

LIRHE



Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique

UNIVERSITE DES SCIENCES SOCIALES – TOULOUSE I

Laboratoire Interdisciplinaire de recherche sur les Ressources Humaines et l'Emploi

**Le comportement au travail des collaborateurs de
cabinets d'audit financier : une approche par le contrat
psychologique**

Thèse de doctorat en Sciences de gestion

présentée et soutenue

le 8 décembre 2000

par Olivier HERRBACH

Jury :

M. Alain BURLAUD, Professeur au CNAM Paris

M. Joseph CARLES, Maître de Conférences à l'Université Toulouse I

M. Michel MAGNAN, Professeur à Concordia University, rapporteur

M. Simon PARIENTE, Professeur à l'Université Toulouse I

M. Jacques ROJOT, Professeur à l'Université Paris I, rapporteur

M. Bruno SIRE, Professeur à l'Université Toulouse I, directeur de recherche

Résumé

La qualité de la certification rendue par les cabinets d'audit financier est un élément important de leur survie à long terme et, plus largement, de la transparence des activités économiques. Cependant, cette qualité présente un caractère ambigu et non démontrable qui la rend particulièrement sensible au comportement des individus qui exécutent concrètement les missions d'audit : les collaborateurs d'audit, dont le statut de salariés les oppose aux associés copropriétaires du capital des cabinets.

La divergence d'intérêts entre ces deux catégories d'intervenants peut avoir des conséquences sur la détermination au travail des collaborateurs. Soumis à une contrainte budgétaire et technique forte, les collaborateurs d'audit doivent maintenir une performance consciencieuse malgré l'existence de marges de liberté importantes laissées par les systèmes de contrôle dans les cabinets.

La présente thèse étudie la pertinence du concept de contrat psychologique pour décrire la relation entre les auditeurs et leurs cabinets. Articulant une phase quantitative basée sur un questionnaire de recherche (170 répondants) et une phase qualitative (12 entretiens semi-directifs), elle met en évidence certains déterminants des comportements de conscience et de négligence professionnelle des collaborateurs d'audit.

Mots-clés : audit comptable et financier – comportement des auditeurs – cabinets d'audit – contrat psychologique

INTRODUCTION

En tant qu'organisation poursuivant des objectifs dans un environnement économique, l'entreprise est le lieu de rencontre de toute une série d'intervenants intéressés par sa performance. Il s'agit notamment des dirigeants, des actionnaires et des tiers (institutions de crédit, autorités publiques, clients et fournisseurs, salariés, etc.). Comme les débats actuels sur la notion de gouvernement d'entreprise le soulignent particulièrement, les intérêts des intervenants, s'ils sont dans une large mesure convergents, sont également contradictoires. D'un point de vue théorique, la différence de position entre les différents intervenants peut s'analyser en tant que « relation d'agence ». En effet, selon l'approche classique de la théorie de l'agence, une relation d'agence est définie comme « *un contrat par lequel une ou plusieurs personnes (le principal) engage une autre personne (l'agent) pour accomplir une action en son nom, ce qui implique la délégation à l'agent d'un certain pouvoir décisionnel* » (Coriat & Weinstein 1995). Ici, en l'occurrence, les actionnaires confient aux dirigeants la gestion de l'activité de l'entreprise.

D'une certaine manière, la notion de relation d'agence pourrait recouvrir pratiquement toute relation contractuelle entre individus ou organisations. Elle ne présente cependant un intérêt que parce que le contrat y présente certaines caractéristiques quant à la nature et à la répartition de l'information entre les parties. En effet, le contrat se caractérise par l'hypothèse de l'information imparfaite – relativement à l'état de la nature et aux comportements des agents – et par la présence d'asymétrie d'information entre le principal et l'agent (l'agent en sait normalement davantage que le principal sur l'activité). La conséquence de ces problèmes d'information est d'une part que le contrat qui lie les parties est nécessairement incomplet et d'autre part que le principal n'a pas les moyens de contrôler parfaitement l'action de l'agent (Coriat & Weinstein 1995).

Dans le cas de l'entreprise capitaliste, la situation se caractérise par le fait que seuls les dirigeants ont un accès direct réel à l'activité de l'entreprise. Ceci leur confère une liberté d'action et un avantage informationnel importants. Une telle situation nécessite la mise en place de moyens destinés à orienter leur comportement. Ces moyens prennent deux formes principales : les incitations (*incentives*) et le contrôle (*monitoring*). Les incitations – telles que la rémunération à la performance – ont pour objectif d'assurer un minimum de convergence d'intérêts entre actionnaires et dirigeants. Le contrôle passe quant à lui par la mise en place de procédures de suivi de la performance des dirigeants afin de réduire l'asymétrie d'information. A cet égard, l'établissement des comptes annuels des entreprises (constitués du bilan, du compte de résultat et de l'annexe) est un moyen de contrôle dont les enjeux sont importants (Pochet 1998). En effet, les états financiers annuels constituent une synthèse de l'activité de l'entreprise exploitable par l'extérieur. Ils servent aux différents acteurs dans une optique d'évaluation, de prise de décision ou de diagnostic (Raffeegeau *et al.* 1994) :

- pour les actionnaires, les comptes annuels servent à déterminer la valeur de leur participation dans l'entreprise, éventuellement par l'intermédiaire de cours boursiers, ainsi que la rémunération de cette participation par le versement de dividendes conditionnés par les résultats annuels ;
- les dirigeants voient de plus en plus leur rémunération déterminée, au moins pour partie, par les résultats financiers de l'entreprise qu'ils dirigent ;
- l'Etat et les autres autorités publiques utilisent les informations comptables comme base de calcul pour la détermination des impôts et taxes qui leur sont dus ;
- les relations d'affaires de l'entreprise (banquiers, clients, fournisseurs) analysent l'information financière afin de déterminer la solvabilité de leur partenaire.

Si la nécessité de procéder à l'établissement et à la diffusion des comptes annuels dans un système économique capitaliste apparaît ainsi évidente, une telle situation pose néanmoins deux problèmes majeurs :

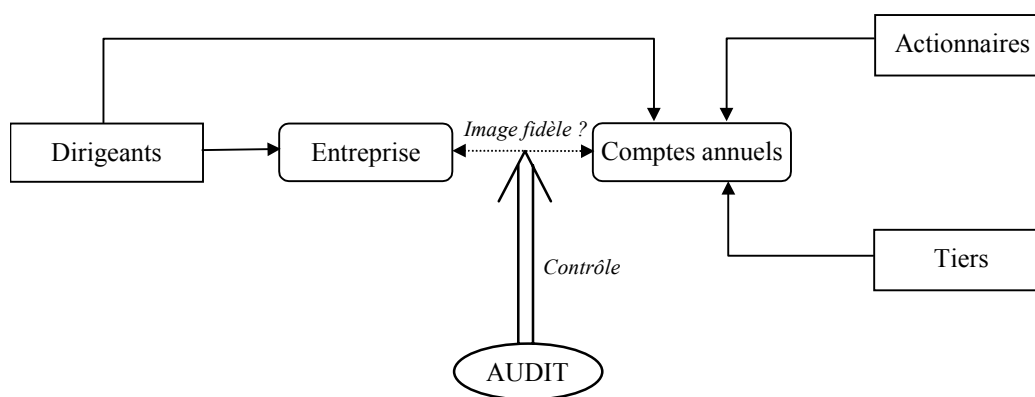
- le premier concerne la pertinence intrinsèque des données comptables pour refléter la performance d'une entreprise. Ce problème, qui a fait l'objet de multiples recherches dans le domaine de la comptabilité (Dupuy 1999), ne sera pas considéré ici ;
- le deuxième problème touche à la fiabilité des comptes annuels, c'est-à-dire la mesure dans laquelle ils sont fidèles aux normes comptables de constitution et de présentation, indépendamment de la pertinence intrinsèque de ces normes. C'est ce deuxième aspect qui fera l'objet de notre recherche.

En effet, il se trouve que les comptes annuels sont largement établis par les personnes même que l'on cherche à contrôler : les dirigeants de l'entreprise. La latitude dont ils disposent peut laisser planer un doute sur la sincérité de l'information qu'ils diffusent, illustré tout particulièrement par la notion de « comptabilité créative » (Gillet 1998). L'importance de disposer de données fiables sur les comptes annuels explique alors l'apparition de moyens pour vérifier les états financiers produits par les dirigeants à destination de l'extérieur. Ces moyens se sont progressivement développés pour prendre leur forme actuelle : l'audit financier, c'est-à-dire « *un examen critique destiné à vérifier que l'activité de l'entreprise est fidèlement traduite dans les comptes annuels conformément à un référentiel comptable identifié* » (Mikol 1999). Aujourd'hui, l'audit financier – connu également sous le nom de vérification ou de révision comptable – est une obligation légale dans de nombreux pays pour les sociétés par actions, ainsi que pour certaines autres entreprises ou organisations en fonction de leur taille ou de leur statut¹.

¹ En France, c'est la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales qui détermine les modalités de l'audit légal. Il est réalisé sous la forme de mandats de commissariat aux comptes d'une durée de six ans, accordés à des commissaires aux comptes individuels ou à des cabinets.

L'audit financier s'insère donc dans la relation d'agence autour de l'entreprise en tant que processus de contrôle des comptes établis par l'entreprise pour lever l'asymétrie d'information entre les dirigeants et les autres intervenants.

Figure 1
Le rôle de l'audit financier dans la relation d'agence de l'entreprise

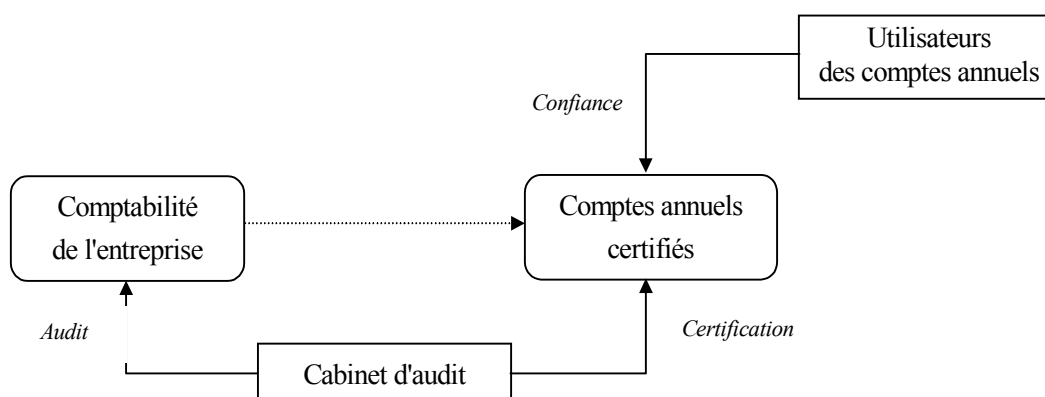


En tant que garant de la bonne qualité de l'information financière, l'audit apparaît ainsi comme un élément essentiel du fonctionnement de la vie économique. Cependant, l'introduction d'un acteur supplémentaire dans une relation d'agence en tant que contrôleur ne peut résoudre de manière complète les problèmes liés à cette relation (Armstrong 1991). En effet, le contrôleur n'est pas une entité éthérée et désintéressée, mais un acteur économique à part entière avec des finalités et des intérêts propres. En l'occurrence, l'audit est aujourd'hui le plus souvent réalisé par des gros cabinets de commissaires aux comptes ou cabinets d'audit. Ces cabinets ont un poids économique non négligeable et constituent un pôle d'influence dont les intérêts propres ne peuvent être négligés. En 1996 / 1997, les cinq plus gros cabinets français ont ainsi eu chacun un chiffre d'affaires dépassant les 800 MF (Casta & Mikol 1999). Les réseaux mondiaux auxquels ils sont affiliés ont chacun plusieurs dizaines de milliers de collaborateurs².

L'existence d'intérêts propres pour les cabinets a pour conséquence que l'activité d'audit peut elle-même être caractérisée en tant que relation d'agence entre les utilisateurs des comptes certifiés et les cabinets. Dans cette relation, les utilisateurs des états financiers certifiés (principal) confient au cabinet d'audit (agent) la responsabilité de la certification des comptes de l'entreprise sans avoir accès au système d'information comptable de l'entreprise, ni au travail d'audit qui sert de support à la certification. Les utilisateurs doivent faire confiance aux auditeurs pour réaliser un travail de vérification fiable.

² Initialement au nombre de huit, puis de six, les grands réseaux mondiaux de cabinets ne sont aujourd'hui plus que cinq à la suite de regroupements : Arthur Andersen, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst & Young, KPMG, PricewaterhouseCoopers. On les appelle couramment les *Big Five*.

Figure 2
L'audit en tant que relation d'agence entre le cabinet d'audit et les utilisateurs des comptes annuels



En raison de son importance sociale, une question qui se pose est de savoir si le contrôle réalisé par les cabinets d'audit est effectué de manière satisfaisante sous sa forme actuelle. En effet, si le processus de contrôle des comptes annuels apparaît comme indispensable dans la relation d'agence entre dirigeants, actionnaires et tiers, sa matérialisation présente en tant que contrôle réalisé par les entités particulières que sont les cabinets d'audit relève davantage d'une évolution historique contingente que d'une construction consciente et délibérée (Sikka *et al.* 1998). En ce sens, l'audit financier moderne est le résultat d'une « institutionnalisation », c'est-à-dire d'un processus par lequel certaines relations sociales en viennent à être considérées comme acquises (*taken for granted*), ce qui amène une situation où ces relations prennent un statut semblable à des réalités en apparence inéluctables dans la pensée et dans l'action sociales (DiMaggio & Powell 1991). Elles deviennent des « institutions », c'est-à-dire « *des structures et des activités cognitives, normatives et régulatrices qui donnent stabilité et signification au comportement social* » (Scott 1995). Les institutions sont des cadres sociaux incorporant des systèmes symboliques, qui construisent et sont construits par les comportements individuels et reposent sur trois « *piliers* » (Scott 1995) :

- le pilier régulateur recouvre la mise en place et le respect de règles, de système de contrôle et de sanctions ;
- le pilier normatif fait intervenir les normes et les valeurs pour la détermination des comportements. Ces normes sont imposées aux individus par l'environnement, mais peuvent faire l'objet d'une plus ou moins grande intériorisation ;
- enfin, le pilier cognitif met l'accent sur les dimensions constitutives et les cadres de signification de la réalité. Ce pilier insiste sur le rôle structurant joué par la construction sociale de systèmes communs de signification.

L'audit financier peut être considéré comme une institution dans la mesure où il repose sur l'articulation d'éléments reposant sur les trois piliers pour assurer son fonctionnement et sa légitimité sociale : il doit son existence à l'obligation de certification et au monopole légal dont jouissent les cabinets (pilier régulateur), mais sa pratique quotidienne et l'affirmation de son utilité passent par la structuration de ses méthodes (pilier cognitif) et leur respect par les praticiens (pilier normatif). Malgré leur stabilité, les institutions ne sont pas figées et nécessitent des efforts conscients pour leur maintien – au moins par les individus les plus conscients de leurs enjeux (DiMaggio & Powell 1991). Les professionnels de l'audit doivent donc affirmer leur légitimité en construisant des cadres de connaissance cognitifs et normatifs qui définissent la zone de compétence qu'ils cherchent à contrôler (Power 1995). Par ailleurs, la maîtrise de la connaissance en tant que telle ne peut suffire à garantir la réussite de ce processus : il leur faut également créer ou faire créer des structures sociales et politiques et s'appuyer sur un support juridique, ce qui passe par l'existence d'organisations professionnelles pour unifier les praticiens et interagir avec l'environnement (Carpenter & Dirsmith 1993).

Dans une perspective institutionnelle, l'audit financier apparaît donc non seulement comme une nécessité rationnelle liée à la relation d'agence autour de l'entreprise, mais aussi comme une institution historiquement construite qui bénéficie certes d'une légitimité sociale – issue d'une tradition avérée et qui lui donne une stabilité – mais qui pourrait néanmoins évoluer, voire être remise en cause, si les acteurs qui en bénéficient ne sont plus capables de la faire valoir. Or, on assiste actuellement à une remise en cause du travail des auditeurs (Sikka *et al.* 1998) dont quelques affaires fortement médiatisées (Crédit Lyonnais, BCCI, faillite des caisses d'épargne aux Etats-Unis...) sont le symbole le plus visible. De nombreuses questions se posent quant à la pertinence de la mission des auditeurs financiers, au point que certains s'interrogent sur l'avenir de la profession (Jeppesen 1998).

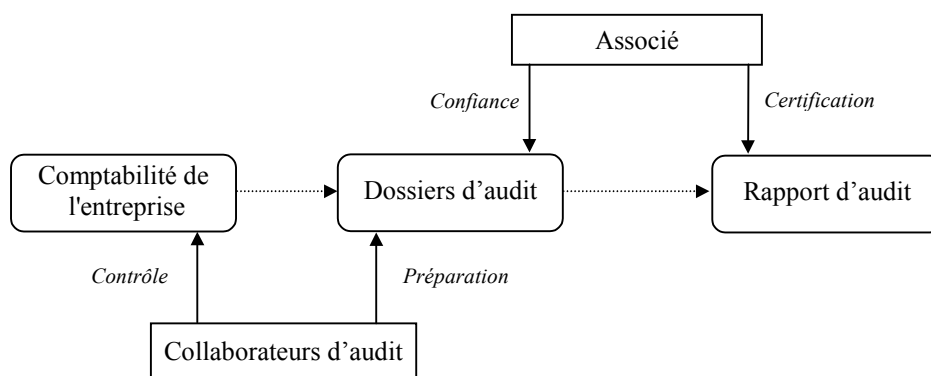
Objet de la recherche : le comportement au travail des collaborateurs d'audit

Parmi les raisons qui peuvent expliquer la perte de crédibilité de la profession et les échecs d'audit, la littérature mentionne le manque d'indépendance (Bazerman *et al.* 1997), l'incompétence ou l'inadéquation des méthodes (Sikka *et al.* 1998), le manque d'expérience (Grovesman 1995), la pression sur les budgets d'audit à la suite de la baisse des honoraires... Ces facteurs explicatifs s'inscrivent dans le cadre de réflexions plus larges qui soulignent les défis auxquels la profession d'auditeur est confrontée (Jeppesen 1998 ; Hatherly 1999). Plus généralement, il se pose la question de ce que les Anglo-Saxons appellent l'*expectations gap*, c'est-à-dire l'écart entre ce que la profession pense être en mesure de fournir comme service et les attentes du public (Sikka *et al.* 1998).

Dans le cadre de cette thèse, nous nous intéresserons à un facteur qui a fait l'objet d'un certain nombre de publications aux Etats-Unis et au Royaume-Uni, mais qui est, à notre connaissance, encore inexploré en France : les « comportements de réduction de qualité de l'audit », c'est-à-dire *les comportements de négligence professionnelle des collaborateurs salariés de cabinets d'audit*³. Ces comportements – dont la nature et l'impact sont multiples – peuvent mettre en péril la qualité des contrôles effectués et, dans leurs formes les plus graves, remettre en cause une certification (Grovesman 1995). Leur possibilité trouve son origine dans le cadre de la troisième relation d'agence intervenant dans le processus d'audit financier. Cette relation d'agence est liée à la production de la certification au sein des cabinets et reflète leur division entre les associés – copropriétaires du capital – et leurs collaborateurs salariés. Face à l'augmentation de la complexité et de la taille des missions d'audit, on assiste en effet à une division du travail poussée au sein des cabinets : l'exécution des travaux d'audit, réalisée sur le terrain par des équipes de jeunes collaborateurs salariés, est largement dissociée de la responsabilité de la certification qui incombe aux associés. Dans ce contexte, l'associé d'audit (principal) construit sa certification sur la base des dossiers d'audit constitués par les collaborateurs (agents) sans avoir de connaissance directe de la constitution des dossiers de travail à partir de la comptabilité de l'entreprise.

Figure 3

L'audit en tant que relation d'agence entre associés et collaborateurs



Notre recherche concerne cette troisième relation. Rendue possible par l'asymétrie d'information à propos de la bonne exécution des travaux de contrôle des comptes, elle est issue de la divergence d'intérêt entre associés et collaborateurs. En effet, seule une faible proportion des collaborateurs parvient au statut d'associé. La plupart d'entre eux ne restent que quelques années en audit. Moins impliqués dans l'avenir du cabinet, et confrontés à

³ L'expression « comportements de réduction de qualité de l'audit » représente la traduction de *audit quality reduction behaviors*, qui est le descriptif le plus souvent utilisé dans la littérature anglo-saxonne sur le sujet.

une charge de travail importante dans des conditions budgétaires strictes, les collaborateurs peuvent être tentés d'avoir des comportements de réduction de qualité de l'audit susceptibles de mettre en péril la certification produite par leur cabinet ou de ternir son image. Depuis l'étude de Rhode (1978) – effectuée à la suite de la libéralisation du marché de la certification aux Etats-Unis et des inquiétudes qu'elle a suscitées quant au maintien de la qualité des audits – un certain nombre de travaux de recherche ont mis en évidence l'existence de comportements de réduction de qualité de l'audit de la part des auditeurs de terrain (e.g. Kaplan 1995 ; Otley & Pierce 1995, 1996a, 1996b ; Malone & Roberts 1996 ; Dalton & Kelley 1997 ; Reckers *et al.* 1997). Ces travaux soulignent la possibilité pour les cabinets de ne pas obtenir un comportement fiable de leurs collaborateurs en toutes circonstances, ce qui peut s'interpréter comme une défaillance de leur système de contrôle au sens large. L'objectif de cette thèse est d'analyser la nature de ces comportements, d'estimer leur fréquence, d'envisager certaines hypothèses quant à leur origine et de réfléchir à leurs conséquences sur la qualité des audits. Plus généralement, nous nous intéresserons aux mécanismes de contrôle du comportement des collaborateurs de cabinet.

Problématique et fondement conceptuel de la recherche

Comment inscrire théoriquement notre recherche ? Comment caractériser la relation entre un cabinet d'audit et ses collaborateurs ? Dans le cadre de ce travail, nous nous appuierons sur la notion de « contrat » pour décrire cette relation. L'utilisation de la notion de contrat n'est pas indifférente puisque les contrats, de manière générale, constituent un élément fondamental du monde social et économique tant pour le comportement des individus que pour celui des organisations. Le contrat, sous ses différentes formes, constitue la base des transactions entre les entreprises et ses modalités d'utilisation peuvent avoir des répercussions importantes sur les relations économiques et l'organisation industrielle. Plus généralement, le fait d'établir des contrats est une norme sociale universelle dont les conséquences sont l'anticipation des échanges futurs, la réduction de l'incertitude, la création de structures sociales et la gestion de l'interdépendance entre les individus, les groupes et les organisations (Rousseau & Parks 1993).

La description de la relation contractuelle employeur-salarié peut se faire selon de multiples perspectives et angles d'approche (Shore & Tetrick 1994). Il existe ainsi au moins trois manières de l'envisager : une perspective économique incarnée par la théorie de l'agence, une perspective juridique qui s'articule autour de la notion de contrat de travail et une perspective psychosociologique. Dans ce travail, nous nous appuierons sur une perspective psychosociologique basée autour de la notion de « contrat psychologique », qui nous paraît bien répondre aux préoccupations de notre recherche. Avant d'éclairer l'approche que nous avons choisie, il convient de commenter brièvement les limites des deux autres approches.

En économie, la théorie de l'agence est une perspective qui suppose que les individus, situés dans un environnement interindividuel marqué par la concurrence et les intérêts contradictoires, agissent pour maximiser l'utilité de leurs actions. La théorie de l'agence formalise le lien entre l'employeur et le salarié comme une relation où l'une des deux parties (le principal, c'est-à-dire l'employeur) donne à l'autre (l'agent, c'est-à-dire le salarié) l'autonomie d'agir pour effectuer une tâche. La relation entre le principal et les agents est alors régie par un contrat qui spécifie les tâches à accomplir par les agents et la façon dont le principal va les rémunérer. En raison de l'opportunisme des agents et de l'asymétrie d'information entre les agents et le principal, la théorie de l'agence postule que la relation entre les contractants est caractérisée par l'existence d'un risque pour le principal : le « hasard moral ». Ce hasard moral naît du fait que le principal qui confie une tâche à un agent ne peut lui faire confiance pour fournir un niveau d'effort satisfaisant en raison de la propension de l'agent à minimiser son investissement personnel. Il est rendu possible par le fait que le principal ne peut surveiller activement le comportement de l'agent. Les travaux des théoriciens de l'agence ont donc étudié les moyens de limiter les conséquences de l'opportunisme du salarié et ont mis en évidence, au point de vue théorique, l'impact positif de mesures telles que l'accroissement de la surveillance, l'augmentation des pénalités et les incitations financières (Eisenhardt 1989).

Cependant, malgré des résultats théoriques prometteurs, la validation empirique de la théorie de l'agence n'a pu être effectuée que très partiellement en raison de facteurs sociaux et environnementaux qui en limitent la pertinence à certains contextes spécifiques tels que les commerciaux ou les dirigeants (Rousseau & Parks 1993). Les limites pratiques de la théorie de l'agence pour décrire la relation entre l'employeur et le salarié sont en effet nombreuses et, quelle que soit la pertinence théorique de ses développements, rendent difficile son opérationnalisation concrète en sciences de gestion pour l'étude du comportement au travail de la plupart des salariés :

- la théorie de l'agence est centrée sur le comportement des agents. Alors que les agents y sont présentés comme manipulateurs ou paresseux, on suppose implicitement que le principal est vertueux. Dans cette vision, seul le salarié est susceptible de ne pas respecter le contrat qui l'unit à l'organisation. Cette vision décrit mal la réalité du monde du travail où les abus de la part des employeurs sont possibles, tant lors du recrutement (présentation erronée de l'entreprise ou du poste pour attirer le salarié...) que lors de l'emploi (*downsizing* et augmentation de la charge de travail individuelle...);
- la théorie de l'agence suppose la fluidité du marché du travail et permet en conséquence à l'agent ou au principal de sortir de la relation immédiatement en trouvant d'autres partenaires. Une telle conception est clairement en porte-à-faux avec le fonctionnement réel du marché du travail ;

- surtout, la théorie de l'agence s'inscrit dans le paradigme néoclassique de l'économie et suppose en général que les individus sont des êtres rationnels cherchant à maximiser leur utilité économique. En cela, elle ignore les liens normatifs et affectifs qui se développent entre les individus et créent un réseau complexe de loyautés, d'engagements et d'interdépendances qui dépassent le lien économique (Etzioni 1993). Elle ne peut qu'intégrer difficilement les phénomènes sociaux liés à la confiance (Armstrong 1991) ou à l'éthique individuelle (Noreen 1988).

En droit, la relation entre l'employeur et le salarié est caractérisée en tant que contrat de travail. Bien que non défini par le Code du travail, celui-ci peut s'analyser comme « *la convention par laquelle une personne s'engage à mettre son activité à la disposition d'une autre, sous la subordination de laquelle elle se place, moyennant une rémunération* » (Lyon-Caen *et al.* 1998). En tant que contrat dit « synallagmatique », le contrat de travail met à la charge des deux parties des obligations réciproques. Cependant, la faiblesse du contrat de travail reste son incapacité à pouvoir décrire de manière concrète les modalités de l'exercice quotidien de la relation de travail. Certes, certaines des obligations de l'employeur – qui ressortent de la sécurité au travail, du salaire... – sont définissables. De la même manière, certaines obligations du salarié peuvent être mises en évidence : obligation de non-concurrence, obligation de discrétion et de réserve, obligation de loyauté des cadres. Mais il est difficile de définir précisément des obligations concrètes au niveau de l'exécution du travail en lui-même en dehors des aspects dits substantiels : lieu de travail, rémunération, type d'activité. C'est d'ailleurs pourquoi, comme tout contrat, l'exécution du contrat de travail se caractérise par la notion de « *bonne foi* » (article 1134, Code civil) et oblige « *non seulement à ce qui est exprimé, mais aussi à toutes les suites que l'équité, l'usage ou la loi donnent à l'obligation d'après sa nature* » (article 1135, Code civil). Il s'agit là d'une tentative d'atteindre, au moins virtuellement, une forme d'exhaustivité.

Par rapport à l'approche de la théorie de l'agence, l'approche juridique par le contrat de travail présente un caractère potentiellement plus large par l'intermédiaire des notions de bonne foi ou d'usage. Elle a également le mérite de s'inscrire dans une relation plus symétrique, faisant appel à des obligations réciproques. Cependant, le problème qu'elle pose fondamentalement est celui de la preuve : le droit se doit de pouvoir justifier ses interprétations et ses décisions. En cela, toute définition juridique des obligations réciproques entre employeur et salarié doit pouvoir faire l'objet d'une forme de consensus et de démontrabilité. Or, le salarié au travail n'est pas un tribunal ni un juriste, son comportement – même s'il repose sur une interprétation de son emploi en termes d'obligations réciproques – se base sur des évaluations subjectives des promesses et des contreparties, sur des interactions avec des interlocuteurs diversifiés, sur des interprétations non démontrables autant que sur des affirmations formalisées. Une compréhension fine du

comportement individuel au travail doit donc reposer sur l'intégralité des perceptions individuelles et non pas seulement sur ce qui est démontrable en droit.

Afin de tenir compte de cette réalité, l'approche générale du contrat retenue dans le cadre de ce travail sera donc celle du « contrat psychologique », un concept ancien (Argyris 1960 ; Levinson *et al.* 1962 ; Schein 1965) mais qui jouit depuis quelques années d'un regain d'attention dans la littérature sur le comportement organisationnel. Les théoriciens du contrat psychologique partent d'une constatation simple : tout contrat est fondamentalement « psychologique » dans la mesure où il se forme toujours dans l'esprit des contractants. L'intérêt de l'utilisation du concept de contrat psychologique est de mettre délibérément en relief ce caractère subjectif et d'inviter à en tirer les conséquences. Il peut se définir comme « *la perception, par un salarié, des obligations réciproques entre lui-même et son employeur* » (Rousseau 1989). L'utilisation du terme « perception » souligne non seulement l'interprétabilité du contenu du contrat, mais aussi le fait que ce contenu en lui-même, au-delà de sa simple interprétation, dépend pour son étendue de facteurs psychologiques. Le contrat devient « psychologique » parce que ses éléments ne font pas l'objet d'une définition formalisée et précise, mais se situent avant tout dans l'*esprit* des parties prenantes et peuvent prendre un caractère indéterminé (Rousseau & Parks 1993). Le contrat de travail formalisé intervient dans le contrat psychologique du salarié, mais il ne va plus en constituer qu'un élément parmi d'autres, dont l'importance n'est pas forcément la plus importante. Nous verrons que l'intérêt du concept est de fournir un cadre explicatif relativement large, mais bien délimité, pour la compréhension de la relation d'échange entre le salarié et l'organisation qui l'emploie (Shore & Tetrick 1994).

Le thème général de notre recherche sera donc les modalités du respect ou du non-respect, par les collaborateurs d'audit, de leurs contreparties dans le cadre du contrat psychologique qui les lie à leurs cabinets et, en particulier, de la plus importante d'entre elles : le maintien de la conscience professionnelle lors de l'exécution des contrôles d'audit. Notre travail représente donc implicitement une analyse des modalités du contrôle de cette population. Concrètement, le questionnement général auquel nous chercherons à répondre est le suivant :

Quelle est la nature de la relation entre les jeunes auditeurs et leurs cabinets ? Une conceptualisation sous la forme de contributions réciproques dans le cadre d'un contrat psychologique est-elle pertinente ?

Quels sont les déterminants du maintien ou de la violation des normes de travail ? L'évaluation, par un auditeur, des contributions du cabinet dans le cadre de son contrat psychologique est-elle un facteur entrant en ligne de compte ?

Quelle est la dimension dysfonctionnelle réelle des comportements de réduction de qualité de l'audit ? Dans quelle mesure peut-on les qualifier de manquements à la contribution des salariés dans le cadre de leur contrat psychologique ?

Cette problématique générale sera déclinée plus précisément au cours de la construction de chacune des deux phases de notre recherche empirique. Nous tenterons en effet de répondre à ces questions par l'intermédiaire d'une approche double : une première phase quantitative a été réalisée à l'aide d'un questionnaire envoyé à un échantillon de jeunes collaborateurs de grands cabinets d'audit ; ensuite, une seconde phase qualitative s'est basée sur des entretiens semi-directifs de recherche avec des répondants au questionnaire. La mise en jeu successive de ces deux approches devra nous permettre d'obtenir un éclairage plus complet sur les phénomènes étudiés. Il s'agira – ainsi que le recommandent plusieurs chercheurs du champ de la comptabilité (Covaleski & Dirsmith 1990 ; Baker & Bettner 1997) – de tirer profit au mieux de leurs caractéristiques complémentaires.

Notre travail sera présenté en trois temps, correspondant à trois finalités distinctes. Dans une première partie, nous effectuerons une revue de la littérature publiée sur le domaine de l'audit financier et des auditeurs afin d'en souligner les enjeux et les contraintes. Il s'agira de bien poser les bases du contexte et du sujet de notre étude. Nous situerons en particulier la diversité des moyens de contrôle de la performance du collaborateur d'audit, tout en soulignant leurs limites. Ensuite, nous nous centrerons plus spécifiquement sur notre sujet et construirons un cadre conceptuel et une problématique pour analyser les comportements de réduction de qualité des auditeurs. Plus spécifiquement, nous nous intéresserons à une population particulière de collaborateurs d'audit : les auditeurs « seniors », c'est-à-dire les jeunes auditeurs avec deux à quatre ans d'expérience. Dans un souci d'homogénéité de l'échantillon d'étude, il nous a en effet paru nécessaire de ne pas disperser notre travail en nous attaquant à une population trop diversifiée. La deuxième partie posera donc les bases de l'approche de recherche retenue et de sa mise en œuvre. Nous introduirons en particulier la notion de « confiance » dans l'exécution du contrat psychologique, nécessaire pour pallier les limites des systèmes de contrôle. Enfin, dans la troisième partie, nous présenterons les résultats de la recherche empirique et en proposerons des interprétations en mesure d'éclairer notre compréhension du processus d'audit financier et des caractéristiques organisationnelles des cabinets.

PREMIERE PARTIE

L'audit financier et le contrôle des collaborateurs dans les cabinets d'audit

En tant que cadres sociaux qui incorporent des systèmes cognitifs, symboliques et régulateurs, les institutions ont un impact majeur sur les organisations qui les incarnent, sur leurs partenaires et sur l'environnement. D'un point de vue microsociologique, l'institutionnalisation repose sur le transfert quotidien de cet impact sur les individus à l'intérieur de chaque organisation composant l'institution. En effet, celle-ci est incarnée, à la base, par des acteurs qui ont initialement des intérêts et des visions du monde propres, ce qui peut leur donner une marge de liberté et de distance par rapport aux normes. La situation nécessite en retour une tentative de restriction de cette liberté par les acteurs de niveau plus élevé, ceux qui bénéficient le plus directement de l'institution et de sa préservation par les acteurs de base. Dans le cas de l'audit en tant qu'institution, les cabinets et la profession en général doivent leur existence et leur fonctionnement quotidien à l'assimilation, par leurs collaborateurs, des structures et des modes de pensée de l'institution.

Appliquant la conceptualisation institutionnelle de DiMaggio & Powell (1983) à la socialisation des auditeurs financiers, Fogarty (1992) met en évidence trois modes de socialisation déterminants faisant appel à trois sources d'influences différentes : les forces coercitives, les forces mimétiques et les forces normatives⁴. Les forces « coercitives » regroupent le réseau des contraintes à l'intérieur duquel chaque auditeur doit se situer : contrainte économique (rentabilité du cabinet), contrainte bureaucratique (intégration dans la structure organisationnelle) et contrainte de légitimité (méthodes d'audit). Les forces « mimétiques » sont la conséquence des interactions entre les individus, en particulier celles des nouveaux venus avec les membres déjà présents dans l'organisation. Enfin, les forces « normatives » représentent les efforts effectués par les cabinets pour transmettre de manière volontariste les valeurs et les normes de la profession.

⁴ Ces forces correspondent aux piliers régulateur, cognitif et normatif de l'approche institutionnelle de Scott (1995).

L'ensemble des forces à l'œuvre peut être interprété en tant que processus visant le « contrôle » de chaque individu. Le contrôle est une notion vaste dont les modalités et les outils sont nombreux (Chiapello 1996). L'objectif de cette première partie est de délimiter le contexte général de notre étude – les mécanismes de contrôle autour des collaborateurs de cabinets d'audit – afin d'en situer les enjeux et d'en tirer des enseignements pour construire notre recherche empirique. Dans le premier chapitre, nous analyserons l'environnement de l'audit financier et mettrons en lumière les relations entre les parties prenantes du processus d'audit. Il s'agira de montrer comment les contraintes auxquelles sont soumis les cabinets sont déterminantes pour les modalités du contrôle des collaborateurs. Dans le deuxième chapitre, nous nous recentrerons plus directement sur notre sujet de recherche en nous intéressant aux modalités concrètes du contrôle des collaborateurs d'audit dans le cadre de la relation qui les lie à leurs cabinets. Nous mettrons en lumière le caractère problématique et multiforme du contrôle exercé sur ces collaborateurs. Celui-ci repose en effet sur des bases multiples, qui présentent toutefois chacune leurs limites.

Notre travail se réalisera sous la forme d'une revue ordonnée de la littérature, constituée pour l'essentiel par des articles de recherche publiés dans les revues américaines ou britanniques de comptabilité et d'audit. En effet, si les modalités concrètes de l'activité d'audit financier n'ont pas encore fait l'objet de publications nombreuses dans les revues en langue française, ce sujet a par contre reçu un intérêt certain de la part de chercheurs en comptabilité américains d'abord, puis anglo-saxons en général. Ceci s'explique probablement par la forte sensibilité de ces pays à la notion de qualité de l'information financière. Cette sensibilité les a amenés à considérer le comportement des cabinets d'audit et des collaborateurs de cabinets comme un sujet de recherche devant être pris en compte pour s'assurer de la qualité des comptes certifiés et, partant, de l'efficacité des marchés⁵.

⁵ Un autre facteur explicatif est le niveau élevé de collaboration entre les universités et les cabinets d'audit aux Etats-Unis, qui se manifeste en particulier par le financement de programmes de recherche (Power 1995).

Chapitre I – L’audit financier :

caractéristiques et enjeux

Le contexte général de notre travail est l’audit financier, ses techniques et ses acteurs. Avant de construire une problématique et une méthodologie de recherche empirique, il convient d’en analyser plus précisément les enjeux pour bien orienter notre investigation. L’objectif de ce premier chapitre est donc de proposer une présentation articulée des trois niveaux d’analyse de l’activité d’audit financier : le métier en tant que tel, les organisations qui l’exercent, et les individus qui composent ces organisations. Ce travail précisera le contexte social et organisationnel de notre recherche.

Les auditeurs disposent pour l’exercice de leur profession de principes et de méthodes d’audit affinés par un siècle de pratique et de codification (section 1). Leur revue permettra de dégager l’environnement technique dans lequel évoluent les praticiens et d’obtenir une compréhension du contenu de leur travail. Nous soulignerons en particulier toutes les démarches de rationalisation de l’activité. Cette analyse touche essentiellement le pilier cognitif de l’institution d’audit, au sens où la conceptualisation et les méthodologies professionnelles s’imposent au praticien en tant que manière d’appréhender les entreprises contrôlées et la mission de vérification.

Les organisations qui réalisent concrètement le contrôle des comptes des entreprises sont les cabinets d’audit (section 2). L’activité des cabinets s’exerce sur un marché complexe puisqu’ils sont à la fois des confrères liés par un statut, des intérêts communs et des organisations professionnelles, mais aussi des concurrents à la recherche de profit. Une telle situation a des conséquences importantes sur l’exercice de la profession. Dans la mesure où elle montre comment les normes d’audit servent de point de rencontre entre les différents acteurs du processus, cette deuxième section met surtout l’accent sur le pilier normatif de la vision institutionnelle de l’audit. Elle soulignera d’autre part le rôle essentiel de la notion de qualité de l’audit.

Enfin, les cabinets ne sont pas constitués d’entités éthérées, mais sont des univers sociaux dans lesquels évoluent des acteurs soumis à des processus de socialisation et des relations de pouvoir. Les collaborateurs de cabinets sont insérés dans un réseau relationnel à la fois hiérarchisé et autonomisant, dans lequel apparaissent des divergences de perspectives et d’intérêts (section 3). La pratique concrète des missions d’audit – qui repose sur la coordination d’intervenants de statut différent – s’en trouve nécessairement influencée. Cette troisième section soulignera les lignes de partage de la pratique de l’audit contemporain et leurs conséquences sur le travail quotidien des collaborateurs de cabinets.

Section 1 – Principes et méthodes de l’audit : formalisation et légitimité

La protection des intérêts des tiers et le rôle que l’information financière peut jouer à ce niveau sont une motivation essentielle du législateur pour instituer les obligations légales de publication et de certification des comptes annuels des entreprises. La profession comptable elle-même aime à se poser en tant que défenseur de l’intérêt général (Moizer 1995). La justification de l’existence et de la survie des cabinets d’audit passent en effet par la reconnaissance de leur utilité sociale et de leur aptitude à remplir leur rôle de vérificateurs (Power 1995). Dans nos sociétés dominées par la rationalité et le formalisme, un critère important à cet égard est la manifestation de principes et de méthodes qui s’y réfèrent (Meyer & Rowan 1977). Une des caractéristiques majeures de l’audit contemporain est donc sa forte rationalisation tant au niveau de ses principes (encadrement conceptuel) que de sa pratique (encadrement méthodologique). Dans une optique de crédibilité, il est en effet essentiel que l’évaluation portée sur des états financiers donnés apparaisse – au moins en théorie – comme indépendante de la personne de l’auditeur effectuant les contrôles, ce qui passe par la définition de principes et de méthodes revendiqués par la profession et acceptés par l’environnement économique (Dirsmith & Haskins 1991).

L’objectif de cette section est de montrer comment l’audit financier est soumis à un puissant formalisme destiné à augmenter son efficacité et à lui fournir la légitimité attendue socialement. La rationalité apparaît à tous les niveaux de la démarche d’audit : au niveau de la conceptualisation de l’approche d’audit contemporaine, au niveau de la préparation de chaque mission et au niveau de l’exécution des travaux par les auditeurs de terrain. Après avoir présenté les caractéristiques générales de l’audit (§1), nous nous attacherons à analyser plus précisément le formalisme qui pèse sur cette activité : d’une part au niveau des principes de l’audit (§2), puis d’autre part en ce qui concerne sa pratique (§3).

1. L’audit financier : historique, définition, objectif

La notion d’« audit » connaît depuis quelques années une ferveur croissante et le terme s’est progressivement vu appliqué à toute une série de domaines. Outre l’audit financier, on parle ainsi d’audit marketing, d’audit d’environnement ou d’audit social. Le point commun à toutes ces approches est la vérification du respect de normes ou de critères définis dont une démarche critique d’évaluation doit s’assurer de la correcte mise en œuvre. Cependant, les approches sur lesquelles se basent les divers types d’audits apparaissent comme suffisamment différentes pour refuser toute assimilation trop étroite entre eux (Mikol 1999). Ainsi, l’audit financier – qui est le domaine dans lequel le terme d’audit a été utilisé à l’origine – est le résultat d’une évolution historique (§1.1) qui a

entraîné l'émergence d'une activité bien définie (§1.2) se distinguant d'autres activités voisines (§1.3).

1.1 Le développement de l'audit : un aperçu historique

Historiquement, les premières démarches de normalisation et de contrôle des comptes remontent à l'Antiquité. Les Sumériens du deuxième millénaire avant J.C. avaient déjà compris l'utilité d'établir une information objective entre partenaires économiques. Le fameux code d'Hammourabi ne se contentait pas de définir des lois commerciales et sociales générales, mais mentionnait explicitement l'obligation d'utiliser un plan comptable et de respecter des normes de présentation afin d'établir un support fiable de communication financière. Plus tard, dès le III^e siècle avant J.C., les gouverneurs romains ont nommé des questeurs chargés de contrôler les comptabilités de toutes les provinces. C'est de cette époque que provient l'origine du terme « audit », dérivé du latin *audire* qui veut dire « écouter ». Les questeurs rendaient en effet compte de leur mission devant une assemblée constituée d'« auditeurs » (Raffeeau *et al.* 1994).

Par la suite, le développement des pratiques de contrôle des comptes a accompagné l'évolution générale des structures économiques et des grandes organisations administratives et commerciales. Ce n'est cependant qu'à partir du XIX^e siècle que ces pratiques se sont développées de manière systématique – tant dans leur ampleur que dans leurs méthodes – en parallèle avec l'émergence de l'entreprise moderne. C'est à cette époque que remonte l'apparition progressive de l'audit sous la forme qu'il connaît actuellement. Ce développement s'est effectué selon trois grandes phases historiques (Carpenter & Dirsmith 1993) :

- jusqu'à la fin du XIX^e siècle, la finalité de l'audit était orientée principalement vers la recherche de la fraude. Les modes de contrôle étaient donc axés vers la vérification détaillée, voire exhaustive, des pièces comptables ;
- à partir du début du XX^e siècle, la nécessité d'émettre un jugement sur la validité globale des états financiers apparaît parallèlement à la recherche de fraudes ou d'erreurs. Les méthodes de sondages sur les pièces justificatives, par opposition à leur vérification détaillée, font leur apparition. Cette évolution a été imposée par la forte croissance de la taille des organisations contrôlées qui a augmenté le coût des audits ;
- après le milieu du XX^e siècle, la finalité affirmée de l'audit se limite désormais à l'émission d'un jugement sur la validité des comptes annuels. En outre, l'importance donnée à la revue des procédures de fonctionnement de l'entreprise s'accroît progressivement pour devenir aujourd'hui primordiale. En effet, face à l'augmentation de la taille et de la complexité des entreprises, les auditeurs ont peu à peu assimilé l'intérêt de la qualité des procédures internes pour s'assurer de la fiabilité des informations produites par le système comptable.

Le rôle de l’audit moderne, résultat de cette évolution historique, est aujourd’hui suffisamment stabilisé aux yeux de la profession pour qu’elle puisse en proposer une définition précise à la lumière des pratiques constatées.

1.2 L’audit financier : définition et objectif

La définition de l’audit telle qu’elle est proposée par la profession comptable exprime de façon simple sa finalité : « *L’audit financier est l’examen auquel procède un professionnel compétent et indépendant en vue d’exprimer une opinion motivée sur la régularité et la sincérité des comptes d’une entreprise donnée* » (Raffegau et al. 1994). Il consiste en un examen critique des états financiers qui comprennent le bilan, le compte de résultat et l’annexe afin d’émettre un jugement à leur sujet. L’objectif attendu du processus d’audit est la « *certification* » des comptes annuels de l’entreprise, c’est-à-dire – si l’on se place dans le contexte terminologique français – la reconnaissance de leur « *régularité* » et de leur « *sincérité* » afin de fournir une « *image fidèle* » des opérations de l’exercice écoulé et de la situation financière à la fin de cet exercice (Mikol 1999) :

- la régularité est la conformité des comptes à la réglementation et aux principes comptables généralement admis. La réglementation se compose des textes législatifs ou réglementaires, mais aussi des règles fixées par la jurisprudence et des normes élaborées par les organisations professionnelles ;
- la sincérité est l’application de bonne foi des règles et des procédures comptables en fonction de la connaissance que les responsables des comptes ont de la réalité. Elle implique l’évaluation correcte des valeurs comptables et une appréciation raisonnable des risques et des dépréciations ;
- le respect de l’image fidèle consiste à choisir, parmi les méthodes de présentation ou de calcul envisageables, les mieux adaptées à la réalité de l’entreprise et à fournir les informations nécessaires à leur compréhension, en particulier dans le cadre de l’annexe.

Dans les pays étrangers, les objectifs assignés à l’audit sont généralement similaires à ceux que nous connaissons en France. Aux Etats-Unis, par exemple, « *l’objectif de l’examen des états financiers par l’auditeur est la formulation d’une opinion sur l’image qu’ils donnent de la situation financière, des résultats des opérations, de l’évolution de la situation financière eu égard aux principes comptables généralement admis* » (AICPA). On remarque que, dans la plupart des pays, la détection de la fraude ne fait pas partie des objectifs demandés explicitement à un audit dans le contexte réglementaire actuel. En particulier, l’auditeur ne doit pas supposer la malhonnêteté des dirigeants de l’entreprise contrôlée. Cependant, on considère souvent au niveau de la profession que les procédures d’audit doivent être en mesure de détecter la fraude si elle est significative et a un impact sur les comptes (Carpenter & Dirsmith 1993).

1.3 Frontières et limites de l'audit financier

La définition habituelle de l'audit se limite à mentionner la vérification des données comptables en tant que résultat d'un processus de production d'information et n'évoque pas explicitement l'appréciation des moyens de production de cette information par l'entreprise. Or, l'évolution actuelle de l'audit financier souligne le double aspect de sa démarche : il s'agit tout à la fois d'un contrôle sur les comptes de l'entreprise tels qu'ils sont présentés, mais aussi d'un contrôle sur la manière dont les comptes sont établis. Les procédures de leur constitution – c'est-à-dire l'organisation et le fonctionnement du système d'information comptable et financière de l'entreprise – sont partie intégrante de la confiance que l'on va accorder aux états financiers. Ceci amène à une vision plus large de l'audit financier que l'on peut présenter comme « *un examen critique qui permet de vérifier les informations données par l'entreprise et d'apprécier les opérations et les systèmes mis en place pour les traduire* » (Raffeeau et al. 1994). Cette définition inclut spécifiquement l'évaluation de ce que l'on appelle le « *contrôle interne* » de l'entreprise, c'est-à-dire les mesures, procédures et contrôles mis en place dans l'organisation pour assurer la protection du patrimoine et la qualité de l'information comptable (Mikol 1999). Mais elle ne remet pas en cause l'objectif de l'audit qui reste la certification des comptes annuels.

En revanche, certains vont plus loin et affirment par exemple que « *les objectifs à long terme de l'audit doivent être d'apporter un guide aux décisions futures de la direction sur toutes les questions d'ordre financier telles que contrôles, prévisions, analyse et établissement des rapports* » (Holmes, cité par Raffeeau et al. 1994). Cette définition dépasse la finalité de certification en incluant un rôle de conseil. Elle pose donc le problème de l'influence éventuelle de l'auditeur sur la gestion de l'entreprise. Or, dans le contexte réglementaire français, l'immixtion de l'auditeur dans la gestion de l'entreprise n'est pas autorisée, ce qui interdit en principe les recommandations de gestion.

Il convient donc de bien délimiter ce que nous entendons par audit financier par rapport à d'autres activités voisines. L'audit financier est ce que l'on appelle un audit « *externe légal* », c'est-à-dire un contrôle obligatoire des comptes annuels réalisé par une personne indépendante. En cela, il se distingue de l'audit « *externe contractuel* » et de l'audit « *interne* » de la manière suivante (Casta & Mikol 1999) :

- l'audit externe légal est une activité obligatoire orientée vers l'environnement de l'entreprise. Ses modalités d'intervention, sa finalité et sa périodicité sont déterminées par des critères légaux et réglementaires ;
- l'audit externe contractuel est effectué par un cabinet d'audit à la demande expresse d'un client. Les modalités d'intervention sont alors déterminées par le cabinet avec le client, en fonction de ses besoins. Par exemple, lors du rachat d'une entreprise par une autre, l'acheteur peut demander un audit des comptes de la société rachetée ;

- l'audit interne est réalisé par un service d'une grande entreprise ou d'un groupe de sociétés. Il effectue ses travaux selon les orientations définies par la direction de l'entreprise. En outre, il dépasse de plus en plus la stricte dimension comptable et financière pour s'étendre à l'ensemble des fonctions de l'entreprise. Ceci implique d'aller au-delà des rapports comptables et financiers pour atteindre une pleine compréhension des opérations effectuées et proposer des améliorations. En ce sens, un audit interne se rapproche davantage d'un audit opérationnel ou d'une mission de conseil et s'éloigne des pratiques et des finalités de l'audit externe qui se limite en principe au contrôle de la validité des informations fournies par les systèmes existants.

Dans le cadre de cette thèse, les termes d'audit et d'auditeur se limiteront au domaine de l'audit externe légal dans une optique de validation des comptes annuels. Certains des résultats obtenus seront cependant susceptibles d'être étendus à l'audit externe contractuel puisqu'il est réalisé par les mêmes individus. Cependant, l'audit légal présente certaines spécificités qui en font un exercice différent de l'audit contractuel. En particulier, la périodicité annuelle de l'audit légal a un impact fondamental sur les relations entre intervenants (auditeurs / audités) et la nature des contrôles réalisés, dont le caractère répété et prévisible amène certains à les qualifier de « *rituel* » (Mills & Bettner 1992).

2. Les principes de l'audit financier

Contrairement à la comptabilité dont les règles sont souvent intimement liées aux contextes nationaux⁶, l'audit apparaît – au moins du point de vue conceptuel – comme largement indépendant des contingences locales dans ses démarches, au point que l'on a pu avancer que « *l'audit a ses principales racines non pas dans la comptabilité soumise à son examen, mais dans la logique, où il puise largement pour ses idées et ses méthodes* » (Mautz & Sharaf 1961). Le développement de l'audit contemporain apparaît comme le résultat des efforts des praticiens pour aboutir à une conceptualisation rigoureuse de leur approche qui puisse répondre à l'exigence de rationalité et de démontrabilité qui caractérise les sociétés développées (Carpenter & Dirsmith 1993).

Depuis les années 1960, la pratique de contrôle des comptes fait en effet l'objet d'un processus de formalisation systématique qui tend à assimiler la démarche de l'audit à une pratique scientifique (Francis 1994). Dans cette vision, les états financiers sont des hypothèses à tester par l'application des méthodes rationnelles que sont les procédures d'audit. Le résultat d'un contrôle d'audit devient peu ou prou similaire à une preuve expérimentale scientifique (Smieliauskas & Smith 1990). Limitée initialement aux grands cabinets, cette approche de l'audit s'est affinée conceptuellement et s'est étendue à

⁶ Les efforts de normalisation comptable internationale, s'ils sont intenses, se heurtent encore à de nombreuses difficultés tant culturelles que techniques (Simon & Stolowy 1999).

l’ensemble de la profession dans les années 1980, un processus facilité par le développement des réseaux de cabinets nationaux et internationaux. Soucieuses de justifier de la compétence de la profession vis-à-vis de l’environnement, les organisations professionnelles ont également encouragé cette évolution. L’approche conceptuelle moderne du contrôle des comptes repose ainsi sur une vision déterminée de l’entreprise et de la notion d’audit (§2.1). Elle implique une démarche structurée (§2.2) qui s’articule autour de la notion de « *risque* » et de maîtrise du risque (§2.3).

2.1 L’entreprise dans la vision de l’auditeur : une imbrication de systèmes

Toute démarche de vérification repose à la base sur la construction d’un cadre d’interprétation de l’entité contrôlée, préalable nécessaire à une approche rationnelle et démontrable (Power 1996). L’audit financier repose ainsi sur une vision systémique de l’entreprise. Ses systèmes peuvent être abordés à trois niveaux (Grenier & Bonnebouche 1998) :

- le système concret des opérations physiques de l’entreprise ;
- le système d’information, qui reflète les flux d’opérations physiques. Il contient en son sein le sous-système d’information comptable qui présente de façon chiffrée et formalisée les circulations d’information selon des normes visant à l’obtention de la « *qualité comptable* » : traçabilité, chronologie, irréversibilité ;
- le système de décision que, dans le contexte réglementaire français, l’auditeur doit ignorer.

Ces niveaux de systèmes sont en relation constante les uns avec les autres. Par exemple, une expédition de produit fini (une opération physique) se matérialisera par l’émission d’un bon de livraison (un document) et se concrétisera par l’enregistrement d’une vente en comptabilité, puis par l’émission d’une facture. L’entreprise consiste alors en un ensemble de systèmes, ou « *cycles* », imbriqués les uns dans les autres. En pratique, chaque entreprise est structurée de manière spécifique, mais on constate de fortes similarités pour des entreprises ayant la même activité, la même taille et le même environnement. Dans le cas d’une entreprise industrielle, par exemple, les cycles envisagés sont généralement les suivants : le cycle ventes, le cycle achats, le cycle production, le cycle investissements, le cycle personnel, le cycle financement et le cycle trésorerie. Il apparaît clairement que cette décomposition n’est pas le fruit du hasard, mais qu’elle permet une correspondance entre les cycles de l’entreprise et les principaux postes de son bilan et de son compte de résultat. Si l’on reprend de manière simplifiée les grandes masses des comptes d’une entreprise industrielle, on trouve en effet les correspondances suivantes⁷ :

⁷ D’autres organisations, telles que les banques ou les compagnies d’assurances, disposent de leurs cycles propres. Ceci ne remet pas en cause l’approche générale d’audit.

Bilan

ACTIF	CYCLES	PASSIF	CYCLES
Immobilisations	<i>Investissements</i>	Capital	–
Stocks	<i>Production</i>	Dettes	<i>Financement</i>
Créances clients	<i>Ventes</i>	Dettes fisc. / soc.	<i>Personnel</i>
Disponibilités	<i>Trésorerie</i>	Dettes fournisseurs	<i>Achats</i>

Compte de résultat

POSTE	CYCLES
Chiffre d’affaires	<i>Ventes</i>
< Variation de stocks >	<i>Production</i>
< Charges externes >	<i>Achats</i>
< Frais de personnel >	<i>Personnel</i>
< Amortissements >	<i>Investissements</i>
< Charges financières >	<i>Financement</i>
Résultat	–

L’approche de l’audit repose sur cette décomposition de l’entreprise en cycles. Elle se base sur l’examen successif des principaux cycles de l’entreprise et de l’information comptable qu’ils génèrent. Ceci permet d’appréhender le résultat global de l’entreprise tout en le décomposant de manière à permettre un travail détaillé sur chaque élément.

2.2 La démarche conceptuelle de l’audit

Le principe général de l’audit repose sur une approche hiérarchisée (souvent appelée approche *top-down*), rendue nécessaire par la taille des entités contrôlées et facilitée par leur décomposition en cycles. La démarche d’audit pour valider les états financiers de l’entreprise est la suivante (Mikol 1999) :

- on procède tout d’abord à une revue globale des états financiers pour s’assurer de leur cohérence générale ;
- on procède à l’identification des cycles significatifs de l’entreprise et à l’analyse de leur fonctionnement ;
- on effectue ensuite le contrôle de ces cycles significatifs, ce qui va permettre de valider les postes du bilan et du compte de résultat qui leur sont associés ;
- enfin, on passe en revue les postes du bilan et du compte de résultat qui ne font pas partie des cycles principaux en fonction de leur importance éventuelle dans les comptes.

Concrètement, le contrôle de chaque cycle de l’entreprise se fait par l’intermédiaire de « *procédures d’audit* », c’est-à-dire de tests ou contrôles qui doivent permettre de

valider les montants dans les comptes. L'objectif de ces procédures est de s'assurer que les montants figurant dans les comptes sont justifiés, c'est-à-dire qu'ils vérifient les « *assertions* » suivantes (Raffeeau *et al.* 1994) :

- exhaustivité : tous les montants devant être enregistrés en comptabilité l'ont été ;
- réalité : les montants inscrits en comptabilité sont la traduction d'une opération réelle ;
- coupure : les montants ont été enregistrés dans le bon exercice comptable ;
- évaluation : les écritures sont correctement valorisées en fonction des principes comptables reconnus ;
- classification : les montants sont enregistrés dans les bons comptes ;
- présentation : les comptes sont présentés de manière conforme et fournissent l'information nécessaire à leur compréhension.

Dans la vision scientifique de l’audit moderne, les assertions représentent les hypothèses à tester par les procédures d’audit. Justifier un montant présent dans les comptes revient à effectuer des contrôles qui – vérifiant chacun une ou plusieurs assertions – permettent par leur combinaison de couvrir l’ensemble des assertions (Francis 1994). Les procédures d’audit doivent alors, à l’instar d’une expérience scientifique, réunir des « *preuves d’audit* », c’est-à-dire des contrôles et tests réussis pour démontrer la validité des assertions⁸. Par exemple, un inventaire physique permettra de vérifier l’assertion « réalité » d’un compte d’approvisionnements par rapprochement des listings de stocks avec les pièces présentes en magasin. L’assertion « évaluation », plus complexe, nécessitera à la fois des contrôles de factures d’achat pour vérifier les valeurs brutes et des tests de délais de rotation pour détecter des dépréciations éventuelles.

On peut donc synthétiser l’approche conceptuelle de l'audit financier contemporain de la manière suivante :

Pour chaque poste des états financiers, il y a un risque (cf. §2.3) que le montant enregistré soit non correct. L'auditeur va donc appliquer des procédures d'audit aux cycles de l'entreprise pour accumuler des preuves d'audit qui permettent de considérer que le risque est maîtrisé, c’est-à-dire que les assertions liées aux montants dans les comptes sont vérifiées. Le choix et l’interprétation des procédures d'audit utilisées lors du contrôle d'un cycle donné se font en fonction du seuil de matérialité (cf. §2.3) retenu. Sur la base des preuves d’audit accumulées sur chaque cycle, ainsi que d’une analyse de cohérence générale, l’auditeur pourra alors émettre son opinion (cf. §2.3).

⁸ Selon les fondateurs de cette vision de l’audit (Mautz & Sharaf 1961), il existe certes des différences essentielles entre preuve expérimentale et preuve d’audit (concernant en particulier leur disponibilité et leur fiabilité), mais ce sont des différences de degré et non de nature.

2.3 Opinion et risque d'audit

Le produit final du travail d'audit – résultat de plusieurs dizaines, voire plusieurs centaines d'heures de travail pour les grandes entreprises – consiste en un document d'une ou deux pages : le rapport d'audit, qui exprime l'opinion de l'auditeur sur les comptes annuels⁹. Le contenu des rapports d'audit fait l'objet d'une définition précise. En raison de leurs conséquences potentielles, les différentes formes possibles de l'opinion formulée dans le rapport sont en effet complètement définies (Mikol 1999) :

- la « *certification sans réserve* » répond à l'objectif initial de l'auditeur, qui est de certifier que les comptes annuels sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle ;
- la « *certification avec réserve* » doit être émise lorsqu'un désaccord sur un point comptable ou une limitation dans l'étendue des travaux de contrôle ne permet pas à l'auditeur d'exprimer une opinion sans réserve, sans que l'incidence de cette réserve soit suffisamment importante pour entraîner un refus de certifier ;
- le « *refus de certifier* » doit être exprimé lorsque l'effet d'un désaccord ou d'une limitation des travaux est tel que l'auditeur considère qu'une réserve est insuffisante pour révéler le caractère trompeur ou incomplet de l'information comptable. Il est également exprimé en cas d'incertitudes très graves sur les comptes.

Le cabinet engage sa responsabilité sur son opinion. Pour lui, le risque professionnel est lié au fait d'émettre une opinion erronée sur les comptes de l'entreprise contrôlée, avec toutes les conséquences négatives que cela peut éventuellement entraîner à son niveau (poursuites judiciaires pénales et/ou civiles, poursuites disciplinaires, réputation endommagée...) et pour les tiers (mauvaise valorisation des cours boursiers, prêt bancaire accordé à une entreprise insolvable...). En ce sens, le risque et sa maîtrise sont le souci essentiel de l'auditeur.

La notion de risque d'audit apparaît comme complexe et difficilement saisissable (Power 1995). Cependant, le processus de formalisation de l'audit contemporain l'a décomposée en plusieurs éléments susceptibles d'être appréhendés individuellement et articulés de manière à pouvoir être utilisés par les praticiens. On distingue donc le plus souvent les composantes de risque suivantes (Raffeeau *et al.* 1994) :

- le « *risque inhérent* » est lié à la position financière plus ou moins saine de l'entreprise, à l'attitude de sa direction ou au fait d'évoluer dans un secteur d'activité particulier. Ce risque est souvent spécifique à certains cycles en raison de difficultés d'évaluation, de leur caractère sensible ou de leur importance dans les comptes ;

⁹ Ce rapport, lorsqu'il a pour but de certifier les comptes annuels, est appelé « Rapport général du Commissaire aux comptes » en France. Il est soumis à l'Assemblée générale qui approuve les comptes de l'exercice contrôlé.

- le « *risque de contrôle interne* » représente la possibilité que les défaillances intrinsèques du système d'information de l'entreprise ne lui permettent pas de produire des comptes fiables ;
- le « *risque de non détection* » est la possibilité que les travaux d'audit soient inefficaces et ne détectent pas une erreur significative présente dans les comptes, ce qui revient à certifier des comptes faux.

Le risque d'audit est la résultante de ces trois composantes, ce que l'on représente souvent sous la forme mathématique : $R_A = R_I \times R_{CI} \times R_{ND}$ (Lesage 1999). Il est dépendant du niveau de ses trois composantes au sens où il sera d'autant plus élevé que celles-ci le seront. Le risque d'audit est quantifiable par l'intermédiaire de la notion de « *seuil de signification* » ou « *seuil de matérialité* ». Cette notion reflète le fait que les comptes de chaque entreprise recèlent nécessairement des erreurs et des inexactitudes, car ils sont le résultat d'un processus comptable forcément imparfait et qui, en outre, se base sur des hypothèses et des estimations subjectives. L'objectif à atteindre n'est donc pas de dire que les comptes sont exacts, mais de faire en sorte que le montant des erreurs soit inférieur à un seuil défini. Dans ce contexte, le risque d'audit devient le fait que le montant cumulé des erreurs soit supérieur au seuil de matérialité (par exemple, 5% des capitaux propres), c'est-à-dire qu'il ait un impact considéré comme significatif sur les comptes certifiés¹⁰. Pour l'auditeur, le risque professionnel est alors lié à la certification de comptes qui présentent des erreurs cumulées supérieures au seuil de signification.

3. La pratique de l'audit financier

Si l'audit a fait l'objet d'une formalisation conceptuelle importante permettant de rationaliser ses principes généraux, la question de la mise en œuvre concrète de cette conceptualisation reste posée. Il est facile, en effet, de parler de « *risque* » dans l'absolu, mais l'évaluation et l'interprétation de ce risque en situation doivent également – pour éviter toute apparence d'arbitraire – être justifiées. La démarche méthodologique à mettre en œuvre au cours de chaque mission d'audit a donc également été formalisée par la profession. En fait, chaque phase de la mission d'audit – qui a une finalité et des outils spécifiques – a fait l'objet d'une tentative de rationalisation grâce à la mise en place de méthodes structurées. Leur articulation a pour objectif de concrétiser en pratique le principe général de l'audit : l'ajustement des contrôles effectués à l'évaluation du risque. La littérature sur les pratiques de l'audit dégage trois phases dans la mission de révision des comptes d'une entreprise : la planification de la mission d'audit (§3.1), l'évaluation des procédures de l'entreprise (§3.2) et le contrôle des comptes en tant que tel (§3.3). Ces trois

¹⁰ Une analyse de la manière dont les auditeurs opérationnalisent le concept de matérialité est proposée par Carpenter *et al.* (1994).

phases méthodologiques correspondent à trois périodes concrètes de la mission d'audit : la planification, l'interim (intervention en cours d'exercice) et le final (intervention postérieure à la clôture des comptes) – même si l'évolution actuelle du métier tend à brouiller la séparation entre ces trois périodes.

3.1 La planification de la mission d'audit

La planification a pour objet de préparer l'exécution de la mission d'audit et se fait en trois étapes : la prise de connaissance générale de l'entreprise, le plan d'audit et la programmation. Ces trois étapes correspondent à une construction progressive de la mission d'audit : grâce à la prise de connaissance générale de l'entreprise on peut élaborer l'approche globale de la mission, qui va elle-même être déclinée en procédures à effectuer. D'une certaine manière, la planification représente une « répétition » (*rehearsal*) du travail d'audit qui sera réalisé (Humphrey & Moizer 1990).

La prise de connaissance générale de l'entreprise a pour but de comprendre le contexte dans lequel elle évolue et de la situer dans son environnement économique, social et juridique. Cette étape est effectuée par l'intermédiaire d'entretiens avec les dirigeants, de l'étude de la documentation interne de l'entreprise (manuels de procédures, organigrammes, notes de service, etc.), de la revue des comptes annuels des derniers exercices et de la recherche de documentation externe sur l'entreprise et son secteur d'activité. Elle permet à l'auditeur d'assimiler les principales caractéristiques de l'entreprise, son organisation, ses responsables, ses spécificités de fonctionnement et de détecter les zones de risque éventuelles (Mikol 1999).

Le plan d'audit – que l'on appelle également plan de mission ou plan stratégique – est le document qui regroupe de manière synthétique l'orientation de travail choisie pour la mission, ainsi que la justification de cette orientation. Il est destiné à être lu par tous les intervenants afin qu'ils puissent effectuer leurs travaux en ayant à l'esprit les caractéristiques de l'entreprise qu'ils contrôlent. Le plan d'audit précise l'identification des risques relevés et l'approche d'audit retenue pour y faire face. La planification est souvent considérée comme une phase essentielle de l'audit en raison de son impact sur la détermination des travaux à réaliser (Humphrey & Moizer 1990). L'évaluation des risques et le choix de l'approche d'audit qui en découle sont une décision majeure de l'auditeur.

Sur la base du plan d'audit, on peut alors établir un programme de travail qui indiquera de manière plus détaillée – pour chaque cycle de l'entreprise auditée – les contrôles à effectuer en définissant la nature et l'étendue des travaux. Ces travaux vont dépendre du niveau et de la nature du risque associé à chaque cycle, ainsi que du seuil de matérialité général de la mission. Le choix des procédures d'audit spécifiques appliquées à un cycle va également être déterminé par les circonstances de la mission et par les normes

de travail des cabinets. C'est sur la base du programme de travail que les auditeurs de terrain effectuent leurs tests de procédures et leurs contrôles de comptes.

Pour chacune des trois phases de la planification, les cabinets – ainsi que la profession en général – ont développé des outils méthodologiques de planification et de programmation des travaux. Ces outils consistent en des manuels d'audit, des questionnaires de planification, des plans d'audit et des programmes de travail standardisés à adapter à chaque mission. L'aboutissement de cette tendance est le développement de systèmes experts d'audit censés pouvoir créer des plans d'audit et des programmes de travail pertinents à partir de questionnaires sur la société auditée (Bédard & Graham 1994). Les supports de planification sont conçus pour faciliter la tâche de l'auditeur et augmenter son efficacité, au prix toutefois d'une certaine limitation de son initiative (Francis 1994). Cependant, ils ne doivent pas faire oublier le rôle important de l'individu qui les utilise. Quel que soit leur degré de sophistication, les supports d'aide à la décision laissent une marge de liberté : à la fois parce que la prise de décision en audit repose sur des éléments situationnels et cognitifs qui les dépassent (Hogarth 1991), mais aussi parce que l'auditeur peut contourner leurs résultats (Mock & Wright 1999).

3.2 L'évaluation du contrôle interne

Première phase de l'audit de terrain après la planification, l'évaluation du contrôle interne de la société contrôlée a pour objectif d'identifier les risques liés à son fonctionnement et d'adapter les travaux d'audit en conséquence. Elle repose sur l'évaluation des procédures de l'entreprise (circuits de circulation des biens et documents, utilisation de documents normalisés, instauration de systèmes de contrôle). Elle vérifie en particulier la séparation des tâches entre les personnes chargées des fonctions opérationnelles, de la détention des biens, de l'enregistrement comptable et du contrôle (Mikol 1999).

La première étape de l'évaluation du contrôle interne est la description des procédures de l'entreprise. Cette étape est réalisée par l'intermédiaire d'entretiens avec les responsables et le personnel des différents services de l'entreprise, ainsi que par l'étude de sa documentation interne afin d'obtenir une description des tâches et de la circulation des documents. La description des procédures peut se faire soit de manière non guidée, soit à l'aide guides opératoires ou de questionnaires dont l'objet est double : il s'agit d'une part de servir de support aux entretiens et d'autre part de s'assurer de ne pas avoir oublié d'élément important. Comme tous les instruments formalisés de ce type, ils peuvent être vécus comme des aides, comme des carcans ou comme des moyens de se couvrir en justifiant son travail par le respect de documents standardisés (Francis 1994).

Après la description des procédures, la deuxième étape consiste en la réalisation de tests de conformité qui doivent montrer que les procédures décrites sont effectivement mises en œuvre dans l'entreprise. Concrètement, l'auditeur va suivre quelques transactions

tout au long d'une procédure et s'assurer que les contrôles et processus décrits sont effectivement réalisés. Il va ainsi pouvoir approfondir sa connaissance de la procédure et vérifier sa bonne compréhension des systèmes. Par exemple, lors de la réalisation de tests de conformité sur le cycle ventes d'une entreprise, l'auditeur va partir de ventes prises au hasard dans le journal des ventes et vérifier la facturation, la sortie de stock, l'établissement du bon de livraison, la commande, le règlement du client et tout autre élément pertinent dans le contexte de la société auditée.

Une fois les deux premières étapes réalisées, il est possible de se livrer à l'évaluation du contrôle interne. Là encore, outre son bon sens et son expérience, l'auditeur dispose d'outils méthodologiques pour effectuer ce travail, tels que les questionnaires de contrôle interne qui ont pour objet d'examiner successivement les éléments d'un dispositif de contrôle performant. L'auditeur va s'attacher à dégager de sa revue les points forts et les faiblesses du contrôle interne. Le programme de contrôle des comptes sera alors éventuellement modifié pour tenir compte des risques liés aux faiblesses relevées. Par exemple, si l'auditeur a relevé des faiblesses dans les procédures de suivi des comptes clients de l'entreprise, il renforcera ses vérifications des comptes clients en fin d'exercice pour déceler d'éventuels impayés significatifs. Les points forts vont quant à eux permettre de diminuer éventuellement les contrôles effectués sur un cycle. Par exemple, si l'entreprise dispose d'un bon système d'inventaire permanent du stock, l'auditeur pourra – après avoir validé le fonctionnement du système – s'abstenir d'un contrôle d'inventaire de fin d'année.

3.3 Le contrôle des comptes

Le contrôle des comptes est la dernière phase de l'audit, celle durant laquelle les équipes effectuent les tests et contrôles substantifs jugés nécessaires. Lors de cette phase, l'encadrement des travaux des auditeurs de terrain est assuré par les programmes élaborés lors de la planification. En effet, même s'il est supposé devoir s'adapter aux situations rencontrées, le cadre représenté par le programme de travail est tel qu'il constitue nécessairement une référence structurante de chaque auditeur (McDaniel 1990). Les étapes d'un programme de travail d'audit consistent en la réalisation successive de procédures destinées à recueillir des éléments de preuve. Cette collecte de preuves est effectuée par les auditeurs de terrain ou – de plus en plus pour certaines catégories de preuves – par des logiciels d'audit informatique qui recherchent l'information directement dans les systèmes des clients.

En fait, la recherche de preuves fait appel à un nombre limité de techniques. Les procédures d'audit peuvent en effet se diviser en six catégories principales (Mikol 1999). Aucune preuve n'étant irréfutable *a priori*, c'est leur combinaison et leur recoupement qui va produire une démarche d'audit de qualité :

- la vérification physique consiste à s’assurer de l’existence des actifs qui sont inscrits dans les comptes. Cela revient par exemple à retrouver dans l’usine une machine figurant dans les comptes d’immobilisations ou à contrôler des stocks ;
- la vérification sur document consiste à valider les mouvements ou les soldes des comptes à partir des pièces comptables qui les justifient. On peut ainsi valider un mouvement de compte d’achat par la recherche de la facture fournisseur correspondante ;
- les confirmations directes, ou circularisations, consistent à obtenir de tiers extérieurs à l’entreprise la confirmation d’informations. Il s’agit par exemple de demander à un fournisseur de confirmer le montant des factures qui lui sont dues à la clôture ou d’écrire aux avocats de l’entreprise pour leur demander leur évaluation des éventuels litiges avec des tiers ;
- les demandes d’explication auprès de la direction permettent de juger du caractère raisonnable des options de comptabilisation prises par l’entreprise. Ces explications doivent faire l’objet d’une évaluation critique de la part de l’auditeur ;
- les calculs, vérifications arithmétiques, recoupements et rapprochements de documents entre eux consistent, par exemple, à contrôler un calcul d’amortissement, à recadrer un compte de trésorerie avec le relevé bancaire correspondant ou à vérifier la concordance entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique ;
- l’examen analytique consiste à déterminer le caractère raisonnable des informations contenues dans les comptes. Il se base sur l’étude des tendances, fluctuations, ratios tirés des comptes annuels par comparaison avec les exercices antérieurs, les budgets, les résultats d’entreprises similaires. L’examen analytique cherche également à s’assurer de la cohérence réciproque des différentes informations. On peut ainsi vérifier que l’augmentation du poste « Créances clients » au bilan par rapport à l’exercice précédent est liée à l’augmentation des ventes et non au rallongement du délai de règlement des clients¹¹.

L’approche d’audit élaborée lors de la planification de la mission et appliquée lors du contrôle des comptes consiste à déterminer la quantité et la nature des différentes catégories de procédures à réaliser, afin d’éviter aussi bien un niveau insuffisant de preuves que ce que l’on appelle le « *sur-audit* », c’est-à-dire un excédent de contrôles effectués coûteux en termes d’heures de travail. En particulier, la quantité des contrôles réalisables, nécessairement faible par rapport au volume global des transactions, impose de procéder à des sondages, c’est-à-dire de ne contrôler que certaines transactions (Demolli 1992).

¹¹ En tant que procédure d’audit la plus élaborée, la revue analytique a fait l’objet de nombreux travaux de recherche dans le monde académique (cf. Mulligan & Inkster 1999 pour une revue de la littérature).

Une fois les procédures d'audit appliquées à un cycle de l'entreprise, l'auditeur émet un jugement sur les résultats obtenus. S'il n'a pas relevé d'anomalie et s'il considère que le niveau des travaux effectués est satisfaisant, il estimera que les éléments de preuve recueillis sont suffisants pour couvrir le risque lié à ce cycle. S'il relève des erreurs ou des anomalies, il va s'efforcer d'évaluer leur impact, de rechercher des explications à leur sujet et de déterminer si elles sont de nature volontaire ou involontaire. A la lumière de la connaissance générale qu'il a acquise sur l'entreprise, l'auditeur estime alors s'il va devoir procéder à des travaux de contrôle supplémentaires et/ou s'il va demander des « ajustements », c'est-à-dire des corrections dans les comptes de l'entreprise.

La vérification des différents cycles de l'entreprise et de leur cohérence permet, en bout de course, de s'assurer de la validité globale des états financiers. Le résultat d'un audit n'est cependant jamais certain. En effet, comme la recherche de preuves repose sur la notion de sondage, elle ne peut offrir une garantie absolue malgré toutes les précautions méthodologiques mises en œuvre. De plus, l'évaluation des risques et l'évaluation du contrôle interne sur lesquelles repose largement le choix des procédures appliquées peuvent être insuffisantes. Enfin, les procédures utilisées ne sont peut-être pas les mieux adaptées à la situation et l'interprétation qui est faite de leurs résultats laisse – malgré les critères formalisés qui peuvent être développés – la même marge de liberté que la planification. En réalité, le but ne peut pas être de couvrir le risque de manière complète, mais d'obtenir un niveau de preuve jugé satisfaisant en fonction de la situation : les Anglo-Saxons parlent d'être « *comfortable* » avec les résultats de l'audit (Pentland 1993)¹². Compte tenu des limites associées au jugement humain, à la disponibilité et à la qualité de l'information – ainsi qu'à l'insertion de l'auditeur dans un contexte social – l'audit ne peut donc pas se concevoir en tant que processus complètement rationnel (Carpenter *et al.* 1994).

Conclusion de la section 1

Compte tenu de ses enjeux, la qualité du contrôle des comptes annuels des entreprises est un élément important de la vie économique. A ce titre, les principes et les méthodes utilisés par les auditeurs financiers doivent présenter des caractéristiques acceptables par l'environnement et susceptibles d'affirmer leur efficacité et leur rationalité. Or, l'audit se caractérise par une opposition particulière à cet égard. D'un côté, l'exécution des contrôles de terrain se caractérise par un rationalisme marqué. Les procédures de base en audit (contrôles de facture, vérifications physiques...) sont relativement élémentaires à réaliser et, surtout, quantifiables et formalisables. Les méthodologies structurées, la mise en

¹² Malgré le formalisme de la pratique, le contenu intuitif – voire affectif – de l'interprétation d'un audit apparaît alors en pleine lumière. Ce point sera développé lors du chapitre II.

place de tests informatisés, l’utilisation et la théorisation des sondages (qui peut rassurer par son fort contenu mathématique) permettent de donner un caractère rigoureux à la collecte de preuves et au résultat produit par l’audit.

Inversement, la planification des travaux – en aval – et la formulation des conclusions – en amont – ne peuvent être instrumentalisées aussi facilement. Elles sont le résultat d’une décision individuelle, c’est-à-dire d’un élément qui présente une certaine forme d’arbitraire même s’il s’appuie sur une expérience et des connaissances antérieures. En particulier, l’utilisation de l’approche par les risques est fortement subjective : l’appréciation d’une situation et le choix des procédures d’audit adaptées ne peuvent – malgré les supports d’aide à la décision – être entièrement codifiés. Le processus d’audit doit à ce niveau être considéré comme un processus heuristique : l’auditeur recherche une conclusion compatible avec un ensemble de principes sans qu’il puisse être fait référence à un ou plusieurs critères d’optimisation (Demolli 1992).

Pourtant, la tentation a été grande pour la profession de donner une rationalité supplémentaire à ces phases de l’audit de manière à les rapprocher de celle associée à l’exécution des contrôles de terrain. D’où l’apparition du formalisme conceptuel et technique que nous avons présenté dans cette section : modèle des risques, assertions, preuves, matérialité, méthodologies structurées... Mais certains se demandent si cette extension du formalisme à l’ensemble de l’audit n’est pas une façon de masquer la part d’arbitraire du jugement d’audit – tant d’ailleurs aux yeux des praticiens eux-mêmes qu’à ceux du public : les méthodologies peuvent avoir pour conséquence de créer une réalité illusoire qui déforme les décisions de l’auditeur (Francis 1994). L’encadrement conceptuel et méthodologique des auditeurs est donc problématique et il est nécessaire de s’interroger sur la manière dont il est appliqué en pratique pour tenter de comprendre ses enjeux. Avant de nous intéresser aux individus qui pratiquent l’audit, ce travail passe tout d’abord par une analyse de la situation des acteurs économiques du marché de la certification : les cabinets d’audit.

Section 2 – L’audit en pratique : les cabinets face à leur marché et à la qualité

En tant qu’entités économiques, les cabinets d’audit présentent une caractéristique spécifique qui en fait des acteurs originaux. Ce sont en effet des organisations qui bénéficient du monopole de la certification des comptes, une obligation légale pour la plupart des sociétés commerciales. Ceci leur fournit un marché captif – stabilisé en France par la pratique des mandats de six ans – et entraîne l’absence de concurrence externe à la profession. Cependant, leur nature de structures privées les soumet à une concurrence interne à la profession et à ses conséquences en termes de maîtrise des coûts. En outre, elle les soumet au regard critique du marché qui s’interroge de plus en plus sur l’utilité des honoraires versés aux cabinets. Le travail d’audit se caractérise en effet, pour les tiers, par la difficulté voire l’impossibilité d’observer le travail réalisé (McNair 1991). Comme nous l’avons souligné dans la section précédente, la formalisation d’audit ne peut cacher un certain arbitraire qui peut être dénoncé en période difficile. Or, depuis quelques années, les échecs d’audit ont gagné en nombre et en visibilité. Il n’est donc pas étonnant que la profession fasse depuis quelques années l’objet d’une remise en question sociale.

L’objectif de cette section est de montrer les conséquences de cette situation sur le marché de l’audit, sur sa perception sociale et sur la définition de la qualité en audit. Si la profession est sous l’emprise du facteur unifiant qu’est l’existence d’intérêts communs dans le contexte de sa contestation sociale (§1), nous montrerons que la situation concurrentielle du marché de l’audit crée des facteurs séparants qui conduisent à une concentration et à une segmentation de la profession (§2). Compte tenu des caractéristiques de l’activité, les rapprochements et les oppositions se cristallisent dans la notion de qualité de l’audit (§3).

1. Les auditeurs et leur marché : l’*expectations gap*

En 1996, les sept plus grands cabinets européens se sont dotés d’un plan d’action qualité intitulé « *Responding to Market Expectations* », sorte de code de bonne conduite destiné à la profession comptable et qui a fait l’objet d’une communication vers l’environnement économique. Ce genre de démarche – qui ne devrait pas faire l’objet d’une mise en exergue de la part d’une profession qui s’était toujours voulue « discrète » – montre que les auditeurs commencent à se poser des questions sur leur réputation et leur perception sociale. Cette préoccupation a été entraînée en particulier par le développement des affaires judiciaires impliquant des auditeurs en Europe qui, sans atteindre les niveaux existants aux Etats-Unis, ont commencé à se développer tant en nombre qu’en visibilité.

Le développement des mises en cause d’auditeurs lors de difficultés d’entreprises n’est cependant qu’un des signes du changement d’attitude et d’exigences de l’environnement économique vis-à-vis des professionnels de la certification. Plus généralement, il apparaît ce que l’on appelle l’« *expectations gap* » (Mills & Bettner 1992 ; Sikka *et al.* 1998) : la différence entre ce que les auditeurs pensent être en mesure de fournir dans le cadre de leur mission de certification (c’est-à-dire les responsabilités des acteurs de la profession comptable telles qu’elles ont été définies largement par eux-mêmes) et ce que le monde économique attend de leur part (c’est-à-dire les attentes des entreprises contrôlées et des utilisateurs de l’information financière). Les différences de perception entre la profession et ses interlocuteurs se déclinent selon trois axes majeurs : la détection de la fraude (§1.1), la détection des entreprises en difficulté (§1.2) et la valeur ajoutée que l’auditeur peut apporter à l’entreprise contrôlée (§1.3).

1.1 Les auditeurs et la détection de la fraude

Nous avons vu au cours de la section précédente que la détection de la fraude ne fait plus partie de ce que les organisations professionnelles considèrent comme l’objectif de l’audit contemporain. L’objectif du contrôle des comptes est de s’assurer que les états financiers donnent une image fidèle de la situation de l’entité contrôlée et non de rechercher systématiquement des erreurs ou des manipulations. Les méthodologies utilisées par les cabinets – si elles prévoient l’examen des systèmes de contrôle interne des entreprises – ne sont pas orientées vers la détection de la fraude. Les démarches habituelles de certification des comptes annuels reposent en effet *a priori* sur la bonne foi des dirigeants des sociétés contrôlées (Mikol 1999). Ce n’est que dans certaines situations particulières ou bien pour des missions d’audit contractuel (tels que les audits d’acquisition) que la détection des erreurs ou de la fraude est une préoccupation dans l’esprit des vérificateurs¹³.

Or, le public semble toujours attendre des auditeurs qu’ils soient en mesure de détecter la fraude (Sikka *et al.* 1998). Une vision de l’audit proche de celle du contrôle fiscal – auquel il est peut-être comparé par ceux qui ne perçoivent pas son rôle affirmé de vérification de la validité globale des comptes – pourrait laisser penser que son action est orientée vers la détection des erreurs et des manipulations. De plus, les auditeurs eux-mêmes ont historiquement assis leur légitimité précisément sur la détection de la fraude (Carpenter & Dirsmith 1993). Depuis plusieurs années, ils ont certes tenté de répandre l’idée que la détection de la fraude n’est pas de leur responsabilité, mais sans que cela ne change réellement la vision du public, d’autant plus que la profession a parfois revendiqué

¹³ L’abandon de l’hypothèse de la bonne foi *a priori* des dirigeants provoquerait d’ailleurs une remise en question de fond de toute la pratique et de toute la pensée de l’audit (Francis 1994).

ce rôle lorsque cela a servi ses intérêts (Sikka *et al.* 1998). D’une certaine manière, vouloir se dégager de cette responsabilité ne peut que nuire à l’image de la profession, mais – inversement – l’accepter implique d’accepter également les risques qui y sont associés. Quelle que soit l’issue du débat, il y a là une pierre d’achoppement entre les auditeurs et l’environnement qui reflète la nature socialement voire politiquement construite du métier d’auditeur et de ses finalités (Power 1995).

1.2 Les auditeurs et la détection des entreprises en difficulté

Les auditeurs effectuent leur contrôle des comptes annuels dans une hypothèse dite de « continuité de l’exploitation » de l’entreprise auditée, c’est-à-dire dans une approche moins sévère dans l’évaluation des passifs et des dépréciations d’actifs qu’une optique de liquidation qui correspond à une évaluation dans des conditions de revente immédiate. Cette approche a longtemps été satisfaisante dans une économie en bonne santé. Mais, dans un monde marqué par les difficultés d’entreprises et la complexification des transactions économiques, la certification des comptes devient intrinsèquement plus difficile.

Parallèlement, le marché se fait de plus en plus critique quant à la fiabilité de l’opinion émise par les cabinets. Une première critique est la mise en cause de l’indépendance de certains auditeurs qui auraient sciemment validé des comptes qu’ils savaient trompeurs (Bazerman *et al.* 1997). Outre ce reproche de complaisance voire de compromission, une deuxième attaque – plus générale et lourde d’enjeux – met en cause l’aptitude intrinsèque de la profession à fournir des certifications fiables sur la situation économique des entreprises, même en supposant sa parfaite intégrité. Ainsi, selon plusieurs recherches sur les faillites d’entreprises réalisées au Royaume-Uni et aux Etats-Unis, la certification n’est pas un indicateur plus satisfaisant qu’une simple analyse financière pour déterminer la santé d’une entreprise : la plupart des entreprises certifiées avec réserve survivent et la plupart des entreprises en faillite avaient leurs comptes certifiés sans réserve (Moizer 1995).

Cette perception d’un manque de fiabilité des cabinets peut concerner l’inadaptation des méthodes d’audit, le soin apporté au travail ou les biais cognitifs qui affectent inconsciemment les travaux des auditeurs. Certains estiment ainsi que les auditeurs sont souvent mis en cause parce qu’ils ne contrôlent pas certains points importants et commettent des négligences qui diminuent la qualité du travail effectué (Dalton & Kelley 1997). D’autres reprochent aux cabinets leur recours massif à des jeunes diplômés inexpérimentés qui ne sont pas toujours en mesure de réagir aux signaux qui peuvent indiquer des difficultés (Grovesman 1995). De manière générale, le fait que les auditeurs soient astreints à une obligation de moyen et non de résultat devient plus difficile à faire accepter par le marché.

1.3 L’audit : quelle valeur ajoutée pour le client ?

Une dernière zone sensible touche non plus à la protection des tiers, mais aux besoins de l’entreprise contrôlée par rapport à ce que peut lui apporter son cabinet d’audit au-delà de la simple certification. En effet, l’audit en lui-même est de plus en plus perçu comme n’apportant aucune valeur à l’entreprise contrôlée (Jeppesen 1998). Certes, la mission traditionnelle d’audit comprend une phase d’évaluation du contrôle interne de l’entreprise avec émission de recommandations pour en signaler les points faibles. Mais la forte augmentation du niveau de contrôle interne dans les entreprises depuis une quinzaine d’années limite la valeur ajoutée que peut apporter l’auditeur à ce niveau. Parallèlement, le décalage entre les besoins des entreprises et le travail effectué lors des certifications n’a jamais été aussi grand. En effet, l’auditeur est supposé vérifier la bonne qualité des procédures de l’entreprise dans sa finalité à lui – à savoir la sécurisation de l’audit indépendamment de ce qu’il pourrait améliorer dans l’organisation du client. Il vérifie avant tout ce qui concerne la production des comptes, ce qui passe par une majorité de contrôles essentiellement formels. Face à des entreprises orientées vers l’opérationnel, les recommandations trop basiques, trop formalistes ou trop éloignées de leurs préoccupations réelles que leur fournissent les auditeurs ne peuvent plus faire l’objet d’une grande attente (Humphrey & Moizer 1990).

Les grands cabinets d’audit sont conscients de ce problème et cherchent à accroître le service qu’ils peuvent apporter à leurs clients afin de justifier les honoraires importants que la simple certification ne leur permet plus de demander. Ils cherchent en particulier à renforcer la spécialisation de leurs équipes afin de développer leur aptitude à apporter des éléments constructifs à leurs clients. Cette spécialisation devient particulièrement nécessaire dans certains domaines d’activités spécifiques – tels que la banque – où les interventions nécessitent une bonne connaissance de l’environnement réglementaire et technique. Les cabinets cherchent également à changer leurs approches de travail et à développer de nouvelles méthodologies davantage orientées vers les processus opérationnels. Leur objectif est de se livrer à une analyse opérationnelle des systèmes de leurs clients afin de proposer des idées d’amélioration, brouillant ainsi la séparation traditionnelle entre l’audit financier et le conseil (Jeppesen 1998). D’une certaine manière, cette évolution tendrait à rapprocher l’audit externe de l’audit interne. En France, compte tenu de l’interdiction de l’immixtion de l’auditeur dans la gestion de l’entreprise, il faut souligner qu’une telle approche n’est pas sans poser des difficultés de principe. De plus, ce point n’est pas forcément compatible avec l’évolution des contraintes économiques qui pèsent sur l’audit en imposant de fortes contraintes de coût. Gérer une exigence de qualité de certification et de valeur ajoutée sous une forte contrainte économique peut représenter un exercice délicat. Il est encore trop tôt pour se prononcer sur les changements en cours, mais l’évolution du métier sera intéressante à analyser dans les prochaines années.

2. La situation concurrentielle du marché de l’audit

L’homogénéité d’une profession peut être remise en cause lorsque des divergences entre acteurs apparaissent. Le comportement opportuniste de certains membres – tentés par le fait de profiter de la réputation de la profession sans se conformer à ses contraintes – peut être source de tensions (Moizer 1995). D’autre part, la domination des structures les plus importantes au sein des organisations professionnelles peut faire en sorte que leurs intérêts prennent le pas sur ceux de la profession (Dirsmith & Haskins 1991). Enfin, les pressions concurrentielles sont susceptibles d’entraver l’unité de la profession.

Compte tenu de l’évolution actuelle du marché de l’audit, de telles divergences se font plus vives. Il devient plus difficile de trouver un équilibre entre les intérêts collectifs de la profession – qui impliquent d’insister sur une image d’éthique et d’indépendance – et les intérêts individuels de cabinets tournés vers la recherche de gains économiques. Les cabinets d’audit, en tant qu’organisations économiques, sont en effet sous l’influence de différents facteurs qui ont créé de fortes évolutions sur leur marché. Le développement de la concurrence a entraîné une modification des relations entre professionnels (§2.1). A cette évolution au niveau de l’offre d’audit s’ajoutent des pressions au niveau de la demande (§2.2). La combinaison de ces deux éléments donne un nouveau visage au marché de la certification, caractérisé désormais par une concentration de l’offre qui répond à une segmentation de la clientèle (§2.3).

2.1 Le développement de la concurrence

Le développement rapide de la profession qui s’est effectué jusqu’à la fin des années 1980 est arrivé à son terme. Le métier a connu une période de stagnation au début des années 1990 et, même s’il connaît à nouveau une progression, ne semble plus pouvoir être en mesure de retrouver les taux de croissance élevés de son âge d’or. En tant qu’industrie parvenue à maturité, l’audit voit donc, à l’instar de toute activité économique, une évolution des relations entre professionnels : sur un marché en voie de saturation, la progression ne peut plus se faire qu’au détriment des confrères (Bazerman *et al.* 1997). Même si le contexte particulier lié à l’existence d’une déontologie professionnelle empêche, au moins pour l’instant, toute dérive trop flagrante, le développement de la concurrence entre les cabinets est une caractéristique incontournable du marché de l’audit.

Un indice significatif à cet égard est le développement de la publicité pour les cabinets, un concept totalement en porte-à-faux avec l’approche traditionnelle de l’activité en tant que profession libérale. Déjà développée aux Etats-Unis à la suite de la déréglementation de la profession comptable dans les années 1970, elle tend à s’introduire en France, mais avec des moyens détournés compte tenu de l’interdiction réglementaire de cette pratique. On a ainsi vu les branches conseil de certains cabinets faire de la publicité sur des médias grand public. Dans ce genre de publicité, il est difficile de différencier

l’impact commercial qui touchait nécessairement indirectement l’activité d’audit. Même si son évolution reste encore incertaine, la déontologie professionnelle devra peut-être s’adapter à la réalité des pratiques (Leduc 1999).

La concurrence se manifeste également par la création de cultures de cabinets fortes qui prennent le pas sur les valeurs générales de la profession. Des recherches ont montré que l’identification des auditeurs à leur profession a tendance à se laisser dominer par la valorisation des intérêts propres à la structure dans laquelle ils exercent la profession (Ponemon 1992). Chaque grand cabinet cherche en particulier à développer des avantages concurrentiels sur ses confrères, tels que la spécialisation ou la mise en œuvre de méthodologies originales¹⁴.

2.2 La pression de la demande

Parallèlement aux modifications intervenues au niveau de l’offre d’audit, les cabinets ont également à subir une forte pression sur les honoraires de la part de leurs clients. Les entreprises, à la recherche d’économies, font pression sur leurs fournisseurs de manière générale. Il est donc naturel qu’elles soient tentées de le faire également sur ce fournisseur « inutile » (puisque n’apportant aucune valeur ajoutée opérationnelle *a priori*) qu’est leur cabinet d’audit. Beaucoup de cabinets sont ainsi amenés à revoir leur niveau d’honoraires à la baisse sous la pression de leurs clients.

Ceci peut passer par une diminution du volume horaire des interventions ou bien par une réduction du taux horaire de facturation. Certes, les instances professionnelles françaises ont mis en place le garde-fou qu’est la détermination d’interventions horaires minimales compte tenu de la taille de l’entreprise contrôlée, mais l’impact peut rester important. A notre connaissance, aucune étude scientifique à ce sujet n’a été publiée en France, mais des recherches menées au Royaume-Uni ont montré que les baisses d’honoraires peuvent atteindre jusqu’à un tiers d’une année sur l’autre (Otley & Pierce 1996a). Les relations entre les cabinets et leurs clients tendent de plus en plus à mettre en avant la négociation sur les prix, de manière parfois particulièrement âpre (Fischer 1996). A cet égard, la pratique des appels d’offre formalisés qui se développe progressivement pour l’octroi des mandats d’audit ne peut qu’accentuer les tendances à la baisse (Beattie & Fearnley 1998).

La tendance à la baisse des honoraires est en outre encouragée par la pratique qui consiste à diminuer le montant des honoraires d’audit en espérant profiter de la relation créée avec le client pour proposer d’autres services susceptibles de dégager davantage de marge (conseil juridique, conseil fiscal ou conseil en management). On est là à la limite de

¹⁴ Compte tenu de la similarité des approches des différents cabinets, ces démarches ne sont d’ailleurs pas évidentes, ni dans l’absolu, ni à faire percevoir par les clients ou prospects (Jeppesen 1998).

la déontologie professionnelle traditionnelle des commissaires aux comptes, ce qui illustre le changement de mentalité et de méthodes intervenu sur le marché de la certification¹⁵.

Alliée à la concurrence, la pression sur les honoraires s’est manifestée par des défaillances et des dépôts de bilan de cabinets en difficulté qui, autrefois exceptionnels, ont pris une ampleur davantage comparable à celle existant dans d’autres activités économiques. Le corollaire de cette évolution est le développement des regroupements, fusions et rachats de cabinets qui contribuent à la concentration de la profession.

2.3 Concentration et segmentation du marché de l’audit

La concurrence entre cabinets a entraîné une modification de la nature des acteurs intervenant sur le marché. La profession tend à être dominée par de grosses structures intégrées à des réseaux nationaux ou internationaux dont la logique économique et les valeurs sont nettement en porte-à-faux avec celle du commissaire aux comptes traditionnel, dont l’approche s’apparente davantage à celle d’une profession libérale. Le marché tend à se segmenter entre les gros cabinets internationaux, les autres cabinets d’audit structurés à dimension plus nationale – qui tentent parfois de se maintenir dans la course en développant un réseau à l’étranger – et les cabinets à vocation purement régionale ou locale. Cette segmentation est elle-même le reflet d’une segmentation au niveau de la clientèle entre les petits clients et les grosses sociétés ou groupes à forte visibilité (Casta & Mikol 1999). Le développement des grands groupes, dont l’audit s’effectue à un niveau international, a entraîné le recours à des réseaux de cabinets pour assurer l’homogénéité des traitements et obtenir des économies d’échelle en unifiant l’audit.

Aux écarts de taille entre cabinets s’ajoutent également des différences de culture dues à l’utilisation de méthodologies plus ou moins structurées, à l’emploi de personnel différent (jeunes diplômés de grandes écoles par opposition aux filières comptables classiques) et à des relations humaines particulières (insistance sur le professionnalisme par rapport à une approche plus paternaliste). Cependant, l’opposition entre petites et grandes structures est à nuancer puisque, d’un autre côté, les petits cabinets ont profité des développements méthodologiques introduits par les grands ainsi que de leurs efforts pour développer et défendre la profession. L’opposition semble davantage exister entre ceux qui arrivent à s’adapter à la nouvelle donne économique et culturelle – y compris parmi les acteurs de taille plus petite – et les autres, trop engoncés dans l’attitude traditionnelle du commissaire aux comptes. On retrouve ici une évolution qui peut exister dans d’autres secteurs.

¹⁵ Le fait de fournir des services additionnels au client est généralement considéré comme susceptible de restreindre l’indépendance du cabinet, dans la mesure où l’auditeur risque de devenir plus conciliant avec son client pour maintenir son chiffre d’affaires (Hatherly 1999).

D’un point de vue économique, la concentration de la profession pose le problème de l’existence éventuelle de collusions entre les acteurs pour restreindre le niveau de concurrence sur les prix lorsque le marché a été suffisamment concentré. Les études empiriques menées aux Etats-Unis dans les années 1980 ont cependant montré que les inquiétudes relatives à l’existence de collusions n’y étaient pas fondées (cf. Yeardley *et al.* 1992). En particulier, la pratique du *lowballing* (la détermination des honoraires à la baisse pour obtenir un client) a apparemment permis d’aboutir à une rotation satisfaisante des auditeurs. De manière générale, les parts de marché des différents cabinets et leur évolution sont apparues comme suffisamment variables au cours du temps pour préjuger du maintien de la concurrence. Ces résultats ont été confirmés par deux études plus récentes : Doogar & Easley (1998) pour les Etats-Unis et Iyer & Iyer (1996) pour le Royaume-Uni. En France, le développement de la concentration du marché de l’audit et ses conséquences n’ont pas fait l’objet de recherches publiées, ce qui rend plus difficile une appréciation de l’état de ce marché dans notre pays¹⁶.

Par ailleurs, les recherches réalisées sur les honoraires des cabinets d’audit ont montré que les gros cabinets touchent des honoraires systématiquement plus élevés, ce qui favorise la concentration et la segmentation à leur profit (Moizer 1997). Cette situation a été analysée par certains chercheurs en utilisant des concepts issus de l’économie industrielle. Trois déterminants de la structure des marchés permettant d’expliquer, en théorie, la concentration au sein d’un marché au profit des acteurs les plus importants ont été étudiés : l’existence d’économies d’échelle, la diversification (fournir des prestations diversifiées au client) et la différenciation (différence de qualité au niveau de la prestation fournie). Or, concernant spécifiquement le marché de l’audit, les études empiriques réalisées n’ont pas pu mettre en évidence l’existence d’économies d’échelle et le fait de fournir des services additionnels n’a pas été jugé susceptible de justifier les différences de prix entre les différents cabinets (Yeardley *et al.* 1992).

Le critère de différenciation lié à la qualité est apparu plus prometteur. De manière générale, les recherches sont unanimes à relier la taille des cabinets et la qualité de leur prestation (Broye 1998). Même si cet effet dépend fortement du contexte et n’a pas été démontré de manière certaine, il semble que le fait de fournir une prestation de qualité – ou plus exactement d’être perçu comme tel par le marché – soit le nœud de la différenciation entre les cabinets et de ses impacts concurrentiels (Moizer 1997). Ceci impose donc de réfléchir sur la nature et les implications de la notion de qualité en audit, tant au niveau intrinsèque qu’au niveau de sa perception par les différents acteurs.

¹⁶ La globalisation du marché de l’audit des grands groupes internationaux laisse cependant entrevoir une certaine similarité de conditions avec le monde anglo-saxon – au moins sur ce marché.

3. Qualité et audit

C’est dans la notion de qualité de l’audit que se cristallisent les enjeux de l’activité d’audit financier. En effet, au niveau social, c’est la reconnaissance par l’environnement de la qualité du service fourni qui est garante de l’avenir de la profession à long terme, dans la mesure où la qualité des certifications justifie la profession et le monopole d’exercice dont elle fait l’objet (McNair 1991). Parallèlement, au niveau interne à la profession, la qualité est un élément fondamental du jeu concurrentiel (Moizer 1997). Or la qualité en audit est caractérisée par sa non observabilité, ce qui la rend peu démontrable aux utilisateurs de l’information financière (§3.1). De plus, contrairement à d’autres activités où la qualité peut faire l’objet de critères précis et relativement objectifs permettant de la définir et de la mesurer, la qualité en audit est intrinsèquement problématique (§3.2). Cette situation met en lumière le rôle important de la normalisation, destinée à servir aux différents intervenants de base de référence pour la qualité (§3.3).

3.1 La qualité de l’audit du point de vue du marché : la réputation comme substitut à l’observabilité

Une caractéristique essentielle de l’audit est la difficulté qu’il y a pour le marché de juger de la qualité du service produit : la qualité de l’audit n’est pas visible sur le marché puisque son résultat – le rapport d’audit – est le même quel que soit le travail fourni. Cette situation a deux conséquences. D’une part, le fait de procéder à un audit de qualité sur une entreprise ne créera d’avantage particulier ni pour l’entreprise auditée – puisque la certification ne sera pas différente sur la forme – ni pour l’auditeur qui verra au contraire ses coûts de fonctionnement augmenter pour être en mesure d’atteindre ce niveau de qualité élevé. D’autre part, ce n’est que dans des situations extrêmes, liées par exemple à des situations de contentieux juridique concernant des entreprises en difficulté, que la mauvaise qualité d’un audit peut être mise en évidence ouvertement par l’accès judiciaire aux dossiers de l’auditeur. Seule une qualité franchement mauvaise peut donc être source de problèmes et encore ceci n’est pas systématique : en fait, seuls quelques-uns des « mauvais audits » donnent lieu à des conséquences négatives. Les autres, qui auront été effectués sur des entreprises qui ne connaissent pas de difficultés, ne poseront pas de problèmes particuliers en raison de l’absence de conséquences pour l’extérieur. En ce sens, beaucoup d’échecs d’audit peuvent être camouflés par la poursuite de l’activité de l’entreprise certifiée (Humphrey & Moizer 1990).

Compte tenu de cette difficulté à faire apparaître la qualité des travaux d’audit – qui la rend difficile à apprécier par les actionnaires et les autres utilisateurs de l’information financière – l’émission d’un jugement sur la valeur d’un audit repose en fait sur la réputation du cabinet, qui va lui servir de substitut (McNair 1991). On assiste alors à une différenciation des cabinets en fonction des réputations, calquée sur leur taille et sur le

niveau de leurs honoraires : la certification d’un gros cabinet à honoraires élevés sera généralement jugée plus fiable que celle d’un cabinet plus petit (Moizer 1997). Une telle situation pose le problème de sa justification : la réputation de qualité des gros cabinets est-elle justifiée ? A cet effet, plusieurs éléments ont fait l’objet de recherches pour tenter de montrer la pertinence d’une perception de qualité différenciée : la fréquence des litiges, l’étude de la rotation des auditeurs afin de mettre en évidence d’éventuelles pratiques d’*opinion shopping*¹⁷, la diversification des prestations, la spécialisation. Mais aucun résultat probant n’a été retiré de ces études (cf. Gonthier 1996 pour une revue de la littérature). Aucune preuve de l’existence d’une qualité d’opinion plus élevée pour les cabinets les plus importants n’a pu être apportée par les travaux des chercheurs¹⁸.

Malgré tout, les gros cabinets jouissent d’une réputation de qualité supérieure. Ainsi, selon Knapp (1991), les membres des comités d’audit des grandes entreprises sont influencés de manière significative par la taille du cabinet : ils considèrent que les membres des *Big Eight* (devenus aujourd’hui les *Big Five* à la suite des fusions entre cabinets) ont davantage de chances de déceler des erreurs que les cabinets d’envergure locale. Selon d’autres recherches, les cadres bancaires partagent cet avis, alors que les résultats pour les analystes financiers sont plus nuancés (Sutton & Lampe 1991). Les différences de réputation ont des conséquences concrètes. Un courant de recherche empirique a ainsi montré que le type de l’auditeur était associé à la performance du client : les entreprises clientes des *Big Six* (aujourd’hui *Big Five*) sont moins risquées et les investisseurs réagissent positivement aux changements d’auditeurs vers les *Big Six* (Moizer 1997). D’autres recherches ont montré que le choix d’un auditeur lors de l’introduction en bourse d’une entreprise avait des conséquences sur le niveau du prix et la confiance des investisseurs (Broye 1998) : le recours à un cabinet plus prestigieux a un rôle de signal important qui compense le coût de certification plus élevé.

3.2 La qualité intrinsèque de l’audit financier : scepticisme et jugement

Dans le cadre de l’approche conceptuelle de l’audit contemporain, on peut définir la qualité de l’audit comme le fait que *les procédures utilisées permettent d’obtenir un niveau de preuves suffisant pour couvrir le risque lié aux comptes de l’entreprise contrôlée*. La simplicité de cette définition ne peut cependant cacher une caractéristique importante de l’audit : il est difficile de définir ce qu’est un niveau de preuve suffisant. En effet, rien ne permet intrinsèquement de dire que, dans une situation donnée, les risques sont couverts de

¹⁷ L’*opinion shopping* est la pratique consistant à changer de cabinet d’audit afin d’obtenir une opinion plus favorable de la part du nouvel auditeur.

¹⁸ Compte tenu des difficultés méthodologiques et conceptuelles d’une telle entreprise, il est difficile de déterminer si c’est parce que cette différence n’existe pas ou parce qu’on ne peut pas la mesurer.

manière satisfaisante. D’une certaine façon, il sera toujours possible d’en faire plus – ou moins – ou différemment – par rapport à un niveau de preuves donné sans que l’on puisse être certain qu’un niveau adéquat a été atteint. Si l’on peut appréhender facilement très précisément l’*idée* de la qualité en audit, à savoir que « *la nature et la quantité du travail effectué sont suffisantes* » (Moizer 1997), sa mise en pratique est plus difficile. Le raisonnement en audit possède nécessairement un certain arbitraire et on ne sait pas à partir de quel moment il sera « *suffisamment bon* » (Hogarth 1991).

En réalité, la conceptualisation rationnelle développée par les auditeurs – si elle repose sur un formalisme rassurant *a priori* – n’est pas susceptible d’être mise en œuvre sans le respect de certaines attitudes intellectuelles dont la finalité est de réduire l’arbitraire. On peut résumer ces caractéristiques par les notions de scepticisme et de jugement. Le « scepticisme » est l’attitude qui consiste à prendre du recul sur chaque information, à chercher à la remettre en cause systématiquement et à ne rien prendre pour argent comptant (Groveman 1995). En particulier, chaque élément de preuve doit faire l’objet d’une validation et d’une documentation appropriée. Idéalement, ce scepticisme doit en outre s’appliquer tant à la situation contrôlée qu’à la manière dont elle est contrôlée, par une prise de conscience de l’auditeur de sa propre pratique.

Cependant, afin que le scepticisme ne paralyse pas la décision et n’empêche pas *in fine* la certification, l’auditeur doit parvenir à apprécier chaque situation pour estimer quels contrôles sont pertinents et à partir de quand le résultat des contrôles sera satisfaisant. Le « jugement » représente le fait d’utiliser son bon sens et l’expérience acquise pour pouvoir adapter ses contrôles à la situation rencontrée. Au-delà de leur simple description, le jugement repose sur la compréhension des systèmes rencontrés ainsi que – plus largement – sur une vision réaliste du monde économique et de ses enjeux (Tan & Libby 1997).

Le jugement est un phénomène complexe qui repose sur les aptitudes cognitives intrinsèques de l’auditeur, ses connaissances techniques, ainsi que des facteurs organisationnels et psychologiques difficilement dissociables (Hogarth 1991). De nombreux travaux de recherche, qui ont souvent recours aux méthodes de la psychologie cognitive, ont été réalisés sur le jugement en audit. Ces travaux ont en particulier cherché à identifier les déterminants et les conséquences de l’« expertise » en audit, c’est-à-dire de la performance en matière de jugement. Celle-ci dépendrait de deux variables : les aptitudes individuelles et l’expérience. Chacun de ces éléments a fait l’objet de recherches afin d’en déterminer les caractéristiques dans plusieurs contextes et avec plusieurs objets. Des revues de la littérature sur le sujet sont proposées par Bédard (1989), Libby & Luft (1993) et Gonthier (1996). Ces revues mettent en évidence la subtilité cognitive du jugement en audit dont les nombreux déterminants interagissent de manière complexe : la nature de la tâche, l’utilisation de supports d’aide à la décision, les effets de répétition, la mémoire, les effets de groupe, etc.

Pourtant, malgré l’ampleur des recherches effectuées, l’approche théorique du jugement en audit a ouvert des voies de réflexion sur lesquelles peu de conclusions ont pu être validées. Certains auteurs remettent en cause l’aptitude même de l’auditeur à faire preuve de jugement compte tenu de l’impact psychologique lié à sa situation de fournisseur de la société contrôlée (Bazerman *et al.* 1997). Bédard (1989) conclut quant à lui qu’il est difficile d’isoler des critères pour identifier les niveaux d’expertise en audit. Il montre également que l’expertise n’affecte pas systématiquement les décisions des auditeurs, ce qui pourrait questionner l’utilité même de la notion. À l’inverse, un auteur comme Shelton (1999) montre que l’expérience a un impact significatif sur la performance en matière d’interprétation des preuves d’audit.

3.3 Une tentative de réponse à la contrainte qualité : la normalisation

Compte tenu de l’ambiguïté de la notion de qualité en audit, les critères utilisés pour évaluer un audit sont forcément indirects et ne peuvent être que des indicateurs. Parmi ces indicateurs de qualité, la littérature mentionne le plus souvent les connaissances techniques et sectorielles du personnel impliqué, sa connaissance de l’entreprise contrôlée, le respect des procédures de travail et de contrôle du travail (Warming-Rasmussen & Jensen 1998). L’utilisation de tels critères n’est cependant pas absolue, tant en raison de leur pertinence – non démontrable – que de leur mesurabilité qui est problématique et nécessite elle-même le recours à des indicateurs de deuxième niveau (par exemple, on estimera la connaissance du client par le nombre d’années passées à contrôler ce client). Par ailleurs, le recours à des indicateurs ne résout pas le problème de la visibilité de tels critères par le marché (Sutton & Lampe 1991).

En fait, en situation d’ambiguïté sur la qualité, une issue consiste – à défaut de pouvoir vérifier le résultat de l’activité – à s’intéresser au processus qui y mène (Carcello *et al.* 1992). Si la qualité ne se démontre pas, elle peut se « signaler » par l’affichage de modes de pensée et de travail considérés comme acceptables. À cet égard, un des éléments qui contribuent à la perception d’une qualité supérieure pour les gros cabinets est vraisemblablement la rigueur procurée par l’utilisation de méthodologies plus formalisées. Cet élément contribue en lui-même à faire en sorte que le travail accompli apparaisse mieux construit, ne serait-ce que pour respecter les principes de formalisation. De manière générale, le fait d’utiliser des méthodes considérées comme acceptables permet de substituer la démonstration de la méthode à celle du résultat. C’est dans ce cadre que s’inscrivent les démarches de normalisation de l’audit. L’objectif de ces démarches – qui se situent à deux niveaux : la profession en général et chaque cabinet individuellement – est fondamentalement de contribuer à lever l’ambiguïté sur la qualité.

Au niveau de la profession, la normalisation est le résultat d’une évolution historique liée à l’adaptation de la pratique de l’audit aux conditions sociales générales

(Francis 1994). Les auditeurs ont réfléchi de manière continue à l’évolution de leur métier pour en définir une codification et en modifier les systèmes de connaissance de manière à répondre aux enjeux posés par leur environnement (Carpenter & Dirsmith 1993). La normalisation a en particulier pour objectif d’assurer l’homogénéité des travaux des auditeurs de façon à permettre une prestation de service satisfaisante et constante pour l’ensemble de la profession. L’« intersubjectivité » – c’est-à-dire le fait d’arriver aux mêmes conclusions à partir des mêmes contrôles d’audit – est en effet considérée par la profession comme un critère de décision important (Dirsmith & Haskins 1991). Ceci passe par une normalisation importante qui touche autant les méthodes de travail que les conditions d’accès à la profession ou le comportement professionnel (Mikol 1999).

Parallèlement, chaque cabinet développe des normes à usage interne. Si ces normes s’inscrivent dans le contexte de la normalisation plus générale de la profession, elles s’en démarquent également dans la mesure où les gros cabinets tentent souvent de développer des approches spécifiques. Cet aspect est particulièrement important pour les cabinets internationaux qui doivent inscrire des normes de travail communes dans des contextes nationaux différents. Il ne s’agit plus ici d’assurer l’« intersubjectivité » au niveau de la profession, mais au niveau interne à chaque cabinet. Ceci passe par la construction de référentiels normatifs de travail pour les membres du réseau (manuels, méthodologies, supports d’aide à la décision...).

L’impact de la normalisation sur le travail d’audit est important. Nous avons vu au cours de la première section qu’un audit consiste concrètement en l’application de procédures variées afin de vérifier la fiabilité des états financiers de l’entreprise. En fait, chacune de ces procédures a une utilité et une portée différentes. Pour couvrir l’ensemble des assertions liées à un montant dans les comptes et réunir des preuves d’audit en quantité suffisante, il faut combiner des procédures complémentaires pour diversifier le travail effectué, étendre sa validité ou le renforcer sur certains points. Dans ce contexte, les normes représentent une appréciation de la pertinence des procédures appliquées lors d’un audit : elles fournissent un standard de procédures considérées comme acceptables face à une situation donnée, même si la détermination précise des travaux est une tâche considérée comme impossible (Wright 1988). Il s’agit donc idéalement de « structurer le jugement » des auditeurs et non de s’y substituer (Hatherly 1999).

Dans cette vision, l’audit a l’avantage de n’être ni le résultat d’un jugement purement individuel – ce que l’image sociale de rationalité ne peut admettre – ni l’application aveugle de procédures – qui est incompatible avec l’image d’expertise que la profession a besoin de maintenir (Power 1995). La pratique de l’audit devient l’application raisonnée de normes de travail. L’importance de ces normes est en effet capitale d’un point de vue pratique pour les auditeurs :

- elles leur permettent de justifier la nature et l’étendue de leurs contrôles vis-à-vis des sociétés auditées. Les clients pourraient en effet être tentés de restreindre les contrôles afin de réduire les nuisances causées par l’audit dans l’entreprise ou de diminuer le montant des honoraires. Lorsqu’il veut effectuer un contrôle, l’auditeur peut se réfugier derrière la normalisation pour ne pas avoir à négocier (Humphrey & Moizer 1990) ;
- du point de vue de la responsabilité des auditeurs vis-à-vis des tiers, le respect des normes permet de sécuriser le cabinet d’audit, celui-ci étant astreint à une obligation de moyen et non à une obligation de résultat. Le respect de la normalisation équivaut alors à celle de l’obligation de moyen et il devient important de construire son travail selon les normes pour justifier de sa qualité (Hatherly 1999). Ceci est d’autant plus important que l’appréciation des moyens utilisés est largement effectuée en fonction de critères définis par la profession elle-même : le « bon » audit est celui qui répond aux normes de la profession, y compris aux yeux de la justice (Francis 1994) ;
- enfin, d’un point de vue interne aux cabinets d’audit, les normes permettent de former, de justifier et de contrôler le comportement des collaborateurs.

La normalisation apparaît donc comme une manière d’articuler le besoin de sécurité des cabinets, le besoin de rationalité de la société et la nécessité d’un moyen de contrôle et d’attribution des responsabilités. Les marges de liberté restent cependant grandes : l’assimilation des concepts par les individus, les caractéristiques de personnalité, l’environnement social interviennent dans la mise en œuvre de la normalisation (Hatherly 1999). De plus, la normalisation et son interprétation sont un construit de nature politique qui fait intervenir des intervenants multiples. Comme l’illustrent les débats autour de *l’expectations gap*, les divergences d’intérêt et d’interprétation rendent le compromis normatif fluctuant et n’empêchent pas sa contestation (Power 1995).

Conclusion de la section 2

La profession d’auditeur fait l’objet depuis plusieurs années d’un mouvement de remise en cause. Or les auditeurs, en tant que créateurs de légitimité sociale par l’intermédiaire de leur certification, ne peuvent continuer à jouer ce rôle que si leur propre légitimité ne souffre pas de questionnement (Pasewark *et al.* 1995). En outre, pour certains, les échecs ou les fautes des auditeurs conduisent non seulement à des pertes financières pour les actionnaires et les tiers, mais peuvent également contribuer à un déclin général de la confiance en l’économie de marché (Bazerman *et al.* 1997).

