

UNIVERSITÉ DU QUÉBEC À MONTRÉAL

EFFETS DES DIMENSIONS DE L'INTENSITÉ MORALE
SUR L'ÉVALUATION DU RISQUE EN AUDIT PAR LES AUDITEURS

ESSAI PRÉSENTÉ
COMME EXIGENCE PARTIELLE DE LA
MAITRISE EN COMPTABILITÉ, CONTRÔLE ET AUDIT

PAR
AKRAM DAOUD

DÉCEMBRE 2011

UNIVERSITÉ DU QUÉBEC À MONTRÉAL
Service des bibliothèques

Avertissement

La diffusion de ce mémoire se fait dans le respect des droits de son auteur, qui a signé le formulaire *Autorisation de reproduire et de diffuser un travail de recherche de cycles supérieurs* (SDU-522 – Rév.01-2006). Cette autorisation stipule que «conformément à l'article 11 du Règlement no 8 des études de cycles supérieurs, [l'auteur] concède à l'Université du Québec à Montréal une licence non exclusive d'utilisation et de publication de la totalité ou d'une partie importante de [son] travail de recherche pour des fins pédagogiques et non commerciales. Plus précisément, [l'auteur] autorise l'Université du Québec à Montréal à reproduire, diffuser, prêter, distribuer ou vendre des copies de [son] travail de recherche à des fins non commerciales sur quelque support que ce soit, y compris l'Internet. Cette licence et cette autorisation n'entraînent pas une renonciation de [la] part [de l'auteur] à [ses] droits moraux ni à [ses] droits de propriété intellectuelle. Sauf entente contraire, [l'auteur] conserve la liberté de diffuser et de commercialiser ou non ce travail dont [il] possède un exemplaire.»

DÉDICACE

Je tiens à dédier ce mémoire aux personnes qui m'ont soutenu tout au long du processus de la maîtrise :

À mes parents Mongi et Nissaf, mon frère Feker et ma sœur Fatma, à mes amis Hatem et Mohamed, sans leur soutien moral je n'aurais jamais terminé ce parcours.

À tous mes amis et mes amies qui sont poches ou loin, merci pour votre amour

À Mireille Poirier ; on a passé ensemble de beaux moments tout au long la rédaction de ce mémoire ; merci infiniment pour toutes les soirées et les journées que tu as sacrifiées pour moi et je prie toujours dieu pour que tu me pardonnes ...

Merci à vous tous

REMERCIEMENT

Je tiens à remercier. ...

Mon directeur de recherche, Mr Claude Pilote, pour la qualité de son encadrement et de son soutien; pour m'avoir orienté à ce sujet de recherche, car il est certain que j'aurais fait preuve de moins d'enthousiasme sur un autre plus classique; pour les remarques constructives qu'il n'a cessé de me fournir ainsi que pour ses précieux conseils; pour le temps passé à la lecture et à la correction de ce mémoire et de m'avoir beaucoup appris aussi bien au niveau académique que personnel,

Les honorables membres du jury

Tous les professeurs et professeures qui m'ont enseigné durant mes années d'études

L'école des sciences de gestion et plus précisément le département des sciences comptable

TABLE DES MATIÈRES

LISTE DES FIGURES	vii
LISTE DES TABLEAUX	viii
RÉSUMÉ	ix
INTRODUCTION	I
CHAPITRE I	
REVUE DE LA LITTÉRATURE	5
1.1 L'évaluation du risque dans une mission d'audit	5
1.1.1 Définition du risque	6
1.1.2 Approches d'évaluation du risque	7
1.1.3 Le risque en audit	9
1.2 Le jugement moral des auditeurs	13
1.2.1 Le jugement moral chez les individus	13
1.2.2 Les dimensions de l'intensité morale	14
1.2.3 Analyse de la structure du concept de l'intensité morale et son effet sur le jugement moral	19
1.3 Sommaire	22
CHAPITRE II	
CADRE THÉORIQUE	25
2.1 Question de recherche	25
2.1.1 La notion du risque dans une mission d'audit	25
2.1.2 Intensité morale d'une situation risquée en audit	28
2.2 Cadre conceptuel	34
2.3 Hypothèses de recherche	36
2.3.1 L'ampleur des conséquences	37
2.3.2 La probabilité des effets	38
2.3.3 La concentration des effets	39
2.3.4 La proximité	40
2.4 Sommaire	41

CHAPITRE III	
MÉTHODOLOGIE DE RECHERCHE	43
3.1 Approche scientifique.....	43
3.2 Identification des variables.....	44
3.2.1 L'ampleur des conséquences.....	45
3.2.2 La concentration des effets.....	45
3.2.3 La probabilité des effets	46
3.2.4 La proximité	46
3.2.5 Le risque d'audit.....	47
3.3 Instruments de mesure des variables	47
3.3.1 Scénario	47
3.3.2 Développement des scénarios	51
3.3.3 Questionnaire et mesure des variables	54
3.4 Indicateurs associés aux variables	58
3.5 Échantillon.....	61
3.6 Pré-test du questionnaire	63
3.7 Méthodes de collecte des données.....	64
3.8 Mesures prises pour protéger les participants	65
3.9 Sommaire.....	66
CHAPITRE IV	
ANALYSE DES DONNÉES	68
4.1 Transcription des données	68
4.2 Description de l'échantillon	71
4.3 Présentation et description des données manquantes	73
4.4 Analyse de la perception des dimensions de l'intensité morale :	
la fiabilité et la validité de l'instrument de mesure	75
4.4.1 La fiabilité de l'instrument de mesure.....	75
4.4.2 La validité de l'instrument de mesure	77
4.4.3 Analyse de la perception des dimensions de l'intensité morale.....	79
4.5 Analyse démographique	81
4.6 Analyse de la relation entre l'intensité morale et le risque d'audit	84
4.6.1 Analyse de corrélation entre les dimensions de l'intensité morale	84
4.6.2 Vérification des hypothèses de recherche	85
4.6.3 Analyses supplémentaires	87
4.7 Sommaire.....	88

CHAPITRE V	
DISCUSSION.....	89
5.1 Objectif de l'étude	89
5.2 Validation des hypothèses de recherche.....	91
5.3 Effet de l'ampleur des conséquences sur l'évaluation du risque d'audit	94
5.4 Effet de la probabilité des effets sur l'évaluation du risque d'audit.....	95
5.5 Effet de la concentration des effets sur l'évaluation du risque d'audit	97
5.6 Effet de la proximité sur l'évaluation du risque d'audit.....	97
5.7 La relation entre le risque de la situation et le risque d'audit.....	98
5.8 Sommaire.....	100
CHAPITRE VI	
CONCLUSION, LIMITES ET RECHERCHES FUTURES	101
6.1 Conclusion.....	101
6.2 Limites.....	103
6.3 Recherches futures.....	104
ANNEXE 1	
SCÉNARIO UTILISÉ DANS LES ÉTUDES ANTÉRIEURES POUR MESURER LES DIMENSIONS DE L'INTENSITÉ MORALE	106
ANNEXE 2	
LETTRE D'ACCEPTATION DE PARTICIPATION À UNE RECHERCHE.....	116
ANNEXE 3	
CAS D'ANALYSE : UNE ENTREPRISE DE DISTRIBUTION DE MEUBLES	117
ANNEXE 4	
QUESTIONNAIRE.....	124
BIBLIOGRAPHIE	131

LISTE DES FIGURES

Figure	Page
2-1 Cadre conceptuel représentant l'effet de chacune des quatre dimensions de l'intensité morale sur l'évaluation du risque dans une mission d'audit.....	35
3-1 Visual Analogue Scale (VAS) (Fontaine, 2010).....	54
4-1 Exemple de transcription des données pour l'échelle de mesure VAS utilisée	70
5-1 Effet combiné des dimensions de l'intensité morale sur l'évaluation du risque d'audit	91

LISTE DES TABLEAUX

Tableau	Page
3-1-Manipulation des dimensions de l'intensité morale dans chaque version du scénario développé.....	52
3-2-Expressions utilisées pour la manipulation des dimensions de l'intensité morale	52
3-3-Récapitulatif du questionnaire	55
4-1-Description des variables	71
4-2-Analyse descriptive de l'échantillon.....	72
4-3-Taux des réponses manquantes pour le risque d'audit et les dimensions de l'intensité morale	74
4-4-Fiabilité des quatre dimensions de l'intensité morale.....	76
4-5-Analyse factorielle des items des dimensions de l'intensité morale	77
4-6-Composition des facteurs globaux mesurant l'intensité morale	79
4-7-La normalité des variables dépendantes et indépendantes.....	80
4-8-Test non paramétrique de Mann-Whitney	80
4-9-Comparaison de la moyenne des variables selon les variables démographiques.....	82
4-10-Analyse de corrélation des variables démographiques.....	84

4-11-Analyse de corrélation entre les dimensions de l'intensité morale	85
4-12-Analyse de régression des dimensions de l'intensité morale.....	86
4-13-Analyse de régression des facteurs regroupant les dimensions de l'intensité morale	87
5-1-Sommaire des analyses de régression simple	99

RÉSUMÉ

L'objectif de la présente recherche est d'étudier l'effet des dimensions de l'intensité morale sur l'évaluation du risque d'audit. Cette recherche permettrait de mieux comprendre la variabilité du risque d'audit sur la base de variables situationnelles. Les résultats permettraient également aux firmes d'audit de mieux contrôler le comportement éthique des auditeurs dans leurs missions d'audit.

La norme internationale d'audit ISA 200 (IFAC, 2011, 6 définit le risque d'audit comme « le risque que l'auditeur exprime une opinion inappropriée sur des états financiers comportant des anomalies significatives ». Afin de mieux évaluer le risque d'audit, l'auditeur évalue les conséquences indésirables probables, autrement dit, le risque de la situation. Les dimensions de l'intensité morale, développée par Jones (1991), ont été utilisées pour étudier l'effet des caractéristiques d'une situation sur le processus de prise de décision. Dans le domaine de l'audit, chaque situation confrontée présente un risque qui dépend de l'ampleur des conséquences potentielles et de la probabilité de leur réalisation. De même, l'auditeur établit des relations avec d'autres personnes autant internes qu'externes à l'entité auditée. La situation décisionnelle de l'auditeur semble impliquer certaines dimensions de l'intensité morale.

Quatre des six dimensions de l'intensité morale ont été étudiées, la magnitude des conséquences, la probabilité des effets, la concentration des effets et la proximité. Pour mesurer les hypothèses de recherche, une collecte des données a été effectuée auprès de 202 étudiants qui ont répondu à un questionnaire impliquant une situation d'audit où l'auditeur fait face à une manipulation du compte de stock. L'intensité morale d'une situation est mesurée sur la base des items développés par May et Pauli (2002).

Les résultats ne supportent qu'une seule hypothèse relative à l'effet de la probabilité des effets sur l'évaluation du risque d'audit. Toutefois, une combinaison de la magnitude des conséquences et de la probabilité des effets explique en partie la variation du risque d'audit. Ces deux dimensions de l'intensité morale expriment le risque de la situation. Cette affirmation confirme le cadre théorique qui soutient la relation inverse entre le risque d'audit et le risque de situation.

La contribution de la présente recherche permet de mieux comprendre le processus d'évaluation du risque d'audit à travers les caractéristiques d'une situation confrontée. L'auditeur pourrait mieux justifier ses jugements professionnels dans de telles situations. De même, la présente recherche contribue au développement du modèle du risque d'audit.

Mots clés : auditeur, mission d'audit, risque d'audit, risque de situation, intensité morale.

INTRODUCTION

« Le jugement professionnel en vérification consiste à appliquer des connaissances et une expérience pertinentes, dans le cadre défini par les normes de vérification, les normes comptables et le *Code de déontologie*, pour prendre une décision dans le cas où il faut choisir entre différentes lignes de conduite »¹.

Suite à l'apparition de la loi Sarbanes-Oxley, les ordres professionnels des comptables agréés ont dû apporter des changements dans les codes de déontologie en introduisant des directives pour les auditeurs lors d'une fraude dans une mission d'audit. Toutefois, ces codes de déontologie qui impliquent les cabinets d'audit sont d'ordre général et manquent de flexibilité pour des situations spécifiques où les auditeurs se sentent sous pression. Selon Felix et Kinney (1982), « nous n'avons pas encore une bonne compréhension de ce qui se passe quand des personnes expérimentées, telles que les comptables publics, utilisent leurs jugements pour prendre des décisions importantes, en présence des pressions, des contraintes, des dangers et des opportunités de leur environnement quotidien » [Traduction libre] (Gibbins, 1984, 1). Une des contraintes auxquelles les auditeurs font face est leurs valeurs morales. Dans cette perspective, plusieurs études ont essayé d'expliquer le jugement des auditeurs sur la base de leur développement moral cognitif (Brandon et al., 2007), leur raisonnement moral (Gul et al., 2003) et la présence de codes de conduite (Jeffrey et al., 2004).

D'autres études se réfèrent à des facteurs contextuels pour expliquer les jugements et comportements des auditeurs (Cohen et Bennie, 2006). En effet, ce courant de recherche traite les caractéristiques particulières de chaque situation confrontée pour étudier leur effet sur la prise de décision des auditeurs. Par exemple, Jones (1991) a

¹ « Le jugement professionnel en vérification », rapport de recherche, ICCA, 1995.

amélioré le modèle de prise de décision de Rest (1986) en introduisant l'intensité morale qui met en évidence l'importance des caractéristiques d'une situation sur la prise de décision éthique et, plus particulièrement, sur le jugement moral. L'intensité morale d'une situation se compose de six dimensions, à savoir, l'ampleur des conséquences, la concentration des effets, la probabilité des effets, l'immédiat temporel, la proximité et le consensus social.

Dans une autre perspective, Kahneman et Tversky (1979) utilisent l'étendue des conséquences et leur probabilité de réalisation, le consensus sur l'acte et l'identification des victimes pour expliquer le comportement des individus envers le risque et leur prise de décision dans un contexte de risque. Cette dualité, d'utilisation des mêmes dimensions pour expliquer à la fois une prise de décision éthique et une prise de décision dans un contexte de risque constitue le fondement théorique sur lequel est développée la présente recherche.

L'objectif de la présente recherche se situe dans le cadre d'un prolongement des recherches sur les facteurs influençant le jugement moral des auditeurs face à une situation risquée. Singer et al. (1998) ont étudié l'effet de l'intensité morale sur les actes de dénonciation en milieu professionnel. Coram et al. (2004) ont étudié l'intensité morale des actes de réduction de la qualité d'une mission d'audit. Leitsch (2004) a étudié l'effet de la perception des dimensions de l'intensité morale sur le processus de prise de décision dans le domaine de la comptabilité. Évaluer et fixer un niveau du risque d'audit est un jugement de la part de l'auditeur qui lui permettrait de révéler des anomalies dans les états financiers. Cette évaluation est également considérée comme un moyen pour améliorer la qualité de l'audit. Aucune recherche académique n'a étudié directement l'effet de l'intensité morale sur l'évaluation du risque d'audit. Ceci représente l'objectif de la présente recherche.

À partir de la revue de la littérature sur l'intensité morale et sur le risque d'audit, l'effet de quatre dimensions de l'intensité morale sur l'évaluation du risque d'audit est étudié. Ces dimensions sont l'ampleur des conséquences, la probabilité des effets, la concentration des effets et la proximité. Suivant un pré-test, une étude empirique est menée pour étudier l'effet de la perception des dimensions de l'intensité morale sur l'évaluation du risque d'audit. Des étudiants inscrits au baccalauréat en sciences comptables ont participé à une étude en laboratoire. Les hypothèses de recherches mentionnent qu'une forte perception de chacune des dimensions de l'intensité morale diminue l'évaluation du risque d'audit. Ces quatre dimensions ont été mesurées selon une échelle multidimensionnelle développée par Singhapakdi et al. (1996) et améliorée par May et Pauli (2002). L'évaluation du risque d'audit est mesurée selon une méthode fixée par les normes d'audit.

Les résultats de l'étude confirment l'effet de la perception de la probabilité des effets sur l'évaluation du risque d'audit. Des analyses supplémentaires montrent que la combinaison de certaines dimensions de l'intensité morale a un effet sur l'évaluation du risque d'audit. En effet, la combinaison de la probabilité des effets avec l'ampleur des conséquences, qui représente la perception du risque de la situation, a un effet négatif sur l'évaluation du risque d'audit. Finalement, contrairement à l'hypothèse de recherche, une forte perception de la proximité augmente le risque d'audit.

Cette recherche contribue au développement d'un modèle qui aidera à mieux comprendre les facteurs influençant l'évaluation du risque dans une mission d'audit et, d'un point de vue pratique, aidera à minimiser les comportements non éthiques des auditeurs améliorant ainsi la qualité d'une mission d'audit.

La structure de cette étude est la suivante. Une revue de la littérature sur l'intensité morale et l'évaluation du risque d'audit sont présentées. Ensuite le cadre théorique et

le cadre conceptuel sont discutés conduisant aux hypothèses de recherche. La méthodologie de recherche appliquée est présentée. Subséquemment, l'analyse des données est suivie d'une discussion. Dernièrement, une conclusion incluant les limites de la recherche et les voies de recherche futures finalise la présentation de cette recherche.

CHAPITRE I

REVUE DE LA LITTÉRATURE

L'objectif de cette étude est de démontrer l'influence de l'intensité morale sur l'évaluation du risque d'audit dans une mission d'audit. Ce chapitre présente la revue de la littérature sur l'évaluation du risque dans une mission d'audit et sur le concept de l'intensité morale. La première section du chapitre contient la littérature sur l'évaluation du risque dans une mission d'audit. L'objectif de cette section est de définir le risque, de discuter les différentes approches de son évaluation et enfin d'aborder la notion du risque en audit. La deuxième section présente les recherches sur l'intensité morale d'une situation et ses effets sur le jugement moral des auditeurs. L'objectif de cette section est de définir le concept de l'intensité morale.

1.1 – L'évaluation du risque dans une mission d'audit

Afin d'étudier l'évaluation du risque dans une mission d'audit, il est important de définir dans un premier temps le concept de risque. Cette définition permettra d'étudier comment les individus évaluent le risque dans une situation. De ce fait, cette section sera divisée en trois parties. La première partie présente une définition de la notion du risque. À l'aide de cette définition, il est possible de souligner les composantes du risque. La seconde partie présente les différentes approches de l'évaluation du risque par les individus. Enfin, la troisième partie explique les différents risques dans une mission d'audit ainsi que les facteurs qui peuvent affecter l'évaluation du risque d'audit.

1.1.1 – Définition du risque

Sitkin et Pablo (1992, 10) définissent le risque comme « une caractéristique des décisions qui est définie comme la mesure de l'incertitude quant à la réalisation des conséquences potentiellement importantes et/ou indésirables » [Traduction libre]. À partir de cette définition, l'auteur met en évidence trois dimensions pour comprendre le risque, soit l'incertitude des conséquences, la potentialité des conséquences et la prédiction des conséquences. En se référant à trois études, Sitkin et Pablo (1992) définissent l'incertitude des conséquences en termes de variabilité des conséquences (Libby et Fishburn, 1977), de manque de connaissances sur la distribution des conséquences potentielles (March, 1978) et de l'incontrôlabilité de la réalisation des conséquences (Vlek et Stallen, 1980). La prédiction des conséquences réfère non seulement à l'identification des conséquences négatives ou positives, mais aussi à ce que ces conséquences soient satisfaisantes ou décevantes pour les individus. Quant aux conséquences potentielles, Dutton et Duncan (1987) affirment qu'« elles doivent être perçues suffisamment par les individus pour atteindre les opportunités ou les obstacles potentiels inhérents à chaque situation » (Sitkin et Pablo, 1992, 11).

Le risque dans une décision éthique se définit à partir de la probabilité d'avoir des conséquences non désirées qui vont affecter les autres individus. Ceci est expliqué à travers la définition du risque avancée par Campbell (2003, 5) : « Pour dire que quelque chose est « risquée » dans le discours ordinaire signifie habituellement que nous comptons que du mal sérieux peut résulter d'un comportement particulier ou de l'exposition à une substance particulière ou à un autre aspect de son environnement » [souligné ajouté].

En psychologie, Kouabenan et al. (2007, 22) définissent le risque comme « la possibilité qu'un événement ou une situation entraîne des conséquences négatives

dans des conditions déterminées ». Ces auteurs suggèrent deux composantes d'un risque, à savoir : la probabilité d'occurrence et la gravité des conséquences.

1.1.2 – Approches d'évaluation du risque

Selon Cadet (2001), une situation à risque s'identifie par la présence d'une incertitude quant aux conséquences futures et par l'appréciation des effets. Cadet (2001) montre aussi que les études empiriques utilisent souvent, en première étape, la méthode sémantique pour identifier une situation à risque. Il s'agit de demander aux répondants de donner leur avis à savoir si une situation présente un risque ou non. Puis, quand il s'agit de donner leur avis sur la détermination du niveau de risque, la perception des individus diffère quant à la nature du risque, son étendue et la possibilité de sa réalisation, ce qui s'explique par la subjectivité de leur jugement (Cadet et Kouabéna, 2005). En se référant à la définition du risque, la probabilité de réalisation des conséquences constitue une composante du risque. Plusieurs théories ont essayé d'expliquer comment les individus procèdent à évaluer cette probabilité.

L'évaluation subjective de la probabilité de réalisation des conséquences a été invoquée par Allais (1953). Ce dernier affirme que les individus ont une tendance à sous-estimer la probabilité des événements qui leur sont défavorables et à surestimer la probabilité des événements qui leur sont favorables. Il affirme « qu'un individu ne peut tenir compte que des probabilités telles qu'il se les imagine, et non des probabilités telles qu'elles sont effectivement » (Allais, 1953, 508). Un peu différent de l'école de l'utilité espérée, Fischhoff et al. (1981) ont recours à une balance entre les avantages et les inconvénients des décisions à prendre pour évaluer le niveau du risque dans une situation. La prise en compte des conséquences négatives et positives attachées à chaque décision définit la notion du « risque acceptable ». De ce fait, les auteurs concluent que le risque acceptable est une évaluation subjective, situationnelle, qui dépend de la nature et des circonstances du problème confronté.

L'alternative choisie suite à cette évaluation cherche à balancer des intérêts mis en jeu pour satisfaire le maximum de contraintes, soit les valeurs morales, sociales, économiques et individuelles. Toutefois, Fischhoff et al. (1981) explique que dans les milieux professionnels, le risque acceptable est souvent régi par des codes de déontologie et des codes d'éthique propres à chaque profession. Ces dernières références en matière d'éthique limitent l'évaluation des professionnels. D'ailleurs, les auteurs montrent que les non professionnels démontrent une compréhension plus globale du problème à risque et prennent en considération d'autres sources d'information que les professionnels.

À la différence de la théorie de la décision rationnelle, qui décrit comment les individus doivent prendre des décisions, la théorie du prospect avancée par Kahneman et Tversky (1979) est une théorie descriptive qui explique comment les individus prennent des décisions. En effet, en sus de la théorie classique qui affirme que les individus combinent deux paramètres dans leur prise de décision, soit une valeur objective associée au résultat d'une décision et à la probabilité que ce résultat survienne, la théorie des prospects subjectivise cette approche. Kahneman et Tversky (1979) ajoutent un biais d'ordre psychologique qu'ils appellent « les heuristiques » dans le calcul des probabilités et de l'utilité espérée. Mansour (2007) explique que ces heuristiques échappent aux calculs usuels des probabilités dans une prise de décision sous risque. Il ajoute que les heuristiques de jugement permettent d'avoir des résultats plus rapides, mais pas forcément exacts. En effet, selon cette théorie, il existe quatre types d'heuristiques, les heuristiques de représentativité, de disponibilité, d'ajustement et de simulation. La représentativité consiste à classer la situation à risque confrontée dans une catégorie similaire à une autre situation vécue antérieurement, ayant les mêmes caractéristiques ou des caractéristiques ressemblantes à celles présentes. La disponibilité réfère à une quantité d'information disponible, souvent la plus récente information ou la plus connue, pour évaluer une

situation à risque. L'ajustement se base sur des modifications à partir d'une information déjà acquise afin de l'adapter à la situation présentement confrontée. Et finalement, la simulation consiste en un modèle mental, une « imagination » rapide de la situation confrontée, qui décrit les événements plausibles ou les résultats de la situation (Cadet et Kouabénan, 2005).

En récapitulant, la prise de décision dans un contexte de risque peut être étudiée selon différentes approches. Allant de la théorie classique et le calcul des probabilités Bayésiennedéveloppée en 1763 jusqu'à la théorie des prospects et les heuristiques de Kahneman et Tversky de 1979, on remarque une tendance vers l'introduction aussi bien des facteurs personnels que contextuels pour comprendre le risque. La perception et l'évaluation du risque diffèrent entre individus et entre situations. Par exemple, l'évaluation du risque dans une mission d'audit peut être différente entre auditeurs et entre missions. Le recours à une des approches d'évaluation du risque, citées ci-dessus, permet à l'auditeur de former son jugement professionnel.

1.1.3 – Le risque en audit

L'évaluation du risque d'audit présente une décision qui affecte la qualité d'une mission d'audit. Cette décision émane d'un jugement professionnel de la part de l'auditeur sur la quantité et la qualité des informations collectées et à collecter. Cependant, des facteurs personnels et contextuels peuvent affecter ce jugement.

Une étude de recherche de l'ICCA (1995), affirme que :

« Le jugement professionnel comporte un choix significatif (sinon, la décision irait de soi ou serait sans importance). [...] si ce choix est significatif, c'est en partie à cause de la probabilité qu'il soit exercé dans un contexte où une grande incertitude entoure certaines composantes du problème, et notamment les conséquences de certaines mesures susceptibles d'être prises. » (Rapport de recherche de l'ICCA, 1995 : annexe A)

Le paragraphe 9 de la norme internationale d'audit montre que l'évaluation du risque dans une mission d'audit repose sur un jugement professionnel quant au caractère significatif des anomalies présentes dans les états financiers de l'entreprise. Le jugement professionnel des auditeurs sur le risque d'audit dépend de l'évaluation de ces trois composantes, soit le risque inhérent, le risque de non-contrôle et le risque de non-détection (SAS No. 107). Houston et al. (1999) montrent que l'évaluation de ces trois facteurs est fonction de la quantité et la qualité des informations disponibles pour l'auditeur. Ces derniers portent un jugement sur la matérialité pour évaluer le risque dans une mission d'audit. La matérialité est définie comme l'ampleur des irrégularités ou les omissions dans les informations qui affectent le jugement des utilisateurs (Houston et al., 1999). Hors, l'évaluation de la matérialité revient à l'auditeur lui-même. Et donc, le modèle de risque de mission d'audit, tel que fixé par le SAS No.107, se base sur des jugements personnels subjectifs. Dans ce cas, Houston et al. (1999) affirment que le modèle de risque d'audit n'arrive pas à décrire le comportement des auditeurs. Gul et al. (2003) utilisent le modèle, présenté ci-dessous, développé par Gul (2000).

$$E(U) = pU(W - L) + (1 - p)U(W + G) + ER$$

Où :

$E(U)$ = l'utilité prévue pour les individus

W = bien-être présent d'un individu

L = la perte si le comportement non éthique est dévoilé

G = le gain potentiel de l'acte

P = la probabilité que le comportement non éthique soit dévoilé

U = index d'utilité, proxy de risque

ER = niveau de raisonnement éthique d'un individu

En se référant à ce modèle, les auteurs suggèrent que le comportement des auditeurs dépend de l'utilité prévue de leur acte en question. Les auteurs affirment que les individus comparent l'utilité prévue à obtenir en optant pour l'alternative risquée d'un comportement non éthique avec celles moins risquées d'un comportement éthique. De ce fait, pour encourager les comportements éthiques des auditeurs, Gul et al. (2003) montrent que la probabilité que le comportement non éthique soit dévoilé et la perte si le comportement non éthique est dévoilé doivent être suffisamment élevées et supérieures au gain potentiel de l'acte non éthique. Gul et al. (2003) montrent qu'un comportement non éthique d'un individu dépend (i) de la probabilité d'un risque de perte et de gain au niveau de son bien-être, (ii) la probabilité que son acte soit dévoilé, (iii) de son attitude envers le risque et (iv) de son niveau de raisonnement moral. De même, les résultats de leur étude sur un échantillon d'auditeurs chinois montrent une association négative entre le raisonnement moral, comme facteur personnel, et la probabilité d'un comportement non éthique pour les auditeurs qui perçoivent un risque personnel élevé. Ainsi, leurs résultats montrent aussi chez les auditeurs une association négative entre la perception du risque et la probabilité d'avoir un comportement non éthique.

D'autres facteurs peuvent affecter l'évaluation du risque dans une mission d'audit. La mise en place d'une charte éthique au sein des cabinets d'audit ou des codes de déontologie relatifs à la profession oriente le comportement des auditeurs dans leur prise de décision éthique tout au long de leur mission (Prat Dit Hauret, 2003a). Toutefois, pour les auditeurs qui montrent une sensibilité éthique très élevée, le code de déontologie présente pour eux une limite à motiver leur comportement éthique (Holmquist, 1993).