L’approche traditionnelle du contrôle des comptes est critiquée à la fois par les entreprises contrôlées – qui tendent à percevoir les honoraires de certification qu’elles versent comme une charge dont l’utilité est douteuse – et par le marché qui s’interroge sur la validité même de cette certification. Le scepticisme n’est pas toujours perçu comme

maintenu (Grovesman 1995). Parallèlement, la mission des auditeurs devient intrinsèquement plus difficile en raison de la situation économique générale et de la complexification croissante de la structure des entreprises.

Cette situation est exacerbée par l’évolution des relations entre cabinets. La maturation du marché a entraîné le développement de la concurrence, de la concentration et de la segmentation de la profession. La conséquence en est une diminution de son unité et le développement de contraintes de coûts fortes pour faire face à la pression sur les honoraires. Pour certains, les auditeurs sont en train de perdre leur nature de « profession » et évoluent vers une situation d’entreprises commerciales semblables aux autres (Jeppesen 1998).

Les enjeux liés à la réputation de la profession et à son jeu concurrentiel interne mettent en évidence le rôle fondamental de la notion de qualité de l’audit. Or, celle-ci est caractérisée par une ambiguïté forte tant intrinsèquement – compte tenu de la part d’arbitraire de la démarche d’audit – que par rapport aux utilisateurs des états financiers certifiés. Une tentative de réponse à cette ambiguïté est la normalisation, dont l’objectif est de structurer les pratiques et le jugement des auditeurs afin d’assurer une forme d’homogénéité. Mais la mise en œuvre du jugement et sa structuration par la normalisation sont dépendantes de l’environnement dans lequel évolue chaque auditeur.

En effet, même si peu d’enseignements définitifs ont pu être tirés des recherches réalisées sur le jugement en audit, un point qui émerge des travaux est l’importance de l’environnement, c’est-à-dire la manière dont les circonstances liées à la position organisationnelle et sociale de l’individu affectent le jugement. Ces facteurs sociaux peuvent avoir une influence déterminante sur l’exercice du jugement en audit (Carpenter *et al.* 1994). La prochaine étape de notre réflexion sera donc d’aborder les cabinets d’audit non plus en tant que globalités, mais en tant qu’organisations sociales.

Section 3 – Les cabinets d’audit en tant qu’organisations sociales

Jusqu’à une époque récente, la plupart des études concernant l’audit financier se sont limitées aux aspects conceptuels et méthodologiques de la démarche d’audit et à la manière dont les auditeurs réagissent face aux problèmes techniques susceptibles d’apparaître dans leur pratique. Elles ont permis d’arriver à des descriptions détaillées des processus cognitifs mis en œuvre dans le travail, même si peu de conclusions précises ont pu en être retirées. En revanche, relativement peu d’études ont abordé les caractéristiques des cabinets en tant que forme organisationnelle et leurs conséquences sur le travail réalisé (Power 1995). Or, il paraît difficile de s’intéresser à un secteur d’activité sans prendre en considération les caractéristiques organisationnelles de ses acteurs.

Dans son ouvrage classique sur la structure des organisations, Mintzberg (1982) considère que les cabinets d’audit sont un exemple d’une configuration structurelle particulière : la bureaucratie professionnelle. Les deux principales caractéristiques qu’il dégage pour distinguer cette configuration sont les suivantes : le fait de s’appuyer sur le savoir et les compétences de leurs opérateurs, et la production de biens ou de services standardisés. Ces deux critères caractérisent effectivement les cabinets d’audit qui reposent pour leur fonctionnement sur une main d’œuvre qualifiée travaillant de manière autonome et dont la pratique fait l’objet d’une forte normalisation.

La bureaucratie professionnelle est la structure classique des activités fortement institutionnalisées (Scott 1995). Son mode de fonctionnement concret se caractérise par le fait que le professionnel agit de façon relativement indépendante de ses collègues, mais qu’il reste proche des clients qu’il sert. Outre l’importance donnée à la formation (enseignement des connaissances liées au travail) et à la socialisation (intérieurisation des normes de l’organisation et de la profession), l’exercice du métier nécessite un jugement professionnel qui s’acquiert suite à une pratique de plusieurs années. Ces caractéristiques font que, selon Mintzberg (1982), la bureaucratie professionnelle induirait une relation particulière avec ses membres : d’une part, le professionnel tend à s’identifier fortement avec son métier ; d’autre part, les bureaucraties professionnelles sont souvent considérées comme des organisations collégiales du point de vue de la distribution du pouvoir. L’auteur considère ainsi que la bureaucratie professionnelle est la structure la plus démocratique et la mieux en mesure de répondre aux besoins de réalisation dans le travail des individus.

Une telle vision des cabinets d’audit en tant que bureaucraties professionnelles doit cependant être fortement amendée pour tenir compte de la réalité organisationnelle telle qu’elle est vécue par leurs collaborateurs. L’objectif de cette troisième section est donc de présenter les cabinets d’audit en tant que structures sociales qui imposent à leurs membres

des contraintes fortes, susceptibles de mettre à jour des divergences d’intérêts. La perspective abordée sera celle de l’auditeur de terrain, c’est-à-dire celui qui – au cours de ses cinq premières années de carrière – se déplace dans les entreprises pour effectuer les contrôles. D’autres approches seraient possibles, mais dépasseraient le cadre de notre travail¹⁹. Nous nous intéresserons tout d’abord à la structure organisationnelle des cabinets et mettrons l’accent sur leur caractère hiérarchique (§1). Nous aborderons ensuite les lignes de partage introduites par la pratique contemporaine de l’audit : au niveau du fonctionnement des cabinets (§2) et au niveau de la nature du travail réalisé (§3).

1. Les cabinets d’audit : structure et hiérarchie

L’auditeur qui commence sa carrière en cabinet est le plus souvent tout au début de sa vie professionnelle. Son expérience et sa vision du fonctionnement concret d’une organisation sont donc limitées. Son intégration dans le cabinet est facilitée par cette absence de vécu organisationnel qui le rend plus perméable aux sollicitations de son environnement professionnel. Ceci est d’autant plus important que les cabinets d’audit présentent des caractéristiques spécifiques qui en font des environnements très prégnants. Le facteur le plus saillant concernant le vécu organisationnel des cabinets d’audit est la hiérarchisation poussée de l’organisation (§1.1). Cet aspect est renforcé par le système du « *up or out* » qui impose à l’auditeur le respect d’une série de contraintes fortes (§1.2). Le respect de ces contraintes nécessite en particulier la maîtrise du réseau relationnel bien défini à l’intérieur duquel l’auditeur est inséré (§1.3).

1.1 La hiérarchisation des cabinets d’audit

Les cabinets d’audit se caractérisent par une structure hiérarchisée où chaque grade a non seulement des attributions spécifiques et déterminées dans le cadre de la réalisation technique des missions d’audit, mais aussi des comportements et des modes de pensée qui traduisent une socialisation progressive (Fogarty 1992). A chaque grade correspondent un certain niveau de travail et une certaine forme de comportement : on change de grade après avoir intériorisé les expériences de son grade précédent, ce qui permet une évolution progressive de l’individu. Les auditeurs entrent ainsi dans le cabinet en tant qu’assistants pour une période de deux ans (trois dans certains cabinets) avant de passer responsables de mission ou « seniors » (deux ans), puis superviseurs (un ou deux ans). Au bout de cinq ou six ans, l’auditeur de terrain devient directeur de mission ou « manager » et passe davantage son temps au cabinet où il se consacre à la gestion des missions d’audit et à des tâches liées à l’organisation du cabinet. La cooptation comme associé s’effectue ensuite, le cas échéant, au bout de quelques années.

¹⁹ Les études sur les membres de la hiérarchie des cabinets (managers et associés) sont cependant plus rares que celles sur le personnel de terrain. Une exception notable est la recherche de Dirsmith *et al.* (1997).

La constitution des équipes de travail des missions d’audit a une organisation hiérarchisée qui reflète la structuration poussée de l’activité²⁰ :

- l’associé est la personne signataire du rapport d’audit. En ce sens, il en est le responsable tant sur le plan juridique que vis-à-vis du client et des tiers. Il n’intervient généralement pas dans la réalisation concrète de l’audit. Son rôle est d’abord d’orienter et de revoir de manière critique les travaux d’audit ;
- le manager intervient principalement dans le cadre de la planification, de l’administration et de la revue des travaux d’audit. Il a un rôle charnière entre le client, les auditeurs de terrain, l’associé et les spécialistes susceptibles d’intervenir sur la mission (fiscalistes, informaticiens...) ;
- le senior participe en amont à la planification de l’audit et en aval à la préparation des rapports, mais son rôle principal consiste en la conduite de la mission d’audit sur le terrain. Cela consiste d’une part à réaliser les travaux de révision qui nécessitent le plus d’expérience, et d’autre part à superviser les assistants et à les former sur le terrain ;
- les assistants accomplissent les contrôles de terrain sur la base des programmes qui leur ont été préparés par leur hiérarchie.

Cette définition de grades et de fonctions correspond au cadre général que l’on retrouve le plus souvent, mais on constate en pratique certaines adaptations :

- dans les missions d’audit de grandes entreprises avec des équipes très étoffées, des seniors peuvent être affectés à une position d’assistant dans l’équipe d’audit pour réaliser les tâches de terrain les plus importantes. Dans ce cas, on appelle « senior en charge » le responsable de mission qui va superviser les autres seniors ;
- inversement, pour les petites missions d’audit, des assistants expérimentés peuvent tenir le rôle de responsable de mission sous la responsabilité directe d’un manager ;
- certains cabinets ont introduit plus récemment le grade de superviseur, intermédiaire entre senior et manager. L’introduction de ce grade a cependant davantage été due à un problème de gestion des flux de personnel (limitation de l’accès au grade de manager en raison de l’arrêt de la forte croissance des cabinets) qu’à une nécessité liée à la pratique de l’audit. On peut donc assimiler les superviseurs soit à des seniors soit à des managers, en fonction du rôle qu’ils jouent dans une mission d’audit donnée.

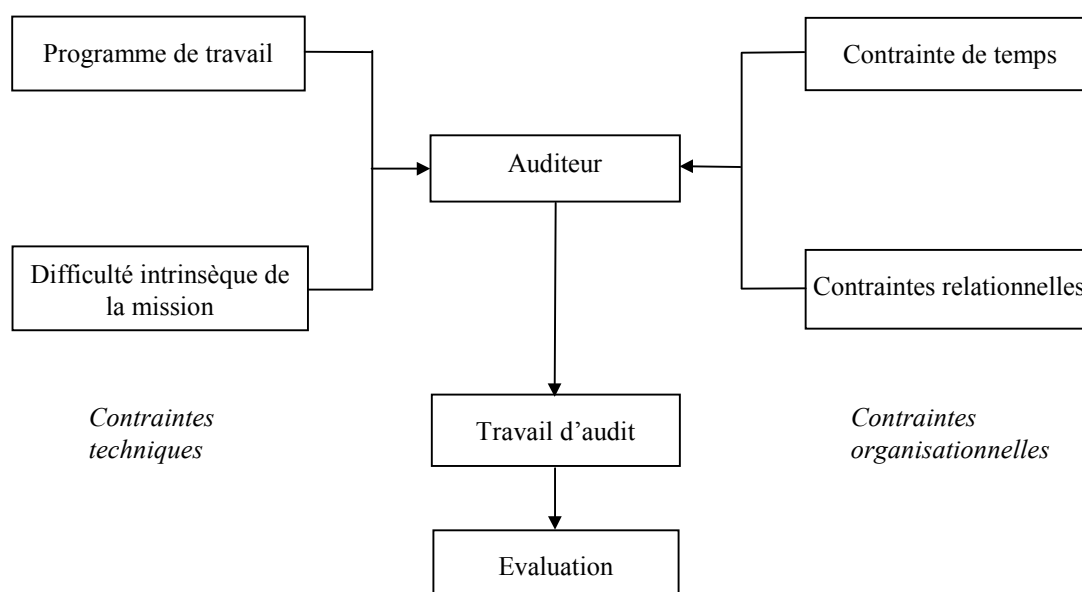
²⁰ La description présentée ici correspond à la structure de personnel que l’on retrouve dans les grands cabinets d’audit internationaux (*Big Five*), mais on la retrouve dans les cabinets nationaux importants et, dans une certaine mesure, dans l’ensemble des cabinets au-delà d’une taille minimale.

1.2 Up or out : le réseau des contraintes de l’auditeur de terrain

La structure hiérarchique fait que la plupart des auditeurs sont des salariés de cabinets de taille souvent importante qui ne bénéficient pas de l’autonomie associée traditionnellement aux professions libérales. Le quotidien des auditeurs est guidé par des règles et des procédures propres à leur cabinet qui déterminent à la fois leur comportement et leurs perspectives professionnelles. La socialisation des auditeurs et leur bonne intégration dans leur cabinet jouent un rôle déterminant pour leur évolution de carrière, au même titre – et peut-être davantage – que la compétence professionnelle (Grey 1998). Cet impact de la structure hiérarchique est renforcé par le principe du *up or out* qui fait en sorte que les collaborateurs dont leur hiérarchie estime qu’ils ne sont pas capables de passer au grade supérieur sont « invités » à quitter l’organisation. Ce principe met en place une série de barrières pour identifier les individus qui semblent se comporter de manière congruente avec les objectifs de l’organisation et favoriser leur ascension (McNair 1991). Il tend également à renforcer l’homogénéité culturelle au sein des cabinets (Ponemon 1992).

La stricte discipline qu’implique cette situation rend particulièrement contraignant l’environnement dans lequel évolue l’auditeur, dans la mesure où un tel système ne tolère que peu les éléments qui n’y sont pas adaptés. Au quotidien, l’auditeur de terrain se trouve pris dans un réseau de contraintes qu’il va devoir maîtriser afin de produire une performance reconnue comme satisfaisante par ses supérieurs et qui lui permettra de progresser dans la hiérarchie :

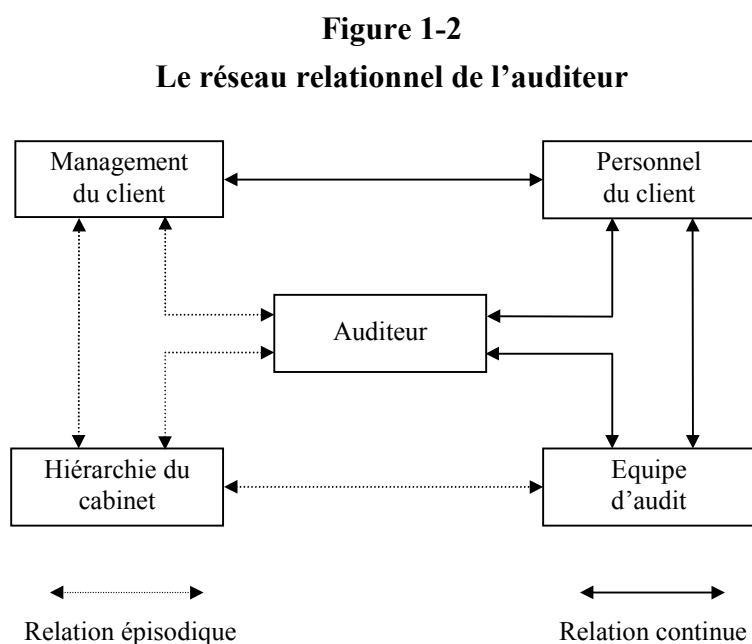
Figure 1-1
Le réseau des contraintes de l’auditeur de terrain



Les contraintes sont tout d’abord liées à l’exécution des missions : l’auditeur de terrain dispose d’un plan de mission et / ou d’un programme de travail qui lui indiquent les travaux à effectuer, tels que déterminés par le processus de planification. Cet aspect repose sur la normalisation et la formalisation du travail d’audit. D’autre part, la difficulté intrinsèque de la mission peut jouer un rôle. Par exemple, l’audit d’une entreprise ayant changé de système informatique en cours d’exercice va se révéler plus délicat ; de même, les caractéristiques propres à certaines organisations, à certains secteurs d’activités ou à d’autres contingences économiques peuvent poser des difficultés particulières. En outre, l’existence de pressions concurrentielles impose d’exercer les travaux dans un budget de temps limité pour respecter la contrainte budgétaire. Ces contraintes s’inscrivent dans des contraintes relationnelles fortes qui tiennent compte de la position de l’auditeur non seulement en tant que technicien, mais en tant qu’individu situé dans un ensemble de relations interpersonnelles aussi bien internes qu’externes au cabinet.

1.3 Le réseau relationnel de l’auditeur

Dans son activité au quotidien, l’auditeur de terrain doit gérer deux catégories d’interlocuteurs : le personnel du client et les autres membres du cabinet. Chacune de ces catégories impose le respect de certaines formes de comportements et d’attitudes.



Outre ses relations internes, l’équipe d’audit doit gérer sa hiérarchie, c’est-à-dire essentiellement le manager²¹ qui peut intervenir avant la mission pour un briefing et en cours ou en fin de mission pour prendre des informations sur l’avancement des travaux et les problèmes relevés. Or, chaque manager se différencie en termes de personnalité et

²¹ L’associé est moins fréquemment en contact avec les auditeurs de terrain.

d’exigences de travail (Otley & Pierce 1995). L’équipe – et en particulier le senior qui est l’interlocuteur privilégié du manager – doit donc chaque semaine adapter son travail et son attitude à des circonstances différentes.

D’autre part, pour l’exécution satisfaisante de sa mission, l’auditeur de terrain est fortement dépendant de la bonne volonté de ses interlocuteurs dans l’entreprise contrôlée. Il a besoin d’eux pour obtenir les pièces justificatives nécessaires à la constitution de ses dossiers, ainsi que pour les explications ou documents complémentaires qui s’avèreraient nécessaires. On peut distinguer deux sortes d’interlocuteurs : les responsables (directeur financier, chef comptable, autres chefs de service...) et le personnel. Le personnel regroupe les interlocuteurs quotidiens de l’auditeur, ceux auprès de qui il va solliciter la plupart des informations ou documents. Il contient en particulier les comptables. Ces interlocuteurs peuvent parfois poser des difficultés – en particulier si leur charge de travail est importante – mais en cas de problème les auditeurs ont le recours de s’adresser à la hiérarchie.

La gestion de la hiérarchie est plus complexe. En tant qu’interlocuteurs de niveau plus élevé, leur accès est plus difficile. De plus, ils peuvent davantage compliquer la tâche de l’auditeur par leur attitude dans la mesure où leur position plus élevée leur fournit une aisance relationnelle plus affirmée. Leur attitude peut aller de la collaboration honnête jusqu’à l’intimidation et avoir des conséquences sur le travail d’audit réalisé. Pasewark *et al.* (1995) ont ainsi montré que les auditeurs seniors violent de temps en temps les normes d’audit en raison de l’attitude de leurs interlocuteurs. Selon ces auteurs, le processus de revue du travail par les managers permet le plus souvent de compenser ce phénomène, mais il ne peut être totalement efficace.

De manière générale, sachant que le cabinet d’audit est un fournisseur de la société auditée, toute attitude abrupte de type « contrôleur fiscal » de la part des auditeurs serait mal perçue et entraînerait des difficultés sous forme de résistance passive plus ou moins sournoise. Inversement, une attitude trop « gentille » posera d’autres difficultés si elle se heurte à des personnes prêtes à en abuser. D’autre part, étant donné le caractère non démontrable de la qualité en audit, le fait de poser de bonnes questions et de dégager une image de professionnalisme auprès du client est un élément fondamental de sa perception de la qualité du service d’audit (Humphrey & Moizer 1990). L’apparence sert pour partie de substitut à la qualité, ce qui en renforce l’importance.

En fait, c’est à chaque auditeur en fonction de sa personnalité, de son apparence et des circonstances, de déterminer l’attitude adéquate pour exécuter sa mission rapidement et de manière aussi agréable que possible. Quelle que soit l’approche qu’il va retenir, la gestion des relations avec ses collègues et le personnel de la société auditée est un élément qui peut représenter un coût psychologique fort. Cette contrainte de gestion de relations humaines fait de l’auditeur de terrain un bon exemple de *boundary spanner* (Rudolph & Welker 1998).

2. Ambivalence et stress en audit

Les conditions économiques du marché de l’audit (dominé par la concurrence) et les caractéristiques du travail (marqué par les méthodologies) se combinent avec l’organisation hiérarchique pour inscrire la pratique des cabinets dans une orientation mécanisante. Cette situation crée des lignes de partage fortes dans l’organisation. Une première ligne de partage reflète la division des cabinets entre les exécutants – qui limitent leurs préoccupations aux travaux de contrôle – et les dirigeants : elle met à jour la distinction entre les aspects techniques et les aspects économiques de l’audit (§2.1), sert de support à l’ambivalence organisationnelle au sein des cabinets (§2.2) et peut se répercuter sur les collaborateurs sous la forme de stress et d’insatisfaction (§2.3).

2.1 La distinction *craft* / *business of auditing*

Dirmsmith & Covalleski (1985) distinguent deux aspects fondamentaux concernant le fonctionnement, les compétences et l’information dans les cabinets d’audit : l’audit en tant que métier (*the craft of auditing*) et l’audit en tant qu’activité économique (*the business of auditing*). Les aspects concernant l’audit en tant que métier correspondent à la pratique de l’audit et à la gestion des missions. Il s’agit donc de connaissances à orientation technique. L’audit en tant qu’activité regroupe les informations concernant les résultats financiers et la répartition du pouvoir au sein des cabinets. Il s’agit des connaissances à orientation économique et politique. Les auteurs soulignent que pour les auditeurs de terrain (assistants et seniors), l’obtention d’informations sur le *business of auditing* se fait de manière parcellaire, car ces grades ne sont pas supposés s’occuper de ces aspects, mais doivent limiter leurs préoccupations au *craft of auditing*. L’asymétrie d’information entre la hiérarchie et les salariés se manifeste sous plusieurs aspects :

- les niveaux d’honoraires, les éléments de facturation, les profits des cabinets ne sont pas accessibles aux auditeurs de terrain²² ;
- les informations sur les gains et les pertes de clients, les négociations et la stratégie ne sont dévoilées que parcimonieusement ;
- le niveau des rémunérations n’est pas divulgué dans les cabinets. Si les auditeurs arrivent à obtenir quelques informations sur les rémunérations de collaborateurs du même grade, les salaires aux niveaux supérieurs restent inconnus. En particulier, la rémunération des associés (montant, modalités de répartition) est un secret bien gardé ;

²² Fidèles à l’adage « les cordonniers sont les plus mal chaussés », les cabinets n’ont pas de transparence financière. Par l’utilisation de sociétés écran et la non publication des comptes annuels, l’obtention de leurs résultats économiques réels est généralement considérée comme impossible.

- les réputations et les conflits à l’intérieur de la hiérarchie du cabinet, ainsi que la nature et la quantité de leur pouvoir sont peu accessibles aux auditeurs de terrain.

Les informations intéressantes concernant le *business of auditing* ne sont en fait accessibles que de manière indirecte. Par conséquent, leur obtention dépend de l’aptitude de chacun à nouer des relations avec des détenteurs de cette information. Ceci crée une différence entre les individus capables d’établir de telles relations et ceux qui devront rester dans l’ignorance des informations les plus intéressantes ou avoir recours à des informations de seconde main. Mais, même pour ceux qui ont accès à une source d’information, ils restent dépendants de la bonne volonté de leur informateur qui a toute latitude pour « gérer » le contenu de l’information qu’il distille (Dirsmith & Covalski 1985). De plus, quel que soit le niveau d’information de chacun, cette information ne peut être qu’incomplète.

On assiste donc à une division de l’information et des responsabilités entre les auditeurs de terrain et la hiérarchie – qui vient s’ajouter à celle liée à l’organisation des missions et à l’exécution des travaux. Le rôle des collaborateurs se voit réduit à celui d’exécutant de travaux techniques sans grande influence sur les aspects gestionnaires de l’activité. Selon McNair (1991), cette division entre *business* et *craft of auditing* se reflète dans les modes de communication au sein des cabinets et va jusqu’à produire une situation d’« *ambivalence* » due à l’opposition entre le contenu des communications formelle et informelle.

2.2 L’ambivalence dans les cabinets d’audit

Les modes de communication formel et informel coexistent dans les organisations et les recherches menées en théorie des organisations ont montré que les structures formelles et informelles étaient mêlées au point d’être indissociables : « *un riche réseau de communication informelle vient s’ajouter aux circuits réguliers et les contourne parfois* » (Mintzberg 1982). Comme les communications formelles, les communications informelles concernent à la fois des aspects liés au travail en lui-même et des informations liées à la vie sociale de l’organisation. On peut ainsi attribuer trois fonctions essentielles aux communications informelles (Dirsmith & Covalski 1985) :

- l’information sur la manière dont les tâches quotidiennes sont effectuées par les salariés ;
- la socialisation par l’intériorisation et l’adhésion aux valeurs, aux normes et aux objectifs de l’organisation ;
- la préservation du pouvoir dans la mesure où un des éléments-clés de l’acquisition et du maintien du pouvoir est que celui-ci doit être légitimé de manière tant informelle que formelle.

Or, ce qui caractérise beaucoup des aspects liés au *business of auditing* est leur caractère « tabou » (*indiscussable*, McNair 1991). En particulier, le degré de compromis entre le coût et la qualité du travail – lié à la contrainte budgétaire introduite par la concurrence sur le marché de la certification – est un sujet qui n’est pas souvent abordé de manière explicite dans les cabinets d’audit (Mills & Bettner 1992 ; Fischer 1996). D’une part, les cabinets exigent de leurs collaborateurs qu’ils effectuent la totalité du travail qui leur est demandé, mais ils ne leur fournissent pas toujours les moyens en temps de le faire, ce qui oblige les collaborateurs à travailler sur leur temps personnel (Otley & Pierce 1996a). Ceci va à l’encontre du discours officiel qui met en exergue la rationalité du système de suivi budgétaire et demande en principe de déclarer tout le temps passé. Implicitement, donc, le cabinet demande à ses collaborateurs de ne pas respecter le système formel. La norme, c’est-à-dire les croyances qui définissent le comportement approuvé officiellement, et la contrenorme – qui regroupe les règles informelles – émettent ainsi des signaux contradictoires (McNair 1991). De même, la distance entre les valeurs de professionnalisme avancées par le cabinet et le vécu quotidien réel des auditeurs de terrain, marqué par la pression et la mécanisation, crée une situation ambivalente qui peut faire l’objet d’une acceptation difficile (Francis 1994).

McNair (1991) utilise le concept d’« *ambivalence sociologique* » (*sociological ambivalence*) pour décrire la situation qui apparaît lorsque les signaux sur le comportement désiré par l’organisation sont multiples et que les normes et les contrenormes structurent de manière alternative le comportement. Une telle ambivalence est bénéfique pour le cabinet car elle lui permet à la fois d’assurer sa réputation sur le marché, grâce à l’affichage des normes de fonctionnement rationnelles liées au *craft of auditing*, et d’assurer les profits de l’organisation grâce à des contrenormes autorisant un *business of auditing* profitable (Dirsmith & Covalski 1985). On rejoint ici la perspective institutionnelle de Meyer & Rowan (1977) qui distingue structures formelles et activité réelle pour en souligner les divergences dans le concept de « *découplage* » (*loose coupling*). L’impact sur l’individu est cependant plus discutable. McNair (1991) montre que cette situation entraîne des « *structures permanentes de distorsion communicationnelle* » (*permanent structures of distorted communications*) qui posent une « *double contrainte* » (*double bind*) à l’individu, reflétant la contrainte coût / qualité subie par le cabinet. Cette double contrainte doit être intériorisée et rationalisée si le collaborateur veut évoluer dans la structure.

D’autres auteurs ont abordé cette question en utilisant les notions de « conflit de rôle » et d’« ambiguïté de rôle » (Bamber et al. 1989 ; Rebele et al. 1996). Le conflit de rôle (*role conflict*) consiste en la présence d’exigences simultanées incompatibles dans ce qui est attendu de la part de l’auditeur, alors que l’ambiguïté de rôle (*role ambiguity*) représente le manque de clarté et de prévisibilité des exigences imposées par l’environnement. La situation d’ambivalence sociologique fournit un contexte qui peut

générer un conflit de rôle important dans la mesure où les exigences des systèmes formels et informels de l’organisation communiquent des informations parfois contradictoires. C’est en particulier le cas de l’équilibre à trouver entre les contraintes de coût et de qualité (Mills & Bettner 1992). La position de l’auditeur de terrain fournit en outre de nombreuses possibilités d’ambiguïté de rôle. Il doit en effet se définir de manière complexe par rapport à une pluralité d’intervenants. Vis-à-vis du client, il doit maintenir une attitude de fermeté tout en faisant preuve de souplesse, car il a besoin de sa collaboration. Il peut éventuellement développer de bonnes relations avec lui, ce qui ne doit pas l’empêcher d’avoir une attitude critique. Par rapport à l’équipe d’audit, il est à la fois un collègue solidaire face au client et à la hiérarchie, mais aussi un subordonné (assistant) ou un supérieur (senior). Face à sa hiérarchie, il est dans une position de subordination, mais doit aussi s’affirmer personnellement pour ne pas être noyé de travail.

Rebele *et al.* (1996) ont montré que l’ambiguïté de rôle et le conflit de rôle étaient relativement élevés pour les auditeurs qui se percevaient dans la phase exploratoire du métier (début de carrière). Ce résultat souligne les difficultés liées à la période de socialisation des jeunes auditeurs dans leurs cabinets. Bamber *et al.* (1989) ont quant à eux relevé que le conflit de rôle était moins élevé dans les cabinets fortement structurés que dans les cabinets non structurés. Ce résultat est cohérent avec l’impact attendu de la structure, qui va avoir tendance à spécifier davantage le rôle de chacun dans l’exécution de la mission d’audit.

2.3 Stress et insatisfaction

L’évolution des grands cabinets d’audit en a fait des entités organisationnelles qui créent des contraintes fortes sur les collaborateurs. En raison des tensions introduites par ces contraintes, ils sont réputés être des structures particulièrement stressantes (Sanders *et al.* 1995). Par « stress », on entend la perception, par l’individu, d’être situé dans un environnement dont les exigences menacent d’être supérieures à ses capacités, alors même que le respect des objectifs qui lui sont fixés va avoir un impact déterminant sur son bien-être ou sa réussite (Collins & Killough 1992).

De manière générale, il y a une acceptation répandue du fait qu’une certaine pression – voire une pression certaine – est un élément inévitable dans les cabinets dans leur forme actuelle. Pour la plupart des jeunes auditeurs de terrain, le travail en tant que collaborateur d’audit est en outre le premier qu’ils effectuent à l’issue de leurs études supérieures. Etant relativement peu familiarisés avec l’environnement de travail malgré les stages qu’ils ont pu réaliser, ils vont avoir tendance à accepter les règles et les coutumes du cabinet, et en particulier un niveau de stress élevé (Otley & Pierce 1996a). Mais il y a forcément une limite à cette attitude, ce qui peut générer des difficultés à vivre la situation. Le « choc de la réalité » (*occupational reality shock*) est ainsi particulièrement marqué

pour les auditeurs débutants par rapport aux autres jeunes diplômés d’études comptables et financières (Dean *et al.* 1988). En outre, le stress n’est pas seulement ressenti en début de carrière, mais se poursuit par la suite. A cet égard, on considère généralement que les positions les plus stressantes dans les cabinets d’audit sont celles de senior et de manager en raison de leur position charnière tant dans le cabinet que vis-à-vis de l’extérieur (Otley & Pierce 1996a). Le niveau de stress est en revanche moins élevé chez les associés (Sanders *et al.* 1995).

De manière générale, le stress n’est pas forcément négatif et peut même être considéré comme un élément indispensable (Collins & Killough 1992). Toutefois, un excès de stress peut avoir d’importantes conséquences négatives sur l’individu. A l’occasion d’une recherche menée sur le stress dans les cabinets d’audit, Haskins *et al.* (1990) ont mis en évidence que les niveaux de stress élevés pouvaient avoir des conséquences importantes en terme d’anxiété et de dépression. Les principaux facteurs de stress mis en évidence par les recherches sur les déterminants du stress dans les cabinets d’audit sont multiformes (Collins & Killough 1992) :

- les conflits entre le travail et les loisirs (*work-home conflict*), le surcroît de travail (*quantitative overload*) et la pression budgétaire (*time pressure*) ont trait à la quantité de travail à réaliser ;
- le fait de se sentir incapable d’être à la hauteur des exigences (*qualitative overload*) touche à la difficulté intrinsèque des tâches à accomplir, au-delà de la quantité de travail ;
- la responsabilité humaine (*responsibility for people*), liée à l’existence d’interlocuteurs multiples, s’inscrit dans le contexte de la maîtrise du réseau relationnel de l’auditeur.

L’impact de ces facteurs de stress – qui sont en fait la matérialisation du réseau des contraintes dans lequel se situe l’auditeur (cf. §1.2) – peut se conjuguer avec les facteurs d’insatisfaction rencontrés par les auditeurs dans l’exercice de leur métier. A l’occasion de leur revue de littérature sur le monde de l’audit, Dillard & Ferris (1989) relèvent que la plupart des études sur la satisfaction des auditeurs aux niveaux hiérarchiques les plus bas ont mis en évidence l’existence significative de niveaux de satisfaction peu élevés. Ces études – réalisées dans les années 1980 – ont été confirmées en partie par une étude plus récente (Rebele *et al.* 1996) qui a relevé que, pour les auditeurs de terrain (assistants et seniors), le niveau de satisfaction était significativement moins élevé que pour les grades supérieurs (managers et associés).

Conformément à ce qui peut exister pour d’autres professions, les facteurs d’insatisfaction des auditeurs ne sont en général pas liés à la rémunération, mais à des facteurs liés à l’exercice du métier en lui-même et à la nature des tâches réalisées (Rebele *et al.* 1996). A cet égard, un des facteurs d’insatisfaction les plus importants relevés par la

littérature est la mécanisation du métier d’auditeur. Le travail concret d’un auditeur au cours des premières années n’est en effet pas forcément enthousiasmant. Il consiste essentiellement à faire des tests de procédures, des contrôles de documents, des vérifications arithmétiques et autres tâches souvent peu intéressantes, ni agréables. L’exécution de ces travaux de base est certes indispensable pour parvenir à réunir les preuves d’audit qui permettent de matérialiser l’approche rationnelle du métier (Power 1995). Mais, pour des diplômés avec un niveau de formation élevé, le choc peut être important à ce niveau (Dean *et al.* 1988). Il faut en fait attendre plusieurs années de carrière avant d’atteindre un niveau de tâches correspondant à celles que l’on attend généralement d’un jeune cadre, tant en ce qui concerne l’exercice du management que le contenu intellectuel. Lorsque les auditeurs atteignent des niveaux plus élevés dans l’organisation, ils ont alors des niveaux de satisfaction intrinsèque plus élevés et ont un plus grand attachement professionnel (*professional commitment*) et une plus grande implication organisationnelle (Pratt & Beaulieu 1992).

Un autre facteur d’insatisfaction concerne les possibilités de carrière. La croissance désormais moins forte des cabinets d’audit rend plus difficiles les progressions de carrière rapides dans la structure. L’obtention du statut d’associé – et ses conséquences en terme de prestige et de rémunération – apparaît de plus en plus inaccessible. Il se pose donc un problème d’orientation de carrière pour les auditeurs, dont l’avenir dans leur cabinet n’est pas évident. Ce point est aggravé par la différence de génération entre les auditeurs entrant dans le cabinet et les associés. Les associés ont en effet le plus souvent commencé leur carrière au cours des années 1970 ou 1980, c’est-à-dire lors de la période d’âge d’or de l’audit. La forte croissance de l’activité offrait des possibilités de carrière et d’association relativement faciles, le marché de l’audit était soumis à beaucoup moins de pression et les conditions de travail étaient plus supportables. La plupart des associés n’ont donc qu’une idée limitée de ce que peut être aujourd’hui le vécu organisationnel de leurs jeunes collaborateurs.

3. L’opposition structure / jugement

Dans la lignée du processus de rationalisation et de normalisation, nous avons vu au cours de la section 1 que les cabinets ont mis en place des méthodologies d’audit pour augmenter l’efficacité et l’efficience de leurs missions. Ces méthodologies varient entre elles par ce que les travaux de recherche en audit appellent la « structure » (§3.1) La structure a des avantages et des inconvénients (§3.2), mais sa principale conséquence est son impact sur l’exercice du jugement par l’auditeur individuel (§3.3). Avec la distinction *craft of auditing* / *business of auditing*, l’opposition structure / jugement est la deuxième ligne de partage de l’audit contemporain.

3.1 La structure en audit

Par structure, on entend une approche de l’audit caractérisée par la mise en œuvre d’une « *séquence logique et définie de procédures, de décisions et d’étapes de documentation, ainsi que d’un ensemble intégré de pratiques et d’outils pour assister l’auditeur dans la conduite de l’audit* » (Cushing & Loebbecke 1986). La structure représente donc l’arrangement des tâches, des gens et des processus de décision pour rendre plus calculable et prévisible le travail et le contrôle du travail (Bamber *et al.* 1989). Cushing & Loebbecke (1986) ont mis en évidence une opposition structuré / non structuré qui représente un continuum de configurations pour situer l’approche conceptuelle et les méthodes de chaque cabinet. Les différents cabinets se situent alors sur ce continuum en fonction de la nature de leurs concepts et de leurs outils²³.

Pour Cushing & Loebbecke (1986), la différence entre les cabinets s’effectue essentiellement au niveau de l’exécution de l’audit, et non sur sa planification. Selon eux, tant les cabinets structurés que les cabinets non structurés mettent l’accent sur la planification des missions et sur l’évaluation du contrôle interne. La différence intervient au niveau de la manière dont les résultats obtenus au cours de la phase de planification vont être mis en pratique : un cabinet structuré va avoir tendance à quantifier et à spécifier de manière précise et détaillée les travaux à effectuer, alors qu’un cabinet non structuré va se montrer moins directif à ce niveau et laissera davantage de liberté à l’auditeur individuel. Ainsi, un cabinet structuré va utiliser des techniques d’échantillonnage statistique, des évaluations structurées du contrôle interne et une formalisation poussée des résultats de tests. A l’inverse, un cabinet non structuré ne va pas utiliser systématiquement l’échantillonnage et va rendre facultative l’utilisation des guides formalisés d’évaluation du contrôle interne (Schroeder *et al.* 1992).

Jusqu’au début des années 1990, la tendance dans les cabinets est clairement allée vers le développement de la structure – y compris dans les cabinets traditionnellement considérés comme non structurés (Carpenter *et al.* 1994). Or, l’impact de la structuration ne se limite pas à la spécification des travaux, mais a également des conséquences organisationnelles et techniques : elle influe sur l’organisation, qui est davantage hiérarchisée dans les cabinets à méthodologie structurée (Bamber *et al.* 1989), sur l’évaluation des risques antérieure aux travaux (Dirsmith & Haskins 1991), sur la culture du cabinet (Pratt & Beaulieu 1992) et même sur le contenu et les conditions de production

²³ A l’époque, les cabinets étaient considérés comme structurés (Deloitte, Haskins & Sells ; Touche Ross ; Peat Marwick), intermédiaires (Arthur Andersen ; Arthur Young ; Ernst & Whinney) ou non structurés (Coopers & Lybrand ; Price Waterhouse). Il est intéressant de constater que les regroupements ultérieurs (Deloitte Touche Tohmatsu ; Ernst & Young ; PricewaterhouseCoopers) ont concerné des cabinets issus des mêmes groupes. Des considérations culturelles auraient-elles pu jouer lors des fusions ?

des rapports (Carpenter & Dirsmith 1993). Les conséquences de la structure dépassent donc en réalité l’exécution des travaux et touchent l’audit dans son ensemble.

3.2 Avantages et inconvénients de la structure

La structuration possède à la fois des avantages pour à la bonne exécution des missions d’audit, mais aussi un certain nombre d’inconvénients. La littérature montre que les gains qui pourraient être retirés de la mise en œuvre de méthodologies plus structurées sont les suivants (Bamber *et al.* 1989 ; Dirsmith & Haskins 1991 ; Gist 1994) :

- un meilleur contrôle de la qualité du travail, rendu plus facilement vérifiable à la fois au niveau du fond et de la forme ;
- une meilleure communication entre auditeurs par l’utilisation d’un langage commun ;
- une formation professionnelle plus facile ;
- une réduction du stress par la diminution de l’incertitude ;
- un meilleur contrôle des coûts.

D’un autre côté, les désavantages potentiels mis en relief dans la littérature sur le sujet sont également nombreux :

- le manque de flexibilité face à des situations inhabituelles ;
- un surcroît de travail dû au respect du formalisme ;
- l’application mécanique des procédures par les auditeurs, sans recul critique ;
- une augmentation du stress liée à la perte de contrôle ;
- les coûts élevés liés à l’élaboration des méthodologies.

En pratique, les recherches effectuées pour mesurer l’impact réel de la structure sur l’audit n’ont pas eu de résultats concluants : elles n’ont pas permis de démontrer l’intérêt de la structuration tant pour l’efficacité que pour l’efficacités des travaux, essentiellement parce que l’impact de la structure varie selon la nature de la tâche (McDaniel 1990). Rien ne permet de corroborer l’idée qu’un audit structuré est plus efficace. En fait, l’utilisation de méthodologies structurées peut s’analyser davantage comme une contrainte sociale que comme une nécessité liée à l’audit en lui-même (Carpenter & Dirsmith 1993). Tout d’abord, l’utilisation de méthodologies structurées présente des avantages indéniables en termes d’acceptabilité sociale, tant par la façade de rationalité qu’elle représente vis-à-vis de l’extérieur que par l’homogénéité des travaux qu’elle peut procurer²⁴. De plus, la structuration facilite la normalisation. L’utilisation de méthodologies structurées – construites dans le contexte des normes et orientées par elles – permet la mise en place de

²⁴ McDaniel (1990) note que la structure a un impact sur la cohérence (*consistency*) des jugements effectués, c’est-à-dire le fait que des auditeurs différents arrivent au même résultat. En ce sens, au moins un objectif de la formalisation (l’homogénéité) pourrait être atteint par le développement de méthodologies structurées.

pratiques qui s’inscrivent dans leur logique et selon leurs principes. Ceci est important à la fois pour la pratique de l’audit, mais aussi pour son contrôle : l’auto-contrôle de la profession est facilité par cette formalisation, tant au niveau interne aux cabinets qu’au niveau des organisations professionnelles.

3.3 Structure et jugement

Les avantages potentiels des processus de standardisation, de rationalisation et de simplification des travaux d’audit profitent avant tout aux cabinets (productivité, contrôle, rationalité affichée, démontrabilité du travail), mais tendent à réduire le degré d’initiative et de liberté de l’auditeur individuel dans son travail. Celui-ci peut avoir l’impression de perdre son statut de professionnel pour devenir un « *moyen au service de l’exécution des programmes de travail* » (Francis 1994). L’effet principal de l’augmentation de la structure est en effet la diminution conjointe du rôle du jugement qu’elle entraîne chez les exécutants du travail d’audit. En effet, si structure et jugement ne sont *a priori* pas opposés, la structure inhibe en pratique l’utilisation du jugement, tant cognitivement que par l’effort de formalisme que nécessite la structure : les méthodologies structurées orientent le raisonnement vers des formes différentes de celles qu’il aurait dans une situation non structurée (Schroeder *et al.* 1992). L’opposition structuré / non structuré devient en fait une opposition structure / jugement qui reflète des conceptions différentes de l’approche d’audit et du rôle de l’auditeur (Dirsmith & Haskins 1991).

En ce sens, la conséquence – et peut-être aussi la cause – du développement de la structure est le déplacement du pouvoir de décision vers le composant administratif des cabinets qui a le contrôle du développement des méthodologies (Dirsmith *et al.* 1997 ; Carpenter *et al.* 1994). Ce déplacement, qui se fait au dépens des praticiens, a créé une forme de contrôle technocratique sur l’auditeur et a eu lieu conjointement au changement de nature organisationnelle des cabinets, marqué par l’augmentation de la taille et l’évolution vers davantage de hiérarchie (Francis 1994). Il a accompagné également la baisse de l’importance du jugement par rapport au respect des normes (Hatherly 1999).

Cette évolution, qui a caractérisé la profession jusqu’au milieu des années 1990 pourrait cependant être remise en cause. Dans le cadre de leurs efforts de service et de productivité, les cabinets cherchent en effet à avoir une approche plus globale et à limiter *réellement* leurs contrôles aux zones de risques²⁵. Selon Jeppesen (1998), parmi les trois composantes du risque d’audit (risque inhérent, risque de contrôle interne et risque de non détection), les auditeurs ont jusqu’à présent consacré leurs efforts au risque de non détection. Il s’agissait de déterminer les contrôles permettant de couvrir le risque d’audit

²⁵ Fischer (1996) et Mock & Wright (1999) ont montré que l’évaluation des risques n’entraînait pas nécessairement un ajustement des travaux, contrairement à ce qu’affirment les principes de l’audit.

considéré comme le fait de passer à côté d’erreurs dans les comptes. On peut caractériser les nouvelles approches par l’importance donnée au risque inhérent et au risque de contrôle interne. Si la direction de l’entreprise est consciente des risques inhérents et a mis en place des dispositifs de contrôle interne pour gérer ces risques, la nécessité d’un travail d’audit substantif diminue, voire disparaît. Dans la mesure où une telle approche donne une importance fondamentale à l’évaluation des risques et à la détermination des travaux – plus qu’à l’audit en lui-même – on peut l’interpréter comme un retournement de tendance potentiel qui viserait à rééquilibrer le rôle du jugement par rapport à la structure (Hatherly 1999). Cette évolution en cours n’a cependant pas encore donné lieu à des recherches.

Conclusion de la section 3

Les compromis nécessaires à l’activité d’audit (équilibre entre le maintien de la qualité, l’affichage d’une rationalité sociale et la contrainte concurrentielle) s’imposent au collaborateur de cabinet qui, confronté à la structure formelle et informelle de l’organisation, va s’insérer dans son système de fonctionnement. Parallèlement, le caractère hiérarchisé des cabinets est devenu une de leur caractéristiques majeures. Même si certains peuvent l’apprécier – aux Etats-Unis d’aucuns aiment à se considérer comme des *audit machines* – la structure hiérarchique peut être déshumanisante pour beaucoup (Pentland 1993). En audit, la bureaucratie professionnelle a donc tendance à prendre de plus en plus les traits d’une bureaucratie mécaniste (Mintzberg 1982) et il semble que la dimension « profession libérale » ne puisse subsister que pour sa hiérarchie (Dirsmith *et al.* 1997).

Cette situation renforce l’impact des contraintes technique et économique de la mission d’audit qui se répercutent sur l’auditeur de terrain en lui imposant un réseau de contraintes fortes qu’il devra maîtriser pour progresser dans la structure. Les tensions ressenties peuvent être renforcées par des facteurs de non-satisfaction, dont l’un des plus importants consiste en la nature des tâches à réaliser. En effet, face aux enjeux de l’exercice du jugement en audit, la tendance des cabinets à le structurer pour le dominer a été inévitable. Or, cet effort est passé nécessairement par la simplification : il a fallu mettre en place des modèles et des méthodologies que les auditeurs soient capables d’utiliser en pratique (Hogarth 1991). Le jugement professionnel a été remis en cause par le développement de méthodologies d’audit structurées qui ont voulu encadrer, voire diminuer le jugement de l’auditeur individuel (Francis 1994 ; Dirsmith *et al.* 1997).

Aujourd’hui une évolution en cours tendrait toutefois à redéfinir l’approche d’audit de manière à diminuer les contrôles substantifs et revaloriser le rôle du jugement. Même si les facteurs à l’origine de cette évolution ont une autre origine – à savoir la nécessité de diminuer le volume des interventions compte tenu de la contrainte budgétaire – elle affectera très certainement le contenu du travail réalisé par les auditeurs de terrain.

Conclusion du chapitre I

Toute organisation consacre une part importante de son énergie à développer et à afficher vis-à-vis de l'extérieur la conformité à la rationalité que la société attend de manière générale de la part des organisations (Meyer & Rowan 1977). Les cabinets d'audit n'échappent pas à cette logique et affichent des principes de travail et un mode de fonctionnement qui se veulent rationnels et rassurants (section 1). L'activité d'audit repose sur une conceptualisation précise issue de plusieurs décennies de normalisation qui lui donne un caractère de rationalité très fort. En outre, cette conceptualisation est à la base de la construction du jugement professionnel de l'auditeur individuel qui se veut, idéalement, l'assimilation de cette rationalité.

Les structures organisationnelles réelles et la conduite de l'activité sont cependant la résultante de forces issues de l'interaction entre cette rationalité sociale et les contraintes économiques, apparues récemment pour les cabinets d'audit (section 2). A cet égard, nous avons vu que l'élément essentiel – tant pour déterminer les rapports entre les différents cabinets que pour l'avenir de la profession en général – est la notion de qualité de l'audit. Cette notion, qui est problématique et multiforme, est remise en cause au niveau social. Les utilisateurs des états financiers questionnent la validité de la certification produite par les cabinets. Quant aux clients, ils s'interrogent sur l'utilité de leur auditeur et font pression sur les honoraires.

Dans ce contexte, une vision normative de l'audit a émergé et tendu à mettre en avant le respect de la normalisation en tant que critère de la qualité en audit. Or, le respect du formalisme n'est qu'un élément de l'objet et des méthodes de la pratique contemporaine de l'audit financier. L'autre élément – l'exercice du jugement – a eu tendance à être occulté, ce qui a eu un impact sur la nature des tâches réalisées, en particulier pour les auditeurs de terrain (section 3). Certes, les cabinets d'audit restent attrayants à bien des égards pour les jeunes diplômés : ambiance jeune, variété des situations, image... Mais, alliée au stress, à la diminution des possibilités de carrière et à la structure hiérarchisée des cabinets, la situation actuelle du métier met en évidence une divergence de position et d'intérêts entre les collaborateurs et les cabinets. Le maintien du bon fonctionnement de la relation d'agence qui les lie passe donc par la mise en œuvre de moyens de contrôle du collaborateur.

Chapitre II - Le contrôle des collaborateurs dans les cabinets d'audit

L'ambiguïté inhérente à la notion de qualité en audit et les contraintes économiques du marché de la certification posent un problème vital pour les cabinets d'audit dans la mesure où ils doivent s'efforcer d'assurer leur réputation sur le marché tout en maîtrisant leurs coûts. A cet égard, les cabinets ne peuvent avoir de préoccupation plus grande que le comportement et la performance de leurs membres (Fogarty 1992) : ce sujet touche tous les niveaux hiérarchiques et toutes les missions. Il dépasse également les limites des cabinets et intéresse tant les entreprises contrôlées que les autres intervenants concernés par l'audit. Dans la relation d'agence qui lie le cabinet d'audit aux utilisateurs des états financiers, un élément important de la confiance de ces derniers repose sur les acteurs à l'intérieur de l'organisation. La non-observabilité de l'audit fait en effet largement reposer sa qualité sur le comportement individuel des auditeurs et en particulier des auditeurs de terrain. Cette situation – cette forme de vulnérabilité des cabinets face au comportement de leurs salariés – nécessite en retour la mise en place de moyens de contrôle afin d'obtenir une performance fiable des collaborateurs.

Dans ce deuxième chapitre, nous nous intéresserons à la manière dont le comportement du collaborateur de cabinet d'audit fait l'objet d'un contrôle sous différentes formes. Dans un premier temps, une revue des principaux modes de contrôle des organisations et de leur pertinence dans le contexte de l'audit financier nous permettra une approche théorique du contrôle dans les cabinets d'audit. Cette approche dégagera les outils formalisés et les modes informels par l'intermédiaire desquels le contrôle des collaborateurs s'exerce dans les cabinets (section 1).

Le reste du chapitre analysera ensuite la manière dont le contrôle affecte concrètement les collaborateurs de terrain, en privilégiant les modes de contrôle au quotidien. Nous procéderons tout d'abord à une revue des outils formalisés de contrôle en vigueur dans les cabinets et soulignerons leur utilité, leurs modalités de fonctionnement, mais aussi leur caractère stratégique (section 2). Ensuite, nous nous attacherons à montrer comment la socialisation des auditeurs et leur insertion dans la culture organisationnelle de leur cabinet contribue à exercer un contrôle plus informel sur leur comportement (section 3).

Section I – Le contrôle dans les cabinets d’audit : approche théorique

Toute relation d’agence porte en elle la nécessité de s’assurer du bon comportement de l’agent. La conception et la mise en œuvre d’un système de contrôle est donc inhérente à toute forme d’organisation (Armstrong 1991). A cet effet, les entreprises disposent de toute une série de moyens de contrôle qui peuvent s’appliquer à divers stades du processus organisationnel pour guider l’activité et encadrer le comportement des individus qui les composent (Bouquin 1997). Ces moyens sont divers et ne sont pas tous forcément pertinents pour s’appliquer à l’activité d’audit financier.

L’objectif de cette section est la définition et l’analyse des moyens dont dispose la hiérarchie des cabinets pour s’assurer de ce que les auditeurs de terrain se comportent dans le sens des intérêts de l’organisation. Cela impose de réfléchir sur la notion de contrôle et de déterminer dans quelle mesure les conditions spécifiques de l’audit influencent les modes de contrôle envisageables dans les cabinets. Après avoir présenté les différents modes du contrôle organisationnel (§1), nous introduirons la notion de « contrôle professionnel » et analyserons sa pertinence dans le contexte des cabinets d’audit (§2). Ceci permettra de déterminer les différentes approches de contrôle envisageables dans le cadre de l’audit et de les inscrire dans le cycle de la gestion des ressources humaines des cabinets (§3).

1. Contrôle et modes de contrôle

La maîtrise du comportement des membres des organisations et l’atteinte des objectifs organisationnels passent par la mise en œuvre de démarches adaptées. En pratique, les systèmes de contrôle peuvent être interprétés comme des cadres sociaux qui déterminent le comportement des individus ou comme des cadres symboliques qui agissent sur leur capacité de décision (Armstrong 1991). Dans une approche institutionnelle, ils sont les vecteurs, au niveau individuel, de l’intériorisation des cadres régulateurs, normatifs et cognitifs de l’organisation. Après avoir proposé une définition du contrôle (§1.1), nous en présenterons les différents modes d’application (§1.2). La mise en œuvre de ces différents modes est liée aux facteurs de contingence qui régissent leur utilisation (§1.3).

1.1 Définition du contrôle

Les systèmes de contrôle sont l’ensemble des outils utilisés par la direction des entreprises pour fixer les buts de l’organisation et vérifier leur mise en œuvre par les individus (Bouquin 1997). Ils s’inscrivent donc dans une optique de planification et de pilotage des activités de l’organisation. Pour atteindre les objectifs de l’entreprise, le

contrôle organisationnel est amené à agir sur les réactions des individus. Les facteurs humains sont en effet essentiels pour deux raisons principales : le style de contrôle a des implications fondamentales sur l’existence quotidienne des acteurs de l’organisation – à tous les niveaux hiérarchiques – et le recours à des concepts tels que le contrôle des objectifs et la mesure de la performance met en jeu des caractéristiques essentielles du comportement humain. En fait, le contrôle n’est pas possible sans un minimum d’adhésion de la part des individus qui interviennent dans le processus. On est donc confronté à une articulation de besoins individuels et de besoins organisationnels qui nécessite la mise en place de moyens adaptés.

Essentiellement axé au départ vers le contrôle des ressources, le contrôle organisationnel a vu sa définition s’élargir et dépasser le simple pilotage des coûts. Il recouvre désormais le processus par lequel la mise en œuvre des stratégies est effectuée par les dirigeants des organisations. Le contrôle se décline généralement à partir de la typologie fondatrice d’Anthony (1993) dont le modèle repose sur les trois niveaux constitués par le contrôle stratégique, le contrôle de gestion et le contrôle opérationnel : « *La planification stratégique est le processus qui consiste à décider des buts de l’organisation et des stratégies pour atteindre ces buts (...) Le contrôle de gestion (management control) est le processus par lequel les dirigeants influencent les membres de l’organisation pour mettre en œuvre ses stratégies de manière efficace et efficiente (...) Le contrôle opérationnel est le processus qui consiste à garantir que les tâches spécifiques sont mises en œuvre de manière efficace et efficiente* » (Anthony 1993)²⁶.

Les trois niveaux du contrôle sont distincts mais complémentaires, car ils concernent des décisions et des horizons différents : la planification stratégique est orientée vers le long terme, le contrôle de gestion repose souvent sur une base budgétaire annuelle et le contrôle opérationnel s’exerce au quotidien. Ils touchent également des niveaux hiérarchiques différents : si la planification stratégique est du domaine des dirigeants, le contrôle de gestion est utilisé par les cadres intermédiaires et le contrôle opérationnel concerne avant tout les collaborateurs de base des organisations. En fait, les trois niveaux de contrôle sont interreliés selon un dispositif « *gigogne* » (Bouquin 1997) dans la mesure où chaque élément emprunte au système de rang voisin qui constitue pour lui un niveau à contrôler (sens descendant) ou une source d’information (sens ascendant). Ainsi, le contrôle de gestion doit se concevoir en fonction des objectifs stratégiques, mais il ne peut ignorer les conditions concrètes du contrôle opérationnel liées au terrain qui lui imposent des contraintes propres à limiter son champ d’action.

²⁶ Plutôt que de contrôle opérationnel, Bouquin (1997) préfère parler de « *contrôle d’exécution* ». Ce terme lui paraît plus proche de la réalité que le terme de contrôle opérationnel, qui est trop général. Chiapello (1996) parle quant à elle de « *contrôle des tâches* ».

Dans le cadre de notre recherche, qui est centrée sur le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d’audit, nous nous intéresserons au contrôle opérationnel de l’activité d’audit. L’utilisation du terme « contrôle » dans la suite de ce travail recouvrira uniquement cet aspect du contrôle organisationnel. Les deux autres aspects ne sont en effet pas du ressort des collaborateurs²⁷. Ils concernent la hiérarchie des cabinets et comportent des enjeux, des outils et des comportements différents²⁸.

Il convient donc de nous interroger sur ce que l’on entend par la notion de contrôle dans le cadre du contrôle opérationnel. Chiapello (1996) le définit comme « *une influence créatrice d’ordre* » : on est dans une situation de contrôle lorsque le comportement d’une personne est influencé par quelque chose ou par quelqu’un. Le contrôle a pour résultat de réduire les degrés de liberté accordés aux individus dans les organisations, soit en empêchant certaines actions, soit en accroissant le caractère désirable d’autres actions. Il regroupe à la fois les moyens formalisés délibérément mis en place par le management pour maîtriser le fonctionnement de l’organisation, mais aussi d’autres types d’influence plus difficilement instrumentalisables par les managers comme par exemple la culture d’entreprise ou la conscience professionnelle des individus. Ce deuxième aspect recouvre ce que Bouquin (1997) appelle le contrôle « invisible » ou « social », c’est-à-dire celui qui – bien que non formalisé – devrait cependant présenter une cohérence avec le contrôle « visible » représenté par les moyens formalisés.

Hopwood (1974) distingue quant à lui trois grandes catégories de contrôles : les contrôles administratifs, les contrôles sociaux et les auto-contrôles. Dans cette vision, les contrôles sociaux et les auto-contrôles recoupent les influences « invisibles » de Bouquin (1997), celles que Scott (1992) appelle pour sa part le contrôle « intériorisé ». L’interaction et la combinaison des trois catégories de contrôles aboutissent au contrôle global de l’entreprise. Hopwood (1974) parle ainsi « du » contrôle pour désigner la résultante globale et « des » contrôles à propos des diverses sources d’influence.

De manière générale, la plupart des auteurs introduisent une distinction entre un contrôle formalisé et un contrôle social plus diffus. Certes, cette distinction ne doit pas être considérée comme absolue dans la mesure où les contrôles sociaux sont largement influencés par les contrôles administratifs autour desquels ils s’articulent ; inversement, les contrôles administratifs doivent tenir compte de l’environnement social pour fonctionner

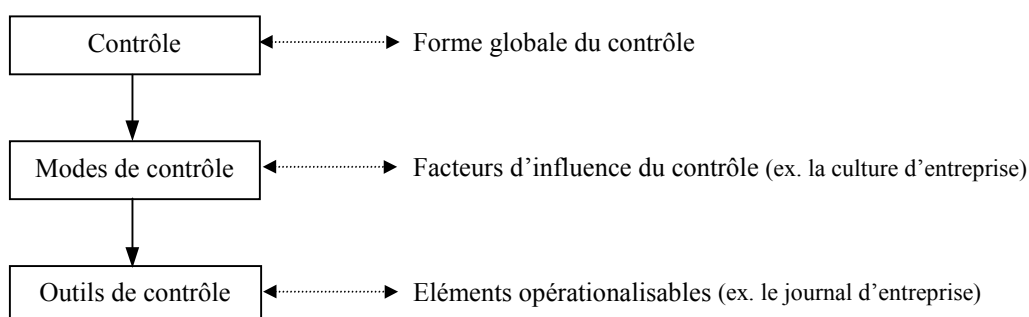
²⁷ Le niveau élevé de formation des collaborateurs de cabinets – et le statut cadre dont ils jouissent le plus souvent – ne doit pas occulter leur nature fondamentale d’exécutants (cf. la distinction *craft of auditing* / *business of auditing* abordée au chapitre I).

²⁸ Sur ce point, on pourra se référer à Dirsmith *et al.* (1997) qui traitent de la pertinence des moyens de contrôle de gestion utilisés au niveau des cabinets d’audit pour évaluer les associés et les managers.

de manière satisfaisante. La distinction est cependant pertinente, car elle recoupe une opposition instrumentalisable / peu instrumentalisable qui est d’une grande utilité pratique.

A l’instar de Hopwood (1974) et Chiapello (1996), nous définirons le « contrôle » comme étant la résultante de l’ensemble des influences à l’œuvre dans l’organisation et parlerons de « modes de contrôle » pour définir les facteurs d’influence particuliers. Nous ajouterons à ces deux notions celle d’« outils de contrôle » qui représente les éléments – opérationnalisables plus ou moins facilement – à l’aide desquels le management matérialise concrètement un mode de contrôle particulier :

Figure 2-1
Articulation des niveaux du contrôle



1.2 Les axes d’analyse des modes de contrôle en gestion

A l’occasion de sa revue de littérature sur les typologies du contrôle, Chiapello (1996) dégage six dimensions d’analyse des modes de contrôle dans les organisations. Certes, ces axes d’analyse ne sont pas exhaustifs, car ils privilégient une orientation interne à l’organisation. De plus, ils sont parfois redondants : ainsi, la culture intervient à la fois en tant qu’« objet » du contrôle et en tant que « moyen » de contrôle. Mais ils constituent cependant une bonne base pour appréhender les différentes facettes du contrôle. Pour chacune des six dimensions, l’auteur a regroupé les différentes modalités possibles à partir des typologies présentes dans la littérature.

Dimension 1, l’entité qui contrôle :

- l’organisation,
- un groupe de personnes,
- une personne,
- soi-même ;

Dimension 2, l’objet du contrôle :

- les actions,
- les résultats que, à l’instar de Otley & Pierce (1996b), on peut diviser entre contrôle du résultat (*output*) et contrôle des entrées (*input*)²⁹,
- les caractéristiques du personnel,
- le contexte affectif,
- la culture, les normes,
- les objectifs, les stratégies ;

Dimension 3, l’attitude du contrôlé :

- implication morale,
- relation instrumentale,
- aliénation ;

Dimension 4, le moment du contrôle :

- avant l’action,
- pendant l’action,
- après l’action ;

Dimension 5, le processus du contrôle :

- cybernétique,
- non cybernétique ;

Dimension 6, les moyens du contrôle :

- le marché,
- l’organisation,
- la culture,
- les relations interindividuelles.

L’auteur met ces dimensions sur le même plan, mais l’une d’entre elles nous paraît plus fondamentale : celle de l’objet du contrôle. En effet, les autres dimensions nous apparaissent surtout comme des caractéristiques de mise en œuvre liées aux contingences du contexte organisationnel, alors que la question de l’objet est celle qui est fondamentalement liée à la nature de l’activité exercée³⁰. Dans un contexte organisationnel donné, nous assimilerons donc le choix d’un mode de contrôle au choix d’un objet du contrôle. La littérature sur le contrôle dégage alors plusieurs objets de contrôle susceptibles d’être utilisés par les entreprises pour piloter et vérifier leurs objectifs et leur performance (Chiapello 1996 ; Otley & Pierce 1996b) :

²⁹ Cette distinction permet de prendre en compte la distinction entre l’efficacité (déterminée par un contrôle de l’*output*) et l’efficience, suite à la prise en compte conjointe de l’*input*.

³⁰ D’ailleurs, les facteurs de contingence mis en évidence par la littérature pour régir l’utilisation de tel ou tel mode de contrôle sont déterminées essentiellement par la nature de l’activité pratiquée, cf. §1.3

- le *contrôle du comportement* repose sur l’observation directe des individus et la comparaison avec les comportements considérés comme acceptables. Ce mode de contrôle est bien adapté pour les tâches programmables ou répétitives, mais ne peut être appliqué que de manière limitée à des tâches plus élaborées, particulièrement celles à fort contenu intellectuel ;
- le *contrôle du résultat (output)* se base sur la comparaison de la performance réalisée avec celle qui avait été prévue préalablement. Ce mode de contrôle est bien adapté lorsque la performance est mesurable par des critères objectifs ;
- le *contrôle des entrées (input)* repose sur la comparaison des ressources utilisées pour une tâche avec les ressources prédéfinies pour l’exécution de cette tâche. Ce mode de contrôle n’est en général pas utilisable de manière isolée, car il ne permet pas d’évaluation de la qualité de la production réalisée ;
- le *contrôle des qualifications* parvient à la performance désirée par la sélection de personnes avec un profil déterminé, dont l’organisation va présumer qu’elles se conduiront de la manière souhaitée avec suffisamment de fiabilité ;
- le *contrôle du contexte affectif* représente l’utilisation des différents moyens d’arriver à la satisfaction du personnel. Il s’agit par exemple de satisfaire le besoin d’assimilation de l’individu à une organisation. Ce mode de contrôle tente d’aligner la satisfaction des besoins de l’individu avec celle de l’organisation³¹ ;
- les *contrôles sociaux* reposent sur le développement d’une culture d’entreprise qui crée le comportement désiré en instaurant des valeurs et des normes de comportement ;
- enfin, le *contrôle par les objectifs ou stratégies* concerne l’élément supérieur de la typologie d’Anthony (1993). En terme de contrôle du comportement individuel, il s’applique davantage au contrôle des dirigeants qu’à celui des collaborateurs et ne sera donc pas retenu ici.

L’utilisation de tel ou tel mode de contrôle dans une situation particulière est contingente et sa pertinence dépend des caractéristiques de l’activité exercée par l’organisation et de l’environnement dans lequel elle évolue.

1.3 Modes de contrôle et facteurs de contingence

Les différents modes de contrôle ne prennent leur intérêt que lorsque l’on est en mesure de les relier à des facteurs de contingence, c’est-à-dire de confronter les modes de contrôle aux caractéristiques organisationnelles particulières afin d’assurer l’adaptation des moyens utilisés aux situations rencontrées. Les théoriciens du contrôle ont construit de nombreuses typologies selon les facteurs de contingence qu’ils ont privilégiés. Les facteurs

³¹ La notion de besoins recouvre ici des éléments tant matériels qu’affectifs.

de contingence relevés par les principaux auteurs dans le domaine du contrôle ont été divers et se sont attachés à trois aspects majeurs (Chiapello 1996).

Une première approche s’intéresse à l’activité contrôlée et cherche à mettre en évidence l’influence de ses caractéristiques sur le mode de contrôle qui lui sera adapté. Les premières démarches en ce sens remontent à Perrow (1967) qui distingue d’une part les activités « analysables » ou « non analysables » et d’autre part le degré de variabilité rencontré dans le travail (peu d’exceptions ou beaucoup d’exceptions). A chacune des combinaisons de ces deux facteurs, l’auteur associe une technologie (artisanale, routinière, de pointe, *engineering*) qui se caractérise par un mode de coordination particulier (ajustement mutuel ou planification). Une autre typologie élaborée simultanément par Ouchi (1977) et Merchant (1982) s’intéresse également à des facteurs concernant l’activité : d’une part la « connaissance du processus de transformation » (Ouchi 1977) ou la « connaissance des actions spécifiques désirables » (Merchant 1982) – un élément qui recouvre la dimension analysable / non analysable de Perrow (1967) ; d’autre part la possibilité de mesurer les résultats, ce que Ouchi (1977) appelle « disponibilité des mesures d’*output* » et Merchant (1982) « capacité à mesurer les résultats sur les dimensions importantes de la performance ». En croisant ces deux processus, on obtient la matrice suivante :

Tableau 2-1
La pertinence des modes de contrôle

		Possibilité de mesure des résultats	
		Elevée	Faible
Maîtrise du processus	Excellente	Contrôle des comportements et / ou du résultat	Contrôle des comportements
	Faible	Contrôle du résultat	Contrôle des qualifications

Une deuxième approche s’intéresse à la relation entre l’activité exercée et la convergence d’intérêts entre les parties prenantes. Ouchi (1980) – dans la lignée de l’économie des coûts de transaction – distingue trois modalités de coordination des activités dans les organisations : le marché, la bureaucratie, le clan. L’élément-clé qui justifie le passage d’une modalité à une autre est le degré d’ambiguïté des transactions, au sens où plus celles-ci sont ambiguës, plus la situation implique une convergence d’intérêts forte entre les individus. Ainsi, la relation clanique est fondée sur une convergence des buts plus élevée que celle de la relation bureaucratique – une convergence rendue nécessaire par une ambiguïté des tâches plus importante. A l’inverse, le marché se caractérise par l’absence de nécessité de relation continue en situation de faible ambiguïté.

Enfin, une troisième approche ajoute aux critères liés à l’activité exercée des critères liés au personnel de l’organisation et à son environnement (Mintzberg 1982 ; Child 1984). Pour le personnel, on trouve les déterminants suivants : expertise et qualification, position des employés sur le marché du travail. En ce qui concerne l’environnement, la taille de l’entreprise, son âge et la variabilité de l’environnement constituent des éléments qui doivent être pris en compte dans la définition des modes de contrôle, ainsi que la tension compétitive présente sur le marché dans lequel évolue l’entreprise. De manière générale, la prise en compte des différents facteurs de contingence doit permettre d’appréhender chaque situation spécifique et de mettre en œuvre les modes de contrôle adaptés. On peut donc appliquer ce cadre d’analyse dans le cadre de l’activité des cabinets d’audit, tout particulièrement à la lumière d’une forme de contrôle particulière : le contrôle professionnel.

2. Le contrôle professionnel et la problématique du contrôle en audit

La vision traditionnelle du contrôle le conçoit comme constitué par des mécanismes mis en place par la direction pour contrôler le travail essentiellement par l’observation (contrôle du comportement) et le suivi (contrôle du résultat). Mais lorsque les processus de production deviennent plus complexes, ces contrôles formalisés deviennent moins adaptés, ce qui engendre un besoin de types moins structurés de contrôle (Mintzberg 1982). Les organisations ont alors souvent recours au « contrôle professionnel » (Abernethy & Stoelwinder 1995). Les cabinets d’audit ont été considérés par certains comme des structures utilisant cette forme de contrôle (Fogarty 1992). Le contrôle professionnel – que l’on peut relier à la configuration organisationnelle de bureaucratie professionnelle de Mintzberg (1982) – présente certaines caractéristiques et certains avantages (§2.1). Mais l’utilisation du contrôle professionnel attaché aux bureaucraties professionnelles peut être remise en cause par l’introduction de contrôles structurés (§2.2). En ce qui concerne notre domaine d’étude, la situation actuelle du marché de l’audit crée une problématique de contrôle particulière qui s’inscrit en fait largement en dehors de celle du contrôle professionnel (§2.3).

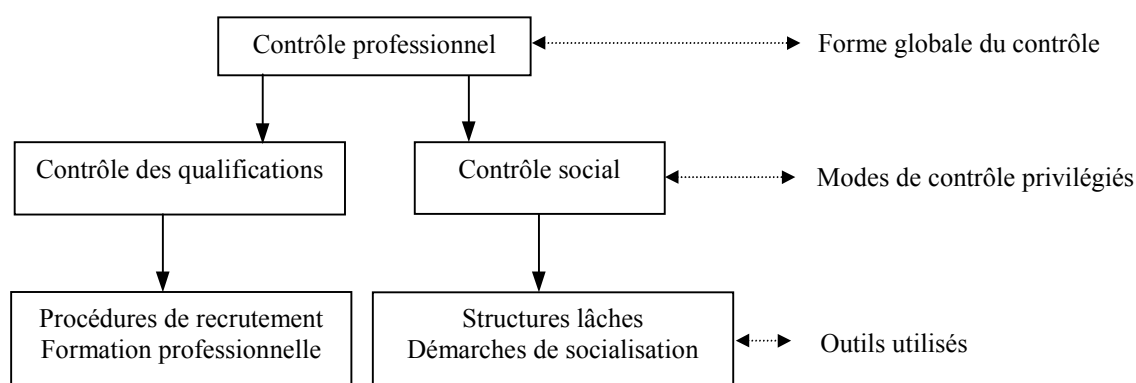
2.1 Le contrôle professionnel

Les limites des contrôles formalisés dans les organisations avec une activité complexe peuvent créer un besoin de formes moins structurées de contrôle. Ceci est particulièrement le cas dans des environnements incertains ou lorsque les tâches nécessitent une forte technicité. Lorsque les contrôles administratifs formalisés ne sont plus suffisants, une stratégie est d’employer des « professionnels » dont le comportement est largement encadré par des mécanismes de contrôle social (Abernethy & Stoelwinder 1995). Le contrôle professionnel se rapproche du contrôle clanique au sens de Ouchi (1980) : il apparaît lorsque l’organisation recrute du personnel qui dispose de compétences pour

utiliser son expertise dans des conditions d’incertitude. Ces individus sont considérés non seulement comme possédant les compétences nécessaires pour effectuer des tâches complexes, mais comme ayant été socialisés pour agir de manière autonome sans contrôles structurés.

En reprenant l’articulation du contrôle proposée plus haut, on peut schématiser le contrôle professionnel de la manière suivante :

Figure 2-2
Les niveaux de contrôle dans la bureaucratie professionnelle



L’hypothèse sur laquelle repose le traitement particulier des professionnels est que leur contrôle est assuré par des stratégies de formation (acquisition des connaissances et des savoir-faire liés au travail) et de socialisation (intériorisation des normes de l’organisation et de la profession). Ces stratégies – mises en place par le management pour instiller et renforcer la congruence entre les buts et les valeurs de l’organisation et ceux de l’individu – sont construites de manière à assurer des comportements cohérents avec les objectifs de l’organisation (Ouchi 1980). Le nœud de l’apparition et du maintien du contrôle professionnel est donc une certaine convergence d’intérêts entre le professionnel et son organisation. Or, cette convergence peut devenir problématique dans certains contextes.

2.2 L’intégration des professionnels dans des systèmes structurés

Malgré les avantages liés au contrôle professionnel, on assiste à une tendance forte vers l’intégration des professionnels dans des systèmes à caractère administratif accru et marqués par un développement des outils formalisés de contrôle (Abernethy & Stoelwinder 1995). Ces systèmes administratifs incluent des contrôles du résultat et des contrôles du comportement qui ont pour effet de diminuer parfois considérablement la liberté d’action du professionnel. Ils sont le plus souvent rendus nécessaires par les contraintes budgétaires ou par des remises en cause sociales qui imposent une surveillance accrue.

Mais lorsque l’environnement devient particulièrement structuré, l’intégration des professionnels dans un système plus contraignant peut créer un « *clash des cultures* » (Raelin 1984). Le conflit apparaît tout particulièrement lorsque les salariés professionnels ont des comportements visant à maintenir leur propre autonomie et que le management met en place des systèmes de contrôle conçus spécifiquement pour contrôler ces comportements (Abernethy & Stoelwinder 1995). Le glissement d’une régulation professionnelle vers une régulation managériale plus classique peut alors générer des difficultés d’adaptation dans la mesure où elle impose à l’individu de légitimer ses actes avant tout par des règles organisationnelles. Or, le professionnalisme nécessite le respect de logiques propres qui peuvent être en contradiction avec des règles organisationnelles perçues comme arbitraires. Il existe donc un potentiel important de conflit de rôle pour les professionnels dans des contextes structurés, particulièrement aux niveaux hiérarchiques les plus bas (Dillard & Ferris 1989).

Les contrôles administratifs incluent des contrôles du résultat (budgets, revue du travail) et des contrôles du comportement (structuration du travail, système d’évaluation). Les recherches sur le sujet ont montré que le mode de contrôle considéré comme le plus pénible par les individus avec une forte orientation professionnelle est celui du contrôle du résultat, c’est-à-dire lorsque les supérieurs imposent le respect d’objectifs perçus comme non acceptables et mesurent la performance à leur aune (Abernethy & Stoelwinder 1995). La réduction de ce conflit peut se faire par la mise en œuvre de démarches spécifiques destinées à encourager les professionnels à abandonner certaines des attentes liées à leur statut et à accepter les valeurs qui sont au fondement des systèmes de contrôles. Le danger est que ces individus ne se mettent alors à ressembler aux autres salariés dans leurs attitudes et leurs comportements. Faute de convergence de valeurs et d’intérêts entre le professionnel et son organisation, le maintien du contrôle professionnel peut devenir problématique ce qui amène à renforcer encore le contrôle formel au détriment de l’autonomie.

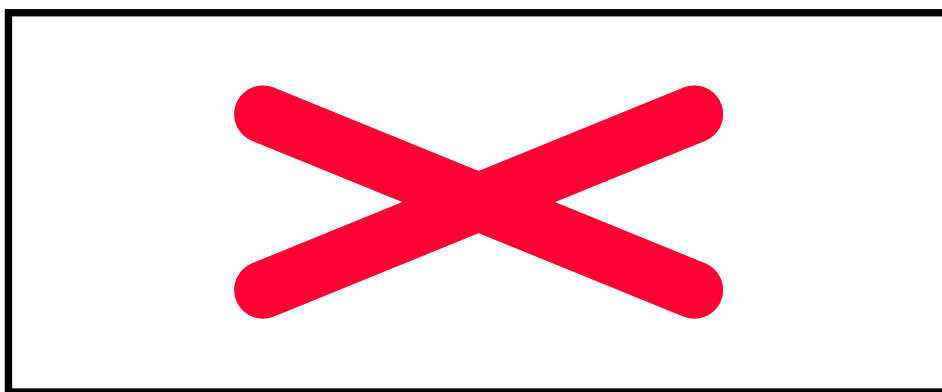
Dans le contexte de l’audit, l’opposition majeure qui remet en cause le contrôle professionnel est celle de l’écart entre le maintien de la qualité – qui peut s’inscrire dans le cadre d’un contrôle professionnel – et la pression concurrentielle qui le conteste en introduisant un contrôle budgétaire fort. Aux yeux des collaborateurs d’audit, la pression sur les coûts peut souvent avoir un effet négatif sur le travail fourni, dans la mesure où on les oblige à ce qu’ils perçoivent comme des compromis qualitatifs pour respecter la contrainte de profit (Humphrey & Moizer 1990). La nature même de la situation de l’audit et le problème de contrôle qu’elle pose peuvent donc par essence empêcher le maintien d’un contrôle à dominante professionnelle dans les cabinets d’audit.

2.3 La problématique du contrôle en audit

Pour les cabinets d'audit, les objectifs de l'organisation peuvent se résumer en deux buts principaux : maximiser le nombre d'heures « chargeables » (c'est-à-dire susceptibles de faire l'objet d'une facturation aux clients) afin d'augmenter le chiffre d'affaires du cabinet, et assurer la qualité de l'audit afin de préserver la réputation du cabinet (McNair 1991). Ces objectifs reflètent la coexistence entre le mandat social des cabinets – qui les rend responsables par rapport au public – et leur nature d'organisations à but lucratif dont les profits dépendent des honoraires générés (Pasewark *et al.* 1995). Ces deux objectifs sont contradictoires car – à technologie donnée – l'obtention d'un niveau de qualité élevé passe par des travaux d'audit coûteux en termes de main d'œuvre. La nécessité d'un équilibre entre la qualité et le coût de l'audit crée donc une double contrainte pour les cabinets. D'un côté, l'objectif de survie dans un environnement concurrentiel nécessiterait de diminuer le temps investi dans un audit. Mais, d'un autre côté, la nécessité de préserver un niveau de qualité aurait tendance à maintenir, voire augmenter le nombre d'heures (McNair 1991) : la complexité croissante des organisations et l'augmentation des risques des entreprises devrait plutôt faire augmenter le volume des interventions d'audit.

Un modèle du dilemme coût / qualité est présenté par McNair (1991). Dans ce modèle, les préoccupations relatives à la qualité tendent à pousser vers l'augmentation des travaux effectués, alors que les contraintes de coût tendent à diminuer l'effort accompli. La partie grisée représente la zone de compromis où les deux objectifs peuvent faire l'objet d'une compensation :

Figure 2-3
Modèle de la contrainte coût / qualité en audit



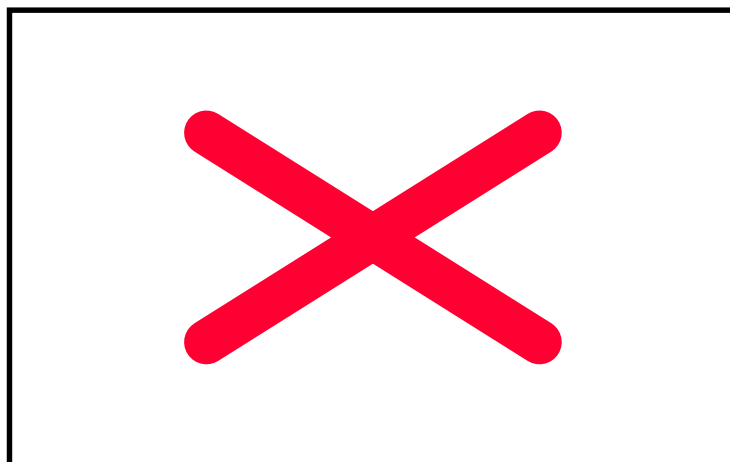
La particularité de l'audit est que la zone de compromis est large puisqu'il est difficile de spécifier un niveau d'effort nécessaire ou suffisant : à la fois parce que la qualité en audit est problématique à mesurer et à définir intrinsèquement et parce qu'elle est difficilement perceptible par l'environnement. La marge de manœuvre des cabinets est donc particulièrement large, au point qu'il serait possible de diminuer les contrôles

effectués sans que cela ne soit trop visible. Mais le profit à court terme qui pourrait être obtenu en diminuant la qualité des contrôles doit être mis en lumière des risques encourus si le marché percevait cette diminution de qualité, d'autant plus que la valeur du service fourni par les cabinets d'audit a déjà tendance à être remise en cause (Otley & Pierce 1996a). Si le marché se mettait à douter encore davantage de la qualité de la certification effectuée par les auditeurs, la perte de crédibilité institutionnelle qui en résulterait serait fortement dommageable pour les cabinets puisqu'ils auraient des difficultés à justifier le niveau élevé de leurs honoraires. Le maintien d'une qualité des contrôles est donc indispensable. La solution au dilemme passe alors par une maîtrise du coût de ces contrôles, basée soit sur un contrôle budgétaire fort – ce que la profession fait déjà depuis un certain temps – soit sur une redéfinition des méthodes – dans le cadre de laquelle on peut inscrire les nouvelles approches d'audit mises en place actuellement par les cabinets.

Parallèlement, la position des cabinets d'audit par rapport à leurs divers interlocuteurs pose un autre problème. Pour les cabinets, les attentes de leurs clients dépassent le cadre traditionnel de la certification dans la mesure où des aspects de service viennent se rajouter au contrôle des comptes. S'ils ont traditionnellement mis en avant leur rôle social de protecteurs des intérêts des tiers, c'est-à-dire le fondement même de leur existence, ils ont de plus en plus tendance à se positionner également en tant que support des sociétés auditées (Hatherly 1999). L'utilisation même du terme de « *client* » utilisé dans les cabinets pour désigner l'entreprise contrôlée est problématique dans la mesure où elle est l'indice d'un positionnement certes plus valorisant – il est plus gratifiant d'être un conseil qu'un contrôleur – mais qui fait que la profession tend à dépasser le cadre traditionnel qui justifie son monopole (Humphrey & Moizer 1990).

Or, la certification devient plus difficile à réaliser économiquement si une partie de l'effort d'audit doit servir le client sans être nécessairement utilisable pour la collecte des preuves d'audit nécessaires à la certification. Pour le cabinet, l'enjeu est de savoir intégrer à la fois le formalisme lié à la validation des comptes et le pragmatisme lié au besoin de fournir de la valeur ajoutée au client. Le dilemme coût / qualité nous apparaît donc plus complexe, puisqu'il est bidimensionnel :

Figure 2-4
Modèle bidimensionnel de la qualité en audit



Dans ce modèle, à effort donné matérialisé par la ligne diagonale (affectation de X heures-auditeurs, compte tenu de leur niveau d’expérience), un arbitrage peut être effectué entre effort de certification et effort de service. La particularité de cette situation est que la dimension « service » est celle qui est valorisée par le client, mais qu’elle ne correspond pas à la mission à l’origine de la relation du cabinet avec le client, à savoir la satisfaction des besoins de l’environnement par l’intermédiaire de la certification. Or, la satisfaction de l’effort de certification pourrait éventuellement nécessiter des ressources telles qu’ils n’en reste pas suffisamment pour la satisfaction des besoins du client hors certification (en raison de la nécessité d’un minimum d’effort pour la certification). Inversement, le minimum de certification pourrait ne pas être atteint si trop d’effort était donné à la satisfaction du client. Cette situation nécessite un arbitrage qui peut être problématique, car la zone de compromis peut ne pas exister dans certaines configurations³².

3. Le contrôle et les cycles de l’auditeur

Quel que soit l’arbitrage coût / qualité de certification / qualité de service effectué par la hiérarchie des cabinets, sa mise en œuvre passe par les auditeurs de terrain. Ce sont eux qui sont chargés de l’exécution concrète des orientations définies par leurs supérieurs. Leur action doit donc être orientée dans le sens désiré, ce qui implique un contrôle de leur performance. Compte tenu des caractéristiques de l’activité d’audit, les différents modes de contrôle n’ont pas la même pertinence. Le choix des outils de contrôle des collaborateurs d’audit va donc en être affecté (§3.1). En pratique, l’application de ces outils prend place

³² Outre son impact sur la volume des travaux, on peut se demander si l’introduction des nouvelles méthodologies d’audit n’est pas aussi une manière de lever pour partie la nécessité de cet arbitrage en réorientant vers la dimension de service les contrôles effectués pour la certification.

dans les deux cycles qui rythment la vie des auditeurs : le cycle annuel de gestion des carrières (§3.2) et le cycle de périodicité plus courte constitué par la succession des missions (§3.3).

3.1 Pertinence des différents modes de contrôle en audit

En raison des contraintes fortes de l’activité, le contrôle professionnel n’est plus envisageable en tant que tel dans les cabinets ce qui nécessite la mise en place de contrôles à orientation davantage formalisée. Cette situation n’est d’ailleurs pas forcément vécue de manière trop négative par les auditeurs. Comme le rappellent Abernethy & Stoelwinder (1995), si l’agent de socialisation le plus important d’un salarié professionnel a été son lieu de travail – ce qui est le cas pour les jeunes auditeurs – la compatibilité entre des objectifs professionnels et des objectifs organisationnels est susceptible d’intervenir plus facilement. La palette des modes de contrôle possibles pour les auditeurs est donc plus large *a priori* que dans d’autres contextes.

Cependant, tous les modes de contrôle ne sont pas pertinents de la même façon en raison des caractéristiques de l’activité et de la nature du travail réalisé :

- le *contrôle du comportement* n’est envisageable que partiellement dans le cadre d’une mission d’audit. Seuls quelques aspects visibles du comportement du collaborateur peuvent faire l’objet d’une observation réelle : l’assiduité, la ponctualité, la présentation. En revanche, le comportement de travail en lui-même n’est pas observable : à la fois parce que les travaux d’audit ont lieu dans les locaux du client, et donc échappent au contrôle direct du management du cabinet, mais aussi parce que l’audit est un métier essentiellement solitaire où la réalisation du travail est faite par chacun de manière isolée, sans que le supérieur hiérarchique n’en surveille réellement l’exécution ;
- le *contrôle du résultat* n’est également possible que partiellement. En effet, si le contrôle des travaux du collaborateur par un supérieur hiérarchique permet d’éviter les erreurs ou omissions flagrantes, rien ne permet de s’assurer de façon certaine que les contrôles qui se matérialisent dans les dossiers de travail d’un auditeur correspondent à du travail effectivement réalisé. Comme nous le verrons ultérieurement lors de notre étude des comportements de réduction de qualité, il existe des manières de produire des dossiers de travail qui présentent les apparences d’un bon travail d’audit, mais ne recouvrent pas de preuves suffisantes (cf. chapitre IV) ;
- le *contrôle des entrées* permet de s’assurer de la maîtrise des ressources utilisées pour l’audit, à savoir les heures chargées par les auditeurs intervenant sur la mission. Ce mode de contrôle n’est cependant pas suffisant, car il ne permet pas de s’assurer de la qualité du travail d’audit fourni. En outre, le temps travaillé n’est pas toujours observable réellement compte tenu du caractère solitaire de l’exécution des tâches.

Comme le rappelle McNair (1991), il est facile de mesurer le temps de présence, mais l'effort réel est moins observable ;

- le *contrôle des qualifications* est un élément important pour les cabinets d'audit. La sélection du personnel se fait parmi les titulaires de diplômes sélectifs : dans le contexte français, le vivier naturel des jeunes auditeurs est constitué par les grandes écoles de commerce et par des filières universitaires sélectives. Ce mode de contrôle, s'il est important, n'est cependant pas problématique car il peut être atteint de manière relativement simple lors des phases de recrutement ;
- le *contrôle par le contexte affectif* est important compte tenu du positionnement élitiste des cabinets qui repose sur la valorisation des jeunes diplômés qui y travaillent et du métier qu'ils exercent. La satisfaction à cet égard est un élément important qui permet, s'il est bien géré, d'imposer une certaine dose de pression aux auditeurs ;
- l'intégration des normes et des valeurs par le *contrôle social* est un critère essentiel pour s'assurer de la qualité du travail produit par l'auditeur compte tenu de la difficulté à la mesurer intrinsèquement. La relation entre le cabinet et l'auditeur quant à la qualité du travail repose sur une forme de confiance qui va être atteinte plus facilement avec des salariés qui partagent les valeurs de l'organisation et vont conformer leur comportement aux normes déterminées.

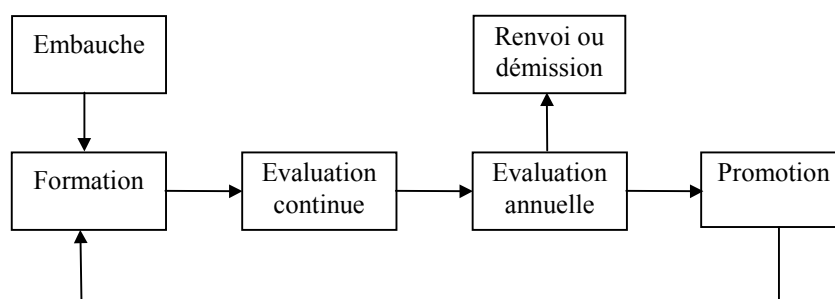
En raison de l'observabilité limitée du comportement des auditeurs et de la liberté d'organisation dont ils disposent en mission, les contrôles structurés devraient normalement être limités et le mode de contrôle le plus important devrait reposer sur les contrôles sociaux plus diffus. Mais se baser uniquement sur le respect des normes et des valeurs ou sur la satisfaction des collaborateurs pour obtenir une performance adéquate est une solution qui n'est pas acceptable pour le management des cabinets en raison de la divergence d'intérêts entre les acteurs : la pression budgétaire et la parcellisation des tâches nécessitent la mise en place de modes de contrôle à orientation davantage bureaucratique. Parallèlement au contrôle professionnel, la mise en place d'outils de contrôle qui s'inscrivent dans une logique de contrôle managérial classique est donc nécessaire, malgré leurs limites. L'audit étant une activité de main d'œuvre, ce contrôle est avant tout un contrôle du travail et des comportements centré autour des collaborateurs des cabinets. Il repose sur la revue des dossiers de travail des auditeurs (contrôle du résultat), le suivi des temps passés (contrôle des entrées) et le système d'évaluation du personnel (contrôle du comportement). Ces outils de contrôle managérial – ainsi que les autres contrôles – s'inscrivent dans les différents cycles qui rythment le travail des auditeurs et la gestion des ressources humaines des cabinets.

3.2 Le cycle annuel des auditeurs

Le contrôle dans les cabinets d’audit s’intègre dans le cycle annuel de gestion des carrières. En effet, la périodicité annuelle de la publication des états financiers des entreprises et des missions d’audit facilite une gestion du personnel qui repose sur cette même périodicité. L’audit fonctionne alors en « saisons » d’une durée approximative de sept à huit mois, séparées par une période plus calme l’été. La première partie de la saison est l’intérim (de septembre à décembre), où les auditeurs procèdent à la revue des procédures. Le final – à savoir la validation des comptes annuels – se déroule généralement de janvier jusqu’au mois d’avril. Certaines missions, particulièrement pour les gros clients ou ceux dont les délais de publication des comptes sont serrés, donnent lieu à un « préfinal », une intervention réalisée avant la fin de l’exercice et qui a pour objectif d’avancer au maximum sur les travaux de contrôle des comptes avant la clôture de l’exercice. Même si cette décomposition tend actuellement à être remise en cause par les cabinets – qui souhaitent maximiser l’utilisation de leurs collaborateurs et cherchent peu à peu à mieux répartir le travail dans l’année – elle rythme toujours largement la vie des auditeurs.

On peut situer la gestion du collaborateur d’audit dans le circuit suivant :

Figure 2-5
Le cycle annuel des auditeurs



Le processus commence lors du recrutement avec la sélection d’individus présentant la formation et le profil personnel requis (contrôle des qualifications). Les cabinets d’audit se caractérisent en effet par la forte homogénéité des profils qu’ils recrutent³³. L’intégration dans le cabinet (contrôle social) s’effectue lors des séminaires de formation initiale où les auditeurs s’imprègnent de la culture et des méthodes de fonctionnement du cabinet. Ensuite, l’évaluation continue à la fin de chaque mission est

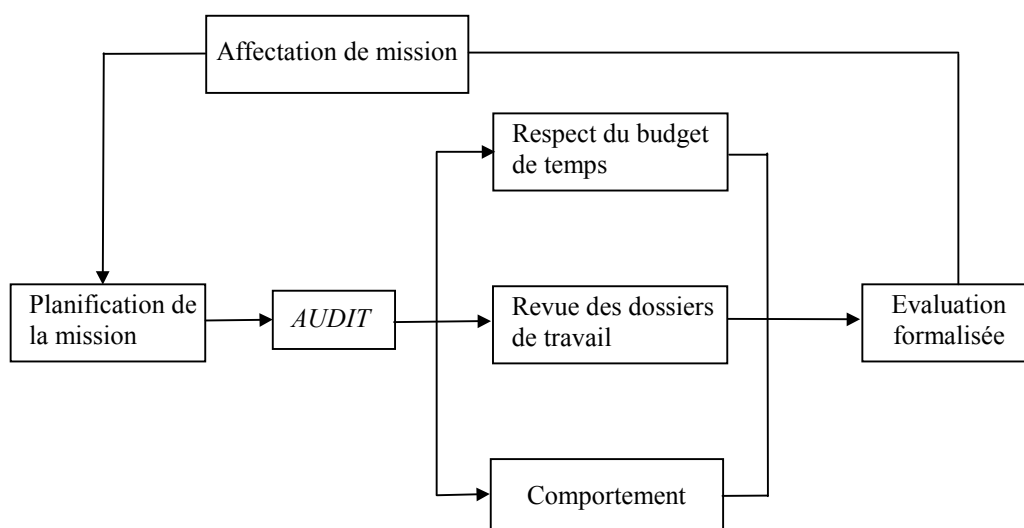
³³ Certains cabinets tentent de diversifier leur recrutement en faisant appel à des profils différents tant au niveau de la formation (ingénieurs...) qu’au niveau du profil personnel (personnalités plus extraverties...), mais cela ne représente encore qu’une minorité de recrues.

l'aspect fondamental de la gestion des ressources humaines des cabinets (contrôle du comportement et du résultat). Son aboutissement est l'évaluation annuelle donnant lieu aux promotions et à une nouvelle période de formation. Le processus redémarre chaque année jusqu'au départ de l'individu.

3.3 Le cycle de la mission d'audit

Le caractère cyclique de la vie professionnelle des auditeurs se manifeste à un deuxième niveau par la succession des missions. Chacune d'entre elles a généralement une durée d'une à trois semaines selon la taille de l'entreprise auditée. Chaque mission amène un nouveau lot d'adaptations qui imposent une remise en question continuelle, contrairement à la plupart des autres métiers où de telles périodes sont moins fréquentes. Le cycle de la mission d'audit se base sur l'articulation de ses différents outils de contrôle, que l'on peut synthétiser à l'aide du schéma suivant :

Figure 2-6
Evaluation et contrôle du collaborateur d'audit



La planification de la mission a pour objet de préparer la mission de l'auditeur en lui indiquant les travaux à effectuer (contrôle du résultat *a priori*). Cette planification a pour but de sécuriser l'auditeur et de s'assurer que le travail réalisé part dans la bonne direction. Par la suite, le processus de revue des dossiers d'audit par la hiérarchie s'efforce d'en contrôler la qualité (contrôle du résultat *a posteriori*) et les systèmes de suivi des temps s'assurent du respect du budget imparti (contrôle des entrées). L'évaluation de fin de mission est la synthèse des différents contrôles : au contrôle du résultat et des entrées vient s'ajouter un élément social qui repose sur le respect des normes sociales et des valeurs en vigueur dans l'organisation (contrôle du comportement). Cette évaluation aura des conséquences sur les affectations de mission de chaque auditeur par le service du planning.

Conclusion de la section 1

Nous avons vu au cours du chapitre I que – si les cabinets d’audit peuvent encore être considérés comme des « bureaucraties professionnelles » au sens de Mintzberg (1982) en ce qui concerne les associés – ils tendent à se rapprocher de la configuration structurelle de « bureaucratie mécaniste » pour les collaborateurs. Mais, à un autre niveau d’analyse, les cabinets d’audit sont également symptomatiques de la confrontation du contrôle professionnel à des contraintes environnementales qui en remettent en cause la pertinence. Le contrôle managérial tend à y s’imposer par rapport au contrôle professionnel.

A l’origine de cette situation se trouvent les contraintes concurrentielle, technique et sociale que subissent la profession. Afin d’assurer la performance des cabinets, ces contraintes se doivent d’être retransmises aux collaborateurs. L’ambiguïté de la notion de qualité en audit et la difficulté à contrôler le travail réalisé se traduisent alors par la coexistence de modes de contrôle formalisés et sociaux qui s’inscrivent dans le cycle de travail et de gestion des ressources humaines des cabinets. A cet égard, nous avons vu que la performance des auditeurs est particulièrement bien encadrée puisqu’il est fait appel à une diversité de modes de contrôle qui interviennent à différents stades de la réalisation du travail.

Notre analyse met en évidence trois outils principaux de contrôle formalisé mis en place par le management des cabinets : le système de revue des dossiers, le système de suivi des temps et le système d’évaluation. La revue des dossiers d’audit s’efforce d’en contrôler la qualité et la conformité aux normes. Le système de suivi des temps s’assure quant à lui du respect du budget imparti. Ces deux outils de contrôle sont les vecteurs de transmission de la contrainte économique et de la contrainte technique du niveau du cabinet au niveau de l’individu. L’évaluation de fin de mission est l’aboutissement des autres modes de contrôle : au contrôle du résultat et des entrées vient s’ajouter une forme de contrôle du comportement. Ces outils formalisés feront l’objet d’une analyse plus approfondie au cours de la section 2. Mais ils existent parallèlement à des contrôles sociaux plus informels qui seront étudiés au cours de la section 3. Cette deuxième catégorie de contrôles reflète les limites des systèmes formalisés de contrôle pour s’assurer du bon comportement des collaborateurs.

Section 2 – Les outils formalisés de contrôle des auditeurs

En raison de leur impact structurant pour les individus et de leur rôle dans le fonctionnement organisationnel, les systèmes formalisés de contrôle sont un aspect incontournable de toute organisation. Dans les cabinets, les outils de contrôle formalisés mis en place prennent la forme de trois processus principaux. La revue des travaux d’audit est un contrôle du travail *a posteriori* qui vise à s’assurer de la qualité du travail produit (§1). Le suivi des temps passé sur la mission – un contrôle *a posteriori* des entrées – s’attache quant à lui à l’efficacité des travaux réalisés en imposant à l’auditeur le respect de budgets de temps resserrés par les contraintes concurrentielles (§2). Ces deux éléments interviennent, parmi d’autres, dans le processus d’évaluation des collaborateurs (§3), dont l’importance dans la gestion de carrière des cabinets permet de s’assurer du respect des autres contraintes.

En tant qu’éléments saillants de la structure des cabinets, et compte tenu de leur lien avec la performance au travail, les outils formalisés de contrôle des cabinets sont l’aspect organisationnel de l’audit qui a reçu le plus d’intérêt de la part des chercheurs en comptabilité. L’objectif de cette section est, pour chacun des trois outils, d’en préciser l’utilité et les modalités de fonctionnement, mais également de souligner leur caractère stratégique. La formalisation des outils ne peut en effet empêcher certains degrés de liberté mis en évidence par la littérature.

1. La revue des travaux d’audit

Si le résultat intangible de l’audit est la certification des états financiers, le résultat substantif en est les dossiers de travail constitués au quotidien par les auditeurs et qui contiennent la matérialisation des contrôles et des tests effectués. Leur importance est donc fondamentale : la construction de la certification, l’homogénéisation des résultats et la minimisation du risque passent par leur correcte constitution (Roebuck & Trotman 1992). En particulier, les dossiers de travail permettent de justifier la réalisation du travail selon les normes, tant vis-à-vis de l’intérieur que de l’extérieur du cabinet (Power 1995). L’exercice du jugement et la mise en œuvre des méthodologies n’ont d’une certaine façon aucune valeur s’ils ne se matérialisent pas concrètement dans les dossiers d’audit.

Le moyen de contrôle *a posteriori* des travaux d’audit effectués par les collaborateurs est le processus de revue par la hiérarchie. La revue des travaux est une norme de fonctionnement des cabinets d’audit imposée par les organisations professionnelles (Mikol 1999). Elle doit répondre à deux objectifs externes (Rich *et al.* 1997) : vérifier la validité des assertions des états financiers (construction de l’opinion) et assurer une documentation du travail (défense de l’opinion). Au niveau interne, le

processus de revue sert à s'assurer du respect des méthodes du cabinet, à évaluer les collaborateurs qui établissent les dossiers et à les faire progresser grâce à la dimension pédagogique associée à la revue (Roebuck & Trotman 1992). S'appuyant sur la formalisation des dossiers d'audit (§1.1), le processus de revue se réalise concrètement par interactions individuelles (§1.2) et peut se concevoir comme une activité stratégique impliquant les différents acteurs de la mission d'audit (§1.3).

1.1 Les dossiers d'audit

Les instruments de travail de l'auditeur sont constitués par les différents dossiers d'audit qui regroupent les papiers de travail rassemblés progressivement. Il y a d'une part le « dossier permanent » qui comprend les informations accumulées au cours du temps sur l'entreprise auditée et son organisation telles que l'organigramme, les informations économiques et sectorielles, la description des procédures. Il contient également les procès-verbaux des conseils d'administration et des assemblées générales, les statuts et autres informations à caractère juridique concernant l'entreprise contrôlée. Le dossier permanent est conservé d'année en année et mis à jour progressivement.

Les autres dossiers d'audit sont à périodicité annuelle. Ils sont établis lors de l'année N et archivés après le contrôle des comptes de N+1. On trouve d'une part le « dossier de synthèse » qui regroupe les documents principaux de la mission afin d'y permettre un accès facile : les états financiers contrôlés, la synthèse des travaux d'audit, la description des problèmes rencontrés, le plan d'audit, les programmes de travail, les conclusions des éventuels spécialistes appelés sur la mission (fiscalistes, informaticiens). Ce dossier est constitué progressivement au cours de la mission par le senior.

Les contrôles effectués par les auditeurs de terrain sont regroupés dans des « dossiers de révision » ou « dossiers de travail ». Ces dossiers sont divisés en sections qui contiennent chacune le résultat des travaux réalisés sur un cycle particulier. Concrètement, les papiers de travail sont constitués par les notes explicatives ou descriptives réalisées par les auditeurs, les feuilles de contrôles et les photocopies de documents de l'entreprise. Traditionnellement, le travail de vérification est matérialisé par l'apposition de « *ticks* », marques au stylo rouge apposées derrière chaque chiffre contrôlé qui signalent que l'auditeur a vérifié l'origine et la justesse de ce chiffre. La signification de chaque *tick* utilisé sur une feuille de travail est indiquée en bas de page. Un *tick* particulier (✓) peut ainsi vouloir dire « pointé à la balance générale », un autre (X) « vérifié à partir du relevé bancaire ». Une feuille de travail pourra par exemple être constituée d'une photocopie du détail des factures dues par un client de l'entreprise à la clôture des comptes de l'exercice. L'auditeur apposera alors un *tick* derrière un montant lorsqu'il aura vérifié que la facture concernée a fait l'objet d'un règlement par le client. Lorsqu'un nombre satisfaisant de

factures auront été sondées, ceci permettra de considérer que le solde du client dans les comptes de l’entreprise est validé.

La présentation des feuilles de travail est variable selon les cabinets et les pays. Certains cabinets ont informatisé la préparation des dossiers dans un souci d’efficacité, alors que d’autres sont restés à une préparation papier manuelle. En France, lorsqu’ils sont manuels, les dossiers sont généralement établis au crayon de papier. Dans les pays anglo-saxons, davantage touchés par le juridisme, les papiers de travail sont souvent établis au stylo à bille pour empêcher toute modification. Aux Etats-Unis, chaque affirmation doit être signée (*signed-off*) pour marquer l’engagement de la personne qui l’a établie : on arrive parfois alors à des dizaines de signatures par page (Pentland 1993). En France, le préparateur du dossier et les personnes qui le revoient mettent leurs initiales une fois sur chaque page.

1.2 La revue : modalités pratiques

Même s’il lui arrive de demander des indications ou des conseils à sa hiérarchie, l’auditeur réalise son travail de manière solitaire. Lorsqu’il a terminé ses contrôles, la vérification se fait par le supérieur immédiat qui procède à la revue des papiers de travail pour s’assurer que les travaux ont été réalisés et présentés de manière satisfaisante. Ce contrôle se matérialise sous deux formes : écrite ou orale. Traditionnellement, le résultat de la revue est communiqué par l’intermédiaire de « notes de revue » écrites qui indiquent les travaux supplémentaires ou les corrections à apporter au dossier. Dans une optique pédagogique, et pour plus d’efficacité, c’est l’auditeur dont le travail est revu qui procédera lui-même à toutes ces améliorations. Après l’amélioration du dossier de travail, le supérieur hiérarchique va procéder à l’« apurement » des notes de revue, c’est-à-dire qu’il va vérifier – au vu des papiers de travail corrigés – que ses notes de revue ont fait l’objet d’un traitement satisfaisant. Dans la plupart des cas, la note de revue est alors détruite³⁴. Plus récemment, dans un souci de gain de temps, certains cabinets ont supprimé le formalisme de la revue écrite par une revue orale. Le supérieur hiérarchique interroge le préparateur du dossier en face à face sur le déroulement du travail, les résultats obtenus et les problèmes éventuels rencontrés. Quelle que soit l’approche utilisée, la revue du travail est un processus cumulatif au sens où le travail de chacun est revu par son supérieur hiérarchique : l’assistant est revu par le senior, le manager revoit le travail du senior, mais également les parties du travail de l’assistant qui l’intéressent.

L’intérêt de la procédure de revue pour réduire les erreurs de jugement a été démontré par plusieurs travaux académiques, tant au niveau du consensus du jugement que

³⁴ Dans certains cabinets, les notes de revue sont conservées dans les papiers de travail pour pouvoir justifier du fait que la revue a été faite et prise en compte.

de sa justesse (Trotman 1985 ; Trotman & Yetton 1985 ; Libby & Trotman 1993). Ces recherches ont montré l'avantage que représente le jugement d'une situation par plusieurs personnes, d'autant plus qu'en audit la personne qui effectue le contrôle est d'un grade plus élevé et dispose *a priori* d'une plus grande expérience. A l'occasion d'une comparaison de l'efficacité de revue de seniors et de managers, Ramsay (1994) a ainsi montré que, même si les deux populations détectaient un nombre semblable d'erreurs, les managers étaient plus performants pour les erreurs conceptuelles et les seniors pour les erreurs mécaniques. D'autres recherches ont montré que la revue permettait de réduire certains biais cognitifs (Messier & Tubbs 1994 ; Reimers & Fennema 1999). En outre, l'échange qu'entraîne le processus de revue peut améliorer la qualité du travail (Ismail & Trotman 1995).

La revue a plusieurs finalités tant sur la forme que sur le fond. Une étude sur le contenu des notes de revue a été réalisée sur la base de notes réelles d'un grand cabinet international et a montré que la répartition par catégorie de leurs recommandations est la suivante (Roebuck & Trotman 1992) :

- effectuer des contrôles supplémentaires (*additional audit work or follow-up*) : 29% ;
- mieux documenter le travail effectué (*update / amend working papers*) : 21% ;
- fournir des explications supplémentaires (*provide further explanation*) : 33% ;
- autres : 17%.

Les auteurs ont relevé des différences entre les évaluateurs en ce qui concerne la quantité et la nature des notes de revue qu'ils réalisent, ce qui souligne l'existence de différences individuelles non négligeables. Plus fondamentalement, ils ont relevé que les notes de revue recèlent peu de surprises, au sens où elles ne remettent que rarement en cause les fondements du travail effectué par les préparateurs des dossiers. Ce résultat est dû au fait que le contrôle des dossiers ne se limite pas au processus de revue formalisé : il est en réalité plus complexe et dépassent les notes de revue. En particulier, les difficultés potentielles ont souvent été portées à l'attention du supérieur hiérarchique pendant la constitution des dossiers, donc avant la revue en tant que telle³⁵. La revue est donc un processus continu qui va au-delà de l'évaluation en fin de travail, ce que l'évolution de certains cabinets vers une revue orale souligne bien.

1.3 La constitution des dossiers d'audit en tant que processus stratégique

Les dossiers de travail sont le seul résultat tangible de l'audit qui peut faire l'objet d'un contrôle tant interne qu'externe ; leur bonne préparation est donc fondamentale. Leur importance, et la marge de liberté dont disposent les collaborateurs dans leur travail,

³⁵ Comme relevé par observation personnelle, un évaluateur peut réagir très mal lorsqu'il découvre un problème en lisant le dossier d'audit. Il s'attend à ce que la communication sur les points litigieux – et donc susceptibles de générer une revue importante – soit immédiate et interactive.

poussent à se demander si les comportements des individus qui les préparent peuvent influencer l'audit. Dans la mesure où les dossiers de travail qu'il a produits sont un élément important de l'évaluation qu'il va recevoir, un auditeur peut avoir tendance à les présenter d'une manière de manière biaisée. La personne qui prépare les dossiers a en effet une influence significative sur la constitution de l'audit, d'autant plus que les dossiers de travail sont un produit fini et ne fournissent que peu de renseignements sur la manière réelle dont ils ont été constitués (Sutton & Lampe 1991). Même si son travail est déterminé par la planification et / ou les programmes de travail qui lui dictent les procédures à effectuer et leurs modalités, le préparateur du dossier peut manifester son influence à plusieurs niveaux (Rich *et al.* 1997) :

- même dans le cadre des tests prévus par la planification, le préparateur détermine quelles preuves d'audit sont recueillies et de quelle manière elles le sont. Par exemple, si un programme de travail impose de tester dix transactions, c'est l'auditeur lui-même qui va les sélectionner et il dispose donc d'une marge de manœuvre ;
- le préparateur réagit comme il l'entend pour les événements non explicitement prévu par les programmes de travail ;
- le préparateur effectue une première interprétation de la preuve qui peut influencer le l'évaluateur ;
- le préparateur choisit ce qu'il va documenter et ce qu'il ne va pas documenter, c'est-à-dire ce qu'il va ou non inclure dans ses dossiers. A l'occasion de l'étude d'une population de seniors confrontés aux mêmes informations, Ricchiute (1992) a montré qu'ils présentent des preuves différentes selon les conclusions auxquelles ils étaient arrivés. Or, l'évaluateur ne peut souvent se baser que sur ce qui lui est présenté dans les dossiers ;
- le préparateur détermine l'ordre dans lequel les informations sont présentées dans les papiers de travail. Messier & Tubbs (1994) ont montré que la séquence de présentation des informations avait un impact sur le comportement de l'évaluateur et sur le résultat de sa revue ;
- les préparateurs déterminent la présentation du travail, c'est-à-dire des éléments tels que la propreté, la concision et l'organisation. Même si de tels critères d'apparence ne sont pas censés influencer la façon dont est perçu le travail de fond, une bonne présentation ne peut qu'influencer favorablement la personne qui revoit le dossier.

La préparation des dossiers s'assimile donc à un processus de persuasion où le préparateur peut chercher à influencer l'évaluateur. Cependant, si le préparateur dispose d'une marge de manœuvre, tout évaluateur a lui-même été préparateur auparavant. L'état d'esprit du préparateur lui est connu et appelle en retour une attention de sa part aux possibilités d'influence. Cette attention dépendra en particulier de la crédibilité qu'il

accorde à la personne dont il revoit les dossiers (Roebuck & Trotman 1992). Il devra garder à l'esprit que le préparateur cherche à lui « vendre » un travail et devra mettre en œuvre des stratégies propres à son niveau pour ne pas se laisser influencer. En retour, le préparateur n'ignore pas cette situation et va en tenir compte lui-même lors de la préparation de ses dossiers, qui doit donc être considérée comme un processus stratégique (Rich *et al.* 1997).

Mais il est incomplet de considérer uniquement la dyade préparateur-évaluateur. Un autre élément dont il faut tenir compte est que – tant aux yeux du préparateur (assistant ou senior) que de l'évaluateur (senior ou manager) – le destinataire ultime (manager ou associé) des dossiers de travail dépasse les deux intervenants. En ce sens, l'évaluateur devient un « *co-préparateur* » des papiers de travail : il sait qu'en effectuant la revue du travail il en devient pour partie responsable aux yeux de sa propre hiérarchie. Il va donc vouloir influencer la personne qui fait le travail de façon à mieux pouvoir se l'approprier. Ceci peut se faire *a priori* par l'intermédiaire de consignes orales, mais aussi *a posteriori* par des travaux demandés suite à la revue. Cet aspect génère d'autres comportements stratégiques spécifiques (Rich *et al.* 1997).

2. Les systèmes de suivi des temps

L'outil de contrôle quantitatif mis en place dans les cabinets est le système de suivi des temps. Chaque auditeur doit établir un relevé mensuel ou bimensuel d'activité qui récapitule heure par heure son emploi du temps sur la période écoulée. Ce relevé regroupe à la fois les heures dites « chargeables » – susceptibles d'être imputées à un client particulier – et les heures non chargeables (formation, congés payés, administration...). La centralisation en informatique des relevés d'activité des collaborateurs du cabinet permet d'obtenir pour chaque client un relevé des heures imputées par les différents auditeurs ayant travaillé sur la mission. En affectant à chaque heure chargée une valeur liée au niveau hiérarchique de chaque intervenant, on peut arriver à une mesure de la rentabilité de la mission tant dans l'absolu – par comparaison avec le montant des honoraires obtenus – que de manière relative par comparaison avec les heures budgétisées. Les managers et les associés reçoivent tous les mois un relevé des temps pour chaque mission dont ils ont la responsabilité. L'importance de ce processus budgétaire influence la manière dont les budgets sont établis (§2.1) et pose une contrainte lourde sur les auditeurs et leur motivation (§2.2). Cette situation entraîne en retour plusieurs comportements mis en évidence par la littérature sur l'audit : les manipulations des comptes-rendus d'activité (§2.3).

2.1 Le budget d'audit : prévision ou exercice mécanique ?

L'exercice budgétaire de base pratiqué dans les cabinets d'audit est la mesure du « *return* », c'est-à-dire du rapport entre les honoraires facturés et les ressources employées par le cabinet pour accomplir la mission. L'obtention de bons niveaux de *returns* est un critère utilisé pour l'évaluation des managers et il existe des normes plus ou moins définies

de ce qu'il est acceptable d'avoir selon le secteur d'activité et la taille de l'entreprise contrôlée. Le *return* est aussi être considéré comme un moyen d'évaluer la capacité de l'associé à négocier de bons niveaux d'honoraires³⁶.

On voit bien que le système de suivi des temps utilisé dans les cabinets d'audit correspond à la forme la plus simple du contrôle de gestion. Il a essentiellement une visée rétrospective, et non prospective, et s'inscrit dans la vision traditionnelle du contrôle centrée sur le suivi des coûts : il s'agit essentiellement de garantir la bonne utilisation des ressources. Le deuxième moment du contrôle de gestion – où la stratégie intervient dans le processus afin de se concilier avec la logique économique dans un souci de cohérence (Bouquin 1997) – n'est pas pris en compte actuellement.

Le caractère obsessionnel du *return* peut entraîner un certain nombre de phénomènes adaptatifs dont on peut mentionner (Otley & Pierce 1996a) :

- l'utilisation de personnes moins qualifiées est un recours facile, car le taux horaire de chaque auditeur est fonction de son grade. Il peut être tentant de sous-qualifier une équipe pour réduire le coût à budget horaire donné ou pour pouvoir affecter davantage d'heures à une équipe de taille donnée ;
- le recours à des stagiaires est une façon efficace de se procurer une ressource de « petites mains » à coût réduit. Ce n'est pas un hasard si les cabinets sont de forts consommateurs de stagiaires pendant la haute saison de contrôle des comptes de janvier à mars ;
- l'ajustement du budget horaire de la mission et du travail d'audit aux contraintes d'honoraires est un élément omniprésent. La constitution d'un planning d'intervention d'une mission d'audit s'apparente ainsi souvent à un processus calculatoire : il s'agit en fait essentiellement d'arranger les nombres d'heures pour arriver au total désiré. L'utilisation de feuilles de calcul sur tableur dédiées à la conception des budgets facilite grandement cette pratique. La conséquence est que le budget est souvent préparé par le senior sur la base du réel, voire du budget, de l'année précédente sans être analysé dans l'absolu à la lumière des spécificités de l'entreprise auditée. On peut donc se demander s'il s'agit encore d'un budget en tant que tel ou s'il s'agit plutôt d'un exercice mécanique sans véritable travail de réflexion.

³⁶ Une des caractéristiques des grands cabinets d'audit est que l'évaluation des individus ne s'arrête jamais. Il ne faut pas croire que l'adoubement comme associé signifie la fin des contraintes. Au contraire, une nouvelle série d'épreuves commence, mais d'une nature différente. Ces considérations dépassent le cadre de notre travail, centré sur les auditeurs de terrain, mais on pourra se référer à Dirsmith *et al.* (1997).

2.2 Les auditeurs face au contrôle budgétaire

Pour les auditeurs de terrain, le respect des budgets des temps est un élément important du contrôle quantitatif utilisé dans les cabinets d’audit. Or, ces budgets sont souvent extrêmement resserrés. Compte tenu des contraintes qu’une telle situation impose, elle nécessite en retour une forte motivation de la part des auditeurs. A cet égard, les théories de la motivation mettent en évidence deux variables associées à la motivation (Otley & Pierce 1996a) : la « valence », valeur associée à la réussite de la tâche, et l’« instrumentalité », c’est-à-dire la probabilité qu’un effort donné va permettre la réussite. En ce qui concerne les auditeurs, le respect des budgets est un élément important de l’évaluation professionnelle et possède donc une forte valence. En revanche, l’instrumentalité est relié à la faisabilité perçue des budgets et est plus problématique.

Otley & Pierce (1996a) rappellent en effet que l’utilisation d’objectifs quantifiés et spécifiques est un élément important d’un système de contrôle efficace : à condition qu’ils soient fixés à des niveaux de difficulté adéquats, ils permettent l’évaluation de la performance et la détermination d’actions de correction. Les auteurs soulignent que les travaux de recherche effectués sur la motivation ont mis en évidence que l’utilisation d’objectifs précis peut conduire à une performance meilleure que lorsque aucun objectif déterminé n’est spécifié. De plus, l’utilisation d’objectifs précis et difficiles peut conduire à une performance supérieure par rapport à une situation où les objectifs sont faciles ou de niveau moyen. Mais les études ont également montré que lorsque le budget devient si resserré qu’il en devient perçu comme inaccessible, les individus renoncent à le poursuivre et atteignent un niveau de performance inférieur à celui qu’ils auraient obtenu si un objectif moins difficile avait été déterminé. Il semble donc que la motivation maximale soit obtenue lorsque les budgets sont fixés au niveau le plus élevé perçu comme accessible par les collaborateurs.