Tsui et Gul (1996) ont étudié l'effet du « locus de contrôle », variable personnelle, et les pressions économiques sur le comportement éthique des auditeurs. Ces auteurs se

réfèrent à la définition de MacDonald(1976) pour la définition de deux types de « locus de contrôle »: interne quand les individus perçoivent qu'ils contrôlent les conséquences de leurs actions; et externe lorsque des agents ou des facteurs extrinsèques ont un contrôle sur les conséquences d'un individu. Les pressions économiques sont définies comme les honoraires perçus, la taille du client et son importance dans le portefeuille client de l'auditeur. Les résultats de cette étude montrent que les auditeurs ayant un locus de contrôle externe agissent plus éthiquement et plus indépendamment quand la taille des honoraires perçus est significative, et de même quand ces auditeurs sont plus concernés par un risque de perte d'un client ou de perte d'emploi ou d'un risque de litige.

Dans une mission d'audit, l'auditeur fait face à une certaine incertitude quant aux conséquences des décisions prises. La révélation de certaines irrégularités non détectées dans les états financiers de l'entreprise auditée entraîne des coûts relatifs aux litiges légaux impliquant l'auditeur, ou relatifs à une perte de sa réputation. Pratt et Stice (1994) montrent que la réputation des cabinets d'audit dépend de l'ampleur des irrégularités dans les états financiers de leurs clients. Selon ces auteurs, la situation financière des entités auditées est une considération majeure dans l'évaluation du risque de litige qui affecte la réputation des auditeurs. Plus le cabinet d'audit fait face à un risque de litige élevé, plus sa réputation est perçue comme diminuée sur le marché d'audit. La situation du cabinet Arthur Anderson présente un cas d'exemple. Sa réputation s'est vue détruite suite aux litiges sur les irrégularités à grande ampleur qui ont été découvertes dans les états financiers d'Enron (Prat et Hauret, 2003).

Pour conclure, un risque est généralement défini par l'évaluation de deux composantes, à savoir la probabilité et l'étendue des conséquences d'une décision à prendre (Sitkin et Pablo, 1992 ; Campbell, 2003 ; Kouabéna et al., 2007). À

l'opposé des théories classiques sur l'évaluation du risque, la théorie des prospects subjectivise l'évaluation des deux composantes du risque (Kahneman et Tversky, 1979). En domaine d'audit, l'évaluation du risque d'audit présente une des décisions que l'auditeur doit prendre pour réussir un audit de qualité. Houston et al. (1999) affirment que l'évaluation du risque d'audit se base sur des jugements professionnels quant à la quantité d'information disponible. Toutefois, ce jugement professionnel revient à l'auditeur lui-même et, donc, prend un caractère subjectif. D'ailleurs, le nouveau Petit Robert de la langue française (2007) définit le subjectivisme comme « l'attitude d'une personne qui ne tient compte que de ses sentiments et opinions individuels ». Afin d'expliquer le comportement des auditeurs, plusieurs études ont recours à l'éthique et au raisonnement moral (Gul et al., 2003 ; Holmquist, 1993).

1.2 – Le jugement moral des auditeurs

La présente partie examine la revue de la littérature sur le jugement moral en tant qu'une étape du processus de prise de décision éthique et l'effet de l'intensité morale sur le jugement moral des auditeurs. Cette section est divisée en trois parties. La première partie définit le jugement moral chez les individus ainsi que les facteurs qui peuvent l'influencer. La deuxième partie définit le concept de l'intensité morale d'une situation morale tel que développé par Jones (1991), incluant ses six composantes. Enfin, la troisième partie traite de l'effet de l'intensité morale sur le jugement moral des auditeurs.

1.2.1 – Le jugement moral chez les individus

Le jugement moral constitue la deuxième étape dans le processus de prise de décision développé par Rest (1986). En présence d'un dilemme moral, un individu établit un jugement moral de la situation. Dans le modèle de Rest (1986), l'étape du jugement moral réfère à la manière que les individus développent leur jugement.

Selon McMahon et Harvey (2006, 381), « le jugement moral représente l'étape du processus de prise de décision dans laquelle un individu utilise une variété de stratégies pour déterminer quel type d'action est moralement bonne ou mauvaise » [Traduction libre].

Plusieurs études ont essayé d'expliquer l'effet des facteurs personnel sur le jugement moral des individus. Le modèle de Kohlberg (1976) sur le développement moral des individus en fournit une explication. Trevino (1986) montre que le développement moral cognitif est un élément important pour établir un jugement moral. Hunt and Vitell (1986) et Dubinsky et Loken (1989) affirment que l'évaluation morale (téléologique et déontologique) affecte le jugement moral chez les individus. Jones (1991) montre que les dilemmes moraux diffèrent d'une situation à l'autre. Il ajoute au modèle de Rest (1986) l'effet des caractéristiques des situations sur le processus de prise de décision éthique et, conséquemment, sur le jugement moral des individus. Ces caractéristiques définissent l'intensité morale de chaque situation. Jones (1991) affirme que le processus de prise de décision risque d'être identique pour tous les dilemmes moraux si les caractéristiques d'un tel dilemme ne sont pas prises en compte comme facteurs qui peuvent influencer le processus de prise de décision.

1.2.2 – Les dimensions de l'intensité morale

L'intensité morale d'une situation est définie comme « un construit qui capture l'étendue de l'impératif moral d'un dilemme dans une situation » [Traduction libre](Jones, 1991, 372). De même, Brandon et al. (2007, 62) se réfèrent à l'explication de Wright et al. (1998) pour définir l'intensité morale comme « la somme des caractéristiques qui rendent les situations morales plus saillantes et vivantes, où la saillance est la mesure dans laquelle un dilemme se démarque, et la vivacité est la mesure dans laquelle le dilemme évoque l'intérêt affectif » [Traduction libre]. Jones (1991) identifie six dimensions de l'intensité morale d'une situation, à

savoir la concentration des effets, l'ampleur des conséquences, la probabilité des effets, l'immédiat temporel, la proximité et le consensus social.

1.2.2.1 – L'ampleur des conséquences

Jones (1991) définit l'ampleur des conséquences comme « la somme des dommages (ou bénéfice) causés à la victime (ou les bénéficiaires) de l'acte moral en question » [Traduction libre] (Jones, 1991 : 374). L'ampleur des conséquences, telle que définie par Jones (1991), consiste à l'évaluation de l'étendue des conséquences désirables ou indésirables qui peuvent survenir d'une décision. Autrement dit, l'étendue est jugée forte si la gravité des conséquences désirables ou indésirables touchant un individu est forte, ou si le cumul des conséquences désirables ou indésirables touchant plusieurs individus est jugé élevé. Par exemple, selon Jones (1991), un acte qui cause des conséquences indésirables pour mille personnes présente une plus forte magnitude des conséquences qu'un acte qui cause les mêmes conséquences pour dix personnes. Ou, un acte qui cause la mort pour une personne présente une plus forte magnitude des conséquences qu'un autre acte qui cause de faibles souffrances pour la même personne. En définissant l'ampleur des conséquences, Jones (1991) accorde un aspect quantitatif et qualitatif aux situations morales. En effet, basé sur l'observation des comportements, il a remarqué que dans le contexte des affaires, les individus qui sont confrontés à des situations morales accordent plus d'importance aux conséquences sérieuses. Jones (1991 : 375) cite à cet effet l'étude de Fritzsche et Beckers (1983) qui ont démontré que « face à des dilemmes éthiques, les conséquences sérieuses et graves affectent plus le comportement des individus que celles qui sont moyennes ou faibles » [Traduction libre].

1.2.2.2 – Le consensus social

Jones (1991 : 375) définit le consensus social comme « le degré d'accord social comme quoi l'acte proposé est bon ou mauvais » [Traduction libre]. Jones inclut cette dimension dans son construit de l'intensité morale en affirmant que l'existence d'un accord ou un désaccord sur un acte dans les organisations diminue l'ambiguïté d'une situation morale. En effet, l'entente entre les individus sur un acte présente une motivation pour un individu à agir dans une direction précise. En se basant sur les résultats trouvés par Laczniack et Inderrieden (1987), indiquant que les individus refusent des décisions non éthiques illégales plus fréquemment que des décisions non éthiques mais légales, Jones (1991) affirme que les pénalités légales jouent un rôle très important dans le comportement des individus. Il ajoute que le consensus social émanant des prohibitions légales diminue l'ambiguïté morale pour les individus.

1.2.2.3 – La probabilité de l'effet

Selon Jones (1991 : 375), la probabilité de l'effet d'un acte moral réfère « à la probabilité que les conséquences désirables ou indésirables prévues pour les personnes concernées se réalisent » [Traduction libre]. En se référant à une logique financière, Jones (1991) affirme que les conséquences prévues d'un acte moral sont les produits de l'importance de ces conséquences et de la probabilité que cet acte soit mis en œuvre. Carlson et al. (2002) se limite dans la définition de la probabilité des effets à la probabilité de réalisation des conséquences indésirables. Ils affirment que plus la possibilité de tort dans un acte est grande, plus la probabilité qu'un individu perçoive l'acte comme non éthique sera élevée. L'évaluation de la probabilité des effets échappe aux calculs mathématiques bayésiens. D'ailleurs, Jones (1991) se réfère aux travaux de Kahneman, Solvic et Tversky (1982) pour confirmer que les estimations de la probabilité par les individus ne sont pas parfaites et que ces

estimations se basent sur un jugement approximatif et subjectif de la probabilité de réalisation des conséquences prévues.

1.2.2.4 – L'immédiat temporel

Jones (1991 : 376) définit l'immédiat temporel comme «la durée de temps entre le présent et la réalisation des conséquences de l'acte moral en question » [Traduction libre]. Jones (1991) introduit cette dimension dans son construit de l'intensité morale pour deux raisons. La première est que la valeur du temps affecte largement les décisions des individus. Il affirme que ces derniers se désintéressent des conséquences lointaines dans le futur et accordent plus d'intérêt aux conséquences proches dans le temps. Deuxièmement, Jones (1991) montre que plus la période séparant la décision de ses conséquences est grande, plus la probabilité que la décision engendre du mal diminue, du fait que certaines personnes ou certains événements interviennent pour minimiser les conséquences indésirables de l'acte immédiat.

1.2.2.5 – La proximité

Jones (1991) définit la proximité comme la sensation qu'un individu ressent d'être proche, socialement, culturellement, psychologiquement ou physiquement de la ou des personnes qui vont subir les conséquences de l'acte moral en question. Jones (1991) s'appuie sur l'intuition et des études empiriques pour expliquer l'utilité de cette dimension dans l'intensité morale. Intuitivement, il pense que les individus s'inquiètent pour les personnes proches d'eux plus que des autres personnes. Empiriquement, il se base sur les expériences faites par Miligram (1974) et Fried (1976) en ce qui concerne la relation entre les enseignants et les étudiants. L'expérience consiste à ce qu'un administrateur oblige un enseignant à donner progressivement des chocs puissants à des étudiants chaque fois que ces derniers se

trompent dans la réponse à certaines questions. Les résultats montrent que l'augmentation de la proximité physique entre les enseignants et les étudiants augmente la sensibilité morale chez les enseignants et, par conséquent, diminue significativement l'incidence d'une obéissance complète des enseignants aux ordres reçus.

Carlson et al.(2002) affirment que les individus, qui ont des relations fermes avec les personnes qui vont subir les conséquences de leur acte, perçoivent la situation ou le dilemme en question comme plus éthique. De même, la notion de proximité trouve ses origines dans l'« ethic of care » expliqué dans le modèle de Gilligan (Beauchamp et Bowie, 2004). En effet, l'objectif de cette éthique de l'attention repose sur le désir de prendre soin et de prendre en compte les intérêts des autres personnes, de minimiser les préjudices subis par les actions prises et de montrer des sentiments de compassion et de sympathie envers les autres, un sentiment de responsabilité envers les autres que Gilligan (1993) voit essentiellement liés aux femmes plus qu'aux hommes(Beauchamp and Bowie, 2004). Cependant, cette affirmation a été critiquée plusieurs fois par des études empiriques qui n'ont montré aucune différence entre les hommes et les femmes dans leur perception des situations morales (Ferrell et Mansfield, 2000).

1.2.2.6 – La concentration des effets

Jones (1991) définit la concentration de l'effet comme le nombre de personnes affectées par l'acte en question. Jones (1991) inclut cette dimension dans son construit de l'intensité morale en se basant sur l'intuition. Il se réfère également à Rawls (1971) qui explique que « les gens qui ont un sens d'importance primordiale de justice pour l'individu détestent des actes immoraux qui ont comme résultats des effets fortement concentrés » [Traduction libre] (Jones, 1991, p377). Selon Singhabakdi et al (1996), le concept de la concentration de l'effet est compatible avec

la philosophie normative de l'utilitarisme moral. En effet, un acte est « exact » seulement s'il produit pour toutes les personnes de bonnes conséquences au-delà des mauvaises conséquences par rapport à d'autres décisions alternatives possibles. Puisqu'une concentration élevée des effets négatifs signifie qu'un acte est mauvais pour un grand nombre de personnes, selon une philosophie utilitaire, cet acte serait moins éthique qu'un acte qui n'a pas une concentration élevée des effets négatifs.

1.2.3 – Analyse de la structure du concept de l'intensité morale et son effet sur le jugement moral

Les premières recherches sur l'intensité morale ont étudié son aspect multidimensionnel pour vérifier l'hypothèse de Jones (1991) suggérant que les dimensions de l'intensité morale sont interactives et qu'une forte corrélation peut y être présente (Singhapakdi et al., 1996 ; Frey, 2000 ; May et Pauli, 2002).

Singhapakdi et al. (1996) ont développé une échelle de mesure pour l'intensité morale (Moral Intensity Scale, MIS). Cette échelle de mesure consiste en six items, un item pour chaque dimension. L'analyse factorielle sur un échantillon de 442 membres de l'Association Américaine de Marketing montre que les six dimensions de l'intensité morale peuvent être résumées en deux facteurs. Basé sur les résultats de leur étude, Singhapakdi et al. (1996) montrent que le premier facteur regroupe à la fois l'ampleur des conséquences, la probabilité des effets, l'immédiat temporel et la concentration des effets. Ensemble, ces quatre dimensions de l'intensité morale mesurent le tort subi par les victimes. Le deuxième facteur regroupe le consensus social et la proximité. Ce facteur mesure le degré de la pression sociale dans la situation (Singhapakdi et al., 1996).

Frey (2000) développe une échelle de mesure, qui se compose de douze items pour mesurer les dimensions de l'intensité morale. À partir d'un échantillon de 406

gestionnaires en utilisant deux scénarios manipulés (où l'intensité morale est soit forte soit faible), les résultats trouvés sont différents de ceux trouvés par Singhapakdi et al. (1996). Frey (2000) trouve qu'un seul facteur qui regroupe les six dimensions explique significativement la perception de l'intensité morale. De ce fait, Frey (2000) montre que le concept de l'intensité morale serait unidimensionnel et non multidimensionnel.

Valentine et Silver (2001) ont utilisé les six items développés par Singhapakdi et al. (1996) pour mesurer la perception des six dimensions de l'intensité morale sur un échantillon de 105 étudiants à travers dix scénarios. Les auteurs ont procédé à la somme des données de chaque item puis ils les ont divisés sur dix pour obtenir une mesure unique de chaque item. Les résultats trouvés soutiennent ceux dévoilés par Frey (2000). Un seul facteur représente les six dimensions de l'intensité morale.

McMahon et Harvey (2006) ont utilisé douze items adaptés des études de Singhapakdi et al. (1996) et Frey (2000) pour analyser la structure en facteur du concept de l'intensité morale. Les résultats trouvés confirment en partie ceux de Singhapakdi et al. (1996). Trois facteurs regroupent les six dimensions de l'intensité morale. Le premier facteur regroupe l'ampleur des conséquences, la probabilité des effets et l'immédiat temporel. Ils l'ont appelé l'ampleur des conséquences probables. Le deuxième facteur représente la dimension de la proximité et le troisième facteur représente celui du consensus social. McMahon et Harvey (2006) ont retiré la dimension de la concentration des effets parce qu'ils ont jugé que cette dimension est fortement corrélée avec l'ampleur des conséquences et que la structure de l'item ne diffère pas de celui de l'ampleur des conséquences.

Selon Jones (1991), les six dimensions de l'intensité morale sont les caractéristiques de la situation en question et non celles des individus ou celles du contexte

organisationnel ou environnemental. Jones (1991) affirme que c'est l'ensemble des six dimensions qui définit le niveau de l'intensité morale dans une situation. Cette affirmation peut justifier la différence dans les résultats trouvés par les études citées ci-dessus. Morris et McDonald (1995) ont testé la perception de chaque dimension par les individus à travers trois scénarios où le niveau de l'intensité morale a été manipulé. Les résultats montrent que quatre des sept manipulations sont justifiées. Ces résultats confirment que certaines dimensions définissent le niveau global de l'intensité morale et que chaque situation possède ses propres caractéristiques et diffère des autres situations.

Peu de recherches ont étudié l'effet de l'intensité morale sur le jugement moral des individus (Jones et Huber, 1992 ; Weber, 1992 ; Morris et McDonald, 1995). Jones et Huber (1992) montrent qu'à l'exception du consensus social qui peut prévoir séparément le jugement moral, les autres cinq dimensions de l'intensité morale ont un effet combiné sur le jugement moral des individus. Weber (1992) a testé seulement l'effet de l'ampleur des conséquences sur le jugement moral des individus. Morris et McDonald (1995) ont montré que l'ampleur des conséquences indésirables (les pertes) a un effet négatif sur le jugement moral des individus alors que l'ampleur des conséquences désirables (les bénéfices) présente un effet positif. De même, le consensus social et d'autres dimensions, selon la situation, influencent le jugement moral des individus.

En Audit, Singer et al. (1998) ont étudié la prise en considération de l'intensité morale dans le jugement éthique des auditeurs dans une situation de dénonciation de fraude. Singer et al., (1998) montre que l'acte de dénonciation d'une situation de fraude représente un processus de prise de décision éthique qui dépend du raisonnement moral des auditeurs. De ce fait, Singer et al. (1998) ont testé l'effet de l'ampleur des conséquences, le consensus social, l'immédiat temporel et la

probabilité des effets sur le jugement éthique des auditeurs. Ainsi, les résultats trouvés confirment l'effet de ces quatre dimensions sur le jugement éthique des auditeurs sur l'acte de dénonciation d'une situation de fraude. De plus, Singer et al. (1998) montrent que cet acte est considéré aussi comme un comportement prosocial où le bien-être des autres personnes et l'aspect de l'empathie sont promus. Singer et al. (1998) ont confirmé alors à travers leur étude la relation entre la proximité, comme dimension de l'intensité morale, et le sentiment d'empathie exprimé par les auditeurs.

Leitsch (2004) montre l'effet des dimensions de l'intensité morale sur le processus de prise de décision, et plus précisément, sur le jugement moral des auditeurs. Son étude, portant sur un échantillon d'étudiants en comptabilité, montre que l'effet de certaines dimensions de l'intensité morale sur le jugement moral des auditeurs dépend de la situation à laquelle les étudiants font face. Cependant, Leitsch (2004) montre que l'ampleur des conséquences, la probabilité des effets, la concentration des effets et la proximité sont perçues plus fortement dans des dilemmes en comptabilité, que les deux autres dimensions, le consensus social et l'immédiat temporel.

1.3 – Sommaire

Pour conclure, Jones (1991) a développé un modèle de prise de décision où l'intensité morale affecte ses différentes étapes. L'intensité morale représente les caractéristiques propres à la situation confrontée. Elle se compose de six dimensions : l'ampleur des conséquences, la probabilité des effets, la concentration des effets, la proximité, l'immédiat temporel et le consensus social. Le caractère multidimensionnel du concept de l'intensité morale a été avancé par Jones (1991). Cependant, plusieurs études ont démontré une forte corrélation entre les six dimensions de l'intensité morale et ont proposé une structure en facteur qui réduit le

nombre des dimensions de l'intensité morale (Singhapakdi et al., 1996 ; May et Pauli, 2000 ; Frey, 2000 ; McMahon et Harvey, 2006). De même, des études empiriques ont démontré l'effet des dimensions de l'intensité morale sur la sensibilité morale (Singhapakdi et al., 1996; May et Pauli, 2000), sur le jugement moral (Weber, 1990, 1996; Morris et McDonald, 1995; Ketchand et al., 1999), et sur l'intention morale (Singhapakdi et al., 1996 ; May et Pauli, 2000).

En audit, Leitsch (2004) montre l'importance de l'effet des dimensions de l'ampleur des conséquences, de la probabilité des effets, de la concentration des effets et de la proximité sur le jugement moral des auditeurs. En effet, Thorne (1998) affirme que le jugement moral des auditeurs est proche de l'expression d'un jugement professionnel. En appliquant le processus de prise de décision éthique sur une situation d'audit, l'auditeur met en place une stratégie visant à résoudre le dilemme identifié. Ensuite, l'auditeur identifie la règle d'action moralement justifiable et envisage l'action pour résoudre le dilemme confronté (BH Ali, 2008). Coram et al. (2004) ont démontré une relation entre la réduction de la qualité d'audit et deux dimensions de l'intensité morale, la probabilité des effets et l'ampleur des conséquences. BH Ali (2008, 3) se réfère à De Angelo (1981) pour définir la qualité d'audit comme « la probabilité conjointe qu'un auditeur donné découvre une infraction dans le système comptable du client et qu'il rende compte de cette infraction ».

Dans une mission d'audit, l'auditeur fait face à plusieurs dilemmes moraux. Sa décision peut avoir des conséquences désirables et/ ou indésirables sur d'autres personnes (nombreux ou restreints) avec lesquelles il peut avoir des relations fermes. Ces facteurs sont considérés comme des caractéristiques du risque. En présence d'une incertitude sur la probabilité de la réalisation des conséquences d'une décision à prendre, les individus procèdent à différentes méthodes pour évaluer le niveau d'un

risque. Selon Fischhoff et al. (1981), les individus recourent à une balance entre les gains et les pertes probables de leur prise de décision. Toutefois, Allais (1953) montre que les individus ont une tendance à surestimer la probabilité des conséquences favorables et sous-estimer celles défavorables (que ce soit pour eux ou pour d'autres personnes proches d'eux). Cette évaluation est plutôt subjective et diffère entre les différents individus et dans différentes situations. Kahneman et Tversky (1979) ont développé la théorie des prospectus. Selon cette théorie, les individus se basent sur des heuristiques pour évaluer le niveau du risque dans une situation.

La présente recherche s'intéresse à la relation entre les dimensions de l'intensité morale et l'évaluation du risque d'audit. On s'attend à ce que les dimensions de l'intensité morale influencent l'évaluation du risque d'audit. Le chapitre suivant présente la problématique de cette recherche ainsi que les hypothèses de recherche testées.

CHAPITRE II

CADRE THÉORIQUE

2.1 – Question de recherche

En se référant à la revue de la littérature, plusieurs recherches ont étudié l'influence des facteurs personnels de l'auditeur, incluant son raisonnement moral et son développement moral cognitif, sur l'évaluation du risque dans une mission d'audit (Jeffrey et al., 2004 et Gul et al., 2003). Toutefois, aucune recherche n'a procédé à l'examen de l'effet des facteurs situationnels sur l'évaluation du risque d'audit. L'objectif de cette étude est d'examiner l'influence des dimensions de l'intensité morale d'une situation en audit sur l'évaluation du risque d'audit.

Le modèle de prise de décision éthique montre l'influence des variables situationnelles sur la perception d'une situation morale et sur le jugement moral des individus (Jones, 1991). Étant donné que l'objectif d'une mission d'audit est l'expression d'une opinion fiable sur les états financiers audités, « l'auditeur cherche à obtenir un degré raisonnable de certitude quant à l'absence d'anomalies significatives dans les états financiers pris dans leur ensemble » (ICCA, 2010). Par conséquent, l'auditeur fait face à un risque que des anomalies significatives passent inaperçues et que leur non-détection entraîne des conséquences, que ce soit pour lui-même, pour ses collègues auditeurs, pour les personnes de l'entité auditée ou pour les utilisateurs des états financiers.

2.1.1 – La notion du risque dans une mission d'audit

Après les scandales financiers, l'environnement de l'audit a vécu une transition de l'approche par les risques vers l'approche du risque d'affaires (Knechel, 2006).

Même si la première approche est encore applicable, il est préférable pour les auditeurs de se concentrer plus dans la phase de planification de leur mission sur l'environnement de l'audit. L'approche du risque d'affaires permet à l'auditeur de déceler le maximum de possibilité de faille qui favorise l'existence des anomalies dans les états financiers de l'entité auditée. Dans une mission d'audit où l'auditeur applique l'approche du risque d'affaires, deux types de risque sont identifiables. Le premier type de risque est un risque perçu, qui découle de l'environnement de l'auditeur et de l'entité auditée (Johnstone, 2000). C'est un « risque de situation » à travers lequel l'auditeur procède à l'évaluation des conséquences potentielles d'une décision à prendre et à l'évaluation de la probabilité de réalisation de ces conséquences. Cette évaluation du risque de situation constitue la première phase d'une mission d'audit : la prise en compte de l'environnement de la mission d'audit et des objectifs attendus de la réalisation de cette mission.

Le deuxième type de risque est un risque apprécié qui est associé au premier type de risque et qui influence les travaux de l'auditeur. En effet, à la lumière des évaluations faites par l'auditeur sur le risque de situation, l'auditeur établit un jugement qui s'explique par une évaluation du niveau du risque d'audit. On peut conclure que le risque de situation est fonction opposé du risque d'audit : plus le risque de situation augmente, plus le risque d'audit diminuera.

La norme internationale d'audit ISA 200 (2011, 6) définit le risque d'audit comme « le risque que l'auditeur exprime une opinion inappropriée sur des états financiers comportant des anomalies significatives ». La procédure d'évaluation du risque d'audit se résume, selon Spector (2007 : 2), au cheminement suivant : « Le vérificateur doit d'abord établir le niveau acceptable de risque de mission. Habituellement, il établit ensuite le RI [risque inhérent] lié à chacune des assertions de la direction et à l'ensemble de l'entité. Ensuite, il doit apprécier le RC [risque lié

au contrôle] en fonction de chaque assertion. Enfin, les procédés de vérification sont élaborés de telle sorte que le risque de non-détection (RND), lorsqu'il est associé au RI et au RNC, puisse ramener le risque de mission au niveau jugé acceptable au début du processus ». De ce fait, le risque d'audit est fixé à l'avance, et le risque lié aux travaux de l'auditeur (risque de non-détection) sert à ajuster le modèle de risque pour atteindre le risque d'audit que l'auditeur est prêt à accepter dans l'expression de son opinion.

L'évaluation du risque d'audit fait partie de l'étape de la planification de la mission d'audit. Au cours de cette étape, l'auditeur doit évaluer l'environnement externe et interne de l'entreprise de même que les objectifs de l'entité par rapport à l'établissement des états financiers. Étant donné que le risque inhérent et le risque lié au contrôle sont liés à l'environnement interne et externe de l'entité auditée, Blokdijsk (2004) affirme que l'auditeur ne peut pas influencer ces deux risques, il peut seulement les évaluer pour déterminer un niveau de risque de non-détection qui lui permet de fixer la quantité de travaux nécessaires afin de maintenir le risque d'audit à un niveau qu'il juge acceptable.

La norme canadienne d'audit NCA 320 (2010), paragraphe 2, explique que le terme significatif est souvent utilisé pour exprimer l'effet d'une ou plusieurs anomalies, individuellement ou collectivement sur la décision des utilisateurs des états financiers. Le jugement d'une anomalie comme significative ou non se base sur un jugement professionnel et personnel à l'auditeur, par rapport au seuil de signification jugée subjectivement par l'auditeur (manuel de l'ICCA, 2010). La Norme internationale d'audit ISA 200 (2011, 8), définit le jugement professionnel comme « la mise en œuvre par l'auditeur des aspects pertinents de sa formation, de ses connaissances et de son expérience, dans le cadre fixé par les normes d'audit, les normes comptables et les normes de déontologie, pour prendre des décisions éclairées sur les

actions appropriées à effectuer dans le contexte de la mission d'audit en cours »². De cette définition, il ressort que le jugement professionnel des auditeurs sur le niveau du risque d'audit est le résultat de la mise en place de tout un processus que l'auditeur doit suivre. De plus, l'auditeur sera orienté non seulement par des normes d'audit et comptables mais aussi par des règles d'éthique. Dans cette logique, c'est à l'auditeur de juger si la situation à laquelle il fait face est risquée ou non pour sa mission d'audit. Dans ce sens, l'auditeur procède à une évaluation des conséquences indésirables de la situation et de la chance que ces conséquences prennent effet. Par analogie, l'évaluation du risque d'audit est la conséquence d'une évaluation du risque de la situation à laquelle l'auditeur fait face. Si le risque de la situation augmente (diminue), le risque d'audit diminue (augmente).