Le problème est que la perception de la difficulté des budgets est un élément variable selon les individus et qu’elle peut en outre être affectée par des variables contextuelles. Ainsi, une forte pression budgétaire peut créer de l’ambiguïté dans l’esprit des collaborateurs si elle est accompagnée par un haut niveau d’incertitude concernant la possibilité d’effectuer les tâches demandées dans les conditions imparties (Otley & Pierce 1995). Or, les auditeurs se sentent souvent obligés de montrer qu’ils sont capables d’effectuer les tâches qui leur sont assignées dans les délais et en respectant les budgets. Si ceci ne peut être réalisé de manière fonctionnelle – en raison par exemple d’une difficulté excessive ou de l’impossibilité de les renégocier – ils peuvent tenter de faire croire qu’ils continuent à fonctionner de manière optimale en effectuant divers types de manipulations des comptes-rendus d’activité. L’utilisation de contrôles d’efficience porte en effet toujours en elle le risque de détournements (Bouquin 1997).

2.3 Les manipulations des temps passés

Compte tenu de la pression induite sur les collaborateurs par les contraintes budgétaires des cabinets, la tentation est grande pour les auditeurs de manipuler le nombre d'heures qu'ils ont passées sur une mission ou une tâche afin de respecter le budget et maximiser leurs chances de recevoir une bonne évaluation. En outre, le système de valeurs en vigueur dans les cabinets d'audit encourage souvent – implicitement ou explicitement – ce genre de manipulations (McNair 1991 ; Pentland 1993). La littérature sur les manipulations budgétaires des auditeurs dégage plusieurs comportements de manipulations des systèmes de suivi des temps (McNair 1991 ; Otley & Pierce 1996b) :

- la sous-évaluation des heures passées sur la mission (*under-reporting of time by working on personal time*), c'est-à-dire le fait de travailler sur son temps personnel et de ne pas reporter sur son relevé mensuel d'activité la totalité des heures travaillées. Cela peut se faire en restant travailler tard chez le client ou bien en emportant des dossiers pour travailler chez soi le soir ou le week-end ;
- le transfert d'heures sur un autre client (*shift time to a different client*). Certaines missions peuvent subir des contraintes budgétaires moins fortes et l'auditeur pourra imputer du temps sur ces clients, alors qu'en réalité il a travaillé sur une autre mission. Ce comportement est difficilement contrôlable par les cabinets qui ne peuvent vérifier directement le travail effectué par les collaborateurs. Son utilisation est cependant limitée par le fait qu'en réalité peu de missions sont budgétisées suffisamment largement pour permettre de dégager du temps pour une autre mission ;
- le transfert d'heures sur un code-temps non chargeable (*shift time to a non-chargeable code*), c'est-à-dire non affecté à un client. Ce comportement est généralement difficile à effectuer, car les cabinets sont soucieux de maximiser l'utilisation de leurs collaborateurs et surveillent particulièrement ces codes. Certains cabinets évaluent leur service de planning sur la manière dont il maximise l'utilisation des auditeurs ;
- le transfert de temps entre tâches (*shift time between tasks*) consiste, sur une même mission, à compenser les dérapages éventuels subis lors de l'exécution d'une tâche par l'affectation de l'excédent de temps à une autre tâche qui aura pu être effectuée plus rapidement que prévu. Ce comportement est le plus difficilement contrôlable, mais il peut être limité dans une certaine mesure en effectuant un suivi quotidien, et non en fin de mission, des heures passées.

Du point de vue de l'auditeur le problème essentiel se ramène à une alternative : doit-il ou non déclarer la totalité du temps qu'il a travaillé ? En effet, seul le premier comportement – à savoir le fait de ne pas charger l'intégralité du temps qu'il a travaillé – lui fait mettre en jeu son temps personnel. Les trois autres comportements ne sont que des manipulations du système budgétaire du cabinet qui n'ont pas de conséquences sur son

bien-être personnel. Ne pas tout déclarer est parfois la seule solution permette à un auditeur de pouvoir faire l’intégralité de ce qui lui est demandé, ou davantage. Ce comportement peut d’ailleurs s’effectuer de manière ouverte, en faisant de la présence au vu et au su de tout le monde, ou de manière « honteuse » en emportant du travail chez soi pour faire croire que l’on est suffisamment performant pour travailler dans les temps. Les recherches ne font cependant pas la distinction entre ces deux possibilités.

Otley & Pierce (1996a) estiment à 11% le volume des heures supplémentaires non déclarées dans les cabinets inclus dans leur recherche³⁷. Le fait de manipuler le compte-rendu des temps passés n’a pas *a priori* d’incidence directe et immédiate sur la qualité d’un audit. Passer davantage de temps sur une mission est même à la limite une façon d’augmenter sa qualité en permettant d’effectuer davantage de travaux que si le budget avait été respecté. Cependant, ce comportement a pour conséquence de diminuer la perception de la quantité de travail nécessaire pour effectuer une mission. Dans la mesure où le temps passé l’année précédente est l’élément essentiel pour déterminer le budget de la mission de l’année en cours, on peut arriver à des budgets artificiellement resserrés qui, par la difficulté à les atteindre, entraînent ultérieurement des difficultés à maintenir le niveau de qualité de l’audit. En ce sens, la manipulation des temps peut avoir un effet indirect et différé sur la qualité de l’audit.

Un autre impact indirect potentiel est la diminution du montant des honoraires perçus, dans la mesure où ceux-ci peuvent dépendre des heures passées si l’associé arrive à justifier une augmentation d’honoraires auprès du client en raison du volume horaire de la mission (Rich *et al.* 1997). En outre, les heures excessives peuvent avoir un impact sur la motivation et le *turnover* du personnel, encore que ce dernier n’a longtemps pas été perçu comme défavorable par les cabinets (Rebele *et al.* 1996).

3. L’évaluation des collaborateurs d’audit : un processus continu

La mise en place d’un système d’évaluation des collaborateurs est importante pour toutes les organisations dans la mesure où leur succès dépend de leur capacité à détecter, récompenser et retenir leurs meilleurs éléments. L’évaluation du personnel peut être utilisée pour valider les procédures de recrutement, motiver les salariés, évaluer les programmes de formation et donner un *feedback* aux collaborateurs afin d’orienter leurs efforts vers les comportements jugés les plus pertinents pour l’organisation (Hunt 1995). En particulier, le système d’évaluation est utilisé pour améliorer la performance en récompensant l’effort ou en sanctionnant les performances faibles (Moizer & Pratt 1988). En ce qui concerne l’audit, le système d’évaluation contribue en outre à l’unité des

³⁷ Il s’agit de trois cabinets *Big Six* en Irlande. Le pourcentage est calculé par rapport au nombre des heures chargées.

cabinets. Les caractéristiques des cabinets (taille, une certaine forme de dispersion) justifient en effet une évaluation continue de leurs collaborateurs (§3.1). Celle-ci se matérialise par un système structuré d’évaluation (§3.2) dont les travaux de recherche ont cependant montré certaines limites (§3.3).

3.1 Le rôle de l’évaluation continue dans les cabinets

Dans les petites structures, le contrôle des collaborateurs est largement possible par supervision directe. Le fait que les individus se connaissent bien et sont souvent amenés à travailler ensemble permet d’éviter un système d’évaluation formalisé. En revanche, dans les grandes structures d’audit, les caractéristiques organisationnelles donnent une importance fondamentale à cette procédure. Tout d’abord, l’anonymat relatif et la rotation des auditeurs entre chaque mission fait que chaque collaborateur est amené à être évalué par plusieurs supérieurs hiérarchiques au cours de la saison, ce qui requiert une harmonisation des évaluations. De plus, deux personnes peuvent très bien être amenées à ne travailler ensemble que sur une seule mission au cours d’une saison. Or, le fait qu’un subordonné puisse ne plus avoir à travailler avec un supérieur donné dans un avenir proche peut diminuer sa motivation. Enfin, le système du *up or out* nécessite intrinsèquement, pour se faire accepter, un système d’évaluation rationnel capable d’effectuer une classification des individus sur des bases fiables. Dans ce contexte, le contrôle des collaborateurs nécessite la mise en place de systèmes élaborés et continus d’appréciation du personnel³⁸.

L’existence d’une évaluation à la fin de la mission est un élément dont la présence se fait sentir sur les auditeurs et qui va les pousser à modifier à la fois leur comportement et leur travail :

- les relations au sein de l’équipe, les relations avec le personnel du client, la ponctualité et la présentation de l’auditeur sont des critères dont la non réalisation peut faire l’objet d’une remarque dans les formulaires d’évaluation. L’auditeur va donc avoir tendance à soigner en permanence son comportement sur ces éléments, au-delà de ce qu’il serait amené à réaliser en l’absence d’un processus continu d’évaluation ;
- en ce qui concerne le travail d’audit, l’existence d’une évaluation systématique en fin de mission va faire en sorte d’augmenter la ténacité et le soin de l’auditeur, conscient de ce qu’une faiblesse de sa part à ce niveau pourra faire l’objet d’une remarque dans le formulaire d’évaluation.

Les évaluations reçues par un auditeur sur chacune de ses missions sont importantes dans la mesure où les promotions de fin d’année dépendront des notes reçues en cours

³⁸ Les critères varient, mais les cabinets prévoient souvent une évaluation systématique pour toutes les missions d’une semaine ou plus, facultative pour les missions d’une durée inférieure.

d’année. Le salaire de l’année suivante, les perspectives de carrière et les affectations de mission sont liés au niveau de l’appréciation obtenue par l’auditeur lors des sessions de fin de saison où les responsables des cabinets procèdent de manière collégiale à la synthèse de l’évaluation de chaque collaborateur³⁹. Le rôle du processus formalisé d’évaluation est toutefois variable selon les niveaux hiérarchiques. Il est particulièrement important pour les assistants parce que leur travail très normalisé est le mieux susceptible de faire l’objet d’une évaluation « objective », mais aussi parce que leur réputation est moins affirmée dans le cabinet et que leur position dans l’équipe les éloigne des pôles de pouvoir que sont les managers et les associés. En ce qui concerne les seniors, l’évaluation devient moins importante pour établir leur réputation et leur niveau de performance – qui ont, à ce niveau, déjà été perçus au sein du cabinet – mais reste nécessaire pour les inciter à maintenir leur rang, voire à l’améliorer. Pour les directeurs de mission, qui sont en contact fréquent avec les associés et commencent à jouer un rôle politique au sein de la structure, le système d’évaluation principal devient largement informel.

Deux facteurs contribuent à l’importance des évaluations formalisées. D’une part, la prétention de scientificité liée aux outils d’évaluation structurés – par opposition à l’arbitraire perçu de méthodes plus informelles – augmente leur impact dans la mesure où leur utilisation apparaît comme pertinente et indiscutable aux yeux des évaluateurs et des évalués. Un tel système s’insère idéalement dans un univers dominé par une vision rationaliste de son activité et une conception « professionnelle » des rapports entre ses membres et de leur gestion des carrières (Francis 1994). D’autre part, les auditeurs ont pour la plupart un profil d’anciens « bons élèves » habitués à rechercher et à recevoir de bonnes notes durant tout leur parcours scolaire. Ils vont donc naturellement avoir tendance à reproduire ce comportement dans leur métier. Les cabinets d’audit peuvent jouer sur cette tendance de leurs collaborateurs pour influencer leur comportement.

3.2 Le processus de l’évaluation des collaborateurs

La plupart des cabinets ont mis en place des outils structurés de notation du personnel sous la forme de formulaires d’évaluation. Ces formulaires sont utilisés de manière systématique et verticale sur chaque mission d’audit, qui voit chaque collaborateur évalué par son supérieur hiérarchique : l’associé va évaluer le manager, le manager va évaluer le senior, qui va évaluer les assistants. Le processus d’évaluation se déroule en plusieurs phases. Tout d’abord, avant la mission, le supérieur renseigne la partie du formulaire consacrée aux objectifs à respecter en fonction des spécificités de la mission.

³⁹ La question des liens entre l’évaluation de fin d’année et les évaluations de cours d’année, voire avec la performance réelle, serait intéressante à aborder. Malheureusement, aucune étude n’a été réalisée à ce jour sur ce sujet sensible.

L'évalué signe ensuite ce formulaire, ce qui revient à accepter les objectifs. A la fin de la mission, l'évaluateur remplit le formulaire, met une note pour chacun des critères évalués et une note globale, puis fournit un commentaire pour chaque note et pour la note globale. Ces commentaires ont une dimension pédagogique pour l'évalué, mais aussi pour l'évaluateur dans la mesure où ils l'obligent à articuler ses jugements. L'évaluateur transmet alors le document à l'évalué qui dispose d'un espace pour ses propres commentaires, signe le document et le renvoie au service du planning qui centralise les évaluations de chaque collaborateur. Le processus est supposé avoir lieu à la fin de la mission ou peu de temps (quelques jours) après.

Les recherches effectuées sur l'évaluation des collaborateurs en audit se sont essentiellement intéressées à la pertinence du jugement d'évaluation, c'est-à-dire avec une orientation cognitiviste marquée (cf. Hunt 1995 pour une revue de la littérature). Ces recherches ont tenté de mesurer la pondération des différents éléments de performance pris en compte dans l'évaluation ainsi que la justesse, la congruence et la constance de cette pondération. En effet, si l'évaluation de la performance prétend jouer un rôle efficace, un élément fondamental est le consensus sur les éléments qui doivent lui servir de base. En pratique, la pondération donnée à chacune des diverses dimensions de la performance au travail est spécifique à chaque grade. L'étude la plus significative sur cette question est celle de Emby & Etherington (1996) qui a étudié les formulaires d'évaluation des grands cabinets d'audit et mis en évidence les différentes dimensions de la performance des auditeurs. Ces dimensions, présentes dans tous les cabinets, sont les suivantes :

- les compétences techniques (*technical skills*) ;
- l'aptitude à résoudre des problèmes (*professional ability*) ;
- les capacités de communication (*personal skills*) ;
- la gestion de la mission (*engagement management*) ;
- le service au client (*client service*) ;
- le développement du cabinet (*practice development*) ;
- le développement des ressources humaines (*staff development*).

On voit que ces dimensions s'inscrivent pour certaines d'entre elles – les quatre premières – dans le contexte du *craft of auditing* et pour les autres dans le contexte du *business of auditing*. Emby & Etherington (1996) ont mesuré l'importance donnée, par des auditeurs de tous niveaux, à chacun de ces critères pour évaluer la performance des auditeurs de chaque grade. En ce qui concerne les auditeurs de terrain, les critères les plus importants relevés par les auteurs sont les « compétences techniques » et l'« aptitude à résoudre des problèmes », c'est-à-dire les aspects qui correspondent le plus au *craft of auditing*. A ces compétences de base succèdent, pour les assistants, les « capacités de communication » et pour les seniors la « gestion de la mission d'audit », c'est-à-dire la

répartition et la supervision des travaux. Au niveau manager, les aspects *business of auditing* prennent le dessus puisque le « service au client » (c'est-à-dire, en particulier, le fait de proposer des services additionnels pour générer du chiffre d'affaires) devient le premier critère de performance aux yeux des associés et que le « développement du cabinet » prend la troisième place après les « compétences professionnelles ».

Un élément important relevé par Emby & Etherington (1996) est la faiblesse du rôle joué par le « développement des ressources humaines » dans l'évaluation de la performance et, partant, dans le système de valeurs du cabinet. Ceci illustre un aspect de la culture traditionnellement associée aux cabinets (« chacun pour soi ») : les auteurs relèvent qu'une des difficultés dont parlent les nouveaux collaborateurs d'audit est que personne ne prend vraiment le temps de leur expliquer les ficelles (*show them the ropes*) du métier et de la structure dans laquelle ils évoluent⁴⁰.

3.3 Les limites du système d'évaluation

Dans l'absolu, l'efficacité d'un système d'évaluation repose sur sa capacité à détecter le niveau de performance des individus et à le relier à des récompenses motivantes (Moizer & Pratt 1988). De telles démarches reposent sur un postulat : que les formulaires soient remplis avec soin, conscience et impartialité par les évaluateurs. Cette vision idéalisée et instrumentale doit cependant être remise en cause par la prise en compte de la nature sociale du processus d'évaluation. Même à supposer que les cabinets soient capables de déterminer les objectifs auxquels les auditeurs donnent de la valeur, les limites du processus sont diverses. Elles sont tout d'abord liées aux limites personnelles des individus. Les recherches menées sur l'évaluation des collaborateurs en audit ont mis en évidence de nombreux biais qui faussent le jugement émis par les évaluateurs (cf. Dillard & Ferris 1989 pour une revue de la littérature). Or, cette situation n'empêche pas les évaluateurs d'avoir une confiance très forte dans la validité de leurs évaluations, une confiance qui ne serait pas validée par les faits (Wright 1985). En particulier, les caractéristique de l'évaluateur et de l'évalué, le contexte de l'évaluation, la pression budgétaire sont des facteurs qui influencent le jugement d'évaluation.

Cependant, les principales limites sont d'ordre contextuel. Il existe en effet une distance entre la pratique réelle des évaluations et la manière dont elles devraient se dérouler théoriquement. Des études ont montré que la pression liée au respect des contraintes budgétaires fait que le processus d'évaluation est parfois effectué trop rapidement (Hunt 1995). Ceci peut remettre en cause le soin apporté à l'évaluation. En outre, évaluateur et évalué sont en théorie supposés discuter de l'évaluation en face à face,

⁴⁰ Depuis cette époque, certains cabinets semblent avoir pris conscience des problèmes soulevés par cette situation et se sont lancés dans des démarches de *coaching* pour leurs jeunes collaborateurs.

mais en pratique le processus se fait souvent uniquement par document interposé, ne serait-ce que parce que les intervenants sont partis sur d'autres missions ce qui empêche physiquement toute rencontre. D'autres problèmes se posent lorsque l'évaluation est mauvaise. Les évaluateurs peuvent avoir tendance à ne pas donner des évaluations défavorables pour éviter d'avoir à les défendre vis-à-vis de l'évalué. Ces facteurs peuvent expliquer l'inflation de la notation parfois relevée par les études sur le sujet et l'absence d'honnêteté relevée dans les discussions post-évaluations lorsqu'elles ont lieu (Wright 1985).

D'autre part, les évaluateurs peuvent se laisser influencer par leurs pairs sur la manière d'évaluer un collaborateur commun. Comme dans tout contexte organisationnel, la réputation des personnes intervient : un collaborateur qui jouit d'une bonne réputation se fera évaluer de manière plus favorable qu'un autre à performance égale, car l'évaluateur ne voudra pas se mettre en porte-à-faux par rapport à l'opinion générale sur la personne. De manière générale, les *a priori* – quelle que soit leur origine – jouent un rôle dans la détermination de l'évaluation (Hunt 1995).

Enfin, d'autres limites peuvent provenir du comportement de l'évalué. Celui-ci n'est pas une personne passive, mais peut tenter d'influencer la façon dont l'évaluateur perçoit sa performance. Des recherches menées sur la manière dont l'évaluateur réagit aux diverses manières dont l'évalué justifie sa performance ont montré que l'auditeur qui attribue une mauvaise performance à des circonstances externes était mieux considéré que celui qui n'est pas parvenu à se justifier de la sorte, même si la réalité ne permet pas de corroborer ces excuses (Kaplan & Reckers 1993). De la même manière que pour la revue des dossiers de travail, on pourrait parler de « stratégies » utilisées par l'évalué. Même si ce sujet a peu été étudié dans le contexte de l'audit, il est vraisemblablement un élément fondamental de la relation entre supérieur et subordonné.

Conclusion de la section 2

Dans les cabinets d’audit, les outils formalisés de contrôle jouent un rôle important pour rythmer le quotidien des auditeurs de terrain : la revue des dossiers est l’aboutissement de chaque tâche, une évaluation intervient à chaque fin de mission et toutes les fins de mois les auditeurs remplissent leur relevé mensuel d’activité. Ces outils ont un fort potentiel de contrôle lié à l’affirmation de leur rationalité et de leur objectivité. Mais ceci ne peut masquer complètement leur caractère stratégique. En effet, la revue des dossiers peut être influencée par la présentation des travaux et ne permet de vérifier que le résultat du travail et non son exécution. D’autre part, le système de suivi budgétaire ne garantit pas l’imputation complète des heures travaillées. Quant au système d’évaluation, la faiblesse traditionnellement accordée au développement des ressources humaines dans les cabinets fait que souvent peu de ressources sont affectées à un processus parfois vécu comme une contrainte administrative pesante en dépit de ce que le discours officiel peut avancer.

Pourtant, malgré ses limites potentielles, le système formel de contrôle est fondamental dans les cabinets. Les managers et les associés sont les produits de ce système dans la mesure où il les a encadrés, évalués et encouragés de manière continue au cours de leur carrière (Wright 1985). Cela lui donne donc une légitimité organisationnelle forte. Parallèlement, il s’inscrit idéalement dans l’approche rationnelle et « professionnelle » que les cabinets cherchent à valoriser tant vis-à-vis de l’extérieur que par rapport à leurs propres collaborateurs.

Surtout, le caractère formalisé et récurrent de ces outils peut en faire autant des « rituels » constitutifs de la culture des cabinets que des pratiques ayant une nécessité objective (Mills & Bettner 1992). Dans une telle vision, le système formel devient particulièrement important en raison des conséquences concrètes liées aux significations que les individus lui donnent. En fait, son efficacité réside pour beaucoup dans son rôle structurant : il s’agit d’un support de pratiques autour desquelles peuvent s’articuler les formes de contrôle plus lâches qui s’inscrivent dans le cadre du contrôle social au sein des cabinets. C’est cet aspect qui va maintenant être abordé au cours de la troisième section.

Section 3 – Le contrôle social dans les cabinets d’audit

En raison de leur caractère stratégique qui laisse des marges de manœuvre importantes aux collaborateurs, les outils formalisés de contrôle en vigueur dans les cabinets d’audit ne peuvent être suffisants. De plus, leur utilisation exacerbée et leur renforcement pourraient être mal vécus en raison de leur caractère contraignant et contradictoire avec le discours de responsabilisation et de professionnalisme qui prévaut dans les cabinets (Mintzberg 1982). Le recours à une forme de contrôle informel est alors indispensable. Reprenant la typologie esquissée au cours de la section 1, nous qualifierons ce contrôle de « contrôle social ». Dans le cadre de notre travail, nous définirons le contrôle social comme l’existence d’une culture organisationnelle qui oriente le comportement des collaborateurs dans un sens compatible avec celui souhaité par le management des cabinets. Ce contrôle agit par l’intériorisation des valeurs et des normes constitutives de la culture – qui vont structurer les modes de pensée et d’action des auditeurs – et par l’influence des relations interindividuelles au sein des cabinets.

L’objectif de cette section est de présenter les différentes modalités du contrôle social mises en évidence par la littérature sur les cabinets d’audit. Cette présentation se fera en trois temps, qui correspondent aux trois niveaux de pertinence de ce contrôle : tout d’abord l’environnement organisationnel, ensuite les relations interpersonnelles et enfin l’individu et son auto-contrôle. Nous situerons dans un premier temps le jeune auditeur en tant que membre d’une organisation à l’intérieur de laquelle existe une culture spécifique (§1). Nous le considérerons ensuite dans ses relations avec les autres, en particulier l’équipe d’audit qui constitue son entourage quotidien (§2). Enfin, l’auditeur sera abordé dans son unicité, c’est-à-dire en tant qu’individu doté d’une éthique personnelle qui peut transcender le contexte fourni par son environnement et les groupes restreints à l’intérieur desquels il évolue (§3).

1. Normes et valeurs dans les cabinets d’audit

Dans le monde de l’audit, l’existence de normes et de valeurs institutionnalisées – ainsi que les démarches propres à chaque cabinet – contribuent à la création de codes normatifs et cognitifs qui guident le comportement individuel. Cette forme de contrôle sera abordée ici sous l’angle de la culture organisationnelle. Après avoir présenté une définition du contrôle social par l’intermédiaire de la culture (§1.1), nous nous intéresserons aux cabinets d’audit en tant qu’organisations où règne une culture spécifique (§1.2). Nous nous attacherons ensuite à préciser les modes de transmission de ses constituants qui – même s’ils sont difficilement instrumentalisables comme tous les éléments liés à la culture d’entreprise – sont mis en place dans les cabinets (§1.3).

1.1 Culture et organisation

La culture organisationnelle a fait l'objet de multiples définitions et il y a peu de consensus sur une définition exacte. Cependant, l'idée générale qui se dégage des définitions proposées est qu'on peut approcher la culture d'une organisation comme « *des valeurs partagées par les membres d'une organisation qui se manifestent dans les pratiques de cette organisation* » (Pratt & Beaulieu 1992). Ces « *valeurs* » et « *pratiques* » sont intégrées dans des systèmes de justifications élaborés pour préciser les objectifs, les activités et les fonctions de l'organisation (Chatman 1991).

Les valeurs sont des croyances représentant des tendances à préférer certaines situations à d'autres. Ce sont des « *croyances persistantes que certains comportements ou certains objectifs sont personnellement et socialement préférables à d'autres comportements ou objectifs* » (Chatman 1991). Les valeurs sont relativement stables dans le temps, mais elles ne sont pas fixées de manière définitive et peuvent subir des évolutions tant au niveau organisationnel qu'au niveau de l'individu. Selon Hofstede *et al.* (1990), les valeurs culturelles sont une forme de « *programmation collective de l'esprit* » partagée par les membres d'un groupe social. Ce groupe social peut être l'organisation en entier ou bien des entités plus petites à l'intérieur d'elle. Une organisation peut ainsi être composée de différents départements avec une culture spécifique, eux-mêmes éventuellement divisés en groupes de travail culturellement différenciés.

Le deuxième composant de la culture correspond aux pratiques à l'intérieur de l'organisation. Ces pratiques sont importantes, car elles représentent les manifestations concrètes de la culture. A cet égard, Hofstede *et al.* (1990) ont montré que, même si les valeurs sont importantes, c'est avant tout la « *perception partagée des pratiques quotidiennes* » qui est la plus significative pour expliquer les différences entre les organisations. Ceci se comprend aisément dans la mesure où les pratiques peuvent être considérées à la fois comme une conséquence des valeurs, mais aussi comme leur cause dans la mesure où les valeurs se transmettent largement par l'intermédiaire des pratiques de l'organisation.

On peut alors, à l'instar de certains auteurs, appeler « *normes* » les pratiques organisationnelles les plus valorisées (Scott 1995). De la même manière que les valeurs représentent un idéal pour les croyances, les normes représentent un idéal pour les pratiques avec – pour les deux notions – l'écart que cela peut introduire avec la réalité. Scott (1995) appelle ainsi valeurs les « *préférences et objectifs de l'organisation* » et normes les « *définitions de fonctionnement dans l'organisation* ». De manière générale, les normes sont considérées comme plus spécifiques que les valeurs et elles définissent les moyens légitimes d'arriver aux résultats que sont les valeurs (Vardi & Wiener 1996).

Deux éléments particulièrement importants pour le développement et le maintien des valeurs et des normes sont la sélection et la socialisation (Chatman 1991). Par la sélection, les organisations attirent, évaluent et recrutent des individus avec des valeurs similaires qui seront considérés comme mieux en mesure de s’intégrer et de réussir dans la structure. A l’occasion d’une étude sur les cabinets d’audit, Chatman (1991) a ainsi montré que la congruence initiale entre les valeurs de l’individu et celles de son cabinet est reliée positivement à la satisfaction après une année d’expérience. Dans les cabinets, la sélection du personnel se fait par l’intermédiaire du recrutement de jeunes collaborateurs dotés de diplômes sélectifs dont la possession atteste à la fois de qualités intellectuelles, mais aussi d’une forte motivation, de facultés d’abnégation et de travail. En outre, le recours massif à des stagiaires pendant la saison haute permet aux cabinets d’identifier en situation les individus qui sont bien adaptés.

Ensuite, les processus de socialisation vont infléchir les valeurs des collaborateurs dans le sens de celles de l’organisation. La socialisation recouvre les démarches de l’organisation pour encourager et renforcer les normes et valeurs partagées (Fogarty 1992). Elle comprend en particulier le développement et l’utilisation d’un langage, de coutumes, de rituels et de procédures organisationnelles qui encouragent l’intériorisation de la culture et renforcent l’acceptation par l’individu des objectifs et des croyances du groupe (Pratt & Beaulieu 1992). La socialisation est un processus qui se poursuit sur l’ensemble du temps de présence de l’individu dans l’organisation. Elle est, fondamentalement, une manière de reconnaître la primauté des intérêts de l’organisation par rapport à ceux de l’individu, puisque le développement de l’individu est orienté au bénéfice de l’entité à laquelle il appartient (Fogarty 1992). Au-delà des éléments idéologiques, la socialisation touche également au développement des connaissances techniques et a donc des conséquences importantes sur la performance organisationnelle.

Une façon d’envisager le processus de socialisation est de l’envisager comme l’acquisition progressive d’un « rôle », c’est-à-dire d’une position de l’individu dans la structure sociale qui le relie aux autres par des attentes concernant son comportement et ses réactions affectives. La notion de rôle permet de tenir compte du fait que, si certaines normes et valeurs sont applicables à tous les membres de la collectivité, d’autres ne s’appliquent qu’à certains individus ou à certaines positions. En ce sens, les rôles sont des visions de ce qu’est un comportement approprié pour un individu dans sa position (Scott 1992). Les rôles ne sont pas seulement des anticipations ou des attentes, mais aussi des prescriptions – des attentes normatives – de ce que les acteurs sont supposés faire. Ces anticipations sont partagées par les autres membres de l’organisation et représentent une pression externe sur l’individu pour qu’il pense et surtout agisse de la manière souhaitée.

1.2 Valeurs et normes dans les cabinets d’audit

Les systèmes de valeurs et de normes des cabinets d’audit résument les justifications élaborées à propos de leur finalité et de leurs modes de fonctionnement (Dirsmith & Covalski 1985). A cet égard, le métier d’auditeur se caractérise par la nécessité de respecter un double jeu de valeurs et de normes : celles liées à l’exercice de la profession comptable et celles du cabinet dans lequel elle est exercée. Des études ont cependant montré que ce sont les valeurs de leur propre cabinet qui étaient les plus importantes pour les auditeurs et que les règles générales de la profession n’étaient vraiment suivies que si elles étaient cohérentes avec celles du cabinet (Ponemon 1992). Ceci est également le cas pour les normes de travail puisque les manuels d’audit des cabinets sont le point de référence des managers d’audit bien avant les publications de la profession (Humphrey & Moizer 1990)⁴¹.

Les études réalisées sur la culture organisationnelle des cabinets d’audit ont montré que la culture d’un auditeur varie selon son grade, la taille de son cabinet (grand / petit) et sa technologie (structurée / non structurée) (Pratt & Beaulieu 1992). Si les valeurs et normes peuvent prendre des aspects différents dans chaque organisation en fonction de ses caractéristiques propres, la proximité entre les grands cabinets d’audit qui constituent notre contexte d’étude est suffisamment forte pour assurer une certaine homogénéité (Fogarty 1992). On peut ainsi, sans prétendre à l’exhaustivité et au systématisme, présenter quelques critères de comportement relevés par la littérature :

- l’apparence est importante. Des critères vestimentaires stricts sont imposés aux collaborateurs des cabinets d’audit : costume de couleur foncée pour les hommes et tailleur pour les femmes, pas de fantaisies vestimentaires. Par ailleurs, plusieurs recherches ont montré que l’attractivité physique intrinsèque est un élément important de la perception de la capacité d’un individu à progresser dans les cabinets, aussi bien pour les hommes que pour les femmes (Dillard & Ferris 1989 ; Anderson *et al.* 1994) ;
- les critères d’attitude personnelle jouent également un rôle. Comme le soulignent Dirsmith & Covalski (1985), un des critères utilisés pour déterminer si un manager va être coopté associé est de savoir si cette personne « *se comporte comme un associé* », indépendamment de ses compétences techniques. Aux grades inférieurs, le maintien d’un comportement considéré comme adéquat est également décisif : tempérance, fiabilité, résistance au stress (Grey 1998) ;
- l’aptitude aux relations interpersonnelles est importante, en particulier le respect des formes extérieures de convivialité (tutoiement généralisé, valorisation du sens de

⁴¹ Ces résultats sont cohérents avec l’étude de Schroeder *et al.* (1992) qui relève que l’implication organisationnelle des associés et des managers est plus importante que leur implication professionnelle.

l'humour, sociabilité...). Dans une culture qui valorise un fort investissement dans le travail, les relations interpersonnelles sont perçues comme une manière de rendre supportable les pressions.

De même, l'adhésion aux valeurs et aux normes relatives au travail et à son organisation au sein du cabinet s'impose au collaborateur d'audit. Parmi les éléments valorisés à l'intérieur des cabinets, la littérature mentionne tout particulièrement :

- l'intériorisation de la conceptualisation, des méthodologies et de la formalisation d'audit du cabinet de façon à produire spontanément des travaux qui rentrent dans la norme (Carpenter *et al.* 1994) ;
- le respect des principes affirmés par l'idéologie officielle du cabinet comme par exemple la prééminence du discours sur le client et le service, la valorisation du professionnalisme et des compétences (Grey 1998) ;
- l'acceptation des principes de gestion du personnel, en particulier le système d'évaluation continue, le principe hiérarchique et celui du *up or out* ;
- la forte implication dans le cabinet, qui va souvent jusqu'à prendre le pas sur la vie à l'extérieur. Ainsi, dans certains cabinets, des raisons familiales ponctuelles n'excusent pas une mauvaise performance d'un auditeur (Anderson *et al.* 1994) ;
- l'acceptation de la compétition interindividuelle marquée entre individus (Dirsmith *et al.* 1997). Il a été montré que les individus avec un besoin de pouvoir ou un besoin de réalisation de soi élevé ont davantage de satisfaction dans les cabinets (Dillard & Ferris 1989) ;
- l'acceptation du fait de devoir travailler quasi systématiquement sous la pression, ainsi que des dépassements d'horaires, tant à cause des contraintes de travail que par une certaine forme de fierté (Pentland 1993).

Le caractère hiérarchique – et plus particulièrement le principe du *up or out* – ainsi que l'importance du système d'évaluation augmentent l'importance du respect des valeurs et des normes par les auditeurs s'ils veulent progresser, car une telle situation ne tolère que difficilement les écarts et les fautes qui peuvent se révéler rédhibitoires (McNair 1991). Les collaborateurs susceptibles d'avoir une promotion – particulièrement pour atteindre à terme un niveau élevé – sont ceux qui présentent les caractéristiques personnelles les plus compatibles avec la culture de l'organisation (Ponemon 1992).

1.3 Les supports de socialisation dans les cabinets d'audit

La culture est reconnue comme étant un élément difficile à gérer par les organisations. Néanmoins, elle peut faire l'objet de tentatives d'instrumentalisation qui peuvent contribuer à son développement. La littérature sur l'audit a ainsi mis en évidence un processus sous-jacent et délibéré de socialisation dans les cabinets, qui résulte dans

l’acculturation et l’assimilation de leurs membres (Fogarty 1992). Dans les cabinets, les jeunes auditeurs évoluent en déplacement dans les entreprises contrôlées. Le processus de socialisation le plus important est donc constitué par les relations entre individus sur le terrain, qui feront l’objet du paragraphe suivant. Cependant, d’autres moyens existent. La socialisation des auditeurs et la transmission des valeurs se font également par l’intermédiaire de trois canaux organisationnels principaux : les séminaires de formation, le système d’appréciation des collaborateurs et les démarches de communication interne.

L’entrée dans les cabinets d’audit se réalise par l’intermédiaire d’un séminaire de formation d’une durée d’une à deux semaines, généralement dans un cadre agréable éloigné de l’environnement quotidien. Cette formation initiale a pour but d’introduire les futurs assistants aux méthodes du cabinet et de permettre leur intégration plus ou moins rapide dans les équipes d’audit. C’est aussi l’occasion pour la direction de diffuser les valeurs et les normes du cabinet, dont le fonctionnement et l’idéologie font l’objet de présentations de la part de responsables. Cette « perfusion de valeurs » se poursuit annuellement par les formations liées aux promotions où les collaborateurs du même niveau se retrouvent pour une formation au grade qu’ils exerceront lors de la saison d’audit suivante. L’intérêt de ces séminaires est de diffuser tant les méthodes techniques – par des cours, des études de cas et la discussion des pratiques – que des connaissances à orientation plus sociales telles que la gestion des collaborateurs et des missions. Cette transformation se fait d’autant plus facilement que le cadre convivial crée une forte réceptivité.

Un autre mécanisme important par lequel les cabinets d’audit transmettent leurs attentes à leurs collaborateurs est la conception du système d’évaluation (Grey 1998). Le système formalisé d’appréciation permet de souligner les valeurs désirées – par la conception des formulaires d’évaluation – et de les valoriser par l’importance donnée aux évaluations pour la gestion des carrières, ce qui en fait un outil majeur de transmission des valeurs. Pour beaucoup d’auditeurs plongés dans le quotidien, c’est souvent à l’occasion des évaluations qu’ils sont réellement confrontés de manière concrète aux normes et aux valeurs du cabinet. Leur pratique en tant qu’évaluateur et évalué les oblige à s’y référer régulièrement.

Enfin, compte tenu de la dispersion des équipes, des démarches de communication interne sont mises en place. Elles se concrétisent tout d’abord par des manifestations à caractère social organisées plus ou moins régulièrement (soirées, sport...). Elles passent aussi par la publication de journaux internes. Ces journaux ont une vocation informative sur les différents aspects de la vie au cabinet : les activités sociales, les mouvements de personnel, les clients obtenus, etc. Dans le contexte de l’audit – où les collaborateurs sont en mission la plupart du temps – ces démarches de communication interne doivent contribuer à créer un sentiment d’appartenance.

2. La socialisation par interactions interindividuelles

Le mode de communication principal des normes et des valeurs des cabinets d’audit est l’interaction entre les individus au sein de la structure. Une première socialisation importante est réalisé au sein du cabinet, par l’intermédiaire des relations entre pairs et avec la hiérarchie. Ce mode de socialisation, peu formalisé car non relié à l’exécution de la mission d’audit, dépend des initiatives de chacun (§2.1). Mais le vecteur de socialisation principal est constitué par l’équipe d’audit. L’équipe en mission chez le client est en effet l’environnement quotidien de l’auditeur de terrain, celui où il passe la plupart de son temps de travail. Dans le cadre d’une étude sur les auditeurs de terrain, une compréhension des méthodes de l’audit et de ses résultats passe nécessairement par une revue du fonctionnement de l’équipe d’audit et de la manière dont elle transmet les normes de comportement (§2.2). L’importance des phénomènes interindividuels touche en effet non seulement la socialisation des individus, mais aussi la réalisation du travail d’audit en lui-même, auquel les relations humaines donnent un caractère affectif qui dépasse l’utilisation de méthodes rationnelles (§2.3).

2.1 La socialisation au sein des cabinets d’audit

La socialisation au sein du cabinet se fait tout d’abord entre pairs (collaborateurs de la même promotion). Les relations les plus fortes se nouent souvent entre personnes du même grade, car ce sont les seules à ne pas être « polluées » par des considérations hiérarchiques. Ce sont également celles où chacun a le plus de vécu en commun à partager, à la fois par l’ancienneté et l’expérience partagée, mais aussi par des lieux de socialisation communs (séminaires de formation, salles communes au cabinet). Certes, il y a des relations de compétition entre individus du même grade, mais beaucoup de collaborateurs parviennent à se joindre à un groupe de personnes avec qui ils parviendront à surmonter la compétitivité. Au cours de leurs interactions, ces individus peuvent nouer des relations sincères et aborder en confiance les thèmes qui les préoccupent.

La socialisation se fait également par contact avec la hiérarchie, c’est-à-dire les seniors pour les assistants et les managers – voire les associés – pour les seniors. Cette socialisation se fait par l’intermédiaire de discussions informelles où, en fonction des affinités personnelles plus ou moins importantes qui peuvent se créer, l’auditeur expérimenté informe l’auditeur plus jeune sur les divers sujets (aspects techniques, vie du cabinet) qui peuvent l’intéresser. Ceci permet une imprégnation progressive des modes de travail et des valeurs du cabinet au-delà de ce qui peut se passer dans les équipes d’audit et avec les pairs.

Certains individus dans les cabinets peuvent essayer de gérer ce système de communication informel. Des membres de la hiérarchie peuvent choisir les éléments qu’il jugent performants parmi les membres des niveaux inférieurs et s’en préoccuper plus

particulièrement. On peut ainsi arriver aux relations de « *mentor* » à « *protégé* » étudiées par Dirsmith & Covalski (1985). Ces auteurs ont en effet montré que le phénomène de *mentoring* existait de manière significative dans les cabinets et qu'il avait un impact important sur la socialisation et pouvait favoriser les individus parvenus à les établir. Fogarty (1992) parle quant à lui de « *modèles de rôle* » (*role models*) pour décrire un autre phénomène par lequel certains auditeurs identifient un ou plusieurs membres dans l'organisation qu'il jugent admirables et essayent de reproduire leurs comportements et leurs méthodes. Ce processus peut se faire de manière consciente ou inconsciente et sans que les individus qui servent de modèle ne soient au courant.

Dans une tentative de formaliser les relations informelles, la plupart des cabinets ont mis en place des systèmes de « *conseillers* » qui consistent à attribuer à chaque collaborateur un associé-conseil ou manager-conseil supposé favoriser son intégration dans le cabinet et l'aider au long de son évolution. Mais ce système ne fonctionne pas de manière satisfaisante aux yeux de beaucoup d'auditeurs et n'a pas toujours d'étendue réelle, vraisemblablement à cause de son aspect imposé et du nombre excessif de collaborateurs affectés à chaque associé (Dirsmith & Covalski 1985 ; Dirsmith *et al.* 1997). Les relations informelles sont donc fondamentales et c'est à chacun qu'il appartient de tisser son propre réseau de relations au sein de la structure, ce qui dépend de la capacité de chaque auditeur à pouvoir nouer ce genre de relations en fonction de sa personnalité et de son image dans le cabinet. Ces relations sont d'autant plus nécessaires dans les gros cabinets en raison du danger d'anonymat inhérent à leurs effectifs et à leur organisation. Si les relations entre collaborateurs du même grade sont importantes pour l'intégration sociale, ceux des collaborateurs qui arriveront à nouer des relations privilégiées avec des individus appartenant à la hiérarchie du cabinet seront avantagés.

Petit à petit, en fonction des affectations de mission et des interactions entre individus – voire dès leur première mission – les assistants arrivés dans le cabinet se forment une réputation, parallèle au système d'évaluation formalisé. La personnalité, la sociabilité, voire l'intelligence sont des éléments qui ne sont pas formulés de manière véritablement explicites dans le système formel, sauf en cas de carence grave, mais qui font l'objet de communications informelles au sein du cabinet. La hiérarchie apprend alors à les utiliser (Kaplan 1995), ce qui a des conséquences à terme sur les affectations des collaborateurs en fonction des affinités, du prestige et du niveau de difficulté des missions. Le développement de la réputation se poursuit au fur et à mesure de la progression dans la structure jusqu'à devenir peu à peu une étiquette attachée à l'individu dont il sera difficile de se défaire. Ceci est d'autant plus important que, compte tenu de la forte homogénéité sociale et culturelle entre les individus, la recherche de facteurs discriminants est importante et se fera principalement sur les caractéristiques personnelles des auditeurs.

2.2 L’équipe d’audit

Les auditeurs de terrain fonctionnent par petits groupes à effectif et composition variables de semaine en semaine. La rotation des équipes provoque l'acculturation progressive de l’assistant auprès de chacun de ses collègues successifs. Compte tenu des horaires parfois importants et des missions en déplacement qui imposent une cohabitation prolongée, la nature des relations au sein de l’équipe présente une forte importance. Il se crée une dynamique particulière à l’intérieur de chaque groupe qui va dépendre des liens éventuels préexistants entre les individus, des personnalités et des réputations de chacun. Ce phénomène est renforcé par la forte homogénéité des équipes (âge semblable, même formation, souvent même origine sociale) qu’on ne retrouve que plus rarement dans des contextes de travail plus classiques. Cette proximité facilite des échanges personnels structurants.

La convivialité au sein des équipes étant considérée comme essentielle par les cabinets d’audit, il importe pour chacun de contribuer à la création d’une ambiance agréable au sein de l’équipe, sous peine de voir sa réputation en souffrir. A cet égard, le temps hors travail est important. L’équipe d’audit prend en effet ses repas ensemble et il est souvent mal vu de faire bande à part, si ce n’est de manière occasionnelle. De même, pour les missions en déplacement qui nécessitent de passer la nuit à l’hôtel, les auditeurs prennent généralement leur repas du soir en commun. Il y a un aspect positif à cela – à savoir le développement de relations personnelles plus difficiles dans la journée à cause de la quantité de travail – mais cela peut aussi être ressenti comme une pression pour certains.

Malgré la convivialité, les contraintes propres à l’exercice de la mission pèsent constamment sur les auditeurs. Les seniors ne peuvent pas être trop laxistes afin de faire travailler au maximum les assistants, mais pas non plus trop exigeants sous peine de les braquer alors qu’ils ont besoin de leur meilleure collaboration. Inversement, les assistants doivent montrer leur motivation en travaillant de manière soutenue, mais en restant ferme pour maintenir leur territoire. La résultante de cette dialectique convivialité / productivité est parfois une certaine forme d’hypocrisie qui fait que l’on n’est jamais vraiment sûr de la nature des liens qui se créent entre les intervenants.

L’équipe d’audit fonctionne en déplacement dans les locaux du client, où celui-ci met à sa disposition un espace de travail pour la durée de la mission. L’attribution de cet espace n’est pas indifférent et représente, dans une certaine mesure, un indice des relations existant entre le cabinet et le client. Les conditions peuvent en effet être très diverses et le déroulement de la mission dans l’esprit des auditeurs en sera affecté. De la salle de réunion spacieuse au cagibi étroit sans fenêtre en passant par le bureau d’un cadre en vacances, les auditeurs sont amenés à évoluer dans des environnements très divers. Ils semblent même parfois éprouver une fierté d’être capables d’évoluer dans des conditions matérielles difficiles (Pentland 1993).

Des structures aussi resserrées que l’équipe d’audit sont en mesure de transmettre des normes de fonctionnement très fortes, particulièrement en ce qui concerne la quantité de travail. Un exemple de norme sur la gestion du temps de travail concerne la rentabilité du temps passé en mission. Une règle non écrite en vigueur dans beaucoup de cabinets veut en effet que seul le temps passé à travailler effectivement soit chargé. Ainsi, si une équipe passe dix heures dans la journée chez un client, seules neuf heures seront chargées sous prétexte qu’en général une heure sur ce total a été consacrée à des pauses ou à des discussions au sein de l’équipe. Dans d’autres contextes professionnels, ce comportement pourrait apparaître exagéré : la nécessité de faire des pauses et les bienfaits que peut procurer la convivialité au sein de l’équipe permettent d’assimiler sans problème ce temps à du temps travaillé. Dans l’audit, ces raisonnements sont en fait progressivement intériorisés et acceptés au fur et à mesure de la progression en grade (McNair 1991). Pour l’assistant, fraîchement débarqué du système scolaire, l’acceptation se fait difficilement, mais – sous la pression de son senior et soucieux de se faire bien voir à l’occasion du début de sa carrière professionnelle – il va se conformer à ce qui lui est demandé ; le senior, en tant que responsable de l’exécution de la mission de terrain, va se justifier en considérant que ces comportements sont indispensables pour assurer l’efficacité de la mission ; l’associé, lui, ne questionne même plus leur utilité, ni ne cherche à les justifier.

Il existe ainsi une pression collective vers le travail qui peut aller loin. Dans certains cabinets, une règle non écrite veut même qu’il n’y ait pas de pauses ; dans d’autres cabinets les pauses seront limitées tacitement dans leur durée (Pentland 1993). Ce qu’il y a d’intéressant dans ce système, c’est que la mise en œuvre de ces normes se fait automatiquement dans le groupe d’auditeurs de terrain, sans que la hiérarchie n’ait besoin d’être là. Toutes les normes sur la rentabilité du temps passé fonctionnent, alors même que chacun des auditeurs aurait intérêt à être moins exigeant. Le risque est en effet, pour celui qui initierait de tels comportements, de voir sa réputation en souffrir car il ne sait jamais vraiment s’il peut faire confiance aux personnes à qui il manifeste ainsi sa « faiblesse ».

2.3 Certification et émotion : le travail d’audit comme rituel

Au-delà du comportement personnel visible et des conditions de travail, une conséquence importante du rôle des relations humaines au sein des cabinets concerne le résultat même du travail d’audit : la construction de l’opinion. Certes, la constitution des dossiers selon les normes constitue une part importante de la construction de la qualité de l’audit. Mais un autre élément fondamental pour la certification est constitué par les relations interpersonnelles qui se nouent entre les membres de l’équipe d’audit autour des dossiers, de manière verbale. Pentland (1993) a étudié le fonctionnement d’équipes d’audit en situation et a montré que la confiance que les auditeurs accordent à leur travail et à celui des autres était un phénomène non pas uniquement rationnel – lié à la collecte de preuves formalisées et démontrables – mais affectif. L’exécution d’un travail perçu comme adéquat

se traduit en réalité par un sentiment de « *satisfaction* » (*comfort*) qui se transmet concrètement aux autres par l’utilisation d’un langage purement émotionnel lors des communications à l’intérieur du groupe qui réalise l’audit.

Dans cette vision, la certification devient un processus émotionnel où chaque participant construit sa « *satisfaction* » à partir de la « *satisfaction* » des autres auditeurs – qui dépasse la simple matérialisation des travaux et l’apparence de rationalité. Au bout de la chaîne, c’est le fait pour le manager, puis l’associé, de ressentir la « *satisfaction* » des collaborateurs qui contribue à la certification. Humphrey & Moizer (1990) avaient déjà souligné l’importance de l’affectif lors de planification de l’audit et le travail de Pentland (1993) l’étend donc à l’exécution même du travail. C’est le bon fonctionnement de ce système de transmission de la « *satisfaction* » au sein des cabinets qui devient le garant de leur bon fonctionnement global, aussi bien au niveau interne que par rapport à l’environnement. Cette transmission repose d’ailleurs tant sur l’exécution du travail que sur le maintien du professionnalisme apparent – les vêtements, le langage et le comportement – qui exprime la légitimité des individus à mener à bien le travail qui leur est confié par les autres membres de l’équipe.

Mills & Bettner (1992) vont jusqu’à rapprocher la mission d’audit d’un « *rituel religieux* ». Selon ces auteurs, le caractère répétitif et prévisible d’un audit, son contenu émotionnel et sa structuration du réel attestent de la pertinence de cette assimilation. Ils soulignent que la réalité d’un audit est constituée par des significations symboliques profondes liées à des activités qui peuvent apparaître anodines. De la même manière qu’un rituel religieux, l’audit fait intervenir des actes de complexité diverse dont les implications sous-jacentes sont parfois plus importantes et ont davantage d’impact social que les propriétés visibles des actes en eux-mêmes. En particulier, les rituels affirment et légitiment les normes et les valeurs de ceux qui les conduisent et s’inscrivent dans le processus de socialisation qui délimite les limites hiérarchiques de l’organisation et le rôle de chacun.

Pentland (1993) reprend cette métaphore religieuse en assimilant le déroulement d’une mission d’audit à la « *purification* » des états financiers de l’entreprise. Il décrit l’équipe d’auditeurs comme effectuant des rituels à cette fin : les données comptables du client sont incertaines et l’audit a pour objectif de les transformer – de les « *purifier* » – par l’intermédiaire des procédures d’audit. Ces rituels peuvent être précisément calculés et hautement rationalisés, mais les pratiques ont une signification qui va au-delà de leur but avoué à dominante rationnelle et opèrent en réalité à un niveau émotionnel pour les participants. Par exemple, le fait de *ticker* un montant dans les comptes représente l’engagement personnel de l’individu qui effectue le travail, et la validité du montant prend une valeur de vérité.

3. L'auto-contrôle : déontologie professionnelle et éthique individuelle

Le contrôle repose *in fine* sur le comportement des individus à l'intérieur de l'organisation et sur leur volonté de transgresser ou non les normes de travail et de comportement qui leur sont imposées. Si les contrôles formalisés et le contrôle par le groupe sont importants à cet égard, un autre aspect fondamental est l'auto-contrôle de l'individu. Les autres formes de contrôle peuvent en effet ne pas être suffisantes lorsque leurs marges de liberté sont importantes. L'auto-contrôle s'inscrit dans les normes générales de comportement des auditeurs qui mettent en avant une déontologie professionnelle (§3.1). Il peut cependant être mis à mal par les contraintes du métier, et ce à tous les niveaux de la hiérarchie des cabinets (§3.2). Cette situation a été analysée par les chercheurs en audit comme la présence de différents niveaux d'éthique individuelle (§3.3).

3.1 Déontologie et normes de comportement de la profession

L'image des auditeurs dans la société est un élément important de leur crédibilité. Elle passe par l'élaboration d'une déontologie qui constitue l'affirmation par la profession de normes de comportements valorisés. Les normes des auditeurs s'inscrivent dans le cadre de ce que les Anglo-Saxons appellent « *professionalism* », une notion que l'on peut résumer en disant qu'elle correspond à une situation où « *une corporation échange une obligation morale de bonne conduite contre le monopole d'exercice et l'autonomie parfois considérable que lui accorde la société* » (Pasewark *et al.* 1995). Ces normes sont déclinées en fonction des caractéristiques spécifiques de l'activité et mettent l'accent sur trois éléments majeurs :

- le secret professionnel est un élément important compte tenu de la possibilité pour l'auditeur d'avoir un accès illimité à toutes les informations de l'entreprise dans le cadre du contrôle des comptes. Son respect a une portée très large puisqu'il concerne toutes les informations obtenues dans le cadre de l'exercice de la mission et s'applique à l'ensemble des collaborateurs. En France, cette obligation ne peut être levée que vis-à-vis de certaines institutions (organisations professionnelles, Commission des Opérations de Bourse, Cour des Comptes et Chambres régionales, juridictions pénales et leurs auxiliaires) ;
- l'indépendance de l'auditeur consiste en « *l'absence de biais dans l'exercice du jugement* » (Windsor & Ashkanasy 1995). L'indépendance doit être assurée au niveau économique par des restrictions au niveau du patrimoine personnel des auditeurs⁴², ainsi que par la limitation de la part de chiffre d'affaires réalisée par un cabinet avec

⁴² Au début de l'année 2000, la SEC – équivalent américain de la Commission des Opérations de Bourse – a sévèrement rappelé à l'ordre le cabinet PricewaterhouseCoopers à ce propos : plusieurs associés qui avaient investi dans des clients du cabinet ont dû être licenciés (source : Le Monde).

une entreprise ou avec un groupe d'entreprises donné. Mais, loin d'être uniquement une règle formelle, elle dépend aussi de facteurs psychologiques et sociaux difficilement dissociables : elle passe par une attitude d'esprit particulière et par un effort pour se dégager de ses émotions, de ses intérêts et de ses préjugés (Jeppesen 1998) ;

- plus généralement, on retrouve des éléments correspondant à une image sociale attachée aux personnes telles que le sérieux, l'intégrité, la compétence, la rigueur, voire un certain désintéressement. Ainsi, dans le cas de l'audit, la profession est supposée servir la société par sa contribution à la transparence financière et non pas ses propres intérêts économiques (Moizer 1995).

3.2 Déontologie et attitude face au client

L'éthique personnelle joue un rôle important en matière de comportement des auditeurs, car beaucoup des jugements exprimés en audit dépendent des croyances et des valeurs de l'individu qui les effectuent (Moizer 1995). Or, si l'audit nécessite le respect de principes déontologiques forts, ceux-ci peuvent être remis en cause par les circonstances concrètes de l'exercice du métier. Tout d'abord, l'importance de l'éthique est particulièrement forte pour le management des cabinets puisque c'est ce niveau hiérarchique qui doit éventuellement « négocier » l'opinion avec le client. Mais la question des relations avec le client peut toucher tous les niveaux hiérarchiques. A l'occasion d'une étude sur une population de seniors, Pasewark *et al.* (1995) ont montré que ceux-ci percevaient nettement l'existence d'un pouvoir de la part de leurs clients et – dans certaines cas – de tentatives d'intimidation, au point d'affecter éventuellement leur travail.

Les situations de conflit potentiel avec le client sont nombreuses. Par exemple, les auditeurs peuvent demander la publication d'informations que le client ne souhaite pas voir diffuser dans le public, ou bien le cabinet peut vouloir émettre une réserve sur les comptes dans son rapport. Face à une telle situation, le cabinet est confronté au choix éthique qui consiste à arbitrer entre son indépendance et ses intérêts économiques, en raison du risque de perdre à terme le mandat ou la fourniture de services additionnels.

A l'occasion d'une recherche sur le développement moral de la hiérarchie des cabinets (superviseurs jusqu'à associés), Windsor & Ashkanasy (1995) ont étudié l'impact des pressions du client sur l'opinion d'audit⁴³. Ces auteurs ont déterminé trois profils d'individus selon leur attitude face au client : les « autonomes », les « accommodants » et les « pragmatiques », chacune de ces catégories étant elle-même divisée entre ceux qui ont une vision du monde comme juste (*just world beliefs*) et ceux qui ont une vision du monde comme injuste (*unjust world beliefs*). La recherche a montré que seuls les « autonomes »

⁴³ Cette recherche a été réalisée sous la forme d'études de cas incluses dans un questionnaire ce qui, malgré ses résultats intéressants, impose une certaine prudence.

(développement moral élevé) manifestent une tendance à résister aux demandes du client. Or, cette catégorie ne représente que 45 individus sur les 107 de la population étudiée. À l'inverse, les auditeurs qui ont une vision « pragmatique » (développement moral le moins élevé) ont manifesté une certaine tendance à aller dans le sens des clients (35 individus). Mais les plus sensibles aux pressions des clients étaient les « accommodants » – c'est-à-dire ceux dont le développement moral est « moyen » (27 individus) – et tout particulièrement ceux qui ont une vision du monde comme injuste. Windsor & Ashkanasy (1995) interprètent ce résultat en avançant qu'il semble que les « accommodants » n'aient ni les principes de rigueur des « autonomes », ni l'opportunisme des « pragmatiques » qui peut empêcher ces derniers d'aller dans le sens des clients s'ils perçoivent que ça peut se retourner contre eux.

Si les possibilités de conflits avec les clients peuvent menacer l'indépendance, celle-ci peut aussi – à l'inverse – être menacée lorsque l'accord avec le client est trop fort. À l'occasion d'interviews réalisées avec des managers, Humphrey & Moizer (1990) ont montré que ceux-ci ne raisonnent souvent plus en termes de protection de l'intérêt social, mais en termes de « *satisfaction du client* », c'est-à-dire des personnes même qu'ils sont supposés contrôler (les dirigeants). En particulier, le contenu des audits est de plus en plus déterminé en collaboration avec les clients. Certes, les clients ont peut-être besoin d'obtenir une vision de la qualité de l'audit par ce moyen, ce qui nécessite de s'intéresser à leurs perceptions (Sutton & Lampe 1991). Mais ils n'ont pas la même vision de la qualité de l'audit que les auditeurs (Carcello *et al.* 1992). Selon Humphrey & Moizer (1990), l'influence forte que les responsables des clients ont sur la détermination des travaux d'audit à réaliser peut alors amener à des compromis nuisibles à l'indépendance.

3.3 L'éthique des auditeurs

Le maintien de l'indépendance – pour la hiérarchie des cabinets – et la bonne exécution du travail – pour les auditeurs de terrain – reposent sur une conscience professionnelle forte. Certains chercheurs se sont donc attachés à étudier la population des auditeurs du point de vue éthique. Le travail le plus significatif à cet égard est celui de Ponemon (1992), qui a effectué une recherche pour mettre en évidence les caractéristiques des auditeurs de chaque grade en matière d'éthique personnelle. Cette étude s'est basée sur un modèle dérivé des travaux de psychologie de Kohlberg (*psychology of ethical reasoning*). Ce modèle définit trois niveaux – correspondant à des niveaux de développement éthique progressifs – où l'on peut ranger les individus à l'aide de tests développés à cet effet. Les trois niveaux sont :

- le niveau « *préconventionnel* ». À ce niveau, l'individu raisonne en fonction de ce qui est bien ou mal pour lui. Il effectue des actions considérées comme moralement bonnes s'il peut en retirer un avantage, ou pour éviter une punition ;

- le niveau « *conventionnel* ». A ce niveau, l'individu est déterminé essentiellement par ses relations sociales. Il va vouloir respecter les règles de son milieu ;
- le niveau « *postconventionnel* ». A ce dernier niveau, l'individu suit ses propres principes éthiques qui dépassent les valeurs du groupe auquel il appartient.

Ponemon (1992) a relevé que la plupart des auditeurs étaient au niveau « conventionnel » et que leur niveau moyen d'éthique était inférieur à celui de la moyenne des adultes ayant reçu une éducation supérieure (*college education*) – un résultat qui va clairement à l'encontre de ce à quoi on pourrait s'attendre si l'on se réfère à l'idéologie de la profession. D'autre part, l'étude a montré que le niveau éthique des auditeurs de terrain (assistants, seniors, superviseurs) était supérieur à celui constaté pour les membres du management des cabinets (managers et associés) : il semble en fait que le niveau d'éthique baisse et devienne plus homogène au fur et à mesure que l'on s'élève dans la hiérarchie.

Comment expliquer un tel résultat ? Une hypothèse est que les tâches des auditeurs de terrain sont essentiellement orientées vers des travaux techniques – ce que nous avons appelé le *craft of auditing* – qui ne posent pas de difficultés particulières au niveau éthique. Par contre, les aspects liés au *business of auditing* – ceux qui sont du ressort de la hiérarchie – sont probablement davantage susceptibles d'être réalisés de manière efficace par des individus avec un niveau d'éthique plus faible. Il semble que les individus les plus « moraux » peuvent bien fonctionner à des niveaux bas dans la hiérarchie, mais qu'ils auront plus de difficultés à intégrer les nouvelles règles du jeu une fois atteint le niveau de manager. Ceci peut les inciter à quitter la structure ou les amener à être moins « performants » sur le *business of auditing*, et donc à ne plus pouvoir progresser. De plus, les individus avec un niveau éthique élevé ont peut-être davantage de mal à participer aux multiples jeux de pouvoir dans les cabinets – une forme de « rigidité » de principes qui peut les empêcher de montrer le sens politique nécessaire à la réussite.

Au niveau de la hiérarchie des cabinets, la nature multiple du métier – professionnelle, concurrentielle et politique – peut donc conduire à une ambivalence de valeurs (Dirsmith *et al.* 1997). Pour les auditeurs de terrain, l'importance de l'éthique n'apparaît pas au même niveau que la hiérarchie puisque leur responsabilité est avant tout d'exécuter les travaux d'audit : les contraintes *business of auditing* menacent moins leur conscience professionnelle. Mais, si les collaborateurs perçoivent l'éthique de leur hiérarchie sur les aspects *business of auditing* comme douteuse, la tentation peut apparaître chez eux, en cas de forte insatisfaction, de baisser leur niveau de conscience pour la réalisation du travail. Ceci est d'autant plus le cas que la perte de la dimension professionnelle du métier par les auditeurs de terrain – déformés par la vision technicienne de l'audit – peut les amener à perdre de vue les dimensions critique et morale de leur métier (Francis 1994).

Conclusion de la section 3

Le contrôle social est un élément déterminant du quotidien des auditeurs. Ce contrôle repose sur une culture organisationnelle forte, que nous avons envisagée en tant que valeurs et normes qui régissent le fonctionnement des cabinets. La création et le maintien de cette culture reposent sur plusieurs éléments. Tout d’abord, la sélection et le recrutement d’individus présentant un profil réceptif à cette culture joue un rôle important. Mais leur socialisation est également fondamentale pour les cabinets dans la mesure où elle va structurer leurs croyances et leurs modalités de comportement. Elle est importante aussi pour les collaborateurs puisque leur bonne intégration dans le cabinet joue un rôle déterminant pour leur évolution de carrière, au même titre – voire davantage – que leur compétence technique (Grey 1998).

Outre l’imprégnation par la culture organisationnelle, le fonctionnement en groupes restreints permet également d’aboutir à un fort encadrement de l’individu. On peut, dans une certaine mesure, envisager l’audit comme un « rituel », c’est-à-dire comme une activité marquée par des actes répétitifs et prévisibles dont la fonction – outre les propriétés intrinsèques des actes – a une dimension symbolique et sociale (Mills & Bettner 1992). Dans cette perspective, les auditeurs sont un groupe social extrêmement soudé qui pratiquent quotidiennement un grand nombre de rituels, parmi lesquels le principal est la « purification » des états financiers des clients (Pentland 1993).

Cet encadrement n’est cependant pas suffisant pour assurer le bon comportement de l’auditeur en toutes circonstances puisque tout comportement repose *in fine* sur une décision de l’individu en situation. En particulier, les contraintes liées à la pratique de l’activité peuvent remettre en cause les principes déontologiques. La décision de maintenir ou de ne pas maintenir un comportement professionnel est un élément qui dépendra de la décision de l’individu d’orienter son comportement dans un sens ou dans l’autre. C’est la conscience professionnelle de chacun – ce que les chercheurs en audit appellent l’éthique individuelle – qui intervient à ce niveau et c’est là un aspect que même une culture forte ne peut commander totalement.

Conclusion du chapitre II

Les divergences d'intérêt entre les cabinets et leurs collaborateurs mises en évidence au chapitre I posent la question du maintien d'une performance satisfaisante de la part des auditeurs de terrain. Une telle situation nécessite que les collaborateurs fassent l'objet d'un contrôle par les cabinets. A cet égard, notre revue de littérature sur le contrôle des collaborateurs dans les cabinets d'audit met en évidence l'existence de deux catégories principales de contrôles : les outils formalisés et le contrôle social. Les caractéristiques de l'audit financier et sa problématique de contrôle particulière nécessitent l'articulation de ces deux dimensions (section 1).

A l'instar de ce qui peut se passer dans d'autres contextes, le contrôle formalisé en audit présente des limites qui restreignent son efficacité. Par leur rôle structurant, les outils formalisés de contrôle des cabinets (suivi des temps, système d'évaluation continue, revue des dossiers) sont certes importants pour s'assurer du bon comportement des salariés, mais leur caractère stratégique laisse une marge de manœuvre non négligeable aux collaborateurs (section 2).

Le contrôle social joue alors un rôle important. Une culture forte est en effet bénéfique, car elle peut aider à réduire à la source les comportements non désirés des collaborateurs. Les cabinets se caractérisent par l'existence de normes et de valeurs qui visent à encadrer les croyances et les comportements et sont transmises par des démarches de socialisation. En particulier, le fonctionnement des auditeurs par petits groupes restreints au sein des équipes d'audit contribue largement au développement et au maintien de la culture organisationnelle. Si ce contrôle peut sembler particulièrement pertinent pour les cabinets d'audit par rapport à d'autres organisations – en particulier par leur recours à une main d'œuvre élitiste de jeunes diplômés de filières sélectives – il ne peut suffire totalement à obtenir une performance adéquate en toutes circonstances. Face aux exigences de son métier, la décision repose *in fine* sur l'individu en situation (section 3).

La conscience professionnelle, c'est-à-dire d'une certaine manière l'acceptation de la soumission aux impératifs de l'exercice du métier, est alors l'élément qui permet d'expliquer le maintien de comportements adéquats malgré les imperfections inévitables du contrôle. Les modalités de son respect par l'individu sont au fondement du questionnement de cette recherche. Il se pose donc la question de la sélection et de l'élaboration d'un cadre théorique permettant de l'étudier. C'est le travail qui va maintenant être réalisé dans le prochain chapitre de cette thèse. Nous y caractériserons la performance consciencieuse au travail comme la contribution du collaborateur d'audit dans le cadre du contrat psychologique qui le lie à son cabinet.

DEUXIEME PARTIE

Cadre conceptuel, modèle et méthodologie de la recherche

Toute relation d'agence porte en elle une interrogation quant à la manière dont les agents peuvent être conduits à se comporter selon les intérêts du principal. Dans la théorie de l'agence proprement dite, les systèmes d'incitation et de surveillance – qui se matérialisent concrètement sous la forme des systèmes de contrôle de l'organisation – sont un moyen d'y aboutir. Pourtant, se reposer uniquement sur les incitations et la surveillance est une manière d'aborder les relations à l'intérieur de l'organisation qui présente certaines limites, ne serait-ce que par le coût de ces systèmes. De plus, la construction de systèmes de surveillance et d'incitations peut constituer non pas une solution au problème, mais une contradiction supplémentaire dans la mesure où elle peut orienter le comportement des agents non vers la performance réellement désirée, mais vers la satisfaction des critères des systèmes de contrôle.

Cependant, lorsque la relation d'agence se répète dans le temps, la répétition des transactions favorise l'apparition d'un phénomène permettant de limiter ces inconvénients : la confiance, par laquelle un comportement fiable peut être obtenu indépendamment d'un contrôle constant (Armstrong 1991). A cet égard, la vision que l'on peut avoir de la confiance est double. Selon Armstrong, la vision de la confiance développée par la théorie de l'agence est calculatrice : elle repose sur le fait que l'agent souhaite obtenir un paiement continu de la part du principal et qu'il fait délibérément reposer son comportement « vertueux » sur son désir de pouvoir obtenir cette rémunération future. La théorie de l'agence implique donc ce que l'auteur appelle une « *vision marchande* » (*commodification*) de la confiance. Basée sur l'évaluation du risque de non-poursuite de la relation et de ses conséquences, cette vision calculatrice n'est en fait qu'une extension plus complexe d'un modèle maximisateur. En ce sens, l'approche de la confiance en devient presque contradictoire dans la mesure où, de manière idéale, la confiance devrait être une action *spontanée* en faveur du principal.

La deuxième approche de la confiance est différente et se base sur les limites de l'approche calculatrice. Celle-ci tend en effet à restreindre la gamme des comportements possibles de l'individu dans le cadre des hypothèses nécessaires à son fonctionnement (Dillard & Ferris 1989). Elle ignore d'une part le fait que les individus ont des besoins multiformes – qui dépassent les considérations purement matérielles – et que la satisfaction

des salariés peut tout aussi bien provenir de récompenses liées au travail ou aux relations dans le travail (réalisation de soi par l'intérêt du travail ou l'affiliation à un groupe). De plus, sa focalisation sur la rétribution extrinsèque du travail (rémunération monétaire) par opposition à la rétribution intrinsèque (satisfaction des besoins humains) fait en sorte qu'elle focalise le contrôle de l'agent sur les éléments essentiellement externes du contrôle, tels que les différents modes de surveillance et d'incitations.

Or, l'existence de concepts tels que la loyauté, la fidélité, l'implication, l'engagement traduisent l'existence de déterminants du comportement humain qui dépassent le fondement calculateur de la confiance. Ainsi, alors que la théorie de l'agence suppose généralement que des comportements opportunistes apparaissent nécessairement chez les agents, des études ont montré qu'il existe une répugnance naturelle des individus à rompre un contrat (Rousseau & Parks 1993). Par exemple, Shanteau & Harrison (1991) ont montré la persistance de l'engagement des salariés dans un contrat malgré l'existence d'incitations financières (et l'absence de risque) à le rompre. Lorsque l'on tient compte d'autres déterminants du comportement humain, les agents peuvent agir de manière autre que dans une optique de maximisation de leurs intérêts.

Dans le contexte des collaborateurs de cabinets d'audit, nous avons vu au cours de la première partie de notre travail que les caractéristiques techniques et organisationnelles de l'audit limitent l'efficacité des modes de contrôle. Ceci nécessite une forme de confiance du cabinet en la volonté de ses collaborateurs de respecter leur contribution dans le cadre du contrat psychologique qui les lie. Dans cette vision, les comportements de réduction de qualité de l'audit peuvent être interprétés comme une contribution insuffisante des collaborateurs, c'est-à-dire comme des manquements à la confiance des cabinets. Ce sont ces phénomènes qui constitueront notre thème d'étude.

A l'occasion de la deuxième partie de ce travail, nous construirons tout d'abord, au cours du chapitre III, un cadre théorique pour l'analyse des phénomènes étudiés. Il s'agira de construire un modèle général du contrat psychologique de l'auditeur, basé sur l'échange de contributions réciproques. Ce modèle prendra en particulier en compte les deux visions de la confiance que nous avons esquissées. Ensuite, dans le quatrième chapitre, nous nous intéresserons aux modalités de l'opérationnalisation empirique de ce cadre théorique général.

Chapitre III – Cadre conceptuel de la recherche

Notre revue de la littérature sur l’audit et les modes de contrôle des collaborateurs dans les cabinets a mis en évidence qu’en dernière analyse c’est sur la réaction individuelle de chaque auditeur, en situation sur le terrain, que repose la bonne exécution des travaux de certification. Face aux contraintes budgétaire et technique, les contrôles vont être réalisés plus ou moins consciencieusement, les normes vont être appliquées ou contournées. Une notion qui nous a paru bien adaptée pour décrire cette situation est celle de « contrat » : confronté à des normes de travail dans une situation donnée, l’auditeur va accepter ou contourner la responsabilité – qui est la sienne compte tenu de sa place dans l’organisation – d’honorer les termes de son contrat et effectuer le travail selon les normes.

Le problème qui se pose alors à nous est de construire un cadre conceptuel pour décrire la relation contractuelle de l’auditeur avec son cabinet et expliquer sa détermination à exécuter sa mission avec diligence. Cette détermination sera conceptualisée comme reliée à l’évaluation du contrat psychologique entre le collaborateur d’audit et son cabinet. L’évaluation, par l’auditeur, des termes et du respect de son contrat a des conséquences en termes d’attitudes et de comportements. Ces conséquences peuvent être fonctionnelles – allant dans le sens des intérêts du cabinet – ou dysfonctionnelles à des degrés divers.

Dans un premier temps, nous effectuerons une revue de la littérature sur le contrat psychologique afin de situer le concept et d’en présenter les principales caractéristiques. Nous soulignerons en particulier la pertinence d’une approche contractuelle pour décrire le comportement au travail (section 1). Nous nous intéresserons ensuite aux comportements fonctionnels et dysfonctionnels des salariés abordés en tant que comportements qui vont dans le sens ou à l’encontre de leur rôle attendu, en conformité avec l’évaluation de leur contrat psychologique. Sous-jacentes à cette approche sont les notions de réciprocité et de calcul : l’individu ajuste ses contributions comportementales à celles de son employeur (section 2).

Enfin, nous considérerons la relation employeur-salarié sous l’angle de la confiance, c’est-à-dire d’une approche où le comportement des salariés dépasse l’évaluation rationnelle en faisant appel à des déterminants plus profonds des attitudes et des comportements. Sous-jacente à cette approche est l’idée que l’évaluation des contributions et des contreparties est insuffisante pour déterminer les réactions de l’individu au travail. L’engagement de l’individu dans son contrat psychologique remet en cause la possibilité d’un réajustement de ses contributions comportementales (section 3).

Section 1 – Employeur, salarié et contrat psychologique

Sur le plan juridique, on peut définir un contrat comme « *une croyance en l'existence d'obligations entre deux ou plusieurs personnes* » (Rousseau 1989) ou comme « *une convention par laquelle une ou plusieurs personnes s'obligent, envers une ou plusieurs autres, à donner, à faire ou à ne pas faire quelque chose* » (article 1101, Code civil). Dans une approche plus sociologique, les contrats sont des éléments qui structurent le comportement des parties prenantes en spécifiant certains aspects fondamentaux de la relation : les modalités de prise de décision, la circulation de l'information, les normes de performance et la répartition des résultats retirés. En cela, ils soulignent les différences de statut et les relations de pouvoir entre les parties prenantes, éventuellement marquées par l'asymétrie (Parks & Kidder 1994).

L'intérêt d'utiliser une approche contractuelle dans le contexte du fonctionnement organisationnel tient en la notion d'engagement moral et social des parties qui en fait un moteur fort pour l'action (Rousseau 1995). Les contrats formalisés présentent néanmoins une limite majeure : leur incomplétude. Quel que soit leur degré de précision, ils restent incapables de spécifier complètement la relation entre les parties prenantes en raison de leur caractère subjectif et de leur incapacité à prévoir toutes les éventualités. Le concept de contrat psychologique représente une tentative de développer la notion de contrat en élargissant son contenu afin de tenir compte de ces limites. Après avoir défini le concept (§1), nous en présenterons les modalités de création et d'évolution en soulignant en particulier son caractère dynamique (§2). Si le concept de contrat psychologique est séduisant, il s'agit cependant d'un concept encore récent qui a certes généré un courant de recherche non négligeable depuis 1990, mais encore faible par rapport à d'autres notions. Avant de l'utiliser dans le cadre d'une recherche scientifique, nous avons donc dû nous interroger sur sa pertinence et sur sa validité (§3).

1. Contrats et contrats psychologiques

Comme nous l'avons évoqué en introduction, le contrat psychologique est un concept développé par des chercheurs en théorie des organisations pour faire face aux limites des approches formalisées des contrats tels qu'elles sont souvent envisagées par les juristes ou les économistes. Ses caractéristiques découlent de son appellation. Il est tout d'abord « contrat » et – à l'instar de tout contrat – il est constitué de divers éléments bien spécifiés (§1.1). Il présente néanmoins un certain nombre de particularités qui lui donnent sa spécificité, son caractère « psychologique » (§1.2). Le contenu du contrat psychologique dérive de cette spécificité et peut se décrire suivant plusieurs dimensions (§1.3).

1.1 Les contrats : éléments généraux

Fondamentalement, les contrats sont des « *promesses rémunérées* » où la promesse d'un comportement présent ou futur est offerte contre rétribution (Rousseau 1989). Les contrats recouvrent toute une gamme de possibilités et peuvent consister en l'échange de biens, d'argent ou de services, mais aussi d'éléments intangibles tels que la loyauté ou la fidélité. Un aspect important des contrats est qu'ils sont conclus volontairement, par l'engagement conscient de deux parties autonomes. D'autre part, les contrats ne sont pas conclus dans l'absolu, mais sont intégrés dans un contexte social. Les normes en vigueur dans l'environnement ont une influence sur la nature et sur l'interprétation des engagements contractuels. En ce sens, les contrats sont des relations certes spécifiques et privées, mais conclues dans le cadre d'interactions sociales plus larges qui leur donnent une signification liée au contexte dans lequel ils émergent.

On admet généralement que les contrats ont trois composantes (Rousseau & Parks 1993). C'est la présence conjointe de ces trois composantes qui génère l'engagement des parties et explique le pouvoir moteur des contrats, dans la mesure où elle inscrit la situation contractuelle dans des normes plus larges de comportement social qui lui donnent son pouvoir contraignant (Rousseau 1995) :

- la « promesse » représente l'engagement de faire ou de ne pas faire quelque chose ;
- le « paiement » est la rétribution qui sera reçue en échange de la promesse ;
- l'« acceptation », par l'assentiment des parties aux termes du contrat, en reflète le caractère volontaire⁴⁴.

Ces trois éléments présentent un certain nombre de caractéristiques. La promesse représente la communication de l'engagement de chaque partie. Cette communication peut être orale ou écrite. Par exemple, dans le cadre des relations entre employeurs et salariés, tant le contrat de travail écrit que les négociations orales lors du processus de recrutement peuvent engendrer des promesses. De plus, la perception de promesses peut se baser sur divers éléments qui ne sont pas nécessairement verbaux (Shore & Tetrick 1994). Ainsi, pour un salarié, l'observation du traitement reçu par d'autres membres de l'organisation peut contribuer à la création de promesses. De même, le fait d'avoir soi-même été traité d'une certaine façon dans le passé par l'organisation peut créer un sentiment d'obligation pour l'avenir. On voit bien que – compte tenu du caractère potentiellement subjectif de l'interprétation de la promesse par chaque partie – il peut se poser des problèmes quant à la validité des interprétations de chaque partie et leur congruence réciproque.

⁴⁴ En droit français, les notions de « consentement » et d'« objet » rejoignent celles d'« acceptation » et de « promesse ». Le « paiement » est exprimé par le caractère « synallagmatique » du contrat. Nous conservons toutefois les terminologies anglo-saxonnes pour souligner notre utilisation avant tout sociologique du contrat.

Le paiement intervient lorsque quelque chose est donné en échange de la promesse. Le paiement peut consister en une autre promesse (par exemple, bien travailler en échange de la sécurité de l'emploi) et est soumis à la même subjectivité que la promesse. C'est la perspective d'un paiement par l'autre partie qui transforme une promesse en contrat. En effet, une simple promesse, si elle n'est pas tenue par la personne qui la fait, ne donne pas forcément lieu à des conséquences importantes au-delà de la déception de la personne qui s'attendait à recevoir quelque chose (Rousseau 1989). Par contre, la rupture d'un contrat – c'est-à-dire le non-paiement de ce qui avait été conclu alors que l'autre partie a tenu ses promesses – a des conséquences qui vont au-delà de la déception et peuvent aller jusqu'à l'indignation ou à la colère. Inversement, lorsque le contrat est rempli par les deux parties, il en résulte un sentiment de justice (Parks & Kidder 1994). Par exemple, quand une organisation récompense ses salariés conformément aux engagements qui sous-tendent le contrat qu'elle a conclu avec eux, le fait d'avoir honoré les obligations mutuelles génère un sentiment de satisfaction réciproque.

La participation volontaire est le troisième élément du contrat et reflète la décision délibérée de s'engager l'un par rapport à l'autre. Elle manifeste que les deux parties sont responsables du bon respect des termes du contrat et qu'elles peuvent éventuellement ne pas le respecter, mais doivent alors en supporter les conséquences. La notion d'acceptation est simple en théorie, mais peut être problématique en pratique, particulièrement dans le cadre des relations de travail. Lorsqu'elles sont acceptées uniquement faute d'alternative disponible, les modalités de participation ou de continuation d'un salarié dans une organisation ne sont plus forcément volontaires et le contrat perd un de ses constituants fondamentaux, ce qui peut entraîner la perception d'une rupture. En particulier, après le recrutement, les démarches de l'organisation pour modifier l'étendue d'un contrat ne sont pas toujours accompagnées d'une acceptation réelle des salariés (Parks & Kidder 1994).

Par rapport à d'autres échanges sociaux qui présentent les mêmes composantes de promesse, paiement et acceptation (tels qu'une transaction commerciale simple), les contrats se caractérisent par deux éléments (Rousseau & Parks 1993) : le « *délai* » entre la promesse et le paiement, ainsi que la « *dépendance* » (*reliance*). L'existence d'un délai ouvre la possibilité d'une évolution du contrat dans le temps, ce qui peut éventuellement en modifier la pertinence, les modalités et l'interprétation. Les termes de l'échange peuvent s'améliorer pour un partenaire, pour les deux partenaires ou bien se détériorer. L'existence d'un délai implique en outre une dépendance par rapport au comportement futur du partenaire. Il s'agit d'une part du risque lié au non-respect du contrat par l'autre partie, mais aussi du fait d'avoir éventuellement ignoré d'autres opportunités pour accepter le contrat. La dépendance peut être bien acceptée ou devenir problématique. Le refus du risque qui y est lié entraîne alors un accroissement de la surveillance du comportement de chaque partie par l'autre au détriment de l'acceptation de la dépendance.

1.2 Définition du contrat psychologique

Argyris (1960) a le premier utilisé le terme de « *psychological work contract* » pour décrire la relation entre ouvriers et contremaîtres dans une usine. Il a montré que cette relation reposait sur l'échange réciproque d'une production élevée par les ouvriers contre le respect d'engagements informels par les contremaîtres (tranquillité, régularité du salaire, sécurité de l'emploi). La première définition en tant que telle du concept est proposée par Levinson *et al.* (1962) pour qui le contrat psychologique est « *la somme des attentes réciproques (mutual expectations) entre l'organisation et le salarié* ». Le concept est utilisé pour décrire l'ensemble des attentes implicites entre les deux parties, même si certaines attentes sont plus explicites (le salaire) que d'autres (les promotions à long terme). La définition de Kotter (1973) s'inscrit également dans cette perspective. Pour cet auteur, le contrat psychologique est un « *contrat implicite entre un individu et son organisation qui spécifie ce que chacun s'attend à donner et à recevoir de l'autre au cours de la relation* ».

Ces approches anciennes considèrent donc que le contrat psychologique est une description de la relation d'échange entre deux parties : l'employeur et le salarié. Elles cherchent à prendre en compte les attentes et les obligations de chaque partie et à déterminer s'il y a accord ou désaccord sur les termes de la relation. Elles posent néanmoins un problème conceptuel majeur puisque l'on compare deux entités de nature différente : d'une part un individu et d'autre part une organisation. Or, une organisation n'est pas univoque, mais est constituée de l'agrégation d'acteurs multiples aux attentes diverses. La perception et la gestion d'un contrat par cette entité abstraite qu'est l'organisation apparaît donc difficilement opérationnalisable (Anderson & Schalk 1998).

C'est pourquoi Rousseau (1989) a proposé une nouvelle définition du contrat psychologique : il s'agit des « *croyances d'un individu concernant les termes et les conditions de l'accord d'échange réciproque entre lui-même et une autre partie* » (c'est-à-dire l'employeur dans un contexte de travail). Dans cette définition – sur laquelle reposent les approches ultérieures du concept – l'angle d'approche n'est plus l'étude d'une relation bilatérale entre deux parties de nature différente (l'individu et l'organisation), mais on s'intéresse uniquement à ce qui se passe au niveau de l'individu. D'autre part, la définition met l'accent sur les perceptions (croyances) de l'individu et non sur la réalité : ce qui est important, c'est ce que le salarié perçoit de la réalité et non pas ce qui est réellement. Cet aspect concerne aussi bien le contenu de la promesse et du paiement que l'acceptation. Il permet de lever le problème de niveau lié à la nature différente des parties⁴⁵.

⁴⁵ Le recentrage sur l'individu permet une mise en œuvre plus facile du concept, mais n'est pas sans critiques. Selon Guest (1998), une partie de la richesse d'une approche en termes contractuels est perdue par ce déplacement. Nous pensons cependant que, même réduite, l'approche reste intéressante (cf. §3.1)

Le contrat psychologique est donc caractérisé par sa nature perceptuelle et par l'importance donnée à l'interprétation individuelle. En particulier, les perceptions que peut avoir un salarié ne sont pas nécessairement partagées par les autres membres de l'organisation. Le contrat psychologique reste cependant une forme de contrat et en comporte les éléments de promesse, de paiement et d'acceptation. Il constitue le fondement du lien d'un salarié avec son employeur et constitue – dans la définition que nous retiendrons – « *la perception, par le salarié, des obligations réciproques convenues entre lui-même et l'organisation* » (Anderson & Schalk 1998). Ceci recouvre donc la perception des obligations de l'organisation vis-à-vis du salarié (paiement), celle concernant les obligations du salarié vis-à-vis de l'organisation (promesse) ainsi que leur accord réciproque (acceptation). Compte tenu du caractère perceptuel et implicite du contrat psychologique, la nature des obligations réciproques et de l'acceptation peuvent être floues, mais cela n'exclut pas la perception de leur réalité par l'individu. Même si le contrat n'existe que dans l'esprit de celui qui y prend part, la perception de sa réalité en fait la force et suffit à en faire un moteur du comportement⁴⁶.

1.3 Le contenu des contrats psychologiques

Un contrat psychologique peut contenir une variété d'éléments susceptibles d'être caractérisés de différentes façons. La division la plus fréquente dans la littérature sur les termes du contrat psychologique est celle entre les éléments « *transactionnels* » d'un contrat (ex. le salaire) et les éléments « *relationnels* » tels que la loyauté (Rousseau 1990). Les éléments transactionnels correspondent à des échanges de nature économique. Ils peuvent être indépendants l'un par rapport à l'autre. À l'inverse, les éléments relationnels sont des échanges de nature sociale. Ils recouvrent des obligations moins spécifiées, génèrent le développement de relations plus étendues et une certaine forme d'attachement entre les parties. Les contrats entre employeurs et salariés comportent toujours des éléments transactionnels et relationnels. Il ne faut donc pas envisager les contrats relationnels et les contrats transactionnels comme une opposition, mais comme un continuum. C'est la composition spécifique du contrat d'un individu qui va le situer sur le continuum et, éventuellement, le faire changer de position avec les circonstances (Rousseau & Parks 1993 ; Parks & Kidder 1994).

Dans les contrats à dominante transactionnelle, les ressources échangées sont monétaires ou facilement quantifiables. Les parties maintiennent une flexibilité importante

⁴⁶ La justification du caractère moteur du contrat n'est pas toujours approfondie au niveau individuel par les auteurs de la mouvance du contrat psychologique, qui basent leurs analyses essentiellement sur des références sociologiques telles que Gouldner (1960) ou Homans (1961). Nous l'aborderons lors de la section 3 à l'aide du concept d'engagement développé par des chercheurs en psychologie sociale.

qui leur permet de négocier de nouveaux contrats avec des termes différents ou de changer de partenaire, même s'ils peuvent éventuellement servir de préliminaire à une relation de plus grande ampleur. C'est le cas par exemple des contrats à durée déterminée utilisés comme période d'essai prolongée d'un salarié avant un contrat à durée indéterminée. Les contrats à dominante relationnelle contiennent des obligations réciproques dont les termes sont plus généraux. De par leur durée, les obligations des contrats relationnels sont sujettes à évolution et leurs termes peuvent être en constant développement. Ces contrats sont à plus long terme et recouvrent non seulement des échanges monétaires ou quantifiables (salaire, formation), mais aussi des ressources socio-émotionnelles comme la fidélité et le sentiment d'affiliation (Morrison & Robinson 1997).

Les auteurs qui ont travaillé sur le contrat psychologique ont élaboré des typologies plus fines à partir de l'opposition transactionnel / relationnel. Ces décompositions sont synthétisées par Shore & Tetrick (1994) qui récapitulent plusieurs oppositions pour catégoriser le contrat psychologique d'un salarié. Tout d'abord, les contrats sont différents selon qu'ils sont de nature « *économique* » (transactionnelle) ou « *socio-économique* » (relationnelle). Une deuxième dimension est la « durée », qui reflète la mesure dans laquelle les contrats impliquent des investissements et des relations à long terme. Troisièmement, les contrats diffèrent selon leur « *spécificité* » : les termes peuvent en être bien spécifiés ou alors relativement vagues. Enfin, une dernière dimension est la mesure dans laquelle les contrats sont « *individualisés* » ou « *standardisés* ». Certaines organisations peuvent traiter de manière uniforme leurs salariés – une stratégie homogénéisante qui doit permettre de contribuer à la cohésion – alors que d'autres ont une approche plus individualisée visant à s'impliquer davantage par rapport aux individus dont elles estiment que les contributions sont potentiellement supérieures.

Au-delà du contenu du contrat, Parks & Kidder (1994) proposent une décomposition qui fait intervenir les asymétries de pouvoir entre les intervenants. En effet, le fait que le pouvoir soit équilibré ou non a une influence sur la constitution, le développement et l'exécution du contrat. En particulier, l'asymétrie de pouvoir a une influence majeure sur le caractère volontaire du contenu des contrats et permet de distinguer ceux qui font les contrats (*contract makers*) de ceux qui les acceptent (*contract takers*). Dans les relations de travail, les salariés sont généralement ceux qui acceptent les contrats. La partie la plus puissante – à savoir le plus souvent l'employeur – peut donc souvent dicter les termes de la relation à la partie la moins puissante qui doit les accepter ou sortir de la relation, une possibilité pas toujours envisageable pour beaucoup de salariés dans un contexte de sous-emploi.

2. La construction du contrat psychologique

Le contrat psychologique est centré sur l'individu dans ses relations avec l'organisation sans que cela ne concerne aucun des agents de l'organisation en particulier. D'une certaine manière, l'organisation adopte donc une identité anthropomorphique aux yeux du salarié (Morrison & Robinson 1997), même s'il ne peut y avoir pour elle de contrat psychologique autre que celui qui est perçu de manière individuelle par ses membres⁴⁷. En effet, les organisations ne peuvent pas percevoir et, si elles fournissent le contexte des contrats psychologiques de leurs membres, elles n'en concluent pas pour elles-mêmes. Inversement, les agents de l'organisation – en particulier les dirigeants – peuvent avoir leur propre compréhension du contrat psychologique des membres de l'organisation, mais ils ne sont pas en tant que tels partie prenante du contrat psychologique d'un salarié. Par contre, ils contribuent à la création du contrat psychologique que l'individu développe avec l'organisation. Concrètement, la création du contrat psychologique peut être caractérisée comme un processus de recherche d'information (§2.1). Le contrat qui en résulte peut s'analyser à deux niveaux : individuel ou collectif (§2.2). Une fois stabilisé, il n'est pas statique et son évolution peut se faire sous différentes formes (§2.3).

2.1 La création du contrat

Le développement du contrat psychologique peut s'interpréter comme l'articulation d'un processus de socialisation conduit par l'organisation et d'un processus d'assimilation de l'individu (Dean *et al.* 1988). Avant le recrutement en tant que tel, l'individu peut déjà avoir obtenu des renseignements sur un métier ou une organisation par une variété de sources (camarades de formation, amis, famille...). Ces sources ont pu lui transmettre des informations lui permettant de commencer à construire son contrat psychologique. Ensuite, à l'occasion des différentes phases du recrutement, on discute à la fois des éléments transactionnels de l'emploi, mais aussi des obligations réciproques de dimension plus relationnelle. Les messages qui transmettent les promesses de l'employeur proviennent des brochures de recrutement, des engagements verbaux qu'il effectue par l'intermédiaire des recruteurs, du contrat de travail écrit.

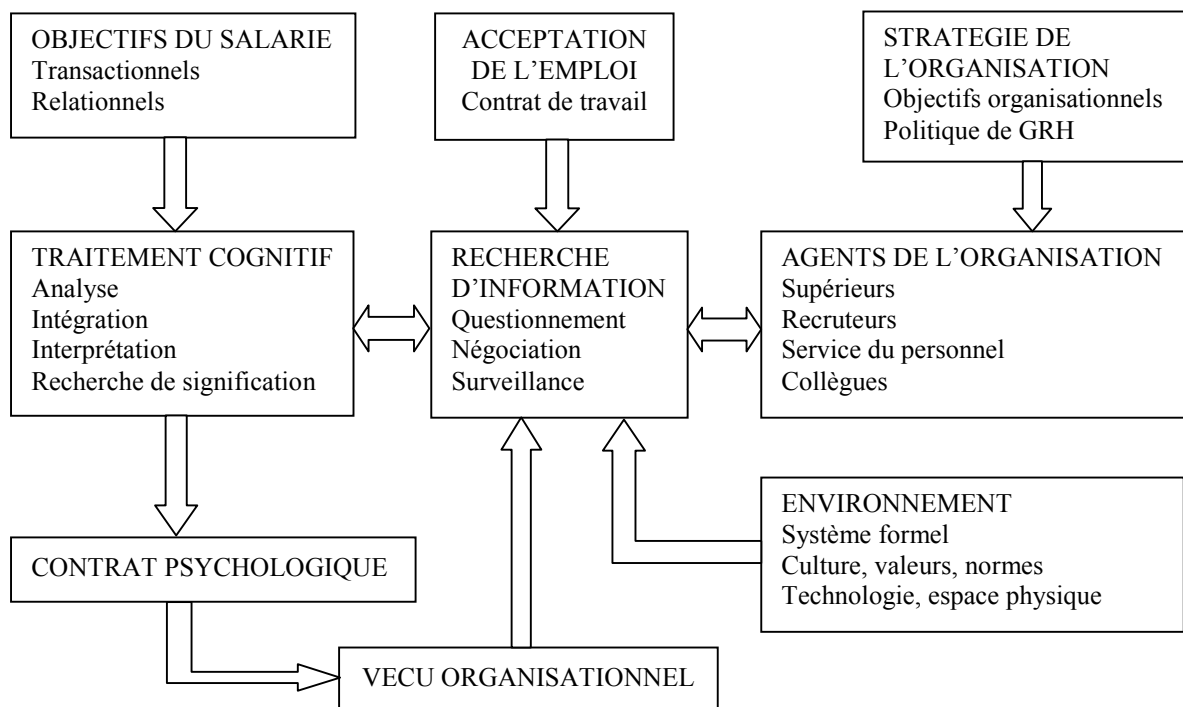
Après le recrutement, les individus développent leurs contrats par les échanges qui interviennent tant à l'occasion des moments critiques de la relation d'emploi (premier poste, changements de poste, changements organisationnels) qu'au quotidien par les interactions entre individus (Rousseau 1995). La construction du contrat psychologique est un processus fragmenté qui repose sur des événements distincts et multiples. Les éléments

⁴⁷ Cette anthropomorphisation est critiquée par certains (Guest 1998), mais est inévitable. Elle peut d'ailleurs être adressée à beaucoup de concepts liés au comportement organisationnel (implication, satisfaction...).

du contrat peuvent être communiqués et compris par de nombreux moyens – y compris même sans communication explicite comme par exemple par l’intermédiaire du langage corporel (Shore & Tetrick 1994). Des sources multiples et contradictoires peuvent influencer la création et l’évolution du contrat. En particulier, l’organisation a des agents différents qui font et reçoivent des engagements, sans que ces agents n’envoient forcément les mêmes messages. Ceci peut avoir un impact important sur la congruence de perception d’un contrat psychologique par différents agents de l’organisation, particulièrement pour les éléments socio-émotionnels qui sont davantage susceptibles d’interprétation que les éléments transactionnels (Rousseau & Parks 1993).

Sur le plan cognitif, le développement du contrat psychologique chez l’individu peut être considéré comme un processus de recherche et de traitement d’information par lequel les individus identifient dans la relation d’emploi les éléments qui vont leur servir à atteindre leurs objectifs personnels (Shore & Tetrick 1994). Il s’agit d’un phénomène dynamique où interviennent les objectifs de l’organisation, ceux de l’individu et les conditions de l’environnement. En ce sens, le développement du contrat psychologique est un processus finalisé où l’individu cherche à établir un accord avec l’organisation qui l’emploie de manière à répondre à la diversité de ses objectifs. Un modèle du développement du contrat psychologique – adapté de Ashford & Cummings (1983), Shore & Tetrick (1994) et Rousseau (1995) – est le suivant :

Figure 3-1
Le développement du contrat psychologique



Les salariés utilisent trois moyens principaux pour rechercher l'information pertinente à leur contrat psychologique. Le « questionnement » (*inquiry*) et la « négociation » (*negotiation*) sont un bon moyen pour obtenir des éléments par contact direct avec les autres membres de l'organisation. Pour les éléments qui ne peuvent faire l'objet de telles démarches, les individus ont recours à la « surveillance » (*monitoring*). Par ce processus, les individus observent leur environnement et incorporent l'information qui les intéresse à la lumière de leurs intérêts personnels (Ashford & Cummings 1983).

Le processus de recherche d'information s'effectue largement par interaction individuelle avec des interlocuteurs variés : recruteurs, supérieurs, collègues, service du personnel. En pratique, les recruteurs ne sont pas toujours considérés comme une source d'information fiable et les nouveaux entrants s'en remettent beaucoup à leurs supérieurs hiérarchiques (Shore & Tetrick 1994). Sachant que c'est également d'eux que dépendra l'exécution de beaucoup de termes du contrat, un salarié peut donc souvent considérer ses supérieurs comme les agents majeurs de l'organisation pour la constitution et le maintien du contrat psychologique. Mais les collègues constituent une autre source d'information fondamentale dans le processus de socialisation en raison de leur accessibilité plus facile. Les collègues peuvent en particulier communiquer leurs perceptions quant à l'attitude de l'organisation par rapport à leurs propres contrats psychologiques, ce qui permet à l'individu de situer son contrat par rapport à ceux des autres.

2.2 Individu, groupe : contrat psychologique, contrat normatif

Le développement du contrat psychologique est un phénomène subjectif pour deux raisons principales. Tout d'abord, il dépend des caractéristiques cognitives du salarié : les individus présentent des différences parfois importantes en terme de capacités mentales, de cadres de référence et de valeurs personnelles. En ce sens, tant leur interprétation que leur mise en pratique effective du contrat est potentiellement personnelle et différents individus ayant la même position dans l'organisation peuvent avoir une vision différente du contrat psychologique dans lequel ils sont engagés. D'autre part, la construction du contrat psychologique est un phénomène dynamique où interviennent les conditions de l'environnement, les objectifs de l'organisation, mais aussi les caractéristiques de l'individu. Le résultat de cet échange peut alors être unique puisque l'individu est à la fois déterminé par la situation qu'il rencontre, mais qu'il peut aussi influencer cette situation.

Compte tenu de sa nature perceptuelle et du rôle du salarié dans sa constitution, le contrat psychologique est un phénomène intrinsèquement individuel. Mais, d'un autre côté, les éléments du contrat psychologique d'un individu peuvent être largement communiqués publiquement, observés et interprétés par d'autres. Ainsi, malgré l'unicité de principe du contrat, les échanges entre individus peuvent encourager une similarité des contrats, donnant naissance à une forme de convergence. L'existence de contrats individuels n'est

pas incompatible avec celle de contrats « types » existant au niveau d'une entité sociale. Dans certaines situations, le contrat psychologique que développera un individu pourra être personnel dans la mesure où il reflétera autant ses caractéristiques propres et les aléas de sa socialisation que sa position dans l'organisation. Dans d'autres cas, les contrats psychologiques des individus seront largement similaires du fait d'un environnement prégnant qui ne permet pas aux différences individuelles de s'exprimer, d'une socialisation très efficace ou d'une forte similarité initiale entre individus. C'est ce phénomène que Rousseau (1995) appelle « *contrats normatifs* », c'est-à-dire des contrats psychologiques partagés par les individus au sein d'une entité sociale.

L'existence de contrats normatifs a pour première conséquence que la participation d'un individu à un contrat peut se faire à la fois en tant que contractant et en tant qu'observateur, tout particulièrement lorsque plusieurs individus partagent la même position dans l'organisation. En effet, lorsqu'un salarié se réfère à des collègues perçus comme ayant un contrat semblable, les comportements de l'organisation avec ces individus vont avoir un impact sur la perception que le salarié aura de son propre contrat. L'observateur peut réagir non pas comme un tiers peu concerné, mais en tant que co-contractant même s'il n'est pas touché personnellement. Ce phénomène peut intervenir en particulier lors des restructurations d'entreprises avec leurs contingents de licenciements et de réorganisations (Parks & Kidder 1994).

La deuxième conséquence de l'existence des contrats normatifs est que les arrangements contractuels passés peuvent servir de point de comparaison futur pour les parties prenantes en créant un effet d'ancrage. Il semble en effet que les croyances partagées entre individus concernant des pratiques passées soient un déterminant puissant de l'évolution dans le temps des contrats (Rousseau & Parks 1993). Cet effet d'ancrage peut se renforcer au cours du temps alors même qu'il peut exister des conditions objectives qui justifieraient une évolution du contrat. La notion de contrat normatif est donc une manière d'appréhender les phénomènes de culture ou d'inertie dans les organisations.

2.3 Changement et évaluation du contrat psychologique

Une fois développé, le contrat psychologique doit être relativement stable. Cependant, ceci ne veut pas dire qu'il ne peut pas être changé. En effet, les contrats continuent à évoluer de manière dynamique après leur création. Le contrat psychologique repose sur un processus interactif dans lequel le salarié effectue sa part du contrat et s'attend à ce que l'organisation remplisse à son tour ses obligations (Shore & Tetrick 1994). Lorsque la situation de l'emploi ne correspond pas ou ne correspond plus à ce qu'il attend, l'individu peut être amené à réagir. Ainsi, même si des phases de stabilité succèdent à des phases plus mouvementées, les contrats psychologiques sont renégociés par l'intermédiaire de nouveaux processus de socialisation et de recherche d'information. En

outre, le changement organisationnel ou même le simple passage du temps peuvent entraîner une évolution.

Rousseau & Parks (1993) identifient plusieurs modalités d'évolution du contrat psychologique. La « *dérive contractuelle* » (*contract drift*) a lieu lorsque le temps modifie la compréhension des termes du contrat par l'individu en raison de changements purement internes (évolution personnelle, vieillissement). Ces changements recouvrent l'évolution de la personnalité et des valeurs, mais aussi les tendances vers l'auto-illusion et les biais cognitifs qui caractérisent une relation prolongée. En particulier, le fait de considérer avoir soi-même rempli son contrat et pas l'autre partie est une tendance générale des individus – et en particulier des salariés (Robinson *et al.* 1994). Une autre évolution du contrat psychologique provient de sa « *maturation* » (*maturational changes*) qui désigne – au-delà de l'évolution personnelle de l'individu – les conséquences d'une participation prolongée dans une relation professionnelle. Le passage du temps peut augmenter l'attachement de l'individu à l'organisation, augmenter les coûts de sortie et donner une plus grande signification sociale à la participation de l'individu dans l'organisation. Inversement, d'autres individus peuvent refuser cette situation et chercher à bouger.

De manière plus soudaine, un certain nombre d'événements sont susceptibles de provoquer une réévaluation du contrat psychologique. Tout d'abord, les relations entre les membres de l'organisation et leur évolution jouent un rôle important sur les jugements de l'individu. Les normes de groupe et les interactions sociales peuvent avoir des effets profonds sur la perception des événements, les attributions de responsabilité et les comportements individuels. Les processus de comparaison – tels que la comparaison entre ses propres efforts et récompenses et ceux d'un autre salarié – peuvent entraîner une réévaluation du contrat (Shore & Tetrick 1994). Le changement organisationnel est un autre facteur de réévaluation. Les nouvelles stratégies, les changements mis en place pour faire face à la pression concurrentielle ou les restructurations peuvent émettre de nouveaux messages et transmettre de nouveaux engagements de l'organisation. Les changements de méthodes de travail, de politique salariale, les mouvements de personnel sont particulièrement sujets à redéfinition et peuvent altérer la perception que les parties ont de leur contrat psychologique (Parks & Kidder 1994). Enfin, les changements à l'extérieur de l'organisation peuvent avoir un impact sur la perception du contrat psychologique d'un individu. Dans un contexte de remise en cause générale de l'attitude sociale des entreprises, un salarié est amené à se poser des questions indépendamment de sa relation propre avec son employeur (Anderson & Schalk 1998).

Quelle que soit la forme sous laquelle elle se manifeste, l'évolution du contrat psychologique peut remettre en cause la perception qu'a l'individu de sa relation avec l'organisation. A cet égard, Rousseau & Parks (1993) distinguent trois niveaux quant à l'évaluation de l'exécution des termes du contrat par les parties :

- le « respect du contrat » représente l'adhésion aux termes du contrat. Il est souvent davantage une question de degré plutôt qu'une opposition binaire, tout particulièrement pour les éléments non quantifiables ;
- le « dépassement du contrat » représente le fait d'aller au-delà des termes du contrat afin d'inclure par exemple, de la part du salarié, des comportements tels que ceux que l'on qualifie de « citoyenneté organisationnelle » (Organ 1990) ;
- le fait, pour l'une ou l'autre partie, de ne pas remplir les termes du contrat constitue une « rupture du contrat » et peut questionner la relation sur laquelle le contrat repose.

La nouvelle évaluation du contrat psychologique d'un salarié peut alors avoir des conséquences en termes d'attitudes et de comportements. La construction de notre cadre conceptuel de recherche reposera sur cette possibilité.

3. Pertinence et validité du concept de contrat psychologique

Le contrat psychologique est une manière de penser un phénomène complexe : le comportement au travail du salarié. Ceci en fait d'une certaine manière une métaphore (Morgan 1986). L'utilisation de cette métaphore pour décrire la relation d'un individu avec l'organisation qui l'emploie présente certains avantages. Le contrat psychologique insiste ainsi sur le rôle moteur des obligations mutuelles de la relation employeur / salarié tout en soulignant leur caractère implicite et perceptuel. De plus, son aspect exhaustif le rend particulièrement attractif pour décrire la relation de travail. Avant de l'utiliser dans le cadre de notre recherche, il a cependant convenu de nous interroger plus en détail sur sa pertinence et sa validité. Ce travail va se faire en trois temps. Nous nous interrogerons tout d'abord de manière générale sur la pertinence du concept de contrat psychologique (§3.1). D'un point de vue scientifique, la question qui se pose ensuite est celle de sa validité, c'est-à-dire de son intérêt théorique et empirique par rapport à d'autres concepts. Nous étudierons tout d'abord sa validité faciale ou validité de consensus (§3.2), puis sa validité nomologique ou validité prédictive (§3.3).

3.1 La pertinence du concept de contrat psychologique

L'intérêt du concept de contrat psychologique apparaît à plusieurs niveaux. Une première série d'arguments émane de son pouvoir descriptif et du caractère nécessaire du phénomène (Rousseau 1995). D'une certaine manière, l'existence d'un contrat psychologique est inévitable. Même lorsqu'un contrat formalisé a été conclu, les salariés développent nécessairement une forme de contrat psychologique. En effet, même si beaucoup de contrats formalisés sont étendus dans leurs termes et dans leur précision, il est impossible de déterminer tous les aspects d'une relation de travail. Le contrat psychologique est une manière de décrire le phénomène par lequel le salarié réduit l'incertitude en créant des éléments sur lesquels baser ses attitudes et ses comportements.

Du point de vue de l'équilibre psychique de l'individu, la compréhension, la prévisibilité et le sentiment de contrôle que procure cette stabilité sont des éléments importants (Shore & Tetrick 1994). Compte tenu de leurs limites, les contrats formels ou explicites sont incapables de réduire les ambiguïtés entre les parties. Avec le contrat psychologique, les individus forment des schémas et des scripts de connaissances préstructurées qui leur permettent d'interpréter leur environnement et de réagir de manière appropriée. Grâce à une certaine stabilité, le contrat psychologique peut en particulier servir à diminuer le stress en fournissant un support concernant les obligations réciproques de l'employeur et du salarié, ce qui donne à l'individu de l'ordre et de la continuité dans son environnement.

Parallèlement, au niveau social, les contrats psychologiques servent à créer un contexte pour l'action collective. Si les termes du contrat psychologique d'un salarié servent de normes individuelles qui spécifient le comportement approprié dans son environnement, le consensus entre les différents contrats psychologiques peut créer des normes sociales qui ont pour conséquence une prévisibilité plus importante et une moindre variance des comportements individuels. Les contrats partagés par les membres de l'organisation – ce que l'on appelle les contrats normatifs – sont des croyances partagées qui peuvent former les fondations d'une culture organisationnelle (Rousseau 1995).

Une deuxième série d'arguments sur la pertinence du concept de contrat psychologique provient de son adéquation à l'évolution actuelle de l'économie, des entreprises et de leur gestion des ressources humaines. Les démarches de rationalisation, de restructuration et de *downsizing* ont provoqué une remise en cause forte de la relation d'emploi traditionnelle basée sur la loyauté et la durée. Les questionnements n'épargnent aucun niveau hiérarchique puisque même les cadres – après avoir été relativement épargnés – sont touchés comme les autres salariés. Les entreprises se sont souvent révélées incapables de tenir certains de leurs engagements et ont rompu le contrat psychologique d'un grand nombre de salariés dans l'ensemble du monde occidental (Parks & Kidder 1994). Parallèlement, on assiste à une augmentation du recours à la main d'œuvre temporaire, aux contrats à durée déterminée afin d'assurer davantage de flexibilité.

Ces phénomènes expliquent le recours de plus en plus fréquent de certains chercheurs au concept de contrat psychologique qui paraît bien adapté en tant que grille d'interprétation de ce qui se passe dans le monde économique (Anderson & Schalk 1998 ; Guest 1998). Les nouvelles tendances de l'emploi ont remis en cause les obligations réciproques des organisations et des salariés. Employeurs et salariés cherchent en particulier à redéfinir la nature de leurs échanges. Par exemple, la substitution de la notion d'« employabilité » à celle de « carrière » s'inscrit tout à fait dans cette évolution. Dans le contexte actuel, la relation à l'emploi devient nécessairement plus instrumentale, moins candide, ce qui amène les salariés à raisonner en terme de réciprocité, à avoir une attitude

plus évaluatrice vis-à-vis de leur employeur – bref à raisonner davantage en termes d'échange et de contrat. L'utilité du concept de contrat psychologique est alors d'attirer l'attention vers la variété et la complexité des formes possibles des contrats – c'est-à-dire des formes multiples de la relation d'emploi dans les économies contemporaines.

Si l'accent a été mis le plus souvent sur l'évolution de la contribution des employeurs, les évolutions touchent également les contributions des salariés (e.g. Robinson 1996 ; Turnley & Feldman 1998). Dans la mesure où la nature de la relation d'emploi change, les comportements que les entreprises sont susceptibles d'attendre de la part de leurs salariés évoluent également. Certes, en mettant l'accent sur la notion d'échange entre parties autonomes, l'approche contractuelle contribue d'un côté à donner aux salariés l'impression d'être responsables de leurs actes, ce qui peut diminuer la nécessité de surveillance hiérarchique dans les organisations (Shore & Tetrick 1994). Mais, d'un autre côté, certains se demandent quels seront les effets à long terme de l'évolution actuelle et si elle ne va pas entraîner des effets secondaires défavorables sur la productivité, l'intériorisation des valeurs des entreprises ou la qualité (Parks & Kidder 1994). Que peut-on demander à ses salariés lorsqu'on leur donne moins ? En fait, une solution de plus en plus utilisée par les entreprises est de répartir leur personnel entre la main d'œuvre non stratégique et les éléments dont elles considèrent qu'elles ont besoin d'une véritable implication (Rousseau 1995). Elles pourront décider d'instaurer des contrats psychologiques à dominante plus relationnelle avec eux⁴⁸.

3.2 Validité faciale du construit de contrat psychologique

Le contrat psychologique est un concept en voie de développement. Le nombre de travaux théoriques et empiriques qui lui sont consacrés reste donc encore faible par comparaison avec d'autres construits tels que l'implication, la satisfaction ou la motivation. Si la revue *Human Resource Management* a publié un numéro spécial sur le sujet en 1994, il a fallu attendre 1998 et le numéro spécial du *Journal of Organizational Behavior* pour voir une revue académique de premier plan y consacrer un premier bilan. Il en émerge que le travail de modélisation et de validation à accomplir est encore important, même si un certain nombre de résultats prometteurs ont déjà été établis (Anderson & Schalk 1998).

Un premier critère de validité du concept est constitué par sa validité faciale. La validité faciale ou validité de consensus consiste à délimiter le concept au niveau théorique par rapport à des concepts voisins. Elle est fondée sur le jugement des chercheurs, appuyé par les pairs de leur communauté scientifique pour dégager un consensus (Evrard *et al.*

⁴⁸ Poussé au terme de sa logique, ce raisonnement peut amener à proposer un alignement de la gestion des ressources humaines sur la stratégie de l'organisation par l'intermédiaire de l'utilisation des différents contrats psychologiques (Guzzo & Noonan 1994 ; Rousseau & Greller 1994 ; Sims 1994).

1997). Le contrat psychologique s'inscrit dans le contexte plus large des théories de l'échange qui étudient la construction des relations sociales selon des aspects tels que la culture organisationnelle, les normes sociales d'échange et la notion de norme de réciprocité (Rousseau 1995). Il est une description de la relation d'échange du salarié par rapport à son employeur et de ses conséquences sur différentes attitudes ou comportements. Les similitudes les plus fortes avec d'autres approches proviennent donc de théories articulées autour des contributions réciproques entre employeurs et salariés. Dans le domaine des sciences de gestion, plusieurs théories ont été développées dans ce cadre qui présentent des similitudes avec le contrat psychologique :

- les développements autour du contrat psychologique se rapprochent de la théorie de l'équité (Adams 1965). Dans les deux cas, il s'agit de processus d'échange où règnent des ambiguïtés. Les entrées et les sorties de la théorie de l'équité peuvent se rapprocher des contributions réciproques du contrat psychologique. Il y a d'autre part un parallèle entre la notion de rupture du contrat psychologique et de sentiment d'iniquité. Dans les deux théories, une question qui se pose est de trouver une référence et un contexte social pour effectuer des comparaisons. En outre, les conséquences de l'évaluation de l'équité et du contrat psychologique se posent dans les mêmes termes : la réaction peut être perceptuelle (sous la forme d'un réajustement cognitif) ou avoir des conséquences réelles au niveau du comportement ;
- le rapprochement avec la notion de satisfaction au travail est également possible. La satisfaction au travail est une perception de l'écart entre les besoins de l'individu liés au travail et la réalité concrète de l'emploi (Weiss & Cropanzano 1996). Comme le contrat psychologique, elle est de nature dynamique et provient de l'interaction entre des facteurs individuels, sociaux et environnementaux ;
- de même, il existe une proximité entre les éléments du contrat psychologique et la notion d'attente (*expectation*). Dans la lignée d'auteurs tels que Vroom (1964) ou Porter & Lawler (1968), de nombreux travaux de recherche ont cherché à déterminer les antécédents et les conséquences des attentes sur la motivation, les attitudes et la performance au travail. En particulier, le modèle des attentes non remplies (*unmet expectations*) se rapproche beaucoup de la notion de rupture du contrat psychologique dans la mesure où il cherche à étudier les conséquences d'attentes non remplies sur diverses attitudes et comportements (Wanous *et al.* 1992).

La proximité du contrat psychologique avec ces autres approches pose la question de sa spécificité. C'est d'ailleurs la question essentielle qui émerge des revues critiques du concept (Arnold 1996 ; Guest 1998) : quel est son apport par rapport aux théories existantes ? La réponse fournie par les auteurs de la mouvance du contrat psychologique pour distinguer le contrat psychologique par rapport aux autres théories concerne le statut des attentes dans les différentes théories (Rousseau 1995 ; Robinson 1996). Dans le cadre

de la relation d'emploi, il convient selon eux de distinguer les « obligations » constituant le contrat psychologique des « attentes » des autres théories. Une obligation est d'une nature différente d'une attente : elle crée certes une attente à propos d'une contrepartie, mais ce qui la distingue est la promesse (qui représente l'engagement d'une action future) et l'accord (qui signifie l'acceptation mutuelle). A l'inverse, les attentes ne font pas l'objet d'une promesse de la part de l'autre partie et ne sont donc pas la conséquence d'un accord mutuel. Elles ne représentent que des croyances générales des individus sur ce qu'ils peuvent trouver dans l'organisation. Par exemple, un cadre peut s'attendre à recevoir un bon salaire et à avoir des possibilités de carrière. Ces attentes peuvent provenir d'une variété de sources, mais ne représentent pas forcément un engagement de l'organisation. Seules les attentes qui trouvent leur origine dans des promesses implicites ou explicites de la part de l'employeur font partie du contrat psychologique.

C'est pour cette raison, en particulier, qu'une rupture de contrat psychologique se distingue d'une attente non remplie (Morrison & Robinson 1997). En effet, les salariés ont souvent des attentes irréalistes. Lorsque ces attentes ne sont pas remplies, ils peuvent éprouver moins de satisfaction, réduire leur performance et être davantage susceptibles de quitter leur employeur. Mais ils peuvent également estimer que leurs attentes étaient irréalistes. La réaction à la suite d'une attente non remplie sera moins forte si l'individu est amené à penser qu'il a eu des attentes irréalistes. Dans ce cas, il pourra réajuster ses attentes à la baisse plutôt que ses attitudes au travail ou ses comportements. En revanche, s'il y a eu perception d'une promesse, ce réajustement n'est pas aussi facile que dans le cas d'une attente déçue. De plus, la rupture d'un contrat peut créer un sentiment de tromperie et peut avoir des répercussions plus profondes sur la relation d'emploi.

3.3 Validité nomologique du contrat psychologique

Même s'il reste encore un travail de modélisation et de conceptualisation important à faire, la validité faciale du contrat psychologique est donc relativement bien délimitée (Anderson & Schalk 1998). La spécificité du concept de contrat psychologique et la raison pour laquelle cette spécificité doit avoir une influence sont bien posées : c'est la perception de la promesse qui crée une rupture de contrat en cas d'attente non remplie – car l'individu peut moins facilement l'attribuer à une attente irréaliste – et qui accroît les conséquences de la rupture par le fait qu'une norme sociale (le respect d'une promesse) a été enfreinte. On peut donc s'attendre à ce que le pouvoir discriminant de l'évaluation du contrat psychologique soit plus fort que celui de l'évaluation des attentes. C'est ce point que l'on appelle validité nomologique (ou prédictive) du concept par rapport à d'autres concepts (Evrard *et al.* 1997). D'une certaine manière, valider le concept de contrat psychologique revient à montrer qu'il obtient des résultats prédictifs supérieurs aux approches basées sur les attentes insatisfaites.

Pour illustrer l'intérêt d'un modèle basé sur le contrat psychologique par rapport au modèle des attentes insatisfaites, Robinson & Rousseau (1994) ont comparé les corrélations obtenues dans leur recherche avec celles obtenues par Wanous *et al.* (1992) à l'occasion de leur méta-analyse sur les conséquences des attentes non remplies. Dans le tableau suivant, la colonne de droite représente la corrélation entre l'évaluation du contrat psychologique et diverses conséquences étudiées par Robinson & Rousseau (1994). La colonne du milieu indique la moyenne et l'étendue des corrélations trouvées par Wanous *et al.* (1992).

Tableau 3-1
Comparaison ruptures de contrat / attentes non remplies

Conséquences	Attentes non remplies	Rupture du contrat psychologique
<i>Insatisfaction</i>	0,39 (0,05 – 0,60)	0,76
<i>Intention de départ</i>	0,29 (0,07 – 0,40)	0,49
<i>Départ effectif</i>	0,13 (- 0,05 – 0,27)	0,29

Il semble donc que le pouvoir explicatif de l'évaluation des éléments du contrat psychologique soit supérieur à celui des attentes, au sens où les relations de corrélation entre attentes insatisfaites et conséquences sont plus faibles que celles entre l'évaluation du contrat psychologique et ces mêmes conséquences. Ce premier résultat est encourageant, mais l'idéal serait de démontrer, au sein d'une étude unique, le pouvoir explicatif du contrat psychologique par rapport aux autres notions (Anderson & Schalk 1998). A notre connaissance, seules deux études ont effectué un tel travail, mais leurs résultats semblent engageants⁴⁹. Porter *et al.* (1998) ont montré que le pouvoir prédictif d'un modèle de la satisfaction vis-à-vis de l'organisation est augmenté lorsque la perception des engagements de l'entreprise est prise en compte au-delà de la simple évaluation des éléments de la satisfaction : le pourcentage de variance expliquée passe de 0,29 à 0,38. Robinson (1996) a étudié l'impact de la rupture du contrat psychologique sur la confiance du salarié dans son organisation. Son étude montre que les attentes non remplies ne peuvent à elles seules expliquer les effets de la rupture du contrat psychologique. En revanche, la prise en compte des promesses – par leur impact sur la confiance – augmente le pouvoir explicatif. Dans la lignée de celle de Morrison & Robinson (1994), ces deux études montrent que l'impact de

⁴⁹ Dans le cadre de cette recherche, nous avons initialement envisagé de scinder notre population d'étude en deux pour comparer le pouvoir prédictif d'une approche par les attentes et d'une approche par les contributions du contrat psychologique. Mais le fait de restreindre notre enquête aux seniors de grands cabinets d'audit – afin d'avoir une population homogène – a diminué la taille de notre échantillon et priorité a été donnée à l'obtention d'un nombre de répondants suffisant.

la rupture du contrat psychologique va au-delà des attentes non remplies et que les éléments du contrat psychologique sont liés à la notion d'attente, mais distincts. Ces études demandent néanmoins à être confirmées par d'autres recherches. Il s'agit là clairement du domaine dans lequel le concept du contrat psychologique a encore le plus de travail à effectuer au niveau empirique (Arnold 1996).

Conclusion de la section 1

Le contrat psychologique est une description de la relation d'échange entre un individu et l'organisation qui l'emploie. Il représente la perception, par un salarié, des obligations réciproques convenues entre lui-même et son employeur. Les contrats psychologiques sont clairement des attentes, mais ils trouvent leur origine dans la croyance de l'individu en une promesse de l'organisation – affirmée ou implicite – de donner certaines choses en échange de ses contributions. Tant les objectifs « relationnels » de l'individu (sécurité de l'emploi, nature des relations humaines au sein de l'organisation, opportunités de promotion) que ses objectifs « transactionnels » (opportunités de formation, salaire) sont moteurs pour la constitution des contrats.

Les salariés démarrent leur relation avec leur organisation dans un environnement qui contient une vaste quantité d'information. Le développement du contrat psychologique se base alors sur trois démarches de l'individu pour traiter cette information : la négociation, le questionnement et la surveillance. En raison de son caractère perceptuel et personnel, le contrat psychologique est par essence un phénomène individuel. On peut néanmoins tendre vers une certaine homogénéité des contrats à l'intérieur d'une organisation par l'intermédiaire des processus de socialisation et d'interactions individuelles. Par conséquent, certains types particuliers de contrats peuvent être prévalants dans une organisation donnée ou dans certains de ses services : ces contrats dits normatifs tendent à structurer de manière globale les comportements des individus.

Le concept de contrat psychologique est une approche séduisante pour décrire la relation d'échange entre l'individu et l'organisation. Mais qu'en est-il réellement de son statut scientifique ? La littérature sur le contrat psychologique avance que l'évaluation du contrat psychologique a des conséquences particulières en raison de la perception d'une promesse. C'est cette particularité – constamment revendiquée par les auteurs de la mouvance – qui constitue la spécificité théorique du concept de contrat psychologique par rapport à des théories voisines. Cette spécificité théorique ne prend cependant vraiment son sens que si elle se manifeste au niveau empirique par un pouvoir explicatif plus élevé. A cet égard, même s'il reste encore des efforts à faire à ce niveau, les quelques études réalisées sur le sujet semblent encourageantes.

Section 2 – Rôle, comportement et contrat psychologique

Le comportement du salarié à l'intérieur de l'organisation peut être caractérisé par plusieurs approches. Dans le cadre de notre travail, nous nous servons de la notion de « rôle » pour appréhender les formes fonctionnelles et dysfonctionnelles du comportement. L'intérêt de la notion de rôle est que l'on peut caractériser le rôle comme la contribution du salarié dans le cadre de son contrat psychologique avec l'organisation. Dans le cadre du triptyque promesse / paiement / acceptation du contrat psychologique, le rôle est la promesse du salarié. Les comportements fonctionnels sont ceux qui respectent ou dépassent le rôle attribué à l'individu. Inversement, les comportements dysfonctionnels peuvent être compris comme des actes qui vont à l'encontre du rôle attendu de la part du salarié. On peut les interpréter comme le non-respect, par un salarié, de certains éléments de son contrat psychologique.

L'objectif de cette section est – dans une perspective un peu mécaniste – de proposer un modèle du comportement au travail d'un individu en tant qu'ajustement des contributions liées à son rôle à la suite d'une réévaluation de son contrat psychologique avec l'organisation. Dans un premier temps, nous préciserons les contours de la notion de rôle et situerons sa proximité avec les caractéristiques du contrat psychologique (§1). Ensuite, nous nous pencherons sur les comportements dysfonctionnels interprétés comme comportements allant à l'encontre du rôle de l'individu (§2). Nous préciserons en particulier ce que nous entendons par les « *comportements adaptatifs* » qui constituent le thème de notre recherche sur les collaborateurs d'audit. Enfin, nous relierons ces éléments aux notions de rupture et de violation du contrat psychologique (§3).

1. Rôle et comportement

La contrepartie que le salarié offre à l'entreprise en échange des formes de rétribution qu'il reçoit de sa part peut être interprétée comme le fait de bien remplir le rôle que la structure qui l'emploie attend de lui. Le rôle est généralement défini comme « *un ensemble de comportements et de réactions affectives attendus de la part d'un individu occupant une place donnée dans un système social* » (Fogarty 1992). Les rôles peuvent correspondre à des positions relatives à des métiers (infirmière, comptable, auditeur...), mais peuvent aussi faire référence à des situations extra-professionnelles (parent, ami...). Selon Ilgen & Hollenbeck (1991), toute organisation est structurée en deux systèmes : le système fonctionnel (*task system*) et le système social (*social system*). Le système fonctionnel appréhende la structure de l'organisation en tant qu'activités à réaliser. Ces différentes activités sont, à un niveau inférieur, décomposées en tâches. Pour chaque position dans l'organisation, on peut alors déterminer les tâches qui s'y rapportent. Le

système social concerne quant à lui les relations entre les individus. Alors que le système fonctionnel se focalise sur les éléments de la structure organisationnelle, le système social s'intéresse davantage à la nature des relations entre ces éléments. Au sein d'une organisation, le rôle contient les comportements et les réactions attendus d'un individu positionné dans le cadre de ces deux systèmes. Après avoir présenté la vision fonctionnaliste des rôles (§1.1), nous en montrerons les limites en soulignant le caractère dynamique et incomplet du rôle (§1.2). Ces deux caractéristiques s'intègrent bien dans le contexte du contrat psychologique (§1.3).

1.1 La vision fonctionnaliste du rôle

Dans une perspective fonctionnaliste, le rôle peut se concevoir comme un ensemble organisé de comportements liés à un poste de travail ou à une position identifiable dans une organisation. L'ensemble des rôles au sein d'une organisation ou d'une partie de l'organisation constitue un système coordonné qui permet de décrire son fonctionnement. Chaque individu détenteur d'un rôle y est en interaction avec d'autres individus eux-mêmes détenteurs de rôles agissant selon des objectifs précis. La définition des rôles relève d'une intention explicite et codifiée visant à structurer le champ d'action de chacun au sein de l'organisation.

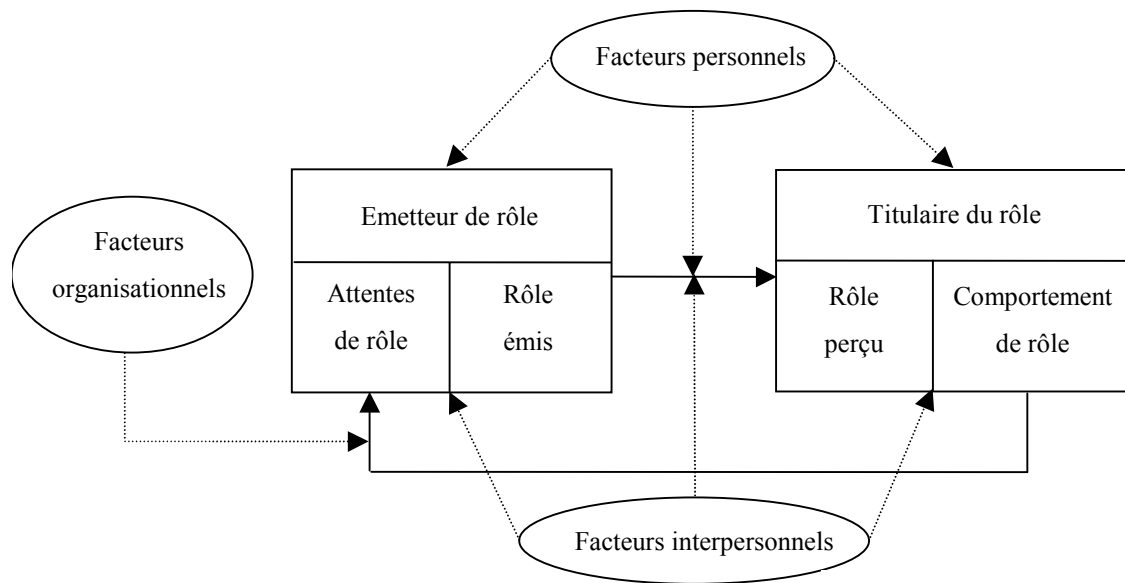
Les théories du rôle étudient la manière dont l'information concernant le rôle est produite et diffusée, puis apprise et appliquée par la personne qui tient le rôle (également appelée le « *titulaire du rôle* »). Généralement, ce processus fait intervenir deux parties. En effet, chaque individu titulaire d'un rôle a autour de lui d'autres personnes qui ont à son égard des attentes de comportement. Ces individus sont appelés « *émetteurs de rôle* ». Un émetteur de rôle n'est pas nécessairement un individu unique – tel que le supérieur hiérarchique – mais peut être représenté par un groupe de personnes, y compris d'ailleurs le titulaire du rôle lui-même.

Le modèle de base de transmission de rôle le plus utilisé dans la littérature est celui proposé par Katz & Kahn (1978). Dans ce modèle, on distingue quatre niveaux :

- les attentes de rôle (*role expectations*) représentent les attentes explicites et implicites des émetteurs du rôle pour un poste et son titulaire. Ces attentes sont souvent bien définies et peuvent en particulier servir de repères lors de l'évaluation de la performance du titulaire ;
- les rôles émis (*sent roles*) représentent le contenu des messages liés au rôle envoyés par les émetteurs vers le titulaire du rôle. Les rôles émis visent à influencer le titulaire du rôle afin qu'il adopte des comportements conformes aux attentes des émetteurs ;
- les rôles perçus (*perceived roles*) représentent l'information reçue par le titulaire lors de la transmission du rôle. Cette information est soumise aux divers phénomènes (brouillage, sources discordantes, etc.) normalement rencontrés lors des

- communications interindividuelles, ainsi qu'aux attentes préétablies du titulaire concernant son rôle ;
- le comportement de rôle (*role behavior*) représente les comportements observables et manifestes du titulaire du rôle dans le cadre de son travail.

Figure 3-2
Le processus de rôle et ses composants



Le modèle de Katz & Kahn (1978) est basé sur l'interaction entre deux parties – le titulaire du rôle et les émetteurs de rôle – qui ont chacune un ensemble de croyances et d'attentes concernant le rôle. L'interaction cyclique entre émetteurs et titulaire du rôle se fait dans un contexte marqué par des facteurs organisationnels (taille de l'organisation, structure, culture...), par des facteurs de personnalité (valeurs, sentiments, motivations...) et par des facteurs interpersonnels (pouvoir d'influencer les autres, dépendance par rapport aux personnes et aux groupes...). Les émetteurs communiquent leurs attentes au titulaire du rôle qui reçoit cette information par l'intermédiaire du rôle perçu. Ces attentes prennent la forme d'une pression perçue par le titulaire du rôle visant à influencer son comportement de manière soit congruente, soit discordante avec ses attentes et ses désirs initiaux. Le titulaire y répond en prenant une décision d'action : le comportement de rôle. En retour, ce comportement est envoyé aux émetteurs qui l'intègrent dans leurs systèmes de croyances relatives au rôle. Les perceptions des émetteurs par rapport au comportement de rôle sont comparées à leurs attentes sur le comportement du titulaire du rôle. Le résultat de cette comparaison peut alors influencer les attentes des émetteurs du rôle pour les comportements futurs.

1.2 Le rôle en tant que négociation et dynamique

La vision fonctionnaliste du rôle telle que nous l'avons présentée est critiquée pour deux raisons majeures. La première tient à la marge de liberté de l'individu dans la détermination de son rôle. La vision du rôle de Katz & Kahn (1978) le conçoit comme largement imposé à l'individu : celui-ci ne fait que réagir aux attentes de rôle en les acceptant, en les renégociant ou en les refusant. Cette perspective plutôt passive – dite de « *prise de rôle* » (*role taking*) – est remise en cause en particulier par Graen & Scandura (1987). Pour ces auteurs, les individus ne se contentent pas de réagir de manière passive aux attentes de rôle développées à leur encontre, mais ont des marges de manœuvre qu'ils mettent à profit pour négocier et transformer leur rôle. Ces auteurs introduisent donc un modèle basé sur la notion de « *création de rôle* » (*role making*) qui laisse davantage de liberté à l'individu pour intervenir sur la constitution de son rôle. Les titulaires cherchent à influencer activement les émetteurs de rôle de telle sorte que soit construit un rôle source de satisfaction mutuelle. L'approche de Graen & Scandura (1987) recouvre trois phases temporelles après l'entrée de l'individu dans l'organisation :

- la première phase est la période de « *prise de rôle* » qui se rapproche du processus de rôle de Katz & Kahn (1978). Cependant, la rencontre initiale entre le titulaire et l'émetteur du rôle y est plus intense, car le titulaire de rôle cherche de manière plus active à interpréter ce qui doit être fait dans le rôle ;
- cette période est suivie par une deuxième phase – dite du « *jeu de rôle* » – dans laquelle le rôle est développé à travers une série d'interactions faisant intervenir la persuasion, la négociation et l'apprentissage. La durée de cette deuxième phase varie en fonction de la nature des fonctions et des tâches incorporées dans le rôle, ainsi que des personnes impliquées dans le processus de jeu de rôle ;
- ces deux premières étapes sont suivies d'une troisième phase appelée « *routine de rôle* ». A ce troisième niveau, les relations entre l'émetteur et le titulaire du rôle acquièrent une certaine stabilité, car l'un et l'autre s'en remettent à l'autre pour que les comportements de rôle soient bien effectués par le titulaire⁵⁰.

L'approche de Graen & Scandura (1987) met en exergue l'interaction entre le titulaire et les émetteurs de rôle et souligne l'influence active et dynamique des titulaires dans la constitution de leur rôle. En revanche, la dernière phase – dite de routine du rôle – montre que le comportement de rôle peut perdurer à partir d'un moment sans beaucoup d'effort de la part des parties, ni de nécessité de surveillance poussée des comportements.

⁵⁰ Si aucune compréhension réciproque ne peut être atteinte soit le processus reste au stade du « *jeu de rôle* », soit la relation de rôle disparaît. Dans ce cas, l'une ou l'autre des parties cesse l'interaction nécessaire au maintien de la relation de rôle.

La deuxième limite du modèle fonctionnaliste du rôle est liée au caractère contraignant du rôle pour l'individu. Certes, l'intérêt de la perspective fonctionnaliste du rôle est qu'elle permet d'intégrer la structure formelle de l'organisation, les relations de groupe et les caractéristiques de l'individu pour déterminer les comportements. Elle souligne que, dans une certaine mesure, les attentes liées au rôle deviennent intériorisées par l'individu. Elle montre en particulier que dès qu'un acteur est identifié en tant que titulaire d'un rôle sa conduite est susceptible d'un contrôle. Cependant, la régulation qu'opèrent les rôles n'est jamais totale, mais reste partielle. Si les rôles sont souvent bien délimités en théorie, ils ne sont pas des carcans et permettent des stratégies de régulation plus ou moins autonomes (Alis 1997).

Comme le rappelle Granovetter (1985), le comportement individuel est inséparable du contexte social et ne peut se concevoir qu'en fonction de ce contexte social et des rôles correspondants. La notion de rôle permet d'éviter une conception « *sous-socialisée* » de l'individu, dominé par les intérêts individuels détachés de l'environnement. Mais il ne faut pas non plus à l'inverse supposer une « *sur-socialisation* » des acteurs. Ils n'adhèrent pas de façon aveugle à ce qui est attendu de leur part, ce ne sont pas les « *cultural dopes* » de la sociologie anglo-saxonne. Les membres des organisations doivent tenir compte des rôles qui encadrent leur comportement, mais celui-ci n'est jamais complètement déterminé. En particulier, les rôles sociaux ne déterminent jamais complètement les processus productifs organisationnels en raison des réponses stratégiques éventuellement développées par les individus.

1.3 Rôle et contrat psychologique

La notion de rôle se réfère à un comportement attendu de la part d'un individu dans un contexte organisationnel. De plus, par définition, les attentes liées au rôle sont fondamentalement des croyances tenues par les salariés : c'est la structuration cognitive des individus par le rôle qui en fait un moteur du comportement. En ce sens, les rôles ont un caractère perceptuel et résident dans l'esprit des individus. En outre, dans la perspective de rôle, les individus ne sont pas isolés, mais se situent dans un contexte social qui va influencer la constitution et l'évolution de leur rôle. La définition d'un rôle est inséparable des aspects relationnels et organisationnels.

Le parallèle entre ces caractéristiques du rôle et celles du contrat psychologique – sa nature perceptuelle et individuelle, son statut de conséquence d'un échange social, sa fonction motrice pour l'action individuelle et collective – apparaît clairement. La création du rôle est un phénomène dynamique qui fait intervenir des interlocuteurs et des messages qui peuvent éventuellement être contradictoires. De la même manière, le contrat psychologique se définit progressivement par l'interaction de l'individu avec son environnement. Les deux notions sont également étroitement liées au concept de

socialisation. Celle-ci peut s'interpréter aussi bien comme le développement d'un rôle (Fogarty 1992) que comme la construction d'un contrat psychologique (Rousseau & Parks 1993). En outre, le caractère dynamique du rôle et du contrat psychologique n'interdit pas une forme de stabilisation après la socialisation de l'individu dans un nouveau rôle caractérisé par un contrat psychologique particulier. En ce sens, le rôle et le contrat psychologique restent relativement stables au bout d'un moment si l'individu ne change pas de poste ou s'il n'y a pas de modification dans son environnement susceptible de provoquer une redéfinition du rôle ou du contrat psychologique. Nous interpréterons donc le rôle comme la contrepartie que le salarié offre à l'organisation dans le cadre de son contrat psychologique. En fonction de son évaluation du contrat, il se comportera selon sa perception de ce que l'organisation attend comme rétribution de sa part, c'est-à-dire son rôle.

De la même manière que pour les contributions de l'employeur au salarié (cf. section 1), il faut – concernant le contenu du rôle tenu par le salarié – faire la différence entre les « attentes » de comportement et les « obligations » liées à la dimension contractuelle. Or, une difficulté conceptuelle apparaît à cet égard, de la même nature que la différence de niveau (individu – organisation) relevée pour les promesses de l'employeur. En effet, un individu peut faire des promesses à un autre individu, mais pas à une organisation en général. Si l'employeur était toujours une personne précise, il serait possible de déterminer la différence entre ce qu'elle est en droit de considérer comme une promesse de la part du salarié et ce qui ne sont que des attentes. Mais la focalisation du contrat psychologique sur la personne du salarié et le caractère perceptuel du phénomène nous conduisent à effectuer la distinction entre attentes et obligations à son niveau à lui – et non pas au niveau de l'organisation. Les obligations de rôle d'un salarié représentent donc sa perception à lui de ce qu'il a implicitement promis à son employeur, éventuellement sous la forme de promesses explicites à des individus particuliers (par exemple les recruteurs), mais pas nécessairement.

En outre, notre approche considère la promesse du salarié dans le contrat psychologique comme le fait d'accepter *globalement* de jouer son rôle sans qu'il ait eu besoin d'identifier spécifiquement chacune de ses promesses ou de les affirmer à quelqu'un. Ceci permet d'une part de lever la question de l'acceptation par l'individu de chacun des éléments de sa contribution de rôle dans le cadre du contrat psychologique. Mais cette approche nous semble également plus réaliste dans la mesure où l'individu – surtout au début de la relation où tant le rôle que le contrat psychologique ne sont pas clairs – a plutôt tendance à s'engager sur un contenu global encore peu connu de son rôle : il le découvre largement au fur et à mesure, mais fait plutôt montre *a priori* de sa bonne volonté d'accepter ce que l'organisation va attendre de lui.

L'acceptation et la promesse de l'individu sont donc manifestées à ses yeux par le fait d'accepter globalement la relation d'emploi, au-delà des démarches – telles que son attitude lors des entretiens de recrutement – visant à signaler chacune de ses obligations. Dans la mesure où l'individu se sent lié de manière globale par son rôle, le fait de percevoir peu à peu les différents éléments de son rôle les transforment d'une certaine manière en promesses qui s'ajoutent aux aspects du rôle qu'il avait perçu dès le départ ou avant son entrée dans l'organisation⁵¹.

2. Comportements dysfonctionnels et rôles

Dans l'ensemble, il a été publié relativement peu de travaux sur les comportements dysfonctionnels des salariés même si l'on constate quelques tentatives récentes de modélisations (Vardi & Wiener 1996 ; Griffin *et al.* 1998 ; Robinson & Greenberg 1998). Ceci contraste fortement avec l'abondance des publications concernant des comportements inverses tels que la citoyenneté organisationnelle, l'implication organisationnelle ou l'engagement dans le travail. Or, ces comportements dysfonctionnels sont universels et, selon Vardi & Wiener (1996), la plupart des membres des organisations en commettent dans le cadre de leur travail même s'ils varient énormément dans leur fréquence, leur intensité et leur gravité. Une modélisation possible des comportements dysfonctionnels est de les situer par rapport à la notion de rôle (Parks & Kidder 1994). C'est cette approche que nous retiendrons dans la mesure où elle s'intègre bien dans le cadre conceptuel que nous avons développé jusqu'à présent (§2.1). Nous nous intéresserons ensuite à la nature des comportements dysfonctionnels tels qu'ils ont été abordés de manière générale dans la littérature (§2.2). Nous nous recentrerons ensuite sur notre recherche en abordant plus particulièrement les comportements des salariés professionnels (§2.3).

2.1 Rôle, comportement fonctionnels et dysfonctionnels

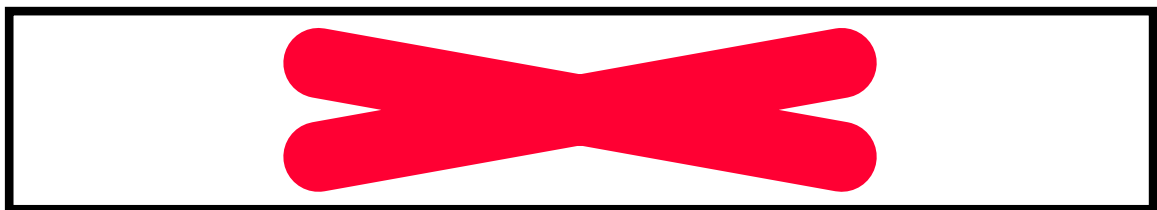
Dans le cadre de notre recherche, nous envisageons le rôle comme la contrepartie que le salarié offre à son employeur dans le cadre de son contrat psychologique. A cet égard, les chercheurs en comportement organisationnel ont souligné depuis longtemps que les organisations ont besoin de comportements de la part de leurs salariés qui vont au-delà des demandes explicites de leur rôle en raison de l'impossibilité d'identifier toutes les contingences et de déterminer les réactions adéquates (cf. Van Dyne *et al.* 1995) – une indétermination qui s'inscrit bien dans le contexte du contrat psychologique. Les chercheurs se sont donc attachés à définir les comportements « *pro-role* » et à identifier leurs antécédents et leurs conséquences. Inversement, les comportements « *in-role* » et « *anti-role* » peuvent se concevoir comme des comportements à peine suffisants ou

⁵¹ Cette approche peut être discutée, mais elle nous semble raisonnable pour notre population d'étude constituée de jeunes diplômés d'écoles de commerce généralement ambitieux et soucieux de bien faire.

insuffisants. Dans cette approche, les salariés ont donc trois possibilités concernant leur contribution vis-à-vis de leur employeur (Parks & Kidder 1994) :

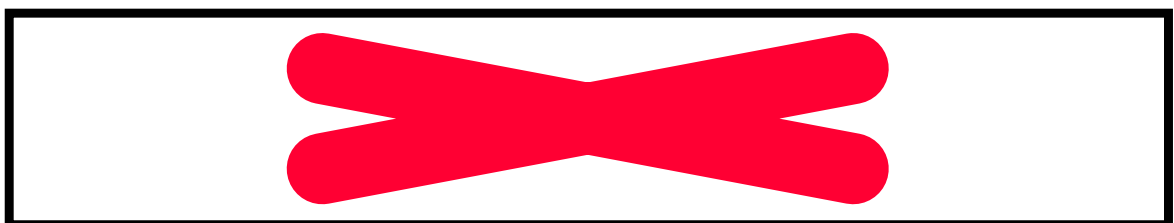
- ils peuvent se comporter conformément aux attentes explicites de leur rôle (*in-role*) ;
- ils peuvent investir de l'énergie et des ressources supplémentaires qui vont au-delà de leur rôle explicite (*pro-role*) ;
- ils peuvent choisir de ne pas respecter les attentes de leur rôle et adopter des comportements plus ou moins dysfonctionnels (*anti-role*).

Parks & Kidder (1994) proposent un premier continuum qui représente un ordonnancement de comportements de la contribution fonctionnelle minimale de l'individu (*in-role*) vers la contribution maximale (*pro-role*) :



Le respect (*compliance*) représente la conformité avec les exigences de l'emploi. Il repose sur la correcte exécution du travail et est important pour assurer la coordination des travaux dans l'organisation. La conscience (*conscientiousness*) est davantage proactive. Elle représente le fait d'effectuer les comportements attendus, mais au-delà de la norme explicitement requise. Elle se manifeste par des comportements tels que les heures supplémentaires non rétribuées ou le soin. La retenue (*sportsmanship*) met l'accent sur la tempérance de l'individu et sa résistance aux contrariétés. La courtoisie (*courtesy*) consiste à maintenir de bonnes communications de travail avec les autres et à éviter les problèmes relationnels. Le civisme (*civic virtue*) consiste à s'intéresser à la vie de l'organisation, à se maintenir au courant des problèmes. Enfin, l'altruisme (*altruism*) se définit par la volonté d'aider les autres dans leur travail.

Inversement, Parks & Kidder (1994) proposent un deuxième continuum qui représente l'image reflet de celui des comportements *pro-role* : les comportements *anti-role*. Ainsi, de la même manière qu'il y a des comportements qui reflètent une intention positive à l'égard de l'organisation, il y a des comportements qui reflètent une intention négative. Les auteurs proposent le continuum suivant :



Le respect simple (*mere compliance*) consiste à se limiter volontairement à ce qui est demandé, une stratégie utilisée depuis longtemps pour déranger le flux du travail. La négligence (*shirking / negligence*) est le désir opportuniste de ne pas effectuer l'effort requis pour réaliser certaines tâches. Le négativisme (*negativism*) consiste à se plaindre à propos de problèmes mineurs au point de gêner la performance. Le vol (*theft*) détourne les ressources de l'organisation telles que le matériel de bureau, le téléphone ou des formes plus graves. Le harcèlement (*harassment / threats*) est dirigé vers d'autres individus dans l'organisation, dans l'intention de les empêcher de bien réaliser leur travail ou de les mettre en détresse. Enfin, les comportements de destruction (*overt damage*) ont pour but d'infliger des dommages substantiels à l'organisation ou à ses membres (vandalisme, sabotage, voire homicide).

Ces comportements négatifs, voire agressifs, peuvent être le résultat de la frustration, d'un sentiment d'injustice ou d'un sentiment de perte de contrôle ou d'identité (Parks & Kidder 1994). Ainsi, des salariés peuvent être négligents pour réduire leur quantité de travail quand ils se sentent surmenés ou bien en guise de réaction à des décisions de la direction ou des pratiques de gestion du personnel. Les salariés engagés dans des comportements *anti-role* peuvent considérer leur conduite comme une tentative pour regagner du pouvoir sur leur environnement ou restaurer une forme d'équilibre avec leur employeur. Comme les formes positives de comportement *pro-role*, les comportements *anti-role* sont volontaires et intentionnels. Les formes les plus intenses de comportement *anti-role* ont également une troisième caractéristique : l'intention derrière l'acte est de punir l'organisation. Inversement, les comportements *pro-role* ont l'intention de bénéficier à l'organisation. Entre les deux se situe une zone d'indifférence : le comportement *in-role*. La manière dont cette zone se délimite avec les deux zones adjacentes est d'ailleurs floue, ce qui reflète l'ambiguïté présente tant dans la littérature que dans la réalité (Robinson & Greenberg 1998).

2.2 Les comportements dysfonctionnels dans les organisations

La conceptualisation de Parks & Kidder (1994) est intéressante, car elle relie les comportements à la notion de rôle. En revanche, elle est unidimensionnelle alors que la nature des comportements proposés est multiple. Le continuum de ces auteurs fait intervenir des éléments liés aussi bien à l'exécution du travail qu'aux relations sociales dans l'organisation, ce qui pose un problème de cohérence. Il convient donc de s'intéresser plus finement aux différents types de comportements. Robinson & Bennett (1995) définissent les comportements dysfonctionnels comme « *des comportements qui violent les normes organisationnelles et qui, ce faisant, menacent le bien-être d'une organisation, de ses membres ou les deux* ». Ces comportements sont volontaires au sens où les salariés n'ont pas ou n'ont plus la motivation de se conformer aux attentes et aux normes de leur contexte organisationnel, voire sont explicitement motivés pour violer ces normes. Dans

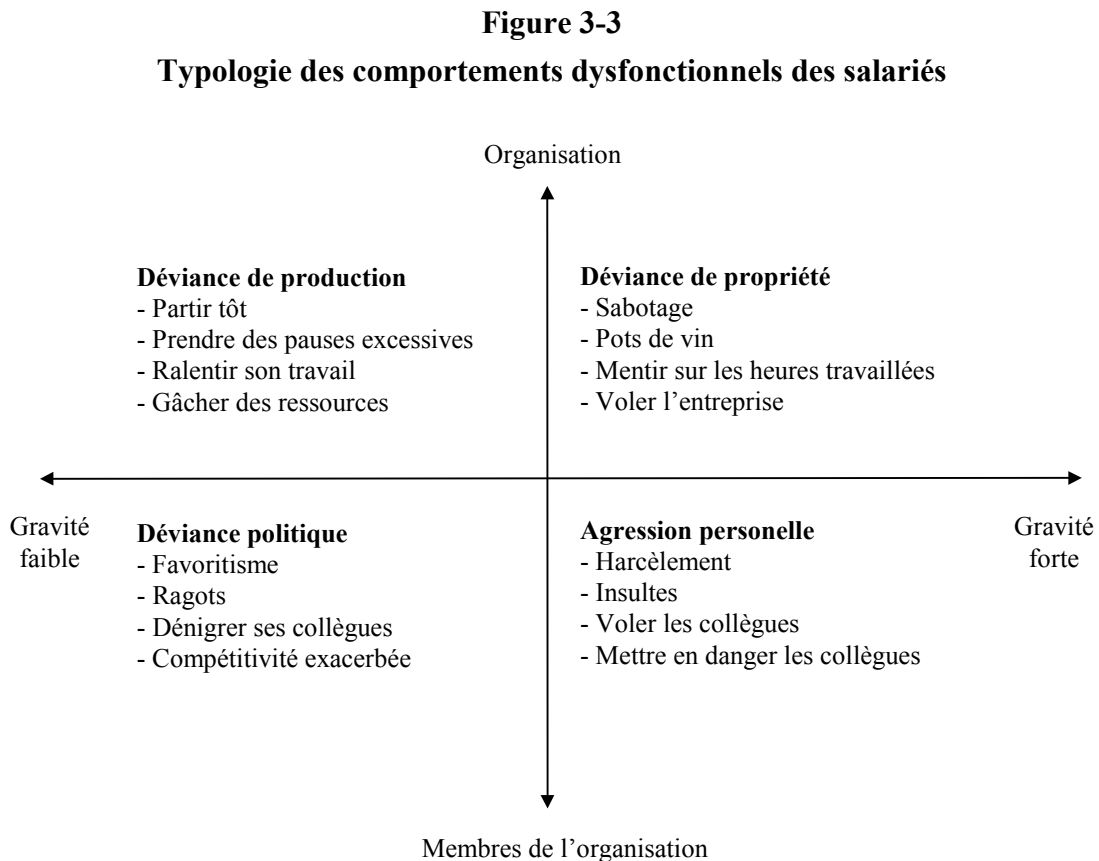
cette définition, le terme de dysfonctionnement est réservé à la violation de normes qui menacent plus ou moins fortement le bien-être de l'organisation. Il exclut les infractions mineures aux normes sociales telles que le fait de ne pas porter de cravate. D'autre part, la définition fait référence aux normes organisationnelles – celles prescrites par les pratiques, les règles ou les procédures formelles ou informelles de l'organisation. Un comportement dysfonctionnel est donc défini en fonction des normes d'un groupe social spécifique plutôt que par référence à un système de normes morales absolues. Le problème du non-respect des normes est ainsi différent de celui de l'éthique dans la mesure où il touche aux normes organisationnelles, alors que l'éthique s'intéresse à ce qui est « bon » ou « mauvais » conformément à des notions de justice ou de morale.

Vardi & Wiener (1996) introduisent quant à eux le concept d'OMB (*Organizational MisBehavior*) pour décrire les comportements délibérés des salariés qui peuvent nuire à leur organisation, à leurs collègues ou des tiers. Ils définissent un OMB comme « *toute action intentionnelle, par des membres de l'organisation, qui violent les normes et les valeurs de base de l'organisation et / ou de la société* ». Dans cette définition, le terme d'organisation recouvre l'entité sociale de taille variable à l'intérieur de laquelle le comportement va être évalué. Les normes et valeurs recouvrent les éléments formels et informels, internes et externes (sociétales) à l'entité sociale dans laquelle l'individu est inséré. L'élément important de cette définition – à l'instar de la vision de Parks & Kidder (1994) et de Robinson & Bennett (1995) – est la notion d'intention qui sous-tend le comportement. On ne tient pas compte des comportements qui proviennent d'une erreur non intentionnelle, ni de ceux qui trouvent leur origine dans les défaillances de l'organisation, mais des actes délibérés qui relèvent d'une forme de volonté de l'individu.

La nature des comportements dysfonctionnels est variée : elle peut aller du vol de trombones jusqu'à des actes de nature criminelle à l'encontre de l'organisation ou d'autres individus dans l'organisation. Robinson & Bennett (1995) concluent de leur étude que de 33 à 75 % des salariés se seraient livrés – à des degrés divers – à des actes tels que le vol, l'absentéisme, la négligence, la fraude informatique ou le vandalisme. Cependant, relativement peu de recherches se sont intéressées à cette face cachée du comportement organisationnel. Les comportements dysfonctionnels n'ont souvent fait l'objet que d'analyses fragmentées de comportements qu'on peut considérer comme dysfonctionnels, mais qui n'ont pas toujours fait l'objet de conceptualisations en tant que tels (par exemple l'absentéisme, le retrait) ou alors de comportements plus spécifiques tels que le vol ou le harcèlement.

Les recherches consacrées aux comportements dysfonctionnels des salariés ont traditionnellement mis en évidence deux catégories (Robinson & Bennett 1995) : la déviance de production (*production deviance*) et la déviance de propriété (*property deviance*). La première catégorie recouvre les comportements de nature contre-productive

(flânerie, réduction de qualité, ralentissement...), alors que la deuxième catégorie recouvre des actes contre les biens et les actifs de l'organisation (vol, vandalisme...). Sur la base d'une analyse multidimensionnelle issue d'une enquête par questionnaire sur le comportement au travail, Robinson & Bennett (1995) dégagent deux axes d'analyse : la gravité du comportement (mineur ou sérieux) et la destination de l'acte (l'organisation ou bien d'autres individus). Ceci leur permet d'identifier quatre quadrants de comportements :



Selon Robinson & Bennett (1995), cette décomposition doit permettre d'étudier les comportements dysfonctionnels de manière moins parsemée que jusqu'à présent en construisant des approches spécifiques à chaque forme de base de comportements – dont les déterminants et les conséquences semblent largement spécifiques. Il convient donc de centrer notre investigation sur une forme de comportement particulière. Dans le cadre de notre recherche sur le comportement au travail des jeunes auditeurs de terrain, il s'agira de ce que nous définirons comme leurs « *comportements adaptatifs* ».

2.3 Les comportements adaptatifs chez les salariés professionnels

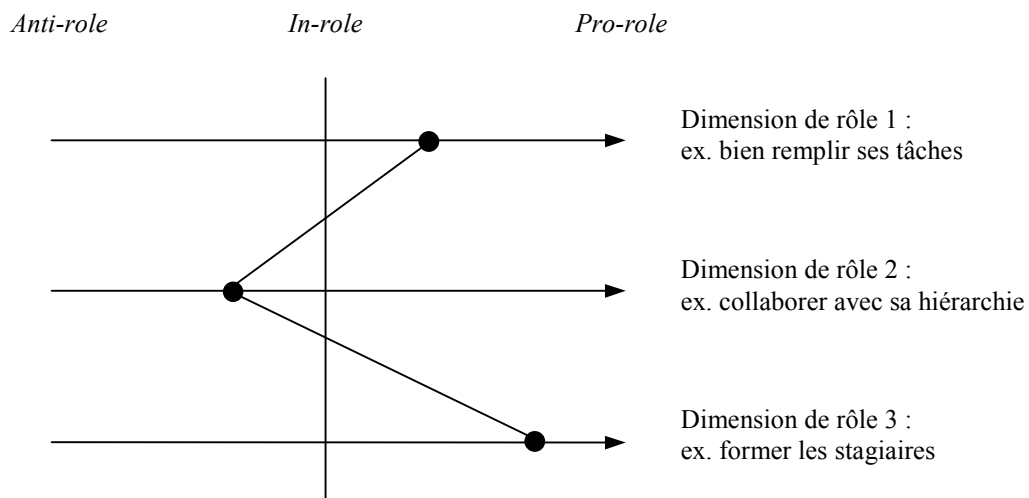
Raelin (1984, 1994) s'intéresse à ce qu'il appelle comportements adaptatifs et comportements déviants dans les organisations de professionnels. L'auteur les définit comme des « *comportements qui, durant le temps de présence de l'individu dans l'organisation, peuvent porter détriment à l'organisation* ». Ces comportements trouvent

leur origine dans les conflits entre l'individu et l'organisation liés aux contraintes imposées par les systèmes de contrôle (cf. chapitre II). Il appelle « *comportements adaptatifs* » les comportements qui ne portent que marginalement préjudice à l'organisation et « *comportements déviants* » ceux qui peuvent porter un préjudice plus élevé – rejoignant ainsi un des deux axes de Robinson & Bennett (1995). Par contre, il ne considère que la déviance de production et non la déviance de propriété, les premiers étant de loin les plus répandus parmi les salariés professionnels (Raelin 1994).

Les comportements décrits par Raelin (1984) sont intéressants parce qu'ils sont adaptés aux salariés professionnels qui travaillent dans les organisations structurées. La particularité de l'approche de cet auteur est qu'il fournit quatre destinations possibles des comportements adaptatifs ou déviants. La situation de tension ou de malaise que ressent un individu peut se manifester sur l'une ou l'autre de ces dimensions, ou combinaisons d'entre elles :

- les comportements orientés vers la hiérarchie (*management*) tels que faire exactement le travail attendu, ni plus ni moins, ou révéler des informations confidentielles à l'extérieur de l'organisation ;
- les comportements orientés vers le travail (*job*) tels que faire des pauses excessives ou être négligent ;
- les comportements orientés vers soi (*self*) tels que l'apathie ou le désordre physique ou mental ;
- les comportements orientés vers la carrière (*career*) tels que le fait de se désintéresser de la vie sociale de l'organisation ou de parler librement de sa recherche d'emploi à l'extérieur de l'entreprise.

Cette approche illustre le fait que le comportement d'un individu peut s'exprimer selon différentes dimensions, en fonction de ses caractéristiques personnelles et des circonstances organisationnelles. L'intérêt de cette approche est qu'on peut aisément recouper ces différentes dimensions avec les composantes de rôle d'un salarié. En faisant la synthèse des approches de Parks & Kidder (1994) et de Raelin (1984), une manière d'envisager le comportement de l'individu dans l'organisation est de le positionner sur un continuum *anti-role* / *pro-role* pour chacune des diverses dimensions de son rôle. Le comportement au travail global d'un individu peut alors être décrit en fonction de sa position sur chacun des axes :

Figure 3-4**Le comportement individuel en tant que position sur les dimensions du rôle**

Nous retenons en outre de Robinson & Bennett (1995) l'idée que les différents niveaux de gravité et les différentes natures de comportements nécessitent des traitements théoriques et empiriques différents. Notre recherche – qui étudie les modalités d'exécution du travail lors de la mission d'audit – portera donc sur ce que ces auteurs appellent « déviance de production » (gravité faible, tournée vers l'organisation) et que Raelin (1984) appelle quant à lui « comportements adaptatifs ». Nous garderons d'autre part de ce deuxième auteur la dénomination de ces comportements. Le thème de notre recherche sera ainsi *les comportements adaptatifs des auditeurs de terrain, c'est-à-dire les manquements – à gravité faible et orientés vers l'organisation ou vers les collègues – aux normes organisationnelles*. L'intention derrière ces comportements est plutôt orientée vers soi (se faciliter la vie) plutôt que directement contre l'organisation ou les autres comme dans les formes plus graves de dysfonctionnements. Nous interpréterons les comportements adaptatifs comme des manquements aux différentes dimensions de la performance des auditeurs sur le terrain, c'est-à-dire de leur rôle dans la mission d'audit. Le comportement d'un collaborateur donné se caractérisera par sa position sur les axes correspondant aux diverses dimensions de son rôle⁵².

3. Rupture et violation du contrat psychologique

Le contrat psychologique est basé sur un processus interactif dans lequel le salarié effectue sa part du contrat et s'attend à ce que l'organisation remplisse à son tour ses obligations. On peut le considérer comme un point de référence que l'individu utilise pour juger sa relation de travail. Une fois développé, le contrat psychologique doit être

⁵² Nous nous limitons à ce stade à préciser notre sujet d'étude général. L'opérationnalisation plus précise en sera effectuée au chapitre IV lors de la présentation de la recherche empirique.

relativement stable. Cependant, ceci ne veut pas dire qu'il ne peut pas être changé. Lorsque la situation de l'emploi ne correspond pas ou ne correspond plus au point de référence – ou lorsque l'individu évolue – celui-ci peut être amené à réagir. Cette réaction peut se produire au niveau des attitudes ou au niveau des comportements. Dans un premier temps, nous définirons les notions de rupture et de violation du contrat psychologique (§3.1). Puis, nous nous intéresserons aux processus cognitifs qui interviennent dans ces processus (§3.2). Enfin, nous conclurons en abordant la réaction de l'individu face à une rupture ou à une violation de son contrat psychologique (§3.3).

3.1 Rupture et violation du contrat psychologique

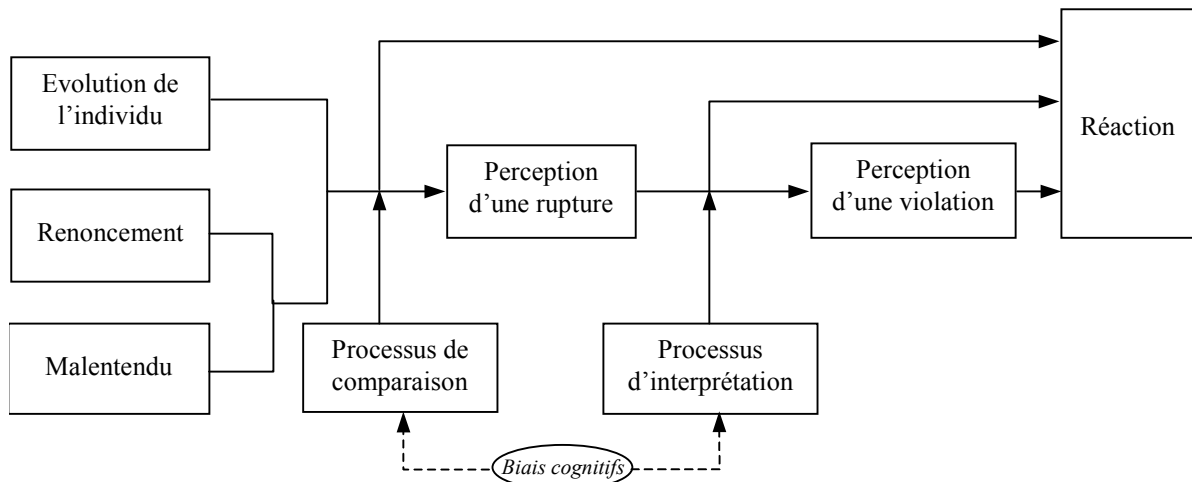
La rupture du contrat psychologique va au-delà de la non-satisfaction des attentes : l'intensité de la réaction à une rupture de contrat est due non seulement au fait que des attentes n'ont pas été remplies, mais aussi aux croyances plus générales sur le respect des promesses, le respect des personnes et les normes de comportement associées aux relations d'échange (Rousseau 1995). Par conséquent, la notion fait intervenir une dimension cognitive (comparaison entre promesses et réalisations réciproques) et une dimension affective (réaction émotionnelle). Nous utiliserons dans ce travail les termes introduits par Morrison & Robinson (1997) à l'occasion de leur modélisation du processus de violation du contrat psychologique. Nous appellerons donc « *rupture du contrat psychologique* » (*psychological contract breach*) la perception, par le salarié, que l'organisation n'a pas rempli certains éléments de son contrat. Par « *violation du contrat psychologique* » (*psychological contract violation*), on entend l'émotion éventuellement ressentie par le salarié à la suite de la rupture. La violation va donc au-delà de la perception de la rupture du contrat, qui peut avoir lieu sans que les salariés ne manifestent d'émotions particulières. A la base de la rupture se trouve la constatation du fait de ne pas avoir reçu quelque chose à laquelle l'individu pensait avoir droit. Dans la violation, le salarié ressent en plus des émotions de ressentiment ou d'injustice, voire de colère⁵³.

Dans le modèle de Morrison & Robinson (1997) – qui représente un développement des modèles antérieurs de Shore & Tetrick (1994) et Rousseau (1995) – deux événements peuvent donner naissance à une rupture, puis éventuellement à une violation : le « malentendu » (*incongruence*) et le « renoncement » (*reneging*). A ces deux événements, qui relèvent de l'organisation, nous ajouterons l'évolution personnelle de l'individu, rejoignant ainsi ce que Rousseau & Parks (1993) appellent « dérive contractuelle » et

⁵³ La plupart des auteurs de la mouvance du contrat psychologique ne font pas de distinction entre rupture et violation du contrat. Seules Morrison & Robinson (1997) isolent une dimension purement cognitive (rupture) et une dimension émotive (violation). Pour notre part, nous estimons qu'il ne peut y avoir de réaction cognitive pure : la différence entre rupture et violation nous semble plutôt liée à la puissance faible (rupture) ou forte (violation) de l'émotion ressentie.

« maturation » (cf. section 1). Comme toutes les activités cognitives en général, le processus d'évaluation du contrat psychologique est imparfait et ne nécessite pas forcément une réflexion délibérée ou consciente de la part de l'individu concerné.

Figure 3-5
Rupture et violation du contrat psychologique



Le renoncement intervient lorsque, aux yeux de l'individu, les agents de l'organisation ne respectent pas délibérément certains termes de l'accord, soit parce que l'organisation ne peut pas les respecter, soit parce qu'elle ne veut pas le faire. Dans certains cas, les agents de l'organisation ne peuvent pas faire ce qu'ils avaient promis. Par exemple, si une organisation fait miroiter des possibilités de promotion à tous ses nouveaux embauchés, elle ne pourra en satisfaire que quelques-uns. Dans d'autre cas, les agents de l'organisation peuvent refuser de remplir une promesse qu'ils avaient l'intention de respecter au départ s'ils perçoivent que le respect de la promesse va leur coûter davantage que l'appréciation qu'ils se font des conséquences du non-respect. Dans d'autres situations encore, ce sont des circonstances extérieures qui empêchent le respect du contrat malgré la bonne foi de l'organisation.

Bien que beaucoup de situations de rupture du contrat psychologique puissent être dues à des renoncements, dans d'autres situations les agents de l'organisation peuvent sincèrement penser avoir rempli leurs obligations à l'égard des salariés. Dans ce cas, la perception de la rupture de contrat repose sur le malentendu. Un malentendu survient lorsque le salarié a eu des perceptions de promesse ou de réalisation d'une promesse différentes de celles des agents de l'organisation. Ces différences interviennent parce que les termes du contrat psychologique sont perceptuels et subjectifs. Le malentendu peut apparaître dès le début de la relation ou se manifester ultérieurement lorsque les perceptions de promesses sont oubliées ou transformées.

Le malentendu, le renoncement ou l'évolution de l'individu – due à un changement de situation personnelle, de valeurs ou aux interactions avec les autres – peuvent créer la perception d'un écart entre ce qu'un salarié pense qu'il lui était dû et ce qu'il a reçu de la part de l'organisation. La perception de cet écart déclenche un processus de comparaison où l'individu évalue la manière dont chaque partie a respecté ses engagements respectifs. Ce processus peut éventuellement aboutir à une rupture ou une violation de contrat. Il y a aura plus de chances d'arriver à une rupture de contrat si le salarié pense avoir été à la hauteur de ses promesses – ou s'il pense les avoir dépassées – et que celles-ci n'ont pas été payées de retour. Ensuite, la rupture de contrat psychologique pourra se transformer en violation selon l'interprétation que l'individu donne à la rupture.

3.2 Les processus cognitifs intervenant dans la rupture et la violation du contrat psychologique

Le processus de comparaison à la base de la réévaluation du contrat psychologique est imparfait puisqu'il est influencé par des biais cognitifs, les caractéristiques personnelles du salarié et la nature de la relation. Par conséquent, un salarié peut très bien estimer qu'il y a rupture du contrat psychologique, alors que ce n'est pas le cas « objectivement ». Inversement, une promesse non tenue pourra ne pas être perçue comme une rupture du contrat psychologique. Comme pour tous les éléments liés au concept de contrat psychologique, les notions de rupture ou de violation du contrat psychologique sont perceptuelles puisqu'elles reposent sur des processus internes à l'individu qui n'ont pas forcément de fondement réel. De plus, chaque individu peut avoir sa propre vision de ce qu'est une relation d'emploi et interprétera sa propre situation à la lumière de ces schémas.

Selon Shore & Tetrick (1994) et Morrison & Robinson (1997), trois facteurs sont importants pour déterminer l'apparition d'une perception de rupture ou de violation du contrat psychologique. Le premier aspect est que les conséquences de l'écart mis en évidence par le processus de comparaison touchent l'individu soit par des effets directement négatifs, soit par la perte de quelque chose de positif. Le deuxième aspect est l'ampleur de l'écart. Un écart peu important peut générer une réaction faible qui peut amener les individus à restaurer le contrat. À l'inverse, un écart important peut entraîner l'individu à se focaliser sur les effets émotionnels de la rupture du contrat. Le troisième élément est la responsabilité. Lorsqu'ils sont confrontés à des événements défavorables, les individus cherchent à établir la responsabilité de ce qui s'est passé. Dans le cas des relations de travail, le salarié va essayer d'estimer la cause de l'événement, sa prévisibilité et l'intention de l'organisation. Le sentiment de rupture sera plus fort si la rupture de contrat paraît intentionnelle et non justifiée. Les tentatives des agents de l'organisation pour minimiser les conséquences d'un événement, diminuer la responsabilité de l'organisation, évoquer l'existence d'un malentendu (pour transformer un renoncement en malentendu aux yeux des salariés) peuvent également avoir un impact.

D'autre part, il nous semble – même si cet aspect n'a pas été abordé en tant que tel dans les modèles de la littérature – que l'évaluation du contrat va aussi être faite à la lumière des normes sociales plus larges, qui déterminent une sorte de cadre de référence à l'aune duquel la situation est évaluée. Une rupture de contrat peut venir non seulement du fait que l'organisation n'a pas fourni ce qu'elle avait promis, mais aussi parce qu'elle n'a pas été à la hauteur des normes de réciprocité et de bonne volonté qui gouvernent toute relation sociale. C'est pourquoi il nous semble possible d'arriver à une perception de rupture du contrat lorsque le salarié pense qu'il donne plus à son organisation qu'il ne reçoit d'elle, même s'il ne reçoit pas moins que ce qui lui a été promis. Cet aspect est important non seulement dans le cadre d'une comparaison intra-organisationnelle, mais aussi extra-organisationnelle. L'individu inscrit son propre contrat dans les normes sociétales plus générales, en particulier par comparaison avec le marché de l'emploi⁵⁴.

La rupture et la violation du contrat psychologique sont donc des processus réactifs où le salarié reçoit au départ une information de la part de l'organisation qui lui suggère qu'une obligation qui rentre dans les termes de son contrat psychologique n'a pas été remplie par l'organisation, ou que son contrat est déséquilibré. Certes, il n'est pas impossible que l'individu ait lui-même contribué à ce que l'organisation rompe le contrat – ce qui lui donne une dimension plus proactive. Mais les individus ont souvent tendance à minimiser l'impact de leur propre comportement dans les situations défavorables. Par conséquent, quelle que soit la « responsabilité » réelle du salarié, c'est la perception par l'individu d'une rupture de contrat de la part de l'organisation qui est déterminante. De la même manière, le passage de la rupture de contrat psychologique à la violation du contrat est modéré par une série de jugements qui, à l'instar des autres jugements du processus, sont soumis à la subjectivité.

3.3 Les conséquences de l'évaluation du contrat psychologique

La typologie des réactions face à l'insatisfaction, introduite par Hirschman (1970) pour décrire la réaction des consommateurs ou des citoyens, a été étendue au contexte du comportement organisationnel par plusieurs auteurs (e.g. Rusbult *et al.* 1988 ; Whitey & Cooper 1989 ; Turnley & Feldman 1998). La typologie originelle de Hirschman (1970) prévoyait trois comportements possibles : *exit*, *voice* ou *loyalty*. Si les comportements de défection (*exit*) et de parole (*voice*) ont été relativement bien précisés par cet auteur, le concept de loyauté (*loyalty*) a fait l'objet de critiques puisqu'il peut recouvrir une gamme

⁵⁴ Cet aspect pourrait être interprété comme la rupture d'une promesse de réciprocité ou de juste rétribution – et donc réintégrée dans le modèle de la littérature. Nous préférons cependant l'isoler : elle permet de comprendre comment une rupture peut trouver son origine dans l'individu par dérive ou maturation du contrat, ce que l'approche par le malentendu ou le renoncement (centrés sur l'organisation) ne permet pas.

de comportement variables tant au niveau de l'intention que du comportement : il peut recouvrir tant l'acquiescement réel que le silence faute de mieux, ce qui génère des contributions concrètes différentes (Rusbult *et al.* 1988).

Les études sur le comportement organisationnel ont donc fait appel à une réaction supplémentaire : la négligence (*neglect*), une attitude ni *voice* ni *exit* qui se distingue de la *loyalty* en ce qu'il s'agit d'une attitude de retrait qui n'a pas pour objet de restaurer la relation. Whitey & Cooper (1989) ont étudié les déterminants des différentes réactions et ont mis en évidence une proximité forte entre les déterminants de la négligence et ceux de la défection – ce qui illustre le fait que l'apparition de l'une ou de l'autre solution dépend beaucoup de l'existence d'opportunités alternatives. Un autre résultat intéressant de cette recherche concerne le contenu du concept de loyauté. Les auteurs relèvent que la vision traditionnelle de ce concept est le soutien actif de l'organisation. Or, leurs résultats montrent que la loyauté recouvre un comportement relativement passif qui s'apparente davantage à une forme de résignation qu'à un comportement proactif.

Shore & Tetrick (1994) envisagent donc cinq réactions possibles à la suite d'une rupture ou d'une violation du contrat psychologique : la parole (*voice*), le silence (*silence*), le retrait (*retreat*), la destruction (*destruction*), la défection (*exit*). Dans cette décomposition, on voit que la loyauté est remplacée par le silence, illustrant le contenu passif de la notion relevé par Withey & Cooper (1989). La réaction de négligence est remplacée par celles de retrait et de destruction. Cette distinction est intéressante dans la mesure où elle introduit une gradation entre les comportements de *neglect* qui recoupe une des dimensions de la typologie de Robinson & Bennett (1995), ainsi que la distinction de Raelin (1984) entre comportements adaptatifs et déviants. Le « retrait » recouvre les formes mineures de comportements dysfonctionnels, tels que l'absentéisme, alors que la « destruction » concerne les formes graves telles que le sabotage.

Ces réactions correspondent à cinq manières d'aborder la poursuite de la relation avec l'employeur. La parole est une réaction qui cherche à maintenir et à réinstaller le contrat psychologique par l'intermédiaire de la communication et de l'échange. L'utilisation de la parole est *a priori* la solution la plus fonctionnelle puisqu'elle permet de revenir à la situation antérieure, voire d'améliorer les termes du contrat suite aux efforts de communication entre les parties. Cependant, lorsque la rupture est perçue comme trop importante ou qu'elle a évolué en violation, le recours aux autres formes de réaction peut s'imposer, faute d'avoir pu maintenir la relation de confiance nécessaire à la restauration de la relation. De plus, dans certains contextes organisationnels, le recours à la parole peut être considéré comme impossible en raison de tabous ou par désir d'éviter de se faire remarquer. D'autre part, l'objet de la rupture peut être considéré comme non restaurable et l'expression de la volonté individuelle perçue comme inutile puisque les termes du contrat n'apparaissent pas négociables. Enfin, compte tenu de la multiplicité des sources du contrat

psychologique du côté de l'organisation, il peut être impossible de trouver un interlocuteur pour resituer le contrat.

Quitter l'organisation est la solution la plus radicale, mais une telle solution entraîne des coûts importants, tout particulièrement dans les contextes marqués par des difficultés sur le marché du travail. Dans tous les cas, c'est une situation qui ne peut être envisagée qu'à moyen terme, ce qui oblige à rester au moins un certain temps dans l'organisation et à adopter une autre réaction. Les trois autres stratégies consistent à réagir vis-à-vis de la diminution de l'apport de l'employeur par trois formes comportementales. Les trois réactions envisageables consistent à ne pas diminuer son apport (silence), à diminuer son apport de manière mesurée (retrait) ou à diminuer son apport de manière disproportionnée (destruction). La stabilité du contrat psychologique est réinstaurée en diminuant la perception des obligations de l'employeur uniquement (silence) ou en diminuant la perception de ses propres obligations parallèlement à celles de son employeur (retrait ou destruction).

Selon Parks & Kidder (1994), les conséquences de l'évaluation du contrat psychologique peuvent prendre plusieurs formes. L'écart entre promesses et réalisation peut amener les salariés à redéfinir les termes du contrat psychologique : un changement cognitif. Les salariés peuvent aussi commencer à devenir négligents : un changement comportemental. Des comportements spécifiques qui avaient été effectués sont retirés, en particulier les comportements de citoyenneté organisationnelle qui sont plus facilement modulables. Le champ des contributions envisageables par l'individu peut donc évoluer en se déplaçant des comportements *pro-role* vers des comportements moins bienveillants, voire jusqu'aux comportements *anti-role*. De la même façon que les comportements *pro-role* sont liés à une augmentation de l'implication et de l'engagement, les comportements *anti-role* peuvent être associés à des sentiments de diminution de l'implication et de l'engagement dans le travail, voire de l'aliénation.

En joignant les approches de Shore & Tetrick (1994) et Parks & Kidder (1994), on peut interpréter la réaction de l'individu face à la rupture ou à la violation du contrat psychologique en tant que une modification de son positionnement de rôle :

- parole : pas de modification du rôle ;
- silence : diminution du *pro-role*, retour vers le *in-role* ;
- retrait, destruction : comportement *anti-role* avec des degrés variables ;
- défection : abandon du rôle.

Nous avons précédemment caractérisé le comportement de rôle d'un individu comme la contribution qui répond à son évaluation du contrat psychologique. Durant les phases de stabilité du contrat, son comportement et son évaluation du contrat psychologique sont relativement constants. Suite à une réévaluation du contrat

psychologique déclenchée par un événement particulier lié au travail (changement de poste, changement organisationnel) ou une évolution personnelle, le contenu du contrat psychologique peut être changé et / ou le comportement de rôle peut évoluer de manière à réinstaurer une forme d'équilibre. En se réinscrivant dans le cadre du modèle multidimensionnel du rôle développé au paragraphe précédent, les comportements du salarié peuvent évoluer sur une plusieurs dimensions de leur rôle. La différence entre une rupture et une violation provient de l'impact comportemental potentiellement plus fort dans le cas de la violation en raison de sa dimension émotionnelle plus forte.

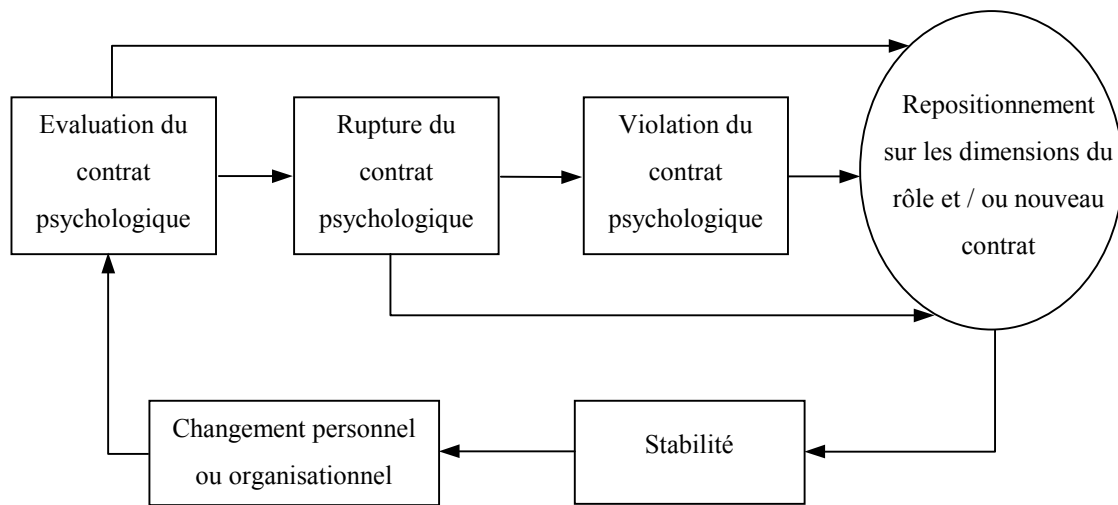
Conclusion de la section 2

Le comportement d'un salarié dans l'organisation peut être considéré comme le fait de tenir un rôle, c'est-à-dire un ensemble de comportements et de réactions attendus de la part d'un individu occupant une position donnée dans le système fonctionnel et le système social de son organisation. Le rôle présente des caractéristiques similaires à celle du contrat psychologique, en particulier son caractère perceptuel et sa fonction structurante pour le comportement. Nous avons donc caractérisé le rôle comme la contrepartie que le salarié offre à l'organisation dans le cadre du contrat psychologique qui les lie. En l'occurrence, dans le cadre de notre recherche, le collaborateur d'audit fournit à son cabinet une prestation qui regroupe différentes exigences de rôle.

Le comportement tant fonctionnel que dysfonctionnel d'un individu peut être caractérisé comme le fait de tenir ou de ne pas tenir les éléments liés à son rôle. On peut aborder le comportement individuel comme une position sur un continuum de rôle allant des comportements *anti-role* aux comportements *pro-role*. La position d'un auditeur donné sur le continuum de rôle reflète ses caractéristiques personnelles, la nature de ses relations avec son cabinet et l'évaluation de son contrat psychologique.

Dans cette section, nous avons construit un modèle mécaniste d'ajustement où l'auditeur répond à son cabinet en modifiant son apport de rôle par rapport à ce qu'il perçoit des contributions du cabinet :

Figure 3-6
Modèle de réajustement du contrat psychologique



A chaque réévaluation du contrat psychologique, la réaction de l'individu peut prendre plusieurs formes. Il peut choisir de partir, mais cette solution n'est pas toujours possible (raisons personnelles, manque d'alternatives, voire simple inertie). De plus, même si le départ est envisagé, il prend toujours un délai. L'individu peut réagir à la situation en modifiant ses attentes dans le sens de ce que le cabinet lui offre – une réaction attitudinale – ou effectuer des démarches plus proactives de changement concret (enrichissement du travail, transfert, etc.). Mais, selon les circonstances, une autre solution peut être de mettre en cause sa propre contribution : la rupture ou la violation du contrat peut provoquer un mouvement plus ou moins fort de l'auditeur sur les dimensions de son rôle. Il existe alors des formes diverses et plus ou moins graves de réajustements. A cet égard, nous avons défini notre thème d'étude comme les « comportements adaptatifs des auditeurs de terrain », c'est-à-dire c'est les comportements à gravité faible de non-respect des normes organisationnelles. Dans notre modèle, ces comportements sont considérés comme un repositionnement de l'auditeur sur les différentes dimensions de son rôle, de façon à ajuster ses propres contributions à celles de son employeur dans le cadre de son évaluation du contrat psychologique. *In fine*, la conséquence est de réinstaurer une forme de stabilité.

Section 3 – Confiance, engagement et responsabilité

Dans la section précédente, nous avons construit un modèle du comportement de l'individu basé sur une vision calculatrice. Le comportement y est considéré dans une perspective instrumentale comme la contrepartie de l'individu dans le cadre de son contrat psychologique. Les comportements adaptatifs de l'auditeur sont issus du réajustement des contributions de l'individu suite à sa perception des contributions de l'organisation. Cette approche est tout à fait compatible avec la vision de théorie de l'agence qui fait reposer les comportements humains sur une appréciation de leur utilité individuelle. En effet, le maintien de la conscience professionnelle de l'individu y repose sur sa perception de l'utilité de la poursuite du contrat : au niveau d'équilibre, l'individu respecte sa part du contrat pour que – et parce que – l'organisation respecte la sienne. Lors des réévaluations du contrat, l'utilité des modalités de la participation de l'individu est modifiée et celui-ci réagit rationnellement aux nouvelles conditions : il ajuste ses contributions en fonction de leur coût (évaluation de l'effort), de ce qu'elles lui apportent (évaluation des incitations) et du risque que le principal remarque l'ajustement (évaluation du contrôle).

L'objectif de la présente section est – par opposition à la vision mécaniste développée dans la section précédente – de construire un modèle du comportement qui tienne compte d'éléments « irrationnels ». Dans la réalité, les organisations peuvent attendre de leurs membres des comportements fonctionnels liés à d'autres éléments que les contributions à leur utilité individuelle. A cet égard, la construction du cadre conceptuel de notre recherche sera enrichie par les notions de responsabilité individuelle et de confiance. Le principal peut faire confiance à l'agent parce que celui-ci voudra être la hauteur de sa responsabilité indépendamment de son évaluation du contrat.

La responsabilité est un concept vaste qui recouvre des implications tant causales que morales : en simplifiant, on peut dire que le jugement⁵⁵ porté sur le comportement d'un individu s'attache d'une part à la détermination des causes d'une situation – qui permet son imputation à l'action de l'individu – et d'autre part à la détermination de la responsabilité en tant que telle de l'individu, c'est-à-dire la mesure dans laquelle il pourra être mis en question personnellement pour des actes qu'il aura, en théorie, effectués librement (Schlenker 1997). Outre son rôle externe (régulation sociale), la responsabilité joue un rôle important dans le fonctionnement interne de l'individu (*self-regulation*) à la suite de l'intériorisation par l'individu des normes de son environnement. C'est sur ce mécanisme de responsabilisation que repose la confiance.

⁵⁵ Ce « jugement » résulte de ce que les Anglo-Saxons appellent « *accountability* », c'est-à-dire le fait de devoir répondre de ses actes tant vis-à-vis de soi-même que de l'environnement (Tetlock 1985).

La notion de confiance est un élément important pour décrire les relations entre les individus à l'intérieur de l'organisation et, partant, la relation de l'organisation par rapport à chaque salarié (§1). Une façon de percevoir les mécanismes en jeu dans la confiance est de les considérer comme la conséquence de l'« engagement » de l'individu dans son contrat psychologique (§2). Cette approche de la confiance est liée au maintien de la responsabilité professionnelle du salarié. On peut alors, à l'inverse, interpréter les comportements adaptatifs comme des manquements à cette responsabilité. Dans cette vision, les justifications que l'individu donne à ses comportements – aussi bien fonctionnels qu'adaptatifs – peuvent être considérées comme des tentatives de revendiquer ou dénier sa responsabilité (§3).

1. La confiance dans les organisations

Au cœur de la théorie de l'agence est l'idée que les individus agissent de manière exclusive pour la satisfaction de leurs intérêts propres, si nécessaire en utilisant la ruse et la tromperie (Noreen 1988). Comme le rappellent Sheppard & Sherman (1998), la notion que la confiance est « *insoutenable* » (*unsustainable*) ou « *irrationnelle* » est soutenue par beaucoup d'auteurs de la théorie de l'agence, des coûts de transaction ou de la théorie des jeux. Cette vision qui repose sur une anthropologie pessimiste est contestée. L'existence même des structures économiques capitalistes ne peut être due qu'à une forme de confiance institutionnelle dont la disparition rendrait impossible le fonctionnement du système (Zucker 1986). La confiance est donc un élément incontournable. Après une première approche de la confiance à partir de la littérature publiée sur le sujet (§1.1), la confiance interpersonnelle sera abordée tout d'abord au niveau de son mécanisme (§1.2), puis de ses dimensions (§1.3).

1.1 Définition de la confiance

La confiance est un concept qui a fait l'objet de multiples approches. On la considère souvent comme l'une des valeurs centrales de notre société, essentielle pour le bon fonctionnement des organisations où elle apparaît comme un facteur de stabilisation indispensable (Granovetter 1985). Il n'est donc pas étonnant qu'elle ait fait l'objet d'études dans des disciplines très variées allant de l'anthropologie à l'économie. Donner une définition de la confiance est pourtant difficile. En effet, s'il semble qu'il y ait un consensus sur l'importance de la confiance dans le comportement social, le manque d'accord sur une définition de la notion est patent (Bigley & Pearce 1998).

Selon Sheppard & Sherman (1998), la confiance est le fait d'accepter le risque lié à la nature et à l'intensité de la dépendance dans une relation donnée. Pour Mayer *et al.* (1995), cette dépendance recouvre l'attente que l'autre va pouvoir et va vouloir effectuer une action particulière. Ces auteurs la définissent donc comme « *un ensemble de croyances* »

en certaines qualités ou intentions de l'autre ». Cette approche souligne le double aspect de la confiance :

- elle recouvre la croyance que l'autre a des intentions positives ;
- elle recouvre la croyance que l'autre est compétent et en mesure de fournir ce qui est attendu de sa part.

Pour Withener *et al.* (1998), la confiance est l'attente que l'autre partie va réagir de la manière souhaitée sans qu'il soit possible de la contrôler ou de la forcer à remplir cette attente. La confiance implique donc l'acceptation de la « *vulnérabilité* » par rapport à l'autre et le risque que l'autre ne remplisse pas l'attente. Elle est une conséquence de facteurs organisationnels, de facteurs relationnels et de facteurs individuels qui repose concrètement sur les aspects suivants :

- l'intégrité dans le comportement (*behavioral integrity*) ;
- la cohérence du comportement (*behavioral consistency*) ;
- le partage et la délégation du contrôle (*sharing & delegation of control*) ;
- la communication (*communication*) ;
- une manifestation de bienveillance (*demonstration of concern*).

En fait, le point commun à toutes les approches est l'idée de dépendance ou de vulnérabilité, c'est-à-dire que la partie qui accorde sa confiance a un enjeu significatif dans le bon comportement de l'autre. La confiance est donc le concept général qui permet de comprendre ce qui se passe quand des acteurs deviennent vulnérables l'un par rapport à l'autre dans des situations sociales (Sheppard & Sherman 1998). Cette approche de la confiance est suffisamment large pour s'inscrire dans plusieurs cadres : les interactions entre acteurs qui se connaissent, les interactions entre acteurs qui ne se connaissent pas, les relations entre entités économiques, etc. Cependant, l'existence d'une telle diversité de situations est la raison même pour laquelle il y a si peu d'accord sur une définition précise en dehors du consensus sur l'idée de vulnérabilité. Chacun des contextes a sa spécificité propre qui entraîne des contingences et des caractéristiques de confiance différentes. Essayer d'intégrer toutes les approches de la confiance sous un même chapeau ne peut produire de concept simple et opérationnel (Bigley & Pearce 1998).

Dans le cadre de notre recherche, c'est le comportement des auditeurs de terrain qui fait l'objet de confiance de la part de leur hiérarchie. Comme nous l'avons vu lors de notre étude de la réalisation de la mission d'audit, cette confiance organisationnelle repose concrètement sur la « satisfaction » que chaque auditeur retire du travail de ceux qui dépendent de lui. En pratique, le cabinet fait confiance à ses salariés parce que chaque maillon de la chaîne de l'audit construit peu à peu cette confiance organisationnelle par sa propre confiance : l'associé fait confiance au manager, celui-ci fait confiance au senior, qui lui-même fait confiance aux assistants. On se situe donc dans un contexte où la confiance

est basée sur les relations interpersonnelles au sein de l'organisation (Bigley & Pierce 1998). Ces approches considèrent que la confiance est un état d'esprit par rapport au comportement de l'autre. Nous la définirons donc comme « *le fait, pour un auditeur, de croire en la volonté et en la capacité d'un autre auditeur à bien effectuer son travail* », c'est-à-dire – pour l'inscrire dans notre cadre conceptuel – à accepter et à être capable de tenir la responsabilité liée à son rôle dans son contrat psychologique.

1.2 Le mécanisme de la confiance

Comme le rappellent McKnight *et al.* (1998), la phase la plus critique du développement de la confiance est le début de la relation. La formation initiale de la confiance est une phase-clé qui, en l'absence d'interactions passées entre les individus, repose sur la prise en compte de trois éléments :

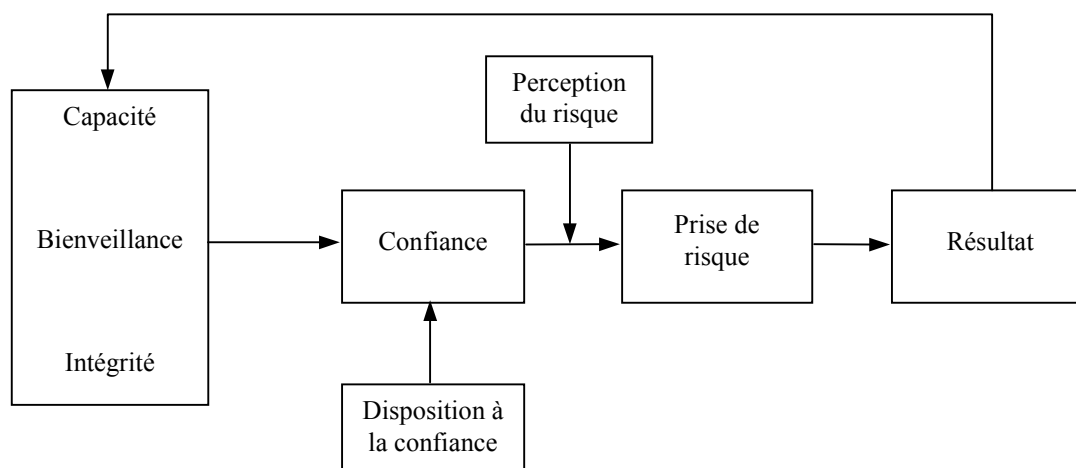
- la « disposition à la confiance » représente une tendance générale d'un individu à faire confiance aux autres ;
- la « confiance institutionnelle » représentent la croyance que des dispositifs organisationnels sont en place pour permettre la confiance : structures, culture organisationnelle, politiques de ressources humaines. Le fait que la rencontre se fasse dans un contexte donné est gage de confiance ;
- les « processus cognitifs » représentent des phénomènes tels que le recours à des stéréotypes ou la prise en compte de la réputation de l'autre.

La rencontre initiale peut avoir des résultats divers en fonction de ces éléments et des circonstances, mais ce qui la caractérise est l'attention poussée au comportement de l'autre. Au début de la relation, il y a à la fois une forte incitation à la confiance en raison du bénéfice potentiel qui y est lié (diminution de l'effort de surveillance), mais également une nécessité de surveillance mutuelle pour s'assurer de son fondement. En fonction du résultat de cette rencontre initiale, la confiance peut se développer ou bien s'interrompre. La confiance est ensuite un processus dynamique s'inscrivant dans la durée où, au fur et à mesure de la relation, chacun observe le comportement de l'autre et en tire une évaluation qui le conduit à renforcer ou à réduire sa confiance. Ce processus peut donner naissance à un cercle vertueux, se stabiliser ou se détériorer.

En effet, une fois la confiance instaurée, chaque manquement peut la diminuer, jusqu'à éventuellement l'éliminer, même si dans certaines situations les manquements à court-terme peuvent être pardonnés. Les conséquences de la baisse de confiance sont alors une augmentation de la surveillance et des comportements défensifs tels que le recours au formalisme. Or, selon Sitkin & Roth (1993), si les mécanismes formels peuvent servir à augmenter une des dimensions de la confiance (l'autre *peut* le faire), ils sont moins efficaces pour l'autre dimension (l'autre *veut* le faire) et peuvent même devenir contre-productifs.

Un modèle de la confiance souvent utilisé dans la littérature sur la confiance est celui de Mayer *et al.* (1995) :

Figure 3-7
Modèle de la confiance interpersonnelle



Dans ce modèle, l'« *acte de confiance* » est considéré comme une prise de risque effectuée en fonction de l'évaluation du risque et de l'« *attitude de confiance* » en l'autre. La « *disposition à faire confiance* » est une caractéristique personnelle stable de l'individu qui affecte sa probabilité de faire confiance ou non. Mayer *et al.* (1995) distinguent les déterminants de confiance suivants :

- la « *capacité* » recouvre les aptitudes et les caractéristiques qui permettent à quelqu'un d'être compétent dans un domaine donné ;
- la « *bienveillance* » représente la mesure dans laquelle la personne à qui est donnée la confiance est supposée vouloir du bien à la personne qui fait confiance. Cette dimension implique une forme d'attachement à la personne qui fait confiance ;
- l'« *intégrité* » recouvre le fait de penser que l'autre adhère à un ensemble de principes que la personne qui fait confiance trouve acceptable. La confiance est donnée non pas en raison de l'attachement de l'autre à soi, mais de son attachement à des valeurs dont on sait qu'elles sont bénéfiques.

Pour Mayer *et al.* (1995), la confiance est un continuum plutôt qu'une opposition entre confiance et méfiance. En outre, les perceptions de la capacité, de la bienveillance et de l'intégrité laissent une part importante de la variance de la confiance inexpliquée en raison de différences au niveau de la disposition à faire confiance et du contexte, qui jouent un rôle important sur le besoin de confiance et l'évaluation de la confiance.

1.3 La confiance interpersonnelle : contenu et dimensions

Un certain nombre de questions se posent par rapport au modèle de la confiance de Mayer *et al.* (1995). Un premier problème est de savoir si la confiance est le résultat d'un processus de calcul ou bien un élément de nature affective. Mayer *et al.* (1995) considèrent que la confiance est un construit unidimensionnel qui recouvre le fait d'accepter d'être vulnérable. En revanche, McAllister (1995) distingue quant à lui la confiance basée sur le calcul (*cognition-based*) et la confiance basée sur l'émotion (*affect-based*) qu'il considère comme deux dimensions indépendantes de la confiance. La confiance calculée représente le fait que l'on « décide » à qui on veut faire confiance dans une situation donnée et que l'on base cette décision sur l'évaluation de raisons objectives telles que la capacité et l'intégrité. En revanche, les fondements affectifs de la confiance se basent sur des liens émotionnels entre individus, c'est-à-dire sur la bienveillance.

Pour McAllister (1995), les déterminants de la confiance basée sur le calcul sont la fiabilité de la performance de rôle, la similarité culturelle et les qualifications de l'autre. Les déterminants de la confiance basée sur l'émotion sont un comportement *pro-role* de l'autre par rapport à soi et la fréquence des interactions. Cet auteur suggère que la confiance basée sur le calcul est un antécédent de la confiance basée sur l'émotion. Une fois qu'un niveau suffisamment élevé de confiance affective a été atteint, la confiance basée sur le calcul perd de son importance. Cette approche rejoint celle de Holmes (1991) qui considère qu'une relation est de confiance justement lorsqu'il n'y a plus de calcul. Selon cet auteur, la confiance basée sur l'émotion peut même, une fois apparue, empêcher le calcul.

Une deuxième question touche à la dichotomie confiance (*trust*) / méfiance (*distrust*) et cherche à déterminer si la méfiance est l'opposé de la confiance ou s'il s'agit de deux dimensions différentes. Pour Sheppard & Sherman (1998), la méfiance est l'attente que l'autre ne va pas agir avec bienveillance ou qu'il en est incapable. Dans cette vision, la méfiance est l'opposé de la confiance. En revanche, pour Lewicki *et al.* (1998), la confiance et la méfiance ne doivent pas être considérés comme les extrêmes d'un continuum. Il est possible à la fois d'avoir confiance et de ne pas avoir confiance en quelqu'un. Les relations interpersonnelles sont en effet multi-facettes et les partenaires peuvent se faire confiance sur certains points et pas sur d'autres. Pour Sitkin & Roth (1993), confiance et méfiance sont différentes non pas en raison de la complexité des relations entre individus, mais en raison des éléments qu'elles recouvrent. Selon ces auteurs, la confiance repose sur un socle d'attentes concernant l'aptitude de l'autre à réaliser ses tâches de manière satisfaisante (*task reliability*), alors que la méfiance est engendrée lorsque la compatibilité des valeurs de l'autre avec les valeurs culturelles de l'organisation est remise en question (*value incongruence*). On rejoint ici la distinction entre capacité et intégrité du modèle de Mayer *et al.* (1995).

Pour Jones & George (1998), la confiance est une attitude par rapport à l'autre basée sur des croyances concernant ses compétences et sa nature individuelle. Ces auteurs font la distinction entre la méfiance, la confiance conditionnelle et la confiance inconditionnelle. Si le résultat initial de la rencontre entre deux individus ne donne pas lieu à de la méfiance, la confiance future est déterminée par le contenu des échanges comportementaux successifs entre les parties. Cette confiance « conditionnelle » représente le fait que les deux parties sont prêtes à échanger tant que l'autre se comporte de manière adéquate. La confiance « inconditionnelle » représente le fait que la confiance de chacun – initialement appuyée sur les preuves empiriques issues d'interactions positives – se base dans un deuxième temps sur les valeurs de l'autre, génère un affect positif et diminue la surveillance.

Malgré l'usage de termes différents et quelques incohérences, on sent bien que les approches des différents auteurs se recoupent. En fait, l'approche que nous retiendrons de la confiance est qu'il s'agit d'un concept gradué : (1) méfiance, (2) confiance conditionnelle (= confiance calculée, = confiance basée sur la capacité), (3) confiance (= confiance inconditionnelle, = confiance basée sur l'intégrité), (4) confiance personnelle (= confiance affective, = confiance basée sur la bienveillance). Notre terminologie contient cependant implicitement l'idée que selon nous la « vraie » confiance est la confiance inconditionnelle, celle qui est basée sur la perception de l'intégrité ou de la responsabilité de l'autre. En effet, la confiance conditionnelle basée sur le calcul nous ramène trop à la vision « marchande » de la confiance dénoncée par Armstrong (1991). En revanche, la confiance inconditionnelle, éventuellement renforcée parfois par un lien affectif plus marqué entre certains individus, nous paraît être l'élément déterminant.

2. Engagement et confiance

D'un certain point de vue utilitariste, la confiance ne peut que reposer sur le manque de rationalité des acteurs. En effet, celui qui reçoit la confiance de l'autre pourrait très bien en abuser, mais il ne le fait pas. Son comportement est donc « irrationnel » dans une vision utilitariste puisqu'il aurait tout intérêt à abuser de la confiance une fois celle-ci créée. Le comportement complètement « rationnel » dans ce cas consiste à faire les choses consciencieusement tant qu'il y a surveillance de l'autre (confiance conditionnelle). Une fois la confiance inconditionnelle acquise, le soubassement affectif diminue la surveillance voire – dans la vision de Holmes (1991) – l'empêche. L'individu « rationnel » devrait donc profiter de l'aubaine et abuser la confiance de l'autre en diminuant son effort⁵⁶. Or, ce n'est pas ce qui se passe dans la réalité. La confiance peut exister – et existe dans les faits –

⁵⁶ Sans toutefois, bien sûr, le diminuer au point de provoquer une réaction chez l'autre. Nous restons dans le cadre de comportements adaptatifs.

parce que le comportement humain est déterminé par d'autres éléments que l'évaluation rationnelle des utilités. En l'occurrence, nous l'envisagerons comme la conséquence du maintien par l'individu de sa responsabilité individuelle.

Une façon d'aborder cette responsabilité peut se faire sous l'angle de la morale ou de l'éthique. C'est d'ailleurs l'approche utilisée par les chercheurs en audit (cf. chapitre II). Une façon plus profonde selon nous d'expliquer cette situation est de la concevoir comme la conséquence de l'« *engagement* » de l'individu dans son contrat psychologique, et des conséquences de cet engagement sur son image de soi (§2.1). Cette approche repose sur la notion de cohérence individuelle. Les individus se comportent de façon à ne pas être en contradiction avec eux-mêmes, et un des aspects essentiels en est la cohérence entre les choix de comportements qu'ils effectuent et leurs dispositions internes qui se reflètent dans leur « *idéologie* »⁵⁷. La confiance trouve alors son origine dans le fait que les individus doivent assurer la cohérence de l'image qu'ils ont d'eux-mêmes. Cette image – sauf cas déviants, voire pathologiques – doit s'inscrire dans le cadre des normes sociétales générales qui mettent l'accent sur la responsabilité individuelle (§2.2). Ce phénomène a des conséquences importantes sur le respect du contrat psychologique par les salariés (§2.3).

2.1 Pouvoir, engagement et image de soi

Comme le rappelle Beauvois (1994), l'exercice de la subordination salariale dans un contexte organisationnel consiste à obtenir d'un individu qu'il se soumette à des comportements qui lui sont *a priori* arbitraires. L'utilité des comportements attendus échappe largement au salarié puisqu'il n'a le plus souvent pas d'intérêt propre à les exécuter. Accepter les comportements prescrits par l'organisation ne se rapporte pas à leur utilité en tant que telle, mais à l'utilité sociale liée aux conséquences de l'obéissance. L'utilité psychologique pour l'individu réside dans les conséquences sociales associées à l'acceptation de la subordination (maintien dans l'emploi, promotion, image de soi, image pour les autres). L'exercice du pouvoir repose donc largement sur la possibilité de distribuer des récompenses ou de punir, avec les conséquences sociales qui y sont liées. En cela, l'aspect prescriptif du pouvoir est relié à son aspect évaluatif. Accepter de se soumettre au pouvoir de quelqu'un, c'est non seulement le reconnaître comme pouvant prescrire des conduites, mais aussi et surtout comme pouvant les évaluer. Un agent de pouvoir doit disposer de ces deux éléments pour diriger un autre individu.

⁵⁷ Ici, le terme d'idéologie ne fait pas référence à une doctrine systématique ni à une conception élaborée du monde, mais aux évaluations quotidiennes que les acteurs sociaux font des objets essentiels de leur environnement (Beauvois & Joule 1981).

La force motrice du pouvoir dépend cependant de la nature de sa légitimation et de la manière – qui en découle – dont l'individu vit sa subordination. Beauvois (1994) propose la typologie suivante des sources de légitimation du pouvoir :

- la légitimation par la puissance est celle de l'affirmation pure et simple du pouvoir. La légitimité de la personne qui détient le pouvoir ne provient que de sa position ; elle n'est pas obligée de donner des justifications à ses demandes. En outre, du point de vue de la personne qui subit le pouvoir, il n'y a pas besoin d'adhésion idéologique ;
- la légitimation par les valeurs consiste pour l'agent de pouvoir à inscrire ses prescriptions et ses évaluations dans des valeurs sociales ou organisationnelles susceptibles de justifier ses exigences. Ce mode de pouvoir repose sur l'adhésion idéologique des individus ;
- la légitimité par l'accomplissement individuel repose sur l'évaluation, par la personne qui détient le pouvoir, du potentiel personnel de l'individu qui subit le pouvoir. La subordination n'est plus le fruit de la contrainte, ni le respect de valeurs supposées être bonnes (même si ces éléments restent présents), mais la volonté de l'individu de lier son image de soi à une évaluation positive.

Dans cette dernière vision, la performance au travail telle qu'elle est évaluée par le supérieur hiérarchique est considérée comme l'expression de la nature psychologique de l'individu évalué. En fait, l'évaluation développe le lien psychologique entre l'individu et ses comportements au travail. Elle fournit au salarié des éléments qui lui permettent de se construire une représentation de ce qu'est sa nature individuelle. Selon Beauvois (1994), nos sociétés « libérales » valorisent l'importance de cette auto-perception de l'individu, ce qui en fait un moteur fort des attitudes et des comportements. L'activité évaluatrice y débouche sur une image de soi structurée par l'attribution des dispositions individuelles reconnues par l'environnement. En particulier, le fait d'être reconnu comme « performant » par un évaluateur transfère des qualités socialement valorisées sur l'individu.

Ces pratiques « libérales » de l'exercice du pouvoir fonctionnent, car elles mettent en jeu des processus socio-cognitifs liés à ce que la psychologie sociale appelle l'« engagement » des individus dans leurs actes, c'est-à-dire la relation qu'une personne entretient avec son comportement. Pour reprendre la définition de Joule & Beauvois (1987), « *l'engagement de l'individu dans un acte correspond au degré auquel l'individu peut s'assimiler à cet acte* ». Ce processus est rendu possible par la perception d'une liberté individuelle qui entraîne l'assimilation de l'individu à sa performance, dans la mesure où il devra se l'attribuer à lui-même et ne pourra s'en dégager en raison d'un caractère contraint. C'est l'assimilation de soi à son comportement due à l'engagement qui permet, dans la situation de travail, le transfert de la valeur sociale de la performance sur l'image de soi de l'individu. En l'occurrence, nous considérerons dans cette recherche que l'acceptation par chaque auditeur de son emploi – matérialisée par les actes concrets que sont le processus de

recrutement, la signature du contrat de travail et le fait de venir le premier jour – provoque son engagement dans son contrat psychologique. Cet engagement entraîne dans un deuxième temps une auto-assimilation de chaque auditeur à sa performance de rôle.

2.2 Rationalisation, internalisation et confiance

Selon Beauvois & Joule (1981), l'engagement des individus dans leur comportement a des conséquences sur leurs comportements et sur leur idéologie. Ces conséquences trouvent leur origine dans le besoin de cohérence de chaque individu entre ses croyances et ses actes. Cette idée a été exprimée à l'origine par Festinger (1957) dans le cadre de sa théorie sur la dissonance cognitive, c'est-à-dire d'une situation où cette cohérence n'est plus assurée et doit être restaurée. Cet auteur envisage deux rapports possibles entre la sphère de la cognition et les conduites. Le premier rapport arrive à la cohérence par l'ajustement des comportements aux idées : [idéologie → comportement] = cohérence. Le deuxième rapport est l'inverse du précédent : circonstances → [conduite → idéologie] = cohérence. Dans ce deuxième rapport, les circonstances peuvent amener un individu à réaliser une conduite qui n'est pas conforme à son idéologie, ce qui entraîne une incohérence entre ses idées et ses actions. Pour diminuer le sentiment d'incohérence ou de dissonance – dont on fait l'hypothèse qu'il est difficilement supportable – l'idéologie de l'acteur sera modifiée dans le sens d'une cohérence ou d'une moindre incohérence entre les attitudes et le comportement qui lui est « soustrait » par son environnement. Dans cette vision, l'être humain n'apparaît plus comme celui qui détermine ses comportements à partir de son idéologie, mais il n'est plus que celui qui « rationalise » ce que les circonstances lui ont imposé comme comportements.

La coexistence, au sein d'un même individu, de ces deux formes de relations entre la sphère des cognitions et la sphère des comportements est d'ailleurs tout à fait possible, mais elles vont recouvrir des aspects différents de l'existence de l'individu. Si l'on peut admettre que le choix d'une destination de vacances est une décision libre et rationnelle de l'individu, la situation dans un contexte organisationnel est différente en raison de l'existence des relations de pouvoir. Le pouvoir peut amener les salariés à des conduites « problématiques » par rapport à leur idéologie, ce qui génère de la dissonance. La rationalisation a alors pour résultat, en modifiant son idéologie, de redonner à l'individu la cohérence que la soumission à des comportements a pu lui faire perdre. Beauvois & Joule (1981) avancent ainsi qu'« *on peut considérer le processus de rationalisation de la réalisation d'une conduite (ou de la répression d'une conduite) comme la conséquence d'une autre conduite (conduite de commandement) émise dans un cadre institutionnel par un agent d'autorité auquel le sujet est subordonné* ». Un aspect essentiel de la reproduction des modes de fonctionnement des organisations – la transmission des valeurs par la rationalisation – trouve donc son origine dans l'exercice quotidien du pouvoir prescriptif.

Parallèlement, le processus associé au deuxième aspect du pouvoir – l’aspect évaluatif – a pour but de désigner l’utilité sociale des comportements. L’« *internalisation* » par le salarié consiste en le transfert de cette utilité sociale sur lui-même en tant que valeur de sa propre personne (Beauvois 1994). Les comportements demandés par l’environnement peuvent ainsi apparaître à l’individu comme l’expression de sa personnalité, dont il aura besoin de sentir la valorisation dans un contexte d’évaluation. Beauvois (1994) met donc en évidence deux conséquences de la soumission « librement consentie » au pouvoir (c’est-à-dire accompagnée de l’engagement de l’individu) : la prescription des conduites par l’autorité entraîne la rationalisation des comportements effectués (légitimation par les valeurs) et l’appréciation de la valeur du comportement par l’évaluation entraîne l’internalisation des utilités sociales (légitimation par l’accomplissement individuel). La rationalisation revient à donner de la valeur au comportement et l’internalisation réalise le transfert de cette valeur sur la personne. Une conséquence des phénomènes de rationalisation et d’internalisation est que les individus peuvent reproduire largement l’idéologie de leur place dans l’organisation dans la mesure où ils assimilent leur image de soi au respect des valeurs de l’organisation. La seule condition nécessaire au fonctionnement de ce mécanisme est l’engagement de l’individu. Or, l’engagement n’est que la condition des processus de rationalisation et d’internalisation : sa propre origine peut être involontaire aussi bien que volontaire (Beauvois & Joule 1981).

Pour notre cadre conceptuel de recherche, l’intérêt de ces mécanismes est de fournir une explication de la confiance. Ils permettent en effet de comprendre pourquoi la nécessité de la surveillance interpersonnelle dans les cabinets d’audit diminue au bout d’un moment. L’auditeur commence à s’engager dans son contrat psychologique en acceptant la relation de travail avec son employeur. Quand il arrive ensuite dans le cabinet, il va vouloir s’intégrer et aura tendance à bien faire. Le fait d’avoir le comportement adéquat – en particulier sous l’effet d’un contrôle plus fort de la part des autres au début de la relation – renforce progressivement son engagement dans son comportement. Parallèlement, le comportement adéquat fait évoluer l’attitude des autres vers davantage de confiance. Cette confiance se justifie dans la mesure où l’aboutissement des processus de rationalisation et d’internalisation lève la nécessité d’une surveillance puisque l’idéologie de l’individu a été modifiée dans le sens d’une cohérence avec les comportements souhaités.

Une question qui peut alors se poser est de déterminer le poids respectif de l’internalisation et de la rationalisation dans la restructuration cognitive de l’individu. Dans l’approche de Beauvois (1994), l’accent est clairement mis sur l’internalisation. Cette approche est à notre avis contestable pour certaines populations, mais semble pertinente pour notre population d’étude constituée de jeunes diplômés d’écoles de commerce pour lesquels la valorisation de l’image de soi est très importante. Dans cette approche, l’auditeur est digne de confiance parce que, engagé dans son contrat psychologique, il

assimile à lui-même un comportement de rôle performant et responsable dans le cadre de son contrat psychologique.

2.3 Engagement, confiance et contrat psychologique

Au cours de la section précédente, nous avons considéré les comportements adaptatifs d'un auditeur comme les conséquences d'une réévaluation de son contrat psychologique. La prise en compte de la confiance permet, à l'inverse, de comprendre le maintien d'un comportement de rôle adéquat dans des circonstances qui pourraient créer un réajustement comportemental. En effet, l'engagement dans le contrat psychologique s'accompagne d'un engagement de l'individu dans son rôle d'auditeur. L'auditeur lie son image de soi à l'exercice satisfaisant de son rôle à la fois par la rationalisation (assimilation de l'idéologie de son cabinet), mais surtout par l'internalisation (assimilation de soi à son comportement). L'engagement dans le contrat psychologique entraîne donc potentiellement une grande stabilité comportementale qui peut servir de base à la confiance des cabinets et des supérieurs dans le comportement responsable de chaque auditeur. Ce lien entre contrat psychologique et confiance apparaît non seulement lors des situations de stabilité, mais également lors des périodes de réévaluation du contrat psychologique.

Dans notre modèle mécaniste, l'écart des contributions du cabinet par rapport aux attentes de l'auditeur provoque en retour un ajustement des contributions de l'individu dans le sens d'un mouvement sur les continuums des dimensions de son rôle. L'hypothèse implicite de ce modèle est qu'une telle évolution est possible à fois matériellement – ce qui semble acquis dans la mesure où notre revue de la littérature sur l'audit a montré que notre population d'étude dispose d'une marge de manœuvre certaine en raison des limites des systèmes de contrôle – mais aussi cognitivement. Or, lorsque l'individu a rationalisé et / ou internalisé son comportement à la suite de son acceptation de la relation d'emploi et de sa contribution de rôle dans le cabinet, il peut lui être difficile d'envisager un réajustement de sa contribution dans la mesure où il a assimilé son image de soi à un comportement valorisé.

Par exemple, pour prendre un exemple concret, la rigueur et la conscience professionnelle sont des attributs socialement et organisationnellement valorisés des auditeurs. Il peut être difficile pour un auditeur, même s'il a perçu une rupture de son contrat psychologique, de renoncer au bénéfice lié à l'assimilation de son image de soi à l'image d'un professionnel responsable. On se trouve donc dans une situation où le réajustement des contributions comportementales de l'individu n'est pas possible⁵⁸. Pour

⁵⁸ Du moins en ce qui concerne l'exécution de son travail, d'autres dimensions de son comportement peuvent être affectés.

pouvoir maintenir son image de soi, l'individu engagé ne peut accepter l'idée d'être quelqu'un de négligent, de peu performant ou de non professionnel.

Dans ce genre de situations (où l'engagement de l'individu inhibe les réajustements comportementaux), la solution pour l'individu en situation de réévaluation de son contrat psychologique est de réajuster non pas ses comportements, mais son idéologie. En l'occurrence, la cohérence est obtenue par modification de la perception des obligations du cabinet ou de la réalisation de ces obligations. Ce mécanisme se réalise concrètement par l'intermédiaire des biais cognitifs qui interviennent dans l'évaluation de la rupture et de la violation du contrat psychologique (cf. figure 3-5). Le raisonnement peut être du type : « Je n'ai pas reçu de nouvelle mission intéressante cette année, mais c'est normal, car l'efficacité du cabinet implique que chacun retourne sur les missions qu'il connaît déjà » ou bien « Mon travail n'est pas aussi intéressant que ce le cabinet m'avait fait miroiter, mais c'est toujours mieux qu'ailleurs », sans que le comportement de l'auditeur n'en soit réellement affecté. La stabilité du contrat psychologique – que l'on assimile donc implicitement à l'absence de dissonance entre les attentes et les contreparties réciproques de l'individu et de l'organisation – est réinstaurée sur la base d'une rationalisation des termes et des réalisations du contrat psychologique, et non sur la base d'une modification des comportements comme le suggère notre modèle mécaniste. Pour reprendre la typologie de réactions développée au chapitre III, il s'agit d'une réaction de type « silence ». L'engagement de l'individu dans son contrat psychologique et dans son rôle d'auditeur responsable et digne de confiance est un frein à l'ajustement de ses contributions comportementales. La confiance de l'organisation en le comportement responsable de ses salariés – même en cas de variation ou de perception de variation des contributions de l'employeur – peut se baser sur ce phénomène.

3. Responsabilité, comportements et justifications

Notre approche de la confiance (confiance inconditionnelle basée sur l'évaluation de la responsabilité de l'autre, éventuellement accompagnée de liens affectifs entre les individus) repose sur le fait que les individus sont déterminés à se comporter en fonction d'un référentiel qui met l'accent sur le maintien de la responsabilité individuelle. La performance consciencieuse et la confiance qui y est associée reposent beaucoup sur l'internalisation : l'assimilation de soi à un individu professionnel et performant. Ceci entraîne un frein aux comportements adaptatifs par l'intermédiaire de réajustements cognitifs liés à la rationalisation. Le résultat en est le maintien de l'image de soi liée à celle d'un individu responsable dans le travail, et la cohérence.

Cependant, si notre modèle mécaniste était extrême, l'idée du maintien en toutes circonstances d'un comportement de rôle responsable de l'individu telle que nous l'avons abordée ci-dessus est tout aussi exagérée. L'observation du monde nous révèle autant le

bien-fondé de la confiance que l'existence de comportements adaptatifs ou déviants dans les organisations. Dans les faits, la rationalisation de l'individu n'est pas toujours fonctionnelle pour l'organisation, c'est-à-dire sans influence majeure sur le comportement au travail. Un réajustement cognitif moins fonctionnel pourrait être de requalifier non pas sa perception des contributions de l'organisation, mais sa perception de ses propres comportements. Par exemple, tel comportement qui était considéré comme non acceptable devient en fait acceptable. La requalification du comportement permet de garder une stabilité du contrat psychologique et de ne pas remettre en cause l'image de soi. On est ici dans une situation où la confiance de l'organisation ne peut plus se baser sur l'engagement de l'individu dans son rôle, puisque cet engagement ne devient plus incompatible avec une diminution de la performance. Dans d'autres situations, l'engagement même du salarié peut être remis en question, ce qui autorise des réajustements comportementaux encore plus importants.

Les réactions sont donc potentiellement diverses et accompagnées de phénomènes de rationalisation différents. Il convient de les analyser plus précisément. Pour ce faire, nous utiliserons l'approche développée par Schlenker (1997) dans le cadre de son « *modèle triangulaire de la responsabilité* ». Après avoir présenté ce modèle (§3.1), nous aborderons sa dimension motivatrice et les risques qui y sont liés (§3.2). Nous interpréterons ensuite les comportements fonctionnels et les comportements adaptatifs dans le cadre du modèle (§3.3).

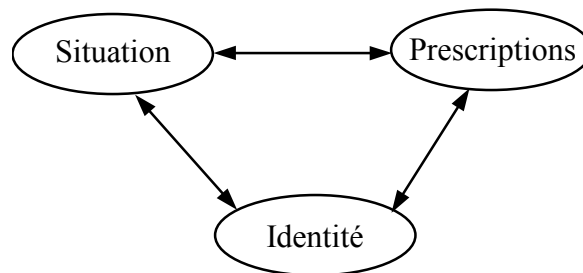
3.1 Le modèle triangulaire de la responsabilité

Schlenker (1997) propose un modèle de la responsabilité individuelle. Pour cet auteur, la responsabilité est l'« *adhésif psychologique* » (*psychological glue*) qui relie un individu à un ensemble de prescriptions de comportement et à une situation régie par ces prescriptions. Le modèle a pour fonction de montrer comment est déterminée la responsabilité d'un individu dont le comportement fait l'objet d'une évaluation par lui-même ou les autres. Ce modèle, qui a fait l'objet de diverses vérifications empiriques (cf. Schlenker *et al.* 1994 pour une revue de la littérature), fait appel à trois éléments reliés entre eux de manière dynamique :

- la situation qui donne lieu à l'évaluation (*event*) ;
- les prescriptions de comportement (*prescriptions*) ;
- l'identité de l'individu (*identity*).

Ces différents éléments sont reliés par des liens dynamiques (*linkages*) :

Figure 3-8
Le modèle triangulaire de la responsabilité



La « situation » recouvre les actions évaluées et leurs conséquences. Il peut s'agir de l'exécution d'un travail donné (lors de l'évaluation d'une tâche) ou de plusieurs actions sur une période de temps (évaluation annuelle, décision de promotion). Les « prescriptions » représentent l'ensemble des normes, des procédures et des règles qui sont applicables dans la situation. Elles recouvrent l'information sur les buts à atteindre, les moyens pour arriver aux buts et les critères qui servent à évaluer la performance. Enfin, l'« identité » représente la position de l'individu par rapport aux prescriptions et à la situation. En l'occurrence, un individu est concerné par une situation et par des règles si son rôle le lui indique.

Schlenker (1997) postule que l'évaluation qui sera effectué sur la responsabilité d'une personne dépend de la force des liens entre les éléments du modèle triangulaire. La détermination de la responsabilité étudie en fait la mesure dans laquelle l'individu peut être relié psychologiquement aux règles et aux événements qui sont évalués. En effet :

- le lien prescriptions-situation (P / S) reflète dans quelle mesure un ensemble clair de règles s'applique à une situation donnée. Un lien fort existe lorsque des règles spécifiées à l'avance, univoques et pertinentes s'appliquent à la situation. Il est faible lorsque les règles sont ambiguës, conflictuelles ou de peu d'utilité dans la situation ;
- le lien prescriptions-identité (I / P) reflète la mesure dans laquelle les règles s'appliquent à l'individu en fonction de ses caractéristiques, de ses convictions, de son rôle. Le lien est fort lorsque l'individu maîtrise le contenu de son travail et que celui-ci fait partie de ses attributions habituelles. Il est maximal lorsque l'individu a intériorisé les prescriptions au point de les effectuer même lorsqu'il n'est pas surveillé ;
- le lien identité-situation (I / S) reflète la mesure dans laquelle l'individu a une influence ou un contrôle sur la situation. Ce lien est le plus fort lorsque l'individu a les capacités et la liberté de bien faire. Il est faible lorsque la situation est imprévisible ou influencée par des forces internes ou externes incontrôlables.

Un individu sera donc considéré responsable – à ses yeux comme dans le regard des autres – si un ensemble clair de règles est applicable à la situation, s'il est supposé

respecter ces règles en vertu de son rôle et s'il a le contrôle des événements. Le jugement effectué par son « public » va alors dépendre d'une part de cette responsabilité – telle que mesurée par la force combinée des liens entre les éléments du triangle – mais aussi du poids (*potency*) de chaque élément pris individuellement. Ainsi, le jugement sera moins « sévère » pour une situation sans conséquences graves – même si l'individu est entièrement responsable – que dans une situation où il n'est que partiellement responsable, mais qui aura des conséquences importantes. De la même manière, une transgression sans conséquences d'une règle fondamentale sera quand même sanctionnée (importance de la règle). L'intérêt de cette approche est que le « public » peut être l'individu lui-même. Selon nous, l'internalisation de Beauvois (1994) peut justement être assimilée à la situation dans laquelle l'individu se juge lui-même et s'attribue une valeur en fonction de la responsabilité qu'il se donne de ses comportements, modérée éventuellement par leurs conséquences (poids des éléments du triangle).

3.2 Détermination, excuses et justifications

La particularité du modèle de Schlenker est que – outre sa dimension rétrospective de responsabilité et de jugement postérieur à l'action – il contient également une dimension motivatrice antérieure à l'action. Nous avons vu que l'engagement d'un individu a pour conséquence de lier son image de soi à quelque chose d'autre, en l'occurrence pour ce qui nous concerne à son contrat psychologique. Dans la perspective du modèle triangulaire, dire que les individus sont engagés dans leur contrat psychologique veut dire qu'ils sont liés à un ensemble de prescriptions de rôle qui peuvent être utilisées pour évaluer et sanctionner leur action. L'équilibre du contrat psychologique correspond donc à un fort lien identité / prescriptions. Compte tenu des liens dynamiques entre les éléments du triangle (Schlenker parle de « *psychological highways* »), l'engagement dans un acte, qui est la manière dont l'engagement commence, va avoir pour conséquence un engagement dans les prescriptions et les attributs identitaires concernés par la situation. L'individu commence à s'engager lorsqu'il accepte la relation d'emploi et cet engagement se poursuit quotidiennement par ses comportements au travail. En raison des liens dynamiques entre les éléments du triangle, ce phénomène entraîne un lien identité-prescriptions fort (engagement dans le contrat psychologique) qui a deux conséquences : une identité qui valorise le rôle attendu et une valorisation des prescriptions. Ces points recouvrent les notions d'internalisation et de rationalisation de Beauvois (1994)⁵⁹.

⁵⁹ L'assimilation que nous effectuons ici entre l'engagement au sens de Beauvois & Joule (1981), Beauvois (1994) et Schlenker (1997) nous semble permise dans la mesure où ces travaux partent de la même vision de l'engagement : celle développé en psychologie sociale par Kiesler (1971).

La détermination de l'individu est alors sa résolution à suivre les prescriptions qui lui sont assignées malgré les obstacles, les difficultés et les tentations. De la même façon que pour l'évaluation postérieure à l'action, la détermination de l'individu pour l'action est une fonction de la force des liens entre les éléments du triangle et du poids des éléments. La détermination à exécuter une tâche sera plus élevée lorsque la responsabilité – sous la forme de liens plus forts entre les éléments – se combine avec des règles valorisées, met en jeu des attributs identitaires et des conséquences de la situation importantes.

La responsabilité est cependant une arme à double tranchant. Certes, elle est en mesure de motiver l'individu dans une certaine direction en augmentant sa détermination à remplir son rôle. Mais, compte tenu des implications qu'elle a pour l'individu et de la perception qu'il a de sa propre valeur, lorsque la performance n'est pas satisfaisante ou conforme, l'individu peut se voir atteint dans son image de soi. La responsabilité amplifie la menace associée à l'échec et peut affecter le niveau de stress et l'engagement ultérieur de l'individu. Schlenker indique alors plusieurs solutions possibles pour l'individu dans une telle situation. Il peut chercher à éviter la responsabilité (*accountability avoidance strategies*), changer son environnement pour que le problème ne se pose plus (*strategic counterattacks*) ou se faire pardonner (*apology strategies*). La stratégie la plus fréquente consiste cependant à manipuler la perception de la responsabilité.

Cette dernière stratégie peut se faire selon deux méthodes : les justifications et les excuses. Les « *justifications* » cherchent à diminuer l'importance des éléments du triangle. L'individu peut essayer de se justifier en minimisant les conséquences de la situation, justifier le non-respect de certaines prescriptions par des prescriptions considérées comme plus impératives ou valoriser son identité en soulignant d'autres accomplissements qui compensent la situation critiquée. Les « *excuses* » consistent à minimiser les liens entre les éléments du triangle. L'individu peut diminuer le lien identité-situation en faisant état d'événements hors de son contrôle qui l'ont empêché de bien effectuer les tâches prescrites. Il peut diminuer le lien situation-prescriptions en affirmant qu'il n'avait pas d'indications précises à respecter dans la situation (ambiguïté). Enfin, il peut avancer que les prescriptions ne s'appliquent pas à sa fonction, qu'elles ne sont pas dans le rôle attaché à son identité, ce qui revient à affirmer une diminution du lien identité-prescriptions.

3.3 Comportement, rationalisation et engagement

Les manipulations de la responsabilité consistent en des réajustements cognitifs qui s'apparentent à une forme de rationalisation des événements qui se sont réalisés. Elle permettent de comprendre comment un comportement adaptatif peut être « neutralisé ». Tout en préservant son image de soi, l'individu peut chercher à manipuler la portée de ses actes et de sa responsabilité pour minimiser une performance non satisfaisante. D'une certaine manière, ce processus peut être considéré comme une source potentielle de

comportements dysfonctionnels. Si l'individu arrivait à rationaliser systématiquement de la sorte, la confiance ne trouverait plus de fondement fiable puisque l'individu pourrait justifier ses comportements adaptatifs ou déviants. Nous voyons cependant les choses à l'inverse, c'est-à-dire en se fixant sur l'impact *a priori* et non *a posteriori* de l'évaluation de la responsabilité. La nécessité d'avoir éventuellement à se justifier ou à s'excuser est justement le frein à la mauvaise performance puisque celle-ci doit être gérée cognitivement si elle se produit. L'individu engagé ne peut avoir un comportement adaptatif ou déviant que lorsqu'il pourra se les justifier ou s'excuser. Or, ceci ne peut se faire selon nous que si la réalité offre un minimum de support à ces manœuvres d'excuses et de justification. Il nous semble même que, à moins d'être de mauvaise foi, ce n'est pas souvent possible. La confiance repose donc sur le fait que le maintien de la responsabilité aux yeux de l'individu passe par le fait que tout non-respect doit reposer sur des éléments « réels » et crédibles. La nécessité de maintenir l'image de soi implique de juger ses actions à l'aune du modèle triangulaire *a priori* et de ne faire que ce qui pourra se justifier ou s'excuser, ce qui revient à avoir un comportement globalement fonctionnel.

L'existence et le bien-fondé de la confiance reposent donc sur l'engagement de l'individu qui a établi un lien fort entre lui-même et certaines prescriptions. À l'inverse, le phénomène ne fonctionne plus – la confiance n'a plus de fondement – lorsque l'image de soi de l'individu a moins besoin ou n'a plus besoin d'être maintenue par une performance conforme aux prescriptions, c'est-à-dire lorsque l'individu est moins engagé. L'hypothèse retenue ici est que les comportements adaptatifs ou déviants non problématiques d'un salarié⁶⁰ sont dus à une diminution ou à une rupture du lien prescriptions-identité, qui manifeste le fait que l'individu se sent moins engagé ou ne se sent plus engagé par les prescriptions de rôle liées à son contrat psychologique. En particulier, la violation du contrat psychologique, par son contenu émotionnel, peut entraîner un « désengagement » de l'individu qui a moins besoin ou n'a plus besoin d'accepter la responsabilité liée au maintien de l'image de soi. Cette conséquence est plus grave qu'une diminution du lien prescriptions-situation ou du lien identité-situation qui sont circonstancielles et peuvent être arrangées (lorsque l'individu pense qu'il ne pourra pas atteindre les objectifs prescrits parce que les attentes sont trop élevées ou que les circonstances ne permettent pas la réussite). Il s'agit d'une situation de retrait de la part de l'individu dont les conséquences peuvent être durables (lorsque l'individu ne donne pas d'importance aux objectifs et que l'effort de travail est considéré comme trop important). La diminution (voire la rupture) du lien identité-prescriptions est donc conceptualisée ici comme une conséquence possible de la violation du contrat psychologique. Compte tenu des liens dynamiques entre les éléments du triangle, il se passe le phénomène inverse que pour l'engagement. L'identité

⁶⁰ C'est-à-dire qui ne sont pas source de dissonance suite à une rationalisation efficace.

de l'individu évolue, il devient moins valorisé d'être un professionnel performant et le lien identité-prescriptions diminue.

En cas de désengagement, l'individu aura moins besoin d'avoir recours à des excuses ou à des justifications pour ses comportements adaptatifs dans la mesure où il n'aura plus besoin de préserver l'image de soi liée au maintien de sa responsabilité individuelle. Il pourra plus facilement avancer des explications qui lui sont propres ou qui raisonnent en termes de contrepartie. À l'inverse, s'il n'y a pas de réévaluation du contrat psychologique et de désengagement, l'individu se sent toujours astreint par les prescriptions de son rôle. Il aura davantage besoin de donner des excuses (refuser la responsabilité) et des justifications (nier le caractère dysfonctionnel de ses actes) pour ses éventuels comportements adaptatifs. Chez les individus engagés, l'existence éventuelle de comportements adaptatifs provient des possibilités d'excuses et de justifications, mais ces comportements restent canalisés, car les rationalisations doivent rester crédibles. Chez les individus désengagés, les marges de manœuvre que laissent l'environnement peuvent être exploitées (comportements adaptatifs) ou carrément dépassées (comportements déviants). En pratique, l'engagement étant un concept gradué, chaque individu se situera entre ces extrêmes. Un degré d'engagement et d'évaluation du contrat psychologique donné se manifestera par une marge de manœuvre plus grande sur les comportements.

Conclusion de la section 3

Au cours de la section 2, nous avons présenté un modèle mécaniste dans lequel l'auditeur ajuste ses contributions à celles de son cabinet par l'intermédiaire d'un mouvement sur son continuum de rôle en conformité avec l'évaluation de son contrat psychologique. Dans la présente section, nous avons montré comment le comportement d'un individu est déterminé par des considérations qui dépassent l'évaluation des contributions réciproques, ce qui peut générer la confiance de l'organisation ou de ses agents dans le comportement des salariés. Dans l'approche que nous avons retenue, la confiance en un auditeur repose sur son engagement dans son contrat psychologique. L'engagement fait que l'individu associe son image de soi à l'exécution satisfaisante de son travail. Ceci donne de la stabilité à son évaluation du contrat psychologique et à ses comportements. En particulier, ceci peut faire en sorte de maintenir les contributions comportementales de l'individu même en cas de perception d'une diminution des contributions de l'organisation ou de tout autre élément susceptible de provoquer une réévaluation du contrat psychologique.

Ces mécanismes expliquent le respect, par chaque auditeur, d'un ensemble de prescriptions de travail qui justifie la confiance dont il fait l'objet de la part du cabinet. Lorsque les auditeurs envisagent un comportement au travail sur le terrain, ils doivent d'abord évaluer conséquences et responsabilité *a priori*. La nécessité de faire appel – consciemment ou inconsciemment – à des excuses ou à des justifications est le frein à la variabilité des comportements dans la mesure où l'individu engagé n'aura potentiellement que des comportements non problématiques par rapport à son engagement. Parallèlement, la soumission aux prescriptions entraîne des bénéfices psychologiques puisqu'elle assure une cohérence de l'individu par la conformité avec l'environnement organisationnel – suite à la rationalisation des prescriptions – et par l'internalisation des utilités sociales liées au processus d'évaluation.

Ceci peut se produire tant que l'individu est engagé dans le rôle de professionnel responsable lié à son contrat psychologique. Par contre, en cas de désengagement, l'individu ne sent plus autant lié par les prescriptions de son rôle. Il n'a plus besoin ou a moins besoin de se justifier ou de trouver des excuses pour diminuer sa responsabilité ou minimiser les conséquences de ses actes. Le comportement adaptatif ou déviant ne devient plus dissonant. Cette situation est interprétée ici comme la conséquence du fait que le contrat psychologique de l'individu a été violé, c'est-à-dire que les conséquences de la réévaluation du contrat psychologique sont telles en termes de dissonance qu'elles ont des effets émotionnels qui ne permettent pas de réduire la dissonance en manipulant la

perception des obligations ou des contributions de l'organisation. On s'inscrit donc dans les schémas suivants :

(Phases de stabilité)

Pas de rupture ➔ Cohérence ➔ Comportement de rôle maintenu

(Ajustement perceptuel du contrat)

Rupture de contrat ➔ Dissonance ➔ Rationalisation du contrat

➔ Cohérence ➔ Comportement de rôle maintenu

(Ajustement comportemental du contrat)

Rupture du contrat ➔ Dissonance ➔ Rationalisation impossible (violation)

➔ Désengagement ➔ Ajustement des contributions ➔ Cohérence

Ces schémas constituent bien sûr des cas idéaux qui n'interdisent pas des différences selon les individus et les situations. Par ailleurs, ils représentent les extrêmes de continuums de possibilités plutôt que des cas bien tranchés. Dans la réalité, à réévaluation donnée de son contrat psychologique, la réaction de chaque auditeur se trouvera sur une position particulière située entre l'ajustement total de ses contributions comportementales (ce qui nous ramène au modèle mécaniste) et le maintien de son comportement de rôle

Conclusion du chapitre III

Notre thème de recherche est le comportement de l'auditeur en situation sur le terrain face aux responsabilités de son travail. Au cours de ce chapitre, nous avons construit un cadre conceptuel dans lequel inscrire notre approche empirique de ce phénomène. La construction de notre cadre conceptuel de recherche repose sur le concept de contrat psychologique. Le contrat psychologique représente la perception, par un auditeur, des obligations réciproques convenues entre lui-même et le cabinet qui l'emploie. Le contrat psychologique est un concept récent pour lequel des efforts de validation théorique et empirique sont encore nécessaires, mais qui paraît intéressant en raison de sa pertinence métaphorique bien adaptée à notre objet d'étude (section 1).