Il est donc clair que l'évaluation du risque d'audit fait partie d'un processus itératif au cours duquel l'auditeur se sert de son jugement professionnel et moral pour ajuster son évaluation du risque d'audit et le fixer à un niveau acceptable qui lui permettra de mener sa mission et d'exprimer, à la fin, son opinion sur les états financiers audités.

2.1.2 – Intensité morale d'une situation risquée en audit

Dans un milieu professionnel, chaque dilemme confronté présente généralement une combinaison de situations à la fois techniques et morales (Rest, 1986). Fogarty (1992) considère les efforts investis par les institutions comptables et les firmes comptables pour sensibiliser l'auditeur à se comporter selon les normes de la profession comme une limite au jugement moral dans l'exercice de la profession. De ce fait, plusieurs recherches ont essayé d'étudier le comportement moral des

² Traduction française de la norme internationale d'audit ISA 200, « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit Traduction » version de novembre 2009, ICCA / CICA

auditeurs. Entre autres, les résultats de Sweeney et Roberts (1997) montrent que le développement moral cognitif affecte la sensibilité des auditeurs face à des dilemmes moraux et affecte également l'indépendance de leurs jugements.

Jones (1991) développe un concept multidimensionnel appelé l'intensité morale qui comporte six caractéristiques, l'ampleur des conséquences, la probabilité des effets, la concentration des effets, la proximité, l'immédiat temporel et le consensus social. Frey (2000) affirme que la variation dans le niveau de perception de chaque dimension représente la spécificité de chaque situation confrontée. Une situation a une faible intensité morale si l'ampleur des conséquences est faible, si la concentration des effets est faible, si la probabilité de réalisation des conséquences est relativement négligeable, si la proximité aux personnes lésées est faible, si le laps de temps entre la décision et ses conséquences est relativement long et si la plupart des autres personnes perçoivent que la situation est éthique.

La revue de la littérature montre un effet significatif des caractéristiques d'une situation sur le comportement des auditeurs face à des dilemmes éthiques. En présence des anomalies dans les états financiers, le jugement moral des auditeurs dépend de l'ampleur des conséquences de telles anomalies sur les utilisateurs des états financiers (Shafer et al., 2001). Shafer (2002) manipule l'ampleur des conséquences en fonction du montant de l'anomalie dans les états financiers ou du montant de la perte potentielle pour les victimes. Toutefois, cette dimension couvre d'autres aspects psychologiques, physiques et sociaux (Singer et al., 1998).

La norme canadienne d'audit NCA 200, §3, affirme que l'objectif d'une mission d'audit est d'exprimer une opinion fiable et fidèle sur les états financiers audités pour augmenter le niveau de confiance chez les utilisateurs des états financiers (manuel de l'ICCA, 2010). Ceci implique l'importance de l'évaluation des conséquences

potentielles de la part de l'auditeur lors de la fixation d'un niveau de risque d'audit. La présence d'une ou plusieurs anomalies dans les états financiers fait l'objet d'une évaluation de l'auditeur sur leur signification par rapport à l'ensemble des états financiers. Le manuel de l'ICCA explique que « les anomalies, y compris les omissions, sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, individuellement ou collectivement, elles puissent influencer sur les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci » (ICCA, NCA 200, §6). L'évaluation de l'ampleur des conséquences potentielles se manifeste à travers l'importance ou l'utilité des états financiers pour les utilisateurs ou les autres personnes. Autrement dit, la prise en connaissance de l'objectif de la mission d'audit aide l'auditeur à évaluer l'étendue des conséquences indésirables potentielles.

La définition du caractère de signification, avancée par le manuel de l'ICCA, révèle aussi l'appréciation de la probabilité de la réalisation des conséquences prévues. Ceci apparaît évident du fait que les théoriciens de l'évaluation du risque associent l'appréciation des conséquences à leurs probabilités de réalisation. Cette variable mesure le degré d'incertitude présent dans la décision d'audit. La quantité et la qualité des informations collectées par l'auditeur peuvent l'aider à limiter le niveau d'incertitude et dès lors à définir plus précisément la probabilité des faits futurs. La probabilité de l'effet consiste à évaluer non seulement la probabilité de réalisation de l'acte mais, plus précisément, la probabilité des conséquences négatives résultantes de l'acte (Jones, 1991). Leitsch (2004) montre que plus l'auditeur perçoit comme fort probable que des conséquences indésirables affectent d'autres personnes, plus son jugement sera éthique.

De même, la nature de la mission de l'audit affecte le jugement moral des auditeurs sur leur évaluation du risque d'audit. Plus le nombre des parties intéressées aux états

financiers est restreint, plus l'auditeur perçoit la situation comme éthique. L'appréciation des conséquences des décisions à prendre dépend de la taille de la population touchée. Chaque situation d'audit confrontée concerne un ensemble d'individus. Par exemple, l'intensité morale d'une situation, pour laquelle l'auditeur fait face à une divulgation des anomalies dans les états financiers, serait plus élevée quand un nombre limité d'investisseurs est concerné plutôt que quand plusieurs investisseurs sont intéressés (Shafer et al., 2001). Shafer (2002) montre qu'une faible concentration des effets diminue la perception de l'intensité morale d'une situation de fraude (gestion de résultat) du fait que le tort global est largement distribué et par conséquent le tort potentiel pour chaque individu devient faible. De ce fait, il est prévu qu'il existe une relation entre la concentration des effets et l'évaluation du risque dans une mission d'audit.

Non seulement la concentration des conséquences sur un ensemble des individus mais également les sentiments envers les personnes touchées par les conséquences potentielles affectent la perception et l'évaluation du risque dans une situation. Plusieurs recherches étudient l'acte de dénonciation dans une mission d'audit et sa relation avec les dimensions de l'intensité morale. Singer et al. (1998) montre que le comportement des auditeurs envers l'alerte d'un cas de fraude dépend des caractéristiques de la situation. Ils affirment que les auditeurs montrent un comportement plus sensible avec les personnes qui vont subir les conséquences de tel acte, spécialement avec les personnes avec lesquelles ils ont des rapports psychologiques ou physiques fermes. La proximité telle que définie par Jones (1991) prend en compte la nature des relations qui existent entre l'auditeur et les autres personnes qui vont subir les conséquences de sa décision. Au cours de l'exercice de sa mission, l'auditeur établit des relations avec la direction et les employés de l'entreprise auditée, avec son équipe d'audit ainsi qu'avec les associés du cabinet d'audit. Privilégier certaines relations au détriment des autres dépend de la

personnalité de l'auditeur ainsi que des exigences qu'impose une situation confrontée.

Cohen et Bennie (2006) ont étudié l'effet des dimensions de l'intensité morale sur le processus de prise de décision des auditeurs. Ces auteurs montrent l'importance de l'ampleur des conséquences et la probabilité des effets sur le jugement des auditeurs les plus expérimentés ou qui sont hiérarchiquement élevés. Les résultats trouvés montrent une relation entre les facteurs personnels à l'auditeur et les facteurs situationnels dans un contexte d'audit. Leitsch (2004) montre également l'importance de l'effet des dimensions de l'ampleur des conséquences, de la probabilité des effets, de la concentration des effets et de la proximité sur le jugement moral des auditeurs. Par conséquent, seulement ces quatre dimensions parmi les six dimensions sont analysées dans la présente étude pour étudier leur effet sur l'évaluation du risque d'audit. En effet, la notion du risque réfère à la probabilité de réalisation des événements et aux conséquences indésirables prévues suite à la décision à prendre (Pilote, 2008). Les conséquences futures prévues renvoient aux individus qui vont subir ces conséquences, soit le nombre de personnes et le sentiment d'empathie que le décideur a envers elles (Shafer et al., 1998).

Les deux autres dimensions, le consensus social et l'immédiat temporel ont un effet moins important sur le jugement moral des auditeurs (Leitsch, 2004). Ceci peut être expliqué par le fait que les conséquences de n'importe quelle décision de l'auditeur auront lieu après l'établissement de son rapport et l'expression de son opinion sur les états financiers. De même, dans le domaine de l'audit, la réalisation des conséquences de la décision à prendre est souvent associée à la date de la publication du rapport de l'auditeur. Donc, il y a une indifférence de la part des auditeurs sur l'effet du laps de temps qui séparent la décision de ces conséquences (Leitsch, 2004).

Le consensus social n'est pas pris en considération dans cette étude du fait que le domaine d'audit est régi par des normes professionnelles et des codes d'éthique. Les auditeurs montrent un comportement soucieux envers les normes et les lois comptables (Sweeny et Roberts, 1997). Les auditeurs ont donc tendance à respecter les normes et à refuser tout comportement qui compromet leur indépendance et qui présente un risque pour réussir une mission d'audit (BH Ali, 2008). D'ailleurs, Les résultats de Prat Dit Hauret (2003b), qui mène une étude sur le développement moral cognitif des auditeurs français, montrent que le P score³ obtenu présente un niveau conventionnel chez les auditeurs, ce qui explique leur tendance à respecter les normes d'audit et les codes de déontologie. Ces résultats coïncident également avec ceux obtenu dans les études de Ponemon (1992) aux États-Unis et celui de Ponemon et Gabhart (1990) sur les auditeurs australiens.

Conséquemment, les facteurs déterminant une évaluation du risque semblent être en coïncidence avec seulement quatre dimensions de l'intensité morale d'une situation définies par Jones (1991), soit l'ampleur des conséquences, la probabilité des effets, la concentration des effets et la proximité.

En résumé, le risque d'audit est un risque à la fois professionnel et moral. En effet, l'auditeur prend connaissance de tous les aspects qui caractérisent l'environnement de sa mission que ce soit ceux qui se rapportent à l'entité auditée ou bien à lui-même et aux autres personnes avec qui il établit des relations. La collecte des éléments probants appropriés et suffisants sur l'environnement de l'entité auditée aide l'auditeur à évaluer le risque de la situation auquel il fait face et par conséquent procède à l'ajustement du risque d'audit. Ceci qualifie le processus d'évaluation du

³ Le P score est le résultat du traitement d'un questionnaire portant sur le niveau de développement moral des individus. Il varie entre 0 et 95 et qui traduit une augmentation croissante du niveau de développement moral cognitif du niveau pré-conventionnel vers le niveau post-conventionnel.

risque comme itératif et continu. De même, certains aspects de la mission d'audit échappent au processus de la collecte des éléments probants. Une des spécificités d'une mission d'audit est que l'auditeur établit des relations avec d'autres personnes, ce qui évoque la notion d'éthique. Le comportement de l'auditeur tout au long de sa mission d'audit dépend de son niveau d'éthique. En considérant que l'évaluation du risque d'audit est une décision que l'auditeur doit prendre, elle présente des conséquences potentielles indésirables sur d'autres individus qui font partie de l'environnement de l'auditeur ou sur d'autres personnes. Par conséquent, il est nécessaire de prendre en considération la nature de la relation qui existe entre l'auditeur et les personnes touchées. Ces caractéristiques représentent les dimensions de l'intensité morale que nous étudions.

La problématique de la présente étude se situe dans l'aspect moral du processus d'évaluation du risque d'audit. À travers la revue de la littérature et le cadre théorique, les quatre dimensions de l'intensité morale, c'est-à-dire l'ampleur des conséquences, la concentration des effets, la probabilité des effets et la proximité, présentent un lien avec le concept du risque d'audit.

La question de recherche relative à cette problématique est :

- Est-ce que la perception des dimensions de l'intensité morale d'une situation affecte l'évaluation du risque d'audit par l'auditeur dans une mission d'audit?

2.2 – Cadre conceptuel

À la lumière de notre cadre théorique, l'objectif de cette étude est présenté à la figure

1. Les quatre dimensions de l'intensité morale peuvent présenter une influence sur

l'évaluation du risque d'audit. Ceci conduit aux hypothèses de recherche développées dans la section suivante.

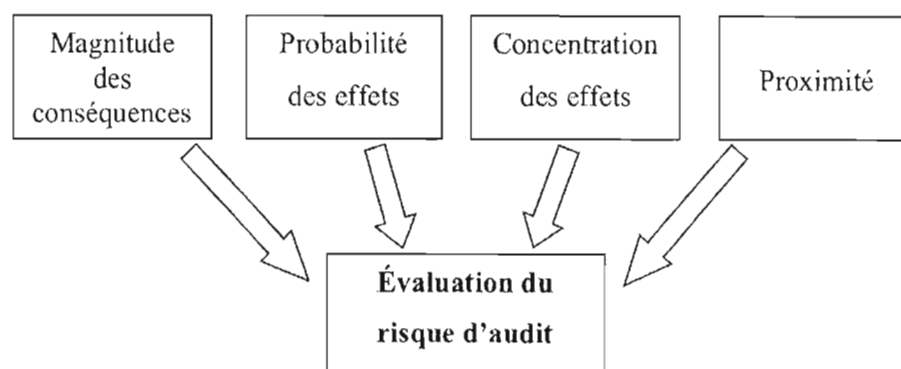


Figure 2-1 – Cadre conceptuel représentant l'effet de chacune des quatre dimensions de l'intensité morale

Il est important de signaler que l'origine de l'influence des dimensions de l'intensité morale sur l'évaluation du risque d'audit est la similarité de celles-ci avec les composantes du risque d'audit. En effet, la probabilité de réalisation et l'étendue des conséquences définissent le concept du risque. Ces deux composantes représentent aussi deux dimensions de l'intensité morale. L'apport de cette étude est de démontrer l'aspect moral auquel les auditeurs se réfèrent pour évaluer le risque d'audit. L'objectif de cette étude n'est pas d'améliorer le modèle de risque en audit en ajoutant d'autres variables, mais de comprendre le processus éthique qui existe derrière ce modèle.

Il est clair que le modèle du risque se base sur des éléments probants collectés par l'auditeur. Mais le fait que le modèle de risque d'audit fonctionne sur la base du jugement professionnel implique un niveau d'évaluation du risque d'audit différent, que ce soit entre les auditeurs ou entre les situations auxquelles un même auditeur fait face. L'apport de cette étude est d'étendre les recherches qui ont étudié l'effet des facteurs personnels de l'auditeur sur la prise de décision (Shafer et al., 2001 ;

Sweeney et Roberts, 1997) et d'expliquer l'effet des caractéristiques de la situation sur l'évaluation du risque d'audit.

Le cadre conceptuel de notre étude présente l'évaluation du risque d'audit sous la forme de l'équation suivante :

$$RA = f(MC, CE, PE, PX)$$

Où :

RA = risque d'audit

MC = l'ampleur des conséquences

CE = la concentration des effets

PE = la probabilité des effets

PX = la proximité

C'est-à-dire que l'évaluation du risque d'audit est fonction de l'ampleur des conséquences, de la probabilité de réalisation des effets, de la concentration des effets et de la proximité.

En se basant sur la revue de la littérature et le cadre théorique, les caractéristiques de la situation affectent l'évaluation du risque de situation. Plus l'auditeur perçoit l'intensité morale de la situation comme élevée, plus il perçoit la situation d'audit comme risqué et, par conséquent, son évaluation du risque d'audit sera à la baisse.

2.3 – Hypothèses de recherche

Coram et al. (2004) considèrent les actes de réduction de la qualité d'audit comme des dilemmes moraux. Houston et al. (1999) montre que la qualité d'une mission d'audit dépend de l'évaluation du modèle du risque. En partant de cette dualité, il est à démontrer que, si l'évaluation du risque d'audit dans une mission d'audit est

considérée comme un dilemme moral, les dimensions de l'intensité morale influencent cette évaluation.

Le modèle du risque en audit définit le risque d'audit comme étant formé de trois composantes : le risque inhérent, le risque de lié au contrôle et le risque de non-détection. Un risque d'audit est « le risque que l'auditeur est prêt à accepter lors d'un audit, qu'il émette une opinion sans réserve concernant les états financiers audités alors qu'il y a une ou des anomalies significatives dans ces états financiers » (Pilote, 2008, 123). Dans ce cas, on peut distinguer le risque d'audit du risque de la situation perçu. En effet, plus la situation confrontée est dangereuse pour l'auditeur et qu'une incertitude importante est présente quant aux conséquences prévues, plus l'auditeur évaluera le risque d'audit à un niveau faible afin d'effectuer plus de travaux. L'auditeur cherche à avoir plus de certitude afin d'émettre son opinion (Pilote, 2008).

Les hypothèses de recherche identifient l'effet de chacune des dimensions de l'intensité morale d'une situation, soit la probabilité et l'ampleur des conséquences, la concentration des effets et la proximité, sur l'évaluation du risque d'audit dans une mission d'audit.

2.3.1 – L'ampleur des conséquences

L'ampleur des conséquences réfère à l'étendue du tort ou du bien causé à d'autres individus. Dans cette logique, en audit, l'étendue des conséquences est représentée par le tort subi par les utilisateurs des états financiers suite à une anomalie dans les états financiers (Shafer, 2002). L'auditeur, dans ce cas, évalue l'étendue des conséquences de divulguer ou non une anomalie dans les états financiers que ce soit pour l'entreprise ou pour d'autres parties intéressées. Shafer et al. (1998) montre un effet significatif de l'ampleur des conséquences sur la probabilité d'une dénonciation

par les individus. De ce fait, si l'auditeur perçoit des conséquences comme plus élevées issues d'une anomalie détectée, il évalue la situation confrontée comme plus risquée. Plus l'étendue des conséquences des anomalies est élevée, plus l'auditeur diminue le niveau du risque d'audit pour obtenir plus de certitude quant à son opinion. La décision de divulguer ou non une anomalie dans les états financiers a un effet sur l'ajustement du niveau du risque de la mission d'audit (Coram et al., 2004). De ce fait, l'hypothèse suivante sera testée⁴ :

H1 : Plus l'auditeur perçoit l'ampleur des effets de la divulgation d'une anomalie dans une situation d'audit comme élevée, plus il diminuera le niveau du risque d'audit.

2.3.2 – La probabilité des effets

La probabilité des effets est la possibilité de réalisation des conséquences prévues suite à la décision de l'auditeur quant à l'évaluation du risque d'audit. Les théories citées dans la revue de la littérature associent le risque au calcul de probabilité. Une forte probabilité augmente le risque perçu par rapport à la situation. Shafer et al. (1998) montre un effet de la probabilité des effets sur le jugement moral des individus. Selon le modèle de Gul et al. (2003), l'auditeur établit une balance des conséquences désirables et indésirables d'une alternative ainsi que la probabilité de survenance ou de réalisation de ces conséquences.

En se basant sur la théorie des prospectus de Kahneman et Tversky (1979), les auditeurs ont une tendance à évaluer la probabilité de survenance en se basant sur des situations semblables passées. À la détection d'une ou plusieurs anomalies dans

⁴ Les hypothèses de recherches sont basées sur le cas où l'auditeur perçoit un risque de dénonciation d'une fraude. Ceci sera expliqué davantage dans la présentation du scénario utilisé dans le chapitre de la méthodologie de recherche.

les états financiers, les auditeurs évaluent la probabilité de réalisation des conséquences en se référant à des cas similaires. Spector (2007) signale que dans le cadre des changements effectués au niveau des normes canadiennes d'audit suite aux scandales financiers qui ont eu lieu durant cette décennie, la notion du risque significatif est apparue. Un risque significatif est un risque qui porte une attention particulière pour l'auditeur. La définition du terme significatif selon les normes canadiennes repose sur le jugement professionnel des auditeurs. Dans cette logique, plus la probabilité de réalisation est forte, plus l'auditeur évalue le risque de la situation comme élevé, plus il diminue le risque d'audit pour assurer la qualité de ses travaux et pouvoir exprimer une opinion qui reflète la situation de l'entreprise. De ce fait, l'hypothèse de recherche relative à cette dimension se résume comme suit⁵ :

H2 : Plus l'auditeur perçoit la probabilité de réalisation des effets de la divulgation d'une anomalie dans une situation d'audit comme élevée, plus il diminuera l'évaluation du risque d'audit.

2.3.3 – La concentration des effets

La concentration des effets réfère au nombre de personnes qui vont subir les conséquences de la décision d'audit. Un auditeur, qui perçoit que moins de personnes vont être affectées, évalue l'intensité morale de la situation comme plus forte (Shafer, 2002). Jones (1991) et Singhapakdi et al. (1996) affirment la corrélation entre la perception de l'ampleur des conséquences et celle de la concentration des effets. À cet effet, dans le cas où l'auditeur perçoit que sa décision aura des effets sur un nombre restreint de personnes, sa sensibilité éthique augmente et conséquemment sa perception du risque de la situation sera plus élevée. Si

⁵ Les hypothèses de recherches sont basées sur le cas où l'auditeur perçoit un risque de dénonciation d'une fraude. Ceci sera expliqué davantage dans la présentation du scénario utilisé dans le chapitre de la méthodologie de recherche.

l'auditeur perçoit que la décision d'une divulgation d'une anomalie aura des effets fortement concentrés sur quelques personnes, le risque de la situation perçu augmente et par conséquent l'auditeur diminuera le risque d'audit pour faire plus de procédés d'audit. L'hypothèse suivante est à tester⁶ :

H3 : Plus l'auditeur perçoit la concentration des effets de la divulgation d'une anomalie dans une situation d'audit comme élevée, plus il diminuera l'évaluation du risque d'audit.

2.3.4 – La proximité

La proximité signifie la nature de la relation qui est établie entre l'auditeur et les personnes qui vont subir les conséquences de sa décision. En audit, la protection des intérêts personnels ou des personnes proches à l'auditeur provoque la question de l'indépendance de l'auditeur et plus précisément l'évaluation du risque dans une mission d'audit. Le biais de l'intérêt personnel, avancé par Ben Saad et Lesage (2007), explique le comportement des auditeurs à minimiser le risque des conséquences qui peuvent affecter leur situation personnelle ou celle des personnes qui sont proches d'eux et qui établissent avec eux des relations fermes. Shafer et al. (1998) montrent une relation négative entre la proximité et l'acte de dénonciation par les individus. Selon Shafer et al. (1998), le sentiment de l'empathie envers les personnes qui vont subir les conséquences d'une décision prise influence la sensibilité éthique des individus. Cependant, face à une situation de divulgation ou non d'une anomalie, l'auditeur peut compromettre sa réputation et son indépendance ainsi que celle des autres auditeurs de son équipe ou de son cabinet s'il décide de ne pas dénoncer une anomalie. De ce fait, l'auditeur peut raisonner aussi dans le sens

⁶ Les hypothèses de recherches sont basées sur le cas où l'auditeur perçoit un risque de dénonciation d'une fraude. Ceci sera expliqué davantage dans la présentation du scénario utilisé dans le chapitre de la méthodologie de recherche.

que sa décision de dénoncer l'anomalie peut avoir des conséquences indésirables sur des personnes proches de lui. Dans de telles situations, le recours à une balance entre les conséquences désirables et indésirables, tel qu'avancé par Fischhoff et al. (1981), peut être une option pour l'auditeur. L'auditeur pourrait procéder aussi à un ajustement dans son modèle de risque d'audit. Pour minimiser les conséquences que les personnes proches de lui vont subir, l'auditeur maintient le risque d'audit à un niveau faible et se limite à un niveau de travaux d'audit qu'il juge satisfaisant pour exprimer son opinion. L'hypothèse de recherche relative à cette dimension est⁷ :

H4 : Plus l'auditeur perçoit la proximité des personnes qui vont subir les conséquences de la divulgation d'une anomalie dans une situation d'audit comme élevée, plus il diminuera l'évaluation du risque d'audit

2.4 – Sommaire

Les normes d'audit ainsi que le code de déontologie orientent l'auditeur tout au long de sa mission d'audit. Cependant, il existe toujours une marge de manœuvre pour l'auditeur, marge qui se présente à travers le jugement développé. Le jugement professionnel de l'auditeur est fonction de son expérience dans le domaine, de ses compétences et de ses qualités personnelles. Ce dernier aspect représente le côté moral chez l'auditeur. Le comportement moral de l'auditeur est le résultat de son jugement moral influencé par les caractéristiques de l'intensité morale (Jones, 1991). Les dimensions de l'intensité morale étudiées dans la présente recherche sont l'ampleur des conséquences, la concentration des effets, la probabilité des effets et la proximité. La revue de la littérature et le cadre théorique ont montré l'effet de ces quatre dimensions sur le jugement moral des auditeurs. Étant donné que le thème de

⁷ Les hypothèses de recherches sont basées sur le cas où l'auditeur perçoit un risque de dénonciation d'une fraude. Ceci sera expliqué davantage dans la présentation du scénario utilisé dans le chapitre de la méthodologie de recherche.

cette recherche est l'évaluation du risque d'audit, la situation de divulguer ou non une anomalie dans les états financiers nécessite un jugement de la part de l'auditeur. La décision de l'auditeur de dénoncer l'anomalie peut avoir des conséquences potentielles probables sur plusieurs ou peu de personnes avec lesquelles l'auditeur peut avoir des relations fermes. L'évaluation des caractéristiques de la situation confrontée influence sa perception du risque de la situation et, par conséquent, son évaluation du risque d'audit.

Les hypothèses de recherche présentent l'effet des quatre dimensions de l'intensité morale sur l'évaluation du risque d'audit. Les hypothèses de recherche ainsi que la question de recherche orientent notre méthodologie de recherche. Cette dernière est analysée dans le chapitre suivant.

CHAPITRE III

MÉTHODOLOGIE DE RECHERCHE

Le présent chapitre aborde la méthodologie utilisée afin de valider les hypothèses de cette étude. Ce chapitre présente (i) l'approche scientifique suivie, (ii) l'identification et la définition des variables testées, (iii) la mesure des variables dépendantes et indépendantes (iv) l'instrument de mesure pour les hypothèses, (v) l'échantillon ciblé, sa taille et ses caractéristiques, (vi) la collecte des données et finalement (vii) les mesures prises pour protéger les droits des participants.

3.1 – Approche scientifique

À travers le cadre théorique, nous avons démontré que l'évaluation des conséquences potentielles d'une décision à prendre, ainsi que leur probabilité de réalisation, peuvent influencer l'évaluation du risque d'une situation, tout comme le nombre de personnes qui seront affectées et le type de relation que l'auditeur établit avec elles. Ces quatre facteurs représentent les dimensions de l'intensité morale étudiées.

Puisque l'objet de cette recherche est issu des affirmations et des conclusions théoriques de l'évaluation du risque et des dimensions de l'intensité morale, nous avons opté pour une étude déductive afin de tester empiriquement les observations prises sur le terrain et par conséquent valider notre cadre conceptuel. Également, la formulation des hypothèses de recherche explique le type déductif de notre recherche. Spalanzani et Zait (2009, 181) définissent la déduction comme « un processus d'extraction rationnel d'une explication, d'une conclusion, d'une idée à l'aide des systèmes théoriques existant, en particulier le positivisme. La construction

de la connaissance ou la théorisation y sont fondées sur la dérivation logique d'autres vérités exprimées par les théories existantes (par conséquent vérifiées) ».

Cette recherche ayant pour objectif la généralisation d'un ensemble d'observations sur le comportement des auditeurs dans leur mission d'audit en se basant sur un ensemble de théories, une approche quantitative a donc été choisie afin de valider les hypothèses de recherche. Le choix de cette approche se justifie également par le fait que cette étude utilise des données chiffrées pour comparer et analyser certaines variables (Bless et Smith, 2000).

L'examen du sens de la relation entre les dimensions de l'intensité morale et l'évaluation du risque dans une mission d'audit justifie l'utilisation d'une méthode explicative. Cependant, il n'est pas possible de démontrer le sens de la relation entre ces variables sans vérifier l'existence d'une telle relation. Dans ce cas, il faut commencer par une étude corrélationnelle qui nous mènera à une étude explicative (Bless et Smith, 2000).

De même, la présente étude est classée dans la catégorie des études laboratoires du fait qu'elle part d'un ensemble de théories sur le concept du risque et de l'intensité morale qui sont vérifiées empiriquement sur un ensemble d'individus sélectionnés et réunis dans un même endroit. Ce type de recherche est choisi en raison de sa rapidité, de sa simplicité de réalisation et de son fort pourcentage de participation et de réponses obtenues.

3.2 – Identification des variables

Les hypothèses de recherche se résument par l'influence de quatre dimensions de l'intensité morale sur l'évaluation du risque d'audit dans une situation où une ou plusieurs anomalies sont détectées dans les états financiers audités.

Dans cette section, nous définissons les variables qui seront testés, soit les quatre dimensions de l'intensité morale ainsi que la variable risque d'audit.

3.2.1 – L'ampleur des conséquences

L'ampleur des conséquences est le niveau du mal subi par d'autres personnes. Elle représente l'étendue et la gravité des préjudices subis par les individus. Dans des études antérieures, l'ampleur des conséquences est souvent représentée à travers une somme d'argent (Singhapakdi et al., 1996). Elle peut être représentée néanmoins par des préjudices moraux (la réputation, le bien-être, etc.) et physiques (accidents, agressions, etc.). À titre d'exemple, dans un casino, on peut représenter l'ampleur des conséquences sous la forme d'une perte d'argent. Une perte de 1000 \$ est plus grande qu'une perte de 10 \$. Si l'on associe le risque à cet exemple, un individu perçoit plus risqué la situation d'une perte de 1000 \$ que celle de 10 \$, car il perçoit plus fortement l'étendue des conséquences, soit la perte de l'argent. Dépendamment des personnes concernées par la décision, dans le domaine de l'audit l'ampleur des conséquences couvre d'autres aspects tels que la perte de clientèle pour l'auditeur, la perte d'un financement important pour l'entreprise, la perte d'emploi pour les salariées, etc.