La contrepartie que l'auditeur promet à son cabinet dans le cadre de sa relation d'emploi est le respect des éléments liés à son rôle. La notion de rôle est appréhendée en tant que continuum multidimensionnel où la position d'un individu sur les différentes dimensions de son rôle permet de situer ses comportements tant fonctionnels que dysfonctionnels (de *pro-role* à *anti-role*). Au cours de notre réflexion, nous avons présenté une définition plus précise de notre thème d'étude : il s'agit des comportements adaptatifs des auditeurs, c'est-à-dire des comportements dysfonctionnels de gravité faible orientés vers le cabinet ou vers les autres auditeurs. Ces comportements ont été abordés dans un premier temps en tant qu'ajustement des contributions de l'individu à la suite d'une réévaluation de son contrat psychologique (section 2).

Or, une vision aussi mécanique ne semble pas correspondre à la réalité. En pratique, les individus ont souvent tendance à garder une performance de travail fiable malgré les diminutions ou les écarts de contributions de leur organisation. Les organisations sont souvent fondées à faire confiance à leurs membres, c'est-à-dire à se reposer sur leur responsabilité individuelle. Cette responsabilité a été appréhendée ici comme la conséquence de l'engagement des individus dans leur contrat psychologique, qui fait en sorte que l'évaluation faite sur eux dans le cadre de leur travail – et surtout l'évaluation qu'ils se font d'eux-mêmes à partir des critères de leur environnement – a un impact fort sur leur image de soi et leur cohérence individuelle. Ce phénomène donne de la « friction » au modèle mécanique envisagé précédemment et peut aider à maintenir un comportement de rôle adéquat malgré une perception de contributions de l'organisation en diminution. Ce n'est qu'en cas de violation du contrat psychologique que l'individu peut se désengager et avoir des comportements adaptatifs non problématiques (section 3).

Chapitre IV – Opérationnalisation de la recherche empirique

Au cours du chapitre III, nous avons défini notre thème de recherche plus précisément : il s'agit des comportements adaptatifs des auditeurs de terrain lors de l'exécution de la mission d'audit. Nous avons également défini un cadre conceptuel général pour inscrire théoriquement notre travail. Nous y interprétons les comportements étudiés comme des manquements aux différentes dimensions du rôle attendu de notre population d'étude, en conformité avec l'évaluation du contrat psychologique qui lie les auditeurs à leurs cabinets. Il s'agit maintenant d'adapter plus précisément ce cadre conceptuel à notre contexte d'étude afin de construire un modèle de recherche empirique fonctionnel.

La recherche articulera en fait trois éléments : les comportements adaptatifs, l'évaluation du contrat psychologique et les explications données par les auditeurs à leurs comportements adaptatifs. Notre cadre conceptuel a introduit deux approches pour relier ces éléments. Un modèle « mécaniste » fait reposer la performance au travail sur l'évaluation des contributions réciproques de l'individu et de l'organisation. Ce modèle est bien adapté pour une recherche quantitative basée sur un questionnaire. La deuxième approche remet en question pour partie le modèle mécaniste en y introduisant une « friction » liée à l'engagement des individus dans leur contrat psychologique. En raison des phénomènes plus complexes de rationalisation et d'internalisation qui y sont liés, cette approche semble mieux adaptée à une recherche qualitative basée sur des entretiens. Notre recherche empirique fera donc appel aux deux modes d'investigation.

Dans cette étude, nous avons choisi d'effectuer la recherche qualitative après la recherche quantitative afin de tenir compte de ses résultats. Le présent chapitre concernera donc avant tout la phase quantitative même si beaucoup d'éléments seront pertinents pour la phase qualitative. Dans un premier temps, nous présenterons la manière dont nous avons opérationnalisé les différents éléments de notre étude. Ce travail se basera sur la littérature en audit financier et sur la littérature du contrat psychologique, confrontées à des entretiens préliminaires (section 1). Ensuite, nous construirons le modèle de recherche empirique quantitative, affinerons notre problématique et ferons une synthèse des hypothèses de recherche (section 2). La mise en œuvre concrète du questionnaire de recherche sera présentée pour conclure ce chapitre. Nous passerons en revue les modalités de préparation de l'enquête et de collecte des données, puis procéderons aux démarches habituelles de validation du questionnaire (section 3).

Section 1 – Comportements adaptatifs, contrat psychologique et explications : opérationnalisation des phénomènes étudiés

Afin d’avoir une population d’étude homogène en termes de rôle et de contrat psychologique, nous avons orienté notre recherche vers les auditeurs seniors (deux à quatre ans d’expérience). L’objectif de cette section est de présenter la manière dont les éléments du cadre conceptuel ont été opérationnalisés en pratique pour cette population. Ce travail sera réalisé sous la forme d’une présentation successive des modalités concrètes retenues. Il se base sur l’adaptation plus précise des éléments de notre cadre conceptuel au contexte étudié, à l’aide de la littérature sur l’audit et de la littérature sur le contrat psychologique. Nous avons en outre effectué des entretiens préliminaires avec deux auditeurs en activité et deux anciens auditeurs afin de les faire réagir à notre approche. Nous nous intéresserons tout d’abord aux comportements qui constituent le thème central de la recherche : les comportements adaptatifs des auditeurs seniors. Ces comportements représentent la contribution des auditeurs dans le contrat psychologique qui les lie avec leur cabinet (§1). Nous aborderons ensuite la question de la perception, par ces auditeurs, de la contrepartie des cabinets dans le cadre de leur contrat (§2). Nous concluons cette section en nous intéressant aux explications de comportements susceptibles d’être données par les auditeurs (§3).

1. Les comportements adaptatifs de l’auditeur senior

Pour situer de manière générale les comportements abordés dans notre étude, nous nous intéresserons tout d’abord aux différentes dimensions du rôle de l’auditeur senior. Ce rôle recouvre une dimension technique liée à l’exécution du travail d’audit et une dimension sociale. Cette décomposition reflète la double nature du rôle considéré comme une position dans le système fonctionnel et dans le système social des cabinets. Nous présenterons également une stratégie de mesure des comportements adaptatifs liés à ce rôle (§1.1). Après avoir décrit et commenté les différents types de comportements de réduction de qualité technique tels qu’ils apparaissent dans la littérature (§1.2), nous définirons les comportements adaptatifs de nature sociale. La littérature n’ayant pas développé d’analyse de ce types de comportements, nous avons dû construire notre propre approche (§1.3).

1.1 Rôle de l’auditeur senior, comportements adaptatifs et stratégie de mesure

Nous avons envisagé le thème de notre étude comme les comportements adaptatifs des auditeurs de terrain, caractérisés en tant que manquements aux différentes dimensions du rôle correspondant à leur contrepartie dans le contrat psychologique qui les lie à leur cabinet. Dans un souci d’homogénéité de la population d’étude, nous avons en outre décidé

de baser notre recherche sur les auditeurs seniors. Quels peuvent être les différents éléments du rôle de ces auditeurs ? Un premier aspect évident concerne la réalisation du travail d'audit. Le fondement de la mission d'audit est la réalisation des travaux de contrôle des comptes tels qu'ils ont été déterminés par le processus de planification. La collecte de preuves d'audit selon les normes, le maintien du scepticisme, l'exercice du jugement au-delà de l'exécution mécanique du travail sont des éléments importants à cet égard. Cet aspect technique est fondamental et constitue le premier élément de rôle de l'auditeur. L'enjeu est d'assurer la bonne qualité de la certification produite par les cabinets, ce qui repose sur la correcte exécution du travail par chacun. A l'inverse, la négligence des collaborateurs peut avoir des conséquences dommageables sur la qualité de l'audit. Nous appellerons donc « *comportements de réduction de qualité de l'audit* » les manquements à la dimension technique du rôle de l'auditeur.

Par ailleurs, notre revue de la littérature sur l'audit a montré que, outre ses méthodologies et le sérieux de son travail effectif, l'existence et la justification de la corporation des auditeurs sont largement dépendantes de l'image générée par la profession (Moizer 1995 ; Grey 1998). En ce sens, le comportement visible des auditeurs est d'une certaine manière aussi important que la compétence technique ou l'exécution des procédures de travail. A cet égard, le maintien par chacun d'un niveau élevé de professionnalisme est un élément incontournable de l'image de rationalité sociale de la profession. Il semble ainsi également important de considérer les aspects qui ne sont pas liés directement à la dimension technique de l'audit, mais au maintien de l'image du métier. Le deuxième élément de rôle de l'auditeur que nous identifions est donc le maintien de l'apparence de professionnalisme. Les manquements à cette dimension de rôle seront par la suite appelés « *comportements non professionnels* ».

Enfin, nous avons vu que l'exécution d'une mission d'audit repose sur l'intervention de niveaux hiérarchiques différents. Chaque membre de l'équipe d'audit a une part bien déterminée du travail à réaliser et la qualité de la certification repose sur la préparation et la coordination du travail de chacun. A cet égard, les seniors constituent le premier niveau d'encadrement des cabinets et plusieurs études en ont souligné l'importance (McNair 1991 ; Raghunathan 1991 ; Kaplan 1995). En substance, le senior est responsable de la conduite de la mission sur le terrain : affectation des tâches, suivi du travail, encadrement des assistants. Le troisième rôle que nous relevons pour l'auditeur senior est donc celui de responsable de la gestion de la mission sur le terrain. Les manquements à ce rôle seront qualifiés dans cette étude de « *mauvaise gestion de l'équipe d'audit* ». Ils représentent un deuxième type de comportements adaptatifs de nature sociale.

Pour mesurer l'occurrence des comportements adaptatifs, nous avons choisi d'utiliser pour notre questionnaire une perception qualitative, par les répondants, de la fréquence de leurs comportements. En l'absence de possibilité de mesure des

comportements réels sur le terrain, il s'agit nous semble-t-il de la seule possibilité d'opérationnalisation aisée. Une échelle en cinq points a été utilisée – « Très souvent » (5), « Assez souvent » (4), « Parfois » (3), « Rarement » (2), « Jamais » (1) – et l'approche a été de demander aux répondants leur appréciation de la fréquence avec laquelle ils ont chacun des comportements adaptatifs étudiés. Une autre manière de procéder aurait été de quantifier l'apparition des comportements, c'est-à-dire de demander aux répondants le nombre de fois par semaine ou par mission qu'ils ont tel ou tel comportement. Nous avons toutefois préféré utiliser une mesure d'appréciation qualitative de la fréquence pour plusieurs raisons. Tout d'abord, du point de vue méthodologique, il aurait été difficile de définir des seuils pour construire et / ou interpréter un questionnaire basé sur une quantité de comportements. Son étalonnage en tant que tel aurait nécessité à lui seul une étude spécifique. Plus fondamentalement, on aurait pu s'interroger sur la fiabilité des réponses fournies ; il nous paraît plus réaliste de demander une fréquence plutôt qu'une quantité de comportements aux répondants. Qui est capable de dire combien de fois il a fait telle ou telle chose, surtout pour les comportements particuliers que nous étudions ? Enfin, une méthode d'estimation par une échelle de fréquence à cinq points permettra la comparaison de nos résultats avec les études déjà publiées à l'étranger qui ont utilisé cette méthode.

1.2 Les comportements de réduction de qualité de l'audit

Sous la pression des contraintes liées à l'exécution de la mission d'audit, un auditeur peut être tenté de se livrer à des comportements de réduction de qualité de l'audit. Dans le cadre de l'approche conceptuelle de l'audit par les risques que nous avons retenue, une réduction de qualité de l'audit peut être défini comme « *une mauvaise exécution des procédures d'audit qui réduit le niveau de preuve accumulé pour l'audit, soit par le fait que les preuves relevées ne sont pas fiables, voire fausses, soit parce qu'elles sont insuffisantes quantitativement ou qualitativement* ». Les preuves recueillies ne permettent plus de s'assurer que le risque lié aux assertions sur les comptes est couvert et l'audit ne parvient plus à accomplir son objectif de maîtrise du risque. La littérature publiée depuis une vingtaine d'années sur les comportements de réduction de qualité de l'audit dans les revues de recherche en comptabilité utilise une typologie précise de ces comportements. Cette typologie, proposée initialement par Alderman & Deitrick (1982) et qui va servir de base aux études ultérieures, met en évidence cinq catégories de comportements de l'auditeur aboutissant à une réduction de qualité de l'audit. Bien qu'aucun des articles publiés ne fasse de description précise de ces comportements, nous fournirons à chaque fois un exemple issu de ce qui pourrait être un programme de travail d'auditeur⁶¹ :

⁶¹ Dans une optique de compréhension, les exemples présentés ici sont volontairement très simples, voire simplistes. Ils sont cependant une bonne illustration de ce qui peut se passer pour des problèmes plus complexes.

- réduire la quantité de travail sur une étape au-delà de la normale (*reduction of work below what would normally be considered reasonable*). Lors de la revue d'un compte de trésorerie, l'auditeur peut ne pas vérifier sur les relevés bancaires post-clôture que les éléments significatifs en suspens sont correctement apurés ;
- effectuer des revues superficielles de documents du client (*superficial review of client documents*). Par exemple, lors d'un contrôle de procédures du cycle achats, un auditeur pourra ne pas vérifier la totalité des éléments se rapportant à une facture (commande, autorisation, imputation comptable, règlement...), mais se limiter au contrôle du montant global. La portée du contrôle s'en trouve diminuée ;
- accepter des explications insuffisantes ou légères de la part du client (*weak client explanations*). Lors de l'examen de la variation du poste « Créances clients », cela peut consister à obtenir du client comme explication sur l'augmentation du montant de clôture par rapport à l'exercice précédent : « *Les créances clients ont augmenté à la clôture, car les ventes ont augmenté au dernier trimestre* », sans chercher à voir s'il n'y a pas une augmentation générale du délai de règlement des clients ou bien des impayés significatifs concernant certains clients ;
- ne pas approfondir un point technique (*failure to research an accounting principle*). Certains postes tels que les stocks dans l'industrie ou les provisions en assurance peuvent nécessiter des connaissances spécifiques dont la mobilisation sur le terrain nécessite un temps non négligeable qui n'y est peut-être pas toujours consacré ;
- frauder (*premature signoff* ou *false signoff*) sur une étape de travail revient pour un auditeur à déclarer avoir effectué un travail qu'il n'a en fait pas réalisé. Par exemple, lors d'un contrôle d'inventaire, l'auditeur peut déclarer avoir vérifié la présence d'un bon de comptage sur la totalité du stock de l'entrepôt, alors qu'il n'a en réalité pas procédé à cette vérification ou qu'il ne la faite que très superficiellement.

A ces cinq comportements, McNair (1991) et Malone & Roberts (1996) ajoutent :

- ne pas approfondir un problème d'audit inattendu survenu au cours d'une mission (*failure to pursue a questionable item*). Par exemple, des erreurs de comptabilisation, même si elles ont été corrigées par l'entreprise, peuvent être le signe de problèmes plus graves qui ne seront pas détectés si l'auditeur ne cherche pas à les investiguer.

On voit bien – et la plupart des auteurs le soulignent – que ces comportements n'ont pas tous la même portée. Un type de comportement (la fraude) se distingue des autres selon deux aspects principaux. D'une part, il s'agit d'un comportement indiscutable de tricherie, alors que le statut des autres comportements est plus discutable. Il pourrait également s'agir dans leur cas d'une faiblesse involontaire due au manque d'expérience ou à la précipitation. Lorsqu'un manager revoit le dossier de travail d'un senior ou qu'un senior revoit le travail d'un assistant, il arrive qu'il lui demande d'approfondir un problème

particulier ou de procéder à des contrôles supplémentaires s'il estime que le travail fourni n'a pas été suffisant. Cela ne veut pas nécessairement dire que l'auditeur a été négligent.

D'autre part, la fraude n'est pas détectable facilement voire pas détectable du tout par le processus de revue du travail, alors que les autres comportements le sont plus facilement. Lorsqu'un auditeur ne mentionne pas dans son dossier s'il a approfondi un point technique donné, la personne qui revoit son travail pourra lui demander de le faire à l'occasion de sa revue. A l'inverse, lorsqu'un auditeur indique qu'il a procédé à un contrôle et qu'il ne l'a pas fait en réalité, c'est indécidable sauf à vérifier derrière ou à demander de documenter systématiquement tout travail effectué. Or, ceci n'est pas envisageable dans le contexte actuel de réduction des budgets d'intervention et de dématérialisation des travaux d'audit. En fait, les autres actes de réduction de qualité ne peuvent selon nous s'assimiler à de la fraude que lorsque les conditions matérielles de la mission rendent impossible un travail de revue de qualité de la part du supérieur hiérarchique. Dans ce cas, un collaborateur pourra effectuer un travail plus léger, car il sait que sa hiérarchie n'aura pas le temps de contrôler son travail avec attention. Mais même dans ce cas, il ne paraît pas possible d'assimiler complètement ces comportements à de la fraude.

Afin d'effectuer des comparaisons interpairs, nous avons décidé de conserver les comportements étudiés par les recherches antérieures pour la construction de notre questionnaire. En revanche, il nous a semblé utile d'y inclure un comportement supplémentaire. Sur la base de nos entretiens préliminaires, il ressort en effet l'existence de comportements intermédiaires entre la fraude et les autres réductions de qualité. Par exemple, lors de la réalisation de tests de procédures, il est possible, si le programme de travail demande d'effectuer un contrôle sur cinq transactions, de commencer à en vérifier en réalité six ou sept et de ne garder pour le dossier que les plus « présentables ». Ceci permet d'éviter d'avoir à approfondir les difficultés éventuelles rencontrées sur une transaction et de gagner du temps. Ce genre de comportements se situe à la frontière de la fraude et des autres comportements de réduction de qualité. Ils constituent un travail inattaquable d'un certain point de vue – car leurs résultats sont réels et vérifiables contrairement à la fraude – mais ils ont été obtenus de manière douteuse, potentiellement source de difficultés, et se trouvent donc dans une zone grise entre la fraude et les autres comportements⁶². Afin de tenir compte de cette situation, un comportement supplémentaire a été ajouté dans le questionnaire : « Manipuler des tests substantifs afin de les exécuter plus rapidement ». Son inclusion dans la recherche a une utilité : tracer une limite plus précise entre la fraude et les autres comportements de réduction de qualité. Qu'ils se rapprochent en termes de fréquence de la fraude ou des autres comportements donnera une indication quant à leur nature aux yeux des auditeurs.

⁶² Ces comportements respectent la « lettre » de l'audit (contrôles réels, matérialisés), mais pas son « esprit ».

1.3 Les comportements adaptatifs de nature sociale

Outre le « technicien », les deux autres dimensions de rôle de l'auditeur senior que nous avons identifiées sont le « responsable de mission » et le « professionnel ». Le responsable de mission est chargé de la bonne exécution de la mission d'audit sur le terrain et le professionnel se doit de maintenir une apparence de comportement conforme à l'image sociale de la profession. Contrairement aux comportements adaptatifs liés à la qualité technique du travail, aucune recherche sur les comportements adaptatifs de nature sociale n'a été publiée dans le contexte de l'audit, ce qui nous impose un premier travail consistant à les déterminer. Pour chacune des deux dimensions de rôle, nous nous baserons sur notre revue de littérature sur l'audit pour identifier des comportements adaptatifs pertinents.

L'auditeur senior en tant que responsable de mission

Notre revue de littérature sur les cabinets d'audit a mis en évidence certains aspects de leur réalité organisationnelle. Nous avons vu tout d'abord que – compte tenu du mode de travail des collaborateurs de terrain qui passent l'essentiel de leur temps en mission chez les clients du cabinet – leur formation se fait en grande partie en situation par interaction avec les autres membres de l'équipe d'audit. Une fonction majeure de l'auditeur senior est d'assurer cette formation sur le terrain des assistants, ce qui passe par un encadrement adéquat. Or, sous la pression budgétaire ou par manque d'intérêt pour cette tâche, les responsables de mission peuvent être tentés de négliger cette dimension de leur rôle.

Outre l'encadrement du travail, un autre aspect important de la gestion de l'équipe concerne le système d'évaluation des collaborateurs. En raison de la taille des cabinets et de la rotation des équipes, nous avons vu qu'un tel système s'impose à la fois pour contrôler le comportement des collaborateurs et pour détecter leur niveau de performance. De tels systèmes reposent sur un postulat : que les formulaires d'évaluation soient remplis avec soin et conscience par les évaluateurs. Or, les études sur le sujet ont montré une limite à cet égard dans la mesure où les évaluations sont souvent réalisées trop rapidement.

Un troisième aspect concerne les relations entre les membres de l'équipe d'audit. L'audit est réputé être une profession stressante. Une compensation est l'existence d'une ambiance de travail conviviale et « jeune » où de bonnes relations entre individus rendent plus supportables les contraintes du travail. Les cabinets d'audit valorisent souvent auprès de leurs futures recrues cette dimension en insistant sur leur ambiance de travail. Une responsabilité du senior est donc de créer un milieu de travail convivial sur ses missions. Cependant, lorsque la pression est trop forte ou lorsque le senior ne donne pas d'importance à cette dimension de son travail, cet aspect de convivialité peut être négligé.

Par conséquent, les comportements de mauvaise gestion de l'équipe d'audit pris en compte dans notre étude ont été les suivants :

- encadrer insuffisamment un membre de l'équipe, ce qui remet en cause le rôle des seniors en tant que formateurs des assistants ;
- évaluer trop rapidement un membre de l'équipe, ce qui nuit à la fiabilité du système d'évaluation continue du cabinet ;
- mettre sous pression l'équipe au détriment de l'ambiance, ce qui peut remettre en cause la satisfaction ou la motivation des collaborateurs.

Les comportements non professionnels

Si la mauvaise gestion de l'équipe touche d'abord les autres auditeurs, d'autres comportements touchent plus directement les cabinets en s'inscrivant en porte-à-faux par rapport à leurs normes de comportements. Nous avons vu que le professionnalisme des collaborateurs est un élément important du fonctionnement des cabinets : compte tenu de la marge de liberté des individus, l'attachement aux valeurs de la profession et du cabinet est un élément important de la cohésion. En outre, la croyance en le rôle social des cabinets et en leur efficacité est un élément important dans le cadre de ce que nous avons appelé dans notre cadre conceptuel la « rationalisation », c'est-à-dire l'intégration d'un comportement professionnel dans l'idéologie du collaborateur d'audit.

Cette situation relève de la position de l'auditeur non seulement en tant que technicien, mais en tant qu'individu devant présenter une façade de rationalité tant vis-à-vis de l'extérieur – par rapport aux membres de l'entreprise contrôlée – qu'à l'intérieur du cabinet par rapport aux pairs, aux subordonnés et à la hiérarchie. Le respect de ces normes peut apparaître moins important que l'exécution des travaux, mais il est cependant fondamental et les conséquences des manquements à ce niveau, si elles ont un impact moins direct que les comportements de réduction de qualité technique, peuvent se faire ressentir à plus long terme.

Dans le cadre de notre recherche, nous nous intéresserons uniquement aux comportements au sein de l'équipe d'audit. D'autres approches seraient envisageables, en particulier celles liées aux relations parfois complexes des collaborateurs d'audit avec les membres de l'entreprise contrôlée (e.g. Pasewark *et al.* 1995 ; Grey 1998) ou avec les membres de la hiérarchie du cabinet (Dirsmith & Covalski 1985). Cependant, afin de ne pas disperser notre travail, nous resterons centré sur ce qui se passe à l'intérieur de l'équipe d'audit. La typologie de Raelin (1984) contient un certain nombre de comportements adaptatifs des salariés professionnels, mais tous ne sont pas adaptés au comportement professionnel en audit. Ceux qui nous paraissent les plus intéressants dans le contexte de l'audit sont les suivants : « *flaunting of external offers* » (parler librement aux autres de sa recherche d'emploi l'extérieur) et « *interpersonal sabotage* » (faire part de ses doutes ou de ses états d'âme aux autres membres de l'organisation). Ce deuxième point nous paraît particulièrement adapté à ce qui peut se dérouler dans l'équipe d'audit en raison de

l'importance des relations individuelles. Nous le déclinerons donc en trois aspects : concernant le cabinet, ses méthodes et l'audit en général.

Par conséquent, les comportements non professionnels que nous avons mesurés au cours de la recherche sont les suivants :

- parler de rechercher un autre emploi en présence de l'équipe d'audit, ce qui met en doute, en le revendiquant aux yeux des autres, la motivation de l'individu et son implication dans le cabinet ;
- colporter des ragots sur le cabinet ou sa hiérarchie, ce qui peut nuire à la cohésion du cabinet ;
- mettre en doute les méthodes de travail du cabinet en présence de l'équipe d'audit, ce qui remet en cause l'efficacité du cabinet ;
- mettre en doute l'efficacité d'un audit, ou de l'audit en général, ce qui questionne l'utilité même du métier d'audit.

2. L'évaluation du contrat psychologique des auditeurs

En rétribution de leur travail et du respect des attributions liées à leur rôle, les auditeurs s'attendent à recevoir une contrepartie de la part de leur cabinet. Dans notre cadre conceptuel, il s'en suit un processus de comparaison entre la perception des promesses des cabinets et leur réalisation. Afin d'opérationnaliser notre recherche, nous avons donc besoin de construire un outil de mesure adapté de l'évaluation du contrat psychologique par la population étudiée. Pour ce faire, nous nous intéresserons tout d'abord de manière générale à la façon dont le concept de contrat psychologique a été mis en œuvre dans la littérature (§2.1). Nous aborderons ensuite les éléments du contenu du contrat psychologique mesurés par les recherches sur le sujet et retiendrons nos propres éléments pour le contrat des auditeurs (§2.2). Pour clore ce paragraphe, nous présenterons notre instrument de mesure de l'évaluation de leur contrat psychologique par les seniors d'audit (§2.3).

2.1 L'opérationnalisation du contrat psychologique

Les recherches effectuées autour du concept de contrat psychologique depuis dix ans ont généré des travaux se caractérisant par une grande diversité des méthodes. Cependant – comme le soulignent Rousseau & Tijoriwala (1998) – quelle que soit l'approche utilisée, celle-ci doit tenir compte des spécificités majeures du concept. Tout d'abord, le contrat psychologique est une perception individuelle et les méthodes de recherche utilisées doivent être orientées en ce sens. C'est l'individu lui-même qui doit être la source de l'information. D'autre part, les méthodes doivent tenir compte de la différence conceptuelle entre la notion d'attente et la notion d'élément du contrat psychologique. Il convient donc d'orienter l'approche sur la perception, par les salariés, des promesses de l'organisation et de leurs réalisations si l'on veut bénéficier des particularités du concept.

Rousseau & Tijoriwala (1998) distinguent deux approches possibles : les approches quantitatives et les approches qualitatives. Les approches quantitatives sont intéressantes lorsque la recherche porte sur le test d'une théorie (e.g. Robinson 1996), lorsque le contexte d'étude est stable (e.g. Robinson & Rousseau 1994) ou lorsque la recherche tente délibérément de mesurer les conséquences d'un changement (e.g. Turnley & Feldman 1998). Dans d'autres situations, les méthodes quantitatives peuvent être complétées ou remplacées par des méthodes qualitatives. Dans ce cas, le but est davantage d'apprécier les spécificités d'une situation dans une perspective interprétative que de tester une théorie particulière. Par exemple, Hallier & James (1997) ont utilisé des entretiens semi-directifs de recherche pour déterminer l'impact d'une restructuration sur les attitudes et les comportements au travail des cadres moyens du contrôle aérien au Royaume-Uni.

En ce qui concerne notre propre travail, la partie quantitative de la recherche a pour but de tester la pertinence d'une conception de la relation employeur-salarié basée sur la notion de promesse et de réciprocité. Nous avons donc utilisé une évaluation quantitative du contrat psychologique. Ceci nous permettra en particulier de mesurer la convergence éventuelle des contrats psychologiques au sein des cabinets et de mettre au jour d'éventuels contrats normatifs. Dans la phase qualitative, nous aurons une approche davantage *ad hoc* et orientée par le terrain.

Les instruments de recherche sur le contrat psychologique peuvent avoir trois objectifs de mesure (Rousseau & Tijoriwala 1998) :

- la mesure du contenu du contrat (*content-oriented*) : par exemple, la sécurité de l'emploi ou les opportunités de carrière ;
- l'évaluation du contrat (*degree of fulfillment*) : la mesure dans laquelle le contrat est rempli ou non ;
- la mesure des caractéristiques et des dimensions du contrat (*feature-oriented*) : par exemple, une caractérisation selon les axes implicite / explicite, court-terme / long terme, transactionnel / relationnel.

Parmi ces objectifs, le troisième – les caractéristiques des contrats – a été le moins utilisé, peut-être en raison d'une opérationnalisation plus difficile. La mesure du contenu concret des contrats a été plus largement utilisée. Cependant, la plupart des recherches sur le contrat psychologique se sont fort logiquement intéressées à l'évaluation du contrat par les salariés – et particulièrement aux évaluations défavorables (rupture du contrat). Cette évaluation a souvent été utilisée en tant que variable explicative. Par exemple, Robinson (1996) a mesuré les conséquences des ruptures de contrat psychologique sur la confiance des salariés en leurs organisations. Mais elle peut aussi être utilisée comme variable à expliquer. Par exemple, Turnley & Feldman (1998) ont mesuré l'impact de diverses démarches de changement organisationnel sur l'évaluation du contrat psychologique

effectuée par des cadres d'entreprise. Toute mesure de l'évaluation du contrat repose au préalable sur une mesure de son contenu. Pour notre recherche, l'opérationnalisation du contrat psychologique a donc été faite sur la base d'une détermination du contenu du contrat des auditeurs, puis de son évaluation. Ces deux points vont maintenant être abordés successivement.

2.2 Le contenu du contrat psychologique des auditeurs

La mesure du contrat psychologique des auditeurs passe par l'identification de son contenu : les obligations réciproques des auditeurs et de leurs cabinets. Dans cette recherche, nous avons identifié les obligations des auditeurs comme le fait d'avoir une performance satisfaisante sur les diverses dimensions de leur rôle. Il s'agit maintenant d'identifier les éléments pertinents pour décrire les obligations des cabinets d'audit dans le cadre des contrats perçus par leurs collaborateurs. Pour ce faire, nous adapterons les résultats de la littérature sur le contrat psychologique à notre contexte de recherche.

Les premières études publiées sur le contenu du contrat psychologique se sont adressées à des populations de jeunes diplômés de programmes de MBA aux Etats-Unis et proposent les sept éléments suivants pour caractériser les obligations des employeurs dans le cadre du contrat psychologique (Robinson 1996) :

- des promotions et de l'avancement (*promotion and advancement*) ;
- une rémunération élevée (*high pay*) ;
- une rémunération à la performance (*pay based on current level of performance*) ;
- une formation professionnelle de qualité (*training*) ;
- la sécurité de l'emploi (*long-term job security*) ;
- le développement de carrière (*career development*) ;
- du pouvoir et des responsabilités (*sufficient power and responsibility*).

Ces éléments ont été utilisés dans plusieurs recherches s'intéressant à des populations de jeunes diplômés de l'enseignement supérieur et ont donné des résultats satisfaisants (Rousseau 1990 ; Robinson & Rousseau 1994 ; Robinson & Morrison 1995 ; Robinson 1996). Toutes ces promesses ne nous paraissent cependant pas pertinentes dans le contexte de l'audit financier. Pour notre recherche, il a convenu de retenir les éléments pertinents et d'en rajouter d'autres. A la suite de nos entretiens préliminaires, plusieurs modifications ont été effectuées par rapport à la liste initiale.

Nous n'avons tout d'abord pas séparé les « promotions et l'avancement » et le « développement de carrière ». Concernant le « développement de carrière », nos interlocuteurs ont estimé que ce libellé n'était pas clair dans le contexte des cabinets d'audit, en particulier en termes de comparaison avec la notion de promotion. A la réflexion, il semble en effet que la distinction entre ces deux éléments soit plus adaptée à

des contextes de travail en entreprise classique où les trajectoires de carrière sont moins balisées et les rôles moins affirmés que dans les cabinets. En audit, au moins pendant les premières années, développement de carrière et promotions sont synonymes. Nous avons donc retenu un indicateur unique intitulé « Des opportunités de carrière au sein du cabinet ».

Concernant le « pouvoir et les responsabilités », il nous a semblé que cet élément était moins important dans l'audit que dans une entreprise classique. L'audit se vend en tant qu'apporteur de compétences susceptibles d'être valorisées ultérieurement dans une expérience de management en entreprise et non en tant que lieu d'apprentissage du management⁶³. Cette dimension a donc été retirée, ce qui nous laisse cinq éléments issus de la liste de Robinson (1996) : « Une rémunération élevée », « Une rémunération à la performance », « Une formation professionnelle de qualité », « Des opportunités de carrière au sein du cabinet » et « La sécurité de l'emploi ». Ce dernier point a été contesté par nos interlocuteurs, mais nous l'avons cependant délibérément retenu afin de garder dans notre questionnaire un élément dont nous savons qu'il n'est pas *a priori* promis par les cabinets (*up or out*). Ceci permettra de vérifier qu'il apparaît dans les résultats du questionnaire en tant qu'élément non promis.

Nous avons par la suite cherché à compléter cette liste sur la base de nos entretiens exploratoires et de l'analyse de publicités de recrutement des cabinets (cf. Annexe 1). Cette démarche a fait émerger trois dimensions. Une première dimension concerne la nature du travail effectué. Des éléments de promesses qui nous paraissent pertinents par rapport au contexte de l'audit sont « Un travail intéressant » et « L'autonomie dans le travail ». Ces éléments nous paraissent refléter le caractère « professionnel » de l'audit. Une deuxième dimension concerne les conditions de travail. Nous avons retenu les éléments « De bonnes relations entre individus » et « Une atmosphère agréable ». Cette distinction a été soulignée par certains de nos interlocuteurs qui ont tenu à différencier les liens qu'ils pouvaient avoir avec d'autres personnes par rapport à l'atmosphère générale du cabinet. Enfin, une troisième dimension concerne l'acquisition de compétences ou de contacts exploitables à l'extérieur : « Des opportunités de carrière à l'extérieur du cabinet ».

D'autre part, nous avons ajouté à ces éléments un élément dont nous estimons qu'il n'est en général pas promis en tant que tel par les cabinets : « Une expérience à l'étranger » (la promesse généralement effectuée est que *les meilleurs* peuvent partir à l'étranger). De la même manière que pour la sécurité de l'emploi, l'intérêt est de pouvoir vérifier que les auditeurs perçoivent que cet élément n'est effectivement pas promis par les cabinets. Les éléments du contrat psychologique retenus pour notre recherche sont donc les suivants :

⁶³ Ce point a été tout particulièrement souligné par nos interlocuteurs anciens auditeurs qui ont rejoint une entreprise classique et ont donc été confrontés à de « vraies » situations de responsabilité.

- la sécurité de l'emploi (*a priori*, cet élément ne sera pas perçu comme promesse) ;
- une rémunération élevée ;
- une rémunération à la performance ;
- un travail intéressant ;
- une expérience à l'étranger (*a priori*, cet élément ne sera pas perçu comme promesse) ;
- des opportunités de carrière au sein du cabinet ;
- des opportunités de carrière à l'extérieur du cabinet ;
- une formation professionnelle de qualité ;
- l'autonomie dans le travail ;
- de bonnes relations entre individus ;
- une atmosphère agréable.

Une hypothèse que nous chercherons à vérifier à l'occasion de cette recherche est qu'il existe un contrat normatif du collaborateur de cabinet d'audit regroupant les neuf éléments sélectionnés (**H1**).

2.3 L'évaluation du contrat psychologique

Deux sortes d'indicateurs ont été utilisées en tant que mesure d'évaluation du contrat psychologique (Rousseau & Tijoriwala 1998) : un indicateur sous forme d'échelle graduée ou un indicateur dichotomique de rupture. Les études qui ont utilisé les deux indicateurs ont montré qu'ils sont corrélés, mais pas de manière parfaite (Robinson & Rousseau 1994). Partant du principe que l'évaluation du contrat est une question de degré, la plupart des études ont cependant utilisé une échelle et non un indicateur dichotomique. Pour notre part, nous retiendrons également cette approche.

L'évaluation d'un élément du contrat psychologique peut se faire par l'utilisation d'une variable unique. Par exemple, dans la recherche de Turnley & Feldman (1998), les questions ont été conçues de manière à ce que le score de la variable qui mesure l'évaluation de chaque élément du contrat psychologique varie entre + 2 (le salarié perçoit avoir reçu plus que la promesse) et - 2 (le salarié perçoit avoir reçu moins que la promesse). D'autres recherches procèdent par différence entre les perceptions de promesse et de respect des engagements, c'est-à-dire en utilisant deux séries de variables. Par exemple, les variables explicatives du modèle de Robinson (1996) sont les différences entre des variables mesurant la perception des promesses et des variables mesurant la perception de leur réalisation. Chacun de ces deux jeux de variables étant mesuré par une échelle à cinq points étalonnée de + 5 à + 1, cela donne une série de variables d'évaluation qui varient de + 4 à - 4 pour chaque élément du contrat psychologique.

L'intérêt d'utiliser une mesure composite est d'obtenir une information plus riche. Elle permet en effet – à l'aide des variables de perception des promesses – de mesurer la

convergence des perceptions de promesses entre les individus. Pour notre recherche, nous avons donc utilisé deux échelles à cinq points pour la perception de la promesse d'un élément et celle de sa réalisation : « Tout à fait d'accord » (5), « Plutôt d'accord » (4), « Sans opinion » (3), « Plutôt pas d'accord » (2), « Pas du tout d'accord » (1). Ces échelles en cinq points – étalonnage de mesure le plus fréquent dans la littérature – sont en outre cohérentes avec notre mesure des comportements qui se fait en cinq points.

Nous introduirons cependant une différence par rapport à la méthode de Robinson (1996) pour le rapprochement des deux jeux de variables. La méthode par différence entre les deux variables nous semble en effet poser un problème conceptuel. Ce problème a trait à la notion de respect de l'engagement de l'organisation lorsqu'il n'y a pas eu perception d'une promesse. Que doit répondre – à la question sur la réalisation de la promesse – quelqu'un qui pense qu'un élément donné ne lui a pas été promis ? La solution la plus logique est de répondre « Sans opinion »⁶⁴. Mais la personne pourrait tout à fait répondre « D'accord » (si elle a obtenu l'élément en question malgré la non-promesse) ou répondre « Pas d'accord » (c'est-à-dire de la même manière que pour les promesses non tenues). De plus, dans l'hypothèse même où tous les répondants concernés répondent « Sans opinion », la différence entre le score de réalisation (3) et le score de promesse (par exemple 2) donne 1, soit le même score que quelqu'un qui a une perception de promesse (4) réalisée au-delà de ses attentes (5). Cette solution nous paraît inconcevable conceptuellement. Pour résoudre cette difficulté, nous avons affecté la valeur 0 à tout élément du contrat psychologique dans cette situation. Seuls les éléments ayant fait l'objet d'une promesse prendront une valeur non nulle dans les analyses, ce qui nous paraît cohérent avec l'esprit du concept.

Cette solution pose cependant un autre problème dans la mesure où le score des éléments hors contrat (0) devient le même que celui des éléments promis et reçus (par exemple $4 - 4 = 0$), ce qui ne nous paraît pas acceptable. Nous avons donc « décalé » d'une unité les scores des éléments promis et réalisés ($4 - 4 = 1$ et $5 - 4 = 2$). Pour chaque individu de la population, nous avons donc *in fine* un jeu de variables allant de + 2 à - 4 pour chaque élément du contrat psychologique. Ces variables prennent une valeur positive (respect de l'élément du contrat psychologique), nulle (élément hors du contrat) ou négative (engagement non respecté). Dans la mesure où nous nous focalisons sur les comportements adaptatifs des auditeurs, l'orientation de l'échelle vers les variables négatives est bien adaptée. Nous chercherons en fait à vérifier dans notre étude quantitative l'hypothèse que l'évaluation des éléments du contrat psychologique est corrélée négativement avec les comportements adaptatifs (H7).

⁶⁴ C'est la solution que nous avons anticipée et, au vu de nos questionnaires, la solution qui a le plus souvent été utilisée par nos répondants en cas de non-promesse, mais pas toujours.

La particularité des recherches quantitatives publiées dans la littérature sur le contrat psychologique est que – contrairement à la conceptualisation introduite par Robinson & Morrison (1997) et que nous avons également retenue – aucune distinction n’y est faite entre la « rupture » et la « violation » des contrats⁶⁵. Dans les faits, les recherches mesurent la différence entre les promesses et leur réalisation. Elles effectuent donc une comparaison de nature essentiellement cognitive. Ce point pose un problème pour la construction de notre modèle de recherche dans la mesure où aucun outil n’a été mis en évidence dans la littérature pour tenter d’appréhender la violation, caractérisée par une dimension affective plus appuyée. La manière dont nous avons procédé pour aborder cet aspect sera explicitée lors de la construction du modèle de recherche empirique (section 2). Nous testerons en fait l’hypothèse que les concepts d’implication affective et d’engagement dans le travail sont des indicateurs d’évaluation affective du contrat psychologique (**H2**). Nous testerons ensuite les hypothèses que l’implication affective (**H8**) et l’engagement dans le travail (**H9**) sont corrélés négativement avec les comportements adaptatifs des auditeurs.

3. Les explications

A l’occasion de la présentation du cadre conceptuel de cette recherche, nous avons avancé l’idée que les justifications et les excuses fournies par les auditeurs à propos de leurs comportements adaptatifs varient en fonction de leur degré d’engagement. D’autre part, il nous semble intrinsèquement intéressant d’obtenir des explications sur les comportements adaptatifs pour mieux comprendre leurs circonstances d’émergence. Dans le cadre de notre travail, nous avons analysé ces explications dans le cadre du modèle triangulaire de la responsabilité. Pour chacune des trois catégories de comportements, nous nous intéresserons donc à six raisons. Trois de ces raisons concernent les liens entre les éléments du triangle de la responsabilité – ce que l’on appelle les « excuses » – et trois autres raisons les éléments du triangle en eux-mêmes – ce que l’on appelle les « justifications ». Ce travail a tout d’abord été effectué pour les comportements de réduction de qualité (§3.1), puis pour les comportements adaptatifs de nature sociale (§3.2).

3.1 Explications pour les comportements de réduction de qualité

Les recherches publiées sur les comportements de réduction de qualité en audit se sont parfois intéressées à la question de demander aux répondants des explications quant à leurs comportements. Alderman & Deitrick (1982) et Otley & Pierce (1996b) proposent quatre explications à leurs répondants pour expliquer leurs comportements de fraude (*premature sign-off*). La question qu’ils posent est en fait : « *How important do you think*

⁶⁵ A notre connaissance, la seule exception est la toute récente communication de Bourhis *et al.* (2000). Pour ces auteurs, la rupture et la violation sont des construits distincts, mais reliés.

each of the following items is in increasing the likelihood of premature signoff? ». Cette question ne demande donc pas aux répondants une explication de leur propre comportement, mais une appréciation générale sur ce qui peut se passer au sein du cabinet⁶⁶. Les explications proposées par ces auteurs sont les suivantes :

- la nécessité ou la matérialité du travail concerné (*an audit step appearing unnecessary / immaterial*) ;
- la contrainte budgétaire (*time budget constraint*) ;
- la tendance à accepter trop facilement les explications des clients (*inclination to readily accept client explanation*) ;
- le manque de supervision (*inadequate supervision*) ;

Reckers *et al.* (1997) proposent quant à eux quatre éléments dont les deux premiers sont de nature externe (dus aux circonstances) et les deux autres de nature interne (dus à l'individu) :

- la contrainte budgétaire (*time budget constraint*) ;
- le manque de formation (*inadequate training*) ;
- le manque d'effort (*lack of effort*) ;
- le fait de ne pas aimer la tâche concernée (*dislike for work*).

Ces jeux d'explications fournis par la littérature ont paru satisfaisants à nos interlocuteurs. Afin de leur donner une structure, nous les avons intégrés dans le modèle triangulaire de la responsabilité. Nous avons retenu les trois éléments suivants en tant qu'excuses (affaiblissement des liens entre les éléments du triangle) :

« *Vous manquez de motivation* » : l'auditeur n'est pas déterminé à assumer les prescriptions liées à son rôle. Le lien prescriptions-identité (I / P) est affaibli ;

« *La pression liée au respect du budget est trop forte* » : l'auditeur impute son comportement à la contrainte budgétaire qui l'empêche de réaliser son travail, il s'agit d'une excuse agissant sur le lien identité-situation (I / S) ;

« *Tout le monde dans le cabinet va parfois trop vite* » : l'auditeur minimise sa responsabilité en arguant de la faiblesse du lien entre la prescription et la situation (P / S).

Afin de compléter le modèle triangulaire, nous prendrons en compte trois éléments qui peuvent servir de justifications (affaiblissement des éléments du triangle) :

« *Le point d'audit concerné est non significatif* » : l'auditeur minimise les conséquences de son comportement (S) ;

⁶⁶ Il s'agit là d'une belle manière de mettre en évidence le caractère tabou du sujet des réductions de qualité. En ce qui nous concerne, nous pensons que l'utilisation d'un questionnaire de recherche anonyme peut permettre de demander aux répondants d'expliquer leur propre comportement.

« *Votre hiérarchie vous a demandé de le faire* » : la prescription qui consiste à bien faire le travail est dépassée par une prescription plus importante. Il s'agit d'une justification qui vise diminuer le poids de la prescription (P) ;

« *Vous n'aimez pas faire la tâche concernée* » : il s'agit d'une caractéristique de l'auditeur (I).

Le système d'explications que nous avons développé reprend donc les explications fournies dans la littérature tout en les intégrant dans le cadre du modèle triangulaire de la responsabilité. Comme tous les autres items du questionnaire, elles ont été mesurées par l'intermédiaire d'une échelle en cinq points (de « Tout à fait d'accord » – 5 – à « Pas du tout d'accord » – 1).

3.2 Explications pour les comportements adaptatifs de nature sociale

Les comportements adaptatifs de nature sociale n'ont pas été étudiés en tant que tels par la littérature. Pour construire notre système d'explications à leur sujet, nous avons donc décalqué le système utilisé pour les comportements de réduction de qualité de l'audit. En ce qui concerne la mauvaise gestion de l'équipe d'audit, cela donne les explications suivantes :

« *Vous manquez de motivation pour le travail de supervision* » : affaiblissement du lien (I / P) ;

« *La pression liée au respect du budget est trop forte* » : affaiblissement du lien (I / S) ;

« *La réalisation du travail passe avant le reste* » : affaiblissement du lien (P / S) ;

« *Vous manquez d'aptitude pour le travail de supervision* » : il s'agit d'un trait de l'individu (I) ;

« *La personne concernée est incompétente ou désagréable* » : il s'agit d'une caractéristique de la situation (S) ;

« *Le travail de supervision n'est pas valorisé dans le cabinet* » : la prescription n'a pas de poids (P).

Les comportements non professionnels sont quant à eux intégrés dans le modèle triangulaire de la responsabilité selon le schéma suivant :

« *Vous manquez de motivation pour défendre le cabinet* » : lien (I / P) ;

« *La pression liée au respect du budget vous excède* » : lien (I / S) ;

« *Tout le monde le fait dans le cabinet* » : lien (P / S) ;

« *Vous êtes de nature critique* » : poids de l'élément (I) ;

« *Cela n'a pas de conséquences* » : poids de l'élément (S) ;

« *Il est bon de prendre de la distance par rapport aux choses* » : poids de l'élément (P).

Quelle que soit la dimension de rôle envisagée, les excuses de type I / P font intervenir le manque de motivation des répondants. Comme nous l'avons évoqué lors de la construction du cadre conceptuel de recherche, on peut s'attendre à ce que l'utilisation de ce types d'excuses soit davantage le fait d'individus moins engagés, c'est-à-dire en conséquence d'une évaluation plus défavorable du contrat psychologique. Nous testerons donc l'hypothèse que l'utilisation des excuses de type I / P est corrélée négativement avec nos variables d'évaluation des éléments du contrat psychologique (**H13**), ainsi qu'avec nos deux construits à dimension affective : l'implication affective (**H14**) et l'engagement dans le travail (**H15**). Inversement, les excuses de types I / S et P / S ne sont pas liées à l'individu et peuvent être utilisées plus indifféremment. Nous testerons donc l'hypothèse que leur utilisation est indépendante des variables associées à l'évaluation du contrat psychologique (**H16**).

Conclusion de la section 1

Dans cette section, nous avons présenté la manière dont les différents éléments de notre cadre conceptuel ont été opérationnalisés. Une première étape a mis en évidence les différents éléments du rôle des auditeurs seniors : contribution à la construction de la certification d'audit, encadrement de l'équipe d'audit, maintien de l'image de professionnalisme du cabinet. Pour chacune des trois dimensions de rôle des seniors d'audit, des comportements adaptatifs associés ont été mis en évidence et une approche de leur mesure a été définie. Cette mesure repose sur la perception, par chaque répondant, de la fréquence de ses propres comportements.

Une deuxième étape s'est intéressée aux contributions des cabinets dans le cadre du contrat psychologique qui les lient à leurs jeunes collaborateurs. Sur la base de la littérature sur le contrat psychologique adaptée au contexte de l'audit, nous avons mis en évidence onze éléments pour faire l'objet de notre étude par questionnaire. Une stratégie de mesure de l'évaluation du contrat psychologique a également été proposée. Cette stratégie fait appel à des mesures de perception, par les auditeurs, des promesses faites par les cabinets et de leur réalisation.

Enfin, les raisons que les auditeurs peuvent donner pour expliquer leurs comportements adaptatifs ont été présentées et inscrites dans le cadre du modèle triangulaire de la responsabilité. Les jeux d'explications fournis aux répondants devront permettre d'affiner et d'interpréter les fréquences d'apparition des comportements adaptatifs. Il sera en particulier intéressant de relier la nature des explications fournies avec les variables explicatives.

Section 2 – Modèle, problématique et hypothèses de recherche

Dans la section précédente, la mise en œuvre concrète des éléments du cadre conceptuel de l'étude a été présentée. Il s'agit maintenant d'articuler plus précisément ces éléments dans un modèle de recherche empirique fonctionnel. Ce travail passera tout d'abord par une revue des travaux de recherche réalisés sur les comportements de réduction de qualité de l'audit, dont nous chercherons à tenir compte en les intégrant dans notre propre approche (§1). Ensuite, nous relierons variables dépendantes et variables indépendantes lors de l'élaboration du modèle de recherche par questionnaire (§2). Enfin, nous développerons la problématique esquissée en introduction générale et déclinons l'ensemble de nos hypothèses de recherche pour la phase quantitative de l'étude (§3).

1. Les comportements de réduction de qualité en audit : revue de la littérature

Le sujet des comportements de réduction de qualité en audit a fait l'objet d'un intérêt relativement soutenu depuis une vingtaine d'années. Une première série d'études a analysé l'impact de certains facteurs sur ces comportements. Ces études ont permis de mettre en évidence une série d'éléments intéressants, mais elles se sont limitées à l'analyse de l'impact d'un aspect particulier sur la fréquence des comportements de réduction de qualité des auditeurs. En l'occurrence, c'est le plus souvent la pression budgétaire dont on a montré – ce n'est pas une surprise – qu'elle était fortement corrélée avec les comportements adaptatifs (§1.1). Il était inévitable que d'autres recherches tentent de construire des modèles explicatifs multivariés plus fournis, ce qui a été réalisé par deux études récentes. L'étude de Otley & Pierce (1995, 1996a, 1996b) a été réalisée en Irlande sur une population de seniors (§1.2) et celle de Malone & Roberts (1996) sur une population d'assistants et de seniors aux Etats-Unis (§1.3).

1.1 Les études univariées

Les recherches sur les comportements de réduction de qualité des auditeurs ont débuté aux Etats-Unis à la fin des années 1970, dans la foulée de la déréglementation du marché de l'audit. Cette déréglementation a entraîné un développement de la concurrence entre cabinets et les pressions concurrentielles nouvelles ont fait craindre que les réductions des budgets d'audit qu'elles entraînent n'incitent les auditeurs à être moins rigoureux dans l'exécution de leur travail. Depuis, un certain nombre d'études ont été réalisées sur le sujet. Rhode (1978) a été le premier chercheur à mettre en évidence les comportements adaptatifs des auditeurs à l'occasion d'une enquête nationale par questionnaire auprès de 1526 auditeurs aux Etats-Unis. Cette enquête avait été conduite pour déterminer les causes des comportements de réduction de qualité de l'audit. Elle a établi que la cause principale des

réductions de qualité avancée par les répondants était la pression liée au respect des budgets. L'autre explication importante a été que certaines étapes de travail étaient perçues comme inutiles par les auditeurs. En ce qui concerne la fréquence des comportements, l'étude a révélé que près de 60 % des auditeurs avaient fraudé au moins une fois au cours de leur carrière et que, par rapport aux autres niveaux hiérarchiques, ce comportement était le plus répandu chez les assistants.

Un peu plus tard, Alderman & Deitrick (1982) ont confirmé l'existence des pressions budgétaires et de leur impact sur les comportements de réduction de qualité et de manipulation du système de suivi des temps. Ils ont montré que les comportements de réduction de qualité étaient plus fréquents là où la documentation des papiers de travail avait été diminuée. Ce résultat est intéressant, car il illustre concrètement la problématique liée à la documentation des dossiers et de la justification du travail effectué. Ces auteurs ont également mis en évidence que 67 % des auditeurs emportent du travail chez eux et ne rendent pas compte du travail effectué. Lightner *et al.* (1982) ont étudié plus précisément les manipulations des temps et ont montré que les principaux facteurs déterminant leur apparition étaient la faisabilité perçue du budget et l'attitude de la hiérarchie face à ce genre de comportement. Ils ont également suggéré que les valeurs personnelles des auditeurs jouent un rôle important pour gérer les contraintes sans les traduire en réductions de qualité.

Quelques années plus tard, Kelley & Margheim (1987) ont montré que, confrontés à une pression budgétaire intense, les auditeurs de leur échantillon avaient davantage tendance à manipuler le suivi des temps qu'à effectuer des réductions de qualité. Les auteurs considèrent ce résultat comme rassurant du point de vue de la qualité des audits. Cependant, leur enquête n'a pas été réalisée de manière anonyme ce qui peut laisser planer un doute sur la fiabilité des réponses. Pany *et al.* (1989) ont montré à l'occasion d'une expérience de laboratoire que la fréquence perçue des comportements par les autres, l'importance donnée au respect du budget et le mode de rémunération (paiement ou non des heures supplémentaires) ont un impact sur la fraude.

Kelley & Margheim (1990) ont étudié les comportements de réduction de qualité des auditeurs sous plusieurs niveaux de pression budgétaire. Ils ont mis en évidence le fait que ces comportements suivent une courbe en U : ils augmentent lorsque les budgets se resserrent, jusqu'au point où le budget devient perçu comme tellement inaccessible que les auditeurs abandonnent l'idée de le respecter. Leurs analyses ont également montré que les comportements adaptatifs des assistants diminuent lorsque leur senior présente des caractéristiques d'encadrement (*leadership structure*) importantes.

Enfin, McNair (1991) a montré que la fréquence d'un comportement est liée au niveau de la sanction encourue par un auditeur en cas de découverte de ce comportement par la hiérarchie. Ainsi, la fraude dont la sanction officielle est le licenciement (*dismissal*)

est plus rare que le non-approfondissement d'une difficulté technique qui sera sanctionné par un entretien (*counsel*). Ce dernier comportement sera lui-même moins fréquent que la manipulation des temps qui ne fait l'objet d'aucune sanction et est même souvent encouragée de manière implicite par les cabinets. Pour cet auteur, l'impact de la pression budgétaire est plus fréquemment la manipulation des relevés de temps qu'un comportement de fraude, confirmant ainsi les résultats antérieurs obtenus par Kelley & Margheim (1987).

1.2 L'étude de Otley & Pierce

La recherche de Otley & Pierce (1995, 1996a, 1996b) a été réalisée sous la forme d'un questionnaire anonyme auprès d'une population de collaborateurs d'audit en Irlande. Après accord de leur direction, des questionnaires ont été distribués à la totalité des seniors de trois cabinets faisant partie des *Big Six*. Un total de 356 questionnaires ont été distribués et 260 réponses exploitables ont été obtenues, soit un taux de 73 %. De manière générale, cette étude relève une fréquence des comportements de réduction de qualité supérieure à celle des études antérieures (89 % des répondants ont admis s'être livrés au moins une fois à une réduction de qualité de l'audit). Une explication avancée pour expliquer ce phénomène est que les pressions exercées sur les auditeurs ont eu tendance à augmenter avec le temps et l'accroissement de la concurrence, ce qui a entraîné une augmentation parallèle des réductions de qualité. Trois articles ont été publiés à partir de cette recherche, chacun présentant un aspect particulier des travaux effectués.

Un des articles (Otley & Pierce 1995) s'est focalisé sur l'impact du style de commandement (*leadership*) des managers sur le comportement des seniors, en tenant compte des deux aspects généralement mis en évidence dans la littérature sur le *leadership* : la « structure » (le degré d'encadrement de l'activité du subordonné par le supérieur) et la « considération » (la mise en œuvre d'une relation de confiance et de respect du subordonné par le supérieur). Les auteurs ont mis en évidence que la perception, par un senior, d'un *leadership* de sa hiérarchie caractérisé par une faible « considération » provoque davantage de comportements adaptatifs (réductions de qualité et manipulation des comptes-rendus d'activité). De même, un *leadership* caractérisé par un fort degré de « structure » provoque davantage de comportements adaptatifs, en particulier dans un environnement incertain. Une forte tendance à encadrer les autres – c'est-à-dire un *leadership* caractérisé par un haut niveau de structure – se traduit donc apparemment par une augmentation des comportements adaptatifs. Inversement, un *leadership* caractérisé par un haut degré de considération se traduit par un niveau de comportements adaptatifs moins élevé, vraisemblablement parce que les collaborateurs peuvent rapporter leurs problèmes à leur hiérarchie avec moins de difficultés.

Le deuxième article tiré du questionnaire (Otley & Pierce 1996a) s'est intéressé à l'impact de la pression budgétaire sur les comportements de réduction de qualité. Les auteurs ont analysé la fréquence des comportements sous diverses hypothèses de faisabilité du budget. Ils ont mis en évidence que les comportements de réduction de qualité augmentent fortement lorsque les budgets deviennent plus difficiles à respecter. Ils n'ont toutefois pas retrouvé la courbe en U de Kelley & Margheim (1990) – où les comportements adaptatifs diminuent lorsque le budget devient inaccessible – sans qu'il soit possible d'en conclure que ce phénomène n'existe pas ou qu'il soit dû à des effets d'instrumentation des recherches.

Le troisième article (Otley & Pierce 1996b) a réalisé une analyse de régression multivariée sur la base de variables explicatives utilisées dans des recherches antérieures sur la performance au travail des professionnels de la comptabilité. Les variables utilisées pour cette analyse ont été les suivantes :

- la faisabilité du budget (*attainability of budgets*) ;
- l'importance donnée au budget (*budget emphasis*) ;
- la structure (*leadership structure*) ;
- la considération (*leadership consideration*) ;
- l'implication professionnelle (*professional commitment*) ;
- l'implication organisationnelle (*organizational commitment*) ;
- l'efficacité du processus de revue (*effectiveness of audit review*).

Les résultats obtenus montrent que les variables « faisabilité du budget » et « considération » sont corrélées négativement et de manière significative avec les comportements adaptatifs, alors que la variable « structure » est corrélée positivement. Il s'agit là des résultats déjà présentés dans les deux autres publications. Parmi les nouvelles variables de la troisième publication, il apparaît que l'efficacité du processus de revue et l'implication organisationnelle sont corrélées négativement et de manière significative avec les comportements de réduction de qualité. Par contre, l'importance donnée au budget et l'implication professionnelle n'ont pas d'impact statistiquement significatif. Selon Otley & Pierce (1996b), ce dernier résultat s'inscrit dans la lignée des recherches antérieures sur le monde de l'audit qui ont montré que l'implication professionnelle y était un des déterminants de l'implication organisationnelle, mais que c'est celle-ci qui est la plus significative pour déterminer attitudes et comportements. En ce qui concerne l'absence d'impact de l'importance donnée au budget, cela vient probablement du fait que cette variable est tellement intégrée à la culture des cabinets qu'elle en devient inopérante à force d'être considérée comme inévitable.

1.3 L'étude de Malone & Roberts

La recherche de Malone & Roberts (1996) s'est basée sur un questionnaire distribué dans seize cabinets d'audit d'une taille supérieure à 100 collaborateurs aux Etats-Unis, dont deux faisaient partie des *Big Six*. Un total de 447 questionnaires ont été distribués à une population de niveau assistant et senior. 257 questionnaires ont pu être exploités, soit un taux de réponse de 57 %. Le modèle utilisé fait dépendre les comportements de réduction de qualité de treize variables indépendantes regroupées en quatre catégories.

Variables liées à la personnalité des auditeurs :

- *locus* de contrôle ;
- estime de soi (*self-esteem*) ;
- combativité (*hard driving / competitive type A behavior*) ;
- besoin d'approbation (*need for approval*) ;
- besoin de réalisation (*need for achievement*).

Variables liées à leurs attitudes au travail :

- implication organisationnelle ;
- implication professionnelle ;
- volonté de rester (*intent to stay*).

Variables liées au contrôle de qualité et aux procédures de revue du travail :

- niveau réel de contrôle de qualité (*objective quality control*) ;
- niveau perçu de contrôle de qualité (*perceived quality control*) ;
- niveau perçu des sanctions (*perceived RAQ penalties*).

Variables liées à l'environnement :

- la structure du cabinet (*audit firm structure*) ;
- la pression liée au respect du budget (*time budget pressure*).

Un traitement à base de régression linéaire multiple a été effectué sur les données des questionnaires. Les résultats de l'analyse ont été les suivants :

- une seule des variables liées à la personnalité des auditeurs est corrélée de manière significative avec les dysfonctionnements : le besoin d'approbation (négativement) ;
- aucune des variables liées aux attitudes face au travail n'est significative ;
- le niveau de contrôle de qualité perçu et la perception du niveau des sanctions sont reliées négativement aux réductions de qualité ;
- la structure du cabinet et la pression du budget de temps n'ont pas d'impact significatif sur les comportements.

Dans cette étude, il apparaît donc que la seule variable de personnalité corrélée significativement avec les comportements de réduction de qualité de l'audit est le besoin d'approbation. Les autres traits de personnalité étudiés dans la recherche n'auraient pas d'impact significatif. Ce point confirme d'autres recherches qui ont montré le faible pouvoir explicatif des variables de personnalité sur les comportements au travail. Concernant la significativité du besoin d'approbation, les auteurs avancent qu'elle pourrait être due au fait que les personnes avec un fort besoin d'approbation sont moins susceptibles d'avouer ce genre de comportements lors d'une enquête.

En ce qui concerne les variables liées aux attitudes au travail, Malone & Roberts n'ont pas trouvé d'impact statistique significatif pour l'implication professionnelle, confirmant ainsi les résultats de Otley & Pierce (1996b). En revanche, l'implication organisationnelle n'apparaît pas significative dans cette enquête, ce qui est un résultat contradictoire avec l'enquête irlandaise.

Le niveau perçu du contrôle de qualité – qui recouvre une réalité concrète similaire à l'efficacité du système de revue chez Otley & Pierce (1996b) – a un impact significatif pour déterminer la fréquence des réductions de qualité. Le niveau perçu des sanctions est également un facteur significatif chez Malone & Roberts, ce qui confirme les résultats obtenus précédemment par McNair (1991). Il semble donc que la perception du niveau de contrôle de qualité soit un élément important de la prévention des comportements de réduction de qualité de l'audit.

Enfin, les variables « pression du budget » et « structure du cabinet » ne semblent pas avoir d'impact significatif. Le premier résultat est contradictoire avec les recherches antérieures publiées sur le sujet (Alderman & Deitrick 1982 ; Kelley & Margheim 1990). Malone & Roberts l'expliquent par une difficulté méthodologique liée à leur enquête. Quant à la structure du cabinet, ce résultat s'explique probablement soit par la difficulté méthodologique à mesurer concrètement cet aspect pour l'inclure dans une analyse statistique, soit par la similarité entre les cabinets qui le rend inopérant.

2. Le modèle de recherche empirique

Nous avons construit un cadre conceptuel dynamique qui repose sur le réajustement régulier des contributions de l'individu par rapport à celles de l'organisation. L'évolution des individus, plongés chacun dans leur propre réalité, s'y fait de manière personnelle, continue à certains moments, discontinue à d'autres, sans que ces évolutions ne se fassent nécessairement en parallèle. A l'inverse, un modèle de recherche empirique basé sur un questionnaire a une dimension statique, ce qui entraîne certaines conséquences en termes de construction et d'interprétation du modèle (§2.1). D'autre part, les trois éléments de base du modèle – l'évaluation du contrat psychologique, les comportements adaptatifs et les explications – vont être complétés de deux manières. D'une part, le modèle sera enrichi

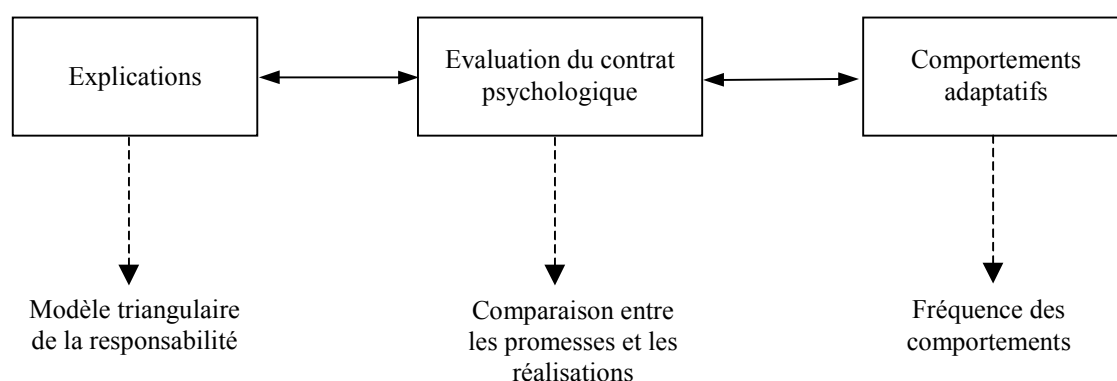
par des variables attitudinales – l’implication organisationnelle et l’engagement dans le travail – destinées à y introduire des éléments de nature affective (§2.2). En outre, des variables complémentaires contextuelles seront rajoutées sur la base de notre revue de littérature sur le monde de l’audit et les comportements de réduction de qualité (§2.3).

2.1 Construction du modèle de recherche empirique

Même si son élaboration s’inscrit dans un cadre conceptuel dynamique, l’utilisation d’un questionnaire de recherche a une dimension statique. Les résultats de notre enquête par questionnaire représenteront donc une photographie à un instant donné des contributions réciproques des auditeurs seniors et de leurs cabinets. Cette dimension transversale ne permet pas d’aborder empiriquement les notions de temporalité et de causalité. Notre étude aura donc pour objectif de mettre en évidence des corrélations entre attitudes et comportements, et non une explication des comportements par les attitudes. Les corrélations représenteront une position particulière, au moment de l’enquête, d’un processus dynamique s’inscrivant dans une durée plus longue. Notre propos est de mettre au jour une cooccurrence de certaines attitudes et de certains comportements sans prétendre restituer l’évolution des individus étudiés, ni même l’évolution de la population dans son ensemble. Seule une étude longitudinale – dont l’ampleur dans le temps est incompatible avec une durée de thèse en trois ans – permettrait un tel travail⁶⁷.

Les principaux éléments de notre modèle seront les comportements adaptatifs, l’évaluation des éléments du contrat psychologique et les explications fournies par les auditeurs pour leurs comportements adaptatifs, reliés par des liens de corrélation :

Figure 4-1
Modèle général de recherche



⁶⁷ Outre un souci d’homogénéité de la population, nous avons choisi de restreindre notre terrain d’étude aux seniors d’audit parce que leur ancienneté de deux à quatre ans entraîne une certaine stabilité des attitudes et des comportements, qui rend plus acceptable un modèle de recherche statique.

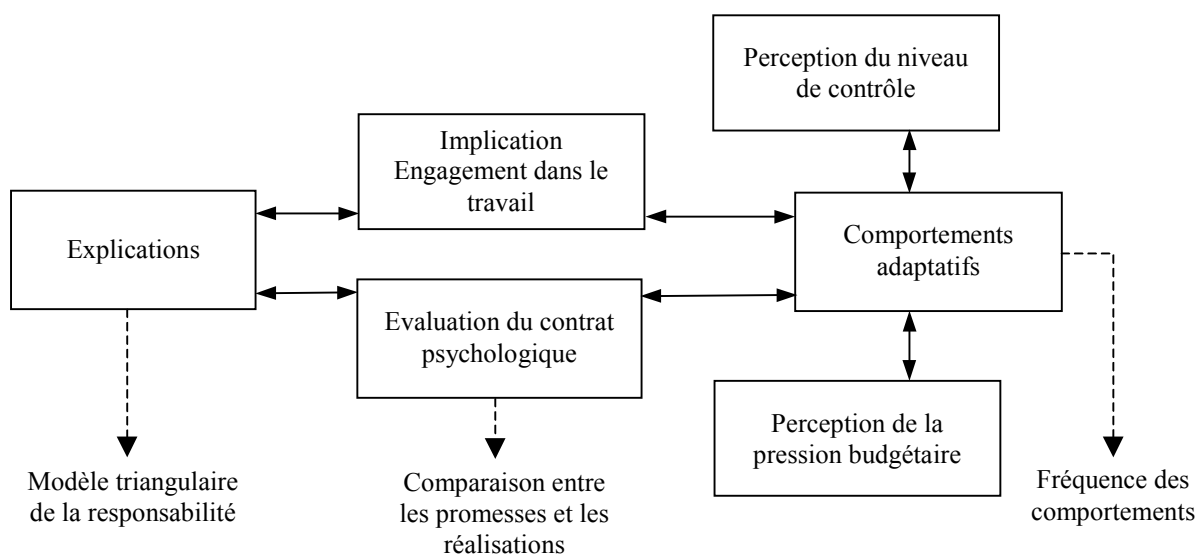
L'utilisation de flèches à double sens reflète notre finalité de recherche de cooccurrences et non de causalité entre les variables. Ce modèle général, directement issu du cadre conceptuel de recherche, va toutefois être enrichi dans sa version définitive. Tout d'abord, nous avons vu au cours de la section 1 que l'évaluation du contrat psychologique telle qu'elle a été opérationnalisée dans la littérature a surtout une dimension cognitive : il s'agit de comparer des promesses et leurs réalisations. Elle ne permet pas de rendre compte de la différence entre rupture et violation du contrat psychologique introduite par Morrison & Robinson (1997), qui se manifeste dans notre approche par une dimension affective plus forte pour la violation. Il nous a donc paru nécessaire de compléter le modèle avec des éléments de nature affective susceptibles d'être utilisés comme indicateurs. Malheureusement, la littérature sur le contrat psychologique ne proposait pas (en 1998) d'outil de mesure de la violation du contrat psychologique, ce qui nous a imposé de choisir nous-même des variables⁶⁸. Deux concepts utilisés dans la littérature sur le comportement organisationnel nous ont parus intéressants à cet égard. L'un décrit la relation de l'individu par rapport à l'organisation dans laquelle il évolue : l'implication organisationnelle (*organizational commitment*). L'autre décrit la relation entre l'individu et son travail : l'engagement dans le travail (*job involvement*). Il s'agira de voir si le niveau de l'une, de l'autre ou des deux variables peut nous sembler refléter la dimension affective de l'évaluation du contrat psychologique. En outre, l'utilisation de l'implication organisationnelle dans la recherche permettra de tenter de résoudre la question des résultats contradictoires entre Malone & Roberts (1996) et Otley & Pierce (1996b).

D'autre part, notre revue des travaux sur les comportements de réduction de qualité de l'audit a mis en évidence trois faits importants : le faible impact des variables de personnalité, l'impact de la pression budgétaire et l'importance du niveau de contrôle perçu – que ce soit par l'intermédiaire des supérieurs (Otley & Pierce 1995) ou de la perception générale du niveau de contrôle (Malone & Roberts 1996). Nous tiendrons donc compte de ces éléments pour compléter notre modèle. Tout d'abord, il ne sera pas inclus de variables de personnalité dans la recherche. Ensuite, la pression budgétaire sera prise en compte de deux manières différentes. D'une part, nous avons vu qu'elle intervient au niveau des explications : l'utilisation d'excuses de type I / S a été proposée aux répondants. D'autre part, nous ajouterons une variable explicative au modèle. Quant à la perception du contrôle, elle sera prise en compte par une variable supplémentaire dans le modèle de recherche.

Suite à la prise en compte de ces divers éléments, le modèle définitif de la recherche empirique quantitative a donc la forme suivante :

⁶⁸ Depuis, l'étude de Bourhis *et al.* (2000) a tenté d'opérationnaliser la violation. Ces auteurs utilisent trois items : "I feel betrayed, they did not respect their commitments towards me", "I feel frustrated because of the way I am treated" et "I have the feeling that the hospital has violated the contract between us".

Figure 4-2
Modèle de la recherche empirique



Par rapport à notre modèle général initial, le modèle définitif contient deux variables d'attitudes et deux variables de perception du contexte supplémentaires. De la même manière que nous avons présenté la manière ont été opérationnalisées les variables de notre cadre conceptuel général, nous ferons maintenant ce travail pour les deux catégories de variables additionnelles.

2.2 Les variables d'attitude : l'implication organisationnelle et l'engagement dans le travail

Les attitudes au travail ont fait l'objet de multiples études, mais deux d'entre elles ont été particulièrement étudiées dans le contexte du comportement organisationnel : l'implication organisationnelle et l'engagement dans le travail. Ces deux variables représentent une attitude de l'individu par rapport à son employeur et à son travail, respectivement, et ont servi de support conceptuel à des travaux portant sur de nombreux domaines tels que l'intention de départ et l'absentéisme (e.g. Neveu 1993 ; Cohen 2000), la mobilisation des ressources humaines (e.g. Barraud 1999) ou la performance (e.g. Somers & Birnbaum 1998).

L'implication organisationnelle

L'implication organisationnelle est un concept qui permet de décrire la relation entre une personne et l'organisation dans laquelle elle évolue. Elle représente un état d'esprit, une attitude par rapport à l'organisation qui recouvre une orientation proactive et positive vers l'organisation. Cette approche est potentiellement relativement large – et elle l'a été initialement dans la littérature – mais il semble aujourd'hui que l'approche de

l'implication soit restreinte pour la plupart des chercheurs à trois éléments. Pour Mowday *et al.* (1979) – les auteurs à l'origine de cette clarification conceptuelle – trois facteurs caractérisent en effet l'implication organisationnelle : « *une forte croyance et acceptation des buts et valeurs de l'organisation, la volonté de réaliser des efforts considérables en faveur de l'organisation et un fort désir de rester membre de l'organisation* ». L'implication organisationnelle reflète donc l'acceptation par le salarié des buts de l'organisation et sa volonté d'agir dans son sens.

Le concept d'implication a fait l'objet d'une longue histoire de clarification et d'opérationnalisation (Neveu 1993 ; Meyer & Allen 1997). L'outil de mesure longtemps le plus répandu est l'*Organizational Commitment Questionnaire* (OCQ), l'instrument de mesure de l'implication mis au point par Mowday *et al.* (1979). L'OCQ, conçu sur la base de la définition restreinte de l'implication proposée par ces chercheurs, mesure le lien affectif qui relie la personne à l'organisation. Il est constitué de quinze items intégrant les trois facteurs de la définition ci-dessus de l'implication et reflétant des intentions attitudinales et comportementales de l'individu par rapport à l'organisation.

Cet outil a cependant présenté des limites (Neveu 1993). D'autres instruments ont donc été développés. Celui qui semble le plus prometteur et qui a généré le plus de travaux de mise en pratique a été développé par Allen & Meyer (1990). Pour ces auteurs, si l'implication reste un état psychologique qui reflète la relation des salariés à leur organisation, le concept a désormais plusieurs dimensions. Leur approche fait ainsi de l'implication un construit multidimensionnel à trois composantes : une composante « calculée » mesure les conséquences pour l'individu d'un éventuel départ volontaire ; une composante « affective » s'intéresse à la volonté de l'individu d'adhérer à ce que représente l'organisation ; une composante « normative » s'intéresse à la notion de devoir pour caractériser les comportements de l'individu dans l'organisation.

Pour notre part, nous utiliserons uniquement la composante affective de l'instrument de Allen & Meyer (1990). Nous estimons en effet que la composante calculée est trop orientée dans le libellé de ses items vers l'intention de départ (ex : « Je pense avoir trop peu d'options pour penser quitter cette entreprise » ou « Trop de choses seraient perturbées dans ma vie si je décidais de quitter mon entreprise maintenant ») et qu'elle ne paraît donc pas pertinente dans le cadre d'une étude centrée sur les comportements au travail. Par ailleurs, la dimension normative est généralement considérée comme peu fiable (et peut-être la plus sensible aux différences culturelles entre pays).

Pour la mesure de l'implication affective, nous utiliserons les huit items, mesurés chacun avec une échelle de cinq points, correspondant à la traduction en français utilisée par Neveu (1993). Nous les modifierons cependant légèrement pour les adapter au contexte de l'audit (substitution de « cabinet » à « entreprise » dans la formulation) :

- « Je serais très content(e) de passer le reste de ma carrière dans ce cabinet » ;
- « J'aime bien parler de mon cabinet à des gens de l'extérieur » ;
- « Je ressens vraiment les problèmes de ce cabinet comme s'ils étaient les miens » ;
- « Je pense pouvoir aisément m'attacher à un autre cabinet de la même façon que je le suis envers celui-ci » (item inversé) ;
- « Je ne me sens pas comme un "membre de la famille" dans ce cabinet » (item inversé) ;
- « Je ne me sens pas lié(e) à ce cabinet de façon émotionnelle » (item inversé) ;
- « Ce cabinet signifie énormément pour moi sur le plan affectif » ;
- « Je ne ressens pas de sentiment d'attache fort envers mon cabinet » (item inversé).

L'engagement dans le travail

Alors que l'implication organisationnelle représente une attitude par rapport à l'organisation dans laquelle l'individu évolue, l'engagement dans le travail s'intéresse à la relation de l'individu avec son emploi proprement dit. L'engagement dans le travail d'un individu exprime l'ampleur de l'importance qu'il donne à ce travail par rapport à sa vie en général (Neveu 1993). Ainsi, selon Lawler & Hall (cités par Neveu 1993), « *on peut considérer l'engagement dans le travail comme étant la mesure dans laquelle la situation au travail est centrale pour la personne et son identité* ». Certains considèrent l'engagement dans le travail comme un élément fondamental pour établir un avantage compétitif durable d'une organisation, dans la mesure où l'engagement des salariés dans leur travail peut augmenter l'efficacité organisationnelle et la productivité en impliquant les salariés plus complètement dans leur travail et en faisant du travail une expérience plus satisfaisante (Lawler 1992).

L'engagement dans le travail a fait l'objet de plusieurs outils de mesure (Brown 1996). Dans le cadre de ce travail, nous utiliserons l'instrument de Kanungo (1982). Selon cet auteur, l'engagement dans le travail correspond à l'importance donnée par le salarié à son emploi et à la façon dont il dégage un état individuel d'identification psychologique avec son travail. C'est donc un reflet des expériences au travail. Malgré l'utilisation d'un terme commun qui peut prêter à confusion, il convient de distinguer l'engagement dans le travail et la notion d'engagement que nous avons utilisée dans notre cadre conceptuel dans la lignée des travaux de psychologie sociale. Nous avons vu que l'« *engagement* » reflète la mesure dans laquelle un individu est amené par les circonstances à associer son image de soi à un comportement. En revanche, l'« *engagement dans le travail* » mesure l'immersion psychologique dans les activités liées au travail. Il s'agit selon nous de deux aspects différents, l'un lié à la responsabilité de l'individu et l'autre – comme l'atteste d'ailleurs le libellé des items – mesurant la place accordée par l'individu à son travail (ou prise par celui-ci).

Le questionnaire que nous avons adopté est celui traduit et utilisé par Neveu (1993), qui comporte quinze items :

- « Les événements les plus importants de ma vie ont trait à mon emploi actuel » ;
- « Mon travail ne constitue qu'une faible partie de ce que je suis » (item inversé) ;
- « Je suis personnellement très pris(e) par mon travail » ;
- « J'évite généralement de prendre des responsabilités supplémentaires au travail » (item inversé) ;
- « Je vis, mange et respire pour mon travail » ;
- « J'ai parfois envie de me donner des coups de pied pour les erreurs que je commets au travail » ;
- « Ma vie est pratiquement axée sur mon travail » ;
- « J'ai des liens très étroits avec mon emploi que j'aurais beaucoup de mal à briser » ;
- « Je me sens généralement détaché(e) de mon travail » (item inversé) ;
- « La plupart de mes objectifs personnels sont axés sur mon emploi » ;
- « Je me sens déprimé(e) lorsque je n'arrive pas à faire quelque chose ayant trait à mon travail » ;
- « Je considère que mon travail est au centre de mon existence » ;
- « J'ai d'autres activités qui me satisfont davantage que mon travail » (item inversé) ;
- « Je resterais après les heures pour terminer mon travail, même si je ne suis pas payé(e) pour cela » ;
- « J'aime être absorbé(e) par mon travail la plupart du temps ».

2.3 Variables de contexte et autres éléments du questionnaire

Notre revue de littérature sur les comportements de réduction de qualité en audit a mis en évidence la pertinence d'éléments de contexte pour enrichir notre modèle. L'opérationnalisation de ces éléments a nécessité la construction de variables spécifiques.

La perception du niveau de contrôle

La maîtrise du comportement des collaborateurs passe par la mise en œuvre d'outils de contrôle dans les cabinets. Comme nous l'avons vu au chapitre II, ces outils sont prégnants, mais présentent des limites liées à leur caractère stratégique. Leur efficacité dépend alors dans une large mesure de la perception de leur efficacité par les collaborateurs. Nous incluons donc dans notre modèle une appréciation, par les répondants, du niveau de contrôle interne dans les cabinets. Cette perception du niveau de contrôle touchera deux éléments : le premier a trait à la réalisation du travail (contrôle du résultat) et le second au maintien du professionnalisme (contrôle du comportement). Le contrôle étant une notion vaste, nous avons centré nos questions sur une appréciation des deux principaux outils de

contrôle en vigueur dans les cabinets d'audit : la revue des dossiers et le système d'évaluation des collaborateurs. Chacun de ces aspects a été mesuré par deux items.

Contrôle du travail :

Nous avons vu que l'outil essentiel en matière de contrôle du travail est le système de revue des dossiers. Les items de notre questionnaire s'intéresseront donc à l'efficacité perçue de ce processus. Un premier item concerne la perception du contrôle de la quantité du travail réalisé :

« Le processus de revue des dossiers est efficace pour garantir le caractère complet du travail d'audit réalisé ».

Le deuxième item s'intéresse au contrôle de la qualité du travail, au-delà de ce qui est visible en apparence :

« Le processus de revue des dossiers est efficace pour garantir l'honnêteté du travail d'audit réalisé ».

Nous chercherons à vérifier que la perception que nos répondants ont du niveau de contrôle du travail dans leur cabinet est corrélée négativement avec les comportements de réduction de qualité de l'audit (**H 10**).

Contrôle du comportement :

L'outil principal de contrôle des comportements dans les cabinets d'audit est le système d'évaluation continue du personnel. Un premier item s'intéressera tout d'abord à la perception de son utilité en tant que moyen de contrôle à court terme :

« Le système d'évaluation des collaborateurs est efficace pour s'assurer de leur comportement professionnel ».

Le deuxième aspect touche l'efficacité, à plus long plus terme, du système en qu'outil de motivation :

« Le système d'évaluation des collaborateurs est efficace pour détecter et récompenser les meilleurs auditeurs ».

Nous chercherons à vérifier que la perception qu'ont nos répondants du niveau de contrôle du comportement dans leur cabinet est corrélée négativement avec les comportements non professionnels (**H 11**).

La pression budgétaire

Les recherches réalisées sur les comportements de réduction de qualité soulignent l'impact potentiel de la pression budgétaire. Dans le cadre de cette recherche, il nous a paru intéressant d'aborder cette question à partir des heures supplémentaires non déclarées dont le caractère contraint paraît un bon indicateur de pression. Nous testerons donc l'hypothèse que la quantité des heures supplémentaires non déclarées est corrélée positivement avec les

comportements adaptatifs (**H12**). Cet élément a été inclus dans la recherche sous une double forme. Tout d’abord, sous la forme d’une question à choix multiple :

« Avec quelle fréquence effectuez-vous des heures supplémentaires non déclarées : ?

Très souvent Assez souvent Parfois Rarement Jamais »,

complétée par une mesure quantitative :

« En saison, à combien par semaine estimez-vous ces heures en moyenne ?

_____ heures ».

Ces deux approches présentent chacune leurs avantages et leurs inconvénients. L’item de la première approche se caractérise par son aspect perceptuel et qualitatif, alors que le deuxième s’intéresse à une estimation d’un nombre d’heures. Le problème est que ce nombre d’heures n’est pas forcément évalué de manière fiable par les individus. De plus, une même quantité d’heures peut être vécue différemment par des individus différents. En ce sens, la mesure qualitative est peut-être plus adaptée⁶⁹. En l’absence de position définitive sur ce point, le questionnaire a inclus les deux formes de mesure et la choix de la méthode définitive a été effectué sur la base des résultats obtenus par le questionnaire.

Autres éléments du questionnaire

En ce qui concerne les éléments démographiques, seule la date d’entrée dans le cabinet a été prise en compte. Les auditeurs se caractérisent en effet par une grande similarité d’âge, de formation et de culture. Par rapport à d’autres recherches qui s’intéressent à des populations moins homogènes, il ne nous a donc pas paru intéressant d’intégrer des éléments démographiques en dehors du niveau hiérarchique.

En revanche, il nous a paru intéressant d’inclure une question sur la pratique d’un stage éventuel en audit avant l’entrée dans le cabinet. L’intérêt d’un stage est qu’il permet de se faire une idée assez précise du métier d’auditeur avant de commencer. Ceci peut dissuader certains de venir travailler en cabinet ou, à l’inverse, confirmer d’autres individus dans leur intérêt pour ce travail. La personne qui rentre dans un cabinet sans avoir fait de stage découvre les aspects du travail après son entrée. Nous testerons donc l’hypothèse qu’il y a des différences d’évaluation du contrat psychologique entre les anciens stagiaires et les autres auditeurs (**H4**), ainsi que l’hypothèse que les anciens stagiaires envisagent de rester plus longtemps dans leur cabinets que leurs collègues (**H5**).

D’autre part, l’audit est vécu aujourd’hui comme une activité transitoire par beaucoup d’individus. On estime généralement que la durée moyenne de séjour d’un auditeur dans un cabinet est de 3 à 4 saisons. La population de notre étude étant constituée de seniors, on peut s’attendre à ce la majorité des répondants envisage une relation de court

⁶⁹ Cette situation est la même que celle à laquelle nous avons été confrontés pour la mesure des comportements adaptatifs (cf. section 1).

terme avec leur cabinet. Les items suivants ont donc été inclus dans le questionnaire pour tester l'hypothèse que la majorité des répondants envisagent de partir prochainement (**H6**) :

« Envisagez-vous de quitter bientôt l'audit ? : oui - non » ;

« Etes-vous en recherche active d'un emploi ? : oui - non ».

Nous testerons également l'hypothèse que l'évaluation du contrat psychologique est moins favorable chez les auditeurs qui envisagent de quitter prochainement leur cabinet (**H3**).

En outre, afin de renforcer les résultats liés au contrat psychologique, quatre items s'y rapportant ont aussi été inclus :

« De manière générale, vous pensez que votre cabinet n'a pas été à la hauteur de ses promesses » ;

« Le cabinet est responsable pour les promesses qu'il n'a pas honorées » ;

« Les circonstances ont empêché le cabinet de tenir ses engagements » ;

« Votre estimation des engagements de votre cabinet n'était pas raisonnable au départ ».

3. Développement de la problématique et synthèse des hypothèses

Lors de l'introduction générale de notre travail, nous avons présenté une première problématique générale à notre recherche. Il s'agit d'étudier les caractéristiques de la relation d'emploi entre les auditeurs et leurs cabinets sous l'angle des contributions réciproques. Notre revue de littérature sur l'audit et le travail de clarification effectué lors de la construction du cadre conceptuel et du modèle de recherche nous permettent maintenant d'affiner cette problématique en questions de recherche plus précises (§3.1). De ces questions découlent un certain nombre d'hypothèses que devra valider la phase quantitative de la recherche. Ces hypothèses, que nous avons progressivement introduites au fil de notre raisonnement, vont être présentées ici de manière regroupée (§3.2).

3.1 Problématique et questions de recherche

La problématique de la recherche recoupe l'articulation du cadre conceptuel et de notre modèle de recherche. Plusieurs séries de questionnements se posent à nous. Une première série de questions portent sur les éléments du modèle :

- ➔ Quels sont les éléments du contrat psychologique des auditeurs ? Existe-t-il un consensus qui s'apparente à un contrat normatif ?
- ➔ Quelles sont les éléments de contrat psychologique pour lesquels les auditeurs perçoivent une rupture ?
- ➔ Pour chacune des composantes du rôle d'auditeur, quelle est la fréquence des comportements adaptatifs ?
- ➔ Comment les auditeurs justifient-ils leurs comportements adaptatifs ?

- ➔ Les auditeurs perçoivent-ils le système de contrôle dans leur cabinet comme efficace ?

Les éléments de réponse recueillis pour ces questions constitueront des données intéressantes pour les praticiens. Ils constitueront la phase descriptive de notre travail. Une deuxième série de questions portent sur les relations entre les variables explicatives du modèle et les comportements. Elles s'inscrivent dans le cadre d'une démarche davantage explicative :

- ➔ Peut-on établir un lien entre l'évaluation du contrat psychologique et la fréquence des comportements adaptatifs ?
- ➔ Quels sont les éléments du contrat psychologique significatifs pour déterminer les comportements adaptatifs ?
- ➔ L'implication affective et l'engagement dans le travail sont-ils reliés significativement aux comportements adaptatifs ? Ces variables peuvent-elles servir d'indicateurs pour la violation du contrat psychologique ?
- ➔ Les variables de contexte sont-elles reliées significativement aux comportements adaptatifs ?

Une troisième série de questions portent sur les relations entre les variables explicatives et les explications données par les individus pour leurs comportements. Elles s'inscrivent dans une démarche plus compréhensive :

- ➔ Peut-on établir un lien entre l'évaluation du contrat psychologique et les explications données par les individus pour leurs comportements ?
- ➔ Peut-on établir un lien entre l'implication affective, l'engagement dans le travail et ces explications ?

3.2 Développement des hypothèses de la phase quantitative

La problématique de recherche que nous venons de développer peut se décliner en hypothèses de recherche que la phase quantitative du travail cherchera à valider. Dans une optique de clarification, ces hypothèses sont agrégées autour des trois éléments de base du cadre conceptuel. Elles sont les suivantes :

Hypothèses liées au contrat psychologique

H1 : Il existe un contrat normatif du collaborateur d'audit.

H2 : L'implication affective et l'engagement dans le travail sont des indicateurs de violation du contrat psychologique.

H3 : L'évaluation du contrat psychologique est moins favorable chez les auditeurs qui envisagent de quitter prochainement leur cabinet.

H4 : L'évaluation du contrat psychologique est plus favorable chez les anciens stagiaires.

H5 : Les anciens stagiaires envisagent de rester plus longtemps dans les cabinets.

H6 : Les auditeurs envisagent une relation de court terme avec leur cabinet.

Hypothèses liées aux comportements

H7 : L'évaluation des éléments du contrat psychologique est corrélée négativement avec les comportements adaptatifs.

H8 : L'implication affective est corrélée négativement avec les comportements adaptatifs des auditeurs.

H9 : L'engagement dans le travail est corrélé négativement avec les comportements adaptatifs des auditeurs.

H10 : La perception du niveau de contrôle du travail est corrélée négativement avec les comportements de réduction de qualité de l'audit.

H11 : La perception du niveau de contrôle du comportement est corrélée négativement avec les comportements non professionnels.

H12 : La fréquence des heures supplémentaires non déclarées est corrélée positivement avec les comportements adaptatifs.

Hypothèses liées aux explications

H13 : L'évaluation des éléments du contrat psychologique est corrélée négativement avec l'utilisation des excuses de type I / P.

H14 : L'implication affective est corrélée négativement avec l'utilisation des excuses de type I / P.

H15 : L'engagement dans le travail est corrélé négativement avec l'utilisation des excuses de type I / P.

H16 : Aucune des variables explicatives n'est corrélée avec l'utilisation des excuses de type I / S ou P / S.

Conclusion de la section 2

Au cours de cette section, nous avons préparé la phase quantitative de la recherche. La revue des travaux publiés sur les comportements de réduction de qualité des auditeurs a permis de compléter un modèle de recherche général issu du cadre conceptuel proposé au chapitre III. Nous avons ensuite opérationnalisé les variables additionnelles (implication affective, engagement dans le travail, pression budgétaire et perception du niveau de contrôle) venant s'ajouter aux éléments de base du modèle dont l'opérationnalisation a été présentée au cours de la section 1. Ce travail a permis d'articuler plus précisément la problématique de recherche et de dérouler un ensemble d'hypothèses à valider lors de la phase quantitative de l'étude.

Section 3 – Préparation de l'enquête, collecte et validation des données

Avant de passer à l'étude des résultats et de procéder à la vérification de nos hypothèses, il convient de présenter plus en détail les modalités de notre enquête de terrain. L'utilisation d'un questionnaire de recherche nécessite en effet le respect de diverses précautions méthodologiques. Ces précautions sont liées à la préparation du questionnaire, à la collecte des données et à la validation de celles-ci. Préalablement à toute analyse statistique, l'objectif de la présente section est donc de s'assurer de la pertinence du questionnaire utilisé et de ses résultats. Nous présenterons tout d'abord les modalités de validation préliminaire et d'administration du questionnaire (§1). Nous évoquerons ensuite notre approche de validation des variables utilisées pour les traitements statistiques (§2), avant de procéder à la validation proprement dite (§3).

1. Validation préliminaire et administration du questionnaire

Les comportements de notre étude ont une nature dysfonctionnelle, ce qui peut poser des problèmes liés à la désirabilité sociale des répondants. Pour cette raison, il a nous semblé que la stratégie de recherche la plus pertinente pour notre étude quantitative est un questionnaire anonyme. C'est cette stratégie qui a été utilisée par la plupart des recherches sur le sujet et sa pertinence a été démontrée dans le contexte de l'audit (Reckers *et al.* 1997). Avant son envoi à la population d'étude, le questionnaire a fait l'objet d'un travail de validation préliminaire destiné à en assurer la pertinence (§1.1). L'étape suivante a été de sélectionner les participants à l'enquête en s'assurant de ce qu'ils constituent une population représentative (§1.2). Une fois construit, le questionnaire a été administré par voie postale, en s'assurant en particulier que la procédure de recueil des informations respecte parfaitement l'anonymat des répondants (§1.3).

1.1 Validation préliminaire du questionnaire

La littérature sur les comportements au travail des auditeurs ainsi que les questionnaires déjà existants nous ont permis d'élaborer une première version du questionnaire. Le test de cet outil a été réalisé en deux phases. Le questionnaire a tout d'abord été soumis à plusieurs chercheurs du LIRHE pour une analyse critique du fond et de la forme. Leurs suggestions nous ont permis d'améliorer la formulation des énoncés, les échelles de mesure et de discuter de la validité faciale du questionnaire. La deuxième phase du pré-test a consisté à soumettre l'outil à l'appréciation de personnes issues du milieu de l'audit. Cette phase a été réalisée en deux étapes. Au cours d'entretiens avec trois interlocuteurs (deux seniors, un manager), nous nous sommes tout d'abord assuré que la

compréhension que les personnes avaient des comportements étudiés était la même que la nôtre. Ceci a été réalisé de la manière suivante : nous avons énoncé successivement chaque comportement adaptatif (item du questionnaire) et l'interlocuteur a indiqué la manière dont il le comprend. Ce travail a permis de formuler les items de manière à lever les ambiguïtés de compréhension. Dans un deuxième temps, le questionnaire a été soumis à quatre personnes (deux auditeurs, deux anciens auditeurs). Les consignes données à nos interlocuteurs ont été de remplir le questionnaire deux fois : une première fois dans des conditions normales comme le ferait tout répondant, puis de manière plus réfléchie en analysant attentivement le texte. Nous avons ensuite interrogé les participants sur les difficultés rencontrées, les termes jugés mal compris ou inadéquats. Ceci a permis de valider la durée d'administration du questionnaire (de 15 à 20 minutes) et de s'assurer de la réaction de répondants en situation.

Aucune modification importante n'est apparue suite à nos démarches de validation. Seule la mesure du concept d'engagement dans le travail a réellement été affectée. Trois items ont été retirés du questionnaire : « *Je vis, mange et respire pour mon travail* » (dont la formulation a été jugée trop extrême ou ridicule par certains), « *Ma vie est pratiquement axée sur mon travail* » (dont le contenu a été jugé peu clair) et « *Je resterais après les heures pour terminer mon travail, même si je ne suis pas payé pour cela* » (il s'agit d'un comportement attendu de la part des auditeurs, ainsi que d'un sujet sensible qui est mesuré par un autre item du questionnaire). Les autres modifications ont consisté essentiellement en des reformulations.

Une version finale du questionnaire a donc été établie (Annexe 2). La version envoyée aux auditeurs a été imprimée sur une feuille de format A3 pliée en deux, avec une couleur bleue claire. Un soin particulier a été donné à la construction du questionnaire, tout particulièrement en raison des contraintes de place. Nous avons en effet absolument souhaité limiter notre questionnaire à une longueur de quatre pages afin d'obtenir le meilleur taux de réponse possible de la part d'une population peu disponible. La première page contient les échelles d'engagement dans le travail et d'implication affective en guise d'« échauffement ». Pour la mesure des comportements, les items concernant la gestion des équipes – domaine le moins sensible *a priori* – ont été placés en premier pour bien exposer la mécanique du questionnaire : d'abord les comportements, puis les explications de comportements.

1.2 Sélection des participants

Les cabinets retenus pour l'enquête sont les grands cabinets affiliés à des réseaux internationaux (*Big Five*), ainsi que les cabinets français les plus importants :

Cabinets internationaux

Arthur Andersen

Deloitte Touche Tohmatsu

Ernst & Young

KPMG

PricewaterhouseCoopers

Cabinets « français »

Mazars & Guérard

Salustro Reydel

Les noms des auditeurs et leurs coordonnées personnelles ont été récupérés dans les annuaires d'anciens élèves des principaux viviers de recrutement des cabinets d'audit. La sélection a été effectuée durant l'été 1998 sur la base des annuaires les plus récents. Cet échantillon de formations volontairement élitiste reflète le recrutement traditionnel des grands cabinets d'audit (écoles de commerce, filières universitaires prestigieuses) :

Ecoles de commerce parisiennes

HEC

ESSEC

ESCP

Ecoles de commerce de province

EM Lyon

ESC Toulouse

ESC Bordeaux

Formations universitaires

Université Paris Dauphine

IEP Paris

Compte tenu de l'esprit de corps qui règne dans ces institutions d'enseignement, la majorité des anciens élèves cotisent aux associations d'anciens et figurent dans les annuaires. De plus, la cotisation annuelle aux associations d'anciens élèves est souvent prise en charge par les cabinets. Pour ces deux raisons, il nous semble que les annuaires rassemblent la plupart de notre population d'étude, ce qui autorise leur utilisation en tant que base de sélection. Pour cibler une population de seniors, les auditeurs sélectionnés sont ceux qui sont sortis dans les promotions 94 à 96 (93 pour les hommes).

Un total de 540 noms a été récupéré à partir des annuaires. Compte tenu des délais de parution des annuaires et du niveau élevé de rotation du personnel dans les cabinets, cette liste avait fatalement un taux élevé de noms obsolètes, c'est-à-dire de personnes ayant quitté leur cabinet entre la constitution des annuaires et le moment de l'enquête. Nous avons donc contacté un individu dans chaque cabinet – connaissance personnelle ou camarade d'école – et fait parvenir à cette personne la liste des auditeurs de son cabinet en lui demandant de cocher ceux qui sont toujours présents. Ceci a permis de valider 395 noms. Par différence, cette procédure a identifié 145 noms d'auditeurs ayant quitté les cabinets récemment. Une version spécifique « anciens auditeurs » du questionnaire a donc été envoyée à ces personnes (Annexe 3). Cette version, outre des reformulations liées au statut différent des répondants, est différente du questionnaire destiné aux auditeurs en

activité dans la mesure où elle ne contient pas les variables d'engagement dans le travail et d'implication affective, mais les remplace par une question ouverte (« Pourquoi avez-vous quitté l'audit ? ») et par une large place donnée sur le questionnaire pour les commentaires personnels des répondants.

1.3 Administration du questionnaire

Les questionnaires ont été envoyés à l'adresse personnelle des participants dans des enveloppes de format A4 portant le cachet du laboratoire de recherche (LIRHE). Lorsque les questionnaires ont été retournés par la poste (déménagement non pris en compte dans les annuaires), ils ont été envoyés une seconde fois – sous pli anonyme et manuscrit portant la mention « Personnel » – à l'adresse professionnelle des enquêtés avec un mot d'excuse.

Trois éléments ont été joints au questionnaire (Annexe 4) :

- une lettre d'accompagnement ;
- un coupon-réponse pour l'envoi des résultats ;
- une enveloppe timbrée pour la réponse.

Lors des enquêtes par voie postale, on préconise généralement la rédaction d'un courrier d'accompagnement destiné à introduire l'enquête auprès de l'échantillon. Cette lettre d'accompagnement a pour but de présenter la recherche, de lui donner une crédibilité et d'inciter les personnes à la réponse. Le texte d'accompagnement doit être conçu de manière à préciser l'identité de la personne et de l'organisation responsables de la recherche et définir de manière claire, vivante et concise le but poursuivi. Afin de donner une crédibilité à l'enquête, la lettre a été imprimée sur papier à en-tête du LIRHE, il est fait mention dans le texte de l'affiliation de ce laboratoire au CNRS, ainsi que de notre état d'ancien auditeur. Pour inciter les personnes à répondre, il est proposé d'envoyer une synthèse des résultats aux participants.

Compte tenu de la forte sensibilité de certaines questions, un soin particulier a été consacré à garantir l'anonymat des répondants. Les seules mentions biographiques qui figurent sur les questionnaires sont la date d'entrée de la personne dans son cabinet, son grade et le fait d'avoir fait ou non un stage en audit. Nous n'avons délibérément pas demandé aux répondants de donner le nom de leur cabinet, ni de données personnelles. Le retour du questionnaire a été séparé de l'envoi de leurs coordonnées par les participants. Procéder ainsi fait courir le risque d'envoyer les résultats à des personnes n'ayant pas répondu, mais c'est le seul moyen de garantir l'anonymat de manière absolue⁷⁰.

⁷⁰ Dans la pratique, il s'est avéré que quelques répondants ont fait parvenir leur coupon-réponse dans le même envoi que leur questionnaire – manifestant par là leur confiance dans le chercheur. La majorité des répondants s'est toutefois manifestée par courrier électronique ou par courrier postal séparé.

Les questionnaires ont été envoyés fin octobre et début novembre 1998 de manière à ce que les répondants le reçoivent aux alentours de la Toussaint. Il s'agit d'une période où les auditeurs ne sont pas encore surchargés de travail, mais où ils sont déjà « en train ». Envoyer les questionnaires plus tard – lorsque les auditeurs sont souvent débordés de travail – n'a pas paru pertinent, car le taux de réponse aurait risqué d'en être affecté en raison du manque de temps lié au rythme de travail. Envoyer les questionnaires plus tôt – pendant la saison basse (été) ou au début de la saison haute (septembre) – a semblé également peu pertinent, car le fait que les auditeurs ne sont pas dans le rythme réel de leur travail peut affecter le contenu de leurs réponses. Une relance a été envoyée par courrier quinze jours après le premier envoi. Les participants ayant communiqué leurs coordonnées par e-mail ou ayant indiqué leur e-mail sur leur coupon-réponse ont été remerciés pour leur participation par courrier électronique.

2. Validation du questionnaire : description de l'approche

Les analyses statistiques reposent sur l'utilisation de données qui doivent présenter certaines caractéristiques pour autoriser leur emploi et leur interprétation. Une première condition a trait à l'obtention d'un nombre suffisant de réponses (§2.1). En outre, avant d'effectuer les traitements statistiques sur le questionnaire, il a convenu de s'assurer que les données qu'il contient vérifient les critères de qualité psychométriques généralement retenus par la recherche quantitative en sciences sociales : la fiabilité et la validité interne (Evrard *et al.* 1997). Nous nous attacherons donc à présenter la manière dont envisageons la fiabilité (§2.2) puis la validité interne (§2.3). Le travail de validation en tant que tel sera effectué dans le paragraphe suivant.

2.1 La validité externe du questionnaire

Une première condition essentielle d'une enquête par questionnaire est l'obtention d'un nombre suffisant de réponses – à la fois dans l'absolu pour permettre les traitements statistiques et par rapport à l'échantillon d'envoi pour assurer un bon degré de représentativité des données par rapport à la population étudiée (validité externe). En ce qui concerne notre étude, le nombre de réponses obtenues par le questionnaire adressé aux auditeurs en activité est de 175, dont 170 exploitables. Par rapport à un nombre d'envois de 395, cela représente un taux de réponse de 43%. Ce taux de réponse est particulièrement élevé pour une enquête réalisée par voie postale en France et augure d'une bonne représentativité des résultats. Quant au nombre d'observations, s'il est inférieur à la norme de 200 admise pour les méthodes plus récentes à base d'équations structurelles, il est tout à fait satisfaisant pour les traitements plus classiques comme la régression multiple. C'est donc cette méthode que nous utiliserons pour mettre en évidence les cooccurrences de notre modèle de recherche.

Le questionnaire envoyé aux anciens auditeurs a obtenu 62 réponses – dont 57 exploitables – sur 129 envois⁷¹. Ceci représente un taux de réponse de 44% comparable à celui des auditeurs en activité. Cependant, le nombre de réponses pour le questionnaire anciens auditeurs est insuffisant pour permettre les traitements statistiques explicatifs (on admet généralement qu'un minimum de 80 observations est requis). Nous l'utiliserons donc uniquement de manière descriptive. Son utilité essentielle sera de mettre à jour les différences et les similarités de réponses entre auditeurs et anciens auditeurs, en testant les hypothèses suivantes :

H17 : L'évaluation du contrat psychologique est plus favorable chez les auditeurs que chez les anciens auditeurs.

H18 : Les auditeurs et les anciens auditeurs admettent les mêmes fréquences de comportements adaptatifs.

H19 : Les auditeurs et les anciens auditeurs fournissent les mêmes explications pour comportements adaptatifs.

2.2 La fiabilité

La fiabilité (ou fidélité) de cohérence interne correspond au degré avec lequel les instruments utilisés mesurent de façon constante le construit étudié (Evrard *et al.* 1997). Son analyse permet de s'assurer que la part d'erreur aléatoire liée à la conception de l'instrument et aux conditions de la collecte des données reste faible. Pour s'assurer de la fiabilité d'une mesure, différentes méthodes sont envisageables :

- la technique du « test / retest » consiste à administrer une seconde fois le questionnaire auprès de la même population. Cette technique est difficile à mettre en application et semble surtout indiquée lors d'études spécifiquement dédiées à la mise au point d'instruments de mesure ;
- la technique du « *split half* » scinde l'échantillon en deux pour tester s'il y a une similitude entre les réponses des deux moitiés de la population ;
- l'utilisation d'un indicateur de fiabilité entre les items d'une même échelle permet d'éviter le recours à de telles manipulations.

Dans le cadre de notre travail, c'est le coefficient alpha de Cronbach qui va être utilisé comme indicateur de fiabilité de nos échelles de mesure. Il s'agit en effet d'une méthode éprouvée et qui est la plus utilisée dans les travaux de recherche actuels (Evrard *et al.* 1997).

⁷¹ Suite à l'envoi initial de 145 questionnaires, 16 d'entre eux ont été retournés par la Poste, ce qui limite l'échantillon à 129 puisqu'il n'est plus possible, pour les anciens auditeurs, d'envoyer les questionnaires à leur adresse professionnelle qui nous est inconnue.

Ce coefficient permet de vérifier si les énoncés d'une échelle de mesure partagent des notions communes, c'est-à-dire si chaque item présente une cohérence avec l'ensemble des autres énoncés de l'échelle. En pratique, l'alpha de Cronbach est un nombre inférieur à 1 qui doit être le plus élevé possible. Si le score de l'alpha est satisfaisant, alors les items sont cohérents entre eux et peuvent être additionnés pour former un score global puisqu'ils sont admis mesurer un même phénomène.

La qualité de l'alpha est évaluée par rapport à un seuil empirique donné par l'expérience. Au vu de la littérature, il n'existe toutefois pas de règle faisant autorité en matière de seuil et les recommandations varient selon les auteurs (Evrard *et al.* 1997). Néanmoins, on considère souvent que pour une étude confirmatoire une valeur supérieure à 0,80 est recommandée. Pour une étude exploratoire, l'alpha est satisfaisant pour certains s'il est compris entre 0,60 et 0,80, alors que d'autres auteurs placent la barre à 0,70. Dans le cadre de notre travail, nous viserons à respecter le seuil de 0,70 – surtout pour les instruments repris de la littérature – mais considérerons comme acceptable le seuil de 0,60.

2.3 La validité interne

Si l'étude de la fiabilité est indispensable, elle reste insuffisante pour garantir une bonne mesure des concepts étudiés et doit être accompagnée d'une évaluation de la validité interne. Le test de la validité interne d'un construit a pour objectif de vérifier si les différents items d'un instrument sont une bonne représentation du phénomène étudié. Il s'agit de tester la capacité des instruments à mesurer précisément et uniquement les construits analysés (Evrard *et al.* 1997).

La méthode statistique utilisée à cet effet est l'analyse factorielle. Cette analyse factorielle peut être « exploratoire » – sous la forme d'une analyse en composantes principales (ACP) – ou « confirmatoire » à l'aide de méthodes d'équations structurelles. L'utilisation de l'ACP permet de tester l'uni-dimensionnalité de chaque construit et de ne conserver que les items dont la contribution au construit est suffisante. L'analyse factorielle confirmatoire permet de vérifier la structure des échelles obtenues par l'analyse exploratoire. Les méthodes d'analyse factorielle confirmatoire sont cependant exigeantes et imposent un échantillon minimal de 200 observations. Le nombre de questionnaires exploitables étant de 170, nous nous limiterons à des analyses factorielles exploratoires à base d'ACP.

3. Validation des variables du questionnaire

Dans ce paragraphe, nous examinerons successivement la validité et la fiabilité de chacune des variables du questionnaire faisant appel à des items multiples (§3.1 à §3.7). Nous aborderons ensuite la mesure de l'indicateur des heures supplémentaires non déclarées (§3.8), puis nous nous assurerons de l'indépendance entre les différentes

variables d'évaluation des éléments du contrat psychologique – une condition nécessaire pour l'utilisation de ces variables en tant que variables dépendantes d'une régression multiple (§3.9). Ces travaux nous permettront les traitements statistiques à base de régression dont les résultats seront présentés dans le chapitre suivant.

3.1 L'implication affective

L'implication affective est mesurée à l'aide de la composante affective de l'instrument développé par Allen & Meyer (1990) qui comporte huit items (de *imp1* à *imp8*). L'analyse factorielle en composantes principales réalisée ne remet pas en cause l'unidimensionnalité du construit (critère utilisé : valeur propre supérieure à 1) et tous les items de l'échelle ont un poids sur la composante principale supérieur à 0,50. Nous pouvons donc conclure à la validité interne de l'échelle.

Tableau 4-1
Analyse en composantes principales de l'échelle « Implication affective »

Items	Composante 1
<i>imp1 : Je serais très content(e) de passer le reste de ma carrière dans ce cabinet</i>	0,570
<i>imp2 : J'aime bien parler de mon cabinet à des gens de l'extérieur</i>	0,532
<i>imp3 : Je ressens vraiment les problèmes de ce cabinet comme s'ils étaient les miens</i>	0,750
<i>imp4 : Je pense pouvoir aisément m'attacher à un autre cabinet de la même façon qu'à celui-ci (item inversé)</i>	0,525
<i>imp5 : Je ne me sens pas comme un « membre de la famille » dans ce cabinet</i>	0,556
<i>imp6 : Je ne me sens pas lié(e) à ce cabinet de façon émotionnelle (item inversé)</i>	0,709
<i>imp7 : Ce cabinet signifie énormément pour moi sur le plan affectif</i>	0,752
<i>imp8 : Je ne ressens pas de sentiment d'attache fort envers mon cabinet (item inversé)</i>	0,808
Nombre d'items composant le facteur	8
% de variance expliquée par le facteur	43,5

L'analyse de fiabilité conduit quant à elle à un résultat très satisfaisant puisque l'alpha de Cronbach s'élève à 0,80 (tableau). Ce bon niveau n'est pas surprenant compte tenu du travail important de validation qui a été réalisé sur le construit depuis plusieurs années. Pour la suite de notre travail, nous utiliserons donc une variable agrégée IMPLIAFF qui correspond au cumul des huit items de l'instrument de Allen & Meyer (1990).

Tableau 4-2
Fiabilité de l'échelle « Implication affective »

Items	Corrélation entre l'item et le score de l'échelle	Coefficient alpha si l'item est enlevé
<i>imp1 : Je serais très content(e) de passer le reste de ma carrière dans ce cabinet</i>	0,4357	0,7896
<i>imp2 : J'aime bien parler de mon cabinet à des gens de l'extérieur</i>	0,3886	0,7975
<i>imp3 : Je ressens vraiment les problèmes de ce cabinet comme s'ils étaient les miens</i>	0,6250	0,7646
<i>imp4 : Je pense pouvoir aisément m'attacher à un autre cabinet de la même façon qu'à celui-ci (inversé)</i>	0,3949	0,7996
<i>imp5 : Je ne me sens pas comme un « membre de la famille » dans ce cabinet</i>	0,4306	0,7918
<i>imp6 : Je ne me sens pas lié(e) à ce cabinet de façon émotionnelle (item inversé)</i>	0,5721	0,7692
<i>imp7 : Ce cabinet signifie énormément pour moi sur le plan affectif</i>	0,6142	0,7653
<i>imp8 : Je ne ressens pas de sentiment d'attache fort envers mon cabinet (item inversé)</i>	0,6918	0,7500
Corrélation moyenne entre items	Nombre d'items	Coefficient Alpha
0,3429	8	0,8012

3.2 L'engagement dans le travail

Parmi les douze items (eng1 à eng12) de notre questionnaire basé sur l'instrument de Kanungo (1982), quatre items (eng3, eng4, eng5, eng9) correspondent à des items de remplissage (Neveu 1993). L'analyse en composantes principales réalisées sur les huit items restant fait apparaître deux composantes, ce qui pourrait remettre en cause l'unidimensionnalité du concept d'engagement dans le travail. Nous avons cependant choisi de garder un construit unique. En effet, les alphas de Cronbach des deux dimensions ne nous paraissent pas suffisamment élevés pour remettre en cause la littérature (0,63 et 0,60). D'autre part, les significations qui pourraient être attachées aux deux dimensions ne paraissent pas évidentes.

Tableau 4-3
Analyse en composantes principales de l'échelle « Engagement dans le travail »

Items	Composante 1	Composante 2
<i>eng1 : Les événements les plus importants de ma vie actuelle ont trait à mon travail</i>	0,754	0,112
<i>eng2 : Mon travail ne constitue qu'une faible partie de ce que je suis (item inversé)</i>	0,329	0,547
<i>eng6 : J'ai des liens très étroits avec mon travail que j'aurais du mal à briser</i>	0,010	0,780
<i>eng7 : Je me sens généralement détaché de mon travail (item inversé)</i>	- 0,096	0,768
<i>eng8 : La plupart de mes objectifs personnels sont axés sur mon emploi</i>	0,638	0,360
<i>eng10 : Je considère que mon travail est au centre de mon existence</i>	0,667	0,122
<i>eng11 : J'ai d'autres activités qui me satisfont davantage que mon travail (item inversé)</i>	0,574	0,065
<i>eng12 : J'aime être absorbé par mon travail la plupart du temps</i>	0,246	0,480
Alpha de Cronbach	0,630	0,604
Nombre d'items composant le facteur	4	4
% de variance expliquée par le facteur	33,9	13,8

Même si elle est inférieure à celle obtenue par Neveu (1993) dans un contexte francophone (0,76), la fiabilité de l'instrument mesurée sur les huit items par l'alpha de Cronbach est satisfaisante (0,71). Nous utiliserons donc par la suite une variable ENGAGT qui correspond au cumul des huit items de l'instrument de Kanungo (1982) que nous avons retenus à la suite du pré-test.

Tableau 4-4
Fiabilité de l'échelle « Engagement dans le travail »

Items	Corrélation entre l'item et le score de l'échelle	Coefficient alpha si l'item est enlevé
<i>eng1 : Les événements les plus importants de ma vie actuelle ont trait à mon travail</i>	0,4286	0,6820
<i>eng2 : Mon travail ne constitue qu'une faible partie de ce que je suis (item inversé)</i>	0,4504	0,6764
<i>eng6 : J'ai des liens très étroits avec mon travail que j'aurais du mal à briser</i>	0,4463	0,6774
<i>eng7 : Je me sens généralement détaché de mon travail (item inversé)</i>	0,3692	0,6940
<i>eng8 : La plupart de mes objectifs personnels sont axés sur mon emploi</i>	0,5210	0,6629
<i>eng10 : Je considère que mon travail est au centre de mon existence</i>	0,3839	0,6909
<i>eng11 : J'ai d'autres activités qui me satisfont davantage que mon travail (item inversé)</i>	0,3046	0,7055
<i>eng12 : J'aime être absorbé par mon travail la plupart du temps</i>	0,3509	0,7001
Corrélation moyenne entre items	Nombre d'items	Coefficient Alpha
0,2397	8	0,7145

3.3 Les comportements de réduction de qualité de l'audit

Cinq des comportements de réduction de qualité de l'audit mesurés dans le questionnaire ont été repris dans la littérature (rqa1 à rqa5). Le statut de la « Manipulation de tests substantifs » (rqa6) était par contre toujours en suspens : s'assimile-t-il à la fraude (rqa7) ou aux autres comportements de réduction de qualité ? L'analyse factorielle sur les six items – si elle met en évidence un facteur unique – montre que le poids de rqa6 sur la composante principale est inférieur à 0,50. Cet élément nous conduit à penser qu'il s'agirait bien d'un phénomène de nature différente, d'autant plus que l'analyse factorielle effectuée sur les cinq items donne en revanche un résultat satisfaisant.

Tableau 4-5**Analyse en composantes principales « Réductions de qualité (6 items) »**

Items	Composante 1
<i>rqa1 : Réduire la quantité de travail sur une étape au-delà de la normale</i>	0,557
<i>rqa2 : Effectuer des revues superficielles de documents du client</i>	0,754
<i>rqa3 : Accepter des explications insuffisantes ou légères de la part du client</i>	0,837
<i>rqa4 : Vous documenter insuffisamment sur un point technique ou comptable</i>	0,762
<i>rqa5 : Ne pas approfondir un problème d'audit inattendu survenu au cours d'une mission</i>	0,667
<i>rqa6 : Manipuler des tests substantifs pour les exécuter plus rapidement</i>	0,457
Nombre d'items composant le facteur	6
% de variance expliquée par le facteur	46,9

Tableau 4-6**Analyse en composantes principales « Réductions de qualité (5 items) »**

Items	Composante 1
<i>rqa1 : Réduire la quantité de travail sur une étape au-delà de la normale</i>	0,569
<i>rqa2 : Effectuer des revues superficielles de documents du client</i>	0,770
<i>rqa3 : Accepter des explications insuffisantes ou légères de la part du client</i>	0,842
<i>rqa4 : Vous documenter insuffisamment sur un point technique ou comptable</i>	0,760
<i>rqa5 : Ne pas approfondir un problème d'audit inattendu survenu au cours d'une mission</i>	0,682
Nombre d'items composant le facteur	5
% de variance expliquée par le facteur	53,4

L'analyse de la fiabilité réalisée sur les six items fait apparaître un alpha de Cronbach égal à 0,76. Par contre, nous remarquons que l'alpha pourrait être augmenté à 0,78 en ne tenant pas compte de rqa6 et que cet item est le plus faiblement corrélé avec l'échelle globale. Ceci nous conforte dans l'idée que la manipulation des test substantifs est une forme différente de comportement de réduction de qualité de l'audit. Nous utiliserons donc une variable agrégée RQA qui ne reprend que les cinq premiers comportements. La fraude et les manipulations de tests seront traités à part.