3.2.2 – La concentration des effets

La concentration des effets réfère aux nombres d'individus qui seront affectés par les conséquences d'une décision. Revenant à notre exemple de casino, admettons que plusieurs personnes décident de miser 1000 \$, plus ils sont nombreux sur cette même mise, plus l'étendue de la perte pour chacun devient faible et par conséquent la perception du risque sera plus faible. Une forte concentration des conséquences sur un nombre limité d'individus augmentera l'évaluation du risque de la situation. En

audit, lors d'une forte concentration des conséquences, l'évaluation du risque d'audit sera plus faible, tel que démontré dans le chapitre du cadre théorique.

3.2.3 – La probabilité des effets

La probabilité des effets est la possibilité de la réalisation des conséquences potentielle dans le futur. Retournant à notre exemple, un jeu de casino, où la probabilité de perdre la même somme d'argent est plus faible que dans un autre jeu, affecte l'évaluation du risque de la perte. Plus la probabilité de perdre la même somme d'argent est forte par rapport à un autre jeu, plus l'évaluation du risque d'une perte est élevée. Le calcul de probabilité est une composante de l'évaluation du risque. Toutefois, estimer la probabilité de réalisation des conséquences en audit échappe aux calculs bayésiens et se réfère plutôt à l'analyse psychométrique avancée par Kahneman et Tversky (1979), basée sur l'expérience et le jugement professionnel.

3.2.4 – La proximité

La proximité est la nature de la relation que le décideur établit avec les personnes qui vont subir les conséquences de sa décision. Plus la relation est ferme et les personnes sont proches, plus élevée sera l'évaluation du risque. Dans notre exemple, admettons qu'un joueur accepte de jouer avec l'argent d'un de ses proches. Plus le joueur estime que la personne dont il joue l'argent est proche de lui, plus sa perception du risque de perdre cet argent est élevée. Il aura donc tendance à éviter la perte et ne pas subir des conséquences indésirables qui affecteraient son proche.

3.2.5 – Le risque d’audit

Le risque d’audit est le risque que des anomalies significatives existent dans les états financiers audités alors que l’auditeur émet une opinion sans réserve sur ces états financiers. À travers le chapitre du cadre théorique, une association a été démontrée entre le risque d’audit et le risque de situation. L’existence d’anomalies significatives dans les états financiers peut avoir des conséquences futures indésirables pour d’autres individus que l’auditeur. L’évaluation du risque d’audit par l’auditeur se base sur une évaluation des conséquences potentielles et sur la possibilité de leur réalisation. Les conséquences indésirables peuvent toucher l’auditeur et/ou d’autres individus, dont les utilisateurs des états financiers, dépendamment de la situation d’audit. L’auditeur dans ce cas doit fixer un niveau de risque d’audit pour orienter sa mission et par conséquent ajuster les risques potentiels au niveau désiré. De ce fait, l’évaluation du risque d’audit est une évaluation subjective qui peut être représentée en pourcentage.

3. 3 – Instruments de mesure des variables

3.3.1 – Scénario

Chaque domaine d’étude se distingue par des outils et des instruments de mesure qui permettent de collecter les données. Les études en éthique des affaires et en psychologie morale se basent sur la technique de scénarios suivis par un questionnaire (Weber, 1992). Parmi les avantages de cette technique, Weber (1992 : 138) mentionne que « les scénarios permettent aux chercheurs de mieux encadrer la question de recherche, et ce, pour incorporer des concepts multidimensionnels et très complexes qui reflètent le processus de prise de décision telle que dans le monde réel » [Traduction libre]. De même, basé sur les conclusions tirées de l’étude d’Alexander et Becker (1978), Weber (1992 : 138) considère le scénario comme un

« catalyseur qui permet de contrôler plusieurs variables dans une étude laboratoires » [Traduction libre]. Finalement, à travers l'étude de Cavanagh et Fritzsche (1985), Weber (1992 : 138) montre que « la validité du construit est obtenue avec l'utilisation des scénarios » [Traduction libre].

À cet égard, nous avons opté pour l'utilisation d'un scénario accompagné d'un questionnaire qui servira d'instrument de mesure. Le scénario utilisé est une situation d'audit qui présente un dilemme moral en relation avec l'audit des états financiers. Le dilemme consiste en une situation de fraude auquel l'auditeur se voit confronter. Ce dernier devra prendre une décision quant à l'évaluation du risque d'audit. Afin d'étudier l'évaluation du risque, nous avons choisi une situation de fraude où le risque est très élevé par rapport à d'autres situations en audit pour mettre l'accent sur le concept du risque et favoriser son évaluation par les répondants (Zimbelman, 1997). La fraude dont il est question concerne une manipulation du compte de stock (voir annexe 1).

Le développement d'un scénario doit remplir certaines conditions. Weber (1992) exige que le scénario doive être pertinent. Un scénario pertinent se justifie par la réussite des répondants à comprendre le dilemme éthique issu du domaine professionnel. De même, un scénario doit être familier. Autrement dit, le lexique utilisé pour développer le scénario ne doit pas être difficile à comprendre par les répondants. Également, le sujet du scénario ne doit pas être étrange pour les répondants. Un scénario permet d'être généralisé lorsqu'il est près de la réalité.

Dans notre étude, ces trois critères exposés par Weber (1992) à propos du scénario sont bien justifiés. En effet, le scénario a été développé avec un vocabulaire simple et ressemble à des cas d'études déjà vu par les répondants. Le scénario ne contient pas de lexique spécifique au domaine professionnel ou compliqué qui nécessite un

niveau d'érudition trop élevé. De même, le sujet du scénario porte sur un dilemme éthique qui appartient à un domaine familier des répondants (voir la section relative à la description de l'échantillon). Le scénario décrit en détail l'environnement interne et externe de l'entité auditée, la situation de l'auditeur avec son cabinet et avec l'entité auditée, et l'objectif de la mission d'audit. Le scénario explique le dilemme moral auquel l'auditeur fait face. Des états financiers de l'entreprise auditée, soit le bilan, les états de résultats et les notes aux états financiers se rapportant au compte de stocks sont jointes au scénario. La présentation des états financiers contribue à contextualiser la situation d'audit. Quant au troisième critère, une situation relative aux stocks d'une entreprise auditée est un dilemme familier en audit des états financiers. La pratique en audit exige que l'auditeur porte une importance particulière au compte de stock lors de l'audit des entreprises commerciales.

Pour vérifier la validité du scénario, il est nécessaire de s'assurer que les répondants sont capables de déceler les quatre dimensions de l'intensité morale en question. Pour atteindre cet objectif, nous avons opté pour une manipulation des quatre dimensions de l'intensité morale. Cependant, développer toutes les versions possibles à partir des quatre dimensions dépasse les limites de notre étude à cause de la contrainte temps qui limite la disponibilité de l'échantillon nécessaire (voir la section relative à la description de l'échantillon). Il fallait donc se limiter à un nombre réduit de versions sans compromettre l'objectif de notre étude. Le développement de deux scénarios opposés où l'intensité morale de la situation est faible ou forte est nécessaire afin d'établir une comparaison entre la perception d'une intensité morale faible ou forte. Ensuite, en prenant la version où l'intensité morale est faible en tant que point de repère pour établir la comparaison, une seule variable est manipulée à chaque fois, toute chose étant égale par ailleurs. Quatre autres versions sont ainsi obtenues.

Jones (1991) affirme le caractère multidimensionnel du concept de l'intensité morale. Toutefois, plusieurs études montrent l'existence d'une interrelation entre les dimensions de l'intensité morale. Certaines dimensions sont parfaitement corrélées entre elles et qu'il est possible de les fusionner sous un seul facteur. Par conséquent, l'interrelation entre les dimensions de l'intensité morale exige qu'on développe d'autres versions du scénario. Par rapport à la version où les quatre dimensions de l'intensité morale sont faibles, on manipule dans chaque version deux dimensions. Le choix de deux dimensions à manipuler ensemble se base sur la revue de la littérature déjà citée sur les dimensions de l'intensité morale. En effet, Singhapakdi et al. (1996) montrent une forte corrélation entre l'ampleur des conséquences, la probabilité des effets et la concentration des effets. Par conséquent, nous procéderons à la manipulation, toute chose étant égale par ailleurs, de l'ampleur des conséquences et la concentration des effets ensemble, la concentration des effets et la probabilité des effets ensemble et, enfin, l'ampleur des conséquences et la probabilité des effets ensemble.

Le tableau 1 résume les neuf versions qui ont été développées à partir du scénario, et ce en manipulant le degré d'éthique au niveau du dilemme moral. C'est à ce niveau que chacune des dimensions de l'intensité morale présente un niveau faible ou fort pour permettre la mesure de leur effet.

Tableau 3-1 – Manipulation des dimensions de l'intensité morale dans chaque version du scénario développé

Version	Magnitude des conséquences	Concentration des effets	Probabilité des effets	Proximité
1	F	F	F	F
2	F	F	F	É
3	F	F	É	F
4	F	É	F	F
5	É	F	F	F
6	É	É	F	F
7	É	F	É	F
8	F	É	É	F
9	É	É	É	É

Où F : Faible, É : Élevé

3.3.2 – Développement des scénarios

Les scénarios développés partagent tous la même idée avec une légère différence au niveau de l'intensité morale du dilemme rencontré. Le tableau 2 présente les différents passages du scénario qui indiquent la variation dans les expressions utilisées pour procéder à la manipulation des dimensions de l'intensité morale.

Tableau 3-2—Expressions utilisées pour la
manipulation des dimensions de l'intensité morale

Dimensions de l'intensité morale	Faible	Élevée
Magnitude des conséquences		En ce qui concerne le régime de rémunération, l'entreprise assure une pension de retraite à hauteur de 90% de leur salaire à tous ses employés à condition qu'ils atteignent l'âge de retraite en travaillant pour l'entreprise. Il vous est également indiqué qu'une des politiques de l'entreprise stipule que tout employé responsable de fraude est automatiquement renvoyé et ne peut toucher aucune retraite
	Il sort peu, préférant s'occuper de son jardin. Sa petite automobile date de quelques années. Ses dépenses semblent raisonnables et sa situation financière apparaît saine. On dit même qu'il a accumulé certaines sommes pour sa retraite.	La maladie de sa fille et les frais d'étude de son fils pèsent lourd dans les dépenses de M. Massé. Ce dernier n'a même pas une automobile. Il prend le transport commun pour se déplacer à son travail. Il vous a mentionné aussi qu'il travaillait pour Flash Meubles Ltée depuis 20 ans. Il sera à la retraite à la fin de cette année avec un montant de près de 200,000\$ qui lui est attribué dans le fond de retraite de l'entreprise, montant qu'il perdrait en cas de responsabilité de fraude.
Proximité		Monsieur Massé, vous avez été surpris de reconnaître un des amis intimes de votre père lors de ses études secondaires, ami que vous n'aviez pas revu depuis plusieurs années. M. Massé et votre père se fréquentaient souvent et ont passé toute leur jeunesse ensemble. M. Massé était proche de votre famille dans votre jeunesse. Vous étiez très touché quand vous l'avez vu à Flash Meubles
Concentration des effets	Durant une longue conversation ensemble, en vous rappelant du beau vieux temps, vous avez appris qu'il est père d'une famille de quatre enfants. François, le fils aîné, est un étudiant universitaire. Josée, sa petite fille, est handicapée. Sa femme, Marie, ne travaille pas.	Monsieur Massé, vous avez obtenu les informations qui suivent. M. Massé est célibataire, vivant seul dans une petite maison unifamiliale située non loin de l'entreprise
Probabilité des effets	En augmentant le champ des investigations, vous avez découvert que M. Massé récupère cette marchandise avant qu'elle ne soit jetée. La quantité de marchandises reprise par M. Massé est minime. Elle représente une valeur négligeable par rapport au total du chiffre d'affaires.	En augmentant le champ des investigations, vous avez découvert que M. Massé récupère cette marchandise. Toutefois, l'entreprise pourrait remplacer les marchandises défectueuses par de nouvelles marchandises en la retournant au fournisseur selon les clauses du contrat établi avec celui-ci. La quantité de marchandises reprise par M. Massé est minime.

3. 3.3 – Questionnaire et mesure des variables

Après avoir développé les neuf versions du scénario, un questionnaire unique suivra. Babbie and Benaquisto (2002) affirment que le questionnaire est l'outil le plus approprié afin de vérifier les hypothèses dans les études où les individus représentent l'objet de recherche (Fontaine, 2010). Le questionnaire permet de collecter des données brutes et primaires qui serviront pour tester les hypothèses de recherche. Le développement du questionnaire doit respecter et servir les objectifs de la recherche. De ce fait, certains critères doivent être respectés. Un questionnaire doit être valide pour qu'il permette d'obtenir des réponses qui reflètent la réalité qui doit être testée. Le questionnaire doit permettre l'obtention des mêmes résultats des mêmes personnes interrogées si l'étude est effectuée par d'autres chercheurs. Enfin, le questionnaire doit être opératoire, qu'il soit facile à appliquer, claire et permette d'interpréter les réponses (Del Bayle, 2000).

Étant donné l'objectif de notre recherche, le questionnaire se compose de questions d'opinion. Del Bayle (2000) montre que ce type de question est moins exigeant en termes de validité du fait qu'il s'agit d'une expression d'un point de vue sur un sujet dans des circonstances particulières. Toutefois, pour ce genre de questions, les répondants sont plus hésitants à déclarer une opinion. Ceci exige donc que le questionnaire soit développé minutieusement afin de collecter des données plus exactes. L'objectif de notre recherche exige aussi que les questions soient de type prédéterminé puisqu'il s'agit de questions d'évaluation où les répondants ont le choix dans leurs réponses de s'exprimer suivant une échelle de nuance qui traduit le mieux leur opinion. Par exemple : tout à fait d'accord, assez en accord, neutre, assez en désaccord et tout à fait en désaccord. Ce type de questionnaire est généralement développé avec l'échelle de Likert.

L'échelle de Likert est une échelle de mesure qui est très utilisée dans les recherches comportementales, car elle mesure l'intensité de l'attitude des participants (Babbie et Benaquisto, 2002) et permet d'obtenir une forte variance (Isaac et Michael, 1995). Toutefois, cet instrument de mesure présente des inconvénients. Isaac et Michael (1995) montrent que des réponses sous-évaluées ou surévaluées peuvent résulter de l'utilisation de l'échelle de Likert. De plus, Kertzman et al. (2002) ont découvert que les études qui examinent l'évaluation subjective des individus en utilisant un questionnaire basé sur l'échelle de Likert montrent une différence d'interprétation du même concept entre les individus (Fontaine, 2010). Par conséquent, Kertzman et al. (2002) proposent le Visual Analogue Scale (VAS), une échelle de mesure visuelle, en tant que solution répondant aux problèmes d'évaluation subjective (Fontaine, 2010). En effet, cette échelle de mesure a été conçue par Hayes et Paterson (1921) et Freyd (1923), cité par Kertzman et al. (2002), est souvent utilisée dans les études en psychologie (Fontaine, 2010). Les participants expriment leur niveau d'accord avec les énoncés du questionnaire sur une échelle d'un certain nombre de centimètres où les extrémités définissent le maximum et le minimum de leur accord. De ce fait, le VAS assurent plus de variances que celle de l'échelle de Likert (Fontaine, 2010). Cet instrument de mesure présente une évolution par rapport à l'échelle de Likert (d'une variance élevée à une variance maximum) en offrant aux participants d'exprimer de manière plus précise leur niveau d'accord ou de désaccord avec les énoncés (Fontaine, 2010).

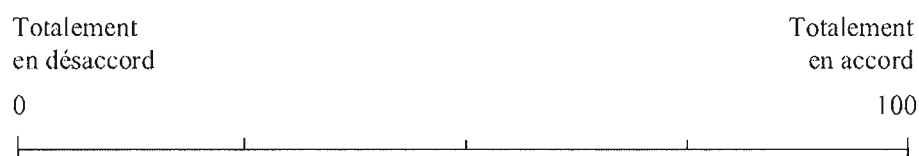


Figure 3-1– Visual Analogue Scale (VAS) (Fontaine, 2010)

Pour mesurer les variables de notre recherche, le tableau 2 présente un récapitulatif des questions posées (voir annexe 1). Le questionnaire utilisé mesure le risque

d'audit, la perception éthique de la situation et les dimensions de l'intensité morale. Il inclut également des questions d'ordre démographique, sexe, âge, expérience, scolarité, langue maternelle et nationalité. Le recours à ces variables démographiques se base sur l'étude de Singhapkdi et al. (1996) pour vérifier l'effet de l'âge, le sexe, l'expérience et l'éducation sur la perception des dimensions de l'intensité morale et sur le risque d'audit. Également, pour s'assurer que le langage du scénario a été facile à comprendre pour les répondants, vu l'existence d'étudiants étrangers parmi les répondants⁸, il est préférable de tester l'effet de la langue maternelle des répondants. Enfin, pour tester l'effet de la culture, il a été demandé aux répondants d'indiquer leurs nationalités.

Tableau 3-3 – Récapitulatif du questionnaire

N° Question	Objectif de la question
1	Mesurer l'intention des répondants d'agir
2	Mesurer le risque d'audit
3 à 18	Mesurer la perception des dimensions de l'intensité morale
19	Question d'ordre démographique

Le questionnaire utilisé débute par des instructions qui expliquent comment répondre aux questions et montre un exemple de réponse. Ensuite, une première question a pour objectif de familiariser le répondant avec le scénario. Il est demandé aux répondants d'exprimer leurs intentions quant à la décision à prendre dans le cadre du scénario présenté soit de divulguer ou non la manipulation du stock de l'entité auditée. Une deuxième question sert à mesurer l'évaluation du risque d'audit à la lumière de la situation d'audit proposée. Le risque d'audit est mesuré à travers une évaluation de la part des participants en termes de pourcentage. L'utilisation de cette

⁸ Voir section de l'échantillon

échelle de mesure s'avère plus précise que celle en utilisation des catégories (Pilote, 2008). La plupart des professionnels comptables en audit utilisent l'échelle en pourcentage dans les missions d'audit parce qu'elle favorise l'aspect probabiliste du modèle de risque (utilisation des méthodes statistiques).

La troisième partie du questionnaire est consacrée à la mesure des dimensions de l'intensité morale de la situation présentée dans le scénario. Les dimensions de l'intensité morale ont été mesurées avec des items adaptés de l'étude de May et Pauli (2002). Ces derniers auteurs se sont référés aux études de Singhapakdi et al. (1996) et Singer (1996) pour développer leur questionnaire sur l'intensité morale. Le choix de se baser sur le questionnaire développé dans l'étude de May et Pauli (2002) repose sur le fait qu'il est à la fois le plus récent et le plus développé (seize items pour mesurer les dimensions de l'intensité morale). Par conséquent, aucun changement n'est apporté au questionnaire qui est utilisé tel quel. Par contre, nous avons opté pour une traduction professionnelle et minutieuse des questions de la langue anglaise à la langue française.

Telles que mentionnées ci-dessus, seize questions, pour les seize items, seront utilisées afin de mesurer les dimensions de l'intensité morale. L'ampleur des conséquences est mesurée par quatre items :

- « D'autres personnes seront lésées (subiront des torts) suite à votre décision » ;
- « Le tort global (le cas échéant) subi suite à votre décision sera faible » ;
- « Les conséquences de votre décision porteront préjudice à d'autres personnes » ;
- « Votre décision aura des conséquences graves pour d'autres personnes ».

La concentration des effets est mesurée par trois items :

- « Votre décision causera du tort à quelques personnes » ;
- « Les conséquences de votre décision influenceront un petit nombre de personnes d'une manière majeure » ;
- « Quelques personnes subiront le gros de votre décision ».

La probabilité des effets est mesurée par trois items :

- « Il y a une très petite probabilité que votre décision cause réellement du tort » ;
- « Votre décision causera définitivement du tort à d'autres personnes » ;
- « L'effet prévu de votre décision devrait probablement se produire ».

La proximité est mesurée par deux items :

- « Votre décision affectera des personnes dans la communauté locale » ;
- « Votre décision aura des effets sur vos collègues ».

Une quatrième partie finalise le questionnaire. Elle a pour objectif la collection des données démographiques des répondants; sexe, âge, expérience, scolarité, langue maternelle et nationalité. Ces différentes variables sont mesurées comme suit :

- Votre âge :ans.
- Votre sexe : ☐ Masculin ☐ Féminin.
- Vos mois d'expérience dans le domaine d'audit en tant qu'auditeur dans un cabinet comptable : mois.
- Votre scolarité : nombre de cours d'audit excluant le cours de contrôle interne (SCO4425) mais incluant les cours repris : cours.
- Votre langue maternelle :

Votre pays d'origine :

3.4 – Indicateurs associés aux variables

Le recours à une méthode quantitative nécessite des observations chiffrées. Durant notre étude, nous avons choisi de recourir à des observations classées comme variables mais transformées par la suite en variables discrètes. La transformation en des variables discrètes favorise le type de notre recherche, qui est quantitative, permettant l'accès aux outils statistiques aux fins d'analyses.

Pour procéder à l'obtention des données, les variables identifiées pour tester les hypothèses de recherche doivent être opérationnalisées pour rapprocher les affirmations théoriques à la réalité. De ce fait, nous avons opté pour l'utilisation d'un ensemble d'indicateurs pour établir une relation entre les concepts théoriques et la réalité observable. Gilles (1994 : 27) définit les indicateurs comme des « signes, comportements ou réactions directement observables par lesquels on repère au niveau de la réalité les dimensions d'un concept » (Lemelin, 2004).

Lemelin (2004) montre qu'associer un indicateur à un concept permet d'identifier ses variations dans la réalité et par conséquent de le mesurer. De ce fait, le choix des indicateurs est très important pour réussir à mesurer une variable. L'indicateur doit être valide, autrement dit, il doit refléter les variations d'un concept qui lui est associé. De plus, l'indicateur doit être fiable ; dans le sens que les variations observées soient véritables (Lemelin, 2004).

Les prochains paragraphes présentent la justification du choix des indicateurs associés aux différentes variables identifiées dans la section précédente. Il est primordial d'identifier la nature de ces variables. À travers la question de recherche et les hypothèses à tester, quatre variables indépendantes se distinguent : les quatre dimensions de l'intensité morale. La variable dépendante est le risque d'audit.

Pour expliquer les quatre dimensions de l'intensité morale, les indicateurs utilisés sont un ensemble d'expressions qui a été inspiré de l'étude de Shafer et al. (2001) sur la perception des dimensions de l'intensité morale dans des situations en audit. D'autres scénarios utilisés dans d'autres études antérieures ont servi également comme sources d'inspiration pour développer notre scénario (voir annexe 1).

À titre d'exemple, dans l'étude de Shafer et al. (2001), où deux scénarios ont été développés pour représenter une faible intensité morale dans l'un et une forte intensité morale dans l'autre, les indicateurs utilisés dans cette recherche sont comme suit, pour expliquer :

- (1) L'ampleur des conséquences: « Basé sur les expériences passées chez SSI, Ellis estime que le meilleur budget de dépense est de 300 000\$. Toutefois, Simpson le contredit en fixant le budget à 100 000\$ du fait de l'économie de marché réalisé » [Traduction libre].
- (2) La probabilité des effets: « Bien qu'il y ait eu une certaine amélioration des conditions économiques dans les secteurs du marché de SSI, Ellis juge qu'il est peu susceptible d'effectuer de manière significative le collecte de leurs sommes à recevoir » [Traduction libre].
- (3) La proximité: « parce que Simpson est un client très important pour l'entreprise [...] » [Traduction libre].
- (4) La concentration des effets: « les états financiers seront diffusés à deux banques avec qui SSI fait des affaires » [Traduction libre].

Dans la présente recherche, l'ampleur des conséquences a été exprimée par le niveau de perception des conséquences potentielles indésirables qui seront subites par les individus impliqués dans la situation morale auquel l'auditeur se trouve confronté. Les conséquences indésirables sont exprimées à travers une somme monétaire. Les indicateurs associés à cette variable sont « automatiquement renvoyé et ne peut

toucher aucune retraite », « préjudice », « tort », « conséquences graves » et « lésées ».

Tout comme l'étendue des conséquences, l'évaluation de la perception de la concentration des effets est subjective puisqu'elle dépend du jugement du répondant sur l'identification des personnes qui subiront les conséquences. Autre que la personne qui a commis la fraude, les personnes identifiées impliquées dans la situation peuvent être restreintes à un nombre limité d'individus, comme elle peut être élargie à d'autres personnes de son entourage, tout dépendamment du jugement du répondant. Les indicateurs qu'on a associés à cette variable représentent un nombre de personnes identifiées dans la situation. Les indicateurs associés sont « célibataire », « vivant seul », « père d'une famille de quatre enfants ».

Pour exprimer la perception de la probabilité de la réalisation des conséquences potentielles de la décision de l'auditeur, des indices qui permettront d'orienter le jugement du répondant ont été utilisés. Ces indices se résument par un ensemble d'informations indiqué sur la situation de chaque personne impliquée dans la situation pour permettre au répondant d'évaluer la possibilité que cette personne subisse du tort. Les indicateurs associés à cette variable sont « très petite probabilité », « définitivement » et « probablement ».

Pour exprimer la proximité, la nature de la relation qui existe entre la ou les personnes touchées et l'auditeur est expliquée. L'évaluation du sentiment de sympathie, que l'auditeur ressent envers les personnes qui subiront les conséquences de sa décision, se traduit par une affirmation de la part des répondants s'ils ont bien perçu l'effet probable des conséquences de la décision prise sur « la communauté locale » ou « les collègues » de l'auditeur. Le recours à ces deux indicateurs est justifié par le fait que les personnes identifiées dans notre recherche sont en relation

directe avec l'auditeur ou bien font partie de l'entourage de cette personne identifiée. Les indicateurs associés sont « un des amis intimes de votre père ».

Après avoir identifié les variables qui seront examinées dans notre étude et les différentes mesures à entreprendre pour vérifier leurs variations dans la réalité, il est maintenant nécessaire d'identifier l'instrument de mesure que nous adopterons et d'expliquer le choix de cet instrument en particulier parmi les autres instruments de mesure.

3.5 – Échantillon

L'objet de l'étude en question exige que la population ciblée pour nos tests soit des auditeurs. Toutefois, sous contrainte de temps et de ressources financières, l'échantillon étudié comprend des étudiants au baccalauréat en sciences comptables ou certificat en sciences comptables à l'UQÀM, inscrits au cours d'audit SCO6544, Attestation : Sujets spéciaux. Le choix de la méthode d'échantillonnage non probabiliste de type échantillonnage de commodité se justifie par un budget limité alloué à la réalisation de la partie empirique et la facilité et la rapidité d'accès aux répondants. Les étudiants formant notre échantillon ont déjà réussi l'équivalent d'au moins deux cours d'audit. La réussite de ces deux cours garantit une connaissance suffisante du domaine d'audit. Par conséquent, cet échantillon est jugé représentatif. De même, Lysonski et Gaidis (1991) montrent que les étudiants et les gestionnaires sont comparables dans leur sensibilité envers les situations éthiques. Quant à eux, Randall et Gibson (1990) ont montré que, dans les études empiriques basées sur un échantillon d'étudiants, il n'y a aucune contrainte liée à la généralisation des résultats trouvés.

Pour déterminer le nombre de participants approprié, il faut prendre en considération les méthodes statistiques qui seront utilisées. Pour vérifier les hypothèses de

recherche, nous devons en premier lieu examiner le caractère unidimensionnel des items de chaque dimension de l'intensité morale. Ensuite, l'analyse de la moyenne pour échantillons indépendants sera utilisée afin de tester la perception des dimensions de l'intensité morale par les répondants. Et enfin nous utilisons une analyse de corrélation afin de vérifier la relation qui existe entre les variables suivie d'une analyse de régression pour déterminer le sens de la relation. En somme, on va utiliser quatre analyses à savoir : (1) l'analyse factorielle, (2) le T-Tests pour échantillons indépendants, (3) la corrélation et (4) l'analyse de régression.

Ces quatre analyses fixent une taille minimum pour l'échantillon. Le nombre d'observations pour l'analyse factorielle dépend du nombre de variables. Il est généralement recommandé d'avoir cinq fois le nombre de participants que de variables, quoique dix fois soit plus approprié (Hair et al. 2006 ; Fontaine, 2010). De ce fait, pour les seize items des dimensions de l'intensité morale, 160 observations sont jugées adéquates. Alors que pour l'analyse de la moyenne pour échantillons, un minimum de vingt observations est recommandé (Hair et al., 2006). Pour la troisième et la quatrième analyse, quatre variables indépendantes expliquent la variation e la variables dépendante. Un minimum de trente observations par variable indépendante est acceptable respectivement (Hair et al., 2006). Par conséquent, il sera adéquat de disposer de 120 observations (30 observations * 4 variables indépendantes). De ce fait, parmi les quatre analyses, l'analyse factorielle est l'analyse qui demande le plus d'observations. Donc un minimum de 160 observations sera adéquat pour notre étude.