Tableau 4-7
Fiabilité de l'échelle « Comportements de réduction de qualité »

Items	Corrélation entre l'item et le score de l'échelle	Coefficient alpha si l'item est enlevé
<i>rqa1 : Réduire la quantité de travail sur une étape au-delà de la normale</i>	0,3849	0,7564
<i>rqa2 : Effectuer des revues superficielles de documents du client</i>	0,5749	0,7101
<i>rqa3 : Accepter des explications insuffisantes ou légères de la part du client</i>	0,6842	0,6773
<i>rqa4 : Vous documenter insuffisamment sur un point technique ou comptable</i>	0,5975	0,7007
<i>rqa5 : Ne pas approfondir un problème d'audit inattendu survenu au cours d'une mission</i>	0,4931	0,7305
<i>rqa6 : Manipuler des tests substantifs pour les exécuter plus rapidement</i>	0,3133	0,7770
Corrélation moyenne entre items	Nombre d'items	Coefficient Alpha
0,3476	6	0,7623

3.4 Les comportements non professionnels

Quatre items du questionnaire cherchent à mesurer les comportements non professionnels des auditeurs (nprof1 à nprof4). Tant l'analyse en composantes principales que l'analyse de la fiabilité ($\alpha = 0,70$) donnent des résultats satisfaisants. Nous construirons donc une variable agrégée NPROF qui regroupe les quatre comportements non professionnels.

Tableau 4-8
Analyse en composantes principales « Comportements non professionnels »

Items	Composante 1
<i>nprof1 : Parler de rechercher un autre travail en présence de l'équipe d'audit</i>	0,688
<i>nprof2 : Colporter des ragots à propos du cabinet ou de sa hiérarchie</i>	0,613
<i>nprof3 : Mettre en doute les méthodes de travail du cabinet en présence de l'équipe d'audit</i>	0,829
<i>nprof4 : Mettre en doute l'efficacité d'un audit, ou de l'audit en général, en présence de l'équipe</i>	0,789
Nombre d'items composant le facteur	4
% de variance expliquée par le facteur	54,0

Tableau 4-9
Fiabilité de l'échelle « Comportements non professionnels »

Items	Corrélation entre l'item et le score de l'échelle	Coefficient alpha si l'item est enlevé
<i>nprof1 : Parler de rechercher un autre travail en présence de l'équipe d'audit</i>	0,4660	0,6586
<i>nprof2 : Colporter des ragots à propos du cabinet ou de sa hiérarchie</i>	0,3981	0,6973
<i>nprof3 : Mettre en doute les méthodes de travail du cabinet en présence de l'équipe d'audit</i>	0,5900	0,5827
<i>nprof4 : Mettre en doute l'efficacité d'un audit, ou de l'audit en général, en présence de l'équipe</i>	0,5243	0,6210
Corrélation moyenne entre items	Nombre d'items	Coefficient Alpha
0,3808	4	0,7037

3.5 La mauvaise gestion de l'équipe d'audit

Trois items du questionnaire s'intéressent aux comportements de mauvaise gestion de l'équipe d'audit par les seniors (equip1 à equip3). Si l'analyse en composantes ne remet pas en cause la validité du construit, le test de fiabilité est moins satisfaisant que pour les autres catégories de comportements ($\alpha = 0,63$). Il reste cependant supérieur au seuil de 0,60 admis dans la littérature pour une étude exploratoire. Nous construirons donc une variable agrégée EQUIP qui cumule les trois items.

Tableau 4-10
Analyse en composantes principales de l'échelle « Mauvaise gestion de l'équipe »

Items	Composante 1
<i>equip1 : Encadrer insuffisamment un membre de votre équipe</i>	0,815
<i>equip2 : Evaluer trop rapidement un membre de votre équipe</i>	0,744
<i>equip3 : Mettre sous pression l'équipe au détriment de l'ambiance</i>	0,721
Nombre d'items composant le facteur	3
% de variance expliquée par le facteur	58,0

Tableau 4-11
Fiabilité de l'échelle « Mauvaise gestion de l'équipe »

Items	Corrélation entre l'item et le score de l'échelle	Coefficient alpha si l'item est enlevé
<i>equip1 : Encadrer insuffisamment un membre de votre équipe</i>	0,5133	0,4377
<i>equip2 : Evaluer trop rapidement un membre de votre équipe</i>	0,4238	0,5674
<i>equip3 : Mettre sous pression l'équipe au détriment de l'ambiance</i>	0,3982	0,5944
Corrélation moyenne entre items	Nombre d'items	Coefficient Alpha
0,3677	3	0,6336

3.6 Les explications de comportements

L'analyse en composante principale réalisée sur les excuses du modèle triangulaire de la responsabilité met bien en évidence les trois dimensions. Les analyses de fiabilité sont très bonnes pour les excuses de type I / S (alpha = 0,81), satisfaisante pour le type I / P (alpha = 0,67), mais non satisfaisante pour les excuses de type P / S (alpha = 0,50). Nous ne construirons donc que deux variables agrégées I / S et I / P. Pour un individu donné, ces deux variables correspondent à deux manières d'envisager la responsabilité de ses comportements adaptatifs : l'une à orientation interne (le manque de motivation), l'autre de nature externe (la pression liée au budget).

Tableau 4-12
Analyse en composantes principales de l'échelle « Excuses »

Items	Composante 1	Composante 2	Composante 3
<i>re1 : EQUIP – raison I / S</i>	0,895	0,016	0,039
<i>ra1 : RQA – raison I / S</i>	0,887	0,092	0,036
<i>rn1 : NPROF – raison I/S</i>	0,739	0,168	0,062
<i>re3 : EQUIP – raison I / P</i>	- 0,048	0,734	0,069
<i>ra3 : RQA – raison I / P</i>	0,119	0,763	0,139
<i>rn5 : NPROF – raison I / P</i>	0,230	0,768	0,086
<i>re5 : EQUIP – raison P / S</i>	0,073	- 0,047	0,648
<i>ra6 : RQA – raison P / S</i>	0,163	0,396	0,659
<i>rn2 : NPROF – raison P / S</i>	- 0,065	0,143	0,745
Alpha de Cronbach	0,8075	0,6731	0,5044
Nombre d'items composant le facteur	3	3	3
% de variance expliquée par le facteur	24,9	21,4	16,1

3.7 L'évaluation du niveau de contrôle

L'analyse en composantes principales des quatre items de la perception du niveau de contrôle des cabinets par les répondants (cont1 à cont4) met en évidence la bidimensionnalité que nous avons envisagée.

Tableau 4-13

Analyse en composantes principales de l'échelle « Perception du niveau de contrôle »

Items	Composante 1	Composante 2
<i>cont1 : Le processus de revue des dossiers est efficace pour garantir le caractère complet du travail réalisé</i>	0,151	0,821
<i>cont2 : Le processus de revue des dossiers est efficace pour garantir l'honnêteté du travail réalisé</i>	0,068	0,841
<i>cont3 : Le système d'évaluation des collaborateurs est efficace pour s'assurer de leur comportement professionnel</i>	0,818	0,169
<i>cont4 : Le système d'évaluation des collaborateurs est efficace pour détecter et récompenser les meilleurs auditeurs</i>	0,851	0,054
Corrélation entre items	0,41	0,42
Nombre d'items composant le facteur	2	2
% de variance expliquée par le facteur	33,5	35,3

Nous construirons donc une variable CONTRAV qui regroupe les items liés à la perception du niveau de contrôle du travail (cont1 et cont2 – coefficient de corrélation : 0,41) et une variable CONTPROF qui regroupe les items liés à la perception du niveau de contrôle des comportements (cont3 et cont4 – coefficient de corrélation : 0,42).

3.8 La fréquence des heures non déclarées

Deux mesures des heures supplémentaires non déclarées ont été effectuées : une mesure qualitative par un item de fréquence et une mesure quantitative. A la vue des questionnaires retournés, il s'avère que – si tous les participants ont indiqué une évaluation qualitative – un nombre élevé de répondants (32) n'a pas donné de réponses pour la mesure quantitative. Ceci confirme les appréhensions que nous avons à ce sujet lors de la construction du questionnaire. Afin de pouvoir exploiter le maximum de questionnaires, seule la variable qualitative HND mesurée par l'échelle de fréquence à cinq points sera utilisée pour les traitements. Nous nous sommes cependant assuré de la cohérence entre les deux mesures. D'une part, le coefficient de corrélation de Pearson entre les deux variables est tout à fait satisfaisant : 0,76. D'autre part, le tableau croisé des fréquences et des quantités des heures non déclarées confirme la bonne correspondance entre les deux variables.

Tableau 4-14
Quantité / Fréquence des heures non déclarées

	Fréquence des heures non déclarées						
		Jamais	Rarement	Parfois	Assez souvent	Très souvent	Total
Quantité heures non déclarées	0	14	2		1		16
	1			1			2
	2		2	3			5
	3		4	3			7
	5		5	10	6	2	23
	6		1	1	2	1	5
	7				2		2
	8				1	2	3
	9					1	1
	10		5	3	12	18	38
	12			1		1	2
	15				7	17	24
	16					1	1
	17					1	1
	20					8	8
	Total	14	19	22	31	52	138

3.9 Les variables liées à l'évaluation du contrat psychologique

Nous avons construit onze variables (eval 1 à eval 11) pour mesurer l'évaluation des différents éléments du contrat psychologique. Ces variables ont été construites à partir des variables de perception de promesses et des variables de perception de leur réalisation, en utilisant la méthode de rapprochement présentée à la section 1. Pour pouvoir les utiliser comme variables explicatives dans un modèle de régression multiple, nous devons au préalable nous assurer de leur indépendance. Hamilton (1992) considère qu'il ne doit pas y avoir de variables corrélées à plus de 0,80 pour effectuer des analyses de régression multiple. La matrice des corrélations montre l'existence d'une corrélation forte (0,71) entre deux variables : eval 10 (« De bonnes relations entre individus ») et eval 11 (« Une atmosphère agréable »). Même si cette valeur est inférieure au seuil préconisé par Hamilton, nous estimons que cette forte corrélation risque de compromettre la validité de nos analyses. Par conséquent, eval 10 et eval 11 seront agrégées dans une variable unique eval 1011 appelée « Environnement social ». Les autres variables d'évaluation des éléments du contrat psychologique seront conservées comme telles. Les notions de « Bonnes relations entre individus » et d'« Atmosphère agréable » avaient été séparées suite à nos entretiens préliminaires afin de souligner éventuellement la différence entre ce qui peut se passer au niveau général au sein du cabinet et au niveau des relations entre individus particuliers. Les réponses au questionnaire montrent en fait que cette distinction n'est pas aussi pertinente que nous l'avions envisagé.

Tableau 4-15
Corrélations entre variables d'évaluation des éléments du contrat psychologique

	<i>eval1</i>	<i>eval2</i>	<i>eval3</i>	<i>eval4</i>	<i>eval5</i>	<i>eval6</i>	<i>eval7</i>	<i>eval8</i>	<i>eval9</i>	<i>eval10</i>	<i>eval11</i>
<i>eval1</i>											
<i>eval2</i>	- 0,07										
<i>eval3</i>	0,07	0,43									
<i>eval4</i>	- 0,10	0,22	0,26								
<i>eval5</i>	0,11	0,02	0,17	0,11							
<i>eval6</i>	0,01	0,19	0,30	0,20	0,20						
<i>eval7</i>	0,12	0,07	0,19	0,00	0,11	0,23					
<i>eval8</i>	- 0,08	0,17	0,07	0,23	0,01	0,24	0,19				
<i>eval9</i>	0,06	0,13	0,11	0,25	0,00	0,07	0,15	0,05			
<i>eval10</i>	0,09	0,00	0,12	0,34	0,05	0,13	0,08	0,03	0,28		
<i>eval11</i>	0,08	0,10	0,18	0,34	0,16	0,18	0,10	0,11	0,25	0,71	

Conclusion de la section 3

Dans cette section, nous avons présenté la manière dont nous nous sommes assuré que les données fournies par le questionnaire de recherche peuvent servir de base à des analyses statistiques. Le questionnaire a fait l'objet de travaux de validation antérieurs à son administration, ainsi que d'un travail de validation des données recueillies qui n'a pas mis en évidence d'éléments anormaux. Notre enquête a obtenu un taux de réponse remarquable pour une enquête réalisée par voie postale, ce qui assure la validité externe de l'étude statistique réalisée à partir de notre échantillon de répondants. Ce taux de réponse élevé atteste aussi de l'intérêt que la population d'étude a manifesté dans le sujet. La fiabilité et la validité interne du questionnaire ont quant à elles été vérifiées à l'aide d'analyses en composantes principales et de test d'alpha de Cronbach. Seule une variable – l'utilisation d'excuses de type P / S – sera ignorée lors des traitements statistiques. Les autres variables du modèle présentent des caractéristiques psychométriques satisfaisantes.

Conclusion du chapitre IV

Au cours de ce chapitre, nous avons opérationnalisé les variables de notre recherche empirique quantitative, construit un modèle de recherche fonctionnel et développé une problématique ainsi que des hypothèses de recherche. La littérature sur le contrat psychologique et sur le comportement au travail des auditeurs a été mobilisée à cet effet. Nous avons en particulier défini plus précisément l'objectif de la partie quantitative de notre travail : il s'agit de mettre en évidence des liens statistiques de corrélation entre l'évaluation du contrat psychologique des auditeurs, leurs comportements adaptatifs et les explications qu'ils donnent de leurs comportements adaptatifs. Nous avons également procédé aux démarches de validation du questionnaire. Ce travail nous permet maintenant de passer à la présentation des résultats.

TROISIEME PARTIE

Présentation et analyse des résultats

Notre questionnaire de recherche a obtenu 170 réponses d'auditeurs et 57 réponses d'anciens auditeurs. Le courrier joint au questionnaire proposait aux répondants de recevoir une synthèse des résultats de l'enquête en nous envoyant leurs coordonnées (par courrier séparé de l'envoi du questionnaire pour assurer l'anonymat). 98 noms d'auditeurs ayant participé à l'enquête ont ainsi été récupérés ainsi que 36 noms d'anciens auditeurs, soit un total de 134 répondants identifiés sur 227 participants. Une synthèse des résultats de six pages a été envoyée à ces participants quelques mois après l'enquête. Inclus dans le courrier figurait un coupon-réponse sollicitant les répondants pour une participation à un entretien de recherche. Un total de douze volontaires se sont manifestés, à savoir cinq auditeurs en activité et sept anciens auditeurs. La totalité des grands cabinets français est représentée dans cet échantillon l'exception de KPMG. Neuf des interlocuteurs sont ou ont été actifs à Paris et trois en province.

Les entretiens se sont déroulés entre juin et août 1999, en quatre phases. Ils ont été réalisés sous la forme d'entretiens semi-directifs de recherche, avec le support d'un guide d'entretien élaboré afin de préciser les thèmes à aborder. Les entretiens ont débuté par la phrase d'entame suivante : « Quelle réaction vous ont inspiré le questionnaire et les résultats ? ». Ensuite, le guide incluait les éléments suivants, représentatifs des différents thèmes à aborder au cours de la conversation : les promesses des cabinets et leurs réalisations ; la gestion des ressources humaines dans les cabinets d'audit ; la mission d'audit et les relations interindividuelles ; la gestion des contraintes budgétaires et le stress ; les comportements de réduction de qualité.

Ces premiers entretiens ont été complétés par deux entretiens avec deux jeunes managers, non participants au questionnaire. Les remarques de ces deux interlocuteurs ont été intégrées dans l'analyse au même titre que celles des seniors d'audit encore en activité et des anciens auditeurs. Nous avons en outre rencontré deux membres de la hiérarchie des cabinets (un responsable de bureau de province et un DRH parisien). Ces deux entretiens, qui n'ont pas été enregistrés et n'ont pas été traités dans le cadre de la recherche en elle-même, ont été réalisés postérieurement à notre travail empirique de manière à recevoir un retour d'auditeurs expérimentés avec un niveau de responsabilité plus élevé.

L'usage consécutif d'une approche quantitative et d'une approche qualitative permettra d'avoir des éclairages intéressants (Dirsmith & Covaleski 1990). Il s'agira à la fois de donner de la substance aux résultats de la phase quantitative, mais aussi de se livrer à des investigations plus compréhensives que seule une méthode qualitative autorise. La présentation des résultats du questionnaire fera l'objet du premier chapitre de cette dernière partie. Nous nous livrerons à la vérification des hypothèses de recherche et procéderons à une discussion des résultats. Le sixième et dernier chapitre de notre travail se consacrera ensuite à la présentation des résultats de nos entretiens de recherche.

Chapitre V – Résultats de la recherche quantitative

La présentation des résultats de l'étude quantitative réalisée à partir du questionnaire de recherche aura lieu en deux étapes. Une première section s'intéressera tout d'abord à l'analyse des données brutes recueillies par le questionnaire. Il s'agira, dans une optique essentiellement descriptive, d'obtenir une vision concrète des phénomènes étudiés par l'intermédiaire d'une revue des principales caractéristiques des éléments de notre modèle de recherche. Nous aborderons successivement les modalités de la relation d'emploi des auditeurs seniors avec leur cabinet, puis la fréquence des comportements adaptatifs rapportés par notre population d'étude, ainsi que les explications qu'elle fournit à ses comportements. Ce travail se basera sur des traitements statistiques simples (tableaux croisés, tests univariés) et permettra de tester notre premier jeu d'hypothèses.

La deuxième section s'intéressera ensuite à la validation empirique du modèle explicatif par l'intermédiaire de traitements statistiques multivariés. Chacune des variables à expliquer de notre modèle a fait l'objet d'une série d'analyses de régression multiple à partir des variables explicatives. Il s'agira de mettre en évidence quels sont les déterminants significatifs des comportements étudiés. Afin d'assurer la validité des résultats obtenus, un soin particulier sera donné à la vérification des conditions de réalisation et d'interprétation des analyses de régression multiple. L'ensemble des traitements réalisés permettra de valider ou d'infirmer notre deuxième jeu d'hypothèses de recherche.

Pour conclure ce chapitre, la troisième section sera dédiée à une discussion des résultats obtenus. Il s'agira de retirer un certain nombre d'enseignements de l'étude et de la mise en relation de nos variables et d'en proposer une interprétation. Nous tenterons en particulier d'inscrire les résultats du questionnaire dans le contexte général de l'activité d'audit financier et de son évolution actuelle. Ce travail permettra également de procéder à la préparation de la phase qualitative de la recherche, dont les résultats seront présentés dans le chapitre suivant. Il s'agira de contribuer à identifier des thèmes d'investigation pertinents pour construire les entretiens.

Section 1 - Etude descriptive

La relation entre un auditeur et son cabinet a été envisagée dans cette recherche en tant que contrat psychologique. Nous avons vu que l'évolution du contrat psychologique est un phénomène dynamique susceptible d'être caractérisé par une succession de réévaluations déclenchées par des événements liés à l'évolution de l'individu dans la structure qui l'emploie. L'évaluation, à un moment donné, des contributions réciproques avec l'employeur décrit une position de l'auditeur sur son parcours dans le cabinet que nous avons tenté de mesurer par le questionnaire de recherche. L'objectif de cette section est de présenter de manière synthétique les données recueillies. Il s'agira tout d'abord d'obtenir une vision concrète des caractéristiques des phénomènes étudiés. Il s'agira ensuite de valider les hypothèses de recherche liées à ces aspects. Dans cette optique, nous nous attacherons successivement aux trois éléments de base du modèle de recherche. Le contrat psychologique des seniors d'audit et leur relation avec leurs cabinets seront abordés dans un premier temps (§1). Ensuite, nous nous intéresserons aux comportements adaptatifs des auditeurs (§2) et à leurs explications (§3).

1. Le contrat psychologique des auditeurs

La première partie de notre questionnement articule diverses hypothèses liées à l'évaluation du contrat psychologique des auditeurs, à la durée de leur séjour dans les cabinets et à l'impact éventuel d'un stage en audit. Tout d'abord, nous nous intéresserons aux perceptions des promesses des cabinets et de leur respect en mettant en parallèle les réponses des auditeurs et des anciens auditeurs (§1.1). Ensuite, nous nous livrerons à une analyse plus générale de la relation des auditeurs avec leur employeur sur la base de l'étude de l'intention de départ (§1.2). Enfin, nous chercherons à déterminer l'influence éventuelle d'un stage préalable en audit sur l'évaluation du contrat psychologique et l'intention de départ (§1.3).

1.1 Le contenu du contrat psychologique : promesses et respect des engagements

Une partie importante de notre questionnaire est dédiée à la mesure de la perception, par les répondants, des promesses de leur cabinet et de leur réalisation. Les résultats de l'enquête concernant la perception des promesses par les auditeurs en activité et les anciens auditeurs sont présentés dans le tableau 5-1. Les pourcentages figurant dans les deux colonnes de gauche du tableau représentent la proportion de répondants qui sont « Tout à fait d'accord » ou « Plutôt d'accord » que l'élément concerné a fait l'objet d'un engagement de la part de leur cabinet. Pour confirmer la similarité ou la différence de perceptions entre auditeurs et anciens auditeurs, un test de Khi-deux a été réalisé pour chaque élément. Ce test se base sur la comparaison des fréquences de chaque modalité de

réponse et a pour objectif de vérifier si la distribution des variables de perceptions des promesses est la même dans les deux échantillons. Les deux colonnes de droite du tableau fournissent respectivement la valeur du Khi-deux et sa signification statistique.

Tableau 5-1
Perception des promesses par les auditeurs et les anciens auditeurs (%)

<i>Élément du contrat</i>	<i>Auditeurs (n=170)</i>	<i>Anciens auditeurs (n=57)</i>	<i>Khi-deux</i>	<i>Signification</i>
Sécurité de l'emploi	23	22	1,894	0,755
Rémunération élevée	81	96	11,307	0,023
Rémunération à la performance	77	87	7,034	0,134
Travail intéressant	93	86	5,363	0,252
Expérience à l'étranger	43	44	1,578	0,813
Opportunités de carrière	89	83	4,654	0,325
Opportunités à l'extérieur	45	45	3,062	0,548
Formation de qualité	99	97	4,786	0,310
Autonomie dans le travail	78	55	13,311	0,010
Bonnes relations entre individus	80	75	1,550	0,818
Atmosphère agréable	79	70	3,535	0,473

On remarque que les deux éléments dont nous avons anticipé qu'ils ne feraient pas partie du consensus autour du contrat psychologique des auditeurs – la « Sécurité de l'emploi » et une « Expérience à l'étranger » – n'apparaissent effectivement pas pour la plupart des répondants comme ayant été promis par les cabinets. Ceci est particulièrement le cas pour la sécurité de l'emploi. Il semble donc que la dimension *up or out* de la vie d'auditeur soit bien intégrée par les jeunes diplômés qui évoluent dans les cabinets. On remarque d'autre part que, contrairement à ce que nous avons anticipé, les « Opportunités de carrière à l'extérieur du cabinet » ne sont majoritairement pas perçues comme des promesses de la part des cabinets. Il se peut que le caractère potentiellement large de cet aspect n'ait pas été en mesure de générer la perception de promesses spécifiques. Les autres éléments du contrat font l'objet d'un consensus plus ou moins large. Il y a en particulier quasi-unanimité sur l'élément « Formation professionnelle de qualité ». On ne remarque pas de différence statistiquement significative entre auditeurs et anciens auditeurs, à l'exception de l'élément « Autonomie dans le travail » – qui n'a été perçu comme une promesse que par 55% des anciens auditeurs contre 78% des auditeurs en activité – ainsi qu'une différence de plus faible ampleur concernant la « Rémunération élevée » qui a davantage été perçue par les anciens auditeurs (96% contre 81%). Il est toutefois difficile d'imaginer une explication à ces différences.

Pour compléter ce premier résultat, nous avons effectué une analyse de classification hiérarchique de l'échantillon d'auditeurs en utilisant comme variables de regroupement les variables de perception des promesses du contrat psychologique. Le traitement fait apparaître trois classes – une classe de 119 individus, une classe de 31 individus, une classe de 11 individus – ainsi que 9 individus isolés⁷². La perception des promesses de chaque élément du contrat pour les trois classes est présentée dans le tableau 5-2. De la même manière que pour le tableau 5-1, les pourcentages indiqués dans chaque colonne représentent la proportion de répondants qui sont « Tout à fait d'accord » ou « Plutôt d'accord » avec le fait que le cabinet s'est engagé sur l'élément en question.

Tableau 5-2
Perception des promesses pour les classes hiérarchiques d'auditeurs (%)

	<i>Classe 1</i> <i>(n=119)</i>	<i>Classe 2</i> <i>(n=31)</i>	<i>Classe 3</i> <i>(n=11)</i>
Rémunération élevée	87	71	83
Rémunération à la performance	98	0	91
Travail intéressant	96	93	73
Opportunités de carrière	100	87	0
Formation professionnelle	100	100	91
Autonomie dans le travail	83	74	73
Bonnes relations entre individus	82	78	100
Atmosphère agréable	81	81	100

On note que la classe 2 se différencie par l'absence de perception de la promesse de rémunération à la performance. La classe 3 se distingue quant à elle par la non-perception de l'engagement concernant les opportunités de carrière ainsi que, plus généralement, par la tendance à avoir un peu moins de réponses « Plutôt d'accord » et « Tout à fait d'accord » pour la plupart des promesses. Le nombre d'auditeurs est toutefois faible dans ces deux classes. La plupart des répondants – soit 119 sur 170 – semble percevoir globalement les mêmes promesses. Nous pouvons donc en conclure l'existence d'un consensus à peu près général entre les auditeurs sur l'existence de huit éléments dans le contrat psychologique qui les lie à leur cabinet. Ceci nous permet de le caractériser en tant que contrat normatif comprenant une rémunération élevée, une rémunération basée sur la performance, un travail intéressant, des opportunités de carrière, une formation professionnelle de qualité, l'autonomie dans le travail, de bonnes relations entre individus et une atmosphère agréable.

⁷² Les différences entre classes sont apparues à des valeurs faibles de l'indice de fusion, ce qui indique une homogénéité forte de la population et des différences minimales entre les classes.

Le tableau 5-3 indique la perception, par les répondants, de la réalisation des engagements liés à ce contrat normatif. Les pourcentages figurant dans les deux colonnes de gauche du tableau représentent la proportion de répondants qui sont « Tout à fait d'accord » ou « Plutôt d'accord » avec le fait que l'engagement de leur cabinet sur l'élément en question a été respecté. Les deux colonnes de droite donnent respectivement la valeur du Khi-deux et sa signification statistique.

Tableau 5-3
Perception du respect des éléments du contrat normatif (%)

<i>Élément du contrat normatif</i>	<i>Auditeurs (n=170)</i>	<i>Anciens auditeurs (n=57)</i>	<i>Khi-deux</i>	<i>Signification</i>
Rémunération élevée	64	74	4,966	0,291
Rémunération à la performance	57	54	7,022	0,135
Travail intéressant	75	56	16,098	0,003
Opportunités de carrière	65	51	11,620	0,020
Formation de qualité	87	86	2,662	0,616
Autonomie dans le travail	81	72	3,392	0,415
Bonnes relations entre individus	83	54	20,067	0,000
Atmosphère agréable	73	46	30,223	0,000

Dans l'ensemble, les auditeurs en activité ont une bonne appréciation de la réalisation des éléments de leur contrat normatif. Seules les « Opportunités de carrière », la « Rémunération élevée » et surtout la « Rémunération à la performance » recueillent un nombre un plus faible de réponses favorables. Les différences statistiquement significatives entre auditeurs et anciens auditeurs concernent le « Travail intéressant », les « Opportunités de carrières », les « Bonnes relations entre individus » et l'« Atmosphère agréable ». Pour ces éléments, le niveau de satisfaction est plus faible chez les anciens auditeurs. Si le sens de cette différence était prévisible, son ampleur est particulièrement élevée pour les deux éléments liés à l'environnement humain. Ce point sera abordé lors de la phase qualitative de la recherche.

Au-delà de cette analyse des réponses aux items du questionnaire, deux variables agrégées ont été construites pour confirmer que les auditeurs encore en activité ont une appréciation plus favorable de leur contrat psychologique que les anciens auditeurs. Une première variable représente le cumul des évaluations négatives (ruptures) des éléments du contrat normatif et une deuxième variable cumule leurs évaluations positives (respects). Un test de Kolmogorov-Smirnov a ensuite été réalisé sur ces variables. Ce test – qui se base sur la comparaison des fonctions de répartition des variables sur les deux échantillons – permet de vérifier si les deux échantillons ont la même distribution pour les deux variables. Le tableau 5-4 fournit les résultats des tests ainsi que les moyennes des variables.

Tableau 5-4**Test de Kolmogorov-Smirnov : évaluation du contrat auditeurs / anciens auditeurs**

	<i>Moyennes des variables</i>		<i>Test de Kolmogorov-Smirnov</i>	
	<i>Auditeurs (n=170)</i>	<i>Anciens auditeurs (n=57)</i>	<i>Z</i>	<i>Signification</i>
Evaluations négatives	- 4,38	- 6,63	1,581	0,013
Evaluations positives	5,00	4,28	1,091	0,185

Le test montre que l'évaluation du contrat psychologique par les anciens auditeurs est significativement plus faible que pour les anciens auditeurs en activité. Il est intéressant de constater que cette différence est due non pas aux évaluations positives – qui ne sont pas différentes statistiquement – mais aux évaluations négatives, c'est-à-dire aux ruptures de contrat. Il semble donc que l'évolution dans le temps de l'évaluation du contrat soit marquée par une augmentation des évaluations négatives sur certains éléments.

1.2 Intention de départ et évaluation du contrat psychologique

Traditionnellement, l'audit est perçu par les jeunes diplômés qui y commencent leur carrière comme une étape de relativement courte durée. Nous avons cherché à confirmer ce résultat en étudiant les intentions de départ des auditeurs encore en cabinet. Le tableau 5-5 fournit, pour chaque niveau d'ancienneté de notre échantillon, la répartition des répondants en fonction de leurs réponses aux questions « *Envisagez-vous de quitter bientôt l'audit ?* » et « *Etes-vous en recherche active d'un emploi ?* ».

Tableau 5-5**Tableau croisé : ancienneté et attitude de départ**

<i>Ancienneté</i>	<i>1 an (n=24)</i>	<i>2 ans (n=74)</i>	<i>3 ans (n=53)</i>	<i>4 ans (n=19)</i>	<i>Total (n=170)</i>
Pas de départ envisagé	15 (62%)	29 (39%)	13 (24%)	9 (47%)	66
Départ envisagé	5 (21%)	29 (39%)	19 (36%)	3 (16%)	56
Recherche active d'un emploi	4 (17%)	16 (22%)	21 (40%)	7 (37%)	48

On constate une augmentation progressive selon le niveau d'ancienneté de la proportion des auditeurs qui envisagent de partir et de ceux qui sont en recherche active d'un autre emploi. Un test de Khi-Deux confirme que cette différence est statistiquement significative (valeur : 15,609 ; signification : 0,016). La tendance s'inverse toutefois pour les personnes qui ont quatre ans d'expérience. Il semble que pour ces auditeurs – qui viennent d'atteindre le grade de superviseur – un palier ait été franchi à partir duquel une bonne partie d'entre eux envisagent de rester encore quelque temps. Il faut toutefois rester prudent sur ce résultat en raison de l'effectif plus faible de cette tranche d'ancienneté.

Dans la continuité de ce que nous avons observé sur la différence d'évaluation du contrat psychologique entre auditeurs et anciens auditeurs, nous avons testé l'hypothèse que les auditeurs qui envisagent de partir se trouvent dans une évaluation de leur contrat moins favorable. Nous avons testé cette hypothèse selon deux approches. Dans un premier temps, nous avons effectué une analyse pour les deux variables agrégées d'évaluation du contrat psychologique. Les résultats en sont présentés dans le tableau 5-6.

Tableau 5-6
Test de Kolmogorov-Smirnov : évaluation du contrat et intention de départ

	<i>Moyennes des variables</i>		<i>Test de Kolmogorov-Smirnov</i>	
	<i>Départ non envisagé (n=66)</i>	<i>Départ envisagé (n=104)</i>	<i>Z</i>	<i>Signification</i>
Evaluations négatives	- 3,19	- 5,14	1,627	0,010
Evaluations positives	5,70	4,56	1,542	0,017

Il ressort de cette analyse que l'évaluation du contrat est effectivement moins favorable pour les auditeurs qui envisagent de partir. Afin d'obtenir une analyse plus fine de ce résultat, le tableau 5-7 s'intéresse aux variables d'évaluation de chaque élément du contrat prises individuellement. Compte tenu de l'étendue des valeurs prises par ces variables (de + 2 à - 4), il n'est plus possible, comme nous l'avons fait pour les items de respect des engagements, de réaliser un test de Khi-deux pour vérifier la similarité des distributions entre les deux échantillons (ce test ne s'applique que pour des distributions à modalités peu nombreuses). A défaut, nous avons réalisé un test t sur nos variables. Ce test a pour objectif de comparer les moyennes des variables sur les deux sous-échantillons.

Tableau 5-7
Test t : évaluation des éléments du contrat normatif et intention de départ

	<i>Moyennes</i>		<i>Test t</i>	
	<i>Départ non envisagé (n=66)</i>	<i>Départ envisagé (n=104)</i>	<i>t</i>	<i>Signification</i>
Rémunération élevée	0,33	- 0,13	2,295	0,023
Rémunération à la performance	0,05	- 0,46	2,128	0,035
Travail intéressant	0,50	- 0,13	3,308	0,001
Opportunités de carrière	0,08	- 0,26	1,572	0,118
Formation de qualité	0,36	0,00	1,860	0,065
Autonomie dans le travail	0,65	0,50	0,903	0,368
Bonnes relations entre individus	0,68	0,45	1,294	0,198
Atmosphère agréable	0,70	0,12	3,325	0,001

Quatre des huit éléments du contrat normatif apparaissent comme mieux évalués par les auditeurs qui n'envisagent pas de partir prochainement. Ceci confirme que l'évaluation du contrat psychologique des auditeurs qui envisagent de partir est moins favorable que celle des auditeurs n'envisageant pas de partir. Il est intéressant de relever le caractère très matériel – « *transactionnel* » pour reprendre le vocabulaire des théoriciens du contrat psychologique – de ces éléments.

Afin de compléter l'analyse, nous avons effectué les mêmes traitements pour comparer les auditeurs qui envisagent simplement de partir avec ceux qui affirment être déjà en recherche active d'un autre emploi. Le tableau 5-8 présente les résultats pour les variables agrégées et le tableau 5-9 pour variables d'évaluation des éléments du contrat prises individuellement.

Tableau 5-8
Test de Kolmogorov-Smirnov : évaluation du contrat et recherche d'emploi

	<i>Moyennes</i>		<i>Test de Kolmogorov-Smirnov</i>	
	<i>Pas de recherche active (n=56)</i>	<i>Recherche active (n=48)</i>	<i>Z</i>	<i>Signification</i>
Evaluations négatives	- 5,02	- 5,28	0,711	0,693
Evaluation positives	4,67	4,44	0,409	0,996

Tableau 5-9
Test t : évaluation des éléments du contrat normatif et recherche d'emploi

	<i>Moyennes</i>		<i>Test t</i>	
	<i>Pas de recherche active (n=56)</i>	<i>Recherche active (n=48)</i>	<i>t</i>	<i>Signification</i>
Rémunération élevée	0,05	- 0,35	1,412	0,161
Rémunération à la performance	- 0,36	- 0,56	0,698	0,487
Travail intéressant	- 0,11	- 0,17	0,207	0,836
Opportunités de carrière	- 0,34	- 0,17	- 0,625	0,533
Formation de qualité	- 0,09	0,12	- 0,812	0,419
Autonomie dans le travail	0,52	0,48	0,180	0,858
Bonnes relations entre individus	0,50	0,40	0,413	0,680
Atmosphère agréable	0,27	- 0,04	1,169	0,245

Il apparaît qu'il n'y a pas de différence statistiquement significative – parmi les auditeurs envisageant de quitter bientôt leur cabinet – entre ceux qui sont en recherche active d'un emploi et les autres. Ce résultat est intéressant, car il semble indiquer qu'un individu donné atteint une sorte de palier au moment où il envisage de partir et que, une fois cette possibilité envisagée, l'évaluation du contrat psychologique se stabilise.

1.3 Stage et évaluation du contrat psychologique

L'intérêt d'un stage en entreprise est d'apprendre à connaître l'organisation et son secteur d'activité de l'intérieur, ce qui permet d'être recruté en connaissance de cause. On peut donc s'attendre à ce que l'évaluation du contrat par les auditeurs ayant fait un stage en audit soit différente. Nous avons ainsi cherché à vérifier que les anciens stagiaires ont une meilleure évaluation de leur contrat psychologique que ceux qui n'ont pas fait de stage en audit. Le tableau 5-10 présente les résultats pour les variables agrégées et le tableau 5-11 pour les variables d'évaluation des différents éléments du contrat.

Tableau 5-10
Test de Kolmogorov-Smirnov : évaluation du contrat et stage

	<i>Moyennes</i>		<i>Test de Kolmogorov-Smirnov</i>	
	<i>Stage (n=105)</i>	<i>Pas de stage (n=65)</i>	<i>Z</i>	<i>Signification</i>
Evaluations négatives	- 3,93	- 5,11	0,868	0,438
Evaluation positives	5,28	4,56	1,077	0,196

Tableau 5-11
Test t : évaluation des éléments du contrat normatif et stage

	<i>Moyennes</i>		<i>Test t</i>	
	<i>Stage (n=105)</i>	<i>Pas de stage (n=65)</i>	<i>t</i>	<i>Signification</i>
Rémunération élevée	0,10	- 0,05	- 0,692	0,490
Rémunération à la performance	- 0,24	- 0,29	- 0,228	0,820
Travail intéressant	0,29	- 0,17	- 2,048	0,043
Opportunités de carrière	0,03	- 0,38	- 1,939	0,054
Formation de qualité	0,28	- 0,06	- 1,637	0,104
Autonomie dans le travail	0,70	0,34	- 1,983	0,050
Bonnes relations entre individus	0,70	0,29	- 2,033	0,045
Atmosphère agréable	0,47	0,15	- 1,629	0,105

Malgré des moyennes qui semblent plus favorables pour les anciens stagiaires, on ne constate pas de différence statistiquement significative pour les variables agrégées. Pour les éléments du contrat pris un à un, en revanche, trois éléments apparaissent significatifs. L'évaluation du contrat psychologique n'est donc que partiellement plus favorable chez les anciens stagiaires. On peut interpréter ce demi-résultat en avançant qu'il est vraisemblable que les effets du stage soient annulés au bout d'un certain temps. Le même test effectué sur des assistants aurait sans doute donné des résultats plus tranchés. Ceci dit, il n'est pas anodin de constater que les différences entre les anciens stagiaires et les autres auditeurs

portent sur les trois éléments les plus liés à l'exercice du métier en lui-même : l'intérêt du travail, les relations entre les individus et l'autonomie dans le travail. Ce sont ces aspects-là qui sont le mieux susceptibles d'être appréhendés par un stagiaire.

Nous avons d'autre part cherché à voir si les anciens stagiaires envisagent de rester plus longtemps que les autres auditeurs. Le tableau 5-12 présente les résultats d'une analyse croisée de la correspondance entre le fait d'avoir effectué un stage et l'attitude par rapport au départ (contrôlé pour l'ancienneté).

Tableau 5-12
Tableau croisé : stage par rapport à intention de départ

		<i>Pas de stage (n=47)</i>	<i>Stage (n=80)</i>
Ancienneté : 2 ans	Pas d'intention de départ	11 (42%)	18 (37%)
	Intention de départ	10 (39%)	19 (40%)
	Recherche active d'un emploi	5 (19%)	11 (23%)
Ancienneté : 3 ans	Pas d'intention de départ	3 (14%)	10 (31%)
	Intention de départ	9 (43%)	10 (31%)
	Recherche active d'un emploi	9 (43%)	12 (38%)

Le Khi-deux est respectivement de 0,211 (signification : 0,90) pour l'ancienneté de deux ans et 2,056 pour l'ancienneté de trois ans (signification : 0,36). Il n'y a donc pas de différence statistiquement significative entre les anciens stagiaires et les autres auditeurs sur la volonté de rester plus longtemps dans le cabinet.

2. Analyse des fréquences de comportements adaptatifs

Notre enquête a cherché à mesurer la fréquence d'apparition des comportements adaptatifs chez les auditeurs de notre échantillon. L'étude explicative utilisera des variables agrégées de comportements (RQA – NPROF – EQUIP), mais dans la phase descriptive nous nous intéresserons directement aux fréquences indiquées pour les comportements pris individuellement. Ces fréquences étant celles qui ont été reportées par les répondants eux-mêmes, il se pose la question de leur sincérité. L'anonymat du questionnaire permet de lever certaines des craintes à ce sujet. Toutefois, des auditeurs peuvent malgré tout fournir des réponses qui ne reflètent pas leur comportement réel afin de protéger l'image de leur employeur, et donc pour partie la leur. Ce genre de difficultés, caractéristique malheureusement incontournable des enquêtes par questionnaires, n'est qu'indirectement contrôlable. Pour notre part, nous effectuerons une comparaison des fréquences de réponse des auditeurs et des anciens auditeurs. Dans la mesure où les biais de désirabilité sociale sont *a priori* moindres pour les anciens auditeurs, une similarité de réponses entre les deux échantillons augurera de la fiabilité des réponses des auditeurs. Ce travail sera effectué

successivement pour les comportements de réduction de qualité (§2.1), les comportements de mauvaise gestion des équipes (§2.2) et les comportements non professionnels (§2.3). Il sera accompagné de quelques commentaires sur les résultats obtenus, même si l'essentiel du travail d'interprétation sera réalisé lors de la section 3.

2.1 Les comportements de réduction de qualité

Le tableau 5-13 présente les fréquences des comportements de réduction de qualité de l'audit telles qu'elles ont été admises par les répondants au questionnaire. Ce tableau indique – pour chaque comportement et chaque fréquence – le pourcentage d'auditeurs et, entre parenthèses, le pourcentage d'anciens auditeurs concernés. Les colonnes de droite donnent la valeur du Khi-deux utilisé pour tester l'égalité des distributions de fréquences entre auditeurs et anciens auditeurs, ainsi que sa signification statistique.

Tableau 5-13
Fréquence des comportements de réduction de qualité
Auditeurs n=170 (Anciens auditeurs n=57)

<i>Comportement</i>	<i>Très souvent</i>	<i>Assez souvent</i>	<i>Parfois</i>	<i>Rarement</i>	<i>Jamais</i>	<i>Khi-deux</i>	<i>Sig.</i>
Réduction du travail	1 (7)	12 (16)	40 (33)	37 (35)	10 (9)	6,451	0,168
Revue superficielle	2 (4)	14 (16)	39 (46)	37 (26)	8 (9)	2,574	0,631
Explication insuffisante	2 (2)	9 (19)	34 (40)	37 (25)	18 (14)	6,271	0,180
Point technique ignoré	2 (5)	16 (30)	22 (21)	41 (26)	19 (18)	8,237	0,083
Problème non approfondi	1 (2)	6 (14)	18 (23)	42 (39)	33 (23)	5,765	0,217
Manipulation de tests	0 (2)	8 (12)	12 (25)	24 (14)	56 (47)	8,975	0,031
Fraude	0 (0)	0 (0)	2 (11)	6 (12)	92 (77)	11,707	0,003

On remarque que les formes de comportements les plus graves (manipulations de tests substantifs et surtout fraude) sont les moins fréquents et qu'une proportion très importante des auditeurs affirme ne jamais en commettre. Les autres comportements sont moins rares et une bonne partie des auditeurs en effectuent au moins « Parfois ». Ils restent toutefois peu nombreux pour les fréquences élevées. Parmi eux, c'est le non-approfondissement d'une difficulté rencontrée qui est le moins répandu – ce qui est rassurant, car il s'agit là de l'objet même du travail d'audit. À première vue, les anciens auditeurs semblent admettre des fréquences de comportements de réduction de qualité supérieures à celles des auditeurs en activité. Les tests de Khi-deux montrent cependant que ces différences ne sont pas statistiquement significatives, à l'exception des manipulations de tests substantifs et de la fraude. Celle-ci, en particulier, est admise par 23 % des anciens auditeurs contre 8 % des auditeurs en activité. Il semble donc que des biais de réponse assez forts soient intervenus à ce niveau. La situation est similaire dans le cas de

la manipulation des tests substantifs, ce qui nous conforte dans la décision prise au chapitre IV de l'écarter de la construction de la variable agrégée RQA. En ce qui concerne les autres comportements de réduction de qualité, les anciens auditeurs n'admettent pas une fréquence significativement plus élevée et on peut donc estimer que les réponses données par les auditeurs sont fiables.

Les fréquences des réductions de qualité relevées dans notre étude sont en ligne avec les études anglo-saxonnes, c'est-à-dire relativement faibles dans l'ensemble. Le niveau de conscience professionnelle des auditeurs apparaît donc plutôt élevé et conforme à leur réputation. Une comparaison avec les résultats de Otley & Pierce (1996a) et de Malone & Roberts (1996) est présentée dans le tableau 5-14.

Tableau 5-14

Fréquences de réductions de qualité : France n=170 (Irlande n=260) USA n=257

<i>Comportement</i>	<i>Très souvent</i>	<i>Assez souvent</i>	<i>Parfois</i>	<i>Rarement</i>	<i>Jamais</i>
Réduction du travail	1 (3) 0	12 (10) 4	40 (20) 25	37 (31) 45	10 (36) 26
Revue superficielle	2 (0) 1	14 (7) 0	39 (34) 6	37 (36) 43	8 (23) 52
Explication insuffisante	2 (0) 0	9 (6) 2	34 (31) 13	37 (38) 43	18 (25) 42
Point technique ignoré	2 (0) 0	16 (4) 1	22 (25) 7	41 (33) 34	19 (38) 58
Fraude (<i>false sign-off</i>)	0 (5) 0	0 (9) 2	2 (12) 4	6 (30) 23	92 (44) 75

Certes, les fréquences relevées dans notre étude peuvent sembler supérieures à celles obtenues dans les recherches anglo-saxonnes. Mais il est difficile d'en conclure que les auditeurs français sont moins consciencieux que leurs collègues américains ou irlandais dans la mesure où des différences culturelles ont pu biaiser la compréhension des questions ou la manière d'y répondre. Le seul comportement plus fréquemment admis par les auditeurs anglo-saxons est la fraude, qui est avouée par 54 % des Irlandais contre seulement 8 % des Français et 27% des Américains. Compte tenu de la sensibilité de cette question, ce résultat est à prendre avec prudence. Il est possible que la notion de fraude puisse être comprise de manière différente selon les pays, ou alors qu'elle soit admise plus ou moins volontiers.

2.2 La mauvaise gestion de l'équipe d'audit

Le tableau 5-15 présente les fréquences des comportements de mauvaise gestion de l'équipe telles qu'elles ont été admises par les répondants du questionnaire. Comme pour les comportements de réduction de qualité, ce tableau indique pour chaque fréquence des comportements le pourcentage d'auditeurs – et entre parenthèses le pourcentage d'anciens auditeurs – l'ayant donné comme réponse. Les colonnes de droite donnent la valeur du test de Khi-deux utilisé pour tester l'égalité des distributions de fréquences, ainsi que sa signification statistique.

Tableau 5-15
Mauvaise gestion de l'équipe d'audit
Auditeurs n=170 (Anciens auditeurs n=57)

<i>Comportement</i>	<i>Très souvent</i>	<i>Assez souvent</i>	<i>Parfois</i>	<i>Rarement</i>	<i>Jamais</i>	<i>Khi-deux</i>	<i>Sig.</i>
Encadrement insuffisant	5 (7)	18 (25)	41 (33)	31 (25)	5 (10)	4,922	0,295
Evaluation trop rapide	6 (7)	17 (30)	33 (21)	35 (30)	9 (12)	6,667	0,155
Mise sous pression	3 (5)	9 (16)	28 (33)	48 (28)	12 (18)	7,950	0,093

Conformément à ce qui passe pour les comportements de réduction de qualité, les comportements de mauvaise gestion de l'équipe ne sont statistiquement pas plus souvent admis par les anciens auditeurs que par les auditeurs en activité. Ceci nous conforte dans leur fiabilité. Plus généralement, on constate que la proportion de répondants qui négligent au moins « Assez souvent » les éléments liés à leur travail de supervision est relativement importante. Il semblerait que la pression sur les budgets de la mission d'audit se fasse particulièrement ressentir à ce niveau, davantage que pour l'exécution du travail. Si ce résultat est rassurant d'un certain point de vue pour les cabinets, on peut s'interroger au niveau de ses conséquences sur la motivation des équipes. Il confirme en outre les résultats de Emby & Etherington (1996) sur la faible importance des aspects liés à la gestion des ressources humaines dans le système de valeurs des cabinets. Parallèlement, il rejoint les travaux des recherches réalisés dans les pays anglo-saxons qui soulignent les problèmes liés au fonctionnement du système d'évaluation des collaborateurs (Hunt 1995).

2.3 Les comportements non professionnels

Le tableau 5-16 présente les fréquences des comportements non professionnels telles qu'elles ont été admises par les répondants du questionnaire. Comme pour les autres comportements adaptatifs, ce tableau indique la distribution des réponses des auditeurs et des anciens auditeurs, ainsi que la valeur et la signification statistique du test de Khi-deux.

Tableau 5-16
Comportements non professionnels
Auditeurs n=170 (Anciens auditeurs n=57)

<i>Comportement</i>	<i>Très souvent</i>	<i>Assez souvent</i>	<i>Parfois</i>	<i>Rarement</i>	<i>Jamais</i>	<i>Khi-deux</i>	<i>Sig.</i>
Parler de chercher un travail	5 (4)	17 (25)	29 (35)	24 (17)	25 (19)	3,193	0,526
Colporter des ragots	5 (9)	14 (25)	29 (32)	32 (23)	20 (12)	6,622	0,157
Mettre en doute les méthodes	1 (0)	11 (12)	29 (28)	33 (42)	26 (18)	2,894	0,576
Mettre en doute l'audit	1 (0)	10 (16)	27 (28)	35 (32)	27 (25)	2,167	0,705

On remarque que les comportements non professionnels ne sont statistiquement pas plus souvent admis par les anciens auditeurs que par les auditeurs en activité. Ils apparaissent un peu moins fréquents que ceux liés à la gestion des équipes, avec une plus grande proportion de réponses « Jamais ». Cependant, le nombre de ceux qui mettent en doute la valeur de l'audit ou la pertinence de l'approche de leur cabinet nous semble élevée. On aurait pu s'attendre à une croyance plus importante des auditeurs en leur métier. Or, il apparaît un nombre relativement important de répondants qui n'hésitent pas à émettre leurs doutes en présence de l'équipe. Certes, il est difficile au simple vu de ces résultats de mesurer la profondeur de ce doute. Il ne s'agit peut-être là que d'une manifestation de ce que Dirsmith & Covalski (1985) appellent « *the auditor's occupational hazard of being a cynic* » (le cynisme en tant que risque professionnel de l'auditeur...) sans que cela ne reflète nécessairement des doutes réels. Il serait également possible que les comportements non professionnels constituent une sorte d'exutoire au sein des cabinets. En effet, il s'agit de la dimension de rôle la plus à même de supporter quelques manquements sans conséquences trop dommageables pour les cabinets. Ce point méritera d'être abordé de manière plus précise pendant la phase qualitative de la recherche.

3. Analyse des explications de comportement

De la même manière que pour la fréquence des comportements adaptatifs en eux-mêmes, nous avons effectué une comparaison de la fréquence des réponses entre auditeurs et anciens auditeurs concernant les explications données par les répondants à ces comportements. Nous présenterons successivement les résultats des tests liés aux explications données pour les comportements de réduction de qualité (§3.1), aux explications données pour la mauvaise gestion de l'équipe d'audit (§3.2) et aux explications pour les comportements non professionnels (§3.3). Nous concluons ce paragraphe en réfléchissant à notre stratégie de mesure de la violation du contrat psychologique, dont nous avons émis l'idée qu'elle était liée à la nature des explications fournies par les individus (§3.4).

3.1 Les explications pour les comportements de réduction de qualité

Le tableau 5-17 présente les résultats du questionnaire concernant les raisons données par les répondants à leurs comportements de réduction de qualité. Le tableau donne les résultats pour les auditeurs et pour les anciens auditeurs. Il fournit également la valeur et la signification statistique du Khi-deux utilisé pour comparer les distributions de fréquences entre l'échantillon d'auditeurs et l'échantillon d'anciens auditeurs. Ce tableau – qui doit être considéré avec prudence compte tenu de biais de désirabilité sociale potentiels – confirme la réputation de conscience professionnelle des auditeurs malgré une pression liée au budget considérée comme forte.

Tableau 5-17
Explications des comportements de réduction de qualité (en %)
Auditeurs n=170 (Anciens auditeurs n=57)

<i>Raison</i>	<i>Tout à fait d'accord</i>	<i>Plutôt d'accord</i>	<i>Sans opinion</i>	<i>Plutôt pas d'accord</i>	<i>Pas du tout d'accord</i>	<i>Khi-deux</i>	<i>Sig.</i>
La pression liée au budget est trop forte	18 (25)	39 (42)	8 (19)	23 (14)	12 (0)	14,438	0,006
Votre hiérarchie vous l'a demandé	8 (5)	41 (46)	7 (14)	24 (18)	20 (18)	4,073	0,396
Vous manquez de motivation	5 (4)	17 (33)	9 (21)	44 (21)	25 (21)	16,842	0,002
Vous n'aimez pas la tâche concernée	5 (7)	28 (26)	11 (19)	35 (30)	21 (18)	3,678	0,451
Le point concerné est non significatif	33 (37)	53 (46)	5 (11)	5 (4)	4 (4)	3,336	0,503
Tout le monde dans le cabinet va parfois trop vite	7 (17)	33 (30)	22 (26)	25 (19)	13 (7)	7,250	0,123

On remarque que les auditeurs justifient le plus souvent leurs réductions de qualité par une référence à la non-significativité des points d'audit concernés ou à une intervention de la hiérarchie. Si ces explications correspondent à la réalité, cela peut en minimiser le caractère dysfonctionnel. Cela n'empêche pas l'existence d'une minorité plus incontrôlable : une analyse plus détaillée montre que les auditeurs qui sont d'accord avec l'idée que le manque de motivation joue un rôle dans leurs comportements – soit 37 individus (22 %) – ont une fréquence de réductions de qualité significativement supérieure et justifient également plus souvent leurs comportements par le fait qu'ils n'aiment pas la tâche concernée. Ces auditeurs représentent également les deux tiers de ceux qui admettent frauder.

On note d'autre part que deux explications sont fournies avec des fréquences différentes par les anciens auditeurs et par les auditeurs en activité. L'une d'entre elles était attendue : le manque de motivation. Si l'on admet que les anciens auditeurs répondent sur la base de leurs dernières expériences dans le cabinet, il est normal que pendant leur dernière période la part de ceux qui ont pu être démotivés ait été plus élevée. En outre, il est vraisemblable qu'il soit plus facile d'admettre cette explication pour un ancien auditeur. La différence de réponse au niveau de la pression budgétaire est plus difficile à interpréter. Une hypothèse est que les auditeurs en activité sont plus hésitants à accepter l'idée que la pression puisse avoir un impact sur la qualité. Quoi qu'il en soit, ces deux résultats laissent penser que des biais de réponse sont apparus au niveau des explications données par les auditeurs pour leurs réductions de qualité – à l'inverse des fréquences des comportements en elles-mêmes qui semblent avoir été plus correctement reportées.

3.2 Les explications pour les comportements non professionnels

Le tableau 5-18 présente les résultats du questionnaire concernant les raisons données par les répondants pour leurs comportements non professionnels. Comme pour les explications données aux comportements de réduction de qualité, le tableau donne les résultats pour les auditeurs et, entre parenthèses, pour les anciens auditeurs. Il fournit également la valeur et la signification statistique du Khi-deux pour comparer les distributions de fréquences entre l'échantillon d'auditeurs et l'échantillon d'anciens auditeurs.

Tableau 5-18
Explications des comportements non professionnels (%)
Auditeurs n=170 (Anciens auditeurs n=57)

<i>Raison, en %</i>	<i>Tout à fait d'accord</i>	<i>Plutôt d'accord</i>	<i>Sans opinion</i>	<i>Plutôt pas d'accord</i>	<i>Pas du tout d'accord</i>	<i>Khi-deux</i>	<i>Sig.</i>
La pression liée au budget vous a excédé	11 (11)	24 (33)	19 (14)	24 (32)	22 (11)	6,441	0,169
Tout le monde le fait dans le cabinet	7 (12)	44 (37)	15 (18)	18 (26)	17 (7)	6,151	0,188
Cela n'a pas de conséquences	3 (9)	28 (18)	21 (21)	25 (35)	24 (18)	7,409	0,116
Vous êtes de nature critique	15 (12)	61 (63)	14 (11)	8 (11)	2 (4)	1,084	0,987
Vous manquez de motivation pour défendre le cabinet	7 (21)	22 (25)	18 (16)	34 (26)	19 (12)	10,072	0,039
Il est bon de prendre de la distance face aux choses	29 (30)	55 (56)	14 (12)	1 (0)	1 (2)	0,849	0,932

De la même manière que pour les réductions de qualité, l'item correspondant au manque de motivation est significativement différent entre auditeurs et anciens auditeurs. On note par ailleurs que cette excuse est plus fréquente pour les comportements non professionnels que pour les réductions de qualité. Il semble donc que le manque de motivation se fasse davantage ressentir à ce niveau que pour l'exécution du travail, ce qui semble confirmer le rôle d'exutoire de ces comportements. En effet, bien que la plupart des répondants pensent qu'ils ne sont pas anodins, il semble qu'il y ait accord relativement fort sur leur présence généralisée au sein des cabinets.

3.3 Les explications pour la mauvaise gestion de l'équipe

Le tableau 5-19 présente les résultats du questionnaire concernant les raisons données par les répondants à leurs comportements de mauvaise gestion de l'équipe d'audit.

Tableau 5-19
Explications de la mauvaise gestion de l'équipe (%)
Auditeurs (Anciens auditeurs)

<i>Raison, en %</i>	<i>Tout à fait d'accord</i>	<i>Plutôt d'accord</i>	<i>Sans opinion</i>	<i>Plutôt pas d'accord</i>	<i>Pas du tout d'accord</i>	<i>Khi-deux</i>	<i>Sig.</i>
La pression liée au respect du budget est trop forte	20 (35)	36 (32)	9 (16)	28 (16)	8 (2)	11,107	0,025
Vous manquez d'aptitude pour le travail de supervision	1 (4)	9 (19)	12 (18)	53 (46)	25 (14)	9,760	0,045
Vous manquez de motivation pour le travail de supervision	1 (0)	13 (5)	5 (7)	38 (53)	43 (35)	5,598	0,231
Le travail de supervision n'est pas valorisé dans le cabinet	3 (4)	18 (23)	9 (10)	43 (37)	27 (25)	0,932	0,920
La réalisation du travail passe avant le reste	18 (37)	52 (46)	8 (5)	18 (11)	4 (2)	9,879	0,043
La personne concernée est incompétente ou désagréable	3 (2)	20 (19)	21 (26)	42 (35)	14 (18)	1,769	0,778

Le manque de motivation est donné moins fréquemment que pour les deux autres catégories de comportements adaptatifs et n'est pas significatif pour distinguer auditeurs et anciens auditeurs. Les raisons avancées prioritairement sont la pression budgétaire et le fait que la réalisation du travail passe avant le reste. Ceci confirme les commentaires que nous faisons à propos de la fréquence de ces comportements. Certains aspects de gestion des ressources humaines semblent secondaires dans les cabinets – ce qui n'empêche d'ailleurs pas que les répondants rejettent majoritairement cette explication pour eux-mêmes.

3.4 Mesure de la violation du contrat psychologique

Notre cadre conceptuel fait appel à une distinction entre la dimension cognitive et la dimension affective de l'évaluation du contrat psychologique. Pour mesurer la dimension cognitive de l'évaluation du contrat, nous avons comparé les promesses et avec leurs réalisations. Faute d'outil disponible dans la littérature pour mesurer la dimension affective, nous avons inclus deux variables attitudinales dans la recherche : l'implication affective et l'engagement dans le travail. Pour tester la pertinence de l'utilisation de ces variables, nous avons comparé leur distribution en fonction de deux éléments : les réponses données aux excuses de type I / P (identité/préscriptions) « Vous manquez de motivation » et la réponse à l'item global d'évaluation du contrat « De manière générale, vous estimez que le cabinet n'a pas été à la hauteur de ses engagements ». Le fait de répondre « Plutôt d'accord » ou « Tout à fait d'accord » à ces items nous semble en effet un bon indice de désengagement affectif par rapport au cabinet. La figure 5-1 présente la distribution des deux variables attitudinales en fonction des réponses I / P (discretisées en cinq groupes

pour avoir des effectifs suffisants). La figure 5-2 montre la répartition des variables en fonction de la réponse à l'item de respect des engagements (regroupées en trois catégories).

Figure 5-1
Variables attitudeles selon les réponses I / P

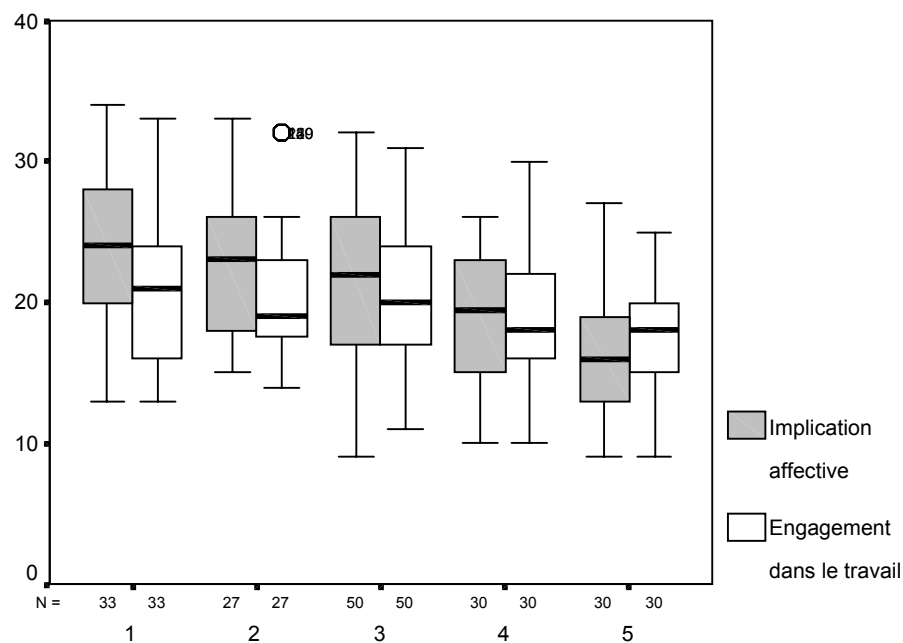
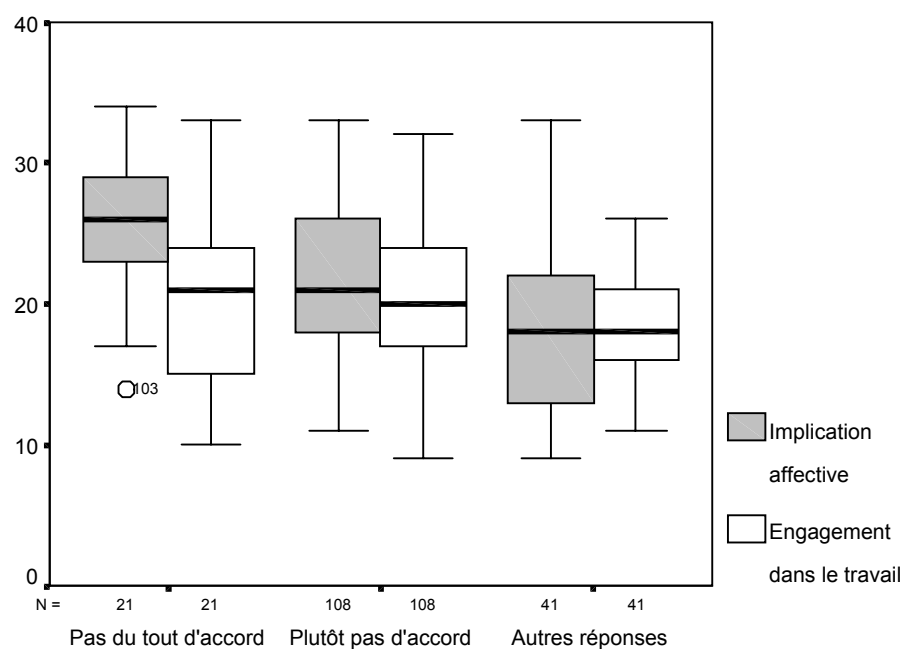


Figure 5-2
Variables attitudeles selon
l'item global de respect des engagements



On note dans les deux cas un lien plus fort pour l'implication affective que pour l'engagement dans le travail, dont les niveaux sont moins tranchés. En particulier, le niveau de I/P le plus élevé a une distribution de l'implication nettement en dessous des autres. L'implication semble donc bien adaptée pour mesurer le contenu émotionnel de la relation à l'employeur et un faible score à son niveau – joint à une mauvaise évaluation cognitive du contrat – peut à notre avis caractériser une violation du contrat psychologique.

Conclusion de la section 1

Au cours de cette section, nous avons présenté les résultats obtenus par le questionnaire pour présenter concrètement les caractéristiques de chacun des trois éléments de base de notre modèle de recherche. Ce travail nous permet maintenant de conclure sur les hypothèses liées à la partie descriptive de notre recherche quantitative.

L'hypothèse H 1 « Il existe un contrat normatif du collaborateur d'audit » est validée

Il existe un large consensus tant au niveau des auditeurs que des anciens auditeurs sur la perception des promesses de leurs cabinets. Les jeunes diplômés qui commencent leur carrière dans un cabinet d'audit perçoivent en particulier un fort niveau d'engagement de leur employeur sur l'acquisition d'une formation professionnelle de qualité.

L'hypothèse H 2 « L'implication affective et l'engagement dans le travail sont des indicateurs de violation du contrat psychologique » n'est que partiellement vérifiée

Malgré l'utilisation du même terme, le concept d'engagement dans le travail ne nous paraît pas refléter le niveau d'engagement de l'individu dans son contrat psychologique. L'implication affective paraît davantage être en mesure de caractériser la position émotionnelle de l'individu par rapport à son employeur.

L'hypothèse H 3 « L'évaluation du contrat psychologique est moins favorable chez les auditeurs qui envisagent de quitter prochainement leur cabinet » est validée

Tant pour les évaluations agrégées que pour les éléments du contrat pris un à un, les différences sont statistiquement significatives. Parmi les auditeurs qui envisagent de partir, on ne remarque pas de différence entre ceux qui sont déjà en recherche active d'un autre emploi et les autres.

L'hypothèse H 4 « L'évaluation du contrat psychologique est plus favorable chez les anciens stagiaires » est validée partiellement

Cette hypothèse est vérifiée pour certains des éléments du contrat psychologique, mais pas pour les évaluations cumulées. Il est probable que les effets d'un stage sont pour partie annulés au bout de quelques années en cabinet.

L'hypothèse H 5 « Les anciens stagiaires envisagent de rester plus longtemps dans les cabinets » est rejetée

Afin de vérifier si, malgré ce résultat, la relation des anciens stagiaires avec leur emploi d'auditeur est différente, nous avons décidé d'introduire dans nos analyses de régression ultérieures la variable dichotomique de stage.

L'hypothèse H 6 « Les auditeurs envisagent une relation de court terme avec leur cabinet » est validée

La plupart des auditeurs de notre échantillon envisagent de quitter prochainement l'audit et une bonne partie affirme être en recherche active d'un autre emploi au moment de l'enquête. Ce résultat, obtenu sur une population de seniors, est donc conforme à l'idée traditionnelle de carrières en audit d'une durée de trois ou quatre ans.

L'hypothèse H 17 « L'évaluation du contrat psychologique est plus favorable chez les auditeurs que chez les anciens auditeurs » est validée

Tant pour les évaluations agrégées que pour les éléments du contrat pris un à un, des différences d'évaluation statistiquement significatives entre auditeurs et anciens auditeurs ont été mises en évidence. Ces différences sont particulièrement marquées pour les éléments liés à l'environnement humain des cabinets.

L'hypothèse H 18 « Les auditeurs et les anciens auditeurs admettent les mêmes fréquences de comportements adaptatifs » est globalement vérifiée

Pour la plupart, les fréquences des comportements adaptatifs admises par les auditeurs et les anciens auditeurs ne sont pas statistiquement différentes. Seuls les comportements les plus sensibles voire tabous ont été admis plus fréquemment par les anciens auditeurs (fraude et manipulation de tests substantifs). Les comportements composant nos variables agrégées RQA, NPROF et EQUIP n'en sont toutefois pas affectés et nous pouvons être confiant sur la sincérité des réponses fournies à leur sujet.

L'hypothèse H 19 « Les auditeurs et les anciens auditeurs fournissent les mêmes explications pour leurs comportements adaptatifs » est rejetée

En particulier, les explications liées à l'impact de la motivation sur la fréquence des comportements adaptatifs sont plus fréquemment admises par les anciens auditeurs. Il semble donc que, contrairement à ce qui se passe pour les fréquences des comportements en eux-mêmes, des biais de réponse soient intervenus au niveau de leurs explications. Il conviendra donc de rester prudent sur l'interprétation des résultats liés aux explications données par les répondants à propos de leurs comportements.

Section 2 – Etude explicative

La deuxième partie de notre problématique articule diverses hypothèses liées à un modèle explicatif des comportements étudiés. Il convient encore une fois de souligner à ce niveau que nous ne nous attachons pas à mettre en évidence de lien de causalité entre nos variables. Nos traitements statistiques ont pour but de mettre en évidence une cooccurrence entre les comportements, leurs explications et l'évaluation du contrat psychologique, sans prétention déterministe. L'objectif de cette deuxième section est de présenter les traitements statistiques réalisés à cet effet et leurs résultats. Nous aborderons tout d'abord la méthode d'analyse utilisée dans cette recherche : la régression linéaire multiple (§1). Nous passerons en revue ses principes et ses conditions d'utilisation. Ensuite, nous présenterons les résultats obtenus par les analyses de régression pour chacune de nos variables dépendantes (§2). Pour terminer cette section, nous vérifierons la validité des conditions d'utilisation de la régression sur la base des modèles définitifs obtenus (§3). En effet, si les traitements statistiques sont devenus faciles à réaliser à l'aide des logiciels d'analyse de données, il ne faut pas oublier que les résultats d'une régression ne sont acceptables que si certains critères sont vérifiés.

1. Présentation de la méthode utilisée : la régression linéaire multiple

La mise en évidence des relations entre variables est le fondement des analyses multivariées. Dans le cadre de ce travail, nous utiliserons des analyses de régression multiple pour mettre en évidence les relations de corrélation entre variables. Il s'agit de la méthode classiquement utilisée lorsque les variables de recherche sont quantitatives (Evrard *et al.* 1997). Les principes de la régression multiple sont généralement bien connus, mais il n'est pas inutile de les rappeler rapidement pour bien comprendre la nature des résultats qui seront obtenus (§1.1). En particulier, un élément fondamental à considérer dans la régression multiple est la sélection des variables. Les variables d'un modèle peuvent être choisies de différentes manières et la méthode de sélection peut éventuellement avoir un impact sur les variables significatives retenues (§1.2). En outre, l'utilisation de la régression multiple repose sur certains critères de qualité des données dont le respect est nécessaire à la validité des résultats (§1.3).

1.1 Principes de la régression multiple

La régression multiple a pour objectif de mesurer la corrélation entre une variable dépendante (également appelée variable à expliquer) et un ensemble de variables indépendantes (également appelées variables explicatives). La variable dépendante mesure un phénomène que l'on souhaite « expliquer » et les variables indépendantes représentent des phénomènes qui sont supposés jouer sur le phénomène à expliquer. Il s'agit à la base de

construire une combinaison de variables indépendantes qui restitue du mieux possible la variabilité de la variable dépendante (Evrard *et al.* 1997). La question que la régression multiple cherche à résoudre est la suivante : connaissant les valeurs des variables indépendantes et la formule de leur combinaison, peut-on calculer la valeur du phénomène à expliquer ? Le terme « *expliquer* » doit donc être compris au sens statistique et non au sens causal. Il ne s'agit pas de dire que les variables indépendantes déterminent la variable dépendante, mais de dire que les phénomènes sont liés et que les variables indépendantes permettent de prédire la valeur de la variable dépendante.

Dans ce sens, la régression multiple constitue une extension de l'analyse des corrélations : au lieu de mesurer la corrélation entre deux variables, elle mesure la corrélation entre une variable et un groupe de variables. Certains auteurs appellent d'ailleurs cette utilisation de la régression multiple « corrélation multiple ». L'intérêt de la régression multiple par rapport à l'étude des corrélations simples est qu'elle permet de prendre en compte les interrelations entre variables. Certaines corrélations significatives lorsque les variables sont prises deux à deux ne le sont plus lors d'une régression multiple, car leur corrélation était due à un effet de « concomitance » (*spuriousness*)⁷³. En substance, la régression multiple permet de mettre au jour les relations significatives avec la variable à expliquer en contrôlant les effets des variables indépendantes les unes par rapport aux autres.

Au niveau mathématique, l'objectif de la régression multiple est d'établir une relation entre la variable dépendante et les variables indépendantes qui permette de décomposer la variation de la variable dépendante en fonction des variables indépendantes. Cette relation est le plus souvent choisie comme linéaire. Si l'on appelle Y la variable dépendante et X_i les variables indépendantes, la relation cherchée sera de la forme :

$$Y = a_0 + a_1X_1 + a_2X_2 + \dots + a_pX_p + e$$

où e est une fonction d'erreur (ou résidu) qui représente le fait que les variables indépendantes ne sont pas capables d'expliquer toute la variance de la variable dépendante. En pratique, une analyse de régression linéaire multiple calcule les valeurs des paramètres a_i qui minimisent la somme des carrés des erreurs sur la population. Les statisticiens ont en effet démontré que ce sont les paramètres ainsi calculés qui fournissent le meilleur modèle⁷⁴.

⁷³ La concomitance apparaît lorsqu'une corrélation apparente entre deux variables provient de la relation des deux variables avec une troisième variable, et non de leur relation spécifique.

⁷⁴ Il s'agit là de la régression utilisant la méthode des moindres carrés ordinaires (OLS, *ordinary least squares*). Cette méthode est la plus utilisée, mais nécessite le respect d'un certain nombre de conditions que nous devrons vérifier à l'occasion de nos traitements.

1.2 Méthodes de régression multiple

Le problème qui se pose au chercheur est d'identifier des variables significatives afin de construire un modèle de régression répondant à deux conditions éventuellement contradictoires :

- avoir un pouvoir explicatif élevé, c'est-à-dire restituer une part importante de la variabilité de la variable à expliquer ;
- être parcimonieux, c'est-à-dire comporter le plus petit nombre de variables explicatives possibles.

Pour une variable dépendante donnée, il est possible d'imaginer une vaste combinaison de variables indépendantes. A cet effet, l'analyse théorique effectuée préalablement à la collecte des données a pour but d'identifier une série de variables potentiellement pertinentes. Une première méthode de régression consiste alors à introduire dans le modèle la totalité de ces variables en tant que variables indépendantes. Il s'agit là de la méthode de régression « entrer » (*enter*). Mais cette méthode a l'inconvénient de garder dans l'analyse les variables non significatives et l'influence de ces variables peut perturber les résultats des autres variables. Il convient donc de sélectionner les variables à retenir afin de dégager le modèle le plus performant.

Idéalement, la meilleure solution consisterait à prendre toutes les combinaisons possibles de variables explicatives les unes après les autres et de chercher la meilleure combinaison. Cette solution n'est toutefois guère envisageable lorsque le nombre de variables est grand. Le choix des variables à retenir se fait donc généralement en utilisant des méthodes heuristiques de sélection des variables basées sur des procédures séquentielles :

- la méthode « pas à pas » (*stepwise*) consiste à prendre comme première variable la variable la plus corrélée avec la variable dépendante, puis à introduire progressivement, ou à éliminer, les autres variables à chaque étape en fonction de leur impact sur la qualité du modèle ;
- la méthode « en arrière » (*backward*) consiste à partir de la régression incluant toutes les variables, puis à enlever celle qui diminue le moins le pouvoir explicatif et ainsi de suite jusqu'à ce que toutes les variables soient significatives ;
- la méthode « en avant » (*forward*) consiste au contraire à introduire les variables successivement jusqu'à ce que l'amélioration résultante du pouvoir explicatif ne soit plus significative.

L'avantage des procédures séquentielles est la simplicité de leur utilisation. En revanche, elles comportent un risque d'instabilité : les résultats peuvent être différents en fonction de la méthode utilisée. De plus, certaines configurations de variables

indépendantes peuvent perturber les relations obtenues⁷⁵. Il convient donc d'être prudent lors de leur utilisation. En ce qui concerne notre travail, nous avons utilisé la méthode de sélection suivante :

- une première régression « en arrière » a été faite pour chaque variable dépendante afin d'éliminer les variables indépendantes non significatives ;
- parallèlement, une deuxième régression « entrer » a été menée pour comparer les résultats avec ceux de la première analyse ;
- une troisième régression « entrer » a été faite avec les variables apparues significatives (à $p \leq 0,05$) au cours d'une des deux premières analyses.

Ce sont les variables significatives de cette troisième régression qui ont été incluses dans le modèle définitif et c'est sur ces traitements que les tests de qualité de la régression présentés ultérieurement ont été effectués. Les listings SPSS correspondant à cette troisième série de régressions sont fournis en annexe 5.

1.3 Critères de qualité de la régression

La validité des résultats obtenus par une analyse de régression linéaire multiple suppose que certaines conditions soient remplies. Ces conditions ont trait aux relations entre les variables explicatives, aux résidus de la régression – c'est-à-dire aux différences entre les valeurs prédites et les valeurs réelles de la variable à expliquer – et à l'élimination d'éventuelles observations perturbatrices. Elles sont nécessaires pour s'assurer de la validité des traitements effectués par la méthode des moindres carrés. En outre, le modèle doit présenter certains critères de qualité qui en permettent l'interprétation.

Concernant les variables explicatives, les résultats d'une régression ne sont valides que dans une situation d'absence de corrélations importantes entre ces variables⁷⁶. Il s'agit d'éviter ce que l'on appelle le phénomène de « multicolinéarité » qui apparaît lorsqu'une ou plusieurs variables sont des combinaisons linéaires d'autres variables. La multicolinéarité se détecte en étudiant ce que les statisticiens appellent la « tolérance » de chaque variable de la régression, c'est-à-dire sa part de variance non partagée avec les autres variables explicatives. En pratique, la tolérance de chaque variable doit être supérieure à 0,2 pour obtenir des résultats acceptables (Hamilton 1992).

Par ailleurs, les résidus de la régression doivent vérifier certaines conditions pour garantir la validité des résultats de la méthode des moindres carrés ordinaires. Les critères à respecter sont au nombre de trois (Evrard *et al.* 1997 ; Hamilton 1992) :

⁷⁵ Par exemple, si deux variables indépendantes sont corrélées entre elles, mais ont un effet (significatif) inverse sur la variable à expliquer, les méthodes séquentielles peuvent ne pas retenir une des variables, voire les deux (Hamilton 1992).

⁷⁶ Les corrélations faibles ne sont pas gênantes et sont de toute façon inévitables.

- les résidus doivent être distribués selon une loi normale de moyenne nulle. Ce critère peut se vérifier en effectuant un test de normalité des résidus ;
- la variance des résidus doit être constante pour tous les niveaux de la variable dépendante. Lorsque ce n'est pas le cas, on est en présence d'« hétéroscédasticité » : le niveau des erreurs varie en fonction de la variable dépendante. Ce phénomène se détecte à l'aide de représentations graphiques des résidus par rapport aux prédictions. Les nuages de points qui apparaissent doivent être aléatoires ;
- les résidus doivent être indépendants les uns des autres (pas de phénomène d'« autocorrélation »). L'autocorrélation se détecte à l'aide de la statistique d de Durbin-Watson. La valeur de d doit être la plus proche possible de 2 et, en tous les cas, supérieure à 1,65.

Enfin, certains individus de la population peuvent avoir une influence indésirable sur les résultats de l'analyse. Une observation est dite « influente » lorsque le fait de la retirer a un impact sur les résultats de la régression. Cette observation peut éventuellement avoir un impact perturbateur sur les coefficients du modèle, sur la qualité du modèle en général ou sur la significativité de certaines variables. Pour s'assurer de l'absence de telles observations, trois critères peuvent être pris en compte (Hamilton 1992) :

- il faut s'assurer qu'aucun individu n'ait un résidu trop important par rapport à la prédiction. On considère en général que les individus présentant une erreur supérieure à trois écarts types de la variable dépendante doivent être éliminés ;
- le « bras de levier » mesure l'influence que peut prendre une observation en raison de la valeur particulièrement élevée ou faible d'une des variables indépendantes. En pratique, on considère que la régression est robuste lorsqu'aucun bras de levier ne dépasse 0,20 ;
- la « distance de Cook » mesure l'influence d'une observation sur la qualité générale du modèle. Cette distance ne doit dépasser 1 pour aucune des observations.

Outre la vérification des hypothèses sous-jacentes aux traitements mathématiques utilisés dans les analyses de régression, une autre série de critères a trait à la qualité globale de représentation des résultats et donc à la valeur des interprétations que l'on peut en retirer :

- la signification du modèle est déterminée à l'aide d'un test basé sur la statistique F de Fisher-Snedecor. Elle permet de s'assurer de l'importance de l'explication fournie par le modèle par rapport aux variations de la variable dépendante apportées par les résidus. Un test de significativité permet de s'assurer que le modèle est satisfaisant ;
- le coefficient de corrélation multiple R s'interprète de la même manière que le coefficient de corrélation simple entre deux variables, dont il constitue une extension à un contexte multivarié. Il mesure la corrélation entre la variable dépendante et le groupe de variables indépendantes ;

- le carré du coefficient de corrélation multiple est le coefficient de détermination, communément appelé coefficient R^2 et qui représente la proportion de variance de la variable dépendante expliquée par les variables indépendantes. Il mesure le pouvoir explicatif du modèle. Si les sciences dites « dures » ont des exigences sévères à cet égard, la complexité des phénomènes étudiés fait qu'en sciences sociales on ne s'attend guère à des miracles à ce niveau. Il est rare de dépasser 0,30 et certaines recherches publiées ne dépassent guère 0,05 ;
- le coefficient de détermination ajusté (R^2_{aj}) est une correction du coefficient R^2 effectuée pour tenir compte de la taille de l'échantillon par rapport au nombre de variable. Il convient de s'assurer qu'il est voisin du R^2 . Dans le cas contraire, le modèle est trop complexe par rapport aux nombres d'observations et les résultats ne sont pas fiables.

2. Résultats des analyses de régression

Cinq séries d'analyses de régression ont été effectuées dans le cadre de notre recherche. Les traitements réalisés ont permis de mettre en évidence les variables indépendantes significatives pour chacune de nos variables à expliquer. La présentation de leurs résultats concernera tout d'abord les comportements adaptatifs étudiés. Nous verrons ainsi successivement les déterminants significatifs des comportements de réduction de qualité de l'audit (§2.1), des comportements non professionnels (§2.2) et de la mauvaise gestion de l'équipe d'audit (§2.3). Ensuite, nous nous attacherons à étudier les deux types d'explications fournies par les répondants pour leurs comportements adaptatifs : l'utilisation des excuses de type I / P liées au manque de motivation (§2.4) et l'utilisation des excuses de type I / S liées au manque de temps (§2.5). De brefs commentaires sur les résultats seront effectués, mais l'essentiel de nos interprétations sera présenté de manière synthétique au cours de la section 3 de ce chapitre.

2.1 Les comportements de réduction de qualité de l'audit

Le tableau 5-20 présente pour chaque variable indépendante du modèle définitif son coefficient de régression, le coefficient standardisé, la valeur du t de Student du coefficient et sa signification statistique. Les coefficients non standardisés représentent les coefficients de chaque variable dans l'équation de régression linéaire. Les coefficients standardisés correspondent aux coefficients calculés pour les variables explicatives centrées et réduites afin de tenir compte de l'impact des caractéristiques des échelles de mesure de chaque variable sur les coefficients non standardisés. Ils permettent de comparer l'influence respective des variables indépendantes. Le t de Student atteste de la significativité de la variable.

Le F de Fisher-Snedecor du modèle est égal à 9,255 (significatif à 0,000). Le R² est de 0,29. Il a donc été possible d'expliquer 29 % de la variance de la variable dépendante, ce qui est un résultat satisfaisant. Le R² ajusté – qui tient compte du nombre de variables du modèle par rapport à la taille de l'échantillon – n'est que légèrement inférieur (0,26) ce qui indique une bonne robustesse du modèle.

Tableau 5-20
Régression multiple : comportements de réduction de qualité

<i>Variable</i>	<i>Coefficient</i>	<i>Coef. standardisé</i>	<i>t de Student</i>	<i>Signification</i>
Constante	17,094		16,642	0,000
Rémunération élevée	0,353	0,146	2,137	0,034
Expérience à l'étranger	- 0,453	- 0,187	- 2,701	0,008
Formation professionnelle	- 0,457	- 0,174	- 2,542	0,012
Autonomie dans le travail	- 0,464	- 0,148	- 2,086	0,039
Environnement social	- 0,458	- 0,153	- 2,168	0,032
Contrôle du travail	- 0,553	- 0,284	- 4,103	0,000
Stage	- 1,246	- 0,182	- 2,646	0,009

La variable la plus significative pour déterminer l'apparition des comportements de réduction de qualité apparaît être la perception de la qualité du processus de revue du travail. Le fait d'avoir réalisé un stage en audit apparaît également significatif, alors que l'implication affective et l'engagement dans le travail ne le sont pas. Les résultats montrent que certains éléments du contrat psychologique sont significatifs dans le sens attendu (la formation professionnelle, l'autonomie dans le travail et l'environnement social), alors que d'autres ne sont pas significatifs (travail intéressant, opportunités de carrière, rémunération à la performance). Le résultat pour la variable expérience à l'étranger montre que, pour les individus qui ont perçu cette promesse, son évaluation est significative. Le résultat le plus surprenant est le coefficient de la variable rémunération élevée, qui est contraire au sens attendu. Le modèle semble indiquer que – toutes choses égales par ailleurs – ceux qui ont la meilleure évaluation des engagements de leur cabinet sur une rémunération élevée ont davantage de comportements adaptatifs lors de l'exécution de leurs travaux d'audit.

2.2 Les comportements non professionnels

Le tableau 5-21 présente les résultats des analyses de régression pour les comportements non professionnels. Le modèle est significatif à 0,000 pour une valeur du F de Fisher-Snedecor égale à 9,239. Le R² est de 0,26, ce qui est un résultat satisfaisant. Le R² ajusté qui tient compte de la taille de l'échantillon n'est que légèrement inférieur (0,23).

Tableau 5-21
Régression multiple : comportements non professionnels

<i>Variable</i>	<i>Coefficient</i>	<i>Coef. standard</i>	<i>t</i>	<i>Signification</i>
Constante	14,104		11,269	0,000
Rémunération élevée	0,453	0,201	2,795	0,006
Formation professionnelle	- 0,434	- 0,177	- 2,531	0,012
Autonomie dans le travail	- 0,506	- 0,173	- 2,530	0,012
Contrôle du travail	- 0,590	- 0,331	- 4,881	0,000
Implication affective	- 0,090	- 0,157	- 2,211	0,028
Fq. heures non déclarées	0,453	0,195	2,830	0,005

Par rapport aux comportements de réduction de qualité, on relève quelques différences intéressantes. L'environnement social et l'expérience à l'étranger ne sont plus significatifs, mais par contre l'implication affective et la fréquence des heures non déclarées apparaissent. Il apparaît donc que les auditeurs les moins impliqués affectivement – s'ils n'ont pas une fréquence de réductions de qualité de l'audit statistiquement plus élevée – ont en revanche davantage de comportements non professionnels. Ce résultat est intéressant, car il indique que les auditeurs les moins impliqués affectivement traduisent leur attitude émotionnelle non pas au niveau du travail effectif, mais plutôt au niveau des paroles. Ce point est confirmé par le résultat concernant la fréquence des heures supplémentaires non déclarées. Les auditeurs qui en font davantage que les autres ont également davantage de comportements non professionnels, mais pas davantage de réductions de qualité. Ces résultats viennent renforcer notre vision des comportements non professionnels en tant qu'exutoire. Enfin, contrairement à ce que nous attendions, la perception de la qualité du système d'évaluation n'est pas corrélée avec les comportements non professionnels, alors que la perception du niveau d'efficacité du contrôle du travail l'est. Quant à l'évaluation du niveau de rémunération, on retrouve le même résultat inverse à nos attentes.

2.3 La mauvaise gestion de l'équipe d'audit

Le tableau 5-22 présente les résultats de la série d'analyses de régression pour la mauvaise gestion de l'équipe d'audit. Le F de Fisher-Snedecor est égal à 8,001 et le modèle est significatif à 0,000. Le R² est de 0,26 et le R² ajusté pour tenir compte de la taille de l'échantillon est égal à 0,23. A noter que seuls les auditeurs présentant une expérience significative d'encadrement (au moins deux saisons d'audit) ont été intégrés dans cette régression (soit 146 répondants).

Tableau 5-22
Régression multiple : mauvaise gestion de l'équipe d'audit

<i>Variable</i>	<i>Coefficient</i>	<i>Coef. standard</i>	<i>t</i>	<i>Signification</i>
Constante	8,501		42,660	0,000
Rémunération élevée	0,382	0,235	3,042	0,003
Travail intéressant	0,407	0,244	2,930	0,004
Opportunités de carrière	- 0,419	- 0,262	- 3,372	0,001
Formation professionnelle	- 0,350	- 0,207	- 2,655	0,009
Autonomie dans le travail	- 0,469	- 0,208	- 2,730	0,007
Environnement social	- 0,412	- 0,211	- 2,626	0,010

La perception du niveau d'efficacité du processus de revue n'apparaît plus significative, ce qui semble cohérent puisque cet aspect n'est pas lié à la gestion de l'équipe. En fait, seules des variables liées aux éléments du contrat psychologique apparaissent significatives pour la mauvaise gestion de l'équipe. Par rapport aux résultats des autres variables, on note l'apparition de la variable d'évaluation des opportunités de carrière et – dans le sens inverse de ce qui était attendu – l'intérêt du travail. Seule l'expérience à l'étranger et la rémunération à la performance ne sont pas significatives.

2.4 L'utilisation des excuses de type I / P

Le modèle est significatif à 0,000 ($F = 19,857$) et le R^2 est de 0,38 (R^2 ajusté : 0,36), ce qui est un résultat très satisfaisant – le meilleur de notre série de régressions. Ce résultat est vraisemblablement dû aux biais de réponse intervenus au niveau des explications données (cf. section 1) qui font en sorte que les auditeurs qui n'ont pas hésité à donner des excuses de type I / P (affaiblissement du lien identité/préscriptions) présentent vraisemblablement des caractéristiques tranchées. Il convient donc d'être vigilant sur l'interprétation de ces données : il s'agit avant tout des explications que les répondants ont choisi de donner à l'occasion d'une étude extérieure, et peut-être moins de la réalité.

Tableau 5-23
Régression multiple : excuses de type I / P

<i>Variable</i>	<i>Coefficient</i>	<i>Coef. standard</i>	<i>t</i>	<i>Signification</i>
Constante	11,866		12,228	0,000
Autonomie dans le travail	- 0,611	- 0,253	- 4,039	0,000
Contrôle du travail	- 0,214	- 0,146	- 2,338	0,021
Implication affective	- 0,162	- 0,358	- 5,393	0,000
Stage	- 0,771	- 0,146	- 2,311	0,022
Intention de départ	1,014	0,192	2,913	0,004

L'élément le plus significatif du modèle est l'implication affective, qui mesure la relation émotionnelle de l'individu avec le cabinet. Lors de la présentation de notre cadre conceptuel, nous avons émis l'idée que l'utilisation des excuses de type I / P (excuses internes entraînant une diminution de la détermination de l'individu) était un signe de désengagement de l'individu de son contrat psychologique et il semble que l'analyse des résultats du questionnaire valide cette interprétation. D'autre part, le fait d'avoir effectué un stage en audit minimise le recours aux excuses de type I / P, un résultat qui vient s'ajouter à la moindre fréquence de réductions de qualité déjà relevée pour les anciens stagiaires. Enfin, l'intention de départ l'augmente l'utilisation des excuses I / P, ce qui est cohérent.

2.5 L'utilisation des excuses de type I / S

Le modèle est significatif à 0,006 ($F = 5,208$) et le R^2 est de 0,06. Ce niveau est si faible que nous pouvons en conclure que notre modèle n'est pas explicatif pour la variable étudiée. Comme nous l'avions anticipé, l'utilisation d'excuses externes de type I / S invoquant la pression budgétaire (affaiblissement du lien identité/situation) n'est pas liée aux évaluations des éléments du contrat psychologique et aux autres variables du modèle.

Tableau 5-24
Régression multiple : excuses de type I / S

<i>Variable</i>	<i>Coefficient</i>	<i>Coef. standardisé</i>	<i>t</i>	<i>Signification</i>
Constante	8,936		20,728	0,000
Environnement social	- 0,479	- 0,160	- 2,096	0,038
Intention de départ	1,067	0,156	2,048	0,042

3. Diagnostic des analyses de régression

Dans le cadre de ce travail, nous avons effectué des séries d'analyses de régression pour les cinq variables dépendantes : les comportements de réduction de qualité de l'audit (RQA), les comportements non-professionnels (NPROF), la mauvaise gestion de l'équipe (EQUIP), l'utilisation d'excuses liée à la motivation (I / P) et l'utilisation d'excuses liées à la contrainte budgétaire (I / S). Les résultats présentés ci-dessus correspondent au modèle définitif retenu pour chaque variable, issu de la dernière analyse réalisée pour chaque variable dépendante. C'est à partir de cette dernière série de traitements que les trois catégories de critères nécessaires à la validité des analyses de régression seront successivement vérifiées : l'absence de multicollinéarité (§3.1), la détection des individus influents (§3.2) et les caractéristiques des résidus (§3.3).

3.1 Diagnostic de multicollinéarité

Rappelons que le critère à respecter pour s'assurer de l'absence de phénomène de multicollinéarité est qu'aucune tolérance ne doit être inférieure à 0,20. La valeur des tolérances calculées pour nos cinq analyses de régression est présentée dans le tableau 5-25. Aucune valeur anormale n'y apparaît.

Tableau 5-25
Détection de la multicollinéarité : tolérance des variables indépendantes

	<i>RQA</i>	<i>NPROF</i>	<i>EQUIP</i>	<i>I / P</i>	<i>I / S</i>
Rémunération élevée	0,946	0,888	0,894		
Rémunération à la performance					
Travail intéressant			0,773		
Expérience à l'étranger	0,924				
Opportunités de carrière			0,888		
Formation professionnelle	0,948	0,939	0,879		
Autonomie dans le travail	0,883	0,977	0,921	0,968	
Environnement social	0,889		0,828		0,969
Contrôle du travail	0,924			0,984	
Contrôle du comportement					
Implication affective		0,907		0,865	
Fréquence heures non déclarées		0,966			
Stage	0,934			0,954	
Intention de départ				0,876	0,969

3.2 Recherche des individus anormaux

Au cours de nos premiers traitements, nous avons cherché à identifier les individus extrêmes (*outliers*), c'est-à-dire les observations dont le résidu est supérieur à trois écarts types de la variable dépendante. Pour la variable comportements de réduction de qualité, une observation a été repérée (n° 131). Après consultation de la base de données, il s'est avéré que la valeur de RQA pour cet individu était de 5 : il a donc répondu « Jamais » à tous les comportements, ce qui semble un peu exceptionnel. Cette observation a donc été retirée des analyses ultérieures de RQA. Pour la variable I / P, un élément éloigné de plus de trois écarts types de sa prédiction a également été repéré (n° 140). Il s'agit d'un répondant qui présentait à la fois un score d'implication affective et de variable I / P élevés, ce qui apparaît contradictoire. Cette observation a donc été retirée des traitements ultérieurs pour I / P. Pour les autres variables dépendantes, aucun individu extrême n'a été repéré.

Par la suite, nous avons effectué nos tests de détection d'individus influents sur les traitements définitifs afin de vérifier qu'il n'y a plus d'anomalie. Les statistiques concernant le bras de levier et la distance de Cook sont fournies dans le tableau 5-26. Nous avons indiqué pour chaque analyse et chaque indice les valeurs maximales données par SPSS.

Tableau 5-26
Détection des individus influents

	<i>RQA</i>	<i>NPROF</i>	<i>EQUIP</i>	<i>I / P</i>	<i>I / S</i>
Bras de levier	0,144	0,106	0,126	0,113	0,057
Distance de Cook	0,064	0,082	0,120	0,070	0,066

On voit que les résultats sont satisfaisants pour nos cinq analyses de régression. Aucun bras de levier n'est supérieur à 0,20 et aucune distance de Cook n'est supérieure à 1. Nous pouvons en conclure que nos résultats sont dûs aux caractéristiques de l'ensemble de la population étudiée et non à l'influence anormale de certaines observations.

3.3 Analyse des résidus

Les résidus de nos analyses de régression doivent vérifier trois critères relatifs à leur distribution, à l'absence d'hétéroscédasticité et à l'absence d'autocorrélation. La première condition à vérifier concerne la distribution des résidus. Les résidus doivent être répartis selon une loi normale de moyenne nulle. Afin de vérifier cette hypothèse, un test de Kolmogorov-Smirnov à une variable a été réalisé sur les résidus des régressions (tableau 5-27). Ce test a pour objectif de vérifier l'hypothèse nulle que la variable étudiée à une répartition différente de la loi spécifiée, c'est-à-dire ici une loi normale de moyenne zéro. Les résultats montrent que l'hypothèse nulle est rejetée pour tous les résidus, qui sont donc distribués normalement avec une moyenne de zéro.

Tableau 5-27
Test de Kolmogorov-Smirnov : distribution des résidus

<i>Résidus</i>	<i>Différences les plus grandes</i>			<i>Z</i>	<i>Signification du test</i>
	<i>en valeur absolue</i>	<i>valeurs positives</i>	<i>valeurs négatives</i>		
RQA	0,046	0,044	- 0,046	0,597	0,868
NPROF	0,032	0,031	- 0,032	0,411	0,996
EQUIP	0,048	0,048	- 0,039	0,575	0,896
I / P	0,074	0,074	- 0,042	0,958	0,317
I / S	0,077	0,066	- 0,077	1,010	0,259

D'autre part, afin de détecter d'éventuels phénomènes d'hétéroscédasticité, nous avons imprimé pour chacune de nos variables dépendantes le nuage de points des résidus standardisés par rapport aux prévisions standardisées.

Figure 5-3
Représentation graphique des résidus (RQA)

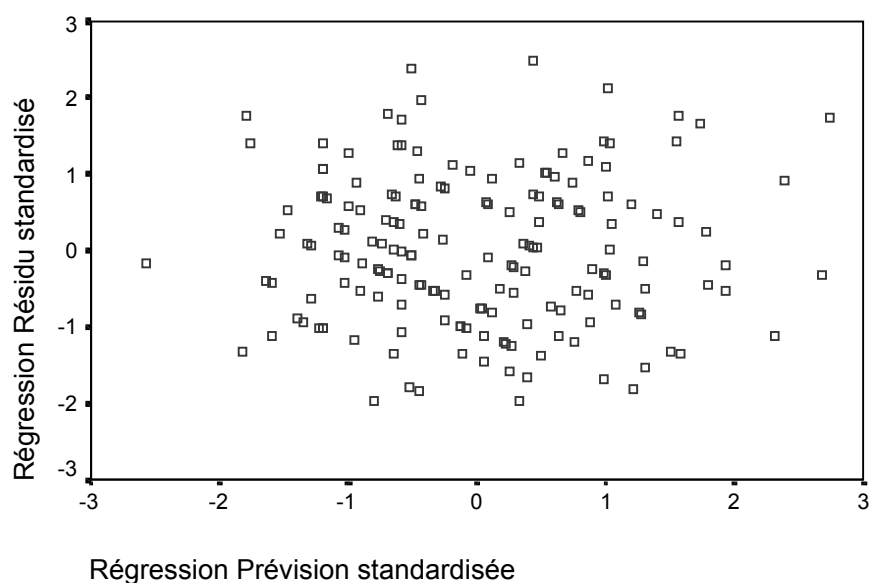


Figure 5-4
Représentation graphique des résidus (NPROF)

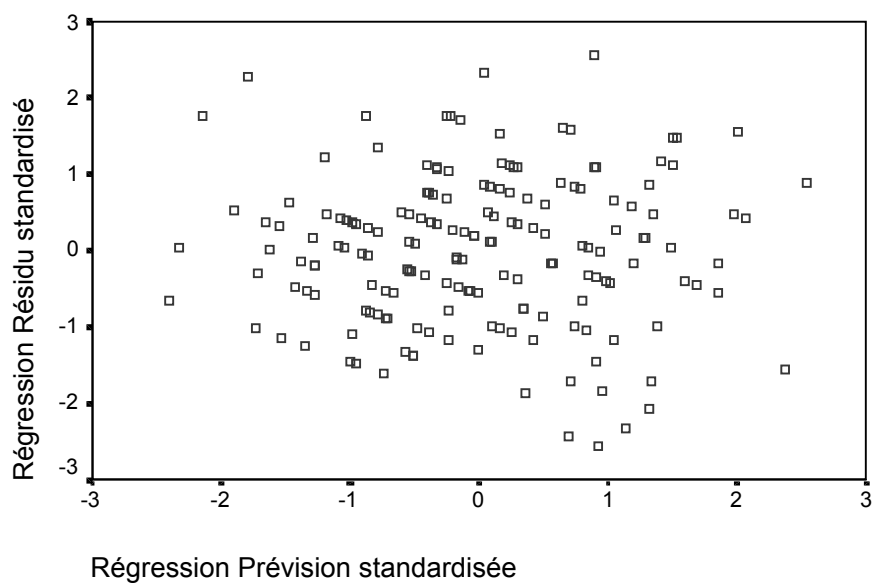


Figure 5-5
Représentation graphique des résidus (EQUIP)

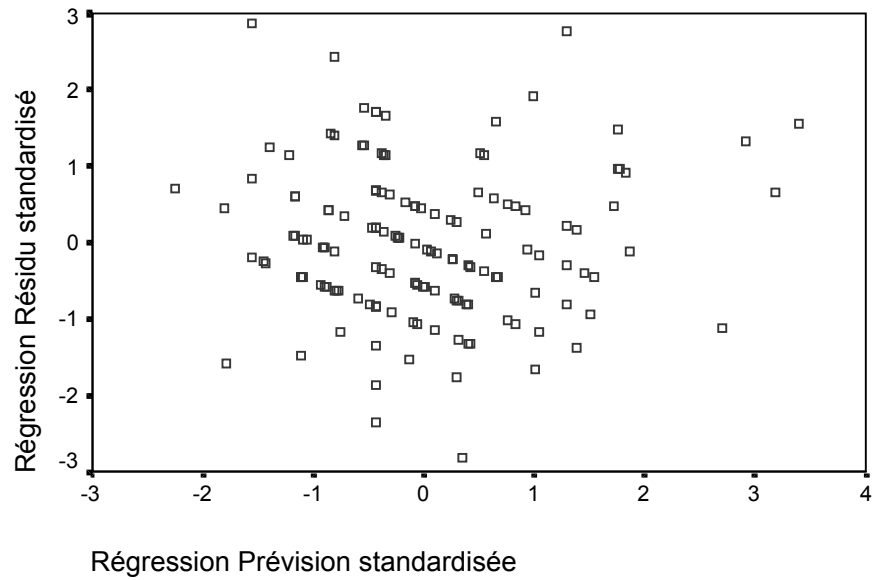


Figure 5-6
Représentation graphique des résidus (I / P)

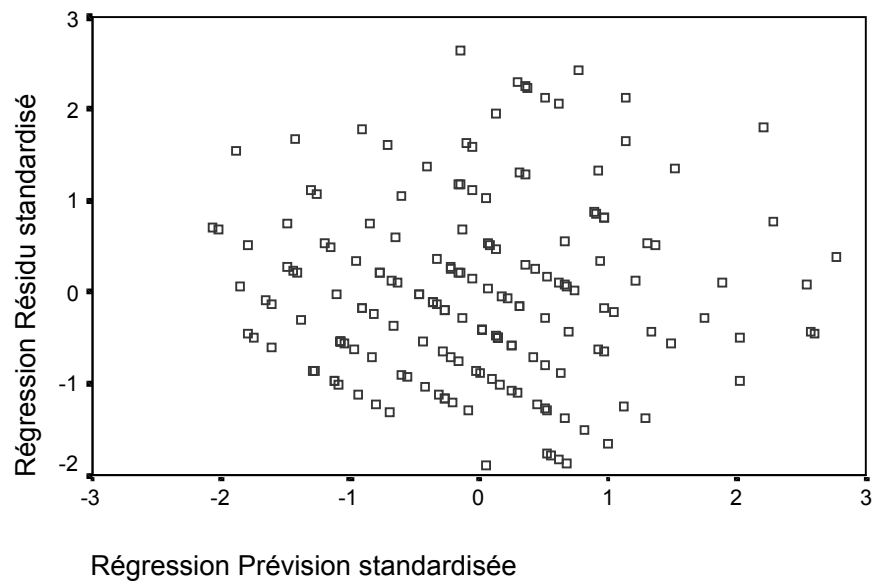
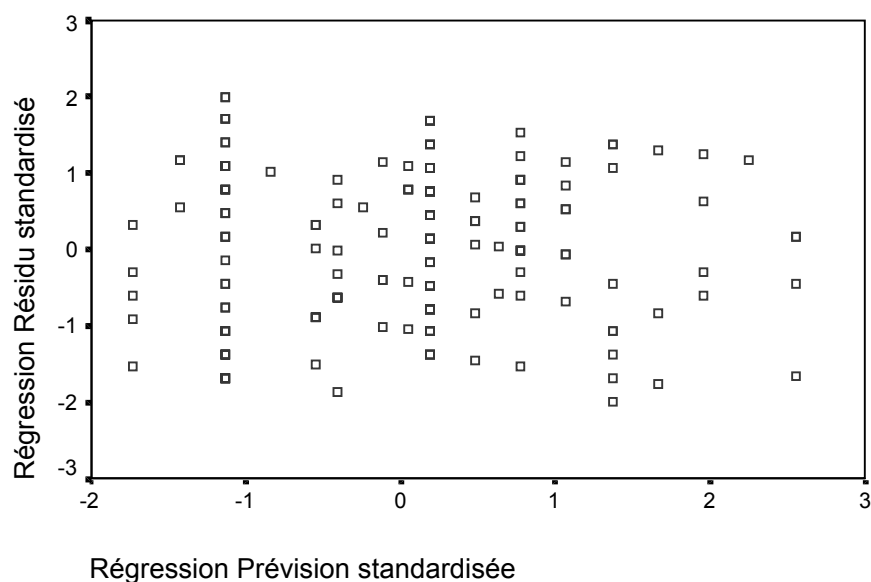


Figure 5-7
Représentation graphique des résidus (I / S)



Sur l'ensemble de ces graphiques, il n'apparaît aucune configuration anormale. La répartition du nuage de points laisse voir que la valeur des résidus n'est pas liée à la valeur de la prédiction. Nous pouvons donc en conclure que nos résidus ne présentent pas d'hétéroscédasticité.

Enfin, le dernier critère à vérifier lié aux caractéristiques des résidus consiste à s'assurer de l'absence d'autocorrélation des erreurs. Les statistiques *d* de Durbin-Watson relatives à nos analyses de régression sont présentées dans le tableau 5-28. Les valeurs sont le plus souvent proches de 2 et indiquent qu'il n'y a pas d'autocorrélation des résidus dans nos analyses. La valeur de NPROF est plus faible, mais reste au-dessus de la valeur minimale admise qui est de 1,65.

Tableau 5-28
Diagnostic d'autocorrélation : statistique de Durbin-Watson

<i>Variable</i>	<i>RQA</i>	<i>NPROF</i>	<i>EQUIP</i>	<i>I / P</i>	<i>I / S</i>
<i>d</i> de Durbin-Watson	2,015	1,664	2,078	2,004	2,007

Conclusion de la section 2

Au cours de cette section, nous avons présenté les résultats obtenus par les séries d'analyses de régression effectués dans le cadre de la phase quantitative de la recherche. Pour chacune des variables à expliquer du modèle de recherche, nous avons mis en évidence les variables explicatives qui apparaissent significatives. Ce travail nous permet maintenant de conclure sur les hypothèses liées à la partie explicative de notre recherche quantitative.

L'hypothèse H 7 « L'évaluation des éléments du contrat psychologique est corrélée négativement avec les comportements adaptatifs » est partiellement vérifiée

L'évaluation de certains des éléments du contrat psychologique est significative pour l'ensemble des comportements adaptatifs dans le sens que nous avons envisagé : la formation professionnelle, l'autonomie dans le travail et l'environnement social. En revanche, l'évaluation du contrat psychologique concernant la promesse d'une rémunération élevée est significative, mais dans le sens inverse de ce qui était attendu.

L'hypothèse H 8 « L'implication affective est corrélée négativement avec les comportements adaptatifs » n'est vérifiée que partiellement

L'implication affective n'est significative que par rapport aux comportements non professionnels, mais pas pour les comportements de réduction de qualité de l'audit, ni pour la mauvaise gestion de l'équipe.

L'hypothèse H 9 « L'engagement dans le travail est corrélé négativement avec les comportements adaptatifs » est rejetée

L'engagement dans le travail n'est significatif pour aucun des comportements adaptatifs étudiés.

L'hypothèse H 10 « La perception du niveau de contrôle du travail est corrélée négativement avec les comportements de réduction de qualité » est vérifiée

En outre, cette variable apparaît également significative pour les comportements non professionnels.

L'hypothèse H 11 « La perception du niveau de contrôle du comportement est corrélée négativement avec les comportements non professionnels » est rejetée

La variable liée à la perception de l'efficacité du système d'évaluation n'apparaît significative dans aucune des régressions effectuées.

L'hypothèse H 12 « La fréquence des heures supplémentaires non déclarées est corrélée positivement avec les comportements adaptatifs » n'est vérifiée que partiellement

La fréquence des heures supplémentaires non déclarées n'est significative que par rapport aux comportements non professionnels, mais pas pour les comportements de réduction de qualité de l'audit, ni pour la mauvaise gestion de l'équipe.

L'hypothèse H 13 « L'évaluation des éléments du contrat psychologique est reliée positivement avec l'utilisation des excuses de type I / P » est rejetée

Ce sont les variables liées à la dimension plus affective du contrat psychologique et de la relation d'emploi (implication affective, intention de départ, stage) qui y sont principalement liés. La sensibilité de cette question et les biais de réponse ont probablement joué dans ce sens.

L'hypothèse H 14 « L'implication affective est corrélée négativement avec l'utilisation des excuses de type I / P » est vérifiée

Ce résultat vient nuancer le résultat obtenu sur l'absence de lien entre l'implication affective et la fréquence des comportements de réductions de qualité.

L'hypothèse H 15 « L'engagement dans le travail est corrélé négativement avec l'utilisation des excuses de type I / P » est rejetée

L'engagement dans le travail n'est pas significatif dans la régression de la variable I / P.

L'hypothèse H 16 « Aucune des variables explicatives n'est corrélée avec l'utilisation des excuses de type I / S » est vérifiée

Le modèle de régression de la variable I / S est insignifiant.

Section 3 – Discussion des résultats

Les analyses descriptive et explicative que nous avons effectuées nous ont permis de d'étudier certaines caractéristiques de notre population et de son comportement au travail, ainsi que de valider une partie des hypothèses de notre modèle de recherche. L'objectif de cette section est de commenter de manière synthétique les résultats obtenus en les reliant aux caractéristiques générales de l'activité d'audit. Nous avons donc retenu les points significatifs apparus lors des traitements statistiques afin d'approfondir l'analyse à leur sujet. Ceci nous permettra de mettre en perspective les résultats et de préparer la phase qualitative de notre travail. Nous identifierons en particulier les éléments vers lesquels nous avons orienté notre attention lors des entretiens de recherche. Une première série de réflexions peuvent être faites sur le contrat psychologique des jeunes auditeurs et la nature de leur relation par rapport à leur employeur (§1). En recentrant ensuite la réflexion sur la performance au travail des auditeurs, l'analyse de leurs comportements adaptatifs peut également donner lieu à quelques enseignements et questionnements (§2). Enfin, une revue de l'impact différencié des variables explicatives de notre modèle donne certaines indications quant à leur pertinence dans notre contexte d'étude (§3).

1. Le contrat psychologique des auditeurs et leur relation à l'emploi

Pour des jeunes diplômés, entamer une carrière dans le monde de l'audit présente des spécificités par rapport à un premier emploi dans une entreprise « classique ». Nous commencerons tout d'abord par commenter les résultats concernant le contenu du contrat psychologique des auditeurs (§1.1). Ceci nous amènera à nous intéresser plus précisément aux éléments du contrat qui apparaissent significatifs dans les modèles de comportements adaptatifs que nous avons obtenus par l'intermédiaire des analyses de régression multiple (§1.2). Nous concluons ce paragraphe avec quelques commentaires sur la relation générale des auditeurs par rapport à leur emploi et à ses conséquences à la lumière de l'évolution actuelle du métier (§1.3).

1.1 Le contrat psychologique : constitution et évaluation

Nous avons vu que le contenu du contrat psychologique des auditeurs est relativement acquis. L'image du métier, les plaquettes de recrutement, le recours massif à des stagiaires dans une optique de pré-embauche contribuent à une certaine homogénéité de perception des engagements des cabinets. Ceci est d'autant plus le cas que les promesses perçues correspondent à ce que des jeunes diplômés peuvent s'attendre en général à obtenir dans un premier travail (Dean *et al.* 1988). Au-delà des perceptions des promesses en elles-mêmes, les auditeurs semblent également très confiants quant à la validité de leurs perceptions. Le tableau 5-29, qui présente la distribution des réponses par rapport à l'item

« *Votre estimation des engagements de votre cabinet n'était pas raisonnable à la base* », est significatif à cet égard.

Tableau 5-29
Mésestimation des engagements du cabinet (%)

<i>Tout à fait d'accord</i>	<i>Plutôt d'accord</i>	<i>Sans opinion</i>	<i>Plutôt pas d'accord</i>	<i>Pas du tout d'accord</i>
1	4	27	47	21

Il apparaît que seule une minorité de répondants estime avoir eu des erreurs de perception à propos des éléments de leur contrat. En consultant plus précisément les données recueillies par le questionnaire, on constate qu'il s'agit d'auditeurs qui ont également répondu pour la plupart « Tout à fait d'accord » ou « Plutôt d'accord » à l'item d'évaluation globale « *De manière générale, vous estimez que le cabinet n'a pas été à la hauteur de ses promesses* ». Ils semblent donc avoir réajusté leurs perceptions de promesses à la suite de leur expérience dans le cabinet, mais pas complètement.

En cohérence avec ce premier résultat, les auditeurs estiment que les ruptures du contrat psychologique, lorsqu'elles ont lieu, sont dues au cabinet. Le tableau 5-30 donne la répartition des opinions par rapport à l'item « *Le cabinet est responsable pour les promesses qu'il n'a pas honorées* ». On constate que la plupart des répondants attribuent la responsabilité du non-respect des engagements à leur cabinet. Ce deuxième résultat est en conformité avec la tendance des salariés mentionnée par Rousseau & Parks (1993) à attribuer la responsabilité du non-respect des termes du contrat à l'employeur.

Tableau 5-30
Responsabilité du cabinet (%)

<i>Tout à fait d'accord</i>	<i>Plutôt d'accord</i>	<i>Sans opinion</i>	<i>Plutôt pas d'accord</i>	<i>Pas du tout d'accord</i>
11	44	27	16	3

Cette attribution de responsabilité est toutefois problématique par rapport à ce que nous a montré l'analyse de l'évaluation du contrat par les auditeurs en fonction de leur situation. En effet, nous avons vu lors de notre étude descriptive que l'évaluation du contrat psychologique qu'effectuent les auditeurs évolue en parallèle avec leur parcours dans le cabinet. Les auditeurs qui envisagent de partir bientôt ont une évaluation moins favorable que ceux qui ne l'envisagent pas encore et les auditeurs qui ont quitté le cabinet ont une évaluation moins favorable que les auditeurs encore en activité. Or, sur une durée aussi courte, ce que fournit « objectivement » le cabinet ne varie pas. Les différences d'évaluation sont donc dues à des différences intervenues chez les individus eux-mêmes. Ceci illustre le caractère subjectif de l'évaluation du contrat et montre que la perception de

la réalisation des engagements varie au fur et à mesure du parcours des individus dans la structure. D'une certaine manière, l'évaluation du contrat est une conséquence de ce qui se passe au niveau interne chez l'individu, tout autant que de ce que le cabinet fournit concrètement. Or, malgré cela, les auditeurs attribuent le non respect des engagements au cabinet, alors que ce changement de perception est en fait largement dû à une évolution personnelle qui les amène à percevoir différemment au cours du temps la même réalité objective, en particulier lorsqu'ils envisagent de partir.

Exprimé différemment, ce résultat entraîne naturellement les deux questions suivantes : est-ce que les auditeurs, tant qu'ils restent, sont amenés par un souci de cohérence à rationaliser dans un sens positif leur perception de l'évaluation du contrat ? Ou bien est-ce les auditeurs qui envisagent de partir qui rationalisent *ex post* cette position par une évaluation moins favorable ? Il est difficile de conclure sur ce point, d'autant qu'un autre problème, lié à la temporalité du processus, vient se greffer à cette interrogation. Rappelons en effet que notre étude transversale ne permet pas de conclure sur la causalité : est-ce l'intention de départ qui entraîne une réévaluation du contrat ou bien est-ce une réévaluation du contrat qui entraîne l'intention de départ ? On voit bien que l'évaluation du contrat psychologique et son évolution sont des phénomènes complexes dont un questionnaire ne parvient guère à situer la dynamique. Quoi qu'il en soit, un résultat démontré par le questionnaire est que l'évaluation du contrat est sans doute autant liée à la position de l'individu dans son parcours personnel qu'à ce que le cabinet fournit concrètement.

1.2 Le contrat psychologique : éléments significatifs et non significatifs pour les comportements

Notre étude a montré que c'est l'évaluation des éléments du contrat psychologique concernant l'autonomie dans le travail, la qualité de la formation professionnelle et la qualité de l'environnement humain qui sont les variables d'évaluation corrélées négativement avec les comportements de réduction de qualité de l'audit. Autrement dit, les auditeurs qui ont ressenti une déception par rapport à leurs attentes concernant ces éléments du contrat ont davantage de comportements adaptatifs que ceux dont l'évaluation est plus favorable. Ce résultat est intéressant, car il illustre l'importance des éléments liés à l'aspect « professionnel » des cabinets d'audit par rapport à un emploi dans une entreprise classique (autonomie, valorisation de la compétence et de la collégialité). Dans un contexte organisationnel qui a longtemps été marqué par une certaine forme de mécanisation du travail dans les cabinets (Francis 1994), ce point montre les effets pervers que peut avoir une structuration trop forte des auditeurs de terrain. Ceci est d'autant plus important que les variables d'évaluation liées à l'autonomie dans le travail et à la formation professionnelle sont également reliées de manière significative avec les comportements non professionnels et avec la mauvaise gestion des équipes. Les conséquences en sont donc plus étendues.

Pour ceux qui l'ont perçu comme une promesse, l'évaluation de l'engagement concernant une expérience à l'étranger est significative. Il semble qu'il s'agisse là d'un élément du contrat certes moins perçu que les autres, mais qui est important pour ceux qu'il intéresse. Par ailleurs, on remarque que trois éléments ne sont pas reliés de manière significative aux comportements adaptatifs (hors la mauvaise gestion de l'équipe) : la rémunération à la performance, l'intérêt du travail et les opportunités de carrière. Compte tenu des réponses à l'item « *Vous estimez que le système d'évaluation du personnel est efficace pour détecter et récompenser les meilleurs auditeurs* » – qui trouve des taux d'approbation plutôt faibles (cf. §3) – il est possible qu'il y ait acceptation par les auditeurs d'un certain arbitraire dans la rémunération à la performance telle qu'elle est pratiquée dans les faits, ce qui rendrait la variable inopérante. On peut avancer une explication semblable pour les opportunités de carrière. La non-significativité de cette variable est peut-être liée au fait que les auditeurs ont intériorisé une relation de court terme avec leur employeur et que, à force, cet aspect ne soit plus déterminant pour leur performance. L'absence de corrélation avec l'évaluation de l'intérêt du travail est plus surprenante. Une analyse de corrélation montre certes que l'évaluation de l'intérêt du travail est corrélée avec les comportements de réduction de qualité, mais cette corrélation n'est pas suffisamment affirmée pour se maintenir lorsque l'on contrôle les effets des autres variables avec une analyse de régression. La variable n'est significative que par rapport aux comportements de mauvaise gestion de l'équipe, et de manière négative. Une explication pour ce dernier point est peut-être que les auditeurs déçus à propos de l'intérêt de leur travail cherchent à trouver une forme de compensation dans les aspects liés à la supervision.

Le résultat le plus surprenant de cette enquête concerne l'impact de l'évaluation des engagements concernant une rémunération élevée. Il semblerait que les auditeurs qui sont les plus satisfaits par rapport à leurs attentes en terme de rémunération soient ceux qui prennent davantage de liberté avec les normes de qualité du travail. Il y a au moins deux manières d'interpréter ce résultat. Une première explication possible est que les auditeurs les moins consciencieux se sentent satisfaits de leur niveau de rémunération compte tenu de leur niveau de performance, alors que d'un autre côté une partie au moins des plus consciencieux peuvent estimer qu'ils ne sont pas suffisamment payés à la hauteur de leur effort. Une autre explication – si l'on admet que les meilleures évaluations à ce niveau sont faites par les auditeurs qui sont effectivement les mieux payés et que ces individus sont considérés comme les meilleurs par les cabinets – est que les auditeurs les mieux rémunérés sont ceux qui arrivent à respecter les délais serrés du métier, éventuellement en étant plus légers sur leur travail. Une interprétation cynique consisterait alors à dire que les auditeurs considérés comme les plus performants sont ceux qui réduisent délibérément la qualité de leur travail, pour respecter le budget par exemple. Cette interprétation nous paraît toutefois peu vraisemblable. Il est plus envisageable, en revanche, que ces auditeurs

soient mieux en mesure d'identifier les zones de risque et d'adapter leur effort à la situation rencontrée, ce qui les amènerait à « négliger » plus que les autres auditeurs des aspects secondaires qui ne méritent peut-être pas d'être traités sérieusement. Si cette explication est fondée, elle amènerait à s'interroger sur le caractère potentiellement fonctionnel des réductions de qualité. Ce point nous paraît fondamental et sera approfondi lors de la phase qualitative.

En ce qui concerne la relation positive entre l'évaluation de la promesse de rémunération élevée et les comportements non professionnels et la mauvaise gestion de l'audit, il semble plus difficile de proposer une explication certaine. Un élément de réponse aurait éventuellement pu être trouvé dans les raisons que les auditeurs donnent de leurs comportements. Or, des analyses de corrélation entre la variable d'évaluation et les explications ne mettent pas en évidence de corrélations significatives. A défaut, l'hypothèse que nous retiendrons est que les auditeurs les mieux rémunérés ont peut-être moins besoin que les autres d'intérioriser l'idéologie de leur cabinet ou de trouver des sources de satisfaction dans les relations avec leur équipe.

1.3 Les auditeurs et leur relation à l'emploi

Pour les jeunes diplômés qui y débutent leur vie professionnelle, l'audit est traditionnellement perçu comme une activité provisoire destinée à acquérir des compétences susceptibles d'être valorisées ultérieurement dans une entreprise classique et non comme une carrière en tant que telle. Les résultats de notre étude confirment ce point de vue dans la mesure où l'essentiel de notre échantillon, constitué pour la plupart d'auditeurs en troisième et quatrième année, n'a pas l'intention d'y faire carrière. Cette situation n'a longtemps pas été problématique pour les cabinets. Le caractère hiérarchisé des missions d'audit sous leur forme classique nécessite une répartition précise des grades. L'exécution de la mission effectuée par les auditeurs de terrain y est dissociée du travail plus qualitatif de gestion technique et commerciale qui incombe à la hiérarchie (cf. la distinction *craft of auditing* / *business of auditing* faite par Dirsmith & Covalleski 1985). La structure traditionnelle des cabinets peut donc être qualifiée de cylindre coiffé d'une pyramide. Si, pour les premières années, les missions d'audit nécessitent une structure de grades à peu près équivalentes, après le grade de senior les besoins diminuent et le *turnover* devient non seulement souhaité, mais indispensable⁷⁷.

⁷⁷Au début des années 1990, les licenciements liés aux restructurations des cabinets ont proportionnellement davantage touché les populations de managers que les autres grades. Ces individus ne pouvaient pas tous avoir des marges de progression et étaient devenus trop chers. La situation générale du marché des cadres, devenue soudainement défavorable, avait en outre empêché le *turnover* naturel.

Or, l'évolution en cours du métier pourrait remettre en cause ce *statu quo* court-termiste. Comme nous l'avons vu à l'occasion de notre revue de la littérature sur l'audit, le service apporté par les cabinets à leurs clients est contesté. Ceux-ci acceptent de moins en moins de payer des honoraires élevés pour une simple certification (Sikka *et al.* 1998). Le maître-mot devient d'offrir une « valeur ajoutée » au client, c'est-à-dire un service qui dépasse la simple certification des comptes annuels en offrant un apport utile au niveau opérationnel. Le problème est que ceci n'est envisageable que si les collaborateurs développent un niveau de compétence et d'expérience plus important de manière à être capables de fournir ce service supplémentaire. Dans la situation actuelle, les auditeurs partent au moment même où leur expérience leur permettrait de commencer à apporter cette valeur ajoutée. Les nouvelles approches impliqueraient plutôt de repousser le *turnover* plus tard – vers sept-huit ans d'expérience – afin que le cabinet puisse profiter pendant quelque temps de l'expérience de ses collaborateurs.

Une telle évolution va clairement à l'encontre de la politique traditionnelle de gestion du personnel des cabinets. S'ils prétendent parvenir à apporter de la valeur ajoutée à leurs clients, les cabinets vont ainsi devoir apprendre à investir dans leurs collaborateurs. Ils vont devoir s'occuper davantage d'un élément qui leur a longtemps été relativement étranger : une gestion à long terme des ressources humaines et des compétences (Rebele *et al.* 1996). La durée de vie dans les cabinets ne devrait plus se limiter à trois ou quatre ans pour la plupart des auditeurs, mais devrait leur permettre de développer de véritables compétences techniques et sectorielles, ainsi que commerciales et humaines.

Un autre élément concernant la gestion des ressources humaines des cabinets abordé par cette recherche concerne la pratique des stages en audit. Les résultats montrent d'une part que l'évaluation du contrat psychologique est partiellement plus favorable lorsque les auditeurs ont effectué un stage préalablement à leur embauche. Le stage leur permet apparemment d'avoir une perception meilleure des obligations réciproques du contrat, à la fois des obligations du cabinet par une meilleure évaluation du contrat, mais aussi de leurs propres obligations puisqu'ils ont des comportements de réduction de qualité moins fréquents. Parallèlement, les anciens stagiaires justifient également moins souvent leurs réductions de qualité par le manque de motivation. Ceci illustre le bien fondé de la politique massive de stages des cabinets (105 auditeurs sur les 170 de notre enquête, soit 6 sur 10, sont d'anciens stagiaires) du point de vue de la performance au travail. Par contre, il ne semble pas que le fait d'avoir réalisé un stage ait une incidence sur la volonté de rester à long terme dans les cabinets.

2. Les comportements adaptatifs des auditeurs : des résultats ambigus à approfondir dans la recherche qualitative

Notre recherche a montré l'existence de divers comportements adaptatifs avec une fréquence variable selon les individus et la nature des comportements. Ces résultats amènent un certain nombre de commentaires. Nous aborderons tout d'abord les comportements de réduction de qualité en nous interrogeant sur leur impact potentiel sur la qualité de l'audit (§2.1). Même si des considérations liées à la fiabilité des données recueillies nous ont fait retirer la fraude et les manipulations de tests substantifs de l'analyse explicative, il nous paraît intéressant de nous intéresser malgré tout à cette question (§2.2). Pour clore ce paragraphe, nous interpréterons les résultats concernant les comportements adaptatifs de nature sociale (§2.3).

2.1 Les comportements de réduction de qualité de l'audit

Le questionnaire a confirmé les études antérieures qui ont mis en évidence l'existence de comportements de réduction de qualité de la part des auditeurs. Leur fréquence semble toutefois relativement contenue, tout particulièrement pour les comportements les plus graves. La question qui se pose donc à ce stade de la réflexion est de savoir si les comportements de réduction de qualité peuvent avoir une influence réelle sur la qualité des audits. A la vue des chiffres, il semble difficile de se prononcer sur ce point. En effet, les niveaux relevés ne semblent pas devoir remettre en question la qualité de la certification fournie par les cabinets, surtout si les auditeurs limitent effectivement leurs réductions de qualité à des contextes de matérialité peu élevée. La conscience professionnelle des auditeurs semble globalement maintenue. Le fait que l'implication affective soit une variable significative pour les comportements non professionnels, et non pour les réductions de qualité, est également un signe que – quoi qu'ils puissent ressentir à propos de leurs cabinets – les auditeurs maintiennent une performance d'ensemble acceptable.

Certes, les fréquences des réductions de qualité ne sont pas anodines, mais les comportements sont le plus souvent justifiés par la non-significativité des points d'audit concernés ou par l'intervention du supérieur hiérarchique. Dans une certaine mesure, le potentiel dysfonctionnel des comportements de réduction de qualité reste limité s'ils se font réellement de manière réfléchie et ouverte, en fonction de critères acceptables, et non de manière injustifiée. D'une certaine manière, ils peuvent même être considérés comme fonctionnels s'ils parviennent à cibler le travail sur les parties réellement à risque. Ces considérations peuvent donc remettre en cause la vision des comportements de réduction de qualité développée par les recherches anglo-saxonnes qui ont souligné uniquement leur potentiel dysfonctionnel.

En réalité, il convient d'être plus nuancé. Tout d'abord, nous avons vu qu'il y a probablement eu des biais de désirabilité sociale au niveau des explications fournies par les répondants. Ensuite, la vision que nous avons esquissée ne veut pas dire que les comportements de réduction de qualité de l'audit sont sans conséquences. Ainsi, il y a toujours le risque qu'une réduction de qualité aura été effectuée à un niveau où un problème va surgir – et peut-être un problème important. L'audit est une activité basée sur le risque et le risque professionnel augmente dès que des procédures ne sont pas effectuées correctement. De plus, même si la qualité globale de l'opinion d'audit n'est pas forcément affectée par des réductions de qualité affectant des parties considérées comme « mineures » de la mission, certains des points concernés peuvent être connus du client qui peut se demander pourquoi ils n'ont pas été détectés et questionner l'effort mis en œuvre par l'équipe d'audit. Les réductions de qualité peuvent donc être la source d'un manque de crédibilité des cabinets. Plus généralement, la réputation des cabinets d'audit et la justification du niveau de leurs honoraires demandent une image d'intégrité forte. Dans le long terme, ils ne peuvent pas se permettre d'apparaître avoir des employés négligents ou, plus largement, qui prennent des libertés avec les normes établies. En ce sens, les réductions de qualité doivent rester une préoccupation pour les cabinets d'audit, tout particulièrement dans le contexte actuel où davantage de latitude devrait être donnée à l'auditeur de terrain. Des méthodologies moins structurées et faisant davantage intervenir le jugement laissent plus de marge à l'initiative individuelle. Ceci est positif dans un certain sens, mais les nouvelles méthodologies dépendent également davantage de la conscience de ceux qui les mettent en œuvre.

Quoi qu'il en soit, un élément intéressant à étudier dans la phase qualitative de la recherche sera la manière par laquelle les auditeurs arrivent à déterminer le caractère non dysfonctionnel de certaines de leurs réductions de qualité. Le processus d'ajustement des travaux réalisés au contexte et au budget de la mission est en effet un phénomène trop complexe pour être saisi par un questionnaire de recherche. L'audit apparaît comme l'ajustement d'une approche prédéterminée à une situation concrète et ce sont les modalités de cet ajustement qui constitueront une partie importante de la phase qualitative de notre recherche. Il s'agira de mettre en lumière la nature double des réductions de qualité, tant dysfonctionnelle que potentiellement fonctionnelle.

2.2 Fraude et manipulation de tests substantifs

Au cours de nos analyses de régression, nous avons laissé de côté la fraude et la manipulation de tests substantifs en raison du doute que nous avons émis sur la sincérité des réponses données par nos répondants. Toutefois, il nous paraît intéressant d'émettre quelques réflexions à leur sujet. Tout d'abord, un premier résultat intéressant de l'enquête concerne l'assimilation des manipulations de tests substantifs à la fraude et non aux autres réductions de qualité. Même si les fréquences admises par les répondants sont supérieures

pour les manipulations que pour la fraude, la différence entre les fréquences admises par les auditeurs en activité et les anciens auditeurs montre que les auditeurs sont sensibles à la nature problématique de la manipulation des tests substantifs, au point – comme pour la fraude – de sous-estimer probablement leurs réponses. Ce point est rassurant du point de vue de la qualité des audits, car il indique que d’une certaine façon le respect de l’esprit de l’audit est plus important que celui de la lettre aux yeux des auditeurs.

Faute d’analyse de régression, et afin de tirer malgré tout des éléments de notre base de données, des traitements par tableaux croisés ont été effectués. On note d’une part que les auditeurs qui admettent frauder ont également une fréquence de comportements de réduction de qualité et de manipulations de tests substantifs plus élevée. D’autre part, une analyse des fréquences montre que la fraude apparaît surtout chez les individus qui utilisent l’excuse de type I / P (24% d’entre eux), alors qu’ils sont très rares chez les autres (3%). Le fait d’avouer la fraude apparaît donc comme très lié à la minorité d’individus qui expliquent pour partie leurs comportements par le manque de motivation. Avouer parallèlement la fraude et le rôle du manque de motivation dans les réductions de qualité semble donc lié à une situation de violation du contrat psychologique caractéristique, pour reprendre l’expression de notre cadre conceptuel, d’une position de désengagement. La moyenne du score d’implication affective est d’ailleurs de 16 (sur 40) pour cette sous-population contre 21 pour la population globale et il y a une corrélation positive avec les évaluations négatives du contrat psychologique. Le nombre d’individus concernés reste toutefois faible : 9 auditeurs sur 170 dont 8 envisagent de partir et 4 recherchent un emploi.

Ceci étant, la fraude est clairement un aspect sensible qui a été mal capturé par notre questionnaire. Cela pourrait également expliquer sa plus faible fréquence dans notre enquête par rapport à celles relevée aux Etats-Unis et en Irlande. On peut d’ailleurs se demander pourquoi ce biais de réponse a été aussi fort par rapport aux pays anglo-saxons. Une hypothèse est que l’expression de *false sign-off* ou de *premature sign-off* utilisée en anglais recouvre une réalité moins problématique que celle que nous avons utilisée dans le questionnaire : « *Déclarer avoir effectué un travail que vous n’avez en fait pas réalisé* ». Quoi qu’il en soit, il conviendra d’intégrer malgré tout la fraude au cours de la phase qualitative de notre recherche, même si nous l’avons exclue de l’analyse de régression, dans la mesure où la phase quantitative semblent sous-estimer ces comportements.

En ce qui concerne l’impact de la fraude sur la qualité de l’audit, on peut se poser les mêmes questions que pour les réductions de qualité en général. Kaplan (1995) rappelle que la fraude revient à baser l’audit sur des preuves fausses et Dalton & Kelley (1997) évoquent le risque judiciaire lié à cette situation. Raghunathan (1991) mentionne le propos d’un professionnel qui affirme qu’il est certes réconfortant que la fraude n’intervienne pas souvent, mais que le fait même qu’elle intervient est alarmant. Cet auteur est donc d’avis que la fraude est un problème pour les cabinets d’audit et qu’il a besoin d’être confronté en

raison de son impact potentiel sur la qualité de l'audit. En fait, la raison majeure pour laquelle les Américains sont unanimes à souligner le potentiel dysfonctionnel de la fraude est le contexte judiciaire exacerbé dans ce pays. Au cours de notre revue de littérature sur l'audit, nous avons vu que le rôle des dossiers de travail est de défendre l'opinion par rapport à l'extérieur, autant que de la construire. La fraude, lorsqu'elle est avérée, est un moyen facile de contester la qualité d'un audit. Compte tenu des ambiguïtés de la notion de qualité en audit, contester une approche d'audit en tant que telle est plus difficile : une réduction de qualité peut donc éventuellement se justifier, ce qui n'est pas le cas de la fraude même si elle ne concerne qu'un aspect secondaire.

2.3 Les comportements adaptatifs de nature sociale

En ce qui concerne la mauvaise gestion de l'équipe d'audit, les auditeurs ont un recours massif à l'explication « *La réalisation du travail passe avant le reste* » pour cette catégorie de comportements adaptatifs. Ils perçoivent donc leur rôle de technicien d'audit comme plus important que leur rôle de supervision. Ce qu'il y d'intéressant, c'est que les seniors eux-mêmes – qui sont d'une certaine manière les premiers à en avoir pâti lorsqu'ils étaient assistants – semblent eux-mêmes être contraints à contribuer à perpétuer cette situation. Ceci étant, il est clair que dans le contexte actuel cet aspect devra être amélioré. Pour retenir les nouveaux auditeurs dans un contexte de reprise du marché du travail, il sera peut-être nécessaire, outre les rétributions matérielles, de changer les caractéristiques humaines de l'environnement de travail dans les cabinets. La culture traditionnelle des cabinets orientée vers une forme de négligence de ces aspects – et qui, en descendant vers une base reproduisant les valeurs du système, se traduit par des négligences au niveau de la gestion des équipes – doit être corrigée en introduisant une modification de l'approche des facteurs humains. Ceci est d'autant plus le cas que l'introduction de nouvelles méthodologies peut rendre la formation sur le terrain plus importante.

En ce qui concerne les comportements non professionnels, la fréquence de la mise en doute des méthodes ou de l'efficacité de l'audit nous a semblé importante, ce qui amène à se poser des questions sur la signification exacte que les auditeurs leur attribuent. Au niveau des explications données par les auditeurs, cette catégorie de comportements se distingue des deux autres dimensions de rôle par le recours plus fréquent à l'excuse de type R/E « *Tout le monde le fait dans le cabinet* ». Il semble donc que le fait d'exprimer ses doutes soit un comportement répandu dans les cabinets, ce qui amène à s'interroger sur son rôle organisationnel. Le fait que l'implication affective ne soit significative que pour la fréquence de ces comportements-là est un autre indice à cet égard. Au vu de ces résultats, nous avons estimé que le rôle de la parole en tant qu'exutoire méritait d'être approfondi dans le cadre de la phase qualitative de la recherche.

3. Variables significatives et non significatives

Outre les variables liées à l'évaluation des éléments du contrat psychologique, la recherche a utilisé d'autres variables indépendantes dans les analyses de régression multiple : l'implication affective, l'engagement dans le travail, la perception du niveau de contrôle dans les cabinets. Ces variables avaient été incluses à la suite de notre revue de la littérature sur les comportements de réduction de qualité en audit, ainsi que pour opérationnaliser la dimension émotionnelle du contrat psychologique. Les résultats de nos traitements ont mis en évidence un impact ou une absence d'impact différent pour chacune d'entre elles. Nous nous intéresserons successivement à l'implication affective (§3.1), à l'engagement dans le travail (§3.2) et à la perception du niveau de contrôle dans les cabinets par les auditeurs (§3.3).

3.1 L'implication affective : un impact différencié à nuancer

Un résultat intéressant de la recherche quantitative concerne la significativité différenciée de la variable d'implication affective. Il ressort en effet des traitements statistiques que l'impact de l'implication affective est différent selon la nature des comportements. On remarque d'une part que l'implication affective n'est pas reliée de manière significative avec les comportements de réduction de qualité de l'audit dans notre étude. Ce résultat est intéressant dans la mesure où il indique que les auditeurs les moins impliqués affectivement ne sont pas significativement différents des autres par rapport à l'exécution des travaux d'audit. L'implication affective est par contre corrélée négativement et de manière significative avec les comportements non professionnels, qui est donc la dimension de rôle affectée par une implication plus faible. Ce point confirme la réputation de conscience professionnelle des auditeurs, qui semblent faire abstraction de leurs états d'âme lors de l'exécution de leurs travaux d'audit quitte à être plus critiques dans leurs paroles.

Comment inscrire ces résultats dans le cadre des recherches académiques menées en utilisant le concept d'implication ? Comme le montre la méta-analyse de Mathieu & Zajac (1990), la relation entre l'implication organisationnelle et la performance au travail n'est pas toujours mise en évidence dans les recherches, et elle n'est pas toujours forte lorsqu'elle apparaît. Pour expliquer cette situation, Somers & Birnbaum (1998) soulignent que la nature de la performance à laquelle on cherche à relier l'implication est un critère important pour déterminer la significativité du concept. Dans notre recherche, les comportements de réduction de qualité et les comportements non professionnels diffèrent tant dans leur orientation que dans leurs conséquences. Nos résultats montrent que l'implication n'a pas d'impact sur les comportements adaptatifs liés aux contrôles d'audit, qui représentent un des aspects de la performance au travail. L'implication affective pourrait en revanche très bien être reliée de manière positive aux comportements *extra-role*

des auditeurs, y compris ceux liés la dimension technique du rôle de l'auditeur. Cet aspect n'est cependant pas exploré par notre questionnaire, qui est centré sur les comportements adaptatifs.

Il convient d'autre part de nuancer un peu le résultat obtenu. Nous avons vu qu'il n'y a pas de différence entre les répondants concernant l'utilisation qu'ils font des excuses de type I / S liées à la contrainte budgétaire, quel que soit l'évaluation cognitive de leur contrat psychologique ou leur implication affective. Par contre, on obtient un R² élevé pour les explications de type I / P liées à la motivation et l'implication affective apparaît comme la variable la plus significative dans la régression. Ce résultat montre que les individus les moins impliqués affectivement, s'ils n'ont pas forcément des comportements adaptatifs plus fréquents (sauf pour NPROF), admettent plus souvent que les autres que le manque de motivation est à l'origine de leurs comportements. Ce point vient relativiser le résultat concernant la conscience professionnelle des auditeurs peu impliqués affectivement : s'ils n'ont pas forcément des comportements adaptatifs au travail plus fréquents, ceux-ci ont semble-t-il davantage une origine individuelle plutôt qu'organisationnelle et peuvent donc avoir un potentiel dysfonctionnel plus fort. Ceci est en outre cohérent avec l'utilisation que nous avons faite de l'implication affective en tant qu'évaluation de la dimension affective de l'évaluation du contrat psychologique.

3.2 L'engagement dans le travail : une variable non pertinente dans le contexte ?

En tant que facteur explicatif des comportements adaptatifs et des explications de comportements, la variable engagement dans le travail n'apparaît significative dans aucune des analyses de régression multiple que nous avons effectuées. Comment interpréter l'absence d'impact de la variable dans notre étude ? La méta-analyse de Brown (1996) fournit quelques éléments de réponse à cet égard. D'une part, il s'avère que les relations mises en évidence dans les recherches qui ont cherché à relier l'engagement dans le travail et les comportements ont généralement été faibles. Si la relation entre l'engagement dans le travail et l'effort est apparue moyenne, le lien avec la performance est plus ténu. Les travaux réalisés semblent souvent indiquer que l'engagement dans le travail en tant que tel n'a pas d'impact significatif sur la performance et qu'il est vraisemblable que d'autres variables psychologiques et comportementales interviennent dans la relation.

En fait, les résultats les plus significatifs et robustes relevés par Brown (1996) concernent non pas tant les conséquences directes de l'engagement dans le travail que le rôle modérateur du concept dans d'autres relations. Par exemple, un résultat confirmé par plusieurs recherches est que l'influence du comportement du supérieur hiérarchique sur les attitudes au travail est plus importante pour les travailleurs avec un faible niveau d'engagement dans le travail : il est donc vraisemblable que les individus peu engagés sont davantage dépendants de l'attitude de leur supérieur que ceux qui sont engagés dans leur

travail pour en retirer de la satisfaction. Un autre résultat est que l'engagement dans le travail exacerbe le lien entre la tension et l'ambiguïté de rôle et la consommation d'alcool ou les problèmes de santé (Frone *et al.* 1995). Autrement dit, les gens qui ont un niveau d'engagement dans le travail élevé sont davantage susceptibles de boire ou d'avoir une mauvaise santé que les autres en cas de stress.

A la lumière de ces résultats, il est possible que l'engagement dans le travail puisse davantage être pris comme une conséquence de la position de l'individu par rapport à son travail, et non comme un déterminant du comportement et de la performance. Il s'agit peut-être davantage d'une description de la manière dont l'individu intègre sa situation professionnelle et ses expériences au travail dans le contexte général de sa vie et de ses attitudes, plutôt qu'un prédicteur de la performance au travail. Le libellé des items du questionnaire de Kanungo (1982) nous encourage d'ailleurs dans cette interprétation. On peut même se demander si un engagement dans le travail trop important n'est pas négatif, au sens où il serait le signe d'une importance excessive donnée au travail ou prise par lui, selon les circonstances⁷⁸.

Il est cependant difficile de conclure sur ce point, car il est possible d'un autre côté que, comme l'implication organisationnelle, l'engagement dans le travail puisse être pertinent seulement dans certains contextes ou pour déterminer certains aspects de la performance au travail et pas d'autres. Par exemple, Keller (1997) a montré que l'engagement dans le travail était significativement relié à la performance pour les chercheurs, alors que ce n'était pas le cas pour des ingénieurs – deux professions toutes deux scientifiques mais dont les objectifs, les conditions de travail et la mesure de la performance sont distinctes. En ce sens, notre étude montrerait qu'il n'y a pas d'impact sur les comportements adaptatifs des auditeurs, mais cela n'exclut pas un impact éventuel sur d'autres aspects de leur performance.

3.3 Contrôle et perception du contrôle

La perception que nos répondants ont du niveau de contrôle de leur cabinet est relativement bonne. Pour chacune des deux dimensions du contrôle, la question posée était : « *De manière générale, vous estimez que dans votre cabinet le processus de revue [le système d'évaluation] est efficace pour...* ». Pour chacun des items du questionnaire, la répartition entre les niveaux de réponse des auditeurs et des anciens auditeurs est présentée dans le tableau 5-31.

⁷⁸ En particulier, il y a peut-être un lien entre l'engagement au travail et le *workaholism*, même si ce lien n'est pas direct (Scott *et al.* 1997).

Tableau 5-31
Perception du niveau de contrôle des cabinets (%)
Auditeurs (anciens auditeurs)

	<i>Tout à fait d'accord</i>	<i>Plutôt d'accord</i>	<i>Sans opinion</i>	<i>Plutôt pas d'accord</i>	<i>Pas du tout d'accord</i>
<i>Contrôle de complétude</i>	8(10)	61(60)	3(3)	25(25)	3(2)
<i>Contrôle d'honnêteté</i>	8(7)	59(54)	8(9)	22(25)	3(2)
<i>Contrôle du comportement</i>	4(5)	51(40)	7(5)	32(33)	6(16)
<i>Détection de la performance</i>	5(2)	38(26)	8(9)	38(44)	12(19)

La proportion des auditeurs qui ont confiance dans le système de contrôle du travail est relativement importante puisque seuls 25% des auditeurs et 27% des anciens auditeurs estiment que le processus de revue des dossiers n'est que peu ou pas susceptible de garantir l'honnêteté du travail réalisé. Ce résultat satisfaisant est toutefois un peu inférieur à celui relevé dans l'étude de Malone & Roberts (1996). Dans l'enquête de ces auteurs, 86% des répondants estiment que le système de contrôle de qualité est efficace dans leur cabinet.

En ce qui concerne le système d'évaluation du personnel, les résultats sont moins favorables et on constate une part plus importante d'individus qui ne sont pas d'accord sur l'efficacité du système d'évaluation pour détecter et récompenser les meilleurs auditeurs. Notre revue de littérature sur l'évaluation des collaborateurs dans les cabinets avait déjà souligné les limites du processus et il semble que la perception des auditeurs soit en ligne avec les travaux de recherche. Ce résultat ne doit donc pas nous surprendre, d'autant plus que la fréquence est supérieure chez les anciens répondants. Il est probable que la manière dont chacun a été « traité » par le système d'évaluation a une influence sur l'appréciation qu'il en fait.

Il ressort de nos analyses de régression que la relation entre les comportements de réduction de qualité et la perception du niveau de contrôle du travail est particulièrement significative. Les individus qui ont des comportements de réduction de qualité plus fréquents ont également une perception du niveau de contrôle moins favorable. Si ce résultat est cohérent avec les résultats de Malone & Roberts (1996), le sens de cette relation reste toutefois en suspens : est-ce la perception d'un niveau de contrôle plus faible qui entraîne des réductions de qualité plus fréquentes ou bien est-ce le fait d'avoir des comportements plus fréquents qui pousse à remettre en cause l'efficacité du processus de revue ? Nos données ne nous permettent pas de nous prononcer sur ce point, si tant est que cela soit possible dans l'absolu.

D'autre part, nos analyses de régression ont montré que la perception du niveau de contrôle est corrélée négativement avec les comportements non professionnels. Ce résultat n'était pas attendu, mais n'est en fait pas surprenant compte tenu du libellé de deux des

items composant ces comportements : « *Mettre en doute les méthodes de travail du cabinet en présence de l'équipe d'audit* » et « *Mettre en doute l'efficacité d'un audit, ou de l'audit en général, en présence de l'équipe* ». Il apparaît cohérent que ces deux comportements soient reliés à la perception que l'individu a du niveau de contrôle dans son cabinet.

Conclusion de la section 3

Au cours de cette section, nous avons commenté de manière synthétique les résultats obtenus par le questionnaire de recherche. En ce qui concerne la relation des seniors d'audit avec leurs cabinets, l'enquête a tout d'abord confirmé l'idée générale que l'on se fait souvent du métier d'auditeur, à savoir celle d'une première étape dans un parcours professionnel plutôt que d'une carrière en tant que telle. A ce sujet, nous avons montré que l'évolution actuelle du métier pourrait cependant nécessiter une remise en cause de cette approche. Nous avons en outre souligné le caractère dynamique de l'évaluation du contrat psychologique au fur et à mesure du parcours de l'individu dans la structure. Sur cet aspect, l'élément saillant qu'il a paru intéressant d'approfondir dans la partie qualitative sera donc l'évolution dans le temps de la relation d'emploi entre le jeune auditeur et son cabinet.

En ce qui concerne les comportements adaptatifs des auditeurs, l'étude a mis en évidence des fréquences différentes selon la dimension de rôle concernée. Les comportements liés à la mauvaise gestion de l'équipe sont les plus répandus et semblent les premières conséquences des contraintes subies par les seniors d'audit. Les comportements non professionnels sont également relativement fréquents et les analyses mettent en évidence leur rôle potentiel d'exutoire dans les cabinets. Enfin, malgré une fréquence non négligeable, les comportements de réduction de qualité de l'audit apparaissent toutefois relativement restreints, en conformité avec les résultats des études anglo-saxonnes sur le sujet.

Ce niveau de réductions de qualité atteste du maintien d'une bonne responsabilité professionnelle des auditeurs lors de l'exécution de leurs contrôles. Ce point est confirmé par les explications données par les individus pour ces comportements. Ces explications font souvent référence à la non-matérialité des points d'audit concernés. L'approche qui semble émerger de notre recherche est donc que ces comportements pourraient ne pas avoir nécessairement une nature dysfonctionnelle et – tout en ne respectant pas les normes de qualité formelles – pourraient souvent être orientées dans une finalité positive. Seule une minorité d'individus apparaît être en situation de désengagement. L'orientation à donner pour la phase qualitative est donc de chercher à mieux comprendre comment les comportements de réduction de qualité des auditeurs peuvent rester fonctionnels dans l'esprit à défaut de l'être dans la lettre.

Conclusion du chapitre V

La présentation des résultats de la phase quantitative de la recherche a été effectuée en trois temps. Une première étape descriptive a souligné les caractéristiques générales de notre population d'auditeurs (section 1). Nous avons mis en évidence l'existence d'un consensus entre auditeurs sur la perception des promesses de leur cabinet. Dans l'ensemble, le niveau de satisfaction quant au respect de ces engagements par les cabinets apparaît comme correct, même si certains éléments ont généré un peu plus de déçus que d'autres (les éléments liés à la rémunération). L'évaluation du contrat est apparue moins favorable pour les auditeurs envisageant de partir que pour les autres auditeurs, ainsi que plus favorable pour les auditeurs encore en cabinet que pour les anciens auditeurs.

Une deuxième étude à orientation explicative a mis en évidence les relations entre les variables explicatives et les variables à expliquer de notre modèle (section 2). Cette étude a mis en évidence que les éléments du contrat psychologique des auditeurs les plus significatifs pour expliquer les comportements adaptatifs étaient ceux qui sont liés à la dimension « professionnelle » du métier (autonomie, formation, relations entre les individus). Elle a souligné également le rôle important joué par la perception de la qualité du système de revue du travail. Les coefficients de détermination relevés dans les analyses de régression pour les comportements étudiés vont de 0,26 à 0,29. Ces résultats sont le signe d'une adéquation satisfaisante de notre modèle basé sur l'évaluation des contributions réciproques liées au contrat psychologique auditeur / cabinet, même si la puissance du modèle est limitée par sa simplicité et par la « friction » que nous avons introduite pour tenir compte de l'engagement des auditeurs dans leur performance de rôle. Dans la phase qualitative, nous réfléchirons sur les sources de cet engagement.

Pour terminer ce chapitre, nous avons procédé à un commentaire synthétique des résultats de la phase quantitative de la recherche afin d'en retirer des pistes d'investigation pour la phase qualitative (section 3). Nous avons mis en évidence plusieurs points qui devront retenir notre attention. Il s'agira en substance de clarifier la manière dont les auditeurs réussissent à conjuguer les contraintes technique et budgétaire dans l'exercice de leurs missions au quotidien. Il s'agira également de s'interroger plus précisément sur les caractéristiques de la relation que les jeunes auditeurs entretiennent avec leur cabinet.

Chapitre VI – Résultats de la recherche qualitative

La méthode que nous avons utilisée lors de nos entretiens de recherche a été la suivante : pendant la première partie (30 min.), le maximum de liberté a été laissé aux interlocuteurs pour aborder les thèmes selon leur convenance ; pendant la deuxième partie, un recentrage sur les thèmes du guide d'entretien n'ayant pas été abordés dans la première partie a été effectué. Les entretiens, dont la durée a oscillé entre 40 minutes et une heure 20 minutes, ont été enregistrés sur cassette. Dans l'ensemble, les personnes interrogées sont apparues très à l'aise et n'ont pas manifesté de gêne à répondre, y compris sur des éléments sensibles. Le fait d'être un ancien auditeur a probablement joué en ce sens. Le tutoiement – caractéristique du milieu des auditeurs – a été instauré par eux dans la plupart des cas. Certains ont spontanément abordé les difficultés qu'ils rencontrent ou qu'ils ont pu rencontrer dans leur vie personnelle à cause de leur métier, alors que nous nous étions fixé pour règle de ne pas aborder directement ces aspects.

L'objectif de ce dernier chapitre est d'ordonner le riche matériau obtenu au cours des entretiens. Nous nous intéresserons tout d'abord aux comportements de réduction de qualité de l'audit et à l'étude de leur dimension fonctionnelle ou dysfonctionnelle. Il s'agira de compléter les intuitions issues de l'interprétation du questionnaire de recherche par l'intermédiaire du discours de nos interlocuteurs sur leur comportement au travail (section 1). Ensuite, nous aborderons les relations entre les membres de l'équipe d'audit et le rôle de la confiance interindividuelle dans le cadre de la mission. Il s'agira d'approfondir un élément majeur de notre cadre conceptuel et de retirer des enseignements de sa mise en œuvre concrète dans le contexte de l'audit (section 2). Nous verrons en substance que les caractéristiques de fonctionnement actuelles des cabinets accordent une grande importance au développement de la confiance entre les individus. Pour conclure, nous nous livrerons à une réflexion sur la nature de la relation d'emploi entre les jeunes auditeurs et leurs cabinets et caractériserons l'évolution du contrat psychologique de l'auditeur senior avec son cabinet (section 3). Pour chacune de ces trois sections, nous appuierons largement nos développements sur des extraits *verbatim* issus des entretiens. Ceci nous permettra de répondre à un souci majeur de cette phase de notre travail : justifier nos analyses à partir du discours de nos interlocuteurs. Parallèlement, la conclusion de chaque section s'attachera à recadrer plus précisément les résultats obtenus avec notre cadre conceptuel.

Section 1 – Le senior d’audit au travail : ajustements de l’approche et justifications

La phase quantitative de notre recherche a montré que dans l’ensemble les seniors d’audit maintiennent un niveau élevé de responsabilité professionnelle. Les comportements adaptatifs liés à l’exécution du travail d’audit, s’ils sont relativement fréquents, semblent le plus souvent ne concerner que des aspects circonscrits de la mission. La présente section a pour objectif de comprendre plus précisément la manière dont la responsabilité professionnelle est maintenue par les auditeurs en dépit des contraintes. Dans un premier temps, nous verrons comment les seniors d’audit perçoivent que, malgré la marge de liberté dont ils disposent, ils cherchent à maintenir un niveau de conscience professionnelle élevé (§1). Malgré cela, des manquements au moins apparents aux normes de travail peuvent survenir en raison de la contrainte budgétaire. Ceci pousse les auditeurs à ce que l’on peut percevoir comme des « *compromis* » par rapport à la démarche formelle de l’audit. Le problème qui se pose dans ces conditions est de maintenir une qualité de travail fonctionnelle (§2). De manière synthétique, le processus à l’œuvre peut se résumer en une série de questions qui se posent à l’individu au cours de la mission (§3).

1. Marges de liberté et conscience professionnelle

Les caractéristiques du métier d’audit et les modalités de fonctionnement des cabinets laissent une grande marge de liberté aux auditeurs de terrain, dont il serait relativement facile de profiter (§1.1). Malgré cela, le niveau de conscience professionnelle des auditeurs que nous avons rencontrés est élevé dans l’ensemble et semble naturellement les pousser à faire un maximum de travail (§1.2). En conformité avec notre cadre conceptuel, nous interprétons cette situation comme la conséquence de l’engagement des auditeurs dans leur contrat psychologique, qui les poussent à assimiler leur image d’eux-mêmes à un comportement consciencieux (§1.3).

1.1 Les marges de liberté des auditeurs

A l’occasion de notre revue de littérature sur l’audit nous avons montré que, en dépit de la présence de modes de contrôle formels et informels, la marge de liberté dont disposent les auditeurs pour l’exercice de leur mission est grande. Certes, les auditeurs ont une bonne perception de l’efficacité du système de contrôle dans les cabinets. Les résultats du questionnaire ont en outre montré l’importance de cette perception pour déterminer la fréquence des comportements de réduction de qualité. Mais ceci n’empêche pas la perception de marges de liberté importantes. Les seniors que nous avons rencontrés sont conscients de la grande latitude qui leur est laissée dans leur travail et de l’importance du

maintien de la responsabilité individuelle dans la constitution des dossiers. Outre la fraude et les manipulations de tests – un phénomène qui semble limité d’après les résultats de notre questionnaire – la latitude de comportement fait qu’il peut toujours planer un doute sur la détermination générale réelle mise en œuvre dans le travail. Les raisons pour lesquelles il peut y avoir des manquements à la responsabilité professionnelle sont en effet potentiellement nombreuses et ne pas vouloir engager l’effort nécessaire sur certains aspects semble relativement facile.

"Tu peux tricher pour plusieurs raisons. Tu peux tricher parce qu’effectivement t’as beaucoup de travail, la charge est énorme, tu vas pas t’en sortir et donc tu « plugges »⁷⁹. Tu peux tricher aussi parce que ça te fait chier, c’est ingrat. Ou je pense que tu peux tricher aussi parce que tu sais pas, tu comprends pas ce que tu fais, tu triches parce que tu sais pas comment il faut faire, tu comprends pas le contrôle que tu fais. En fait, sur toutes ces catégories, effectivement, quand tu triches parce que t’as pas le temps ou parce que tu t’emmerdes, la personne au-dessus peut pas trop le voir en tant que superviseur..." (ancienne auditrice).

"Quelqu’un qui présente bien ses trucs et qui répond à peu près correctement aux questions – c’est-à-dire quelqu’un qui sait ce qu’il fait, mais qui en même temps a la flemme d’aller jusqu’au bout – on s’en rend pas compte" (auditrice).

Cette marge de manœuvre dont disposent les auditeurs repose sur l’asymétrie d’information entre eux-mêmes et la personne qui les supervise. Le supérieur hiérarchique n’assiste pas à la réalisation du travail, tout particulièrement dans le cas des seniors par rapport à leurs managers en raison de l’éloignement physique. Cependant, parallèlement à l’exécution du travail en lui-même, nous avons vu au chapitre II que la constitution des dossiers d’audit doit en être la matérialisation concrète. En documentant l’effort effectué, ces dossiers ont fondamentalement pour objectif de réduire l’asymétrie d’information entre les intervenants de la mission. C’est à ce niveau que les libertés prises au niveau du travail peuvent trouver ou non leur sanction par le supérieur hiérarchique. Or, le processus de revue est lui-même également sujet à des marges de manœuvre, ce que nous avons appelé à l’occasion de notre revue de littérature le caractère « *stratégique* » de la constitution des dossiers d’audit (Rich *et al.* 1997). Loin de représenter un problème, le caractère stratégique de la revue semble d’ailleurs accepté et répandu. La perspective qui émerge est même parfois celle d’une forme de « jeu du chat et de la souris » entre la personne qui prépare les dossiers et le supérieur hiérarchique qui revoit le travail.

"Le cas échéant, on peut tourner la façon dont on dit une chose de façon à ce que... Laisser subodorer un travail plus approfondi qu’il ne l’a été réellement" (ancien auditeur).

⁷⁹ Vocabulaire d’auditeur. Le verbe « *plugger* » (de l’anglais *to plug*) existe aussi en tant que nom propre : le « *plug* ». Une traduction française pourrait être « bidouiller ».

"On arrange toujours le travail. Ça se fait très souvent. En fait, on cherche des preuves qu'on arrange un peu. Oui, ça c'est un peu... On est honnête, il y a très peu de fraude, mais on arrange en fonction de ce qu'on veut. Ça je dirais que c'est très classique. On va arranger, c'est classique. C'est facile, c'est normal. Je dirais que ça me choque pas ! Mais on arrange, on va rendre ça un peu plus beau. C'est toujours comme ça. C'est comme par exemple quand on sait pas, eh bien on va pas le dire, voilà. C'est aussi, quelque part, c'est marrant.

Chercheur : Marrant parce que après on verra si l'autre va se poser la question ou pas ?
Ah ça, on espère qu'il va pas se poser la question [rires] ! Mais ça, ça ne me choque pas, c'est un peu un principe" (auditrice).

Compte tenu de l'existence de telles marges de liberté au niveau de l'exécution et de la documentation du travail, on peut se demander sur quelles bases reposent les freins forts aux abus potentiels du système qui sont, comme le montrent les résultats du questionnaire, bien bornés. Certes, le processus de contrôle du travail est important à cet égard, malgré ses limites (Roebuck & Trotman 1992). Mais il nous semble qu'un autre élément fondamental entrant en ligne de compte est lié aux caractéristiques propres des individus qui travaillent dans les cabinets.

1.2 Conscience professionnelle et contrainte budgétaire

En raison des limites des systèmes de contrôle dans les cabinets, nous avons conclu lors du chapitre II que le contrôle dans les cabinets d'audit repose largement sur un auto-contrôle de l'individu. Notre travail confirme que cet auto-contrôle semble globalement efficace. Le questionnaire faisait déjà apparaître un niveau de conscience professionnelle élevé par le recours massif à des explications externes pour les comportements de réduction de qualité. Les entretiens que nous avons réalisés renforcent ce premier résultat. Il apparaît en effet y avoir un besoin très fort chez la plupart des auditeurs de réaliser le travail consciencieusement. Les seniors d'audit mettent en avant la conscience professionnelle comme une des caractéristiques essentielles de la manière d'être de leurs pairs et d'eux-mêmes – quitte d'ailleurs à y voir parfois un aspect pas forcément positif.

"Je trouvais presque que les gens faisaient de l'excès de zèle. Souvent, quand je faisais un programme de travail, je me rendais compte que les gens avaient envie de faire mieux que le dossier de l'année précédente et qu'ils avaient envie de rendre un dossier mieux. Et je trouvais parfois que les gens faisaient pratiquement du sur-audit par rapport à ce qu'on leur demandait et que c'était dommage parce que c'était souvent ça qui faisait perdre du temps et je pense qu'on peut économiser pas mal à ce niveau-là" (ancienne auditrice).

Cette conscience professionnelle très développée peut-être analysée comme l'articulation de deux facteurs qui recouvrent les notions de sélection et de socialisation dans le cadre de la détermination du comportement individuel en cabinet (Chatman 1991).

D'un côté, la personnalité des individus qui rentrent en audit est peut-être marquée par un profil particulier. De l'autre, la culture organisationnelle met en avant la conscience professionnelle et vient renforcer les prédispositions.

"J'ai l'impression que dans le recrutement qui est fait au départ – sans parler de profil type, même si on se ressemble beaucoup – de toute façon on recrute des gens consciencieux. Et en plus, j'ai le sentiment à tous les niveaux qu'il y a une grosse pression sur les travaux qui sont effectués et sur la qualité du travail qui est fait. J'ai le sentiment que quelqu'un qui ne serait pas consciencieux, même s'il commence chez nous, il ne tient pas longtemps parce que c'est vraiment un aspect essentiel de jugement sur les compétences de l'autre et sur ses qualités pour faire de l'audit. Je pense qu'intrinsèquement tous les gens qui rentrent sont des gens très consciencieux et qu'ils le restent même après plusieurs années" (auditeur).

Pourtant, la pression budgétaire vient constamment remettre en cause la volonté de faire le travail aussi consciencieusement que souhaité. Le problème auquel sont confrontés les auditeurs est de satisfaire à la fois une contrainte personnelle perfectionniste et une contrainte organisationnelle qui va à son encontre, une illustration de la manière dont – pour reprendre l'expression de McNair (1991) – la « double contrainte coût / qualité » subie par les cabinets se répercute au niveau de l'individu sur le terrain. Les auditeurs semblent percevoir la contrainte budgétaire comme une limitation à leur propre volonté d'effort, comme si les contraintes de profit du cabinet les « empêchaient » souvent de pouvoir satisfaire la détermination interne qu'ils ressentent à effectuer consciencieusement tout ce qu'ils estiment être leur travail. La dimension *business of auditing* apparaît comme une force parasite contraignante, comme si les individus avaient bien intégré la dimension de qualité de certification liée au *craft of auditing*, mais qu'ils voyaient les aspects économiques comme une donnée externe à accommoder. La conséquence en est une forme d'élasticité où l'effort mis en œuvre se dilate ou se rétracte autour de la contrainte budgétaire.

"Je faisais l'objet de pressions contradictoires qui consistaient à dire que j'aimais bien faire mon travail, j'aimais le faire à fond et décortiquer tout le dossier complètement. Parce que c'est comme ça qu'on m'avait appris à travailler, c'est-à-dire d'aller jusqu'au fond des choses. Et à un certain moment, la pression – cette pression-là, cette éducation, cette formation qui m'avait été donnée – devait être tempérée par une approche un petit peu plus économique du budget qui consiste à dire : « Attention, on ne peut pas se permettre non plus d'y passer trop de temps, il faut nuancer le travail à effectuer en fonction du risque que l'on ressent ». (...) Donc là, effectivement, il y a une frustration. Il y a une frustration parce qu'on sent qu'il faudrait aller plus loin et on dit : « Non, le budget ne le permet pas »" (ancien auditeur).

"Ça dépend des tempéraments. Moi, j'ai tendance à vouloir aller au fond des choses et c'est vrai que les contraintes budgétaires... Et je suis assez exigeante aussi vis-à-vis de mes équipes et c'est vrai que très souvent ça ne se justifie pas par rapport à nos seuils, par rapport au risque qu'on a estimé sur un dossier. (...) C'est vrai qu'on a tendance à aller au maximum de la contrainte budgétaire. C'est-à-dire que si on a le temps pour le faire, on fait le maximum de travail. C'est pas forcément nécessaire, c'est ça qui est très difficile : gérer. On a toujours tendance à vouloir faire le maximum, tout ce que nous permet le budget, oui." (auditrice).

Il s'agit donc de faire le maximum compte tenu de la contrainte budgétaire et non pas, à l'inverse, de faire le minimum nécessaire compte tenu de la contrainte technique. En d'autres termes, c'est le plus souvent la détermination à faire « bien » qui est motrice et non la détermination à faire « efficace ». Dans ce contexte, il y a forcément une certaine ambiguïté de la pression budgétaire, qui peut être perçue à la fois comme une contrainte pénible et comme un aiguillon, même si les deux aspects sont parfois difficiles à concilier.

"Tu travailles plus vite [sous la pression], tu t'organises mieux. C'est vrai que ça peut avoir des incidences positives en termes de productivité : on peut s'améliorer, mieux organiser une mission, l'organiser plus en amont, essayer d'étaler les travaux d'audit, ça peut inciter à s'améliorer au niveau de la méthode de travail. C'est l'aspect qui peut être positif, ça peut te tirer vers le haut. Comme t'as des contraintes plus fortes, tu fais tout pour améliorer ta productivité. Dans la réalité, c'est quand même dur..." (ancienne auditrice).

1.3 L'engagement des auditeurs

Dans notre cadre conceptuel, nous avons analysé le maintien de la responsabilité professionnelle comme une conséquence de l'engagement des individus dans leur rôle d'auditeur responsable qui les pousse à réaliser le travail de manière consciencieuse. Du point de vue de la théorie de l'engagement, la force du système des cabinets d'audit est d'être capables de faire en sorte que les auditeurs arrivent à lier leur image d'eux-mêmes à la bonne exécution du travail. Les entretiens que nous avons effectués vont dans ce sens. Une dose d'affectivité très forte intervient clairement lors de l'exécution de la mission d'audit où la volonté, voire la nécessité pour la personne d'effectuer un travail consciencieux permet de résister à bien des tentations. Il y a une dimension presque physique à la nécessité de bien faire.

"Le laisser-aller sur les dossiers pour faire tout dans les temps ? Moi, personnellement, ça me correspond pas et à mon avis c'était presque un défaut. Moi, je suis hyper consciencieuse. Et en fait, j'avais vraiment l'amour du travail bien fait. Et je supportais pas qu'un dossier soit pas vraiment bien fait" (ancienne auditrice).

"Je ne peux pas dire que j'ai arrangé le travail à un moment donné. Ou alors c'était vraiment très rare. Il y a des moments où je dis pas que c'était pas tentant, mais je pense que je me serais sentie mal et que j'aurais pas été satisfaite de ce que j'avais fait. Donc en général, j'allais jusqu'au bout. Et c'est vrai que moi j'étais peut-être la première à vouloir faire plus que ce qu'on me demandait – ce qui est un peu con, je l'admets. Mais d'ailleurs même maintenant, je suis toujours un peu comme ça, tu vois. Toujours vouloir encore faire mieux, mieux que les autres" (ancienne auditrice).

Ce qu'il y a d'intéressant dans ces deux extraits – et qu'on retrouve dans d'autres entretiens – c'est que nos interlocutrices sont parfaitement conscientes du fait qu'elles en faisaient peut-être un peu trop, mais sans toutefois pouvoir renoncer à le faire tellement leur engagement dans leur rôle d'auditrice consciencieuse était prégnant. En fait, beaucoup d'auditeurs semblent maintenir une conscience professionnelle élevée avant tout pour leur propre bénéfice.

"Le fait de s'impliquer fortement dans le travail que l'on fait témoigne plus, en ce qui me concerne, d'une « conscience professionnelle forte » plutôt que d'un attachement au cabinet ou d'une quelconque ambition. J'attache de l'importance à mon travail parce que j'attache de l'importance à réaliser ce que j'ai la responsabilité de faire, non pas parce que cela est bénéfique au cabinet" (commentaire sur questionnaire).

Ces éléments sur la conscience professionnelle sont intéressants parce qu'ils permettent de comprendre pourquoi la responsabilité professionnelle au travail est globalement maintenue par les auditeurs indépendamment de ce qu'ils peuvent ressentir par rapport à leur cabinet, ce qui nous permet de revenir sur certains résultats mis en évidence par le questionnaire. Nos traitements ont en effet montré que – à l'exception de quelques-uns – les niveaux d'implication affective peu élevés de certains répondants ne se traduisent pas par une augmentation significative des comportements adaptatifs autres que les comportements non professionnels. Quelle que soit la manière dont les auditeurs ressentent leur expérience – et nous verrons ultérieurement qu'elle peut être douloureuse pour certains – les cabinets semblent pouvoir se reposer sur l'engagement de la plupart de leurs salariés dans leur rôle d'auditeur responsable. Ceci provient de ce que les auditeurs semblent parvenir à retirer *pour eux-mêmes* la satisfaction du travail bien accompli, indépendamment de leur relation avec le cabinet dont l'évaluation ne justifierait peut-être pas un tel maintien. A la limite, la finalité ultime du travail d'audit (la certification des comptes annuels par le cabinet) peut être considérée comme secondaire, au point que certains arrivent même à déconnecter complètement l'exécution du travail – et les satisfactions qu'ils en retirent – de leur employeur et de ses finalités.

"Moi, je fais ce travail parce que j'y trouve un intérêt personnel, mais je suis pas convaincue par le but professionnel. La signature, moi, j'en ai rien à foutre" (auditrice).

2. Les réductions de qualité ont-elles une dimension fonctionnelle ?

Malgré le degré élevé de conscience professionnelle manifesté par le questionnaire de recherche, la fréquence des comportements de réduction de qualité que nous avons relevée reste significative. Comment arriver à concilier conscience professionnelle et ce qui peut être perçu comme des manquements aux normes de travail ? Dans le cadre du modèle triangulaire de la responsabilité sur lequel nous avons basé notre cadre conceptuel, nous avons vu que la solution consiste à utiliser des excuses et des justifications crédibles aux yeux de l'individu. Concrètement, l'auditeur doit utiliser les marges de liberté dont il dispose de manière cohérente avec le maintien d'une approche qu'il peut qualifier de consciencieuse. Ce processus est rendu possible par l'existence d'une flexibilité importante dans l'organisation de la mission d'audit, qui permet intrinsèquement les ajustements (§2.1). Les justifications des réductions de qualité se font par l'intermédiaire de la notion d'approche par les risques qui permet de calibrer le travail tout en restant fonctionnel (§2.2). Pourtant, malgré le consensus sur l'approche par les risques, il subsiste quand même des divergences entre auditeurs sur ce qui est acceptable et ce qui ne l'est pas au niveau de l'ajustement du travail (§2.3). On touche là à une zone grise entre ce qui est perçu comme dysfonctionnel et ce qui est perçu comme fonctionnel, un flou rendu inévitable par le caractère non officialisable de certaines pratiques.

2.1 La flexibilité d'investigation et la notion de qualité en audit

Lors de notre revue de la littérature sur l'audit, nous avons mis en évidence le caractère largement formel du travail d'audit. La couverture du risque lié aux états financiers nécessite la mise en œuvre de démarches d'investigation dont la détermination précise possède souvent une dimension arbitraire. Les auditeurs semblent bien conscients de cette réalité et de la flexibilité de l'approche de la mission d'audit qui en découle. Outre l'effort déployé sur chaque tâche, c'est la flexibilité de la détermination des tâches en elles-mêmes qui constitue une variable d'ajustement par rapport à la quantité de travail à faire. Il apparaît clairement qu'il y a une hiérarchisation des tâches à effectuer sur une mission d'audit donnée et que certaines ont un caractère perçu comme plus essentiel que d'autres. L'exécution de la mission a donc un caractère mouvant qui se traduit par une diversité d'ajustements possibles sur le terrain : choix des procédures à effectuer, détermination du niveau de l'effort à les exécuter (ou de l'absence d'effort). Malgré le poids de la structuration de l'audit, le senior est capable de prendre de la distance par rapport à ce qui est demandé et d'élaguer, de bâcler ou d'improviser.

"Il y a plein de choses qu'on devrait faire et qu'on ne fait pas, il y a plein de travaux entre guillemets « inutiles » qui sont censés devoir être faits et tout le monde sait très bien que ça n'est pas fait. Alors après, effectivement, ça dépend des missions, c'est pas systématique. Il y a des missions où on a du budget et donc où on a du temps. Un test que

tout le monde juge inutile, mais qu'on doit faire parce que c'est une obligation, du genre exploiter une circularisation de tiers où on sait très bien qu'on ne va jamais rien trouver... ça emmerde tout le monde, mais c'est vrai que si on a le temps de le faire, on le fait. Sur les missions où on pas le temps..." (auditeur).

"Maintenant, quand on a une mission qui est définie, qu'on a une liste de tests qu'on doit performer, qu'est-ce qui se passe exactement par rapport aux contraintes budgétaires ? C'est clair qu'il y a une palette de tests qui est la palette classique, sur lesquels on est censés a priori ne jamais faire l'impasse. Et puis après il y a les tests dits secondaires qui permettent d'avoir un degré d'assurance plus élevé et qui, souvent, parce qu'on a pas le temps eh bien soit on les bâcle, soit on les fait pas, soit on invente un test qui permet de faire trois tests en même temps. En vérifiant un document, on va arriver à couvrir trois trucs. Ou alors, on remonte les seuils de signification, en fait" (ancien auditeur).

Aux yeux des auditeurs, certaines des tâches qui peuvent leur être demandées initialement ne « méritent » pas d'être exécutées, nécessitant un ajustement sur le terrain (suppression de la tâche ou ajustement de l'effort déployé sur la tâche). L'existence et – semble-t-il – le systématisme de cette flexibilité de la mission d'audit mise en évidence tant par le questionnaire de recherche que par les entretiens nous poussent alors à nous interroger sur la notion de « comportement de réduction de qualité ». La vision qui émerge de la littérature anglo-saxonne est qu'il s'agit de comportements à dimension dysfonctionnelle (e.g. Raghunatan 1991). Peut-être empreinte d'un excès formaliste, la recherche anglo-saxonne utilise d'ailleurs parfois le terme de « *dysfunctional behavior* » à la place de « *quality reduction behavior* » (Dalton & Kelley 1997 ; Otley & Pierce 1996b). Dans la mesure où ils constituent des manquements par rapport à une certaine forme de normalisation et d'encadrement du travail, on peut dans un certain sens considérer les comportements de réduction de qualité comme dysfonctionnels (cf. nos commentaires sur ce point au chapitre V).

Mais, d'un autre côté, le terme de qualité est vraisemblablement pris dans un sens trop strict se limitant au respect du formalisme et des normes. Une autre approche de la qualité – moins axée sur le strict respect des processus et plus souple par rapport à la réalité du terrain – pourrait considérer à l'inverse que l'essentiel est de faire le travail important quitte à laisser certains aspects de côté ou à les effectuer de manière plus laxiste, même s'ils ont été demandés à l'équipe d'audit au départ. En ce sens, les comportements de « réduction de qualité » pourraient même, dans certains contextes, être considérés comme des comportements d'« amélioration de la qualité » dans la mesure où ils peuvent permettre de dégager des ressources pour les aspects véritablement importants. Dans cette vision, la qualité dans l'exécution d'une procédure d'audit doit s'apprécier en fonction du risque perçu, et non dans l'absolu.

2.2 L'approche par les risques et les nouvelles méthodologies

A partir du moment où l'on admet l'idée qu'une réduction de qualité peut être fonctionnelle dans certaines situations, on déplace la notion de qualité de l'audit. La qualité ne consiste plus à respecter à la lettre une approche d'audit axée sur le formalisme et le respect de procédures normalisées, mais au respect de son esprit. La notion clé qui intervient à ce niveau est bien sûr celle de risque. Tous nos interlocuteurs mettent en avant cette explication pour justifier l'ajustement des travaux face aux contraintes de la mission.

"Je pense que de toute façon, la théorie de la démarche – ce qu'on nous apprend dès le plus jeune âge dans le cabinet – c'est qu'il y a une approche par les risques à avoir et ça c'est quelque chose qui est parfaitement intégré par tout le monde au sein du cabinet. Il est évident que les zones de risque sont auditées je pense vraiment à fond, y compris sur les missions où on n'a pas le temps parce que les gens font bien leur travail de manière générale sinon ils seraient pas là, ils resteraient pas. Par contre, c'est vrai que les travaux sur lesquels éventuellement on va passer et qu'on va plus faire, c'est les travaux où on pense qu'on a aucun risque et qu'ils ne servent à rien. (...) C'est plutôt des travaux je dirais de deuxième ordre où on pense qu'il n'y a pas de gros risque et on pense qu'on va passer du temps sans rien trouver" (auditeur).

Pourtant – toute légitime qu'elle puisse être par rapport à l'idéologie interne des cabinets – cette démarche illustre une modalité de leur fonctionnement en porte-à-faux par rapport à l'approche de l'audit officialisée par la profession. La démarche « canonique » de l'audit consiste à effectuer une planification des travaux préalable à la mission. Cette planification permet de déterminer les démarches d'audit pertinentes dans le contexte de l'entreprise contrôlée, en se basant en particulier sur l'évaluation de son contrôle interne. Une fois ainsi définis et justifiés, les contrôles d'audit devraient être déterminés au mieux, ne devraient pas – sauf exception – être flexibles et devraient donc être tous exécutés consciencieusement (avec pour conséquence un caractère dysfonctionnel nettement plus marqué pour les « réductions de qualité »). Ce que montrent nos entretiens, c'est que la mission n'est en fait pas souvent effectuée selon ce schéma. Confrontée aux contraintes de fonctionnement des cabinets, la planification préalable liée à l'approche par les risques ne se fait pas et les ajustements se font largement sur le terrain. Cette situation est en concordance avec les travaux de Fischer (1996) et Mock & Wright (1999) qui avaient déjà relevé dans le contexte anglo-saxon l'impact limité de la planification sur l'organisation du travail. Souvent, les travaux planifiés sont perçus comme excessifs par rapport au risque ou bien, inversement, l'improvisation règne.

"Un des trucs les plus frustrants dans l'audit, c'est que on dit : « On s'appuie sur de l'audit interne, on va faire moins de sections ». Si on considère que c'est pas une section à risque, on considère qu'on va pratiquement rien faire. Mais je trouve que c'est du pipeau. Parce qu'à chaque fois, au final, on déroule tout le truc : c'est un peu le « rouleau

compresseur » [rires]. Non mais, c'est vrai ! On reprend à zéro toutes les sections, en fait on revalide tout comme si on avait rien validé à l'interim. Et ça, c'est vrai que c'est un peu frustrant" (ancienne auditrice).

"Le premier problème, c'est qu'il y a un manque de temps au préalable. C'est-à-dire que la plupart du temps, on va partir sur une mission et on a à peine discuté avec le manager avant. Donc, forcément, il ne risque pas de nous avoir fixé des objectifs" (auditeur).

La situation que décrivent nos interlocuteurs prend une résonance particulière à la lumière de l'évolution actuelle du métier et de ses nouvelles approches méthodologiques. Nos entretiens ont été effectués au cours de l'été 1999, alors que le processus de mise en œuvre des nouvelles approches était encore en cours. Ceci étant, l'ensemble de nos interlocuteurs y a été confronté, y compris ceux qui avaient quitté l'audit à ce moment (rappelons que les modalités de constitution de notre échantillon d'anciens auditeurs font qu'ils étaient encore actifs en 1998). Or, les nouvelles approches prévoient justement de donner une part plus importante à la détermination des risques et à la planification, de manière à faire coller davantage le travail à effectuer avec le terrain. De plus, ces nouvelles méthodologies prévoient explicitement un allègement des travaux d'audit – à la lumière de cette planification – sur les sections considérées comme vraiment risquées. D'une certaine manière, une fois introduite dans les mœurs, les nouvelles méthodologies consisteront donc à faire de manière officielle et visible ce que les auditeurs faisaient sur le terrain lorsqu'ils effectuaient des réductions de qualité « fonctionnelles » : réduire la quantité de travail. La différence est que ce qui pouvait être considéré comme une décision autonome – éventuellement problématique par rapport aux normes formelles de travail – devient, par déplacement de la norme, une modalité de fonctionnement acceptable.

"On fera une approche par risque. Donc s'il reste des points dans l'obscurité, c'est qu'on aura estimé que ça n'a pas d'importance. Ça, c'est justifié par l'approche et par la méthodologie des cabinets, donc c'est pas une faute" (auditrice).

Dans l'approche d'audit classique, les « réductions de qualité » – lorsqu'elles sont effectivement fonctionnelles – arrivent en fait au même résultat que les nouvelles méthodologies : un travail allégé et vraiment déterminé par le contexte de la mission. La nuance est que les ajustements par rapport à l'approche traditionnelle (le « rouleau compresseur ») deviennent non seulement admis tacitement en interne, mais revendiqués par rapport à l'extérieur par l'affichage de normes plus conformes à ce qui se passe réellement sur le terrain. En fait, idéalement, les nouvelles approches pourraient avoir pour conséquence de supprimer la nécessité d'avoir des ajustements autonomes sur le terrain.

Il est intéressant de constater à cet égard qu'un autre aspect des nouvelles approches – le service au client – permet de justifier de la même manière des allègements de travaux. En effet, si beaucoup de nos interlocuteurs semblent encore centrés pour l'essentiel sur leur travail de certification, quelques-uns mettent en avant leur rôle de conseil par rapport à

l'entreprise contrôlée. On retrouve là l'ambiguïté générale de la profession, dont le mandat social lié à la certification est en porte-à-faux par rapport à une positionnement de service. L'ambiguïté à ce niveau semble se répercuter sur les auditeurs de terrain qui, en fonction de leur propre sensibilité, mettent en avant un point ou un autre. Pour certains, le service au client peut entrer dans la décision au même titre que l'analyse par les risques.

"Il y a des raisonnements un peu comme ça : c'est un point un peu embêtant, donc je passe. Ça, je suis sûr que beaucoup le font. (...) C'est clair. C'est pour ça que t'as des pourcentages entre guillemets d'« arrangements ». Et tout ça toujours en termes de... On parle de qualité, mais c'est pas la question en valeur absolue. Ce qui compte, c'est la qualité que perçoit le client. Le client, sur une revue d'immos, il perçoit zéro qualité. Par contre quand on remonte six points, c'est le bonheur ! On a plein de choses à dire, on est contents. Et c'est là-dessus qu'il nous attend, le DAF⁸⁰. Il s'en fout que le comptable machin fait pas bien son rapprochement machin. Ça a un impact sur notre travail, peut-être sur la qualité de son travail à lui, mais sur ses résultats..." (auditeur).

2.3 La zone grise : certaines choses sont acceptables et d'autres pas

Le fait de reconnaître que les comportements de réduction de qualité peuvent être fonctionnels permet de résoudre une dimension du problème qui, rappelons-le, est double : il s'agit d'une part de déterminer les tâches d'audit à effectuer, puis d'autre part de déterminer l'effort à mettre en œuvre pour réaliser ces tâches. L'approche par les risques permet de gérer facilement l'aspect « détermination des travaux » en justifiant des allègements de travaux par la flexibilité de la mission. Par contre, il subsiste toujours la question de l'effort réel à mettre en œuvre sur chaque tâche. Ce qu'il y a d'intéressant à ce niveau, c'est que contrairement à l'impact de l'approche par les risques sur la détermination des travaux – à propos duquel il n'y a pas d'ambiguïté, au moins en théorie – différents individus ont une perception différente de ce qui est acceptable ou non au niveau de la détermination de l'effort réel à mettre en œuvre. Nous avons ainsi demandé à nos interlocuteurs ce qu'ils pensaient de la possibilité de faire des manipulations de tests substantifs pour se faciliter le travail. A ce propos, une première réaction consiste à dire que l'essentiel, c'est d'avoir une preuve – la manière dont elle a été obtenue est à la limite un peu secondaire. Une réaction inverse implique une vision beaucoup plus négative de la chose et considère qu'un test ne peut avoir de valeur que s'il est fait de manière conforme aux principes de l'échantillonnage aléatoire.

"On arrange un peu, on fausse un peu, on a toujours tendance peut-être à fausser, sachant que... Mais en fait l'idée, c'est d'avoir la preuve. Si on a la preuve, c'est ça l'objectif. Le résultat, c'est d'avoir la preuve de ce qu'on avance" (auditrice).

⁸⁰ Directeur Administratif et Financier.

"Manipuler les tests, c'est pire que tout. Moi je préfère dire : « Je fais un test, je le plugge », mais au moins je le fais, le test. (...) Mais biaiser complètement un test en le faisant à l'envers, pour moi c'est pire que tout. J'ai jamais pluggé un test à 100%, c'est-à-dire : j'invente le test. (...) Si vous prenez plus votre échantillon au hasard, mais qu'il est déterminé en fonction du résultat final que vous voulez obtenir, le test n'a plus aucun intérêt. Il induit complètement en erreur les gens qui vont derrière" (ancien auditeur).

L'opposition entre ces deux approches illustre de manière concrète ce que nous avons appelé plus haut la division entre la « lettre » et l'« esprit » de l'audit : faire des dossiers inattaquables – c'est-à-dire mettre l'accent sur le visible – ou considérer que c'est la pureté de l'approche – largement invisible – qui prédomine. Ce qu'il y a d'intéressant c'est que, dans la continuité de son raisonnement, notre deuxième interlocuteur admet par contre sans problèmes la tricherie. Cet ancien auditeur, qui refusait de manipuler des tests, acceptait sans problème la tricherie à partir du moment où il parvenait à la rationaliser par l'intermédiaire de l'approche par les risques.

"(...) Le plug dont je parlais moi, c'est de prendre un test déjà taylorisé et d'augmenter son scope de manière artificielle. On fait pencher du côté positif. C'est toujours du côté positif. Le plug négatif, qui va faire conclure que la procédure n'est pas satisfaisante, on l'évite parce que derrière il y a des travaux complémentaires, il y a des procédures alternatives qui sont mises en place. L'objectif, c'est pas de se rajouter du travail ! Donc suivant l'humeur – et c'est vraiment suivant l'humeur – je vais dire : « Je devais tester 10%, j'ai testé 5%, je le dis que j'ai testé 5% et je m'arrête là ». Et là, l'associé tombe sur le dossier, il va dire : « Pourquoi t'as pas testé 10% ? ». Ou sinon, pour éviter cette question, on va se dire : « J'ai testé mes 5%, j'ai un degré d'assurance personnelle, mais ça c'est très subjectif, on est bien d'accord là-dessus, eh bien on va dire que j'ai fait 10% et là il va y avoir un petit quart d'heure de ticking sauvage... ». Et ça, honnêtement, je pense que... ça dépend du profil des missions, il y a des missions plus ou moins tendues que d'autres, mais il y a de la malhonnêteté dans les questionnaires qui diraient le contraire. Il y a du plug" (ancien auditeur).

Inversement, d'autres interlocuteurs ont été marqués par le discours officiel des cabinets qui vise à prévenir ce genre de comportements, un discours instillé dès le premier temps de présence des auditeurs dans l'organisation.

"Quand j'étais en formation, on m'a dit : « Il y a une erreur à ne pas commettre, il y a quelque chose qui est une faute, la faute la plus lourde que puisse commettre un auditeur, c'est prétendre avoir fait un truc alors qu'il ne l'a pas fait ». Et c'est vrai que moi, ça m'est resté" (ancien auditeur).

"Le discours des chefs de mission était très clair : « Surtout, si vous n'avez pas le temps, vous le dites plutôt que de ne pas bien faire le boulot ». C'est des trucs comme ça qui m'ont marquée : « Je préfère que tu me le dises plutôt que d'écrire des salades » ou bien

alors : « Vous ne faites pas de contrôles à moitié. Vous en faites moins, mais bien ». C'était tellement clair que je pense qu'il y avait eu des précédents. Pour que tout le monde nous le dise systématiquement, c'est qu'il y avait eu des problèmes" (ancienne auditrice).

Le discours officiel n'a pourtant pas réussi à instiller cette attitude chez tous les auditeurs. La justification par l'absence de conséquences de la tricherie peut même, pour certains, lui enlever totalement son caractère problématique.

"C'est vrai, on en parle toujours du ticking sauvage, c'est un sujet de plaisanterie entre nous. C'est facile d'en faire sans que ça se voie, clairement. A la limite, celui qui se fait prendre, c'est le mauvais auditeur ! C'est celui qui a pas compris l'approche des risques et qui se fait prendre ! Mais je suis pas sûr que ça ait un impact sur la qualité. C'est un peu paradoxal, mais je suis sûr que ça joue vraiment sur la qualité" (auditeur).

Ainsi, de la même manière que l'approche par les risques permet de réduire la quantité des tâches à effectuer (flexibilité de l'approche), elle permet de justifier un relâchement de l'effort (flexibilité de la mise en œuvre) voire carrément pour certains un comportement qui, formellement, est « malhonnête ». Ce qu'il y a toutefois d'intéressant à ce niveau par rapport à l'ajustement du travail, c'est l'absence d'unanimité entre nos interlocuteurs sur ce qui est acceptable ou non. Autant ajuster la nature du travail à effectuer – une réduction de qualité « quantitative » – peut s'inscrire dans l'idéologie interne des cabinets basée sur l'approche par les risques et fait l'objet d'un consensus, autant la manipulation de tests ou la fraude – une réduction de qualité plus « qualitative » peu intégrable dans un discours officialisé – fait l'objet de perceptions différentes de la part des individus. Il y a une dimension plus taboue à ce genre de comportements, d'où la variabilité des pratiques et / ou du discours par rapport à ces aspects. Ceci permet probablement d'expliquer un des résultats du questionnaire : les différences de réponse entre auditeurs et anciens auditeurs à propos de la fréquence des comportements les plus sensibles.

3. Le processus d'ajustement du travail d'audit

Ce qui ressort à ce stade des entretiens réalisés est qu'il existe un processus par lequel les auditeurs de terrain ajustent le travail qui leur est prescrit à ce qu'ils perçoivent comme la réalité concrète de leur mission. Cette réalité les amène à vouloir adapter leurs contrôles en tenant compte de la double contrainte de couverture des risques et de budget. Ceci nous a poussé à avoir un autre regard sur les comportements de réduction de qualité, qui sont potentiellement fonctionnels dans certains contextes contrairement à la vision qui a pu en être donnée par la littérature jusqu'à présent. Une question qui se pose alors est de savoir comment ces ajustements sont effectués concrètement sur le terrain. Pour présenter de manière synthétique ce qui ressort des entretiens réalisés, il nous a semblé pertinent de synthétiser la performance des seniors au travail en tant que conséquence des réponses

donnée à trois questions : faut-il en parler au manager (§3.1) ? Faut-il faire le travail ou non ? (§3.2) Faut-il charger le temps passé ? (§3.3).

3.1 Faut-il en parler au manager ?

Face à une contrainte budgétaire qui impose des choix dans le travail à effectuer et dans la manière dont il sera réalisé, la décision à prendre consiste à diminuer la quantité de travail, ou bien l'effort dans le travail, et il semble acquis pour la plupart de nos interlocuteurs que c'est une décision qui ne peut – en théorie – être prise seul(e). Le processus qui permet d'amener une réduction de la quantité du travail à effectuer est normalement le résultat d'une approbation par le supérieur hiérarchique. La conséquence en est une diminution de la quantité du travail à effectuer ou une augmentation du budget.

"Quand je vois que j'ai un programme de travail que je peux pas réaliser parce qu'il est trop lourd, j'appelle le manager et je lui dit que je peux pas tout faire et on peut se mettre d'accord sur un certain nombre de tests qui sont pas forcément nécessaires, où tu peux les sucrer. Moi j'essaie plutôt de faire comme ça d'abord" (auditrice).

"Et je vois sur une de mes missions notamment, c'était très difficile. Je me rendais compte que j'arrivais pas à faire du travail de qualité dans le temps imparti. Eh bien je préférais le signaler. J'appelais le manager, je lui disais c'est impossible : soit je fais de la non-qualité – et je prévenais – soit il faut m'accorder plus de temps. Et c'est vrai qu'en général ça se passait bien. On t'en voulais pas, c'était : « OK, on va s'arranger » et j'avais droit à plus de temps. Et on a doublé le temps de mission comme ça" (ancienne auditrice).

En pratique, la réalité est plus nuancée. Un élément fondamental qui apparaît pour déterminer le comportement des seniors que nous avons rencontrés est la nature de leur relation avec chacun de leurs managers. Dans la mesure où l'approche de travail initiale est théoriquement la décision du manager, qui occupe une position hiérarchique plus élevée, le processus d'ajustement des travaux n'est en effet pas évident. Les modifications de cette approche – y compris d'ailleurs parfois dans le sens d'une augmentation – ne sont pas toujours faciles à obtenir. Elles nécessitent avant tout une certaine qualité de relation entre les deux intervenants.

"A partir du moment où on a une relation avec son manager qui sait que si vous lui dites que si vous avez pas le temps de le faire, c'est qu'effectivement même en travaillant douze ou quatorze heures par jour vous n'arriverez pas à le faire, moi j'arrivais à avoir des réponses du style : « Bon OK, on ne fait pas ça ». Donc pas de dissimulation sciemment. A partir de ce moment-là, moi, vis-à-vis de ma propre équipe, je descendais le premier qui ne faisait pas le travail" (ancien auditeur).

"Si j'ai un doute, moi j'en parle au manager, c'est lui qui prend la décision, je la prends en fonction de ce qu'il me dit. Si lui n'y attache aucune importance, je vois pas pourquoi je me battrais pour quelque chose qu'il ne regardera même pas. Je me dis : « Si on est deux à

penser la même chose... ». C'est difficile de savoir parce qu'il n'y a pas de directives très précises. Si le manager me dit de ne pas faire quelque chose alors que j'ai la conviction que c'est important... ça m'est arrivé une fois, le manager en avait rien à foutre et moi je disais : « Mais attention là il y a un problème », j'ai insisté pendant une semaine, et l'avant-dernier jour l'associé a dit : « Effectivement il y a quelque chose de grave ». Donc là j'ai eu raison et je ne me suis pas tue quand... Enfin, je ne me tais pas quand j'ai la conviction qu'il y a quelque chose de grave. A l'inverse, quand le manager insiste pour faire quelque chose qui me paraît totalement dérisoire, mais s'il me le demande directement, il faut que je le fasse sinon je me fais tuer, donc je le fais. S'il pense que c'est... s'il en a rien à foutre de quelque chose et moi je me dis que ça me barbe, eh bien je suis couverte. Si on est deux à penser la même chose c'est pas important, c'est pas grave si on le fait pas. Donc, c'est la relation manager-senior. Ou alors associé-senior. Essentiellement" (auditrice).

Ce qui apparaît clairement à ce niveau est l'influence des caractéristiques des individus impliqués et de la nature de leurs relations sur le processus d'audit. Compte tenu de son importance, ce point sera développé plus en profondeur au cours de la deuxième section.

3.2 Faut-il faire le travail ?

Le processus de négociation avec le manager peut aboutir ou ne pas aboutir. D'autre part, il peut ne pas avoir lieu puisque les managers sont éloignés physiquement et souvent très occupés. De plus, le senior peut ne pas avoir envie de perdre du temps à négocier. La conséquence en est une prise d'autonomie dans les ajustements des travaux, où les décisions sont faites seul(e) sur le terrain et non en concertation. Le senior « sait » en fait que certains ajustements sont acceptables.

"On sait très bien que c'est des points qui ne vont pas être revus par la hiérarchie parce que la revue n'est pas complète, qu'ils ont pas le temps de tout faire non plus. Donc, je dirais que c'est du gain de... Enfin, c'est une approche d'audit qui est pas validée par la hiérarchie, qui reste entre nous, mais qui est quand même le fruit d'un apprentissage. La question qui se pose est de faire ou de ne pas faire" (auditeur).

Cette nécessité de faire des choix implique plusieurs critères. Le premier élément important, que nous avons abordé dans le paragraphe précédent, est la notion de risque et plus particulièrement celle de seuil de signification, sa matérialisation opérationnalisable. Toutefois, d'autres éléments que l'opérationnalisation de l'approche par les risques peuvent avoir de l'importance comme l'attitude du client, le temps disponible ou l'« état de fraîcheur » des troupes.

"Je me dis : « Bon voilà, le scope c'est dix millions de francs, il y a un impact, mon risque il est supérieur à ça, faut que je le fasse et je vais le faire ». Je le ferais peut-être plus vite,

je sais pas comment on voit les choses, mais c'est clair je vais pas passer. En revanche, quelque chose qui est peut-être juste en-dessous, je l'aurais peut-être fait en temps normal, je le ferais pas. C'est pareil, c'est une estimation. Au début, tu tires pas toutes les ficelles, c'est vraiment au feeling quelque part. Je pense que là le risque est fort. Tu peux être passé à côté de certaines choses, effectivement, on le sait pas. Mais bon d'un autre côté, c'est de l'audit et quand on fait de l'audit, c'est par sondages. Je dirais que par rapport à nos contraintes réglementaires on est bornés" (auditeur).

"Effectivement, tu as toujours un risque de petites déviances, de petites... C'est vrai que dans le cas où dans la société, en plus, tu as énormément de difficultés à obtenir les informations... Par exemple, tu vas accepter une pièce justificative qui est pas forcément probante parce que tu vas pas avoir le courage d'aller relancer pour la millième fois la personne pour récupérer la pièce. Ça effectivement, ça se fait. Il y a des compromis qui se font. En fait, toute la difficulté c'est de... jusqu'où doit aller le compromis ?" (ancienne auditrice).

"Je pense que la motivation de l'auditeur n'est pas en cause. Je pense que ça, c'est bien géré, mais effectivement il n'a pas le temps ou alors la charge de travail a été telle qu'il n'a pas eu le temps, et puis que là il est fatigué, il n'en peut plus et que ça va être le problème de trop qui fait que là il n'a plus les ressources nécessaires pour se lancer dedans" (ancien auditeur).

Globalement, malgré les difficultés et la charge de travail liée à l'investissement personnel, malgré la nécessité d'effectuer des compromis, les freins semblent toutefois suffisants pour assurer une bonne performance dans l'ensemble, y compris au prix de quelques manquements même chez les plus consciencieux. Les écarts éventuels ne sont pas perçus comme problématiques, même si dans certaines situations un doute sur la couverture ultime des risques a pu persister.

"Moi j'avoue que ça m'est arrivé de ne pas faire certaines tâches qui m'étaient dédiées par manque de temps, parce que j'en avais ras le bol, parce que c'est vendredi soir sept heures et que j'en ai marre, quoi. Mais j'ai pas l'impression de me reprocher... J'ai deux-trois trucs sur des dossiers, j'en ai conscience, mais finalement je me dis que si j'ai mauvaise conscience sur ces trucs-là, globalement je dois pas me reprocher trop grand-chose..." (auditrice).

"Et donc on subissait une pression permanente de la part du budget. Cette pression, dans la plupart des cas, je trouve qu'on s'en plaignait un petit peu, mais grosso modo on arrivait à couvrir l'étendue de notre mission. Lorsqu'on y repense en prenant du recul, on se dit : « Je ne faisais pas beaucoup, mais compte tenu du risque c'était probablement suffisant ». Par contre il y avait un certain nombre de cas où – et je le pense encore maintenant – je n'ai pas pu faire un certain nombre de travaux alors que je pense qu'il y avait un risque" (ancien auditeur).

3.3 Faut-il charger le temps passé ?

Face à la question de faire, et à celle de bien faire, une première solution est de ne pas faire ou de faire moins bien. A ce niveau, tant les résultats du questionnaire que les entretiens montrent que globalement la conscience professionnelle est maintenue chez les seniors d'audit. Ils font les choses dont ils estiment qu'elles sont risquées et justifient leurs réductions de travail, leurs « *compromis* » et autres « *arrangements* » par la significativité des points concernés ou par l'accord de leur hiérarchie. Ce maintien de la quantité et de la qualité de travail induit par la conscience professionnelle a toutefois un prix : le temps à passer sur la mission. Les budgets et les délais d'audit sont limités et l'auditeur amené à satisfaire pleinement sa conscience professionnelle peut y consacrer un temps bien supérieur à huit heures par jour. Que faire de ces heures supplémentaires : faut-il les déclarer ou non ? Il semble que selon les cabinets et les individus les réponses soient différentes à cet égard. A la question de la répartition des heures supplémentaires entre heures déclarées et non déclarées, certains ne déclarent qu'une faible partie. La logique d'appréciation du travail nécessaire à la mission et la logique d'évaluation de sa rentabilité économique sont en contradiction.

"Je pense un tiers déclaré pour deux tiers effectués. Moi, c'est comme ça que je fais. Le fait de déclarer, ça veut dire que c'est des heures chargées sur des budgets. Or parfois les budgets... Comment dire... On est évalué par rapport au nombre d'heures qu'on a chargées avec le client. On dit : « Tu vas faire telle mission, par exemple tu vas auditer le système d'information et tu as tant de jours, tant d'heures ». Donc, si tu charges plus, ça veut dire que tu as eu besoin de plus, que tu n'as pas eu le temps, que tu as été plus lente, que tu as été mauvaise, que tu as été machin. On va travailler beaucoup, on va faire un bon travail, mais on va charger quarante heures. Or, on aura fait soixante heures, soixante-dix heures. Mais si on charge soixante heures, on va te dire : « Mais t'avais besoin de quarante heures. Pourquoi t'as eu besoin de soixante heures ? »" (auditrice).

"Il fallait absolument rentrer dans le budget commercial, alors que très sincèrement on savait très souvent qu'on avait vendu des missions à des prix très bas, donc qu'on pouvait pas tenir les budgets et on assumait jamais le fait qu'on avait un budget interne très supérieur au budget commercial. Ça, ça m'a toujours pas mal choquée. Ce qui fait qu'effectivement, en conclusion, ce qui se passait in fine c'est qu'on demandait aux gens de pas charger toutes les heures. Alors qu'on pouvait quand même très bien justifier le fait d'avoir un budget interne très supérieur à un budget commercial : parce qu'on voulait absolument avoir ce client, pour pénétrer ce marché, parce qu'en termes d'image... (...) En fait, comme je pense que les associés sont rémunérés en fonction des bonis et des malis qu'ils font sur leurs budgets commerciaux, c'est vrai qu'effectivement ils se raccrochaient à cette notion de budget commercial" (ancienne auditrice).

Pourtant, les cabinets sont conscients des effets potentiels pervers que peuvent avoir les manipulations des systèmes de relevés des temps (cf. chapitre II). Des efforts ont été faits pour tenter d'y remédier et, dans certains cabinets, cela semble fonctionner. Dans d'autres cabinets, cela reste un vœu pieu qui ne résiste pas à la confrontation avec les contraintes quotidiennes telles qu'elles sont ressenties sur le terrain.

"Si un jour on passe quatorze heures chez un client, on va charger quatorze heures de temps. Et sincèrement je pense que chez nous, pour l'instant, personne ne va mettre huit heures s'il en a fait douze. C'est vraiment pas dans les mœurs chez nous. Sincèrement, je pense même qu'on va avoir tendance à charger un peu plus. Il y a message très clair qui nous a toujours été passé, c'est qu'une mission il faut qu'on puisse suivre ce que ça coûte effectivement en termes de ressources humaines. C'est pas anodin qu'on fasse huit heures ou douze heures dans la journée" (auditeur).

"C'est ce qu'ils disent. Ils disent ça, mais c'est pas effectué. C'est le discours qu'ils tiennent. Mais nous on le fait pas. On charge pas. On alors on charge un peu, on charge cinquante heures, mais on aura fait soixante-dix heures.

Chercheur : Est-ce qu'il y a des signes qui laissent penser que ce discours est sincère ?

Oui, ils font semblant de se fâcher [rires] ! Mais après, il nous enlèvent des heures en disant que le taux de chargeable est minable ou : « Vous avez vu, on a explosé les budgets ». Les managers sont pas contents. Après, c'est sur le dos des managers. Parce que le discours, c'est les associés qui tiennent le discours, mais après c'est les managers qui sont ratés⁸¹ en fonction de leur taux de chargeable par rapport à leur budget. Si ça explose ils sont pas contents, donc ils retirent les heures, et ils font retirer" (auditrice).

⁸¹ Evalués

Conclusion de la section 1

Au cours de cette section, nous avons vu que, pour le senior d'audit sur le terrain, les pressions budgétaire et technique se traduisent concrètement par la nécessité d'un accommodement constant de trois variables d'ajustement : la détermination des procédures d'audit à effectuer, l'effort d'audit mis dans leur réalisation et la signalisation de l'effort réalisé par la déclaration fidèle ou non des heures travaillées. La prise en compte des contraintes diverses, la relation avec le supérieur hiérarchique et l'évaluation des risques de l'entreprise contrôlée se combinent pour déterminer le travail qui sera effectué, donnant éventuellement lieu à des ajustements des travaux. Nos entretiens soulignent que ce processus, qui dans l'approche canonique de l'audit est fait préalablement à la mission et encadrée par un supérieur hiérarchique, se fait en réalité souvent de manière réactive sur le terrain et de manière autonome.

Les comportements de réduction de qualité de l'audit mesurés par notre questionnaire de recherche sont une modalité de cet ajustement du travail. Pourtant, malgré leur appellation reprise de la littérature anglo-saxonne, nous avons vu qu'ils n'ont pas toujours une dimension dysfonctionnelle. L'engagement des auditeurs dans un rôle de professionnel consciencieux et responsable n'est pas incompatible avec des ajustements du travail et des « réductions de qualité » s'ils s'inscrivent, aux yeux de celui qui les effectue, dans le cadre de l'approche par les risques. Celle-ci autorise des comportements que le strict respect du formalisme d'audit et de son approche canonique ne permettrait pas. En y faisant référence, il est possible pour les auditeurs de donner un caractère acceptable à des comportements qu'une interprétation stricte de la notion de qualité de l'audit interdirait.

Comment délimiter alors, du point de vue de l'auditeur, le caractère fonctionnel ou dysfonctionnel d'un comportement ? Pour répondre à cette question, nous nous réinscrivons dans notre approche théorique. Dans le contexte du modèle triangulaire de la responsabilité qui sous-tend notre cadre conceptuel de recherche, nous avons vu qu'il est possible, pour un individu donné dans une situation donnée, de rationaliser un comportement potentiellement problématique de deux manières différentes entraînant chacune une différence d'assimilation de l'individu à son comportement. D'un côté, l'auditeur qui rationalise peut être en train de rechercher ce que Schlenker (1997) appelle une « *excuse* », c'est-à-dire une diminution des liens du triangle de la responsabilité. Par exemple, le fait qu'un point d'audit soit immatériel permet de considérer qu'une norme de travail ne s'applique pas à une situation donnée – ce qui revient à diminuer le lien prescription / situation. De la même manière, l'auditeur peut estimer avoir manqué de temps pour réaliser son travail comme il l'aurait voulu (diminution du lien identité / situation). Dans ces situations, cependant, comme pour toute utilisation d'excuse, l'auditeur est amené à se

dégager de la responsabilité de son comportement puisque celui-ci est problématique (écart norme / comportement).

D'un autre côté, l'auditeur peut interpréter intimement ce qui se passe comme une « *justification* » c'est-à-dire une réévaluation d'un élément du triangle (Schlenker 1997). En l'occurrence, la prescription de réaliser le travail selon les normes formelles peut être supplantée par la prescription consistant à adopter une approche par les risques. Le résultat est certes le même que dans le cas des « excuses » que nous avons évoquées plus haut (un ajustement des travaux), mais il enlève le caractère problématique de l'acte (pas d'écart à gérer entre la norme et le comportement). L'intérêt de cette deuxième rationalisation par rapport à la première est évident : l'auditeur n'a pas à se dégager de la responsabilité d'un comportement perçu comme adaptatif. En évitant l'impression négative liée au fait d'avoir recours à une « excuse », l'individu peut sans problème continuer à s'assimiler à son comportement.

Cette interprétation que nous effectuons permet donc – schématiquement bien sûr – de distinguer d'une part des réductions de qualité ressenties par les auditeurs comme à dominante « fonctionnelle » : justifiables par le recours à l'approche par les risques, non problématiques au niveau social – car susceptibles de faire l'objet d'un consensus, y compris par rapport à l'environnement – et donc non problématiques au niveau individuel pour la majorité des individus. A l'inverse, on peut identifier des réductions de qualité ressenties comme à dominante « dysfonctionnelle » : certes excusables par différentes raisons (et donc compatibles dans certaines limites avec l'engagement dans un rôle d'auditeur responsable), mais plus problématiques au niveau social et faisant donc l'objet d'une diversité d'interprétation. Comme nous l'avons évoqué, il est probable que les justifications soient plutôt associées à une réduction de la quantité des tâches effectuées, alors que les excuses seraient plutôt associées à la dissimulation de l'effort réel mis en œuvre pour réaliser une tâche. Les variations selon les individus sont toutefois possibles. Quoi qu'il en soit, dans les faits, la manière dont un auditeur donné ressent intimement et rationalise une situation donnée nous semble être une indication de sa perception du caractère dysfonctionnel ou non de sa performance, et de son assimilation à ses actes⁸².

⁸² Le caractère dysfonctionnel « réel » – si tant est qu'il soit possible de le caractériser – peut bien sûr être différent de celui de la perception de l'individu.

Section 2 – La confiance au sein de la mission d’audit

Une forme de vulnérabilité certaine existe entre les différents intervenants de la mission d’audit parce que les marges de manœuvre de chaque subordonné par rapport à son supérieur hiérarchique font qu’il peut exister un doute sur sa performance et sur le maintien de sa responsabilité professionnelle individuelle. Dans notre cadre conceptuel, nous avons caractérisé cette situation comme nécessitant une relation de confiance entre les individus par laquelle chacun est – plus ou moins – convaincu de la volonté et de la capacité de l’autre à effectuer son travail de manière responsable. Arriver à cette confiance dite « inconditionnelle » permet de lever l’effort de surveillance de l’autre. L’objectif de la présente section est, dans le cadre de cette approche générale, de montrer comment la confiance s’élabore concrètement au sein des cabinets d’audit. Après avoir montré comment la confiance se crée peu à peu autour d’un collaborateur d’audit (§1), nous nous attacherons à mettre en évidence ses conséquences pratiques en termes de fonctionnement des équipes (§2). Ce travail nous permettra de tirer certaines conséquences quant à la conception que l’on peut avoir de la mission d’audit, ainsi que de la construction de la certification et du jugement professionnel individuel (§3).

1. La construction de la confiance : la socialisation des assistants d’audit

Comme nous l’avons vu au chapitre III, l’établissement de la confiance est un processus cumulatif par lequel deux individus arrivent à accepter progressivement leur vulnérabilité l’un par rapport à l’autre. Dans le cas des cabinets d’audit, les individus commencent leur carrière dans la structure en tant qu’assistants. Pendant leurs premiers temps de présence dans le cabinet, ils construisent progressivement la confiance que les autres vont avoir en eux. L’établissement de cette confiance est constitué d’une phase initiale de méfiance à laquelle succède progressivement la construction de la confiance (§1.1). Compte tenu des caractéristiques du travail d’audit (inobservabilité, dimension stratégique de la constitution des dossiers), la confiance se base en partie sur des aspects comportementaux qui dépassent les aspects purement techniques (§1.2). Ce processus de construction de la confiance est toutefois fragile et peut être remis en question (§1.3).

1.1 Méfiance, contrôle et confiance

La vulnérabilité de chaque intervenant de la mission d’audit par rapport au comportement de ses collègues est reconnue. Le senior a besoin que les assistants effectuent leurs contrôles de manière fiable. Le manager compte sur le senior pour réagir de manière satisfaisante aux aléas de la mission. Cette confiance repose globalement sur les deux éléments qui recouvrent les dimensions de capacité et d’intégrité de Mayer *et al.* (1995) : la perception de l’aptitude de l’autre auditeur à accomplir une tâche d’audit d’une

part, mais aussi la perception de sa volonté à faire les efforts nécessaires pour effectuer cette tâche avec détermination. Ceci est particulièrement le cas pour les jeunes assistants qui débutent dans le cabinet. Ceux-ci ne sont souvent pas encore considérés comme ayant intégrés les valeurs de la structure.

"Il y a des limites. Nous aussi quand on fait de la revue, on fait de l'audit. On fait de l'audit du travail des assistants. Il y en a qui veulent pas s'embêter. Les gens le savent : n'importe qui peut passer au travers des mailles" (auditeur).

"Je me suis posé la question étant jeune auditeur débutant, un peu fatigué, en me disant : jusqu'où je vais ? jusqu'où je vais pas ? Et puis après, je me suis posé la question étant chef de mission en me disant : est-ce qu'ils ont bien fait leur taf ? jusqu'où ils sont allés ? Et manifestement, un certain nombre de fois, j'avais des doutes" (ancien auditeur).

"Moi, ça m'est arrivé [de cacher des résultats]. Des trucs moyens, pas forcément des trucs gros parce que sur les gros trucs ça se voit. Ça m'est arrivé à certains moments, au début. Je pense que plus on est jeune... Après, on est plus imbriqué" (manager).

Au départ, lorsqu'un senior et un assistant travaillent ensemble pour la première fois, la relation se caractérise donc par une forme de méfiance dont la conséquence est un niveau de contrôle fort qui pourra se faire plus léger par la suite en cas de performance perçue comme satisfaisante. Ce besoin de contrôle traduit une implication forte dans le résultat du travail de l'autre. Outre la dimension affective liée au besoin d'être rassuré, la nécessité de contrôler est liée à la conscience professionnelle de la personne qui fait confiance et à son propre besoin perfectionniste.

"Moi, j'étais hyper vigilante au départ avec les assistants que je connaissais pas. Un assistant que je connais, au bout de quelques missions, j'allais beaucoup moins revoir ses travaux. Un assistant que je connais pas, en fait la première semaine je vais revoir ses travaux à fond" (ancienne auditrice).

"Quand tu démarres il y a moins de confiance qu'ensuite. Les seniors te testent. Ils testent ta rapidité sur les exécutions, ta capacité à aller à l'information et à comprendre le... Ils vérifient plus fréquemment que par la suite, ils vérifient tous tes calculs. Quand ils voient que tu sais faire, ils te font confiance" (ancienne auditrice).

"Moi je suis très... Je contrôle beaucoup. Comment dire ? J'ai besoin de me sentir rassurée. Si je suis pas rassurée, je contrôle beaucoup au départ. J'ai un contrôle très fort au départ. C'est vrai qu'on me le reprochait un peu. Je déléguais très peu parce que j'ai besoin de regarder. J'ai besoin d'avoir un travail de qualité, je ne supporte pas la mauvaise qualité. Donc quand je connaissais... Après deux journées où j'ai vraiment exercé un contrôle fort, après je laisse, après j'ai confiance. J'essaie d'établir une relation de confiance au départ pour être sûre que la personne fait du bon boulot" (auditrice).

Il semble y avoir chez beaucoup de seniors une assimilation de la mission d'audit à eux-mêmes, où l'envie qui transparaît serait idéalement de tout voir fait aussi bien que si c'était fait par soi. Souvent, parlant de la performance au travail d'un subordonné, les auditeurs ne la situent ainsi pas par rapport à l'équipe d'audit, ni par rapport à la mission, ni par rapport au cabinet ou à l'associé, mais par rapport à eux. Ceci peut paraître surprenant de la part de seniors qui n'ont après tout qu'une position peu élevée dans les cabinets, mais cela s'inscrit bien dans ce que nous avons relevé plus haut sur le contenu émotionnel du rapport au travail et à l'engagement dans la performance.

"J'ai besoin de cet assistant qui doit travailler pour moi" (auditrice, souligné par nous).

1.2 Les facteurs de la confiance

La construction de la confiance – ou la diminution de la méfiance – se fait d'abord sur la base de ce qui est tangible : les dossiers d'audit. Mais les particularités de l'audit font que la confiance ne peut pas reposer seulement sur le travail visible et nous avons vu au cours de notre revue de la littérature que la revue est un élément qui dépasse la contrôle des dossiers (Roebuck & Trotman 1992). Les auditeurs sont parfaitement conscients des marges de manœuvre au niveau de la constitution de ces dossiers et leur confiance repose en fait sur d'autres éléments moins formalisés, mais auxquels ils accordent une grande importance. L'écrit est important, mais insuffisant pour assurer à lui seul la confiance, car il n'atteste pas forcément de la croyance profonde de l'autre en la valeur de son travail.

"On revoit tout le travail des gens qui travaillent avec nous, de toute l'équipe. Bon d'abord, dans la plupart des cas, on connaît déjà les gens avec qui on travaille, ça permet déjà d'approfondir les efforts sur certains plutôt que sur d'autres. Ensuite, le travail a été fait ou n'a pas été fait. Et on s'aperçoit du travail fait ou pas par la maîtrise... par le biais de deux ou trois questions, par la maîtrise que le membre de l'équipe a de son sujet ou pas, de ce qu'il est capable d'ajouter à ce qu'il y a d'écrit sur son papier ou pas" (ancien auditeur)

Ce processus d'établissement de la confiance par échange verbal à partir des dossiers peut prendre chez certains une nature quasi inquisitoriale, manifestée par un questionnement soutenu. L'objectif est de mettre au jour le travail réellement effectué, c'est-à-dire en fait de lever l'asymétrie d'information avec le subordonné.

"Mais on le voit tout de suite, on le sent très bien. « Est-ce que t'as posé la question ? Est-ce que t'es allé faire ci, est-ce que t'es allé faire ça ? » Si l'assistant, dit : « Oui, oui », c'est : « Mais qu'est-ce qu'il t'a dit ? ». Quand tu creuses un peu, t'as plus rien. Dès que tu creuses un peu, tout s'effondre. Tout de suite, tu le vois. On voit la réaction aussi de l'auditeur, s'il est sûr ou pas. S'il est pas sûr : oh, là il y a quelque chose qui se passe. Si on a fait un travail léger, si on pas de quoi argumenter, si on a caché quelque chose, on est pas capable de prouver ce qu'on a fait" (auditrice).

La confiance du supérieur repose ainsi largement sur la confiance du subordonné en son propre travail. Si le subordonné parvient à transmettre sa confiance en ce qu'il a fait à son supérieur, celui-ci acquiert également de la confiance. On rejoint ici la vision de Pentland (1993) et de ce qu'il appelle la « *satisfaction* » d'audit, c'est-à-dire le fait de ressentir de manière émotionnelle que le travail est suffisant. Ici, en l'occurrence, obtenir la confiance de l'autre revient à parvenir à lui transmettre sa propre « *satisfaction* ». A force, la satisfaction se détache peu à peu du travail en tant que tel, s'attache à l'individu lui-même et la confiance est progressivement acquise. L'individu capable de transmettre sa satisfaction génère peu à peu la confiance des autres.

Mais la construction de la confiance ne se limite pas à l'exécution du travail et à l'aptitude à la défense de son travail. Il convient aussi d'avoir une attitude générale par rapport à la mission, de s'intéresser à ce qui se passe. Au-delà de ce qui apparaît lors des échanges à contenu technique, l'idée est de donner des gages à ses supérieurs sur son professionnalisme et sur sa volonté de jouer le jeu. Le comportement général est un indicateur – un « *signal* » comme disent les économistes – de conscience professionnelle.

"Moi je sais pas bien expliquer pourquoi j'ai confiance ou j'ai pas confiance. Ça passe aussi par connaître la personne. Un assistant qui me donne confiance, c'est son attitude, sa personnalité. Un assistant, je travaille pour la première fois la première journée, évidemment j'ai pas confiance. J'ai jamais travaillé avec lui, je sais pas comment il marche. Au bout de deux semaines, si je vois qu'il est exigeant, perfectionniste, un peu comme moi, quoi, je me dis : « OK, je peux avoir confiance ». Si vraiment il va jusqu'au bout, il est curieux, il se pose les bonnes questions, OK" (auditrice).

"Ça se joue beaucoup sur les papiers de travail, mais aussi sur l'attitude : poser les bonnes questions, s'intéresser à l'entreprise, à son fonctionnement. Tu ne t'intéresses pas qu'à tes tests" (ancienne auditrice).

"C'est l'attitude au travail. C'est pas très dur de se rendre compte en posant deux-trois questions si la personne s'intéresse à ce qu'elle fait. Même si elle ne comprend rien, mais qu'elle s'intéresse, on se méfie moins. Mais c'est vrai qu'il y a des gens vicieux qui s'intéressent, mais qui font du ticking sauvage, ça c'est plus dur à voir" (auditrice).

Toutefois, si la solution de comportement général qui contribue à gagner la confiance de l'autre est simple en théorie – s'intéresser, se détacher de ses propres tâches – la mise en pratique l'est moins. Il faut savoir gérer son comportement et ne pas « en faire trop » à ce niveau. La frontière peut être mince entre la manifestation de son intérêt (gagner la confiance en signalant son intégrité) et la manifestation de son incompetence (perdre la confiance en signalant son manque de capacité). Il faut s'intéresser et poser des questions, certes, mais des « *bonnes* » questions.

"Au départ, il y a eu une phase d'observation où j'ai conscience d'avoir fait certaines erreurs, certaines fautes dans mon comportement. Je pense qu'il faut apprendre, surtout quand tu débutes, à t'écraser tout le temps. Moi j'avais tendance, surtout au début, à poser trop de questions. Et j'ai vite compris qu'en posant des questions, j'émetts des doutes sur mes compétences. Donc j'ai pas hésité parfois, alors que j'y comprenais rien, à ne pas poser de questions. Des choses comme ça, tu vois, ça va pas chercher bien loin. A chercher dans mon coin toute seule, plutôt que de..." (auditrice).

1.3 La perte de la confiance

Le pouvoir socialisant de la surveillance dans les cabinets d'audit repose sur la nécessité de gagner la confiance de supérieurs hiérarchiques variés. La menace de la communication entre supérieurs hiérarchiques plane sur tout comportement négligent. En effet, si la confiance se gagne, elle peut aussi se perdre. Une première façon de la perdre est lorsqu'un problème surgit au cours d'une mission et que ce problème fait apparaître un manque de compétence ou – pire – d'intégrité. Une faiblesse apparue au cours d'une mission peut avoir des conséquences importantes. Dans un des cabinets de la place, il existe un terme spécifique pour désigner cette situation.

"On appelle ça un plomb. Le plomb, il y a un degré : si on connaît bien la personne, s'il en a déjà eu un ou pas, après c'est en fonction de... Ça peut très bien bien se passer, comme ça peut très bien mal se passer. Si c'est pas la première fois, ou bien si c'est une erreur d'inattention, ou bien si le type s'est planté ou un truc comme ça. Bon. Et même moi en tant que senior, si j'apprends que quelqu'un a fait une connerie, je le prendrai pas. Il y a tellement d'assistants, pourquoi aller prendre celui-là qui a fait une connerie alors que celui-là n'en a pas faite ? Tu vois c'est... Une petite connerie, ça peut avoir des répercussions énormes (...) Moi, je sais par exemple sur une mission, j'ai pas été super bien... Je me suis pris des plombs parce que j'ai pas su ce qu'il fallait faire. Mais ça, c'était involontaire. Mais même involontaire, après pour remonter la pente : ouh ! Quand en plus c'est volontaire, c'est fini ; il y a la perte de la confiance" (auditrice).

Les conséquences du niveau de confiance général dans un auditeur donné sont importantes pour déterminer son parcours organisationnel. En fait, il se crée des niveaux de confiance (élevée, moyenne, faible) attribués peu à peu à l'intérieur de chaque nouvelle cohorte d'auditeurs et qui ont des conséquences concrètes sur les affectations de mission.

"Les trois ou six premiers mois, vraiment, la revue est faite de façon vraiment très consciencieuse par le supérieur hiérarchique direct. Sur une période aussi longue, si il y a quelque chose qui est pas fait à fond, ça va ressortir. Et après ça va se savoir très vite entre chefs de mission. C'est comme ça, pour moi, qu'on va se rendre compte que quelqu'un n'est pas consciencieux parce que ça veut dire qu'après si la personne en question, si l'assistant revient sur la mission d'un autre chef de mission qui avait peut-être

fait une mission en début d'année qui s'était très bien passée, sachant que sur telle mission avec untel il y a eu un problème, il va fouiller un peu plus sa propre revue sur les travaux qui auront été faits. C'est comme ça que ça se diffuse" (auditeur).

"Donc c'est quelqu'un qui avait les connaissances techniques, mais qui n'était pas fiable. Peu à peu, il s'est fait déplanifier. Les gens qui sont sur les missions les plus prestigieuses sont en général les gens fiables. Et puis il y a des gens qui sont compétents entre les deux, mais qui ont montré plusieurs fois – ou même il suffit d'une fois – un petit signe de manque de confiance et ça va très vite" (auditrice).

De la même manière que pour l'acquisition de la confiance, l'importance du maintien des apparences liées à un comportement professionnel joue un rôle au niveau de la perte de la confiance, au-delà de la compétence technique. D'une certaine manière, le maintien de la confiance repose donc également largement sur la perception de la volonté de l'autre de jouer le jeu. L'assistant doit faire ses preuves et montrer que, même si au fond il n'adhère pas forcément à la structure, il peut faire comme si. On atteint ici le cœur du comportement « professionnel » : faire abstraction de ses états d'âme. Gagner la confiance des autres revient aussi à montrer qu'on en est capable. Inversement, ne pas en être capable génère de la méfiance chez les autres.

"Lorsqu'un assistant vient se plaindre ou râle parce que ça le fait chier, c'est sûr que je vais pas le répéter texto, mais inconsciemment ça va s'infiltrer dans ce que je pense. Donc je vais me dire : « Cet assistant il râle tout le temps il est pas motivé ». Et même si je suis d'accord avec lui dans le fond, ça va m'énervé parce qu'il va peut-être pas faire correctement son boulot. Donc inconsciemment je vais retenir ça comme point négatif. Et pourtant je suis d'accord avec lui. Voilà le problème" (auditrice, souligné par nous).

2. Nécessité et conséquences de la confiance

Le contrôle très fort que subissent les assistants – tant au niveau de l'exécution du travail que du comportement apparent – fait en sorte que les personnes qui parviennent au grade de senior ont passé deux ou trois ans à être socialisés dans ce contexte. Le fait d'avoir passé cette étape, d'avoir eu la motivation pour le faire, est en soi un gage de confiance et le système est largement en droit de considérer que les individus qui sont arrivés à ce niveau sont dignes de confiance. Il y a donc ce que les théoriciens de la confiance appellent une confiance « institutionnelle », c'est-à-dire une confiance qui repose sur le statut de la personne et les qualités dont elle a dû faire preuve pour arriver dans sa position (McKnight *et al.* 1998). Cette confiance devient particulièrement nécessaire en raison des modalités de fonctionnement des cabinets qui accordent beaucoup de liberté aux seniors (§2.1). La confiance doit néanmoins continuer à s'instaurer de manière plus individualisée entre le senior et ses managers (§2.2). Un élément important à cet égard est, en retour, la confiance que le senior accorde à ses différents managers (§2.3).

2.1 La confiance : une nécessité face à la diminution de la revue

En tant que responsable de la mission sur le terrain, chargé de la supervision de l'équipe d'audit, le senior commence à avoir une plus grande marge de manœuvre. Après un passage peut-être plus difficile en tant qu'assistant confiné à une fonction d'exécution, il a atteint un niveau de compétences et une position dans la mission d'audit qui lui permettent de travailler de manière plus autonome. C'est une nouvelle perspective sur le métier d'auditeur qui émerge à cette occasion.

"A partir du moment où on atteint le grade de senior, on a moins de preuves à faire. On gère son équipe et pour peu qu'on travaille avec un manager qui nous fait confiance, avec qui on s'entend bien, moi je trouve qu'on est relativement autonome" (auditrice).

Certes, cette autonomie est accordée avec plus ou moins de latitude par les supérieurs hiérarchiques, en fonction de leurs propres caractéristiques de supervision. Cependant, lorsqu'un senior bénéficie de la confiance des managers qui le font travailler, il peut jouir d'une liberté considérable, tout particulièrement dans le contexte actuel. En effet, les contraintes budgétaires se traduisent souvent par une présence moins importante des managers pour contrôler le travail effectué.

"Il y a un truc qui a beaucoup changé, et dont il faut tenir compte, c'est qu'il y a un moment les papiers de travail étaient revus par un manager. Maintenant, c'est vraiment de la revue par exception. Je pense qu'ils ont compris qu'il y avait des trucs que personne ne reverrait, que personne ne viendrait les embêter. C'est vraiment à eux de le prendre en charge" (manager).

"Je pense que la période où on a trois-quatre ans d'expérience est assez dangereuse à ce niveau-là dans la mesure où on fait l'objet de moins en moins de revues. On revoit les dossiers de nos collaborateurs. Par contre, il est de plus en plus rare que les associés, les managers viennent jeter un coup d'œil... La relation de confiance se fait de plus en plus importante et le contrôle formel du dossier de plus en plus faible. Moi, la dernière année où j'étais chez [cabinet], je n'ai quasiment jamais été revu. Donc j'ai ouvert des dossiers sous le nez de mon associé – qui souvent traînait un peu la patte – pour regarder ensemble un point que je jugeais délicat etc., mais je ne faisais plus l'objet d'une revue. Mais là, c'est franchement un problème de non-respect de la norme du cabinet. Si la norme du cabinet fonctionnait correctement, ça fonctionnerait normalement" (ancien auditeur).

Les normes du cabinet – qui sont une émanation des normes professionnelles, mais il est intéressant de noter que ce n'est pas à elles que notre interlocuteur se réfère – prévoient la revue systématique de tout travail effectué par un supérieur hiérarchique. Aujourd'hui, force est de constater que la pratique dans les cabinets s'éloigne largement de cet idéal. Une telle situation entraîne l'unanimité chez nos interlocuteurs pour reconnaître le rôle fondamental de la confiance dans le mode de fonctionnement actuel des cabinets.

Cette situation concerne également les managers par rapport aux seniors. La difficulté à trouver du temps pour se rendre sur le terrain peut avoir des conséquences en termes de qualité et de quantité de la supervision.

"Aujourd'hui, tu ne peux plus tout revoir comme avant. Si t'as pas confiance, je crois qu'il ne faut pas bosser avec la personne. Tu va lui pourrir la vie, tu vas te pourrir la vie à toi. J'ai l'impression que ça devient très important dans la structure telle qu'elle est construite aujourd'hui. [...] Il y a deux, trois personnes avec qui je bosse et en qui j'ai totalement confiance, dont je ne revois pas les travaux. Je crois que ça s'est établi petit à petit. Je voyais que je demandais des trucs et puis c'était toujours fait, toujours bien fait ; quand les personnes avaient des questions, elles revenaient vers moi. Ça se faisait naturellement. Et dans le boulot que je trouvais, j'étais jamais déçue. Par contre, je me suis effectivement aperçue que plus tu t'éloignes de tes équipes pour diverses raisons, plus tu te fies aux apparences. Et je pense que les apparences peuvent te trahir" (manager).

2.2 Une deuxième forme d'engagement : le senior et son image chez les managers

Par rapport aux seniors, les managers sont confrontés à la même situation que les seniors par rapport aux assistants : une certaine forme de vulnérabilité sur la qualité du travail réalisé. Par contre, il y a une différence importante dans la mesure où ils ne peuvent exercer un contrôle aussi fort que celui que les seniors exercent sur les assistants puisqu'ils ne sont que peu présents sur le terrain. Si le fait, pour un senior, d'avoir survécu jusqu'à son grade actuel joue un rôle important, il n'est toutefois pas une condition suffisante pour obtenir la confiance de ses managers. Le senior doit encore, dans un nouveau rôle accompagné de tâches et de prérogatives différentes, acquérir la confiance de ses supérieurs hiérarchiques. Ceci nécessite à nouveau une forme de construction progressive de la confiance. La confiance que la personne a su générer en tant qu'assistant – et la réputation personnelle qu'elle entraîne – est importante à cet égard, mais le changement de la nature des tâches à remplir en tant que responsable de mission rend nécessaire une nouvelle période de surveillance en parallèle de la socialisation dans le nouveau rôle.

Cependant, le manager dispose d'un allié de poids dans la construction de sa confiance. Outre la satisfaction individuelle liée au maintien de la conscience professionnelle – révélatrice de la manière dont les seniors engagent leur image d'eux-mêmes dans le maintien de la responsabilité professionnelle (cf. section 1) – nos entretiens font apparaître un autre élément important qui permet de justifier la confiance : une forme d'engagement par rapport à leur image auprès de leurs supérieurs hiérarchiques. Tout d'abord, l'impact du jugement porté par les managers sur le senior – qui rejoint les développements de Beauvois (1994) autour de l'aspect évaluateur du pouvoir – vient compléter l'évaluation de l'individu par lui-même. L'importance du système d'évaluation dans les cabinets repose sur ce mécanisme.

"L'évaluation, ça influence les gens. T'en as qui vont réagir, essayer de s'améliorer, d'autres qui vont se dévaloriser. Ça dépend des caractères. Ça dépend comment tu réagis aux critiques. Mais, en général, les gens vont chercher à s'améliorer" (ancienne auditrice).

"C'est très agréable de recevoir des job appraisals – des évaluations, dans le vocabulaire de mon cabinet. Donc, c'est très agréable de s'entendre dire que ça a bien fonctionné" (ancien auditeur).

"Je me sens observée par mes managers. C'est pénible, hein [rires] ! Et pourquoi ? Parce qu'on est notés à la fin de l'année. Moi, je l'oublie jamais" (auditrice).

Mais, outre cette dimension évaluatrice de la relation avec le supérieur, il peut apparaître, dans certaines situations, un élément plus affectif. A la confiance inconditionnelle basée sur l'évaluation de la capacité et de l'intégrité de l'autre peut s'ajouter une confiance interpersonnelle liée à la qualité de la relation spécifique entre deux individus. L'extrait suivant est particulièrement significatif à cet égard, car il met en relief l'articulation des différents niveaux de la confiance que nous avons proposée lors de la construction de notre cadre conceptuel.

"J'ai souvent les mêmes managers qui me font travailler parce qu'ils ont confiance en moi. Ils savent que je vais faire du bon boulot. Ils m'ont testé [méfiance]. On m'a testé et on sait que je fais du bon boulot [confiance conditionnelle]. Si la personne ne revoit plus mon travail, c'est parce qu'elle nous connaît suffisamment pour savoir qu'on fait du bon boulot [confiance inconditionnelle]. Après, on se dit : « Cette personne, on va pas la décevoir ». Elle compte sur nous. Si on va la décevoir, tout s'écroule. Et c'est même gênant pour nous. C'est pour ça. Et même, ça te pousse à être meilleur encore, pour pas la décevoir. Elle te fait confiance et justement, le fait qu'elle nous laisse les rênes, on a pas envie de la décevoir [confiance interpersonnelle]. Pour moi c'est comme ça par rapport au manager" (auditrice).

De manière *a priori* paradoxale, davantage d'autonomie et moins de contrôle peuvent se traduire, lorsque le senior est engagé dans sa relation avec ses managers, par un comportement plus consciencieux. On retrouve ici les résultats de Otley & Pierce (1995) sur l'aspect positif de la considération donnée par le manager. Pourtant, il est clair que cette dernière forme de confiance est la plus délicate à obtenir et qu'elle est très liée à l'alchimie particulière se développant au sein de chaque dyade senior-manager. Dans d'autres situations, on est loin de cette qualité de relation et c'est la dimension évaluatrice – parfois à la limite de la sanction – qui prévaut.

"Moi, il y a des managers avec qui je m'entendais super bien. Et puis d'autres vraiment où c'était... Tu vois, j'en avais vraiment marre de bosser avec eux. C'était... Tu avais jamais de reconnaissance, ils te demandaient un maximum de trucs. Quand tu le faisais pas, tu te faisais engueuler ; quand tu le faisais, c'était normal" (ancienne auditrice).

2.3 La confiance du senior en le manager

Si le manager manifeste certaines attentes par rapport au senior, celui-ci en a également par rapport au manager. Une première série d'attentes concerne les aspects techniques et les progrès que le manager peut entraîner chez le senior en matière de compétence professionnelle. Une deuxième exigence consiste à être présent pour conforter le senior dans ses décisions prises sur le terrain. L'autonomie trouve en effet ses limites lorsque le senior est confronté à des difficultés qui imposent l'intervention du supérieur.

"Moi, un manager ce que j'en attendais c'était qu'il soit compétent, qu'il soit bon, qu'il m'apprenne des trucs, qu'il me tire vers le haut et qu'il gère bien le dossier. En fait, j'ai travaillé peut-être avec une dizaine de managers ; j'avais la chance de travailler avec beaucoup de managers, j'avais pas des dossiers avec tout le temps la même équipe. J'ai vu des tas de profils assez différents. Donc j'ai vu des managers pas terribles, mais bon... J'ai vu des managers en revanche extraordinaires sur le plan technique, pour lesquels j'étais admirative. Avec qui à la limite le côté humain passait pas très bien, que je trouvais très durs, où tu vois c'était froid, c'était difficile, mais à la limite je mettais vraiment de côté cet aspect-là parce que je me disais que de toute façon il m'apporte tellement sur le plan technique et professionnel, je progresse tellement avec lui, que c'était pas très important" (ancienne auditrice).

"En général, quand il y avait des points sur lesquels j'étais vraiment pas à l'aise et où je pensais que les impacts pouvaient quand même être super significatifs, je me disais qu'il faut que je me blinde là-dessus. A la limite dans une réaction presque de protection. Moi là, je sais pas, il faut que le manager prenne ses responsabilités. Donc j'avais plutôt tendance moi à appeler le manager et à lui dire : « Ecoute, là je comprends rien et il faut que tu m'aides »" (ancienne auditrice).