Basé sur le nombre de 160 observations nécessaires, nous déterminons le nombre des étudiants nécessaire à notre étude. Étant donné que les groupes d'un cours d'audit en baccalauréat ont en moyenne de 30 à 35 étudiants, il faut donc présenter notre questionnaire dans 6 groupes au minimum pour avoir un total de 180 à 210

observations. Il faut prendre en considération le nombre d'absences étudiantes. Généralement, la dernière séance du cours réalise un taux de présence très élevé.

3.6 – Pré-test du questionnaire

Un pré-test du questionnaire a été effectué pour assurer que sa compréhension par les répondants soit adéquate et que son objectif soit atteint. Babbie et Benaquisto (2002) affirment qu'il est recommandé que les participants du pré-test ne fassent pas partie de la recherche, mais qu'ils représentent des participants potentiels (Fontaine, 2010). En outre, Roberts (2004) montre qu'il est recommandé également de vérifier les caractéristiques suivantes lors du pré-test d'un instrument : instructions compréhensibles, clarté des mots, des réponses adéquates, des questions non pertinentes, longueur, etc. (Fontaine, 2010). Isaac et Michael (1995) recommandent également d'administrer le pré-test selon les mêmes conditions que celles des participants réels et, conséquemment, d'apporter les additions, les suppressions, et les modifications appropriées au questionnaire (Fontaine, 2010).

Étant donné que les participants à cette recherche sont tous les étudiants qui suivent le cours d'audit (SCO6544), les professeurs et les chargés de ce cours seront les seuls qui peuvent participer au pré-test. Deux professeurs ont participé au pré-test du questionnaire. Les principaux commentaires obtenus se résument comme suit :

- Des corrections au niveau de la traduction des questions ont été suggérées. Des mots plus clairs et simples remplacent des concepts techniques afin de mieux assurer la compréhension des questions.
- Des corrections au niveau du scénario ont été suggérées. Premièrement, il s'agit de la longueur du scénario. Des détails supplémentaires ont été ajoutés pour mieux expliquer la situation. D'autres, inutiles, ont été supprimés pour alléger le scénario.

- Joindre des états financiers au scénario pour le rendre plus réel et permettre aux répondants de mieux évaluer le risque d'audit.
- Le nombre des questions est jugé adéquat. La durée de réponse était de 40 minutes au maximum comme elle était prévue et annoncée dans la lettre d'acceptation fournie aux répondants.

3.7 – Méthodes de collecte des données

Rappelons que dans l'analyse de l'approche scientifique, nous avons décidé de procéder à une étude laboratoire. La technique du questionnaire administré en face à face est utilisée. Les avantages de cette technique sont son coût très réduit et entraîne un taux de participation plus élevé comparé à d'autres techniques (par exemple, par internet, par voie postale ou par téléphone). Babbie et Benaquisto (2002) montrent que le taux de réponse pour la technique du questionnaire administré est de 80 à 85 % (Fontaine, 2010).

La collecte des données débute par la distribution d'un scénario suivi d'un questionnaire, sur un support papier, au cours de la dernière séance du cours. La participation est volontaire. Cette procédure dure en moyenne 40 minutes, et ce avec la présence de l'enseignant et du chercheur responsable du projet. Le responsable de cette étude intervient au début pour expliquer le cadre de sa recherche et la procédure pour participer à la recherche. La présence du responsable au projet contribue à une meilleure compréhension des participants du questionnaire en répondant aux questions en début de séance. Cela élimine les ambiguïtés et améliore le degré de compréhension des participants. (Babbie and Benaquisto, 2002 ; Fontaine, 2010). Le responsable du projet ne doit pas intervenir pendant le déroulement de la participation pour expliquer les questions ou clarifier certains points, et ce pour ne pas influencer le jugement des participants.

Une autorisation préalable est demandée au professeur responsable du cours. Après avoir présenté l'objet de la rencontre, l'objectif de la recherche et les droits des participants et aussi la méthode de participation à la recherche, le responsable du projet demande aux participants de signer une lettre de consentement à leur participation à la recherche.

Le choix d'une étude laboratoire où le responsable du cours et le chercheur sont présents et contrôlent le déroulement du questionnaire, permet de diminuer le biais de la désirabilité sociale. Cet instrument de mesure fait partie de la catégorie des entrevues administrées. Podsakoff et al. (2003) montrent que cette technique est plus efficace pour diminuer le biais de désirabilité sociale que les autres techniques. De plus, le questionnaire, présenté comme un complément du cours d'audit, permettra aux participants d'approfondir leur connaissance de certains concepts appris dans leurs cours d'audit.

De même, les participants seront invités à répondre sérieusement et honnêtement aux questions. De plus, le choix de la dernière séance avant l'examen final pour l'administration du questionnaire permet à ceux-ci de considérer l'étude comme un test complémentaire aux notions d'audit acquis durant la session.

3.8 – Mesures prises pour protéger les participants

Afin de respecter les exigences éthiques dans le domaine de la recherche en sciences sociales, une série de mesures ont été mises en place pour protéger les droits des participants. La première exigence consiste en la participation libre et volontaire des individus à la présente recherche. En plus qu'elle soit mentionnée par écrit au début du questionnaire distribué, une explication verbale au cours de la présentation du cadre de l'étude aux répondants mentionne que leur participation est complètement volontaire et qu'ils ont le droit de se retirer en tout temps de l'étude sans préjudice

pour eux. Les participants n'ont aucune obligation de participation du fait que l'étude se déroule pendant une séance d'un cours.

La deuxième exigence en matière d'éthique de la recherche en sciences sociale est le respect des droits des répondants à l'anonymat et la confidentialité des informations fournies. Au début de la rencontre, le chercheur explique et garantit l'anonymat des répondants. Aucune information permettant d'identifier les répondants (nom, prénom, code permanent, etc.) n'est utilisée aux fins de cette étude. Les seules informations personnelles collectées sont d'ordres démographiques. D'ailleurs les copies du questionnaire sont codées et sauvegardées dans un endroit sécurisé auquel seul le chercheur a accès. Il est de même des données informatisées qui sont sauvegardées dans des fichiers sécurisés par mots de passe fichiers auxquels seul le chercheur a accès.

Une troisième exigence consiste au consentement par écrit des répondants à participer à cette étude. Les répondants sont appelés à lire attentivement une lettre de participation, à signer cette lettre pour exprimer leur consentement et à la détacher du questionnaire distribué afin qu'elle soit ramassée séparément du questionnaire pour conserver l'anonymat des copies.

Finalement, un certificat d'éthique a été obtenu auprès du Comité Institutionnel d'Éthique et de la Recherche avec des Êtres Humains (CIEREH de l'UQAM) avant la collecte des données et attestant que le projet de ce mémoire est conforme aux pratiques usuelles en éthique de la recherche.

3.9 – Sommaire

Pour résumer ce chapitre, le fondement de notre méthodologie à travers l'adoption d'une approche quantitative pour notre recherche a été démontré. Les variables

dépendantes et indépendantes ont été identifiées à partir des hypothèses de recherche déjà formulées. Les méthodes suivies pour mesurer les différentes variables en faisant appel à des indicateurs qui permettent de rapprocher les affirmations théoriques à la réalité sont expliquées. Pour finaliser la mesure des variables, l'instrument de mesure des variables choisi est un scénario développé suivi d'un questionnaire, instrument adopté des études antérieures. Pour obtenir l'information sur le terrain, un échantillon d'étudiants de convenance a été choisi. La procédure de collecte des données permet d'assurer la validité des données et la protection des participants selon les mesures d'éthique de recherche reconnues. Dans le chapitre qui suit, les résultats trouvés, basées sur un scénario avec un questionnaire en face à face, sont présentées.

CHAPITRE IV

ANALYSE DES DONNÉES

Ce chapitre présente l'analyse des données collectées. La première section présente la procédure suivie pour la transcription des données. Ensuite, l'échantillon obtenu est décrit incluant une analyse des données manquantes. Subséquemment, les tests statistiques servant à vérifier la validité et la fiabilité de l'instrument de mesure utilisé sont présentés. Finalement, une analyse démographique précède les tests concernant les hypothèses de recherche.

4.1 – Transcription des données

La première étape dans l'analyse des données est la transcription des réponses à partir du questionnaire utilisé. Afin d'assurer l'exactitude des données utilisées, une procédure rigoureuse de transcription est suivie. Lorsque nécessaire, les réponses obtenues ont été mesurées et vérifiées par des personnes indépendantes qui ont eu des instructions claires et précises sur la procédure de mesure.

Pour la première partie du questionnaire, les réponses sont transcrites dans un fichier Excel selon la procédure qui suit. La décision des participants exprimée quant à la divulgation de la fraude est codée 0 pour la réponse OUI et 1 pour la réponse NON. L'appréciation du risque d'audit, entre 1% et 5% est transcrite tel quelle en pourcentage.

La deuxième partie du questionnaire concerne la perception des dimensions de l'intensité morale et du risque d'audit. Étant donné que les échelles utilisées sont des échelles VAS, il est nécessaire d'appliquer une procédure de mesure rigoureuse.

Trois personnes participent à la mesure des réponses qui prennent la forme d'un X inscrit par les participants sur une ligne d'une longueur de 110 millimètres. Pour mesurer les réponses, il est nécessaire de bien situer le X sur la ligne. Si le centre du X n'est pas situé directement sur la ligne, une projection verticale du centre doit être effectuée sur la ligne. Ensuite, à l'aide d'une règle plate, on mesure en millimètres la position du centre du X par rapport à l'extrémité gauche de la ligne. Subséquemment, cette mesure est transformée en pourcentage pour obtenir le niveau d'accord du participant avec l'énoncé.

La procédure de la mesure requiert que la première personne prenne les mesures des réponses des participants sur une feuille séparée. Quant à elle, la deuxième personne reprend les mesures directement sur le questionnaire. Pour vérifier l'exactitude des mesures prises par les deux personnes, une troisième personne procède à la comparaison entre les deux mesures inscrites sur la feuille séparée et le questionnaire. Si une différence est détectée entre les deux mesures, la troisième personne procède à une troisième mesure. Autrement, la mesure de la réponse est transcrite dans une feuille Excel. Finalement, la mesure inscrite sur la feuille Excel est divisée par 110 millimètres, soit la longueur totale de la ligne, afin d'obtenir le pourcentage d'accord du participant avec l'énoncé.

Par exemple, dans la figure 1 ci-dessous, le répondant a exprimé son opinion en mettant un X distant de 50 millimètres du point d'origine gauche de la ligne qui représente une opinion « Totalement en désaccord » avec l'énoncé. Afin de transcrire cette réponse, il faut calculer le pourcentage qui représente son niveau d'accord avec l'énoncé divisé par 110 millimètres. Le résultat est 45,45⁹.

⁹ Dans le cas où la réponse se situe entre deux lignes de millimètres de la règle près, la mesure prise est de 0,5 millimètre, par exemple, 50,5 millimètres.

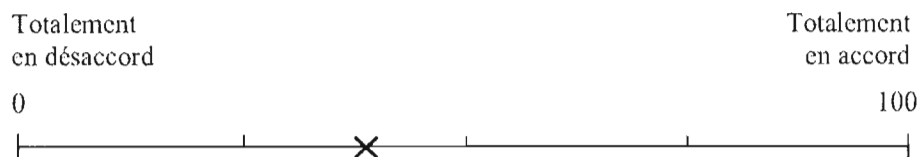


Figure 4-1 – Exemple de transcription des données pour l'échelle de mesure VAS utilisée

La troisième partie du questionnaire représente les données démographiques sexe, âge, expérience, scolarité, langue maternelle et nationalité. Pour les données quantitatives, sexe, âge et scolarité, la réponse est inscrite selon la donnée fournie par le participant. Pour les données qualitatives, le sexe sera codé 0 pour masculin et 1 pour féminin, la langue maternelle sera codée 1 pour la langue française et 0 pour les autres langues que la langue française; la nationalité sera codée 1 pour la nationalité canadienne et 0 pour les autres nationalités que canadienne.

Le tableau 4 résume les variables qui ont été utilisées dans les analyses, tel que défini dans le logiciel SPSS.

Tableau 4-1 – Description des variables

Description de la variable		Nom de la variable dans SPSS	Échelle de mesure	Type de la variable
Risque d'audit		RA	1 à 5%	Dépendante
Magnitudes des conséquences	Item 1	MC1	VAS	Indépendante
	Item 2	MC2	VAS	Indépendante
	Item 3	MC3	VAS	Indépendante
	Item 4	MC4	VAS	Indépendante
Concentration des effets	Item 1	CE1	VAS	Indépendante
	Item 2	CE2	VAS	Indépendante
	Item 3	CE3	VAS	Indépendante
Probabilité des effets	Item 1	PE1	VAS	Indépendante
	Item 2	PE2	VAS	Indépendante
	Item 3	PE3	VAS	Indépendante
Proximité	Item 1	PX1	VAS	Indépendante
	Item 2	PX2	VAS	Indépendante
Age		Age	Numérique en année	De contrôle
Sexe		Sex	0 ou 1	De contrôle
Expérience		Exp	Numérique en mois	De contrôle
Scolarité		Sco	Numérique en nombre de cours	De contrôle
Langue maternelle		l.mat	0 ou 1	De contrôle
Nationalité		Nat	0 ou 1	De contrôle

4.2 – Description de l'échantillon

Suite à la méthodologie de recherche appliquée, 202 étudiants participants ont répondu au questionnaire. Toutefois, quelques réponses sont manquantes pour certaines questions. De ce fait, la taille de l'échantillon varie selon les variables. Pour la question relative à l'âge, toutes les réponses ont été obtenues, soit 202 réponses. Quatre réponses sont manquantes pour la question relative au sexe pour un total de 198 réponses. Quant à la question relative à l'expérience, 199 réponses ont été

obtenues, soit trois réponses manquantes. Seulement 175 réponses données par les participants ont été obtenues concernant le nombre de cours en audit, soit 27 réponses manquantes. Finalement, pour la nationalité et la langue maternelle des répondants, 196 réponses ont été obtenues respectivement, soit 6 réponses manquantes.

Le tableau 5 présente les résultats de l'analyse descriptive de l'échantillon étudié.

Tableau 4-2 – Analyse descriptive de l'échantillon

		Taille	%	Déno- mi- nation	Moyenne	Écart- type	Min	Max
Sexe	Masculin	103	50,99					
	Féminin	99	49,01					
Âge		198		Ans	28,58	6,533	20	52
Expérience	Mentionné	199	98,52	Mois	3,47	11,580	0	120
	Non mention-née	3	1,48					
Scolarité	1 cours	11	5,44	Nombre de cours	2,17	0,657	0	6
	2 cours	128	63,36					
	3 cours et plus	36	17,82					
	Non mentionnée	27	13,18					
Nationalité	Canadienne	121	59,90					
	Autre que canadienne	75	37,13					
	Non mentionnée	6	2,97					
Langue maternelle	Française	151	74,75					
	Autre que française	45	22,28					
	Non mentionnée	6	2,97					

À la lumière des résultats présentés dans le tableau 5, on remarque que 50,99% des répondants sont de sexe masculin et 49,01% de sexe féminin. La moyenne d'âge des participants est de 28,58 ans avec un minimum de 20 ans et un maximum de 52 ans.

98,52% des participants possèdent une expérience, avec un minimum de zéro mois d'expérience en audit et un maximum d'expérience en audit de 120 mois. 5,44% des participants semblent avoir réussi un seul cours d'audit, 63,36% des participants ont réussi deux cours d'audit financiers et 17,82% des participants ont réussi trois cours. Finalement, 74,75% des participants ont le français comme langue maternelle et 59,90% sont d'origine canadienne.

4.3 – Présentation et description des données manquantes

Dans certaines copies du questionnaire, des données sont manquantes pour certaines variables du risque d'audit ou de l'intensité morale. À cause de la confidentialité et l'anonymat des réponses, il est impossible de demander aux participants de remplir le questionnaire. Toutefois, il est possible de procéder à l'évaluation de l'importance et de l'étendue des réponses manquantes par rapport à la taille de l'échantillon et de suggérer des solutions possibles à ces réponses manquantes dépendamment de leur importance par rapport au total. Hair et al. (2006) montrent que si les réponses manquantes ne dépassent pas le seuil de dix pour cent, il est possible soit de les remplacer par la moyenne de la variable concernée, soit de les ignorer (Fontaine, 2010).

Dans le tableau 2 précédant, 27 réponses sont manquantes concernant la scolarité, soit un taux de 13,18%. Ce taux dépasse la limite de dix pour cent fixée par Hair et al. (2006). Étant donné l'objectif de cette question¹⁰, cette variable ne sera pas prise en compte dans les analyses de données et par conséquent aucune correction n'est nécessaire. Concernant le risque d'audit et l'intensité morale, un maximum d'une réponse manquante est présent pour chacune des variables, soit au maximum un taux de 0,5pour cent (voir le tableau 6). Vu que ce taux de non-réponses est largement

¹⁰ Voir chapitre méthodologie de recherche

non significatif par rapport à la taille de l'échantillon, il a été décidé d'ignorer ces réponses manquantes.

Tenant compte du peu de réponses manquantes, le total des participants ayant répondu au questionnaire, soit 202, dépasse largement le 160 exigé dans le chapitre de la méthodologie de recherche. Conséquemment, un nombre suffisant de réponses a été obtenu afin d'effectuer les analyses nécessaires à tester les hypothèses de recherche.

Tableau 4-3 –Taux des réponses manquantes pour le risque d'audit et les dimensions de l'intensité morale

	Nombre des participants	Réponses manquantes	Taux de réponses manquantes
RA	202	0	0,00%
MC1	202	0	0,00%
MC2	202	1	0,50%
MC3	202	0	0,00%
MC4	202	0	0,00%
PE1	202	0	0,00%
PE2	202	1	0,50%
PE3	202	1	0,50%
PX1	202	0	0,00%
PX2	202	0	0,00%
CE1	202	0	0,00%
CE2	202	0	0,00%
CE3	202	0	0,00%

4.4 – Analyse de la perception des dimensions de l'intensité morale : la fiabilité et la validité de l'instrument de mesure

4.4.1 – La fiabilité de l'instrument de mesure

Evrard et al. (2003) énoncent que la fiabilité correspond au degré avec lequel les instruments utilisés mesurent de façon cohérente le construit étudié. Dans la présente étude, il s'agit d'utiliser dans le questionnaire plusieurs questions (items) qui mesurent le même phénomène. Le coefficient alpha de Cronbach est calculé pour vérifier si les énoncés partagent des notions communes, et s'ils sont en cohérence entre eux. Quant à eux, afin de vérifier la fiabilité et validité d'un construit, Mc Devitt et Van Hise (2002) utilisent l'analyse factorielle et l'alpha de Cronbach.

L'instrument de mesure que nous avons utilisé pour tester la perception de l'intensité morale se base sur un instrument de mesure développé par May et Pauli (2002), instrument qui a été inspiré des études précédentes de Singer (1996) et Singhapakdi et al. (1996). May et Pauli (2002) utilisent 16 items pour mesurer les six dimensions de l'intensité morale. Les résultats de leur étude confirment la fiabilité de cette mesure avec un alpha de Cronbach qui varie entre 0,61 et 0,82 pour chacun des deux scénarios utilisés.

Le tableau 7 présente les résultats du test de fiabilité des items de chacune des dimensions de l'intensité morale à travers les neuf scénarios présentés. Les différents items qui mesurent la même dimension de l'intensité morale présentent un alpha de Cronbach acceptable pour chacun des scénarios présentés sauf pour les items de la proximité qui présentent un alpha de Cronbach très faible. En effet, les quatre items de l'ampleur des conséquences (MC) présentent un alpha de Cronbach allant de 0,5 à 0,855 pour chacun des neuf scénarios et un alpha de Cronbach global de 0,767, qui confirme une cohérence interne acceptable pour cette échelle de mesure.

Pour la concentration des effets (CE), les trois items présentent un alpha de Cronbach entre 0,566 et 0,942 dans chacun des neuf scénarios et un alpha de Cronbach global de 0,780, qui confirme une cohérence interne acceptable pour cette échelle de mesure.

Pour la probabilité des effets (PE), le test de fiabilité suggère l'élimination du troisième item pour améliorer la cohérence interne de cette mesure. En effectuant cette élimination, l'alpha de Cronbach des deux premiers items varie entre 0,345 et 0,938 dans chacun des neuf scénarios, l'alpha de Cronbach global est de 0,681, confirmant une cohérence interne acceptable pour cette mesure. Dans les deux scénarios HFHF et HFFF, la cohérence interne n'est pas satisfaisante, moins de 0,650 (Hair et al. 2006).

De même, l'échelle de mesure de la proximité (PX), composée de deux items, présente une cohérence interne insatisfaisante dans chacun des neuf scénarios. Les alphas de Cronbach varient entre 0,134 et 0,462.

Tableau 4-4 – Fiabilité des quatre dimensions de l'intensité morale

Situation	MC (4 items)	CE (3 items)	PE (2 items)	PX (2 items)
FFFF	0,781	0,749	0,891	0,127
FFFH	0,782	0,942	0,560	0,376
FFHF	0,525	0,566	0,572	0,015
FHFF	0,673	0,683	0,604	-0,134
FHHF	0,855	0,770	0,594	0,386
HFFF	0,797	0,764	0,411	0,462
HFHF	0,645	0,714	0,345	0,094
HHFF	0,806	0,676	0,938	0,032
HHHH	0,797	0,749	0,704	0,104
Global	0,767	0,780	0,681	0,170

4.4.2 – La validité de l'instrument de mesure

À la lumière du test de fiabilité par l'alpha de Cronbach des dimensions de l'intensité morale, une analyse factorielle des items est effectuée pour obtenir une mesure unique pour chaque dimension de l'intensité morale et, par conséquent, déterminer si les différents indicateurs du même construit offrent une bonne représentation du phénomène étudié. L'analyse factorielle permet, par conséquent, de tester la validité de l'instrument de mesure utilisé.

Pour effectuer l'analyse factorielle, Hair et al. (1998) exigent un minimum de 10 participants par variable. Cette limite est largement dépassée puisqu'un échantillon de 202 participants par item a été obtenu. Ayant déjà une idée sur le nombre de facteurs à extraire, l'analyse factorielle confirme la mesure unique des trois items de la concentration des effets (CE) et des quatre items de l'ampleur des conséquences (MC). Pour les items de la probabilité des effets (PE), une mesure unique a été obtenue pour les deux premiers items. Le troisième item est considéré comme une mesure indépendante de la probabilité des effets. De même, les items qui mesurent la proximité (PX) sont considérés comme deux mesures indépendantes. Le tableau 8 montre les résultats obtenus.

Tableau 4-5 – Analyse factorielle des items des dimensions de l'intensité morale

Facteur de l'intensité morale	Indice KMO	Test Bartlett de la sphéricité (Approx. χ^2)	Total de la variance expliquée
MC	0,733	230,025*	59,41%
CE	0,681	175,462*	69,58%
PE	0,500	55,429*	74,68%
PX	0,500	1,741	54,661%

*P < 0,05

À travers ce tableau, il faut noter que l'indice KMO est assez satisfaisant pour les deux dimensions de l'intensité morale CE et PE et satisfaisant pour l'ampleur des conséquences. Ceci indique une bonne corrélation entre les items de la même dimension qui favorise l'analyse factorielle. De même, le résultat du test de sphéricité de Bartlett est significatif ($p\text{-value} < 0,05$). L'hypothèse nulle voulant que nos données proviennent d'une population pour laquelle la matrice serait une matrice d'identité est rejetée. Les corrélations ne sont donc pas toutes égales à zéro. L'analyse peut donc être poursuivie. Enfin, les facteurs obtenus mesurant les dimensions de l'intensité morale expliquent 59,41% de la variance totale pour l'ampleur des conséquences (MC), 69,58% de la variance totale pour la concentration des effets (CE) et 74,68% de la variance totale pour la probabilité des effets (PE). Les items de la proximité (PX) ne représentent pas une échelle de mesure cohérente. Les résultats de l'analyse factorielle confirment l'analyse de fiabilité. L'indice KMO est assez satisfaisant mais le test de Bartlett n'est pas significatif. Par conséquent, ils seront considérés comme deux mesures indépendantes de la proximité.

Une autre mesure prise pour vérifier la validité du construit est de procéder à l'analyse factorielle exploratoire avec une rotation varimax de tous les items des différentes dimensions afin d'obtenir une mesure globale de l'intensité morale. Avant d'y procéder, l'alpha de Cronbach des douze items des différentes dimensions de l'intensité morale montre une cohérence interne satisfaisante avec un $\alpha = 0,835$. Par conséquent, trois facteurs ont été obtenus suite à cette analyse. Ils sont comme suit : les quatre items de l'ampleur des conséquences (MC) et les deux items de la probabilité des effets (PE), qui forment une mesure fiable comme démontré ci-dessus, représentent le premier facteur de l'intensité morale. Les items de la concentration des effets (CE) et le premier item de la proximité (PX) forment le

deuxième facteur qui explique l'intensité morale d'une situation. Le troisième facteur englobe le deuxième item de la proximité (PX) et le troisième item de la probabilité des effets (PE). Le tableau 9 résume les trois facteurs obtenus. Chaque facteur se compose d'un certain nombre d'items qui y sont attribués selon leur participation la plus élevée dans chaque facteur. Également, les items sont triés par ordre de leur participation dans l'explication du facteur. Les trois facteurs trouvés représentent une mesure globale de l'intensité morale qui permettra d'éliminer la corrélation qui existe entre les dimensions de l'intensité morale lors de l'analyse factorielle¹¹.

Tableau 4-6 – Composition des facteurs globaux mesurant l'intensité morale

Facteurs de l'intensité morale	Items des dimensions de l'intensité morale	Variance expliquée
Facteur 1	MC3	0,808
	MC4	0,797
	PE2	0,779
	MC1	0,669
	PE1	0,664
	MC2	0,494
Facteur 2	CE3	0,829
	CE2	0,744
	CE1	0,669
	PX2	0,429
Facteur 3	PX1	0,732
	PE3	0,593
Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales		
Méthode de rotation : Varimax avec normalisation Kaiser		

4.4.3 – Analyse de la perception des dimensions de l'intensité morale

Afin de vérifier si les participants ont perçu la manipulation effectuée au niveau des dimensions de l'intensité morale entre les différents scénarios, il faut procéder à la

¹¹ Voir section de l'analyse des hypothèses de recherche

comparaison de la moyenne entre les réponses des participants au niveau des deux situations où les dimensions de l'intensité morale sont respectivement faibles et élevées, soit FFFF et HHHH. Le test T de l'égalité de la moyenne exige la normalité de la distribution. Toutefois les résultats du test Kolmogorov-Smirnov (voir le tableau 10) montrent que les variables indépendantes, les dimensions de l'intensité morale, ne sont pas normalement distribuées. Par conséquent, il est nécessaire d'utiliser les tests non paramétriques tels qu'a été recommandé par Boslaugh et Watters (2008) et Field (2005) (Fontaine, 2010).

Tableau 4-7 – La normalité des variables dépendantes et indépendantes

	MC	CE	PE	PX1	PX2	RA
N	202	202	201	202	202	202
Kolmogorov-Smirnov Z	1,243	1,562	1,505	1,663	1,552	2,373
Asymp. Sig. (2-tailed)	0,091	0,015	0,022	0,008	0,016	0,000

Les résultats du test non paramétrique de Mann-Whitney montrent que les participants ont réussi à percevoir la manipulation effectuée au niveau de l'ampleur des conséquences (MC) ($p = 0,008$), la probabilité des effets (PE) ($p = 0,002$) et la concentration des effets (CE) ($p = 0,084$) dans les deux principaux scénarios FFFF et HHHH qui représentent respectivement une faible et une forte intensité morale (tableau 11). Pour la proximité, les répondants ne semblent pas avoir réussi à percevoir la manipulation effectuée ($p = 0,674$ et $p = 0,625$ pour PX1 et PX2 respectivement).

Tableau 4-8 – Test non paramétrique de Mann-Whitney

	MC	CE	PE	PX1	PX2
Mann-Whitney U	135,500	177,000	111,000	234,500	231,500
Wilcoxon W	388,500	430,000	364,000	487,500	484,500
Z	-2,668	-1,726	-3,077	-,421	-,489
Asymp. Sig. (2-tailed)	,008	,084	,002	,674	,625
Variable groupée: situation FFFF et situation HHHH					

4.5 – Analyse démographique

Les variables démographiques sexe, langue maternelle et nationalité sont séparées en groupes selon une logique préétablie, soit masculin et féminin pour le sexe, en francophone et non francophone pour la langue maternelle, et canadienne et non canadienne pour la nationalité. Aucune séparation de groupe pour la variable âge ne sera effectuée.

Les autres variables démographiques ne sont pas prises en compte pour certaines raisons. L'expérience sera écartée de l'analyse puisque la moyenne de l'expérience acquise par les répondants est d'environ 3 mois, avec une majorité de 75% des participants sans expérience. Ceci exclut l'effet de cette variable sur la perception de l'intensité morale d'une situation et sur le risque d'audit. Pour la variable scolarité, l'objectif de cette variable était de s'assurer que les répondants sont capables de comprendre les notions de base en audit. Cet objectif est atteint puisque la moyenne des participants indique deux cours suivis en audit. Ce nombre de cours indique une capacité de comprendre les notions de base en audit de la part des participants. D'autre part, aucun fondement théorique ne supporte l'effet possible de la scolarité sur la perception de l'intensité morale et sur le risque d'audit.

Le tableau 12 du test non paramétrique Mann-Whitney montre une différence de la perception de la proximité (PX1 et PX2) selon la langue maternelle (L.mat) ($p=0,042$ et $p=0,003$ respectivement), de même que la nationalité (Nat) ($p=0,005$ et $p=0,038$ respectivement). On remarque aussi une certaine différence dans la perception de la concentration des effets et de la proximité selon le sexe ($p=0,070$ et $p=0,098$ respectivement).

Tableau 4-9 – Comparaison de la moyenne des variables selon les variables démographiques

Variable démographique		MC	CE	PE	PX1	PX2
L.mat: FR/non FR	Z	-,729	-,888	-1,460	-2,034	-2,932
	Sig.	,466	,375	,144	,042**	,003**
Nat: canadienne Canadien / non canadien	Z	-,959	-1,508	-1,542	-2,836	-2,075
	Sig.	,338	,132	,123	,005**	,038**
Sexe: M/F	Z	-,597	-1,810	-1,241	-,859	-1,653
	Sig.	,550	,070*	,215	,390	,098*

Une analyse de régression est effectuée pour vérifier l'effet de l'âge des participants sur leur perception des dimensions de l'intensité morale et sur leur évaluation du risque d'audit. Les résultats montrent que seule l'évaluation du risque d'audit est expliquée par l'âge des participants ($R^2= 0,027$ et $p= 0,022$). Toutefois, cette variable ne sera pas prise en considération puisque son explication de la variation du risque d'audit est trop faible et que son coefficient dans le modèle de régression linéaire est quasiment nul ($\beta=0,000$) (voir le tableau 13).

La variable sexe ne permet pas d'expliquer la variation dans la perception des dimensions de l'intensité morale ni dans la variation de l'évaluation du risque d'audit.

Les variables nationalité et langue maternelle sont fortement corrélées ($R=0,607$ et $p=0,000$). Par conséquent, une seule variable sera prise en considération dans les analyses de régression. En effet, la nationalité explique significativement la variation de la proximité. Toutefois, cette explication est trop faible pour être considéré dans les modèles de régression entre les dimensions de l'intensité morale et le risque d'audit ($R^2=0,036$ et $R^2=0,087$ respectivement pour le premier et le deuxième item de la proximité).

Pour conclure, malgré certains résultats significatifs, le faible pouvoir d'explication des variables démographiques significatives nous permet d'exclure ces variables des analyses subséquentes; aucune variable démographique ne sera intégrée dans les modèles de régression qui seront effectués pour vérifier les hypothèses de recherche.

Tableau 4-10 – Analyse de corrélation des variables démographiques

		Âge	Sexe	Nationalité
RA	R ²	0,027	0,007	0,011
	B	0,000	-0,002	-0,003
	Sig.	0,022*	0,234	0,141
MC	R ²	0,003	0,002	0,004
	B	-0,009	0,078	0,136
	Sig.	0,418	0,580	0,359
CE	R ²	0,001	0,019	0,005
	B	0,005	0,272	0,141
	Sig.	0,650	0,053	0,342
PE	R ²	0,003	0,008	0,013
	B	0,009	0,184	0,232
	Sig.	0,438	0,193	0,118
PX1	R ²	0,006	0,004	0,036
	B	0,003	0,036	-0,106
	Sig.	0,290	0,344	0,008*
PX2	R ²	0,001	0,014	0,022
	B	-0,002	0,066	0,087
	Sig.	0,596	0,098	0,038*

* P-value < 0,05

4.6 – Analyse de la relation entre l'intensité morale et le risque d'audit

4.6.1 – Analyse de corrélation entre les dimensions de l'intensité morale

En se référant aux études antérieures, les dimensions de l'intensité morale sont en interrelation (Singhapakdi et al., 1996; Mau et Pauli, 2002). En effet, l'analyse de corrélation (voir le tableau 14) montre que les dimensions de l'intensité morale sont significativement corrélées entre elles. En effet, une forte corrélation existe entre l'ampleur des conséquences et la probabilité des effets ($R = 0,691$, $p = 0,000$). La concentration des effets est modérément corrélée avec l'ampleur des conséquences ($R = 0,483$, $p = 0,000$) et avec la probabilité des effets ($R = 0,477$, $p = 0,000$). Toutefois,

la corrélation entre chacun des deux items de la proximité avec l'ampleur des conséquences, la probabilité des effets et la concentration des effets est très faible.

Tenant compte de la corrélation entre les dimensions de l'intensité morale, une analyse de régression en utilisant les facteurs obtenus de l'analyse factorielle sera utile pour mieux expliquer le risque d'audit.

Tableau 4-11 –Analyse de corrélation entre les dimensions de l'intensité morale

		MC	CE	PE	PX1	PX2
MC	Coefficient de corrélation	1,000				
	Sig. (2-tailed)					
	N	202				
CE	Coefficient de corrélation	,483**	1,000			
	Sig. (2-tailed)	,000				
	N	202	202			
PE	Coefficient de corrélation	,691**	,477**	1,000		
	Sig. (2-tailed)	,000	,000			
	N	201	201	201		
PX1	Coefficient de corrélation	,270**	,154*	,172*	1,000	
	Sig. (2-tailed)	,000	,029	,014		
	N	202	202	201	202	
PX2	Coefficient de corrélation	,236**	,215**	,196**	,092	1,000
	Sig. (2-tailed)	,001	,002	,005	,191	
	N	202	202	201	202	202

4.6.2 – Vérification des hypothèses de recherche

Une première analyse de régression en utilisant les dimensions de l'intensité morale montre que la probabilité des effets (PE) explique seule la variation de l'évaluation du risque d'audit ($\beta = -0,002$, $p = 0,099$) (voir le tableau 15). Par conséquent, la deuxième hypothèse de recherche peut être acceptée. Plus l'auditeur perçoit la

probabilité de réalisation des effets d'une anomalie dans une situation d'audit comme élevée, plus il diminuera l'évaluation du risque d'audit.

La première hypothèse de recherche ne peut pas être rejetée. L'ampleur des conséquences n'explique pas la variation de l'évaluation du risque d'audit ($\beta = -0,000$, $p = 0,903$). De même, la troisième et la quatrième hypothèse de recherche relative à la concentration des effets et la proximité respectivement ne peuvent pas être rejetées. Les modèles de régression relatifs à ces deux dimensions ne sont pas significatifs pour expliquer l'effet de la concentration des effets et la proximité sur l'évaluation du risque d'audit.

Cependant, si la corrélation entre les dimensions de l'intensité morale est prise en considération dans l'analyse de régression, un modèle qui explique mieux la variation de l'évaluation du risque d'audit est obtenu. Une deuxième analyse de régression est donc menée en introduisant les trois facteurs de l'intensité morale obtenus à partir d'une analyse factorielle¹².

Tableau 4-12 – Analyse de régression des dimensions de l'intensité morale

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.	90,0% Confidence Interval for B	
	B	Std. Error	Beta			Lower Bound	Upper Bound
1 (Constant)	,030	,002		13,635	,000	,026	,033
MC	,000	,001	,013	,122	,903	-,002	,002
CE	,001	,001	,060	,687	,493	,000	,002
PE	-,002	,001	-,170	-1,657	,099	-,004	,000
PX1	-,002	,003	-,037	-,497	,620	-,007	,004
PX2	-,003	,003	-,061	-,827	,409	-,008	,003

a. Dependent Variable: RA

¹² Voir section validité du construit

4.6.3 – Analyses supplémentaires

Tableau 4-13 – Analyse de régression des facteurs regroupant les dimensions de l'intensité morale

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constante)	,028	,001		34,487	,000
Facteur1 (MC & PE)	-,002	,001	-,151	-2,121	,035
Facteur2 (CE & PX2)	5,707E-5	,001	,005	,068	,946
Facteur3 (PX1&PE3)	,001	,001	,070	,981	,328
Facteur1 *Facteur2	,000	,001	,017	,235	,815
Facteur1 *Facteur3	,002	,001	,185	2,427	,016
Facteur2 *Facteur3	,000	,001	,035	,407	,684
Facteur1 *Facteur2 *Facteur3	,000	,001	-,100	-1,117	,265
a. Dependent Variable: RA					

À travers le tableau 16, le modèle obtenu montre que les variables qui expliquent significativement la variation de l'évaluation du risque d'audit sont : l'ampleur des conséquences combinée avec la probabilité des effets, soit le premier facteur de l'analyse factorielle ($\beta = -0,002$, $p = 0,035$), le premier facteur multiplié par le troisième facteur, soit la combinaison des dimensions de l'ampleur des conséquences (MC), de la probabilité des effets (PE) et du premier item de la proximité (PX1) ($\beta = +0,002$, $p = 0,016$). À travers ces analyses, il peut être conclu que les trois dimensions de l'intensité morale, l'ampleur des conséquences, la probabilité des effets et la proximité, ont un effet sur l'évaluation du risque d'audit mais seulement lorsqu'une combinaison de ces dimensions est prise en compte¹³.

¹³ Voir chapitre suivant, discussion, pour de plus amples explications sur ces résultats.

À la lumière des tests paramétriques et non paramétriques, l'ampleur des conséquences (MC), la probabilité des effets (PE) et la proximité (PX) ont un effet sur l'évaluation du risque d'audit. Plus l'auditeur perçoit une forte probabilité des effets d'une divulgation d'anomalies dans les états financiers, plus son évaluation du risque d'audit diminue (H3). Une forte perception de l'ampleur des conséquences, associée à la probabilité des effets, diminue l'évaluation du risque d'audit (H1). Une forte perception de la proximité, associée à l'ampleur des conséquences et à la probabilité des effets, augmente l'évaluation du risque d'audit (H4). La concentration des effets n'a aucun effet sur l'évaluation du risque d'audit (H2).

4.7 – Sommaire

À travers ce chapitre, une analyse des données a été présentée. Les items de chacune des dimensions de l'intensité morale présentent une mesure cohérente. De plus, il a été démontré que les dimensions de l'intensité morale peuvent être regroupées en trois facteurs. Par conséquent, les deux critères relatifs à la fiabilité et la validité du construit sont respectés.

En ce qui concerne le test des hypothèses de recherche, une première analyse de régression montre que seulement la probabilité des effets explique la variation du risque d'audit. Les trois autres dimensions de l'intensité morale n'expliquent pas significativement la variation du risque d'audit. Le recours aux trois facteurs de l'intensité morale dans une analyse de régression montre que l'ampleur des conséquences, la probabilité des effets et la proximité expliquent significativement la variation du risque d'audit.

Le chapitre suivant discute plus en détail des résultats trouvés.

CHAPITRE V

DISCUSSION

Le présent chapitre discute des résultats trouvés à partir des analyses élaborées dans le chapitre précédent. Le contenu de ce chapitre sera présenté en fonction des hypothèses de recherche développées dans le chapitre du cadre théorique. De ce fait, quatre sections seront présentées. Dans chacune des sections seront validées les hypothèses de recherche tout en se référant au fondement théorique et aux études antérieures.

5.1 – Objectif de l'étude

L'objectif de notre étude est de montrer l'effet des dimensions de l'intensité morale d'une situation sur le risque d'audit. Seulement quatre parmi les six dimensions ont été étudiées du fait de leur lien théorique avec la notion du risque, soit l'ampleur des conséquences, la probabilité des effets, la concentration des effets et la proximité. La situation d'audit utilisée pour opérationnaliser les variables étudiées présente un dilemme moral où l'auditeur fait face à une divulgation d'une anomalie dans les états financiers audités, divulgation ayant des conséquences indésirables sur d'autres personnes. Afin d'atteindre l'objectif de cette étude, une littérature sur l'intensité morale et le risque d'audit ont été pris comme référence théorique. Puis, une étude laboratoire a été effectuée avec la participation de 202 étudiants au baccalauréat en sciences comptables. Un questionnaire composé de 24 questions, dont une question sur le risque d'audit et seize questions sur l'intensité morale d'une situation, a été distribué.

Jones (1991) montre que l'intensité morale d'une situation influence le processus de prise de décision éthique. L'évaluation du risque d'audit n'est pas seulement une décision professionnelle qui se base sur le jugement professionnel de l'auditeur, mais présente aussi une décision morale. Au cours d'une mission d'audit, l'auditeur fait face à un risque de situation qui se définit par l'étendue des conséquences d'une décision prise et la probabilité de leur réalisation. En présence d'une anomalie dans les états financiers, l'auditeur évalue le risque de sa décision, de divulguer ou non cette anomalie. Autrement dit, il évalue l'étendue des conséquences et la probabilité de leur réalisation, il identifie les personnes qui peuvent subir les conséquences et également la nature de la relation qu'il établit avec celles-ci.

Les résultats trouvés confirment ceux trouvés par Singer et al. (1998) pour l'effet des dimensions de l'intensité morale sur les actes de dénonciation et celle de Coram et al. (2004) pour l'effet de l'intensité morale sur les actes de réduction de la qualité d'audit.

Le cadre conceptuel expliqué dans le chapitre du cadre théorique présente quatre hypothèses qui se résument en l'effet de quatre dimensions de l'intensité morale sur le risque d'audit. Toutefois, il ne prend pas en considération l'effet de l'interrelation qui existe entre les quatre dimensions étudiées. Également, la concentration des effets semble ne pas avoir une influence sur l'évaluation du risque d'audit. De ce fait, à la lumière des résultats de l'analyse des données, le cadre conceptuel devrait être comme à la figure 4 :

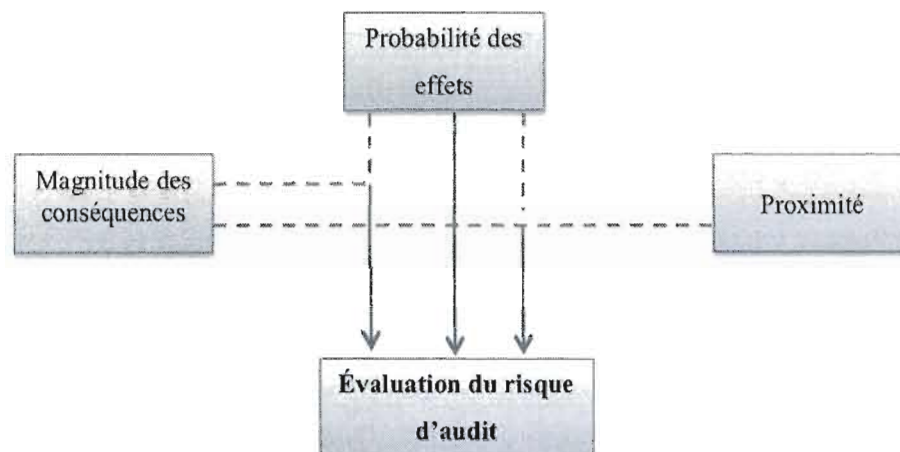


Figure 5-1 – Effet combiné des dimensions de l'intensité morale sur l'évaluation du risque d'audit

Dans cette figure, les lignes discontinues représentent l'effet combiné des dimensions de l'intensité morale. Les lignes continues représentent le sens de la relation entre les dimensions de l'intensité morale et l'évaluation du risque d'audit. À cet égard, un premier facteur, en combinant la probabilité des effets avec l'ampleur des conséquences, a un effet sur l'évaluation du risque d'audit. De même, un deuxième facteur qui est la combinaison de la probabilité des effets, de l'ampleur des conséquences et de la proximité, a un effet sur l'évaluation du risque d'audit. La probabilité des effets représente un autre facteur influençant l'évaluation du risque d'audit.

5.2 – Validation des hypothèses de recherche

Les hypothèses de recherche présentent l'effet de chacune des quatre dimensions de l'intensité sur l'évaluation du risque d'audit. Pour vérifier les hypothèses de recherche, une série de tests statistiques a été effectuée. Une première étape consiste à vérifier l'aspect multidimensionnel du concept de l'intensité morale. Ayant 12 items mesurant les quatre dimensions de l'intensité morale, il a fallu vérifier la cohérence interne entre eux et obtenir une seule mesure pour chacune des

dimensions. Le test de l'alpha de Cronbach confirme la mesure unique pour l'ampleur des conséquences et la concentration des effets. Toutefois, pour la probabilité des effets, il suggère l'élimination d'un item pour augmenter la cohérence interne. En effet, à la différence des deux premiers items mesurant la probabilité des effets où les conséquences prévues sont exprimées explicitement (le tort), le troisième item demeure vague dans l'expression de la probabilité de réalisation des conséquences que les répondants sont appelés à évaluer (l'effet prévu). Ceci semble créer une divergence entre les questions. En ce qui concerne les items de la proximité, les résultats du test de la cohérence interne suggèrent de les considérer comme des mesures indépendantes. Le premier item explique la proximité par la communauté locale. Le deuxième item présente la proximité à travers les collègues de travail.

La deuxième étape dans la vérification des hypothèses de recherche consiste à tester la perception de la manipulation des dimensions de l'intensité morale dans les scénarios. Les résultats du test Mann-Whitney montrent une différence de perception de trois dimensions entre les scénarios représentant une faible intensité morale (FFFF) et une forte intensité morale (HHHH). Cette différence est plus au moins significative entre les autres scénarios. Ceci est expliqué par l'interrelation qui existe entre les dimensions de l'intensité morale. En effet, Brandon et al. (2007 : 62) définissent l'intensité morale comme « la somme des caractéristiques qui rendent les situations morales plus saillantes et vivantes [...] » [Traduction libre]. De même, Jones (1991) affirme que l'intensité morale d'une situation se définit par la combinaison de ses différentes caractéristiques. Une analyse de la corrélation entre les dimensions de l'intensité morale confirme ces affirmations. Les quatre dimensions de l'intensité morale sont positivement corrélées entre elles. La probabilité des effets est significativement associée à l'ampleur des conséquences. Cette corrélation est la plus forte (Spearman Rho = 0,691, $p < 0,01$). Singhapakdi et al. (1996) regroupent ces deux dimensions avec la concentration des effets en un seul

facteur qu'ils ont nommé « perception du tort potentiel ». La faible corrélation entre les deux items de la proximité et les autres dimensions de l'intensité morale confirme les résultats trouvés par Singhpakdi et al. (1996). Ces derniers l'ont considéré comme un facteur de « la perception de la pression sociale ».

À la lumière de ces résultats, une analyse factorielle suggère de regrouper en un seul facteur la probabilité des effets avec l'ampleur des conséquences. Rappelons que le risque a été défini comme « la possibilité qu'un événement ou une situation entraîne des conséquences négatives dans des conditions déterminées » (Kouabenan et al., 2007 : 22). Par conséquent, le facteur obtenu est une représentation de la définition du risque de situation. Le deuxième facteur obtenu regroupe la concentration des effets avec le premier item de la proximité qui mesure la perception des conséquences sur la communauté locale. Ce facteur peut être défini comme une mesure de l'incertitude de la distribution des conséquences potentielles. Le troisième facteur obtenu regroupe le deuxième item de la proximité, qui mesure la perception des conséquences sur les collègues, avec le troisième item de la probabilité. Ce facteur peut être défini comme une mesure de la sensibilité aux conséquences prévues.

La différence entre la composition des facteurs expliquant l'intensité morale entre les différentes études peut se justifier par la différence entre les scénarios utilisés. Chaque situation se différencie par ses propres caractéristiques et, par conséquent, elle présente une intensité morale différente des autres situations.

La troisième étape dans la vérification des hypothèses de recherche est de mener des analyses de régression entre le risque d'audit et les quatre dimensions de l'intensité morale.

Rappelons que les quatre hypothèses de recherche à vérifier sont comme suit :

- H1 : Plus l'auditeur perçoit l'ampleur des effets d'une anomalie dans une situation d'audit comme élevée, plus il diminuera le niveau du risque d'audit.
- H2 : Plus l'auditeur perçoit la probabilité de réalisation des effets d'une anomalie dans une situation d'audit comme élevée, plus il diminuera l'évaluation du risque d'audit.
- H3 : Plus l'auditeur perçoit la concentration des effets d'une anomalie dans une situation d'audit comme élevée, plus il diminuera l'évaluation du risque d'audit.
- H4 : Plus l'auditeur perçoit la proximité des personnes qui vont subir les conséquences d'une anomalie dans une situation d'audit comme élevée, plus il augmentera l'évaluation du risque d'audit

5.3 – Effet de l'ampleur des conséquences sur l'évaluation du risque d'audit

Dans la présente étude, l'hypothèse de recherche présume qu'une forte perception de l'ampleur des conséquences par l'auditeur diminue son évaluation du risque d'audit.

En se référant à la revue de la littérature, l'étendue des conséquences est une composante du risque (Kouabenan et al. (2007)). En évaluant une situation à risque, l'individu procède à évaluer les conséquences potentielles indésirables suite à un comportement particulier (Campbell, 2003). Sitkin et Pablo (1992) affirment que les conséquences potentielles d'un acte précis doivent être suffisamment perçues pour les objectifs voulus. En audit, l'environnement et l'objectif spécifique à chaque mission d'audit représentent une situation à risque. Ces deux facteurs représentent une source d'information pour l'auditeur afin d'évaluer les conséquences potentielles de chaque décision à prendre.

Au niveau du cadre théorique, il a été démontré que l'évaluation du risque d'audit se base sur un jugement moral autant que professionnel. En présence des anomalies dans les états financiers, le jugement moral des auditeurs dépend de l'ampleur des conséquences de telles anomalies sur les utilisateurs des états financiers (Shafer et al., 2001). Leitsch (2004) démontre l'effet de l'ampleur des conséquences sur le jugement moral des auditeurs.

Toutefois, les résultats des tests statistiques découlant de la présente étude ne confirment pas cette hypothèse de recherche. L'ampleur des conséquences n'explique pas la variation de l'évaluation du risque d'audit. Il en résulte que l'évaluation du risque ne peut pas être expliquée seulement à partir de l'évaluation de l'étendue des conséquences potentielles. La corrélation négative entre les deux variables confirme le sens de la relation entre l'ampleur des conséquences et l'évaluation du risque d'audit. Toutefois, il est impossible à partir de cette analyse de confirmer statistiquement la relation entre ces deux variables parce que le coefficient de corrélation Rho de Spearman n'est pas significatif.

5.4 – Effet de la probabilité des effets sur l'évaluation du risque d'audit.

Cette hypothèse de recherche présume qu'une forte perception de la probabilité des effets par l'auditeur diminue son évaluation du risque d'audit. À partir des résultats de l'analyse des données, la probabilité des effets a un effet négatif sur la variation du risque d'audit. Si l'auditeur perçoit une forte probabilité que les anomalies dans les états financiers aient des conséquences potentielles sur d'autres individus, il a donc tendance à diminuer son évaluation du risque d'audit ($\beta = -0,002$; $p = 0,099$). La probabilité des effets constitue une des composantes du risque, ce qui justifie que le modèle de régression établi soit statistiquement non significatif.

Les résultats trouvés confirment ceux dans la revue de la littérature. L'évaluation du risque dépend du niveau d'incertitude quant aux conséquences potentielles d'une situation. Sitkin et Pablo (1992) définissent l'incertitude des conséquences en termes de variabilité des conséquences et de la non-contrôlabilité de la réalisation des conséquences. Dans une mission d'audit, les auditeurs se réfèrent à leurs mandats antérieurs et à la quantité d'information collectée pour évaluer la probabilité de réalisation des conséquences potentielles et, par conséquent, évaluer le risque d'audit. Leitsch (2004) montre que le jugement des auditeurs est plus éthique quand il est fort probable que des conséquences indésirables résultant d'une anomalie dans les états financiers affecteront d'autres personnes. Dans de telles circonstances, le code de déontologie et les normes professionnelles exigent une diminution au niveau du risque d'audit afin d'effectuer les travaux nécessaires pour révéler cette anomalie.

5.5 – Effet de la concentration des effets sur l'évaluation du risque d'audit

Les résultats de l'analyse de régression ne confirment pas l'effet de la concentration des effets sur l'évaluation du risque d'audit. Toutefois, Leitsch (2004) montre l'effet de la concentration des effets sur le jugement moral des auditeurs. La concentration des effets représente la distribution des conséquences sur l'ensemble des parties impliquées dans la situation. Le scénario utilisé dans cette étude présente deux catégories de personnes impliquées. Dans le cas où la concentration des effets est faible, l'auditeur est face à une situation où le responsable à la gestion du stock est impliqué ainsi que l'auditeur et ses coéquipiers. Tandis que dans le cas où la concentration des effets est élevée, tous les membres de la famille du responsable du stock sont impliqués ainsi que l'auditeur et ses coéquipiers. L'analyse de la moyenne ne montre pas une différence dans la perception de la concentration des effets entre les scénarios représentant un faible et une forte concentration des effets. Les répondants ne semblent pas être affectés dans leur décision relative au risque d'audit par le nombre de personnes impliqués quant aux conséquences de la décision.

5.6 – Effet de la proximité sur l'évaluation du risque d'audit

Pour tester l'effet de la proximité, le premier facteur représentant le risque de la situation a été associé avec le troisième facteur qui contient l'item mesurant la proximité. L'objectif était de démontrer que la présence de lien de proximité entre l'auditeur et les personnes qui vont subir les conséquences potentielles d'une situation risquée en audit diminuera l'évaluation du risque d'audit.

Singer et al. (1998) ont démontré un comportement sensible de la part des auditeurs, lors d'une décision de divulgation de fraude, envers les personnes avec qui il entreprend des relations psychologiques et/ou physiques. L'effet de la proximité sur l'évaluation du risque est confirmé par les analyses de régression. En effet, en introduisant la variable proximité, cette dernière apporte un changement total sur le modèle de régression expliquant le risque d'audit. Plus l'auditeur perçoit la proximité des personnes qui vont subir les conséquences d'une anomalie dans une situation d'audit comme élevée, plus il augmentera l'évaluation du risque d'audit (voir le tableau 18). Toutefois, l'hypothèse de recherche suppose une diminution dans l'évaluation du risque d'audit lors d'une forte perception de la proximité.

Malgré que l'item mesure la proximité de l'auditeur avec ses collègues, le modèle de régression prévoit une augmentation du risque d'audit en présence d'une situation risquée où les collègues de l'auditeur sont impliqués. Le scénario utilisé présente une situation critique pour l'auditeur et ses coéquipiers. Les associés du cabinet d'audit ont fixé un budget de temps limité à leur mission. Étant donné qu'il s'agit de leur première mission, les répondants ont semblé juger que l'augmentation du risque d'audit et, par conséquent, la diminution de la charge de travail était préférable afin de ne pas mettre en péril la situation de l'équipe avec les associés.

Une autre explication met en question l'indépendance de l'auditeur. L'augmentation du risque d'audit suite à une forte perception de la proximité des personnes qui vont subir le tort de la décision de divulgation d'une anomalie dans les états financiers pourrait s'expliquer par le lien psychologique et physique qui existe entre l'auditeur et le responsable à la gestion du stock. L'auditeur perçoit que la divulgation des faits relatifs au responsable du stock, l'ami intime à son père, cela pourrait le priver de sa retraite. Par conséquent, une augmentation du risque d'audit permet de ne pas divulguer l'anomalie et de protéger dès lors les intérêts de celui qui lui est proche. L'effet de la proximité sur l'évaluation du risque d'audit semble permettre de mesurer l'indépendance de l'auditeur.

5.7 – La relation entre le risque de la situation et le risque d'audit

En utilisant les facteurs obtenus de l'analyse factorielle, le premier facteur, appelé risque de situation, englobe l'ampleur des conséquences et la probabilité des effets. En se référant au cadre théorique, l'évaluation du risque d'audit dépend des conséquences potentielles présentes dans la situation confrontée et leur probabilité de réalisation. L'analyse de régression confirme que plus le risque de la situation à laquelle l'auditeur est confronté est élevé, plus son évaluation du risque a tendance à baisser pour faire plus de travaux et, par conséquent révéler les anomalies significatives. Par conséquent, l'ampleur des effets semble avoir un effet négatif sur l'évaluation du risque d'audit. Plus l'auditeur perçoit l'ampleur des effets d'une anomalie dans une situation d'audit comme élevée et probable, plus il diminuera le niveau du risque d'audit. Ces résultats confirment ceux de Cohen et Bennie (2006) qui montrent l'effet de l'ampleur des conséquences et la probabilité des effets sur le jugement moral des auditeurs.

Spector (2007) mentionne l'apparition de la notion du risque significatif dans une mission d'audit après les changements apportés aux normes d'audit suite aux derniers scandales financiers. Spector (2007) montre que l'évaluation d'un risque

significatif dépend des conséquences potentielles et leur probabilité de réalisation. À travers les résultats trouvés, le concept du risque significatif coïncide avec le risque de situation. La présente recherche confirme empiriquement l'effet du risque de la situation sur l'évaluation du risque d'audit.

Tableau 5-1 – Sommaire des Analyse de régression simple

Équations	Variables Indépendantes	Variables Dépendantes	β	R^2	Sign.	Résultats
(1)	Facteur1	Risque d'audit	-0,002	0,017	0,065	Sign.
(2)	Facteur1 * facteur2	Risque d'audit	0,000	0,001	0,681	Non sign.
(3)	Facteur1 * Facteur3	Risque d'audit	0,002	0.019	0,051	Sign.

Pour conclure, l'évaluation du risque d'audit dépend de l'évaluation du risque de situation. Cette dernière découle de la perception de l'ampleur des conséquences et de la probabilité des effets, deux dimensions de l'intensité morale. De même, la perception de la proximité affecte l'évaluation du risque d'audit. Ceci évoque la notion de l'indépendance chez l'auditeur (voir le tableau 17). De ce fait, le modèle d'évaluation du risque d'audit peut être représenté comme suit :

$$\begin{aligned} RA &= f(RS, Px); \\ RS &= f(MC, PE) \end{aligned}$$

Où :

RS = le risque de situation

Px = la proximité

MC = l'ampleur des conséquences

PE = la probabilité des effets

À travers ce modèle, le risque d'audit est fonction du risque de la situation et de la variable proximité. L'évaluation du risque de la situation est fonction de la perception de l'ampleur des conséquences et de la probabilité des effets.

5.8 – Sommaire

À la perception d'une situation d'audit risquée, l'auditeur a tendance à baisser son évaluation du risque d'audit à un niveau qui lui permettra de révéler les anomalies présentes dans les états financiers et par conséquent minimiser ses conséquences potentielles indésirables. En se basant sur le modèle de prise de décision de Jones (1991) dans lequel il introduit le concept de l'intensité morale, l'objectif de cette étude est de démontrer l'effet des caractéristiques d'une situation sur le jugement moral de l'auditeur quant à son évaluation du risque d'audit.

Les tests statistiques confirment les hypothèses que la probabilité des effets à un effet négatif sur le risque d'audit. De même, l'association de l'ampleur des conséquences à la probabilité des effets semble aussi avoir un effet négatif sur l'évaluation du risque d'audit. Ce résultat confirme le fondement théorique qui montre que le risque d'audit est une fonction inverse du risque de la situation. Enfin, en associant la proximité au facteur du risque de la situation, la fonction du risque d'audit s'inverse. Le facteur obtenu augmente l'évaluation du risque d'audit. Ceci confirme les résultats de Singer et al. (1998) qui montre que l'auditeur exprime un sentiment d'empathie avec les personnes qui vont subir les conséquences de sa décision.

Le chapitre suivant présente les conclusions tirées de cette étude, discute les limites à cette recherche et suggère des études futures afin de combler les lacunes et, par conséquent, améliorer ce champ de recherche.

CHAPITRE VI

CONCLUSION, LIMTES ET RECHERCHES FUTURES

6.1 – Conclusion

L'objectif de la présente recherche est de démontrer l'effet des quatre dimensions de l'intensité morale, soit l'ampleur des conséquences, la concentration des effets, la probabilité des effets et la proximité, sur l'évaluation du risque d'audit. Les résultats montrent qu'une combinaison des trois dimensions de l'intensité morale, l'ampleur des conséquences, la probabilité des effets et la proximité, a un effet sur l'évaluation du risque d'audit.

La qualité et la quantité des informations collectées par l'auditeur permettent à l'auditeur d'avoir un certain niveau de certitude. À la lumière de ces informations, l'auditeur fixe un niveau de risque, appelé risque d'audit, qui représente la probabilité que les états financiers contiennent des anomalies significatives non détectées. Le risque d'audit représente le niveau du risque que l'auditeur est prêt à accepter pour exprimer une opinion fiable. Par conséquent, le risque d'audit est une fonction inverse du risque de la situation perçue. Plus la situation est risquée, plus l'auditeur diminue le risque d'audit acceptable.

Des études antérieures, qui ont utilisé des scénarios éthiques, ont obtenu des facteurs mesurant le niveau d'éthique dans une situation qui affectent le jugement moral des individus (Singhapakdi et al., 1996). En utilisant un scénario d'audit où l'auditeur fait face à une situation risquée, la mesure de la probabilité des effets et de l'ampleur des conséquences montre que ces deux dimensions forment un facteur qui a un effet sur l'évaluation du risque d'audit. Ceci représente la principale affirmation obtenue

de cette recherche. Ces deux dimensions mesurent le risque de la situation. De plus, les résultats affirment l'effet inverse du risque de la situation sur l'évaluation du risque d'audit. Les dimensions de l'intensité morale ont été souvent utilisées pour mesurer l'effet des facteurs situationnels sur le processus de prise de décision éthique. Cette recherche montre que les dimensions de l'intensité peuvent mesurer également les situations à risque.

L'indépendance des auditeurs présente le souci majeur des firmes comptables et la préoccupation des organismes de normalisation en audit. Les résultats trouvés représentent une contribution à ce domaine de recherche. La mesure de la proximité explique en partie le niveau d'indépendance des auditeurs. En effet, combiné au risque de la situation, les résultats montrent que la proximité diminue l'effet du risque de la situation sur l'évaluation du risque d'audit. Plus l'auditeur perçoit une forte proximité par rapport aux personnes qui vont subir les conséquences, Plus son évaluation du risque d'audit augmente. Malgré que cette affirmation s'oppose à l'hypothèse de recherche et contredise le cadre théorique, elle représente un pas de plus dans la compréhension de l'indépendance de l'auditeur.

La concentration des effets semble ne pas avoir un effet sur l'évaluation du risque d'audit. Le rôle de l'auditeur est de protéger les intérêts des parties prenantes. À travers la présente recherche, l'auditeur conserve son évaluation du risque qui lui permet d'exprimer une opinion fiable quant aux états financiers audités, peu importe le nombre des personnes qui vont subir les conséquences d'une décision. Le plus préoccupant pour l'auditeur est l'ampleur des conséquences indésirables et leur probabilité de réalisation.

6.2 – Limites

Cette recherche présente certaines limites. La première limite concerne le choix de la méthodologie de recherche. La présente recherche se base sur une étude en laboratoire. Il s'agit d'une étude expérimentale qui ne favorise pas la généralisation des résultats. La présente recherche se limite à une étude exploratoire de ce champ de recherche.

La deuxième limite est la nature de l'échantillon utilisé. Malgré les affirmations de Lysonski et Gaidis (1991) quant à la comparabilité des étudiants et des gestionnaires dans leur sensibilité éthique et celles de Randall et Gibson (1990) quant à la généralisation des résultats à partir d'un échantillon d'étudiants, le recours à des étudiants au baccalauréat semble être une contrainte à la généralisation des résultats obtenus du fait qu'ils ne possèdent que très peu d'expérience pertinente en audit. L'évaluation des participants du risque d'audit se base sur des connaissances théoriques. Cette évaluation manque l'aspect professionnel.

La troisième limite à cette recherche consiste à l'utilisation d'une seule situation. Les études antérieures utilisent plusieurs scénarios ce qui favorise la comparabilité des jugements obtenus. La présente recherche est restreinte à l'évaluation du risque d'audit dans une situation où l'auditeur fait face à une manipulation dans le compte de stock. L'évaluation du risque d'audit peut être différente dans d'autres situations à risque confrontées lors d'une mission d'audit.

Une autre limite est liée au questionnaire utilisé. Dans la présente recherche, nous avons eu recours à un instrument de mesure multi-items adopté de l'étude de May et Pauli (2002). Toutefois, il a fallu traduire les questions de la langue anglaise à la langue française. Cette traduction peut causer une déviation de l'objectif de chacune

des questions. Il est probable que certains concepts en français ne correspondent pas à ceux dans la version anglaise.

Dans les études où les questions d'opinion sont posées aux participants, il y a toujours un biais de désirabilité sociale. Ce risque de désirabilité sociale est présent quand les participants ont tendance à exprimer des opinions favorables qui n'expliquent pas leurs points de vue réels. Malgré les mesures prises pour délimiter ce biais (voir le chapitre de la méthodologie de recherche), il est impossible de prouver l'absence de ce biais et de son effet sur les résultats obtenus.

Finalement, les résultats de l'analyse manquent l'effet des variables démographiques sur l'évaluation du risque ou sur la perception des dimensions de l'intensité morale. Dans de tels cas, l'explication de l'évaluation du risque d'audit est plus forte et plus significative si les variables démographiques sont présentes dans le modèle de régression.

6.3 – Recherches futures

Afin de mieux étudier l'effet des dimensions de l'intensité morale sur l'évaluation du risque d'audit, des futures recherches devraient s'adresser à un échantillon d'auditeurs ayant de l'expérience pratique. Le recours à un tel échantillon permet de prendre en considération des variables de contrôle, l'expérience, le salaire et la taille du cabinet d'audit, dans l'explication de l'évaluation du risque d'audit.

Dans la présente recherche, un questionnaire a été remis directement aux répondants. L'utilisation des interviews ou des études de cas pourrait être plus efficace pour étudier l'effet des dimensions de l'intensité morale sur l'évaluation du risque d'audit. L'utilisation d'un questionnaire ne garantit pas que les répondants aient bien compris les questions ou les termes qui y sont utilisés. Par contre, à travers une interview ou

une étude de cas, il est plus probable de constater et réagir aux réactions des participants quand ils répondent aux questions.

Afin de généraliser les résultats trouvés, des études futures devraient utiliser des scénarios diversifiés. Dans la présente recherche, nous avons seulement eu recours à une situation de manipulation de stock. Chaque situation présente des caractéristiques particulières et, par conséquent, un risque de situation différent des autres situations. Présenter plusieurs scénarios aux participants permettrait d'étudier la variabilité de l'évaluation du risque d'audit dans des situations différentes.

Suite à la traduction du questionnaire en langue française, il est conseillé dans de futures recherches de procéder à tester s'il existe une différence entre les versions francophones et anglophones du questionnaire. Sinon, élargir le champ de l'étude à une population qui inclut des francophones et des anglophones permettrait non seulement de mieux généraliser les résultats, mais également de tester l'effet de la culture.

ANNEXE 1

SCENARIOS UTILISES DANS LES ÉTUDES ANTÉRIEURES POUR MESURER LES DIMENSIONS DE L'INTENSITÉ MORALE

Étude de Singhapakdi et al. (1996)

Scenario 1: Misleading the Appraiser

“An automobile salesman is told by a customer that a serious engine problem exists with a trade-in. However, because of his desire to make the sale, he does not inform the used car appraiser at the dealership, and the problem is not identified”.

Action: The salesman closes the deal that includes the trade-in.

Scenario 2: Overeager Salesperson

“A young man, recently hired as a salesman for a local retail store, has been working very hard to favorably impress his boss with his selling ability. At times, this young man, anxious for an order, has been a little overeager. To get the order, he exaggerates the value of the item or withholds relevant information concerning the product he is trying to sell. No fraud or deceit is intended by his actions, he is simply overeager”.

Action: The owner of the retail store is aware of this salesman's actions but has done nothing to stop such practice.

Scenario 3: Withholding Information

“Sets of a well-known brand of "good" china dinnerware are advertised on sale at a considerable discount by a local retailer. Several patterns of a typical 45-piece service for eight are listed. The customer may also buy any "odd" pieces that are available in stock (for instance, a butter dish, a gravy bowl, etc.). The ad does not include, however, that these patterns have been discontinued by the manufacturer”.

Action: The retailer offers this information only if the customer directly asks if the merchandise is discontinued.

Scenario 4: Failure to Honor a Warranty

“A person bought a new car from a franchised automobile dealership in the local area. Eight months after the car was purchased, he began having problems with the transmission. He took the car back to the dealer, and some minor adjustments were made. During the next few months he continually had a similar problem with the transmission slipping. Each time the dealer made only minor adjustments on the car. Again, during the 13th month after the car had been bought, the man returned to the dealer because the transmission still was not functioning properly. At this time, the transmission was completely overhauled”.

Action: Because the warranty was for only one year (12 months from the date of purchase), the dealer charged the full price for parts and labor.

Étude de Paolillo et Vitell (2002)

Ethical decision making Scenario 1

“A high ranking official in another country, where extraordinary payments to facilitate the decisionmaking process are common, asks for a \$200 000 “consulting fee.” In return he/she promises special assistance in obtaining a \$100 million contract that should produce at least \$5–6 million profit for your company over the next 3 years”.

Action: The “consulting fee” is paid to the official.

Ethical decision making intention: I would be likely to take the same action in this situation.

Ethical decision making Scenario 2

“The current marketing and advertising campaign for a new consumer product is offensive to some groups that have expressed their objections. However, the product has been very successful in terms of sales and profits”.

Action: No changes are made in the advertising campaign.

Ethical decision making intention: I would be likely to take the same action in this situation

Étude de Bernhard F. Frey (2000)

Time-share scenario

“A good friend offers you the opportunity to become a partner in a very lucrative business venture that is to be set up in a town that is unknown to you [in your home town; PR]. It involves the marketing of oneweek time-share holiday accommodation at a popular tourist destination. You are enthusiastic and decide to accept the offer. Initial sales go well [(even some of your friends buy into the scheme); PR] and you are beginning to make a considerable profit. However, you discover that most of the profit has been due to a certain amount of over-booking. You know that this is unlikely to be a problem, since there are often cancellations in this sort of venture [cancellations are relatively rare in this sort of venture, and that there is a good chance that the problem won’t just go away; LE]. Even though the first guests are not expected to arrive at the resort for at least another 12 months [Since the first guests are expected to arrive at the resort within two weeks; TI], you decide to look into the matter. You find that if there are no cancellations, a very small [large; NA] number of your customers will face a small [very resort. On the other hand, if the over-bookings are corrected now and there are additional cancellations, you are likely to suffer a serious loss. You also find that your customers were [not; SC] informed of the practice, and that the extent of overbooking is legal and part of accepted industry practice [according to industry standard, the extent of overbooking is indeed “way over the top”; SC]”.

Pollution scenario

“You have been hired by a large organisation to help with the implementation of a new production facility in a town that is unknown to you [your home town; PR]. This is THE career opportunity you have been waiting for. However, a month before the operation is due to go ahead, you come across an internal report which could

spell the end of the project and your job. The report suggests that long-term exposure (several years, possibly decades) [even brief exposure; TI] to the byproducts of the production process may cause very mild and short-lived [very severe and long-lasting; MC] skin irritations in a very small [large; NA] number of individuals. You decide to make some additional inquiries, and find that the evidence on which this suggestion is based is very controversial, and questioned [reliable, and accepted; LE] by most experts in the area. You also find that the community of the town has been fully informed. There have been extensive and reliable local and national surveys, as well as several council meetings. The results have convinced you that there is still overwhelming support for [opposition against; SC] the planned operation to go ahead”.

Étude de May et Pauli (2002)

Scenario 1: Environmental Pollution

“Brantwood Corp. operates a plant that conforms fully to local requirements for maximum emission of toxic substances, as established 10 years ago. The facility is inspected annually, and toxic emissions have always been at an acceptable level. Relying on recently published research, one of the company’s quality control managers, Pat Koats, argues that the cumulative effects of the pollution from the plant will cause a risk to public health. Pat says that public officials would agree if they knew of these findings, but Pat’s boss has implied it would be a mistake to pursue this issue. Changing the manufacturing process would also be costly. It would require substantial layoffs, and the plant is the largest single employer in town. Pat decides not to release the findings”.

Scenario 2: Product Safety

“Chris Ward is manager of product development for an auto parts manufacturer. Chris’ firm received a large contract last summer to manufacture transaxles for use in a new line off frontwheel drive family minivans. The contract is very important to Chris’ firm. Final testing of the assemblies ended last Friday, and the first shipments

are scheduled for 1 week from today. Examining the assembly test reports, Chris discovered that the transaxle might fail when overloaded (i.e., more than 120% of rated capacity) and traveling at highway speeds, potentially leading to fatal accidents. Supervisors seemed uninterested when Chris notified them about the transaxles' problems. Chris thinks about notifying the company that is purchasing the transaxles but decides against it so the company does not lose the contract".

Étude de Shafer et al. (2001)

High intensity version

"John Ellis, a partner in a regional accounting firm, is completing the December 31, 1997 audit of Simpson Stores, Inc. (SSI), a privately owned company that operates a chain of retail clothing outlets. The owner of SSI, Bob Simpson, owns several businesses and is one of the firm's largest tax and auditing clients. Simpson is currently negotiating to sell SSI. A tentative sales price has been agreed upon, but is contingent on the audit verification of the net realizable value of accounts receivable and inventory. SSI has total current assets of \$5,000,000 and pretax income (before audit adjustments) of \$500,000.

Near the end of the audit Ellis has a disagreement with Simpson regarding the adequacy of the allowance for doubtful accounts. Based on SSI's historical collection experience, Ellis' best estimate of the allowance is \$300,000. However, Simpson contends that, due to an improving economy, the recorded allowance of \$100,000 is adequate. Although there has been some improvement in economic conditions in SSI's market areas, Ellis feels it is unlikely to significantly impact the collectibility of their receivables. Nevertheless, because Simpson is a valued client of the firm, Ellis agrees to accept the allowance as recorded and give an unqualified opinion on the financial statements".

Low intensity version

"John Ellis, a partner in a regional accounting firm, is completing the December 31, 1997 audit of Simpson Stores, Inc. (SSI), a privately owned company that operates a

chain of retail clothing outlets. Bob Simpson, the owner of SSI, owns several businesses and is one of the firm's largest tax and auditing clients. The financial statements will be distributed to two banks with whom SSI does business. SSI has total current assets of \$5,000,000 and pretax income (before audit adjustments) of \$500,000.

Near the end of the audit Ellis has a disagreement with Simpson regarding the adequacy of the allowance for doubtful accounts. Based on SSI's historical collection experience, Ellis' best estimate of the allowance is \$300,000. However, Simpson contends that, due to an improving economy, the recorded allowance of \$260,000 is adequate. Although there has been some improvement in economic conditions in SSI's market areas, Ellis feels it is unlikely to significantly impact the collectibility of their receivables. Nevertheless, because SSI is a valued client of the firm, Ellis agrees to accept the allowance as recorded and give an unqualified opinion on the financial statements".

Étude de Douglas et al. (2001)

Vignette #1: "CPA X is approached by a prospective client, a current employee of a large existing client corporation. The employee discloses that personnel of the client organization are considering forming their own corporation which could eventually provide competition for their employer".

Action: CPA X does not reveal the scheme to his client.

Vignette #2: "A client of CPA X refers another client to X and indicates that he expects some small compensation from X for his services".

Action: X takes the client out to dinner.

Vignette #3: "CPA X is developing a bid for a major new client. The client has already expressed to X what he expects the bid to be. X knows that the fee the client demands is significantly below the cost of rendering the services and that the audit will lose money in the first few years. However, the expectation is that the firm will be able to raise the audit fee a few years down the road to generate a profit".

Action: X deliberately sets the bid significantly below cost.

Vignette #4: "CPA X serves as the auditor for Widget & Co., a privately held firm. Widget's market share has declined drastically, and X knows that Widget will soon be bankrupt. Another of X's audit clients is Solid Company. While auditing Solid's accounts receivable, X finds that Widget & Co. owes Solid \$200,000. This represents 10 percent of Solid's receivables".

Action: CPA X warns the client, Solid Company, about Widget's impending bankruptcy.

Vignette #5: "CPA X, in addition to practicing public accounting, is heavily involved in community activities. X has been involved in the past with fund-raising efforts for the local symphony orchestra. In preparation for a proposal to an international funding organization, the president of the symphony has asked X to perform the initial audit".

Action: CPA X accepts the audit engagement.

Vignette #6: "CPA X has had several meetings with a potential client, the CEO of a very large and profitable company. The potential client asks X to arrange a position for his son as a staff auditor in another office of the firm. Although the son is bright, he probably would not have otherwise been given an offer".

Action: CPA X recommends making the potential client's son an offer.

Vignette #7: "While engaged in the audit of Lark Enterprises, a large client company, CPA X discovers that the company intends to default on a major contract with another of X's client companies, Southern Company. Southern's contract with Lark is its largest, and represents a significant share of its sales".

Action: CPA X warns Southern about Lark's impending default.

Étude de Flory et al (1992)

Scenario A

"Tom Waterman is a young management accountant at a large, diversified company. After some experience in accounting at headquarters, he has been transferred to one

of the company's recently acquired divisions, run by its previous owner and president, Howard Heller. Howard has been retained as vice president of this new division, and Tom is his accountant. With a marketing background and a practice of calling his own shots, Howard seems to play by a different set of rules than those to which Tom is accustomed. So far it is working, as earnings are up and sales projections are high. The main area of concern to Tom is Howard's expense reports. Howard's boss, the division president, approves the expense reports without review, and expects Tom to check the details and work out any discrepancies with Howard. After a series of large and questionable expense reports, Tom challenges Howard directly about charges to the company for typing that Howard's wife did at home. Although company policy prohibits such charges, Howard's boss again signed off on the expense. Tom feels uncomfortable with this and tells Howard that he is considering taking the matter to the Board Audit Committee for review. Howard reacts sharply, reminding Tom that "the Board will back me anyway" and that Tom's position in the company would be in jeopardy".

ACTION: Tom decides not to report the expense charge to the Audit Committee.

Please evaluate this action of Tom Waterman.

Scenario B

"Anne Devereaux, company controller, is told by the chief financial officer that in an executive committee meeting the CEO told them that the company "has to meet its earnings forecast, is in need of working capital, and that's final." Unfortunately, Anne does not see how additional working capital can be raised, even through increased borrowing, since income is well below the forecast sent to the bank. Seth suggests that Anne review bad debt expense for possible reduction and holding sales open longer at the end of the month. He also brushes off the management letter request from the outside auditors to write down the spare parts inventory to reflect its "true value." At home on the weekend, Anne discusses the situation with her husband, Larry, a senior manager of another company in town. "They're asking me to

manipulate the books," she says. "On the one hand," she complains, "I'm supposed to be the conscience of the company and on the other, I'm supposed to be absolutely loyal." Larry tells her that companies do this all the time, and when business picks up again she'll be covered. He reminds her how important her salary is to help maintain their comfortable lifestyle, and that she shouldn't do anything drastic that might cause her to lose her job".

ACTION: Anne decides to go along with the suggestions proposed by her boss.

Please evaluate this action of Anne Devereaux.

Scenario C

"Drew Isler, the plant's chief accountant, is having a friendly conversation with Leo Sullivan, operations manager and old college buddy, and Fred LaPlante, the sales manager. Leo tells Drew that the plant needs a new computer system to increase operating efficiency. Fred interjects that with the increased efficiency and decreased late deliveries their plant will be the top plant next year. However, Leo wants to bypass the company policy which requires that items greater than \$5,000 receive prior Board approval and be capitalized. Leo would prefer to generate purchase orders for each component part of the system, each being under the \$5,000 limit, and thereby avoid the approval "hassle." Drew knows this is clearly wrong from a company and an accounting standpoint, and he says so. Nevertheless, he eventually says that he will go along. Six months later, the new computer system has not lived up to its expectations. Drew indicates to Fred that he is really worried about the problems with the computer, and the auditors will disclose how the purchase was handled in the upcoming visit. Fred acknowledges the situation by saying that production and sales are down and his sales representatives are also upset. Leo wants to correct the problems by upgrading the system (and increasing the expenses), and urges Drew to "hang in there"".

ACTION: Feeling certain that the system will fail without the upgrade, Drew agrees to approve the additional expense.

Please evaluate this action of Drew Isler.

Scenario D

“Paul Tate is the assistant controller at Stern Electronics, a medium-sized manufacturer of electrical equipment. Paul is in his late fifties and plans to retire soon. His daughter has been accepted into medical school, and financial concerns are weighing heavily on his mind. Paul's boss is out of the office recuperating from health problems, and in his absence Paul is making all decisions for the department. Paul receives a phone call from an old friend requesting a sizable amount of equipment on credit for his new business. Paul is sympathetic but cognizant of the risk of extending credit to a new company, especially under Stern's strict credit policy for such transactions. When Paul mentions this conversation to Warren, the general manager, he is immediately interested. Warren notes that the company needs an additional \$250,000 in sales to meet the quarterly budget and, thus, ensure bonuses for management, including Paul”.

ACTION: Paul decides to make the sale to his friend's new business.

Please evaluate this action of Paul Tate.

ANNEXE 2

LETTRE D'ACCEPTATION DE PARTICIPATION A UNE RECHERCHE

Le but de la présente recherche et du questionnaire relié est d'obtenir des données quant à l'intensité morale d'une situation et le risque d'une mission d'audit.

Si vous décidez de répondre au présent questionnaire, vous devez remplir la présente feuille, la signer et, après l'avoir détaché du questionnaire, la remettre au chercheur présent. Nous apprécierions grandement votre collaboration.

Suite au cas qui vous est soumis, répondre au questionnaire devrait vous prendre environ 45 minutes.

Vous pouvez vous retirer de la recherche en tout temps sans aucun préjudice pour vous. Vous n'avez qu'à remettre le questionnaire au chercheur présent et sortir de la salle pour la période dévolue à cette recherche.

Nous assurons une totale confidentialité de vos réponses. Si des résultats sont publiés ou communiqués, ce seront seulement les résultats cumulés de tous les participants, sans identification des personnes. Les résultats cumulés vous seront communiqués sur demande.

Il n'y a pas de bonne ou mauvaise réponse. Ce qui importe est que vous donniez votre opinion la plus juste possible quant aux questions posées.

Nous vous remercions de votre participation.

Claude Pilote, PhD et Akram Daoud, candidat au MSc.

J'accepte de participer à la présente recherche

Nom en lettre moulée

Signature

Date

ANNEXE 3

CAS D'ANALYSE : UNE ENTREPRISE DE DISTRIBUTION DE MEUBLES

Vous avez été recruté dernièrement par un cabinet d'audit. Les associés du cabinet vous ont chargé de la mission d'audit pour un nouveau client, Flash Meubles Ltée. Vous tenez beaucoup à cette mission qui vous permettra de montrer vos aptitudes et compétences, et de bien prendre place au sein de l'équipe du cabinet.

Flash Meubles Ltée, fondée en 1990, est une entreprise qui opère dans le secteur de la distribution de meuble et d'articles de décor. Les actions de l'entreprise sont réparties entre les membres de la famille Harbec comme suit : le père de la famille et gérant directeur des magasins possède 52 % des actions, le reste est distribué entre ses deux fils et sa fille en parts égales. L'entreprise dispose de dix magasins répartis partout dans la grande région de Montréal. Le chiffre d'affaires du dernier exercice est de près de 83 millions de dollars.

Le marché de distribution de meubles est un marché fortement concurrentiel. En effet, au cours des dernières années, plusieurs entreprises étrangères sont entrées dans le marché. Le chiffre d'affaires de l'entreprise est en baisse depuis les deux dernières années. Le fils aîné, directeur financier, suggère d'ouvrir des magasins dans d'autres régions du Québec où la concurrence est moins forte. Un financement bancaire serait la meilleure solution pour procéder à l'expansion de l'entreprise. Dans cette optique, Flash Meubles Ltée a contacté votre cabinet d'audit. Vous êtes nommé pour auditer les états financiers de l'entreprise en vue de l'obtention d'un financement bancaire pour cette expansion. Le gérant directeur de l'entreprise vous a mentionné que les raisons pour le changement d'auditeur étaient la fin du mandat de

l'ancien auditeur et le besoin de nouvelles perspectives pour obtenir le financement bancaire.

Étant donné la taille de Flash Meubles Ltée, les associés de votre cabinet d'audit ont limité le budget temps consacré à la mission d'audit pour l'adapter aux honoraires fixes à recevoir. La décision budgétaire des associés est ferme et non discutable. Le cabinet ne peut engager plus de personnel et accorder plus de budgets pour ce client vu sa moindre importance dans son portefeuille client.

En procédant à l'analyse préliminaire de l'environnement interne de l'entreprise, vous avez constaté que les membres de la famille prennent part activement à la gestion des affaires de l'entreprise. Trois départements ont été identifiés : le département comptabilité-finance qui est géré par le fils aîné, diplômé en comptabilité et finance, le département d'approvisionnement et relations avec les clients qui est sous la responsabilité de la fille, et enfin, le département des ressources humaines qui est sous la direction du deuxième fils. De plus, vous avez trouvé des faiblesses marquées dans la description du système de contrôle interne. En ce qui concerne le régime de rémunération, l'entreprise assure une pension de retraite à hauteur de 90% de leur salaire à tous ses employés à condition qu'ils atteignent l'âge de retraite en travaillant pour l'entreprise. Il vous est également indiqué qu'une des politiques de l'entreprise stipule que tout employé responsable de fraude est automatiquement renvoyé et ne peut toucher aucune retraite.

Au cours de la mission, vu la nature de l'activité de l'entreprise, vous avez accordé une plus grande importance au compte Stocks. Lors des procédures d'audit, vous avez détecté des irrégularités au niveau de la manipulation des stocks. En vous informant sur le responsable de la gestion des stocks, Monsieur Massé, vous avez été surpris de reconnaître un des amis intimes de votre père lors de ses études

secondaires, ami que vous n'aviez pas revu depuis plusieurs années. M. Massé et votre père se fréquentaient souvent et ont passé toute leur jeunesse ensemble. M. Massé était proche de votre famille dans votre jeunesse. Vous étiez très touché quand vous l'avez vu à Flash Meubles. Durant une longue conversation ensemble, en vous rappelant du beau vieux temps, vous avez appris qu'il est père d'une famille de quatre enfants. François, le fils aîné, est un étudiant universitaire. Josée, sa petite fille, est handicapée. Sa femme, Marie, ne travaille pas. La maladie de sa fille et les frais d'étude de son fils pèsent lourd dans les dépenses de M. Massé. Ce dernier n'a même pas une automobile. Il prend le transport commun pour se déplacer à son travail. Il vous a mentionné aussi qu'il travaillait pour Flash Meubles Ltée depuis 20 ans. Il sera à la retraite à la fin de cette année avec un montant de près de 200,000\$ qui lui est attribué dans le fond de retraite de l'entreprise, montant qu'il perdrait en cas de responsabilité de fraude.

Le responsable à la gestion du stock utilise l'évaluation de la valeur de la marchandise au prix du marché. De ce fait, vous avez constaté que la marchandise dépréciée, perdant sa valeur après une certaine période de temps, est rayée des livres de l'entreprise. En augmentant le champ des investigations, vous avez découvert que M. Massé récupère cette marchandise. Il la fait réparer dans un atelier dont le propriétaire est un de ses amis. Puis, il la revend à des prix concurrentiels. Toutefois, l'entreprise pourrait remplacer les marchandises défectueuses par de nouvelles marchandises en la retournant au fournisseur selon les clauses du contrat établi avec celui-ci. La quantité de marchandises reprise par M. Massé est minime. Elle représente une valeur négligeable par rapport au total du chiffre d'affaires.

Vous vous trouvez face à une décision de divulguer à la direction de l'entreprise la manipulation des stocks à jeter par le responsable des stocks, M. Massé, ou de vous taire. Toutefois, si vous décidez de divulguer la manipulation des Stocks à jeter, ceci

aura pour effet d'augmenter votre travail d'audit bien au-delà du budget de temps alloué. Cette augmentation du budget de temps serait expliquée par le changement nécessaire dans la stratégie d'audit, de mixte à corroborative.

Quelle sera votre décision concernant la divulgation de la manipulation du stock à jeter? Veuillez répondre à cette question dans le questionnaire qui suit les états financiers.

- États financiers de Flash Meubles Ltée au 31/12/2009

Bilan de Flash Meubles Ltée pour la période terminée le 31/12/2009
en milliers de Dollars canadiens

	31/12/2009	31/12/2008
Actif		
Actifs à court terme		
Espèces et quasi-espèces	11	115
Débiteurs	11 863	15 702
Impôts sur les bénéfices à recevoir	3 165	1 872
Stocks	21 273	26 564
Frais payés d'avance	491	400
	<u>36 803</u>	<u>44 653</u>
Immobilisations corporelles	17 093	19 856
Actifs destinés à la vente	4257	3 171
Écarts d'acquisitions	1 436	1 436
Autres éléments d'actifs	1 178	1 179
Impôts futurs	38	112
Total des actifs	<u>60 805</u>	<u>70 407</u>
Passifs		
Passifs à court terme		
Comptes fournisseurs et charges à payer	8 263	10 221
Versement à la dette à long terme	636	512
	<u>8899</u>	<u>10 733</u>
Dettes à long terme	12 320	10 255
Crédits reportés	1 533	1497
Impôts futurs	1 475	2 654
Total des passifs	<u>24 227</u>	<u>25 139</u>
Avoir des actionnaires		
Capital social	19 367	19 367
Bénéfices non repartis	17 211	25 901
Total des avoirs des actionnaires	<u>36 578</u>	<u>45 268</u>
Total de passifs et avoirs des actionnaires	<u>60 805</u>	<u>70 407</u>

État des résultats de Flash Meubles Ltée pour la période terminée le 31/12/2009
en milliers de Dollars canadiens, sauf la perte par action

	31/12/2009	31/12/2008
Revenus bruts	83 002	99 422
Moins rendus, rabais et escomptes	5 042	5 074
Revenus nets	77 960	94 348
Coûts des marchandises vendues	71 947	81 307
Bénéfices nets excluant les amortissements	6 013	13 041
Frais de vente et d'administration	13 764	14 820
Frais financiers	824	871
Amortissement	2 274	2 872
	16 862	18 563
Perte avant impôt sur les bénéfices	(10 849)	(5 522)
Impôt sur le revenu	(3 617)	(690)
Perte nette	(7 232)	(4 832)
Perte par action	(7,232)	(4,832)

Note aux états financiers relative aux Stocks

	2009	2008
	En milliers de \$	En milliers de
Stocks au début de la période	26 564	37 088
Achats de marchandises	66 656	70 783
Pertes non recouvrables	782	638
Provisions	3 736	3 974
Marchandises vendues	67 429	76 695
Stocks à la fin de la période	21 273	26 564

ANNEXE 4

QUESTIONNAIRE

(Copie du questionnaire dans les pages suivantes).

QUESTIONNAIRE

Instructions aux participants pour les questions qui suivent.

Le but de ce questionnaire est d'obtenir des données quant à l'intensité morale d'une situation et le risque d'une mission d'audit.

Nous assurons une totale confidentialité de vos réponses.

Il n'y a pas de bonne ou mauvaise réponse. Ce qui importe est que vous donniez **votre opinion** la plus juste possible quant aux questions posées.

Vous devez répondre à toutes les questions selon la forme qui est demandée.

Lorsqu'approprié, indiquez votre opinion en plaçant un X sur la ligne de l'échelle de 0 à 100, où 0 veut dire « **totalelement en désaccord** » et 100 « **totalelement en accord** », afin d'indiquer votre degré de désaccord ou d'accord avec l'énoncé. Votre réponse peut être entre deux niveaux fixés par des tirets.

Exemple :

Énoncé : L'adoption des normes internationales de comptabilité va améliorer la qualité de l'information financière.

Réponse :



Dans le cas d'une telle réponse, vous seriez *assez en accord* que l'adoption des normes internationales de comptabilité va améliorer la qualité de l'information financière.

Questions :

En vous référant au cas d'analyse de Flash Meubles Ltée. décrit dans les pages précédentes, et où vous êtes l'auditeur :

1. Est-ce que vous divulgueriez la manipulation des stocks à jeter par le responsable des stocks? ☐ OUI ☐ NON

2. Entre 1% et 5%, quel serait le risque de mission acceptable (RMA) dans une telle situation?

.....%

Justifiez votre réponse :

.....

 (Utilisez le verso si nécessaire)

Êtes-vous informé de la situation de Mr. Massé et du montant de retraite qu'il pourrait perdre?

☐ OUI ☐ NON Quel serait ce montant ?

.....\$

Lors de votre prise de décision de divulguer ou non la manipulation des stocks par le responsable des stocks, comment jugez-vous les énoncés suivants?

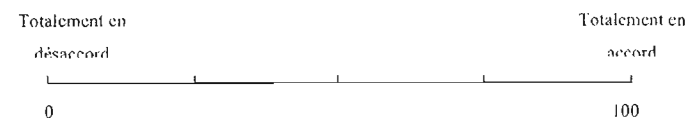
3. D'autres personnes seront lésées (subiront des torts) suite à votre décision.



4. Le tort global (le cas échéant) subit suite à votre décision sera faible.



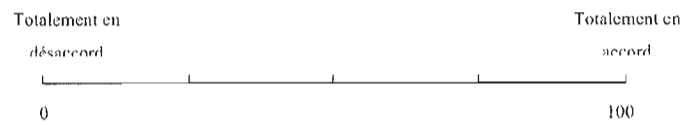
5. Les conséquences de votre décision porteront préjudice à d'autres personnes.



6. Votre décision aura des conséquences graves pour d'autres personnes.



7. Il y a une très petite probabilité que votre décision cause réellement du tort.



8. Votre décision causera définitivement du tort à d'autres personnes.



9. L'effet prévu de votre décision devrait probablement se produire.



10. Votre décision affectera des personnes dans la communauté locale.



11. Votre décision aura des effets sur vos collègues



12. Votre décision causera du tort dans un futur immédiat.



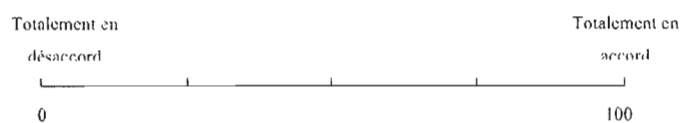
13. Les conséquences de votre décision se produiront dans un futur proche.



14. Votre décision causera du tort à quelques personnes.



15. Les conséquences de votre décision influenceront un petit nombre de personnes d'une manière majeure.



16. Quelques personnes subiront le gros de votre décision.



17. Les autres auditeurs de votre cabinet seraient d'accord avec votre décision.



18. Les autres auditeurs de votre profession supporteront votre décision.



19. Questions démographiques

✓ Votre âge :ans.

✓ Votre sexe ☐ Masculin ☐ Féminin.

✓ Vos mois d'expérience dans le domaine d'audit en tant qu'auditeur dans un cabinet
comptable : mois.

✓ Votre scolarité nombre de cours d'audit excluant le cours de contrôle interne
(SCO4425) mais incluant les cours repris : cours.

✓ Votre langue maternelle :

✓ Votre pays d'origine :

Merci de votre participation.

Veuillez remettre le questionnaire complété au chercheur présent.

BIBLIOGRAPHIE

- Alexander, C. S. & H. J. Becker, 1978, « The use of vignettes in survey research », *Public Opinion Quarterly*, 42(1), pp 93-104
- Allais M., 1953, « Le Comportement de l'Homme Rationnel devant le Risque: Critique des Postulats et Axiomes de l'École Américaine », *Econometrica*, Vol. 21, No. 4, pp 503-546
- André Lemelin, 2004, « Méthodes quantitatives des sciences sociales appliquées aux études urbaines et régionales », édition révisée, INRS-UCS, Montréal,
- Babbie, E. et L. Benaquisto 2002, « Fundamentals of Social Research », Thomas Canada Limited
- Beauchamp, T. et N. Bowie, 2004, « Ethical Theory and Business », New Jersey, Pearson Prentice Hall.
- Bernard Cadet et Dongo R. Kouabénan, 2005/1, « Évaluer et modéliser les risques : apports et limites de différents paradigmes dans le diagnostic de sécurité », Vol 68, Presses Universitaires de France | Le travail humain
- Bernard Cadet. 2001, « Traitements de l'incertitude dans l'évaluation des risques », *Bulletin de Psychologie*, vol 54, pp 357-367
- Bernhard F. Frey, 2000, « The Impact of Moral Intensity on Decision Making in a Business Context », *Journal of Business Ethics*, 26, pp 181–195
- Bernhard F. Frey, 2000, « The Impact of Moral Intensity on Decision Making in a Business Context », *Journal of Business Ethics*, 26: 181–195
- Blokdijk J. H, 2004, « Tests of Control in the Audit Risk Model: Effective? Efficient? », *International Journal of Auditing*, 8: 185–194
- Boslaugh, S. and P. A. Watters., 2008, « Statistics In A », Nutshell
- Cavanagh, S. J., G. F. & D. J. Fritzsche, 1985, « Using vignettes in business ethics research », in L. Preston (Ed.) *research in corporate social performance and policy* (Greenwich, CT: JAI Press), 7, pp 279-293
- Christian Prat Dit Hauret, 2003a, « L'indépendance perçue de l'auditeur », *Revue française de gestion*, no 147, p. 105-117.

- Christian Prat Dit Hauret, 2003b, *Audit et développement moral cognitif* », Finance Contrôle Stratégie, Volume 6, N° 3, p. 117 – 136
- Coram Paul, Alma Glavovic, Juliana Ng et David Woodliff, 2004, « The Moral Intensity of Reduced Audit Quality Acts », The University of Melbourne, Australia
- Daniel Kahneman et Amos Tversky, 1979, « prospect theory : an analysis of decision under risk », *Econometrica*, Vol. 47, No. 2, pp 263-291
- David J. Fritzsche et Helmut Beckers, 1983, *Ethical behavior of marketing managers*», *Journal of Business Ethics*, Volume 2, Number 4, 291-299
- Dawn S. Carlson, K Michele Kacmar et Lori L Wadsworth, 2002, « The impact of moral intensity dimensions on ethical decision making: Assessing the relevance of orientation », *Journal of Managerial Issues*, Vol. 14, Iss. 1; pg. 15, 16
- DE ANGELO L.E. (1981), « Audit size and audit quality », *Journal of Accounting and economics*, vol. 3, pp. 183-199
- Del Bayle Jean-Louis Loubet, 2000, « Initiation aux méthodes des sciences sociales », Édition l'Harmattan, France
- Donald R. Forsyth, 1992, « judging the morality of business practices: The influence of personal moral philosophies », *Journal of Business Ethics*, 11, 461-470,
- Dongo R Kouabenan., Bernard Cadet, Danièle Hermand, Maria-Teresa Munôz Sastre, 2007, « Psychologie du risque », Bruxelles : De Boeck & Larcier, 206 p
- Douglas S R. May, Kevin P. Pauli, 2002, « The Role of Moral Intensity in Ethical Decision Making A Review and Investigation of moral Recognition, Evaluation, and Intention », *BUSINESS & SOCIETY*, Vol. 41 No. 1, pp 84-117
- Douglas, Davidson R. et Schwartz B., 2001, « The effect of organizational culture and ethical orientation on accountants' ethical judgments », *Journal of Business Ethics*, vol. 34, pp. 101-121
- Duane M. Brandon, William A. Kerler, Larry N. Killough, Jennifer M. Mueller, 2007, « The joint influence of client attributes and cognitive moral development on students' ethical judgments », *Journal of Accounting Education*, Volume 25, Issues 1-2, Pages 59-73
- Dubinsky, A. J., & Loken, B. 1989. *Analyzing ethical decision making in marketing*. *Journal of Business Research*, 19(2):83-107.
- Dutton, J. E. et Duncan, R. B., 1987, « The creation of momentum for change through the process of strategic issue diagnosis », *Strategic Management Journal*, 8, pp. 279-295

- Emna Ben Saad et Cédric Lesage, 2007, « Des facteurs d'indépendance à un système d'indépendance : Proposition d'une nouvelle grille d'analyse de l'indépendance de l'auditeur », Communication présentée au 28ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers
- Evrard Y., Pras B., Roux E., 2003, *Market : Etudes et recherches en marketing*, 3è édition, Paris, Dunod.
- Ferdinan. A. Gul, 2000, « Hong Kong Auditing: Economic Theory and Practice », City University of Hong Kong Press, Hong Kong
- Ferdinand A. Gul, Andy Y. Ng, Marian Yew Jen Wu Tong, 2003, « Chinese Auditors' Ethical Behavior in an Audit Conflict Situation », *Journal of Business Ethics*, Vol. 42, No. 4, pp. 379-392
- Ferrell, O. C. et L. G. Gresham, 1985, « A Contingency Framework for Understanding Ethical decision Making in Marketing », 1985, *Journal of Marketing*, vol 49(3), 87-96
- Field, A., 2005 « *Discovering Statistics Using SPSS* », SAGE.
- Fischhoff, B., Lichtensein, S., Stephen L. Derby, 1981, « *Acceptable Risk* », Cambridge University Press, Cambridge
- Flory, S. M., T. J. Phillips, R. E. Reidenbach and D. P. Robin, 1992, « A multidimensional analysis of selected ethical issues in accounting », *The Accounting Review* 67(2), pp 284-302
- Fogarty, T. J., 1992, « Organizational Socialization in Accounting Firms: A Theoretical Framework and Agenda for Future Research », *Accounting, Organizations and Society*, 17, 129-149.
- Fried C., 1976, « The lawyer as friend: The moral foundations of the lawyer-client relation », *Yale Law Journal*, 85, pp 1060-1091
- Gilligan, C., 1993, « *In a Different Voice* », Cambridge, Harvard University Press
- Hair, J., W. Black, et al., 2006, « *Multivariate Data Analysis* », New Jersey
- Holmquist C, 1993, « Ethics – How important is it in today's office? », *Public Personal Management*, Washington, vol. 22, pp. 537-545
- Hunt, S. D. et S. J. Vitell, 1986, « A General Theory of Marketing Ethics », *Journal of Macromarketing*, vol 8, pp 5-16
- Institut Canadien des Comptables Agréés, 1995, « Le jugement professionnel en vérification, Rapport de recherche de l'ICCA,
- Isaac S. et W. Michael, 1995, « *Handbook in Research and Evaluation* », Library of Congress

- Jeffrey Cynthia, William Dilla, Nancy Weatherholt, 2004, « The Impact of Ethical Development and Cultural Constructs on Auditor Judgments: A Study of Auditors in Taiwan », *Business Ethics Quarterly*, Vol. 14, No. 3, *Accounting Ethics*, pp. 553-579
- Jeffrey R. Cohen and Nonna M. Bennie, 2006, « The Applicability of a Contingent Factors Model to Accounting Ethics Research », *Journal of Business Ethics*, Vol. 68, No. 1, pp. 1-18
- Jeffrey R. Cohen, Laurie W. Pant et David J. Sharp, 1996, « Measuring the ethical awareness and ethical orientation of Canadian auditors », *Behavioral Research In Accounting*, Vol. 8
- Jeffrey R. Cohen, Laurie W. Pant, David J. Sharp, 2001, « Differences in Ethical Decision-Making Between Canadian Business Students and Accounting Professionals », *Journal of Business Ethics*, 30: 319-336
- Joan M. McMahon, Robert J. Harvey, 2006, « An Analysis of the Factor Structure of Jones' Moral Intensity Construct », *Journal of Business Ethics*, 64: 381-404
- Kahneman, D., Slovic, P. et Tversky, A., 1982, « Judgment under certainty: Heuristics and biases », Cambridge: Cambridge University Press
- Karla M. Johnstone, 2000, « Client-Acceptance Decisions: Simultaneous Effects of Client Business Risk, Audit Risk, Auditor Business Risk, and Risk Adaptation », *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 19, No. 1, pp. 1-25
- Kertzman, S., Z. Aladjem, et al., 2004, « The utility of the Visual Analogue Scale for the assessment of depressive mood in cognitively impaired patients ». *International Journal of Geriatric Psychiatry*, 19, pp 789-796
- Ketchand, A.A., Morris, R.E. and Shafer, W.E., 1999, « An analysis of the role of moral intensity in auditing judgments », in Schwartz, B. (Ed.), *Research on Accounting Ethics*, Vol. 5, JAI Press, Greenwich, CT, pp. 249-69
- Killoughn N. et Jennifer M. Mueller, 2007, « The Joint Influence of Client Attributes and Cognitive Moral Development On Students' Ethical Judgments », *Journal Of Accounting*, Ed. 25, pp 59-73
- Knechel W. Robert, 2006, « The business risk audit: Origins, obstacles and opportunities », *Accounting, Organizations and Society*, 32, 383-408
- Kohlberg, L., 1976, « Moral stages and moralization: The cognitive-developmental approach », In T. Lickona (Ed.), « *Moral development and behavior: Theory, research, and social issues* ». New York: Holt, Rinehart & Winston,

- Laczniak, G. R. et Inderrieden, E. J., 1987, « The influence of stated organizational concern upon ethical decision making », *Journal of Business Ethics*, 6, pp 297-307
- Leitsch Deborah L., 2004, « differences in the perceptions of moral intensity in the moral decision process : an empirical examination of accounting students », *Journal of Business Ethics*, vol 53, pp 313-323
- Libby, R. et Fishburn, P. C., 1977, « Behavioral models of risk taking in business decision: A survey and evaluation », *Journal of Accounting Research*, 15, pp. 272-292
- Manuel de l'Institut canadiennes des comptables agréés, 2010, normes canadiennes d'audit, Université du Québec à Montréal
- March, J. G., 1978, « Bounded rationality, ambiguity, and the engineering of choice », *Bell Journal of Economics*, 9, pp. 587-608
- Michael Gibbins, 1984, « Propositions about the Psychology of Professional Judgment in Public Accounting », *Journal of Accounting Research*, Vol. 22, No. 1 (Spring, 1984), pp. 103-12
- Michael. S. Singer, 1996, « The Role of Moral Intensity and Fairness Perception in Judgments of Ethicality: A Comparison of Managerial Professionals and the General Public », *Journal of Business Ethics*, 15: 469-474
- Milgram, S., 1974, « Obedience to authority », New York: Harper & Row
- Norme canadienne d'audit NCA 320, 2010, Manuel de l'ICCA
- Norme internationale d'audit ISA 200, 2011, « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux normes internationales d'audit », *International Federation of Accounting, Institut Canadienne des Comptables Agréés*, 31p
- Paolillo Joseph G. P. et Vitell Scott J., 2002, « An Empirical Investigation of the Influence of Selected Personal, Organizational and Moral Intensity Factors on Ethical Decision Making », *Journal of Business Ethics*, 35, pp 65-74.
- Paul Robert, *Le nouveau Petit Robert de la langue française*, France, 2007, 2837p
- Podsakoff Philip M.; MacKenzie, Scott B.; Lee, Jeong-Yeon et Podsakoff, Nathan P., 2003, « Common method biases in behavioral research: A critical review of the literature and recommended remedies », *Journal of Applied Psychology*, Vol 88(5), Oct 2003, 879-903
- Ponemon L.A et Gabhart D.R. (1990), « Auditor Independence Judgments : A Cognitive Developmental Model and Experimental Evidence », *Contemporary Accounting Research*, p. 227-251

- Ponemon L.A, 1992, « Ethical Reasoning and Selection-Socialization in Accounting », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 17, n° 3/4, p. 239-258
- Pratt Jamie et James D. Stice, 1994, « The Effects of Client Characteristics on Auditor Litigation Risk Judgments, Required Audit Evidence, and Recommended Audit Fees », *The Accounting Review*, Vol. 69, No. 4, pp. 639-656
- Randall D. M. et A. M. Gibson, 1990, « Methodology in business ethics research: A review and critical assessment », *Journal of Business Ethics*, Volume 9, Number 6, 457-471,
- Rawls, J., 1971, « A theory of justice », Cambridge, MA: Harvard University Press
- Rest, J. R.: 1986, « Moral Development: Advances in Research and Theory », (Praeger, New York).
- Richard Fontaine, 2010, "An empirical study of canadian companies to determine the client's perspective on their preferred relational approach with their financial auditor", thèse de doctorat, Université u Québec à Montréal
- Richard T. Campbell, 2003, « Risk and Harm Issues in Social Science Research », Department of Sociology, University of Illinois at Chicago, Position Paper Prepared for Human Subjects Policy Conference
- Richard W.Houston, Michael F. Peters and Jamie H. Pratt, 1999, « The Audit Risk Model, Business Risk and Audit-Planning Decisions », *The Accounting Review*, Vol. 74, No. 3, pp 281-298
- Roberts, C., 2004, « The Dissertation Journey », Sage
- Roselie Mc Devitt, Hise Joan Van, 2002, « Influences in Ethical Dilemmas of Increasing Intensity », *Journal of Business Ethics*, 40: 261-274
- Roy Carolyn, 2009, "The Impact of Moral Intensity and Ethical Climate on the Decision-making of Finance and Accounting Professionals in Government », these de doctorat, Université de Walden
- Sadok Mansour, 2007, « Modélisation du risque dans les méthodologies d'audit : Apport de la psychométrie », 28ème congrès de l'Association francophone de comptabilité : "comptabilité et environnement", Poitiers, France
- Sara A. Morris, et Robert A. MacDonald, 1995, « The Role of Moral Intensity in Moral Judgments: An Empirical Investigation », *Journal of Business Ethics*, vol 14:9, pp.715-726
- Singer Ming, Sarah Mitchell, Julie Turner, 1998, "Consideration of Moral Intensity in Ethicality Judgements: Its Relationship with Whistle-blowing and Need-for-Cognition, *Journal of Business Ethics* 17: 527-541

- Singhapakdi, A., S. J. Vitell et K. L. Kraft, 1996, « Moral Intensity and Ethical Decision-Making of Marketing Professionals », *Journal of Business Research*, 36, pp 245–255
- Sitkin Sim B. et Amy L. Pablo, 1992, « Reconceptualizing the Determinants of Risk Behavior », *The Academy of Management Review*, Vol. 17, No. 1, pp. 9-38
- Soraya BH Ali, 2008, « Les facteurs explicatifs du jugement éthique en audit : un état de l'art », Communication présentée au 29ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, CERGY PONTOISE
- Spalanzani Alain et Dumitru Zait, 2009, « La recherche en management et en économie: Repères épistémologiques et méthodologiques », Édition l'Harmattan, France, 271p
- Spector Stephen, 2007, « PCGR et NVGR — Points saillants de 2007-2008 : le point sur le modèle de risque de mission et les chapitres pertinents », *Le reper*, CGA Canada
- Steven Lysonski et William Gaidis, 1991, « A cross-cultural comparison of the ethics of business students », *Journal of Business Ethics*, Volume 10, Number 2, 141-150
- Sweeney J. et Roberts R. (1997), « Cognitive moral development and auditor independence », *Accounting Organizations* Thorne (1998
- Terry Loe, , Linda Ferrell et Phylis Mansfield, 2000, « A review of empirical studies assessing ethical decision making in business », *Journal of Business Ethics*, 21 (1): 185-204
- Terry W. Loe, Linda Ferrell et Phylis Mansfield, 2003, « a review of empirical studies assessing ethical decision making in business », *Journal Of Business Ethics*, 25, 3, pp185-204
- Thomas M. Jones et Huber V. L., 1992, « Issue Contingency in Ethical Decision Making », *International Association for Business and Society Proceedings*, 156–166
- Thomas M. Jones, 1991, « Ethical decision making by individuals in organization: An issue contingent model », *The Academy of Management Review*, Vol. 16, No. 2, pp. 366-395
- Thorne L., 1998, « The role of virtue on accountants' ethical decision making », *Research on Accounting Ethics*, vol. 4, pp.291-308
- Trevino, L. K, 1986, « Ethical Decision Making in Organizations: A Person-Situation Interactionist Model », *Academy of Management Review*, vol 11(3), pp 601–617

- Tsui, J. S. L. et F. A. Gul, 1996, « Auditors' Behaviour in an Audit Conflict Situation: A Research Note on the Role of Locus of Control and Ethical Reasoning », *Accounting, Organizations and Society* 21(1), 41-51.
- Valentine, S. L. et Silver, L., 2001, « Assessing the dimensionality of the Singhapakdi, Vitell, and Kraft measure of moral intensity », *Psychological Reports*, 88(1), pp. 291-294.
- Vlek, C. et Stallen, P. J., 1980, « Rational and personal aspects of risk », *Acta Psychologica*, 45, pp. 273-300
- Weber J., 1990, « Managers' moral reasoning: Assessing their responses to three moral dilemmas ». *Human Relations*, 43, 687-702
- Weber J., 1992, « Scenarios in Business Ethics Research: Review, Critical Assessment, and Recommendations », *Business Ethics Quarterly*, Vol. 2, No. 2, 137-160
- Weber James, 1996, « Influences upon Managerial Moral Decision Making: Nature of the Harm and Magnitude of Consequences », *Human Relations*, vol. 49 no. 1 1-22
- William E. Shafer, 2002, « Effects of Materiality, Risk, and Ethical perceptions on Fraudulent Reporting by Financial Executives », *Journal of Business Ethics*, vol 38, pp 243-262.
- William E. Shafer, Roselyn E. Morris et Alice A. Ketchand, 2001, « effects of personal values on auditors' ethical decisions », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol 14 No. 3, pp 254-277
- William L. Felix, Jr. and William R. Kinney, 1982, "Research in the Auditor's Opinion Formulation Process: State of the Art", *The Accounting Review*, Vol. 57, No. 2, pp. 245-271
- Wright, G. B., Cullinan, C. P., et Blin, D. M., 1998, « Recognizing ethical issues: The joint influence of ethical sensitivity and moral intensity », *Research on Accounting Ethics*, 4, pp 29-5
- Zimbelman, 1997, « The Effects of SAS No. 82 on Auditors' Attention to Fraud Risk Factors and Audit Planning Decisions », *Journal of Accounting Research*, Vol. 35, Studies on Experts and the Application of Expertise in Accounting, Auditing, and Tax, pp. 75-97