La situation peut d'ailleurs prendre une dimension un peu particulière – un petit air de « dégager en touche » – comme l'atteste l'utilisation de l'expression de « *prendre ses responsabilités* ». Se protéger soi-même est une nécessité dans un contexte de responsabilité. Les managers semblent d'ailleurs conscients de cette situation et, confrontés à leur propre travail et à leurs propres tâches spécifiques, il est clair qu'à leurs yeux un bon senior est avant tout quelqu'un qui est capable de se débrouiller seul, sans solliciter son supérieur hiérarchique de manière intempestive. Inversement, les seniors soulagent le poids de leur responsabilité en la transmettant au manager.

"J'ai jamais laissé de côté des questions cruciales. Ou alors, je l'ai toujours dit. J'ai dit : « Ça, je l'ai pas fait ». Au manager de se débrouiller ensuite" (auditrice).

"Systématiquement, je demandais au-dessus ce qu'il en pensait. Même si on ne me répondait pas, on ne pouvait pas me reprocher de ne pas m'être posée la question" (ancienne auditrice).

Chercheur : Comment tu fais pour choisir les personnes avec qui tu travailles ?

"Alors il faut dire qu'aujourd'hui on est en manque d'effectifs et tu ne fais pas toujours ce que tu veux ! Mais, dans l'absolu, quelqu'un que je ne veux pas planifier c'est quelqu'un qui ne va pas vouloir gérer les problèmes qui arrivent ; donc ça va à être à toi de les gérer. Pour moi, c'est quelqu'un qui ne prend pas en charge les responsabilités. Dans l'absolu, je ne veux pas planifier quelqu'un comme ça" (manager).

Instaurer la relation de confiance est un processus dynamique où le comportement de chaque intervenant a une influence sur celui de l'autre – un aspect que les modèles de la confiance de la littérature ont peut-être tendance à ne pas mettre assez en relief. Le manque de confiance réciproque a des conséquences qui font que le senior devient intrinsèquement moins digne de confiance. Dans certaines situations, le manque de confiance envers le manager peut même avoir un impact sur la qualité du travail effectué.

"Quant au mec qui cache des points, c'est pas étonnant... C'est pas étonnant, il y a toujours l'idée de pas se faire emmerder. C'est peut-être aussi que la personne ne comprend pas vraiment le problème. On peut pas dire à son.... Pour pas passer pour un con par rapport à son manager, on cache le point. Il y a aussi qui peut jouer parce que c'est vrai qu'on bosse avec des gens qui t'évaluent, t'es évalué en permanence" (auditeur).

"[Dans mon ancien cabinet], il y a des managers qui ne me faisaient pas confiance et je le sentais, ça m'énervait. Et du coup ça enlève l'autonomie et la responsabilité qu'on a... l'implication, pardon. Le fait qu'on te fasse pas confiance et qu'on t'enlève tes responsabilités... Tu t'impliques moins et t'en as rien à foutre : "Ça, de toute façon, c'est pas mon job ; il va tout le temps être derrière moi dans mon dos à voir ce que je fais... Bon, eh bien qu'il se démerde ! »" (auditrice).

Inversement, lorsque les choses fonctionnent bien, la communication s'effectue de manière positive et, par ricochet, la construction de la certification peut s'envisager sous de bons auspices. L'extrait d'entretien suivant décrit plus spécifiquement la relation d'un chef de mission envers les membres de ses équipes, mais on perçoit bien des propos de notre interlocuteur qu'elle peut également très bien décrire ce qui se passe à tous les maillons de la chaîne de l'audit. Il y a un équilibre à trouver entre contrôle et confiance.

"Il doit y avoir une relation de confiance. C'est-à-dire en tant que chef de mission, il faut qu'on puisse mettre suffisamment de pression pour que les salariés [sic] soient motivés, mais qu'en même temps cette pression ne soit pas trop forte pour qu'ils vous remontent les difficultés. Qu'à un moment, ils profitent de l'expérience et que vous sachiez ce qui se passe. Il n'y a rien de plus désagréable qu'il se passe quelque chose dans votre équipe dont vous n'êtes pas au courant. Et à partir du moment où cette relation de confiance où on se dit les choses est respectée, tout fonctionne correctement, c'est-à-dire que la responsabilité remonte à la personne à qui doit remonter la responsabilité. En définitive l'associé" (ancien auditeur).

3. Confiance et construction de la certification

La vision classique de la mission consiste à délimiter une approche d'audit en fonction des risques, effectuer le travail sur le terrain et revoir les dossiers. L'importance donnée aux relations individuelles et à la confiance dans les cabinets met en relief des dimensions complémentaires de la mission, qui viennent s'articuler autour de la démarche canonique. Dans les faits, l'audit de terrain peut se caractériser en tant que processus de remontée d'information (§3.1). Mais les caractéristiques actuelles du fonctionnement des cabinets sont telles que c'est peut-être davantage de transmission de la confiance entre individus dont il faudrait parler (§3.2). Par ailleurs, outre son rôle dans la construction de la certification, l'acquisition progressive de la confiance permet également de comprendre la formation du jugement professionnel individuel de chaque auditeur au fil de son parcours dans la structure (§3.3).

3.1 L'audit sur le terrain : transfert de l'information, transfert du risque, conscience

La vision qui émane des entretiens que nous avons réalisés permet de caractériser l'audit « concurrentiel » – c'est-à-dire soumis à des contraintes de productivité fortes qui empêchent de dérouler toute l'approche canonique formalisée – en tant qu'articulation de la concordance de trois facteurs : le transfert de l'information à la personne responsable compte tenu du niveau de la décision ; l'analyse du risque sur le terrain, préalable à ce transfert ; un sens des responsabilités individuelles sur le terrain en l'absence de supervision. En pratique, chaque auditeur est amené à prendre un certain nombre de décisions par rapport à ce qui se passe sur le terrain à son niveau. Face à une difficulté, la question à se poser est celle du traitement immédiat ou du transfert de l'information au niveau supérieur. L'information idoine doit idéalement pouvoir être traitée par l'intervenant adapté de la mission d'audit.

"On a identifié un risque, bon. Et ensuite on va écrémer, on va tamiser ce risque jusqu'au moment où il est trop important pour que la décision ne soit pas prise par quelqu'un d'autre que par l'associé. Si le risque est plus faible, par exemple on n'a pas pu faire un test de cut-off⁸³, mais on a réussi à faire un test de cut-off alternatif : OK le chef de mission s'en débrouille. Il y a un autre problème, le manager peut trancher. Il doit y avoir peu d'information qui remonte, mais l'information essentielle. Et je crois qu'à mon avis les situations dans lesquelles j'ai entendu parler de dérapages d'audit je crois que c'était un problème d'information, justement. La remontée d'information me paraissait essentielle parce qu'à partir du moment où l'associé est au courant, il prend sa responsabilité. Alors, il peut décider de ne pas agir comme le nécessiterait l'information. Dans ce cas, le cabinet

⁸³ Vérification du principe de séparation des exercices comptables.

est coupable, condamnable, etc... Par contre à partir du moment... Ce qui est essentiel, c'est que l'information remonte" (ancien auditeur).

Dans la situation actuelle, caractérisée par une réduction des budgets et des délais d'intervention, il n'est plus possible de dérouler de manière passive des programmes de travail exhaustifs – de façon à couvrir un large éventail d'éventualités – puis de construire la qualité de la certification par la revue systématique des travaux réalisés. Si le système actuel basée sur le « tamisage » du risque doit fonctionner, c'est parce que chaque collaborateur aura eu une bonne analyse des risques et une bonne réactivité sur le terrain.

"Paradoxalement, pour moi un bon auditeur c'est quelqu'un qui en premier lieu va aller vite sur son dossier. Parce que si on se situe de manière globale, personne ne met en doute que les cabinets d'audit ne sont pas là pour faire de la philanthropie : ils sont là pour gagner de l'argent. Et l'argent qu'ils gagnent, c'est un rapport entre ce qui est facturé au client et ce que ça coûte. Et ce que ça coûte, c'est directement le temps passé sur la mission. Un bon auditeur, pour moi, c'est quelqu'un qui va aller vite sur son dossier et pour préciser – parce que aller vite sur un dossier c'est relativement simple, il suffit de sabrer la moitié du boulot – pour aller vite sur son dossier un bon auditeur c'est quelqu'un qui va aller vite là où c'est important, qui va creuser ces points-là. Il va savoir repérer très vite les zones de risque, il va être capable de les auditer à fond, relativement rapidement, quitte à laisser de côté les zones où il y a pas de risque a priori ou parce que les risques sont déjà couverts sur les travaux qui ont déjà été faits. De façon concrète, pour moi, un bon auditeur c'est ça" (auditeur).

Il est clair que de telles approches sont situées à la lisière de l'approche formaliste traditionnelle du métier et qu'elles nécessitent des compétences de jugement affirmées. Mais, au-delà de la compétence, un tel système repose également encore davantage sur la conscience professionnelle des individus qui le constituent ou, plus exactement, d'une forme différente de conscience professionnelle. Il ne s'agit plus seulement de faire honnêtement et consciencieusement le travail explicitement demandé, mais d'avoir en plus la volonté et la capacité d'une attitude réactive, voire créative sur le terrain. Dans le contexte actuel, les manquements à cette nouvelle dimension sont problématiques.

"On parlait de la fraude, mais il y a un truc aussi difficile : c'est de faire la différence entre le type qui va vraiment se fouler pour faire un truc intelligent, fin, et le type qui dit : « Je fais ce qu'on me dit de faire. Ça, faudra le faire, mais après je me rends compte d'un truc une fois sur place, mais on me l'a pas dit. Donc je le fais pas ». C'est lui qui s'attire le moins d'embêtements. Il arrivera à faire ce qu'on lui dit de faire, mais ça n'aura aucune valeur. Ça, à mon avis, il peuvent jouer vachement là-dessus. Le type ne se secoue pas, il n'en fait pas plus que ce qu'on lui a demandé" (manager).

3.2 La construction de la certification d'audit : satisfaction et confiance

A l'occasion de notre revue de la littérature sur les cabinets d'audit, nous avons vu que Pentland (1993) décrit la construction de la certification d'audit comme le transfert de la « *satisfaction* » (*comfort*) parmi les intervenants de la mission d'audit. C'est le fait de ressentir, de manière émotionnelle, la satisfaction d'un subordonné qui donne de la valeur à son travail aux yeux de sa hiérarchie. Les extraits d'entretiens que nous avons présentés jusqu'ici confirment cette vision : il apparaît clairement que la manière dont un auditeur est capable de transmettre la satisfaction qu'il retire de son travail est un élément important du jugement effectué par le supérieur sur son travail.

La satisfaction d'audit de Pentland (1993) apparaît donc comme la confiance dans le travail de l'autre, qui provient du transfert réussi de la confiance de l'autre dans son travail. Comment relier cette interprétation de la satisfaction par rapport à notre propre approche de la confiance ? En fait, ce que nous avons appelé dans cette recherche la confiance peut être considéré comme *l'extension de la satisfaction reçue à propos d'un travail, ou d'un ensemble de travaux, sur la personne qui a généré le travail satisfaisant*. Pour un supérieur hiérarchique, ressentir de la satisfaction par rapport au travail réalisé par un subordonné va peu à peu lui donner une confiance dans l'autre. Initialement basée sur la méfiance – ou sur une confiance institutionnelle de base liée au fait d'être confronté à une personne dans un contexte donné – accumuler de manière tangible de la satisfaction par rapport au travail de quelqu'un va progressivement générer de la confiance par rapport à la personne.

L'intérêt de la prise en compte de la notion de confiance est qu'elle permet de compléter celle de satisfaction en la dématérialisant, c'est-à-dire en l'étendant dans le temps. En effet, si le transfert de la satisfaction repose sur l'interaction directe entre individus, la confiance est une conséquence relativement permanente de ces interactions qui permet d'avoir de la satisfaction dans le travail de l'autre même en l'absence d'interactions directes avec lui. La confiance peut donc être considérée comme un substitut à la satisfaction. Lorsqu'un auditeur n'a pas confiance en quelqu'un, il va obtenir sa satisfaction par un contrôle du travail réalisé. A l'inverse, lorsque la confiance apparaît, la nécessité d'obtenir de la satisfaction en direct devient moins forte, voire disparaît. Une telle substitution devient importante en particulier lorsque les contraintes de la mission ne permettent plus un contrôle fort.

La confiance donne alors davantage de marges de liberté à ceux qui en bénéficient, à plusieurs niveaux de la mission. En effet, parallèlement à ce qui se passe après le travail (impact sur l'effort de revue du travail), l'existence de la confiance permet de prendre des initiatives au cours de la réalisation du travail (impact sur la détermination des travaux). En ce sens, indépendamment de son rôle en tant que substitut au contrôle du travail, elle joue également un rôle dans l'organisation même de la mission d'audit.

"Je crois que quand on est assistant, assistant expérimenté, on va faire ce qu'on nous demande. Je crois que c'est comme ça que j'ai fonctionné les deux, trois premières années. Pour bien se faire voir, pour être acceptée et passer les échelons. Et créer de la confiance, en fait. Ensuite, quand on est bien connu, on a roulé sa bosse, on est expérimenté, là on va adapter le travail. On va dire : « Vous me connaissez, moi j'accepte pas de faire un travail comme ça pour tant d'heures ou tant de budget, moi je le ferais comme ça ». C'est une fois que l'on se fait bien accepter qu'on va adapter le travail" (auditrice).

3.3 Construction du jugement professionnel personnel

Il nous semble que le contenu émotionnel lié à la confiance dans la mission d'audit a non seulement des implications sur notre vision de la construction de la certification, mais aussi sur notre compréhension de la construction de la compétence professionnelle de chaque auditeur. Par l'intermédiaire de la transmission de la « satisfaction » vers le bas, par la manière dont elle accorde sa « confiance », la hiérarchie des cabinets dispose d'un moyen important pour orienter le travail des auditeurs vers le résultat jugé acceptable. C'est le fait de ressentir la satisfaction de supérieurs dont il a besoin de la confiance qui donne de la valeur au travail effectué par un auditeur et le lui rend acceptable, peut-être davantage que sa pertinence intrinsèque qui reste peu démontrable. En gérant la satisfaction des autres, chaque auditeur va progressivement se construire des critères de satisfaction qui répondront aux normes organisationnelles de qualité du travail et donneront confiance aux autres.

C'est par ce processus continu que l'approche par les risques peut se transmettre concrètement au sein de chaque cabinet. En effet, le fait qu'elle soit répandue et acceptée ne doit pas faire oublier son caractère potentiellement arbitraire pour les non initiés. Il y a une phase d'« accoutumance », d'assimilation d'un principe peut-être contre-intuitif. Ceci est apparu en particulier lors de la phase de transition, quand la mise en pratique effective de l'approche par les risques – qui a longtemps été plus théorique que réelle – devient problématique pour certains auditeurs habitués jusque là à faire davantage de contrôles.

"Chez [cabinet], le seuil de signification, on nous a poussés à faire ça, à identifier de manière précoce les zones de risque. Et tout ce qui rentrait pas dans le seuil de matérialité, on faisait rien. Et ça c'est une démarche qui m'a choquée au début, mais après je trouvais que c'était bien" (auditrice).

Pour les auditeurs, la première phase de la construction du jugement professionnel est donc de se convaincre intimement – eux-mêmes et entre eux – de la pertinence de leurs approches. Si la relation avec la hiérarchie joue un rôle à cet égard, cette communication à l'origine de la construction du jugement professionnel personnel se fait également entre pairs, ce qui permet de diffuser l'information de manière différente, plus informelle. Ceci se fait d'ailleurs aussi pour les aspects peut-être moins avouables de l'ajustement du

travail, liés à l'ajustement autonome de la mission, et qui nous rapprochent de la frontière entre le fonctionnel et le dysfonctionnel, l'exprimé et l'implicite.

"Plus informellement, entre personnes d'un même grade, on va échanger de l'expérience et on va se dire : « Ça finalement toi, concrètement, qu'est-ce que tu fais ? Est-ce que tu le fais tout le temps ? Est-ce que tu le fais à fond ? Est-ce que tu le fais pas du tout ou est-ce qu'en fais qu'un petit bout ? » C'est un apprentissage, mais c'est un apprentissage qui la plupart du temps reste informel. Les fois où c'est discuté, validé avec la hiérarchie avant qu'on aille sur le terrain restent exceptionnelles. C'est la plupart du temps entre chefs de mission on se dit que sur tel point, sur la plupart des dossiers il y a aucun risque et faire passer huit heures à l'assistant pour exploiter tel document, ça sert à rien. On arrive sur un dossier où c'est un peu court en temps, on sait que là-dessus on va dire à l'assistant de pas le faire. Mais ça reste plutôt entre nous" (auditeur).

En substance, le fonctionnement actuel des cabinets repose donc sur un équilibre à trouver entre les compétences des individus, le contrôle qui est appliqué (ou la confiance qui est accordée en guise de substitution) et le transfert de l'information pour faire en sorte que la décision soit prise au niveau adéquat. A terme, dans une approche d'audit qui devient nécessairement de plus en plus ciblée, l'enjeu ultime est de savoir ce qui est important et ce qui ne l'est pas. Cet équilibre est peut-être délicat, porteur de risque professionnel s'il est mal géré, mais le trouver devient nécessaire en raison des contraintes de fonctionnement des cabinets. L'enjeu est d'avoir les compétences appropriées à chaque niveau puisque le filet de sécurité constitué par l'audit « *rouleau compresseur* » se fait plus lâche. C'est dans ce contexte que le jugement professionnel des auditeurs pourra reprendre l'importance qu'il a perdu au détriment de la structure.

"Judgmental, on appelle ça judgmental. On dit c'est judgmental, c'est l'expérience. C'est le nez. Ça c'est la partie d'audit, quand on fait les formations, on dit : « judgmental ! ». C'est comme quand on relève des fraudes, c'est judgmental. C'est un peu au pifomètre, c'est l'apprentissage par l'expérience. Déjà, l'audit c'est pas grand A, petit l, petit b, petit machin, truc comme ça, il y a une part d'expérience" (auditrice).

"A partir d'un moment, je crois qu'on commence à sentir quand est-ce qu'on a mis la main dans le panier de crabes et un autre moment où on sent plutôt que ça va être compliqué, inextricable, mais où en fait il ne va rien ressortir d'intéressant. (...) Parce que si on commence à prendre nos décisions avec un ou deux ans d'expérience, on commence à prendre des décisions qu'on ne peut pas prendre... Là, c'est là où on commence à avoir des risques trop importants" (ancien auditeur).

Conclusion de la section 2

La construction de la mission de certification repose sur l'interaction entre les différents intervenants de la mission d'audit. La présente section a permis de construire une vision des processus entrant en ligne de compte et complète notre compréhension de ce qui est en jeu dans l'équipe. L'élément essentiel relevé à l'occasion de nos entretiens – et sur lequel nous avons axé nos développements – est le rôle majeur de la confiance entre les individus. Dans un contexte professionnel marqué par une diminution de l'effort de revue du travail par les supérieurs hiérarchiques, la confiance est un élément incontournable dans le fonctionnement des cabinets dans la mesure où elle permet de lever l'effort de surveillance des collaborateurs. Parallèlement, la prise en compte des modalités de la confiance nous a permis de mettre au jour une deuxième source d'engagement de l'auditeur senior : celui-ci peut non seulement être engagé dans son rôle d'auditeur responsable, mais aussi être engagé dans la relation qu'il développe avec des managers qui l'évaluent ou, de manière plus affective, qu'il ne pourra accepter de tromper ou de décevoir.

Nous avons montré comment la confiance se crée petit à petit autour d'un individu à partir de son entrée dans le cabinet. Un point intéressant à cet égard est le rôle important de l'affectif dans la construction de la confiance. Conformément à la vision déjà développée par Pentland (1993), il apparaît qu'un élément important du processus de construction de la certification est la transmission de la « satisfaction » ressentie par chaque individu par rapport à son travail. Nous avons complété cette approche en soulignant d'une part que le fait d'être capable de ressentir de la satisfaction par rapport à son travail et de la transmettre aux autres est un processus générateur de confiance. Une fois acquise, la confiance permet de restreindre le recours à la supervision directe pour générer de la satisfaction et lui sert ainsi de substitut. D'autre part, nous avons montré comment la construction de la confiance ne repose pas que sur le travail d'audit en lui-même, mais fait également appel, pour la personne qui accorde sa confiance, à la perception du comportement personnel de l'autre. Pour nos interlocuteurs, évoluer en cabinet nécessite le respect de modes de comportements spécifiques générateurs de confiance au même titre que la compétence technique. Enfin, nous avons montré comment les phénomènes en jeu dans la confiance permettent de comprendre non seulement la construction de la certification, mais aussi la construction du jugement professionnel des auditeurs.

Comme nous l'avons fait pour notre étude des comportements au travail dans la section précédente, il est possible pour conclure cette section de réinscrire nos résultats dans notre cadre conceptuel de recherche. La satisfaction ressentie par un auditeur dans son travail peut, dans le cadre du modèle triangulaire de la responsabilité, être comprise comme son aptitude à s'assimiler à sa performance. Un individu engagé dans la performance qu'il

a réalisée en retire un bénéfice affectif, une satisfaction interne, lui permettant de soutenir le questionnement de l'autre qui, comme nous l'avons vu, peut être particulièrement inquisiteur. Quant à la personne qui accorde sa confiance, elle juge alors implicitement la force des liens entre les éléments du triangle chez son subordonné. Elle accorde sa confiance lorsqu'elle perçoit, sur la durée, que l'autre a été déterminé à réaliser son travail de manière à générer de la satisfaction et que, une fois son travail effectué, il a maintenu et transmis son aisance personnelle par une assimilation non problématique à sa performance.

Dans notre cadre conceptuel, nous assimilons donc la satisfaction d'un auditeur par rapport au travail de l'autre à une évaluation favorable de la force des liens entre les éléments de son triangle de responsabilité – gage de la détermination qu'il a mise en œuvre dans son travail. Même lorsque l'autre auditeur a effectué des « réductions de qualité », le fait qu'il les perçoive comme fonctionnels (c'est-à-dire – pour reprendre la distinction proposée à la section 1 – le fait qu'il a pu se les « justifier » et non « s'excuser ») ne nuit pas à son assimilation à sa performance et permet un transfert de satisfaction réussi. Parallèlement, ce processus imparfait (consommateur de ressources en temps et en énergie, limité en raison des marges de manœuvre dans le travail) est complété par l'observation du comportement personnel général de l'autre. Le fait d'être en mesure d'avoir le comportement associé au « professionnalisme » dans les cabinets est un signal de détermination pouvant servir de substitut plus visible à la détermination à bien faire le travail, c'est-à-dire à le faire de manière à pouvoir être engagé par rapport à son résultat. Avec le temps, la conséquence des deux phénomènes est la confiance.

Section 3 – Aspects humains et organisationnels des cabinets

La conscience professionnelle des auditeurs qui ont atteint le grade de senior est forte dans l'ensemble. La contrainte de temps, la contrainte technique et la volonté de bien faire se conjuguent pour demander à l'individu une importante détermination au travail. Au cours de notre revue de la littérature, nous avons vu que les cabinets d'audit sont caractérisés par une culture organisationnelle prégnante, susceptible de créer pour ses membres les conditions d'un tel investissement. L'objectif de la présente section est d'illustrer, à partir de nos entretiens, le contexte organisationnel qui permet le maintien de la performance professionnelle et la construction de la confiance abordés dans les deux sections précédentes. Dans un premier temps, nous nous intéresserons à la contrepartie individuelle du maintien de la performance : le stress et ses conséquences (§1). Ensuite, nous montrerons comment les auditeurs perçoivent les caractéristiques organisationnelles de ces cabinets qui leur demandent le meilleur d'eux-mêmes (§2). Ce travail permettra de caractériser la nature du contrat psychologique entre le jeune auditeur et son cabinet, ainsi que de s'interroger sur son évolution dans un environnement en mutation (§3).

1. Le stress dans les cabinets d'audit

Le stress ressenti par les jeunes auditeurs est la conséquence naturelle de la confrontation entre leur volonté de bien faire et les diverses contraintes de la mission (§1.1). Conformément à la vision multidimensionnelle du comportement au travail de Raelin (1984), cette situation de tension peut – faute d'avoir des conséquences sur la qualité du travail en raison de la conscience professionnelle – se répercuter sur les relations avec les autres ou sur l'équilibre individuel. Outre des conséquences au niveau du travail, le stress a ainsi des conséquences sur les relations dans l'équipe d'audit, qui permettent de mieux comprendre ce que nous avons appelé dans ce travail les comportements adaptatifs de nature sociale au sein des cabinets (§1.2). Il a aussi des conséquences sur la vie extra-professionnelle des jeunes auditeurs (§1.3).

1.1 La contrepartie de la performance : le stress

Lors de la période de l'année la plus chargée, le rythme intense se traduit par un volume de travail très fort pour les auditeurs. Les délais imposés par le client viennent s'ajouter à la contrainte budgétaire pour nécessiter un investissement maximal des collaborateurs. Celui-ci impose une mobilisation permanente des individus.

"T'as jamais l'impression de... t'as jamais un moment pour souffler. T'as toujours des délais très courts, t'as pas vraiment de temps pour organiser ton travail. On t'impose en fait des délais très courts, ce qui fait que les gens sont tout le temps hyper stressés" (ancienne auditrice).

"Après, effectivement, les cabinets ont des méthodes qui sont difficiles parce qu'elles consistent à... enfin, ce sont des méthodes qui sont mises en œuvre afin d'obtenir un maximum du salarié, donc le salarié parfois en souffre. Par son stress essentiellement" (ancien auditeur).

La vision du stress en cabinet qui émerge de nos entretiens est double. D'un côté, il semble que le stress soit pour certains un élément intrinsèque au fonctionnement des cabinets. Les tensions ressenties se diffusent par transmission progressive entre les individus. Les managers transmettent tout d'abord cette pression aux seniors. Ensuite, le senior répercute à son tour la pression sur les membres de son équipe. Ce processus n'est pas forcément évident, car il doit être balancé avec le maintien d'une bonne atmosphère de travail. En fait, le transfert de la pression, loin d'être inconscient, peut être le fruit d'une stratégie délibérée.

"Et c'est vrai que les managers communiquent pas mal par le stress. Surtout chez [cabinet], il y avait des managers, c'était d'un pénible... Ils t'appelaient toutes les deux heures sur la mission pour dire : « Alors, t'en es où ? T'as pas encore fait ça, mais comment ça se fait ? Est-ce que tu va réussir à finir ? »" (ancienne auditrice).

"On fonctionne comme ça en fait : on met de la pression sur les membres de l'équipe, autant qu'ils puissent en supporter, sans aboutir dans le dysfonctionnement. Et donc, c'est pas forcément facile à jauger, c'est pas forcément facile à juger. Et puis c'est une pression qui doit en plus être adaptée à chaque membre de l'équipe, ce qui n'est pas facile à faire parce que de temps en temps on a tendance à mettre de la pression, boum !, d'un coup sur tout le monde et au même niveau" (ancien auditeur).

D'un autre côté, et dans la lignée de ce que nous avons déjà relevé à propos de leur conscience professionnelle, on peut se demander si les auditeurs ne vont pas d'eux-mêmes au-delà de ce que leur contexte de travail exige réellement. Certains vont ainsi à l'encontre de l'opinion générale en nuancant le rôle de l'organisation.

"Je dirais volontiers que je suis quelqu'un de pas hyper stressé. Je sais pas, c'est plus ou moins bien vécu, je pense que c'est essentiellement chacun qui se met son propre stress. Les gens sont très consciencieux et j'ai vraiment le sentiment que chacun se fixe à soi-même des objectifs très élevés, qui sont donc stressants. Mais je ne suis pas sûr que de façon objective la structure du cabinet soit stressante en elle-même. Le fait qu'on travaille sur des deadlines⁸⁴ qui sont relativement serrées... Pour moi, une deadline elle est de toute façon, à chaque fois, elle est tenable, elle est jouable. Je pense que c'est chacun qui se met des objectifs très élevés, qui fait que les personnes peuvent être stressées. (...) Donc pour moi la structure du cabinet d'audit n'est pas stressante en soi" (auditeur).

⁸⁴ Délai de remise du rapport d'audit au client.

Notre interlocuteur introduit donc une distinction entre la structure du cabinet et les individus, qui se mettent souvent eux-mêmes une pression dictée par leurs exigences propres. Mais dédouaner ainsi la structure revient à oublier que, fondamentalement, ce sont les individus qui la font et qui la construisent. Une pression sociale indéniable existe et se transmet d'individu en individu, créant un état d'esprit général à l'encontre duquel il est difficile d'aller. Parvenir à garder du recul dans ces conditions est alors certes possible, mais constitue un exercice difficile que peut-être seuls quelques-uns arrivent à maîtriser. Il n'est donc pas anodin que le témoignage précédent provienne d'un auditeur qui se dit lui-même « *très bien évalué* ». Tout le monde ne parvient pas à ce recul, à cette aisance. D'autres commentaires expriment quant à eux toute l'ambiguïté du système. Certes, ce sont les auditeurs qui s'imposent des exigences peut-être pas nécessaires, mais cette situation est ressentie par eux comme le résultat d'une pression sociale perçue comme incontournable.

"Expérience profitable et formatrice malgré tout ! Ceci dit, les cabinets d'audit sont exemplaires dans leur non-respect du droit du travail (et du « droit syndical » ?). La « qualité » de l'expérience professionnelle et le fait que les dérives soient (plus ou moins) librement tolérées par la majorité des collaborateurs (qui n'ont pas le choix, de toute manière !) ne sont pas des excuses" (commentaire sur questionnaire).

"J'ai gardé un sentiment de colère vis-à-vis de l'audit qui biaise probablement mes réponses : je leur en veux d'avoir réussi à me faire sentir coupable lorsque j'ai refusé de travailler au-delà de ce que j'estimais normal (10 heures par jour sans les week-ends et non compris le transport). C'était la règle du jeu" (commentaire sur questionnaire).

1.2 Le stress et ses conséquences au travail

La pression sociale que se transmettent les auditeurs exacerbe le besoin de bien faire que beaucoup ressentent déjà à la base. Les différentes dimensions de la performance au travail (le travail, soi, les autres) en sont alors affectées de diverses manières. Une première conséquence porte sur le travail d'audit en lui-même. Celui-ci n'est pas toujours calibré face aux exigences réelles comme si, paradoxalement, le stress crée en contrepartie le besoin de se rassurer sur la qualité du travail en augmentant la quantité des contrôles.

"Quand tu es jeune manager, tu te dis : « Je vais bien étaler ma mission pour que les gens ne fassent que neuf heures par jour », mais tu te rends compte que plus tu en donnes et plus ils en prennent. De toute façon tu peux l'étaler sur deux semaines, sur trois semaines, il feront toujours dix heures ou onze heures par jour. Ils doivent être conditionnés. Parce qu'après, tu prends l'habitude de bosser dix ou onze heures par jour. Du coup, ils ont du temps et ils en font plus qu'il n'y en a à faire. C'est là où ils ont une mauvaise analyse des risques. C'est comme s'il y avait une pulsion qui pousse les gens à faire le maximum (...). Je sais pas si ce sont les gens qu'on recrute qui sont comme ça, mais ce qui est sûr c'est

que c'est aussi ce qu'on en fait. Le genre de formation... Je pense qu'on en fait des gens qui « dépotent », mais qui savent pas pourquoi ils « dépotent ». Ils se donnent de la pression, ils bossent beaucoup" (manager).

Les conséquences du stress et / ou de la « pulsion » perfectionniste se traduisent selon une deuxième dimension, au niveau du comportement au travail. Le comportement des individus en est souvent affecté, ce qui peut se manifester sous des formes différentes en fonction des caractéristiques personnelles de chacun. Il existe en fait une diversité des conséquences possibles du stress sur le comportement. En particulier, il peut apparaître une forme d'agressivité ou de repli sur soi.

"T'as des gens surexcités dans les couloirs, qui sont speedés en permanence, qui travaillent le soir, le week-end, pour faire tout ce qu'ils ont à faire. T'en as d'autres qui sont angoissés" (ancienne auditrice).

"Je pense notamment à quelqu'un, c'est dingue... Dans son attitude, tu sens qu'elle est hyper stressée. Elle parle hyper rapidement, même aux gens quand elle leur parle, elle leur parle, mais tu sens qu'elle a pas le temps. Elle a pas cinq minutes pour se poser, pour boire un café, pour discuter, c'est toujours boulot... et à toute allure ! C'était excellent : chez les clients, elle courait dans les escaliers pour aller plus vite [rires] ! Enfin bon, tu la sentais venir de loin !" (ancienne auditrice).

"Moi, j'ai vu quand l'angoisse monte quand le manager doit venir en fin de semaine. Faut que tout soit fini avant, eh bien l'angoisse monte et on devient agressif. Moi, je sais que je peux devenir agressive. Et quand j'étais assistante, j'ai vu des seniors qui, quand ils étaient stressés, devenaient agressifs aussi. Donc ils te répondent : « Ecoute j'ai pas le temps, débrouille-toi ! ». Ils ont pas le temps. On a pas le temps. De se pencher sur les problèmes des autres, d'expliquer, de se reposer tranquille. Donc il y a une angoisse qui monte, le stress, l'agressivité, voilà. Une tension qui monte" (auditrice).

La tension dépasse donc l'individu pour affecter les autres auditeurs, ce qui en constitue la troisième dimension. Les comportements de mauvaise gestion de l'équipe que nous avons mesurés par l'intermédiaire de notre questionnaire trouvent largement leur origine dans ces situations, où la focalisation sur le travail d'audit à réaliser occulte les autres dimensions de rôle. Lors de certaines missions particulièrement difficiles, le niveau de stress peut même pousser les individus à leurs limites et les amener à se conduire d'une manière peu conforme à ce que l'on peut attendre dans un contexte « professionnel ».

"Ça m'est déjà arrivé de faire travailler des gens en audit dans les premières années... de faire pleurer une personne une fois parce ce que je me suis retourné une fois en disant : « Ecoute, j'ai pas besoin de secrétaire ! ». Et la personne est tombée en larmes parce qu'elle a été poussée au maximum, mais je ne savais pas quoi lui dire. Après, je me suis excusé platement, j'ai essayé de recoller les morceaux, mais c'était trop tard" (manager).

"Là, au niveau du boulot, quand je partais à onze heures du soir, on me disait : « Bon après-midi, Sophie⁸⁵ ! ». Donc, c'est vrai que dans ces conditions-là, on voit les pires... enfin je dirais pas les pires horreurs, mais on voit des choses, des conflits et je dirais... les relations sont même plus professionnelles. C'est plus du tout... Il n'y a plus de retenue. Moi, on me parlait comme un chien, on m'engueulait, on se moquait de moi, vraiment les règles déontologiques ne s'appliquaient plus" (auditrice).

1.3 Les conséquences à l'extérieur de l'audit

Les conséquences du stress ne se limitent pas au travail, à l'humeur individuelle et aux relations avec les collègues, mais peuvent dépasser les limites des cabinets pour avoir des conséquences sur la vie extra-professionnelle. Même si tous les auditeurs ne sont pas égaux devant le stress, certains d'entre eux le vivent difficilement. Tout d'abord, la vie de couple ou la vie familiale peuvent en pâtir. Plus généralement, l'investissement parfois excessif dans le travail peut avoir des conséquences importantes chez certains au niveau de l'énergie disponible pour la vie sociale et les activités extra-professionnelles.

"Quand tu vis avec quelqu'un, tu ne vois plus cette personne parce qu'en fait tu rentres à dix heures. T'es de mauvaise humeur, t'es désagréable parce que t'es fatiguée, t'es énervée, t'es stressée. Que le week-end tu passes une journée sur deux au bureau. En fait, tu n'y arrives plus et ça déséquilibre complètement ta vie, quoi. Alors c'est aléatoire selon les dossiers, l'exigence des gens, le rythme des gens, la pression est différente quand même. Il y a des gens qui arrivaient à avoir un rythme, qui arrivaient à mieux préserver leur vie privée" (ancienne auditrice).

"Ça, je l'ai plus remarqué après coup, c'est qu'en audit j'étais beaucoup moins épanouie qu'après, et quand on est dans le système on s'en rend pas bien compte. Il y a des moments où j'avais plus trop le goût à rien, plus envie de sortir, peut-être parce que j'étais trop crevée... Tu vois, en fait, tu vis plus vraiment. Et en fait je me suis rendue compte en partant que maintenant j'avais à nouveau envie de sortir, de faire la fête, de voir des amis, alors qu'avant je me renfermais plus sur moi-même et j'étais beaucoup moins gaie globalement. Et donc là je suis bien contente d'être partie, mais tant que j'y étais je m'en rendais pas bien compte, que c'était à cause du boulot" (ancienne auditrice).

Dans les situations les plus graves, les limites de résistance de la personne peuvent être franchies et les conséquences plus profondes. A la limite, certains individus poussés dans leurs derniers retranchements peuvent avoir des réactions extrêmes.

"Je pense qu'il y a une forte population de divorcés dans les cabinets. Là où je travaillais avant, chez [cabinet], il y a une personne qui est partie. Elle a carrément craqué, elle est partie un an en Israël, elle a craqué. Il y en a d'autres qui ont craqué d'une autre manière,

⁸⁵ Prénom modifié.

ils ont arrêté, ils ont cherché du travail pendant six mois. Des choses comme ça. Où ça n'allait pas trop" (manager).

"Je pense qu'il y a beaucoup de gens dans l'audit qui prennent des calmants, qui prennent des anti-dépresseurs... comme il y a beaucoup de gens dans le sport de haut niveau qui se dopent. C'est le dopage de l'auditeur [rires] ! Quand il faut bosser quinze heures... Moi j'ai vu des missions où sur quatre jours, on a bossé quatre jours, jour et nuit. Vous êtes fatigué, il y a un moment où l'accumulation de la fatigue crée un état dépressif. C'est clinique, même les gens forts ils n'y coupent pas. Après, chacun vit sa dépression différemment. Il y a des gens pour qui ça va être un week-end de sommeil – moi j'appelle ça une dépression, mais bon... – ça va être un week-end de sommeil et ils vont repartir au quart de tour. Et puis pour d'autres ça va être un mal être plus récurrent, plus profond" (ancien auditeur).

Certes, tous les auditeurs ne ressentent pas le même niveau de stress et, surtout, tous n'y réagissent pas de manière aussi intense. Il n'empêche que nos entretiens s'inscrivent bien dans le cadre des résultats des recherches dédiées spécifiquement au stress dans les cabinets (Haskins *et al.* 1990 ; Sanders *et al.* 1995) : il y est plus élevé qu'ailleurs. Savoir et pouvoir y faire face est un facteur de réussite essentiel de la vie d'auditeur. Dans un contexte professionnel où les modalités d'exécution du travail semblent relativement homogènes, c'est la diversité de réaction face au stress qui constitue probablement le facteur essentiel de différenciation entre les individus.

"La personne qui gère vraiment bien son stress, dont le caractère ne se modifie pas, qui le vit très bien, qui va au travail à l'aise, il n'y a pas de problèmes. Celui qui n'arrive pas à le gérer... Moi, je me suis rendue compte que ça me demandait beaucoup d'heures, que j'avais du mal à gérer mon stress, donc j'ai préféré partir assez vite " (ancienne auditrice).

2. Les auditeurs, leurs cabinets, leurs collègues

Un environnement organisationnel capable d'imposer une dose élevée de stress à ses salariés présente nécessairement des caractéristiques très prégnantes, une combinaison de systèmes formels et informels en mesure de pousser la plupart à donner le meilleur d'eux-mêmes. À écouter nos interlocuteurs, ce ne sont pas les pratiques de gestion des ressources humaines des cabinets en tant que telles qui parviennent à obtenir une telle performance au travail, même si le rôle du système d'évaluation du personnel est reconnu (§2.1). De manière peut-être plus réaliste, nos interlocuteurs l'interprètent comme la conséquence d'une culture organisationnelle forte, à dimension plus informelle (§2.2). Cette culture se manifeste et se diffuse concrètement par l'intermédiaire de relations particulières entre les individus (§2.3).

2.1 La gestion des ressources humaines dans les cabinets d'audit

La réaction des auditeurs lorsqu'on leur demande leur avis sur la gestion des ressources humaines de leur cabinet ou de leur ancien cabinet est *a priori* paradoxale puisque l'on obtient deux types de réactions opposés. Une première réaction consiste à mettre en doute l'existence même des pratiques de gestion des ressources humaines dans les cabinets. A l'inverse, une autre réaction consiste à mettre en exergue la subtilité et la force d'un système capable d'aboutir à la mobilisation maximale de la plupart des salariés.

"Politique de gestion de gestion des ressources humaines, ça me paraît un grand mot pour ce qui est fait [rires] ! C'est de la gestion du personnel ! Moi, ça fait trois ans que je suis là et, en trois ans, il y a un seul message qui est fait passer par le haut et qu'on peut retenir, c'est : « Si vous n'êtes pas contents, vous partez... »" (auditeur).

"Je crois que ce sont des pratiques très pointues... En fait, plus je réfléchis et plus je me dis qu'ils ont un système qui fonctionne bien, qui fonctionne très bien. Ils obtiennent de leurs employés quasiment le meilleur d'eux-mêmes, dans 90% des cas, et sans gros inconvénients. Ça marche bien et dans l'ensemble ils ont mis en place les outils qui permettent de motiver le salarié, de le récompenser, de le punir si jamais ça ne va pas, donc je trouve que ça fonctionne pas mal" (ancien auditeur).

Cette double approche n'est pas incompatible puisqu'elle illustre en fait deux aspects complémentaires de la gestion des ressources humaines. Un premier aspect de la GRH consiste à mettre en place des outils de surveillance et d'incitations afin d'orienter le comportement des auditeurs dans le sens de celui de l'organisation. Cet aspect « contrôle » semble bien géré de la part des cabinets et est incarné par le système d'évaluation du personnel. Le deuxième aspect « gestion » de la GRH semble par contre laissé un peu de côté aux yeux des auditeurs que nous avons rencontrés. Pourtant, il est intéressant de constater que cette perception d'un manque d'intérêt du cabinet pour l'aspect gestion des ressources humaines concerne avant tout les gens en place à l'intérieur des cabinets, mais que les cabinets sont perçus comme capables d'avoir une approche plus réfléchie lorsqu'ils perçoivent que leurs intérêts sont en jeu.

"C'est up or out, ils n'ont pas tellement besoin de gérer. En fait, il faut qu'ils motivent les gens avec le salaire, bien sûr, peut-être parfois avec les missions" (ancienne auditrice).

"J'ai l'impression que les [ressources humaines] ont un rôle externe. Leur but, c'est essentiellement de recruter des gens, de donner une bonne image du cabinet par rapport aux autres cabinets, pour faire en sorte que les candidats viennent plus chez nous qu'ailleurs, mais c'est tout. Je ne sens pas le côté interne. A part nous relancer sur les évaluations" (auditrice).

Il est frappant de constater que l'aspect interne manifesté spontanément par cette interlocutrice concerne les seules évaluations, c'est-à-dire justement la dimension

« contrôle ». Il est clair que cet aspect est essentiel pour une population qui, de par ses caractéristiques sociologiques et son parcours scolaire antérieur, y est très sensible.

"Maintenant, comment est-ce qu'ils y arrivent dans la pratique ? Je serais incapable de le dire... Je pense qu'il y a d'abord une pression permanente qui est organisée par le biais des évaluations, dans la mesure où il y a une évaluation chaque fin de mission et que cette évaluation a des conséquences immédiates ou quasiment sur votre évolution, votre salaire, votre employabilité à l'intérieur du cabinet. Dans la mesure où ces évaluations non seulement circulent, mais font l'objet de commentaires oraux de la part de l'évaluateur. Donc cet aspect évaluation est important" (ancien auditeur).

Outre la dimension de contrôle, les commentaires les plus fréquents portés par les auditeurs sur la gestion des ressources humaines concernent la rémunération. La vision de la politique salariale des cabinets qui émerge du discours de nos interlocuteurs est celle de l'utilisation mécanique du salaire comme variable d'ajustement par rapport au flux d'auditeurs entrants et sortants, lui-même lié à l'état du marché de l'emploi. Pourtant, si le principe de la variabilité des conditions salariales ne semble pas remis en cause par les jeunes auditeurs, la manière dont les cabinets le mettent en pratique n'est pas sans poser quelques problèmes à leurs yeux. Un premier problème touche à la capacité des cabinets à anticiper les mouvements de personnel. Le pilotage à vue peut sembler pertinent dans certains contextes économiques, mais a des limites très nettes dans d'autres contextes. Un autre problème potentiel concerne l'équité à l'intérieur de l'organisation. Les différences de rémunérations entre cohortes d'auditeurs en fonction de l'état du marché au moment de leur recrutement n'est pas sans susciter certains états d'âme.

"Je pense qu'au niveau des ressources humaines, c'est quand même assez réfléchi. Par exemple, une année où tu donnes des augmentations assez faibles, c'est pour qu'il y ait du turnover parce qu'ils estiment qu'il n'y en a pas assez. Rien n'est quand même franchement fait au hasard. Cela dit, ils n'ont pas anticipé la vague de départ... Ils ont peut-être été un peu trop sûrs d'eux. Maintenant, ils vont faire peut-être plus attention" (ancienne auditrice).

"Le marché a eu un plus faible turnover pendant une période parce qu'il était sinistré. Donc les cabinets se sont retrouvés dans une situation où il y avait beaucoup de gens qui rentraient, toujours à peu près autant, et ça coïncait. Donc ils ont fait des grades en plus, ils ont allongé la durée de passage par grade. Et puis aujourd'hui le marché a repris, les gens ne restent plus en audit. Ils trouvent des postes mieux payés. L'audit en tant que tel est moins attractif qu'avant aussi parce que le décalage de salaire par rapport à d'autres secteurs est moins important" (ancien auditeur).

"Le fait de ne plus suivre les grilles ça va créer des conflits puisque finalement il y a des gens qui vont être recrutés en assistants qui vont être pratiquement aussi bien payés que moi qui ai fait quatre ans dans la boîte" (auditrice).

2.2 La culture organisationnelle

Malgré une gestion des ressources humaines qui a longtemps été dans l'ensemble perçue peu soucieuse du bien-être des collaborateurs, les cabinets parviennent à obtenir de leurs salariés un comportement consciencieux. Davantage que la conséquence d'outils précis c'est, selon nos interlocuteurs, la résultante d'un état d'esprit général au sein des cabinets. A force, le travail prend une place prépondérante dans le système de valeurs des cabinets, au point de constituer un élément fondamental de leur culture. Comme nous l'avons évoqué lors de notre revue de la littérature, certains comportements qui pourraient être considérés comme anormaux dans d'autres contextes en arrivent à être considérés comme habituels.

"Je ne sais pas quelles sont les techniques mises en œuvre pour créer cette ambiance qui fait qu'on accepte de rester jusqu'à neuf heures ou dix heures le soir, de revenir le dimanche. En fait, je crois qu'ils réussissent à nous mettre dans l'esprit que c'est une relation employeur-employé normale, aidés en cela par le fait qu'on a pas eu de relation avec un autre employeur auparavant. Et aussi par le fait que – bien qu'on ait pas eu de relation employeur-employé avant – on sait que ce n'est pas tout à fait normal, mais que ça rentre un petit peu dans le pacte. On sait qu'effectivement il faut être plutôt comme ça, quoi" (ancien auditeur).

Chercheur : Tu as parlé de culture. Comment est-ce que tu caractériserais la culture des cabinets d'audit ?

"En fait, je pense que la culture c'est : on travaille beaucoup. Voilà. Si on doit résumer, c'est : on travaille énormément. Et, si on travaille pas assez, on va faire semblant de travailler jusqu'à... parce que ça fait bien, en fait. Si on travaille huit heures par exemple, si on arrive à neuf heures et on repart à six heures, c'est que quelque part on est inefficace. Je pense que c'est ancré dans la tête. On le pense pas, mais il y a quelque chose qui va pas. C'est pas normal, il faut partir à huit heures. C'est ce qu'on se dit, c'est ce qu'on pense. Et on le pense tellement fort qu'on l'entre dans sa culture, dans sa façon de vivre. C'est-à-dire, on va automatiquement partir à huit heures" (auditrice).

Plus généralement, les auditeurs sont unanimes à constater la nécessité de se conformer à des normes d'apparence et de comportement qui s'imposent à tous sous peine d'un parcours plus difficile dans la structure. Comme déjà relevé lors de notre étude de l'émergence de la confiance, un point essentiel est de « jouer le jeu ». Etre auditeur, c'est montrer qu'on est capable de supporter des contraintes fortes tout en gardant la face, un argument qui peut être valorisant pour la poursuite d'une carrière à l'extérieur.

"Je pense que c'est lié aussi au fait... on dit souvent que l'audit c'est un moule et que les gens très brillants s'ils ne rentrent pas dans le moule, très vite les ressources humaines s'en débarrassent. C'est marrant justement de voir les différences de traitement. C'est-à-

dire que quelqu'un de pas tellement performant, mais qui est dans le moule, a une espérance de vie dans le cabinet beaucoup plus grande à mon avis que quelqu'un qui est très brillant, mais qui n'est pas dans le moule (...).

Chercheur : Comment est-ce que le cabinet s'y prend pour faire rentrer les gens dans le moule ?

C'est un rouleau-compresseur, enfin... Je veux dire, c'est pas forcément conscient, mais... Déjà, c'est le côté répétitif des tâches. Peu à peu, ça rentre... C'est comme quand on tape sur la tête avec un marteau, au bout d'un moment ça rentre. Je pense que ça conditionne ta façon de penser. Il y a ça et il y a le fait que la population moyenne est assez intelligente et tu te rends compte que si tu es hors du moule, tu as moins de chances de réussir, donc tu te plies, quoi" (auditrice).

"Mais quand les cabinets demandent de jouer le jeu, c'est aussi vis-à-vis du client. En imposer... C'est valable pour tout le monde. C'est peut-être aussi important que le travail. C'est aussi pour ça que les entreprises recrutent des anciens auditeurs. Ce sont des gens qui en veulent, qui sont assez ambitieux" (ancienne auditrice).

2.3 Les relations entre les auditeurs et l'ambiance des cabinets

La culture des cabinets se transmet concrètement par les relations entre les individus. Ce qui ressort des entretiens effectués et des commentaires portés sur les questionnaires retournés est l'existence de réactions fortement contrastées et contradictoires à ce niveau⁸⁶. Contrairement à ce que nous avons pu voir pour d'autres aspects de la vie des auditeurs – ou règne davantage de consensus – il semble que, en ce qui concerne les aspects humains, pour chaque réaction il existe et soit exprimée une réaction qui la conteste. Une première réaction souligne ainsi la bonne ambiance qui peut régner au sein des équipes d'audit par opposition aux relations avec les managers et les associés. Une autre réaction est plus critique sur ce qui se passe au sein des équipes où le lien hiérarchique et la nécessité de rendre un travail tendent les relations.

"Je distinguerais pas mal les relations entre collaborateurs et puis avec la hiérarchie. Les relations entre collaborateurs – je sais pas si c'est propre à [cabinet] ou à tous les cabinets – c'était très sympa. C'était des vraies relations... souvent qui sont devenues des relations d'amitié pour certaines. Pour la plupart très agréables" (ancienne auditrice).

"C'est au sein des équipes de travail, où le poids de la « hiérarchie » est très fort, que l'ambiance peut être extrêmement tendue et désagréable, car je me suis par ailleurs fait beaucoup d'amies parmi les personnes entrées au cabinet en même temps que moi" (commentaire sur questionnaire).

⁸⁶ De manière générale, les commentaires joints aux questionnaires ont été prolixes sur ces aspects, dont on sent bien qu'ils constituent – comme le stress – un élément essentiel du vécu émotionnel des auditeurs.

Si certains auditeurs mettent en exergue les bonnes relations entre collaborateurs du même grade, cette vision n'est toutefois pas partagée par tout le monde et d'autres mettent en exergue les relations de concurrence qui peuvent exister entre pairs, alors que les relations entre personnes de niveaux différents sont moins problématiques.

"Moi avec les assistants, ça se passe relativement bien, j'ai pas vraiment de soucis. Les collègues, c'est un peu plus délicat. Parce que forcément, on est un peu en compétition. Il y a des jobs plus intéressants que d'autres, c'est important. Et il faut quand même faire une carrière intéressante, il vaut mieux ces jobs-là que d'autres. Souvent il y a une petite compétition. Comme au départ on est tous interchangeable par rapport à ça, c'est politique. Il faut savoir qu'il y a un passage obligé, il faut pas se voiler la face, c'est faire du politique, c'est clair" (auditeur).

Les attitudes divergent également en ce qui concerne la qualité des relations entre les individus. Pour certains de nos interlocuteurs, la possibilité de communiquer entre pairs ou au sein des équipes est une manière d'évacuer les frustrations ressenties au cours de l'exercice de leur métier. Ce que nous avons étudié dans notre questionnaire en tant que comportements non professionnels s'inscrit probablement dans ce cadre. Pourtant, si certains illustrent les bienfaits d'une certaine parole libératrice, là encore, inversement, d'autres soulignent au contraire la nécessité de ne pas se laisser aller.

"C'est vrai qu'on se plaint beaucoup aussi parce qu'il y a une certaine liberté de langage. Entre nous, en tous cas, entre équipes. Il y a un certain niveau à partir duquel il n'y a plus cette liberté de langage, mais jusqu'à ce moment il y a une liberté de langage assez forte, une liberté de parole assez importante.

Chercheur : On a un peu l'impression que cette liberté de parole, c'est un peu une...

... un exutoire, c'est sûr. C'est une soupape de sécurité. C'est vrai qu'on se lâche énormément. On arrive à bien se lâcher et à parler, à relativiser tout ce qui nous a frustré à un moment ou à un autre dans la journée. Je crois que ça, ça marche assez bien. C'est quelque chose qu'on ne retrouve pas forcément en entreprise. Parce qu'on a des groupes qui sont homogènes, en définitive. On subit plus ou moins les mêmes pressions et donc on arrive d'autant plus facilement à en parler. Donc, c'est vrai que ça, c'est important" (ancien auditeur).

"J'allais surtout rien dire à quelqu'un, parce qu'il y a de la compétition, il y a de la concurrence, si on commence à parler tout se sait. Donc je vais surtout pas aller dire à quelqu'un : « Voilà il y a ça, ça et ça qui va pas ». Parce que tout se sait, il y a de la concurrence. On est jamais sûr de la personne. On peut avoir des affinités avec un senior ou un superviseur de son grade et on va être amenés à parler un peu. Faut se méfier. S'il commence à parler aux managers..." (auditrice).

Au-delà des relations entre collaborateurs, le discours sur l'ambiance générale qui règne dans les cabinets est tout aussi contrasté. Les remarques portées sur les questionnaires attestent souvent de perceptions radicalement opposées, avec des réactions bien affirmées dans un sens ou dans l'autre.

"Rétrospectivement, je ne suis pas sûr que l'auditeur moyen apporte beaucoup à son client, mais l'audit reste une excellente école où règne en général une agréable ambiance (contrairement aux bruits qui courent !)" (commentaire sur questionnaire).

"Mauvaise ambiance ; lobotomisant ; ne vaut pas la peine qu'on se donne ; un associé m'a dit qu'on « ne nous demandait pas de réfléchir »" (commentaire sur questionnaire).

Si les réactions sont aussi contradictoires, c'est qu'elles reposent probablement, pour chaque individu, sur l'articulation de caractéristiques liées à son grade, à sa personnalité, à sa réputation dans le cabinet, à sa position sociale personnelle par rapport à ses pairs et au sein du cabinet en général (« vedette », bouc émissaire, anonyme, etc.). On retrouve ici une même diversité de ressenti que par rapport au stress. Pourtant, malgré tous les discours contradictoires et tous les ressentis différents à propos de l'ambiance organisationnelle, un élément génère le consensus : l'importance de l'image personnelle de chacun. Le positionnement social de chacun dans la structure – et les conséquences de ce positionnement – ont des enjeux importants. En raison du rôle de l'apparence et de l'image, les auditeurs se sentent souvent constamment observés. Il apparaît en particulier une forme de contrôle par les pairs qui vient s'ajouter au contrôle de la hiérarchie. La force des cabinets est sans doute d'avoir réussi à utiliser la compétitivité individuelle de leurs salariés pour qu'ils s'auto-surveillent à la fois au niveau individuel par la conscience professionnelle et au niveau collectif.

"Finalement, dans les cabinets d'audit il y a beaucoup... Le relationnel est très important. C'est très... je dirais presque politique, en fait. On fait son travail, et après c'est comment on va le présenter, comment on va... Il y a toute une enveloppe à faire et, je dirais, on travaille 70% du temps et 30% on travaille à le présenter : est-ce que ça va plaire ? Et en fait, finalement, le client va être plus en interne qu'en externe. Je dirais que parfois on s'en fiche du client, il faut que ça plaise au cabinet. On veut que les relations soient les meilleures au sein du cabinet" (auditrice).

"Il faut vraiment être politiquement correct. Il y a un code vestimentaire, il y a un code de langage, il y a un code d'attitude, il faut faire partie de certaines familles, il faut connaître certaines choses. On est un moule très trié sur le volet. Et en plus, même en interne, les gens qui sont hors du moule se font rejeter. Rapidement, par les congénères, vraiment. Pas forcément par la hiérarchie" (auditrice).

3. Le contrat psychologique des auditeurs

Le niveau de stress ressenti par les salariés et les particularités organisationnelles contribuent à faire des cabinets d'audit des employeurs particuliers. Pour conclure notre travail, nous nous interrogerons sur la nature du contrat psychologique des jeunes auditeurs avec leurs cabinets, en complément des résultats obtenus par le questionnaire. Le premier aspect abordé concernera la nature générale de la relation à l'employeur (§3.1). Ceci permettra d'étendre notre réflexion sur les caractéristiques du parcours des auditeurs dans la structure (§3.2). Enfin, dans un environnement en mutation, nous nous interrogerons sur l'évolution possible du contrat psychologique des jeunes auditeurs dans les prochaines années (§3.3).

3.1 La relation à l'employeur : un pacte informé

Si notre questionnaire de recherche a mis en évidence une homogénéité des perceptions des promesses des cabinets et de leur réalisation, la nature de la relation avec le cabinet telle qu'elle est apparue au cours des entretiens fait également l'objet d'un consensus très large. La vision qui émerge est celle de jeunes gens ambitieux qui entrent dans une relation formatée pour obtenir une formation valorisante qui est, comme l'a déjà montré le questionnaire, la promesse la mieux perçue et la mieux réalisée.

"Le fait marquant de ma carrière d'auditeur je crois que c'était essentiellement le rapport à l'employeur. C'est-à-dire le sacrifice d'une partie de mon temps libre – d'une grosse partie de mon temps libre – à une mission qu'on comprenait... dont je pensais en fait que mon employeur était conscient aussi, c'est-à-dire tout simplement de me former. Il y avait un équilibre à ce niveau-là qui était de dire : « Ecoutez, je me déplace beaucoup, je travaille le samedi, je travaille le dimanche, je travaille tard, je ne ménage pas mes efforts. En contrepartie, je suis rémunéré correctement, mais surtout je me bâtis une expérience qui augmente très nettement mon employabilité et qui me permet de me recaser assez facilement derrière ». Et c'est vrai que c'était cette relation-là qui paraît le plus étrange, même lorsqu'on n'a pas d'expérience professionnelle auparavant" (ancien auditeur).

"Ils ont de bons élèves quand même. A la base, ils recrutent des gens avec qui ils n'ont pas trop de problèmes. C'est très pratique, c'est clair, ils prennent un profil particulier, mais ça on les comprend un peu, enfin... Voilà. Non, je crois pas qu'ils aient besoin de gérer vraiment. Bon, ils motivent. Parfois, ils font des super soirées très luxueuses pour faire... en fait pour faire accepter à des gens... Finalement, quand on ramène le salaire à l'heure de travail souvent c'est très bas, mais comme on est en tailleur etc., ça passe. Mais le salaire horaire est vraiment assez bas, finalement. Ceci dit, les gens ne travaillent pas que pour le salaire non plus. C'est une formation, c'est..." (ancienne auditrice).

Le caractère transactionnel du contrat psychologique des jeunes auditeurs, basé sur l'échange de contributions monétaires ou concrètes (formation) hors de toute dimension

plus relationnelle, est semble-t-il bien reconnu et accepté à défaut d'être vraiment apprécié. En fait, cette relation standardisée nécessite une focalisation sur certains besoins et un détachement par rapport à d'autres. Il faut être capable de générer suffisamment de satisfaction par rapport à certains aspects (les éléments transactionnels d'un contrat psychologique standardisé) pour parvenir à négliger les autres (les éléments relationnels).

"Les auditeurs reçoivent une formation de qualité comme nulle part ailleurs, ainsi qu'une méthode de travail. Le gros point noir est l'absence de gestion de carrière un tant soit peu individualisée. Dès lors, l'impression d'être un pion ne disparaît que le jour du départ..." (commentaire sur questionnaire).

"Moi je trouve que, globalement, je suis assez satisfaite au niveau évolution parce que chaque année t'es quand même promu et je l'ai ressenti au niveau de l'évolution de tes responsabilités. C'est quand même très différent entre junior, senior et sup'. Et au niveau salaire, je trouve que j'ai trouvé mon compte aussi. En fait, ce qui m'a le plus déçue on peut dire que c'était d'avoir l'impression d'être toujours... en fait d'être exploitée. Le fait que t'aies toujours l'impression que ta vie personnelle, tout le monde s'en fout et qu'on t'en demande toujours plus. Très peu de reconnaissance aussi..." (ancienne auditrice).

"Moi je sais pas, je pense qu'il y a un certain cynisme, en fait. De mon côté, je savais ce que j'attendais, c'est ce que j'ai eu et j'en attendais pas plus. Je savais que le cabinet de toute façon ne me donnerait pas plus, ne me donnerait pas, par exemple, une reconnaissance autre que financière. Je savais que le cabinet me presserait comme un citron. Je savais exactement comment ça allait se passer et ça s'est passé comme ça. C'est un peu triste d'ailleurs parce que c'est très, c'est sans illusion. Voilà" (ancienne auditrice).

La relative homogénéité de traitement des collaborateurs dans les cabinets souffre cependant d'exceptions. Certains individus ont la chance d'être bien perçus au sein de leur cabinet et peuvent mesurer la différence de leur traitement par rapport aux autres. Cette dimension élitiste des cabinets pose alors un problème pour ceux qui ne font pas partie des « élus ». En fait, pour la plupart des auditeurs – qui n'ont pas l'impression de pouvoir exister en tant qu'individualités – le besoin d'affiliation qui ne peut se porter sur le cabinet en lui-même se porte sur d'autres individus à l'intérieur de la structure. C'est à ce niveau que la dimension d'affiliation peut apparaître pleinement.

"Si vous faites partie des gens qu'ils souhaitent voir rester, c'est vrai que vous avez des augmentations de salaire que vous n'avez pas dans d'autres secteurs. Il y a aussi – parce que là aussi ça fait partie des éléments de comparaison par rapport à des postes qu'on peut trouver sur le marché – il y a toute une série de choses qu'on peut faire, encore une fois si vous faites partie de la population de gens qu'ils souhaitent voir rester... Concrètement, moi j'ai demandé à faire du recrutement, j'ai participé au processus de recrutement. J'ai demandé à partir à l'étranger, je pars à l'étranger. En gros, si vous êtes bien noté, vous demandez quelque chose, la plupart du temps c'est possible" (auditeur).

"Davantage que « le cabinet », entité formelle assez lointaine, l'attachement porté est surtout lié aux personnes qui le composent. Ce qui implique un affectif important, sans être attachée au cabinet en lui-même : peu m'importent les problèmes du cabinet, dans la mesure où ils ne touchent pas les personnes" (questionnaire auditeur).

"Ce qui m'a fait rester aussi longtemps dans l'audit, c'est les gens pour qui j'ai travaillé, les rencontres que j'ai pu faire. Si j'avais bossé pour telle personne plutôt que pour telle autre, je serais partie plus vite" (manager).

3.2 Le parcours de l'auditeur

Notre recherche quantitative a mis en évidence que l'évaluation que les auditeurs portent sur leur contrat psychologique est différente en fonction de leur position sur leur parcours personnel. Nos entretiens ont mis en évidence d'autres éléments permettant d'éclairer ce parcours. Concrètement, le parcours de l'auditeur senior peut se résumer en plusieurs phases. Au départ, les motivations pour le métier sont souvent plutôt floues.

"Je pense que comme 95% des jeunes qui démarrent en audit, j'ai pris ce premier travail par défaut, ne sachant pas ce que je souhaitais faire. De plus, les cabinets ont un côté attractif pour le CV et évitent de faire une recherche d'emploi (j'ai passé deux entretiens et c'était fait !)" (commentaire sur questionnaire).

Par la suite, une première socialisation est effectuée dans le cabinet en tant qu'assistant. Cette période est caractérisée par la nature un peu ingrate du travail à réaliser, mais peut également – au-delà de son rôle indispensable dans la mission – être considéré comme un rite de passage. La forte motivation de ceux des assistants qui restent au cabinet et deviennent seniors se traduit par un degré de conscience professionnelle désormais affirmé, inculqué sur le terrain par le processus de socialisation lié aux relations avec les autres. Ces individus peuvent bénéficier de la confiance de leur cabinet.

"Le problème c'est que c'est tellement chiant que moi je me mets à leur place : ils se sentent pas concernés, les assistants. Les deux premières années, faut vraiment être très motivé ou avoir une conscience professionnelle très lourde pour tout faire sans râler, en allant jusqu'au bout et sans laisser aucun point dans l'ombre en relançant le client, qui est parfois pénible" (auditrice).

"Passé un certain cap, je pense que les gens qui restent, quelque part, ils doivent un peu marcher à la reconnaissance, à l'amour du travail bien fait, à... C'est le style des personnes qui restent. Ça correspond effectivement à des gens qui ne vont pas foirer une mission" (manager).

Une fois atteint le grade de senior, il semble exister un équilibre entre les difficultés et les avantages du métier. Tant que les avantages – perçus ou réels – dépassent les inconvénients, l'auditeur trouve une justification à rester dans la structure. Après, le poids des contraintes ou la diminution des avantages peut amener une réévaluation de la relation

d'emploi. Pour certains, c'est le manque d'intérêt dans le travail effectué qui a rompu cet équilibre : tant que le travail a été en mesure de compenser l'investissement personnel, rester était possible. Après, le départ est devenu inévitable.

"En fait, je suis partie parce que finalement il y a un moment donné où j'avais de nouvelles attentes et le cabinet ne pouvait plus me les satisfaire. En terme d'équilibre vie privée-boulot, je travaillais comme une dingue. J'étais déprimée, je voyais que ma vie personnelle en prenait vraiment un coup. Je me suis dit : « C'est plus possible ». Sur le plan professionnel, je me faisais chier. Au bout de quatre ans, ça ne m'intéressait plus assez. C'est pas qu'il n'y avait plus de marge de progression, il y en a toujours, on peut dire... Sur ce que je faisais, la mise en œuvre de la démarche d'audit, j'en pouvais plus. Faire des plans de mission, organiser des missions, rédiger des synthèses, ça m'ennuyait au plus haut point. Franchement, ça m'ennuyait. C'était plus assez fort pour supporter les inconvénients. Tant que les aspects positifs sont..." (ancienne auditrice).

Pour d'autres, c'est la dimension transactionnelle de la relation qui ne suffit plus. Les compensations transactionnelles concrètes associées au travail ne permettent plus d'équilibrer un contrat psychologique dont la nature ne correspond plus au souhait de la personne, davantage attirée vers un contrat plus relationnel. Pour d'autres encore, c'est l'évolution pressentie des liens avec les autres dans le cabinet qui la feront peut-être partir, ce qui souligne encore une fois l'importance de l'élément affectif entre collaborateurs.

"J'avais vraiment envie d'être dans une boîte, d'avoir un projet à long terme, de pouvoir apporter quelque chose. C'est vrai qu'au début je ne l'avais pas du tout ressenti parce que c'est vrai je m'en foutais, je pensais plus à moi, je me disais que c'était une super formation et tant mieux. Et au bout d'un moment... J'apprenais moins, déjà, et donc j'avais envie de... Fallait qu'il y ait quelque chose qui compense et il n'y avait rien qui compensait" (ancienne auditrice).

"C'est vrai, pour moi, c'est davantage les personnes. Par exemple, tous les gens qui s'en vont, c'est : « Oh la la, avec qui je vais déjeuner ? ». Et quelque part c'est peut-être ça qui va me faire dire que je vais partir. Finalement, j'ai plus personne avec qui... Enfin, ça perd son charme. Ça y est, j'ai fait mon... j'allais dire : « J'ai rempli mon contrat ». Je suis restée quatre ans, cinq ans, six ans, maintenant il n'y a plus personne, je m'en vais" (auditrice).

La globalité du parcours a bien été résumée par certains de nos interlocuteurs, qui raisonnent souvent implicitement en termes d'équilibre dynamique d'une forme de contrat dont l'évolution a pour terme un sentiment de déséquilibre. Ceci permet de donner de la substance à un des résultats de notre questionnaire sur les différences d'évaluation du contrat : c'est à partir du moment où un auditeur envisage le départ que son évaluation du contrat varie. Il n'y a plus de rationalisation possible de la relation de travail et de ses bienfaits. Le désengagement est prononcé.

"Je pense que quand les gens rentrent, ils sont fiers de rentrer dans un cabinet d'audit. Et après, ils reviennent un peu... Je pense qu'ils sont confrontés à leur travail et là ils voient exactement ce que c'est que le travail, ce que ça représente d'être dans un cabinet d'audit, les contraintes que ça implique. Et là, la relation avec le cabinet devient différente. (...) Je dirais qu'au fur et à mesure on a une relation avec son cabinet qui évolue. [D'abord], on cherche à s'intégrer dans la structure, à se mettre derrière en se disant : « C'est mon cabinet ». Et puis à un moment on rentre en conflit avec le cabinet. Parce qu'on s'est investi dans notre travail, on a fait le pari et effectivement, systématiquement, on va avoir l'impression, pour les gens moyens ou mauvais – enfin bons, moyens ou mauvais, je mettrais les excellents à part, ceux qui montent très vite dans le cabinet – je pense qu'ils ont tous le sentiment qu'ils n'ont pas juste rétribution par rapport au travail qu'ils ont fait, à l'investissement qu'ils ont donné" (ancien auditeur).

"Le boulot, c'était devenu une fin et plus un moyen. Et peu à peu c'est vrai que j'ai pris de plus en plus conscience de ça. Et je trouvais mon boulot moins intéressant aussi, j'apprenais moins. C'est vrai que ça me pesait et je sais pas si il y a quelque chose en particulier qui a déclenché ça parce que c'était très progressif. Je peux pas dire qu'il y ait eu un jour un déclic. C'était plus à partir du moment où je me suis dit que je chercherais bien ailleurs" (ancienne auditrice).

Pourtant, dans des conditions souvent difficiles, ce que les auditeurs quittant leur cabinets mettent en évidence est la satisfaction d'avoir été capables de supporter « ça ». Si le travail en tant que tel n'est plus rationalisable pour en retirer des satisfactions, le fait d'être ou d'avoir été capable de le faire est une source de satisfaction qui permet de retirer un élément positif pour l'image de soi. Il s'agit là peut-être – outre l'engagement dans la conscience professionnelle et par rapport à l'image de soi chez les supérieurs hiérarchiques – d'une troisième source d'engagement des auditeurs dans un comportement de rôle satisfaisant.

"Et d'ailleurs les gens qui s'en vont de [cabinet] ils sont tous contents in fine. Ils ont bien trimé, ils ont bien... On finit content parce qu'on finit plus grand que quand on est rentré. On se dit : « J'ai roulé ma bosse, j'ai bien bossé » et on est fier de soi. Pas par rapport aux autres, mais par rapport à nous. Parce qu'au départ, on rentre parce qu'on veut se montrer vis-à-vis des autres, mais in fine quand on sort, par rapport à soi, on a fait une prouesse en fait.

Chercheur : A t'entendre parler, ça a un petit côté légionnaire...

Ah complètement ! On a réussi à tenir, on peut être fier de soi et maintenant on est prêt à affronter tout type de travail, en fait. Et puis on a tous trimé ensemble, on s'est serré les coudes, on a tous morflé, et voilà" (auditrice).

"Ce à quoi j'adhère complètement c'est qu'à un moment il y a quelque chose qui intervient et tu te dis : « Si jamais j'arrive à supporter ça... Si j'y arrive, c'est qu'il y a une espèce de résistance »" (manager).

"Ça tient aussi à cet investissement personnel, à ce don de soi qu'on fait à la structure. Il faut bien que quelque part, comme on n'a pas cette reconnaissance externe, on génère quelque part une reconnaissance. Je pense que les gens qui sont le plus fiers de ce qu'ils ont fait, d'être passés par là, c'est sûrement ceux qui ont eu très peu de reconnaissance. C'est une question de... Ça rend l'investissement beaucoup plus facile à supporter, beaucoup plus sain. On en retire cette fierté. Sinon, ça devient effectivement déprimant. Je pense que c'est une auto-protection. Après, on va entrer dans la psychanalyse [rires] ! Mais je pense qu'il y a de ça" (ancien auditeur).

3.3 L'évolution du contrat psychologique des auditeurs

La relation des auditeurs avec leurs cabinets que nous avons décrite dans le paragraphe précédent est datée. Elle reflète un contexte économique, technique et organisationnel donné, correspondant à la période vécue par les auditeurs avec qui nous avons été en relation (1994-1999). Quelle peut être son évolution dans la période à venir, dans un contexte de changements importants dans les cabinets ? Le contrat psychologique actuel et les modalités du parcours dans le cabinet peut-il perdurer ?

Un premier élément de réponse à cet égard est, quoi qu'il arrive, la nécessité du maintien d'une conscience professionnelle élevée. L'instauration des nouvelles approches d'audit augmente peu à peu la dépendance des cabinets par rapport à leurs collaborateurs. Une première raison est liée à la diminution de la revue et de la matérialisation des travaux. Parallèlement, par rapport à des approches classiques basées sur des tests substantifs relativement bien bornés, les nouvelles approches plus analytiques laissent une marge de manœuvre encore plus grande aux auditeurs de terrain.

"Alors c'est vrai que le risque s'est peut-être accru avec l'audit sans papier. A mon avis, il y a beaucoup plus de bidouillages possibles dans la mesure où le but c'est d'alléger les dossiers et de prendre beaucoup moins de pièces justificatives, etc... Donc là effectivement, toi quand tu revois les travaux de quelqu'un, finalement que tu les revoies ou que tu les revoies pas... Tu peux effectivement en évaluer la pertinence, les tests etc., la démarche, la méthode mais finalement tu n'as pas de moyen de s'assurer que la personne a fait les travaux" (ancienne auditrice).

"Tous les travaux de revue analytique, par exemple, tu peux les faire de façon très superficielle. Ta marge de manœuvre sur ce type de travaux est très grande. Tu peux te contenter d'être très sec et de dire peu de choses, ou tu peux aller très loin. Tu dois trouver le compromis" (ancienne auditrice).

Cette augmentation de la vulnérabilité intervient à un moment où, à l'inverse, la vulnérabilité des auditeurs par rapport à leurs cabinets est en diminution. Le retournement sur le marché de l'emploi des jeunes cadres financiers a déjà des conséquences. Par ricochet, le fait que la vulnérabilité des cabinets par rapport à leurs collaborateurs soit augmentée pose avec plus d'acuité la question du maintien de la conscience professionnelle dans le cadre des nouvelles approches. Les assistants d'aujourd'hui – les seniors de demain – ne sont peut-être déjà plus les mêmes salariés qu'étaient nos interlocuteurs lorsqu'ils étaient assistants.

"Quand je me suis présentée, j'avais besoin de travailler assez rapidement. C'était en 94, le marché était pas très bon. Je n'avais pas dix entreprises à mes pieds qui me proposaient des choses. J'ai pas non plus été... J'étais plus dans une situation de demande, le rapport de force était en leur faveur" (ancienne auditrice).

"C'est par exemple les deux dernières promos qui sont rentrées c'était des promos où le marché du travail était très porteur. C'est des gens qui... Quand j'ai commencé, au début des années 90, il y avait quand même la peur de se faire virer, de se faire renouveler les périodes d'essai. Ça avait quand même un impact direct sur la conscience professionnelle. Alors qu'eux, faut pas les faire chier. Il s'est pas mal dit... Il y a des gens qui contestent des trucs... Nous, on aurait jamais osé le faire. C'est vrai qu'il y a un décalage. Ils sont à l'aise, ça ne les gêne pas d'aborder certains thèmes. Mais par contre le bruit qui a couru après, c'est que les mecs... En plus, on a mis en place un outil informatisé, c'est vraiment seulement du descriptif des travaux faits avec les conclusions de la personne, tu ne peux que lui faire confiance. Là, ils ont tout à fait assimilé le truc et il paraît qu'il y a eu des abus. Mais moi je l'ai pas vécu directement" (manager).

D'autre part, outre l'importance accrue de la conscience professionnelle, les nouvelles approches d'audit nécessitent des collaborateurs plus compétents et mobilisés, susceptibles d'apporter la valeur ajoutée que les clients semblent exiger. Après une relation court-termiste, appuyée sur une forme de crainte des salariés due à un marché de l'emploi peu favorable – et qui multiplie l'efficacité des systèmes de contrôle –, il faudra donc probablement instaurer une autre relation avec les auditeurs. Si, en reprenant la typologie de Shore & Tetrick (1994), on peut caractériser le contrat psychologique récent des jeunes auditeurs en tant que contrat de nature économique (transactionnel), de court-terme (trois à quatre ans de carrière pour la plupart), spécifié (rémunération et formation contre performance de rôle satisfaisante) et standardisé (à l'exception de quelques-uns), les bases de la redéfinition du contrat psychologique des auditeurs devraient, idéalement, devenir plus socio-économiques (relationnelles), de moyen-terme (sept à huit ans pour beaucoup) et donc plus vagues et moins standardisées (en raison des carrières plus longues et plus personnalisées requises par la diversification des profils et la spécialisation).

Parallèlement, les cabinets devront aussi tenir compte de l'évolution générale du corps social – et particulièrement des plus jeunes générations – quant à la place du travail dans l'existence de chacun. Dans un contexte de plus grande vulnérabilité de l'employeur, ces éléments seront particulièrement importants pour assurer le niveau de satisfaction nécessaire au maintien de l'engagement et de la détermination au travail des collaborateurs.

"(...) Avec ces raisons (objectives, je vous assure), vous comprendrez pourquoi les cabinets d'audit sont en crise. Il n'y aura pas de volontaires tant qu'ils ne se seront pas adaptés à leur époque : moins de travail, moins de pression, davantage de considération pour leurs collaborateurs !" (commentaire sur questionnaire).

Conclusion de la section 3

Au cours de cette section, nous avons cherché à approfondir notre étude de la nature de la relation entre l'auditeur senior et son cabinet. Nous avons vu que l'engagement des auditeurs et leur détermination à remplir correctement leur mission entraînent un volume de travail important qui doit être géré. Le maintien d'une performance de rôle satisfaisante se traduit en outre par une dose de stress élevée. Or, il apparaît que tous les auditeurs ne sont pas égaux devant cette contrainte. Si certains arrivent à gérer l'impact de cet investissement personnel, d'autres déclarent avoir des difficultés à éviter les conséquences sur leur vie personnelle. Dans ces conditions, il n'est pas étonnant que les réactions des auditeurs par rapport à leur cabinets soient très contrastées.

Outre cette différence de ressenti entre les individus, il semble que l'on assiste également à des différences de ressenti au niveau de chaque individu au fil du temps, confirmant ainsi un résultat de la phase quantitative de la recherche. La manière dont chacun gère les contraintes du métier évolue en fonction de ce qu'il en retire. Il apparaît que tant que les compensations retirées du métier permettent de se justifier la poursuite de la relation, les auditeurs peuvent envisager de rester dans le cabinet. Par contre, il arrive pour beaucoup, au bout d'un certain moment, un déséquilibre entre la contribution que l'individu a l'impression de donner à la structure et ce qu'il en retire. A partir de ce moment – où il n'est plus possible de rationaliser les bienfaits de la relation d'emploi – il se produit un désengagement entraînant l'intention de départ.

C'est à ce moment que la friction que nous avons introduite dans notre modèle d'ajustement des contributions du contrat psychologique pourrait ne plus autant jouer sur le maintien de la performance au travail. Pourtant, l'impact de la réévaluation du contrat sur la conscience professionnelle nous semble limité. En effet, nos entretiens nous ont permis d'identifier un troisième facteur d'engagement des auditeurs. Outre la conscience professionnelle (section 1) et la relation avec le supérieur hiérarchique (section 2), il est apparu que les difficultés mêmes du métier d'auditeur peuvent être sources de satisfaction

et de fierté personnelles. Un auditeur peut être engagé dans sa capacité à supporter un métier difficile qui atteste de qualités personnelles indéniables. Ceci peut amener les individus en voie de désengagement à minimiser les conséquences de l'insatisfaction en gardant une performance de rôle satisfaisante jusqu'à leur départ effectif.

Enfin, nous avons vu que les facteurs d'engagement sont renforcés par les caractéristiques organisationnelles des cabinets. En laissant – au moins pour certains – utiliser la communication interpersonnelle entre pairs comme exutoire, les échanges entre individus permettent de soulager une partie de la pression. En raison de l'homogénéité de la population, les relations entre collègues semblent présenter dans les cabinets une forme beaucoup plus investie que dans les entreprises classiques,. Ceci facilite l'acceptation d'un contrat psychologique très transactionnel avec le cabinet. Parallèlement, en instillant une dose de compétition entre ses salariés, les cabinets parviennent à les soumettre à une forme d'auto-surveillance.

Conclusion du chapitre VI

Outre les résultats spécifiques présentés lors des conclusions de chaque section de ce chapitre, la phase qualitative de la recherche a permis de compléter et d'enrichir les résultats de la phase quantitative. La présente conclusion nous permet de revenir aux comportements qui constituent la base de notre étude. A cet égard, rappelons que notre questionnaire de recherche avait mis en évidence l'existence de différents comportements adaptatifs des auditeurs seniors avec des fréquences non négligeables. Les entretiens ont permis de donner de la substance à l'interprétation que nous pouvons en effectuer.

En ce qui concerne les comportements de réduction de qualité de l'audit, certains résultats de la phase quantitative nous avaient amené à nous interroger sur leur caractère potentiellement fonctionnel. Sur la base de nos entretiens, il ressort effectivement qu'ils n'ont souvent pas de caractère dysfonctionnel aux yeux de nos interlocuteurs. La prise en compte de leur matérialité permet en effet souvent de leur donner un caractère non problématique dans le cadre de l'approche par les risques. Il reste que – même s'ils peuvent être légitimés – ils constituent une modalité d'ajustement du travail souvent réalisée de manière autonome. En cela, ils ne sont pas sans risques et reposent sur la compétence individuelle des auditeurs et leur aptitude effective à bien gérer le risque d'audit.

En ce qui concerne la mauvaise gestion de l'équipe d'audit, le questionnaire a montré que sa fréquence en faisait la dimension de rôle la plus touchée par les contraintes sur le terrain. Les entretiens confirment que les relations entre les individus sont particulièrement sujettes au stress ressenti par chacun. Dans des conditions de travail parfois tendues, la focalisation des auditeurs sur la réalisation du travail et la satisfaction du besoin de bien faire permettent de comprendre pourquoi la gestion de l'équipe passe parfois au second plan. Pourtant, nous avons vu que la diminution de la supervision et de la revue pouvait être justifiée par la confiance. De la même manière que les réductions de qualité peuvent être rationalisées par l'absence de risque, les manquements à la supervision peuvent donc être rationalisés par la confiance en l'autre. Là encore, ce processus n'est donc pas forcément dysfonctionnel, mais risqué en raison de ses marges de liberté.

Enfin, nous avons émis l'hypothèse que les comportements non professionnels pouvaient avoir une fonction d'exutoire au sein des cabinets. Les résultats de nos entretiens confirment cette interprétation pour une partie des auditeurs. Certains de nos interlocuteurs ont en effet souligné la liberté de langage qu'ils pouvaient ressentir au sein des cabinets – au moins parmi les collaborateurs – et le soulagement qu'ils peuvent en retirer. D'autres, au contraire, semblent soucieux de se préserver en maintenant les apparences. Ceci permet de comprendre le niveau élevé, par rapport aux autres comportements, des individus ayant répondu « Jamais » pour la fréquence des comportements non professionnels.

CONCLUSION GENERALE

Au terme de notre travail, il convient à présent de nous livrer à une réflexion sur sa contribution théorique et pratique. Rappelons que l'objectif de notre recherche était de plusieurs ordres : caractériser la nature de la relation entre les jeunes auditeurs et leurs cabinets pour apprécier la pertinence d'une approche sous la forme d'un échange de contributions dans le cadre d'un contrat psychologique ; mettre en évidence les déterminants du maintien ou du non-respect des normes de travail liées à la certification ; réfléchir sur la dimension dysfonctionnelle réelle des comportements de réduction de qualité de l'audit. Même s'il présente un certain nombre de faiblesses, le travail réalisé a permis de réunir des éléments de réponse à ces questions. Après avoir présenté les limites de la recherche (§1), nous mettrons en évidence ses apports (§2). Il s'agira à la fois de répondre à notre questionnement de recherche, mais aussi de dégager des réflexions plus générales sur notre compréhension de l'activité d'audit financier. Dans un contexte de mutation, ceci nous permettra de dégager certaines implications pour les cabinets (§3)

1. Limites de la recherche

Comme pour toute recherche réalisée en sciences sociales, les résultats que nous avons obtenus doivent être appréciés en tenant compte des limites inhérentes à l'approche retenue et à sa mise en œuvre concrète. Ces limites découlent des choix conceptuels et méthodologiques que nous avons effectués. Elles sont détaillées dans les paragraphes suivants (§1.1 à §1.8).

1.1 Orientation vers les comportements adaptatifs des auditeurs de terrain

Notre étude a été largement centrée sur les comportements adaptatifs des seniors d'audit et tout particulièrement sur les comportements de réduction de qualité. Or, ces comportements ne sont liés qu'à un aspect de la performance au travail des auditeurs – la certification – et ne représentent qu'une manière d'envisager cet aspect. En effet, comme nous l'avons souligné lors de notre revue de la littérature, le modèle de la qualité en audit a tendance à devenir bidimensionnel (effort de certification / effort de service) et seule la première dimension a été abordée dans cette recherche. Les modalités du maintien de la conscience professionnelle orientée vers la certification doivent donc être distinguées des autres aspects de la performance en audit, en particulier ceux liés à la dimension de service au client. Cette dimension, ainsi que son articulation avec le travail de certification, constitue un domaine différent qui nécessiterait une étude spécifique.

D'autre part, dans le cadre même de l'étude de la dimension certification, il aurait été possible d'axer notre investigation non pas sur les comportements adaptatifs, mais sur d'autres éléments de la performance au travail. Une étude de comportements s'inscrivant dans ce que nous avons appelé *in role* ou *pro role* à partir des mêmes variables explicatives aurait pu donner des résultats différents. En particulier, l'implication affective et

l'engagement dans le travail – qui ne sont pas significatives dans notre régression multiple des comportements de réduction de qualité – auraient pu apparaître significatives pour d'autres aspects de la performance au travail des auditeurs.

Par ailleurs, il convient de rappeler que l'exécution des programmes d'audit par l'équipe sur le terrain n'est qu'une des phases de la mission d'audit. Notre étude a laissé de côté la phase de planification, qui en constitue une étape importante et qui pourrait à terme – si l'orientation définie par la profession se concrétise effectivement – être la dimension essentielle contrairement à ce qui a été observé dans les faits jusqu'à présent. D'autre part, en aval, l'exploitation des travaux de l'équipe par la hiérarchie des cabinets, la constitution des rapports, la qualité de la relation et de la « négociation » avec le client sont des aspects fondamentaux que nous avons également ignorés, car ils ne sont pas du ressort de notre population d'étude.

1.2 Etude d'une population spécifique : les seniors de grands cabinets en France

Notre échantillon d'étude est constitué de seniors d'audit travaillant dans les grands cabinets français, ce qui pose la question de la généralisation des résultats obtenus. Cette question peut être abordée de plusieurs façons. Tout d'abord, nous avons vu que les cabinets d'audit sont constitués d'une structure hiérarchique de grades dont la socialisation et la place dans la mission d'audit sont spécifiques. Or, il existe une différence de rôle significative entre les grades d'auditeurs, accompagnée d'une forte congruence des perceptions des prérogatives de chaque rôle (Emby & Etherington 1996). Les résultats que nous avons obtenus pour une population de seniors ne sont donc que peu extensibles aux autres grades, tant parce que les dimensions de rôle de leur travail sont spécifiques que parce que leur relation avec le cabinet est fondamentalement différente : les assistants sont en phase d'intégration et n'ont qu'un niveau de responsabilité faible dans le cadre du *craft of auditing*, alors que les managers ont fait le choix de rester en cabinet plus longtemps que la « normale » et commencent à assumer des responsabilités liées au *business of auditing*.

D'autre part, la relation de travail et les modalités de fonctionnement que nous avons étudiées sont celles de cabinets affiliés aux *Big Five* et à deux autres réseaux internationaux importants. Si l'on peut raisonnablement supposer une similarité de conditions entre ces cabinets, les modalités d'exercice du travail et de la relation collaborateur-cabinet ne peuvent probablement pas être étendues en tant que telles aux autres cabinets. Comme le souligne Jeppesen (1998), les différences culturelles et fonctionnelles entre cabinets de taille différente vont même en s'accroissant, parallèlement au changement de nature de la profession vers davantage de concurrence. En particulier, le développement de nouvelles méthodes d'audit (*knowledge intensive*) accentuera encore davantage les différences d'approches.

Enfin, un dernier questionnement porte sur la validité internationale de la recherche. Certes, les grands cabinets d'audit sont des organisations transnationales avec des approches standardisées, mais des spécificités françaises peuvent limiter une généralisation de nos résultats à d'autres pays. Des facteurs culturels ont pu influencer la manière d'interpréter les comportements de notre étude ou la manière de répondre au questionnaire. Ceci est manifestement le cas au moins pour la fraude, en raison des différences de réponse que nous avons constatées par rapport aux études anglo-saxonnes. D'autre part, des conditions variables selon les pays sur le marché du travail des jeunes cadres financiers peuvent créer des différences importantes au niveau de la nature du contrat psychologique entre les collaborateurs d'audit et leurs cabinets. La disponibilité d'alternatives, le prestige du métier, les particularités historiques ou culturelles peuvent créer des différences importantes selon les pays. Seule une étude internationale pourrait toutefois tenter de répondre à cette question.

1.3 Réalisation à une période de temps donnée

Notre questionnaire de recherche a été lancé fin octobre-début novembre 1998 et nos entretiens ont été réalisés durant l'été 1999. Ceci pose deux limites liées aux caractéristiques de ces périodes. D'une part, compte tenu de la variabilité de vécu et de rythme de travail entre les différentes périodes de l'année, il est possible que les résultats recueillis par une enquête varient en fonction de sa période d'administration. Des réponses obtenues pendant la haute saison auraient peut-être été biaisées dans un sens défavorable et des réponses en été dans un sens favorable. S'il nous a semblé que la période que nous avons choisie pour le questionnaire est la « moins mauvaise » – les auditeurs sont déjà en train, mais pas surchargés – la possibilité de biais à ce niveau-là doit être gardée à l'esprit, ainsi que pour les entretiens qui se sont déroulés en été.

D'autre part, l'étude a été réalisée à une époque de transition pour les grands cabinets, caractérisée par une forme de cohabitation entre les mentalités et les modes de travail « classiques » et ceux liés aux nouvelles approches méthodologiques en cours d'instauration. Or, les comportements de réduction de qualité que nous avons étudiés s'inscrivent directement dans le cadre des approches de travail classiques. Si leur pertinence ne doit selon nous pas être remise en cause dans le cadre des nouvelles méthodes – l'audit sera toujours un travail de certification faisant appel au scepticisme et à la conscience professionnelle – il nous semble que leur exhaustivité pourrait être remise en question. Il est clair que toute recherche future sur le sujet devra s'interroger sur les critères de qualité liés plus spécifiquement aux nouvelles approches et sur une éventuelle extension de la palette des comportements de réduction de qualité pour tenir compte de l'évolution de l'approche.

Une remarque du même ordre s'impose en ce qui concerne notre description de la nature de la relation d'emploi entre collaborateurs et cabinets et du contrat psychologique qui les lie. Nous avons vu que l'évolution du métier – si elle doit se faire dans le sens actuellement souhaité par les cabinets – nécessite une redéfinition de cette relation vers davantage de long terme. Parallèlement, la configuration économique générale marquée par un reprise des opportunités pour les jeunes cadres financiers posera de manière différente la question de leur séjour dans les cabinets. En ce sens, nos analyses sur le contrat psychologique des jeunes auditeurs sont probablement amenées à perdre de leur pertinence.

1.4 Limites théoriques

Le cadre d'analyse que nous avons utilisé – une approche basée sur l'échange de contributions dans le cadre d'un contrat psychologique – est une manière que nous avons jugée pertinente pour aborder notre sujet d'étude. Pourtant, comme tout cadre conceptuel, le cadre choisi est forcément réducteur. Eviter la dispersion conceptuelle dans la perspective d'une étude de terrain est certes une nécessité inévitable pour le chercheur, mais il convient de garder à l'esprit les compromis qui ont été effectués. D'autres approches théoriques auraient pu fournir des enseignements pertinents soit en substitution, soit en complémentarité du contrat psychologique. L'acquisition d'un mode de travail et de comportement peut en effet s'analyser autrement qu'en termes de contributions réciproques. Par exemple, une approche en termes d'apprentissage (individuel et / ou organisationnel) aurait pu être développée pour orienter la recherche. Il aurait également été possible de mobiliser les réflexions autour de la notion d'éthique individuelle.

D'autre part, nous avons vu que le contrat psychologique possède un caractère englobant qui permet d'appréhender de manière étendue le comportement individuel à l'intérieur de l'organisation. En cela, il est possible de l'opérationnaliser de manières très diverses en fonction de l'objectif et des contraintes de la recherche (Rousseau & Tijoriwala 1998). Or, la nécessité de restreindre au maximum la taille de notre questionnaire pour ne pas « effrayer » une population particulièrement sollicitée dans le cadre de son travail nous a imposé de limiter le nombre des variables dans notre modèle de recherche empirique. L'opérationnalisation du contrat psychologique que nous avons faite est donc elle-même réductrice. Notre approche aurait pu être enrichie par l'utilisation d'autres variables indépendantes et par l'utilisation de variables intermédiaires et / ou modératrices, permettant de mieux appréhender le lien entre l'évaluation du contrat psychologique et les comportements. Par exemple, il aurait été possible d'utiliser les développements autour de la notion de « justice organisationnelle » pour enrichir notre approche et proposer un modèle du contrat psychologique plus complexe. Mais, là encore, la nécessité de l'efficacité empirique a primé sur les raffinements théoriques délicats à opérationnaliser.

1.5 Caractère transversal de la recherche

Dans la mesure où notre recherche est basée sur un questionnaire et sur une série unique d'entretiens, elle a un caractère transversal. Les études transversales sont limitées dans leur capacité à distinguer les causes et les effets. Elles sont également limitées pour comprendre le changement de la relation de travail dans le temps. Or, le contrat psychologique est un concept dynamique dont l'élaboration, le développement et l'évaluation s'inscrivent dans une évolution organisationnelle et individuelle. Les modalités de la relation d'emploi n'ont donc pas été appréciées dans la durée par notre travail. Pour ce faire, il aurait été nécessaire d'inscrire notre étude dans la durée en étudiant, par exemple, une cohorte de jeunes auditeurs tout au long de son parcours. Mais, outre les difficultés à trouver ce terrain, une étude longitudinale soulèverait des difficultés propres.

En ce qui concerne le questionnaire, nous avons vu que la dimension transversale a limité la portée de nos résultats à des interprétations en termes de corrélation et non de causalité. Nous avons mis en évidence des liens entre l'évaluation du contrat psychologique de nos répondants et leurs comportements. Ceci ne nous autorise pas à avancer que c'est l'évaluation du contrat en tant que telle qui entraîne les comportements. En ce qui concerne la recherche qualitative, le caractère unique de chaque entretien limite l'étendue de notre investigation à ce que nos interlocuteurs pensent ou ressentent à un moment donné. Si la dimension longitudinale a été mieux prise en compte que dans le questionnaire en raison des possibilités de discours *a posteriori* des interlocuteurs sur leur parcours, l'orientation rétrospective de cette démarche limite sa validité en filtrant les évolutions par le prisme du moment présent.

1.6 Caractéristiques de l'échantillon d'auditeurs étudié

Si les modalités de sélection de notre échantillon pour l'enquête par questionnaire – ainsi que le taux de réponse élevé que nous avons obtenu – nous paraissent garantir une représentativité satisfaisante pour les résultats de notre recherche qualitative, il n'en est peut-être pas de même pour les entretiens de recherche. Ceux-ci ont en effet été réalisés sur la base du volontariat, parmi des répondants ayant déjà dans un premier temps envoyé leurs coordonnées pour l'obtention de la synthèse des résultats du questionnaire. Il n'a donc été possible de se livrer ni à une sélection aléatoire des individus, ni à l'ajustement du nombre d'entretiens en fonction de critères liées à la recherche (représentativité, saturation) puisque tous les volontaires – et uniquement eux – ont été rencontrés.

Le caractère doublement volontaire de la participation de nos interlocuteurs a-t-il eu un impact sur la nature de leur discours ou sur leur représentativité ? D'une part, le volontariat est peut-être lié à la possession d'une forme générale de « bonne volonté » probablement associée à une population plus consciencieuse que la moyenne. D'autre part, la participation à un entretien aurait pu être ressentie par certains comme une manière soit

de contribuer à la bonne image des cabinets, soit de manifester une forme de ressentiment. Il s'agit donc là d'une question difficile. L'impression générale que nous avons retirée des entretiens est toutefois mesurée à cet égard, au sens où nous avons l'impression de n'avoir rencontré ni de zélote de l'audit, ni de détracteur manifestement aigri. En ce qui concerne le critère de saturation, aurait-il été possible d'avoir de « meilleurs » résultats en faisant davantage d'entretiens ? Dans la mesure où nous avons affaire à une population homogène, il nous semble que le fort consensus apparu sur beaucoup d'aspects essentiels laisse penser que les phénomènes étudiés ont été bien appréhendés, d'autant que la finalité de la phase qualitative a été bien bornée à la base par la phase quantitative.

1.7 Fréquences de comportements auto-reportés

Notre recherche a reposé non pas sur l'observation des individus en situation, mais sur leurs perceptions, que ce soit sous la forme de réponses aux items d'un questionnaire ou de discours lors des entretiens. Il se pose donc le double problème de la validité des perceptions individuelles et de la volonté des individus de les reporter honnêtement. En ce qui concerne l'honnêteté des réponses, la comparaison que nous avons effectuée entre les réponses des auditeurs et des anciens auditeurs nous permet d'être relativement confiant sur la sincérité des réponses fournies, au moins pour les comportements utilisés dans les traitements statistiques. Le problème de la validité des perceptions des individus est plus complexe. Une première question serait de savoir ce que recouvre, aux yeux des répondants, des appréciations telles que « Très souvent » ou « Assez souvent » en termes de fréquence réelle (x fois par semaine ou par jour). Ensuite, la deuxième question qui se poserait serait de savoir si – « objectivement » – une quantité de x par semaine doit être considérée comme « Très souvent » ou « Assez souvent ». Ces questions sont intéressantes, mais leur complexité nous est cependant apparue telle que nous avons préféré garder, en conformité avec la littérature sur le sujet, une approche perceptuelle en termes de fréquences. Il n'empêche que seule l'observation sur le terrain permettrait l'étude précise des phénomènes. Mais est-elle seulement envisageable ?

1.8 Limites liées à l'opérationnalisation statistique

Notre recherche a utilisé, dans la mesure du possible, des échelles de mesure existant dans les études anglo-saxonnes, traduites en français. Nous avons également créé nos propres échelles pour certains construits non étudiés précédemment, en particulier dans le cas des variables dépendantes (comportements adaptatifs de nature sociale, explications). Cette combinaison d'échelles préexistantes et d'échelles créées confère à notre étude un caractère exploratoire. Ce point est confirmé par la valeur des alphas de Cronbach relevés pour nos instruments. S'ils sont, compte tenu des critères en vigueur, satisfaisants dans le cadre d'une étude exploratoire, une étude confirmatoire imposerait d'affiner leur construction.

2. Apports de la recherche

Malgré les limites du travail réalisé, celui-ci a permis de générer un certain nombre de résultats et d'interprétations intéressants. Les apports de cette thèse sont de plusieurs ordres et seront développés dans les paragraphes suivants. Nous présenterons tout d'abord les diverses contributions de notre travail. Ces contributions sont liées à l'approche de recherche utilisée (§2.1 à §2.3) et à ses implications quant à notre compréhension du processus d'audit financier (§2.4 et §2.5). Ensuite, les trois derniers paragraphes constitueront des amorces de réponse à notre questionnement de recherche (§2.6 à §2.8).

2.1 Contribution à l'approche théorique de la confiance dans la relation d'emploi

Nous avons présenté la relation entre les cabinets d'audit et leurs collaborateurs salariés comme une relation d'agence et rappelé que toute relation d'agence nécessite la mise en place de systèmes d'incitations et de surveillance afin d'obtenir une performance fiable des agents. Nous avons cependant rejeté l'utilisation de la théorie de l'agence en tant que telle pour notre recherche empirique, en mettant en avant que le comportement du salarié est déterminé par des considérations affectives et sociales qui dépassent la maximisation de l'utilité individuelle. Ceci permet l'apparition de la confiance du principal envers l'agent, car la performance de celui-ci a des déterminants qui dépassent l'évaluation rationnelle des incitations et des sanctions liées aux systèmes de contrôle.

Ceci posé, il nous a fallu inscrire théoriquement les modalités de cette confiance. En l'occurrence, nous avons articulé trois cadres théoriques pour fournir une description de la relation d'échange entre l'individu et l'organisation : le contrat psychologique, la théorie de l'engagement et le modèle triangulaire de la responsabilité. Tout d'abord, le fait de caractériser la relation entre l'employeur et le salarié en tant que contrat psychologique nous a permis de souligner le caractère perceptuel et individuellement construit des contributions réciproques de l'individu et de son organisation. Ceci nous a également permis de proposer, en guise de contribution théorique de la recherche, une approche plus précise de la confiance du principal (l'organisation) envers les agents (les salariés) : il s'agit de la volonté de ceux-ci de respecter les termes de leur contribution dans le cadre de leur contrat psychologique, c'est-à-dire de tenir leur rôle.

Malgré son appellation, le concept de contrat psychologique a été développé dans la littérature selon une optique essentiellement sociologique. Une autre contribution de notre travail est donc d'avoir proposé un fondement psychologique à l'apparition de la confiance : la théorie de l'engagement (Beauvois & Joule 1981 ; Beauvois 1994). La notion d'engagement, développée par des chercheurs en psychologie sociale, permet de caractériser la mesure dans laquelle un individu peut s'assimiler à ses actes. Elle met en particulier en évidence l'existence de phénomènes de rationalisation et d'intériorisation par lesquels un salarié retire des bénéfices psychologiques du maintien d'un comportement de

rôle satisfaisant. L'engagement de l'auditeur dans son comportement au travail contribue au maintien de la performance de rôle liée à sa contribution dans le contrat psychologique et justifie la confiance de l'organisation dans le cadre de la relation d'agence entre le collaborateur d'audit et son cabinet.

En descendant encore à un niveau plus bas, nous avons utilisé le modèle triangulaire de la responsabilité de Schlenker (1997) pour décrire le mécanisme à l'œuvre dans l'engagement de l'individu. La détermination de l'individu à respecter son contrat psychologique représente les forces des liens entre les trois éléments du triangle : l'identité de l'individu, les circonstances de son activité et les prescriptions qu'il doit respecter. Cette détermination est liée au jugement que l'individu est amené à effectuer sur lui-même dans le cadre de l'assimilation de sa performance à son image de soi – à la fois directement et par l'intermédiaire de ceux qui l'évaluent.

2.2 Contribution à l'opérationnalisation du concept de contrat psychologique

La mesure de l'évaluation du contrat psychologique est un domaine peu exploré par la littérature et qui mérite encore de nombreuses réflexions et analyses (Arnold 1996 ; Rousseau & Tijoriwala 1998). Dans ce travail, nous avons proposé une approche reposant sur une double évaluation à la fois cognitive et affective. Il s'agit d'une nouveauté dans les recherches à base quantitative sur le contrat psychologique employeur / salarié puisque, à notre connaissance, seule la communication de Bourhis *et al.* (2000) y a eu recours jusqu'à présent. La dimension cognitive a été appréhendée par la comparaison entre variables de perception, par les répondants, des promesses de leur employeur et de leur réalisation. Nous pensons en effet que seule une approche différentielle est capable de restituer l'essence du concept de contrat psychologique par une prise en compte de la différence entre promesses et réalisations. Cette approche s'inscrit dans celle de travaux déjà publiés (e.g. Robinson 1996), mais nous avons remédié à ce qui nous est apparu comme une incohérence dans la littérature en ne prenant en compte dans nos traitements statistiques que les éléments pour lesquels une promesse a été perçue.

La dimension affective du contrat psychologique a quant à elle été prise en compte par l'utilisation de l'implication affective. Nous n'avons donc pas utilisé une échelle de mesure spécifiquement construite comme l'on fait Bourhis *et al.* (2000), mais utilisé un indicateur indirect. L'utilisation de l'implication affective a semblé pertinente⁸⁷. Elle mérite donc d'être poursuivie dans le cadre du raffinement de la théorie du contrat psychologique, en complément d'échelles spécifiques ou d'autres variables.

⁸⁷ Notre travail rejoint les résultats obtenus dans la thèse de Campoy (2000) qui a utilisé un concept dérivé de l'implication pour opérationnaliser une autre forme de contrat psychologique : la relation syndicat / adhérents.

2.3 Articulation de l'approche qualitative et quantitative

Les résultats de notre travail illustrent l'intérêt de combiner une double approche quantitative et qualitative dans le cadre d'une recherche. L'intérêt de la phase quantitative est de pouvoir assurer un bon niveau de validité externe à la recherche en utilisant un échantillon représentatif et en testant un modèle. Elle est la plus proche des critères de scientificité traditionnels. L'intérêt de la recherche quantitative est de permettre une compréhension plus fine des phénomènes étudiés. Les deux approches constituent donc deux manières complémentaires d'appréhender la réalité. Dans le champ de la recherche en comptabilité, dominé jusqu'à présent par la recherche quantitative, il est important de donner plus de poids à la recherche qualitative (Baker & Bettner 1997).

Ce principe étant acquis, une question qui se pose est l'ordre dans lequel les deux phases sont effectuées. Traditionnellement, il est d'usage de faire d'abord la phase qualitative dans une optique exploratoire et de valider les résultats par une recherche quantitative. Faire d'abord le qualitatif revient toutefois à dire que le plus important est le quantitatif puisque d'une certaine façon le qualitatif a pour objectif de le préparer au mieux (Covaleski & Dirsmith 1990). Notre recherche illustre l'intérêt, lorsque la littérature est suffisante pour se passer de recherche qualitative exploratoire, de procéder d'abord au questionnaire. Faire d'abord le quantitatif revient à défendre l'idée que comprendre les phénomènes est aussi important que de les mettre en évidence, et que ceci peut mieux se faire après les avoir mesurés. En fait, la phase quantitative démontre des résultats qui servent à orienter la phase qualitative.

Deux séries de raisons illustrent l'intérêt de faire d'abord la recherche quantitative. D'une part, l'existence de résultats issus de la recherche quantitative permet d'orienter les entretiens. En l'occurrence, dans cette recherche, nous sommes partis sur le terrain munis des résultats obtenus par la phase quantitative, dont il a fallu développer l'interprétation. Ceci a permis de cibler l'investigation, en se basant sur des résultats valides, alors que faire d'abord des entretiens laisse ouverte la question de la représentativité des comportements étudiés et des résultats des entretiens.

Une autre série d'avantages, plus pratiques, est liée aux bénéfices donnés au chercheur par la réalisation préliminaire de la phase quantitative. D'une part, le fait d'avoir réalisé au préalable le questionnaire donne de la crédibilité au chercheur en lui-même par rapport à ses interlocuteurs. Deuxièmement, cela donne une crédibilité aux phénomènes sur lesquels on demande aux interlocuteurs de réagir. Ceux-ci sont amenés à se situer par rapport à des phénomènes validés scientifiquement. Troisièmement, la recherche des participants a été très facile puisqu'il a été fait appel aux participants de l'enquête par questionnaire.

2.4 Contribution à l'étude du rôle de la confiance dans le processus d'audit

Nous avons appréhendé la possibilité de la confiance d'une organisation envers ses salariés en tant que conséquence de l'engagement de ceux-ci dans leur contrat psychologique. Or, il est clair que les sources d'engagement des salariés varient selon le métier et l'organisation. Dans le cas des seniors d'audit, nous avons mis en évidence trois sources d'engagement : l'engagement dans un rôle de professionnel consciencieux, l'engagement envers le supérieur hiérarchique et l'engagement de l'image de soi dans la capacité à supporter un travail difficile. Ces différents engagements sont à l'origine de la construction progressive de la confiance entre auditeurs et justifient, par ricochet, la confiance des cabinets dans le maintien d'une performance de rôle satisfaisante de leurs collaborateurs.

Nous avons souligné d'autre part que la confiance est devenue une nécessité incontournable dans les cabinets en raison de leurs contraintes actuelles de fonctionnement. D'une part, la confiance permet de justifier la diminution de la documentation des dossiers et de la revue du travail. En tant que substitut au contrôle, elle diminue l'effort de surveillance que les auditeurs doivent exercer les uns envers les autres. D'autre part, en tant que source de « satisfaction d'audit », elle oriente le contenu du travail des collaborateurs vers l'obtention de la confiance des autres et permet de comprendre un aspect de la constitution du jugement professionnel individuel.

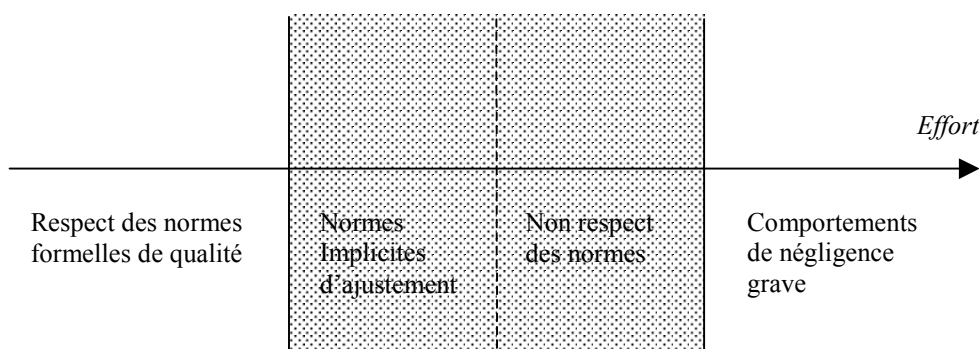
Il convient, toutefois, de garder à l'esprit que l'augmentation du recours à la confiance augmente le risque de l'audit. Ce risque est lié aux deux dimensions de la confiance : la capacité et l'intégrité de chaque auditeur. A partir du moment où la délégation de la décision et l'autonomie déplacent le niveau de décision vers le bas, il faut être certain qu'à chaque maillon de la chaîne de la mission les individus aient les compétences nécessaires. Deuxièmement, il faut que les individus soient déterminés à mettre en œuvre leurs compétences, ce qui passe par la mise en place de conditions organisationnelles telles que les individus soient engagés dans une performance de rôle satisfaisante.

2.5 Contribution à la compréhension de l'évolution des méthodes d'audit

Un dernier apport de cette thèse est d'avoir permis d'appréhender les comportements de réduction de qualité de l'audit dans le cadre de l'évolution actuelle des méthodes de la profession. On peut en effet situer sur un axe les différentes modalités d'exécution de la démarche d'audit. Dans la figure 4, la zone grisée représente les comportements d'ajustement du travail que nous avons étudiés dans notre travail. Dans l'approche traditionnelle de l'audit, ils ont une dimension implicite au sens où ils correspondent à des manquements aux normes formelles de réalisation de la mission d'audit – c'est-à-dire à des allègements de travaux rendus nécessaires par les contraintes,

mais non revendiqués de manière ouverte. Certains de ses ajustements peuvent être rationalisés et légitimés au niveau interne dans le cadre de la mise en œuvre de l'approche par les risques (les « normes implicites d'ajustement »), d'autres ont un statut plus flou (le « non-respect des normes »)⁸⁸.

Figure 4
Les modalités d'exécution de la démarche classique de l'audit

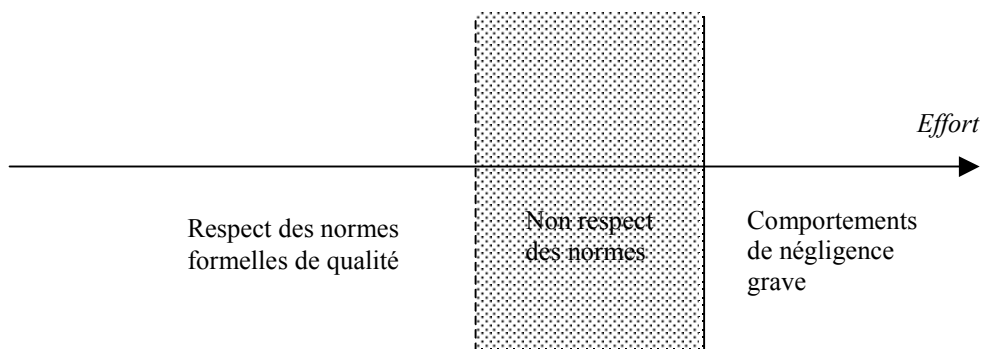


On peut considérer que les ajustements du travail sont des normes implicites parce que leur caractère répandu et souvent non problématique – attesté par le questionnaire de recherche et les entretiens – leur fournit une légitimité interne à l'organisation même si cela ne correspond pas aux normes de fonctionnement affichées à l'extérieur. Dans la terminologie de Meyer & Rowan (1977), les organisations institutionnalisées peuvent de la sorte « *découpler* » le fonctionnement organisationnel réel des contraintes de rationalité sociale, de façon à permettre un fonctionnement efficient tout en maintenant une façade de rationalité. Il y a une forme de décalage entre ce qui est revendiqué à l'extérieur et les modalités réelles de fonctionnement de l'organisation.

Les nouvelles approches d'audit, par les allègements de travaux qu'elles tendent à induire, reviennent à déplacer la norme de travail : diminution des contrôles substantifs, mise en œuvre effective de l'approche par les risques. En substance, cela revient *in fine* à faire le même niveau de contrôles que lorsque les auditeurs de terrain se livrent à des « réductions de qualité » fonctionnelles dans l'approche traditionnelle. Dans les nouvelles approches, les travaux qui faisaient l'objet des comportements de réduction sont réduits ou éliminés. D'une certaine manière, une réduction de qualité autonome par les auditeurs de terrain dans l'approche classique a le même effet qu'une diminution des contrôles légitimée par la modification des méthodes dans les nouvelles approches.

⁸⁸ Rappelons que nous avons distingué ces deux cas de figure par le degré d'engagement d'un auditeur à ses actes, qui se traduit par l'assimilation de sa rationalisation à une « excuse » ou à une « justification ».

Figure 5
Les modalités d'exécution des nouvelles approches d'audit



La zone qui faisait partie des normes implicites est désormais recouverte par des normes explicites liées aux nouvelles approches. Le simple fait d'officialiser la démarche d'ajustement des travaux lui donne une légitimité externe aussi bien qu'interne, même si le résultat est le même. On peut donc interpréter l'affichage de nouvelles démarches de travail par les cabinets comme une forme de « recouplage » où l'organisation affiche à l'extérieur les méthodes de fonctionnement réelles de ses membres. Pour les cabinets, les avantages d'une telle évolution sont évidents. A l'instar de toutes les innovations en audit réalisées au cours du siècle, l'objectif est la réduction de la quantité du travail réalisé (Fischer 1996). De plus, cette approche rend les cabinets moins vulnérables à certaines des critiques dont elle est l'objet (Hatherly 1999). Au niveau de l'auditeur individuel, elle supprime l'ambiguïté liée au décalage entre les normes implicites et explicites.

2.6 La pertinence d'une approche contractuelle pour les jeunes auditeurs

Notre problématique générale de recherche articulait trois grandes questions : les caractéristiques de la relation d'emploi des auditeurs, les modalités du maintien de leur performance de rôle et la nature réelle de leurs comportements adaptatifs. Les résultats du questionnaire et les entretiens que nous avons réalisés montrent qu'il est pertinent d'envisager la relation d'emploi entre les cabinets d'audit et leurs jeunes collaborateurs en tant que relation d'échange. D'une part, il apparaît que les auditeurs que nous avons rencontrés utilisent implicitement une thématique de contrat pour décrire la relation avec leur employeur. D'autre part, il ressort de l'ensemble de notre travail que la manière dont les auditeurs vivent leur parcours dans leur cabinet peut être considérée comme l'évolution d'un équilibre entre les avantages et les inconvénients du métier. Tant que les avantages perçus dépassent les inconvénients, la poursuite de la relation peut se justifier. En revanche, la perception d'un déséquilibre des contributions réciproques est reliée à l'intention de départ, puis au départ effectif – sans qu'il soit toutefois possible de déterminer un ordre dans ce processus. Il est probable qu'il dépend de la situation propre à chaque individu.

En reprenant la classification des auteurs de la mouvance du contrat psychologique (Shore & Tetrick 1994), on peut caractériser le contrat des collaborateurs d'audit comme un contrat transactionnel (basé sur l'échange de contreparties sans dimension relationnelle), de courte durée (de trois à quatre ans pour la plupart des individus), standardisé (à l'exception d'une certaine élite) et de contenu spécifié (principalement l'échange d'une rémunération élevée et d'une formation professionnelle contre une performance de rôle satisfaisante). Le contenu des promesses des cabinets est suffisamment affirmé pour nous avoir permis d'affirmer l'existence d'un contrat normatif, sur la base du questionnaire pour les contributions de l'organisation et à l'aide des entretiens pour la contrepartie des salariés (maintien de la conscience professionnelle dans l'exécution du travail).

Si l'approche contractuelle nous est donc apparue pertinente dans le cadre de l'étude de la relation générale d'emploi des jeunes auditeurs, une autre question est celle de sa pertinence pour la détermination de leur performance de travail au quotidien, ce qui nous amène à la deuxième grande question de notre problématique : les déterminants des comportements adaptatifs.

2.7 Les modalités du maintien de la performance de rôle par les seniors d'audit

Le modèle mécaniste de comportement sur lequel nous avons basé notre questionnaire repose sur l'ajustement des contributions de rôle des auditeurs en fonction de leur évaluation des contributions du cabinet. Dans une telle approche « échangiste », la fréquence des comportements adaptatifs doit être reliée à l'évaluation des variables de notre modèle du contrat psychologique. A cet égard, les coefficients de détermination que nous avons obtenus dans cette recherche sont satisfaisants (de 0,26 à 0,29) et montrent que cette vision est justifiée au moins en partie. S'il est clair que le phénomène étudié est trop complexe pour être appréhendé globalement par le modèle relativement simple que nous avons utilisé, les résultats obtenus sont satisfaisants : la performance au travail des seniors d'audit est liée à leur évaluation du contrat.

En l'occurrence, nous avons mis en évidence que ce sont les éléments liés à la dimension « professionnelle » du contrat des auditeurs qui sont significatifs (formation, relations entre les individus, autonomie dans le travail). Ceci illustre l'importance de ces aspects, qui sont justement ceux qui différencient les cabinets d'autres employeurs plus classiques pour des jeunes diplômés. Dans le cas des cabinets, longtemps marqués par une forme de mécanisation, ceci peut avoir son importance. D'autre part, nous avons montré que la perception, par les répondants, de la qualité du système de contrôle du travail est significative. Ceci illustre l'importance de certains éléments contextuels liés à la surveillance dans le cadre du respect du contrat psychologique.

Enfin, la comparaison des fréquences des différents comportements adaptatifs montrent que toutes les dimensions de la performance de rôle des auditeurs ne sont pas

affectées de la même façon. C'est sur les comportements adaptatifs de nature sociale que les pressions ressenties dans le travail s'exercent en premier. Les comportements non professionnels semblent jouer un rôle d'exutoire et la mauvaise gestion de l'équipe est une conséquence majeure des contraintes. Les comportements de réduction de qualité sont souvent justifiés par des considérations externes, liées à la significativité des points d'audit concernés ou à l'intervention de la hiérarchie. En fait, les explications des réductions de qualité fournies dans le modèle triangulaire de la responsabilité ne sont vraiment reliées au manque de motivation que dans le cas des auditeurs à faible niveau d'implication affective. Ceci nous amène à la troisième grande question de notre problématique : l'évaluation du caractère dysfonctionnel réel des comportements de réduction de qualité.

2.8 Une autre vision des comportements de réduction de qualité des auditeurs

Les comportements de réduction de qualité de l'audit ont été abordés jusqu'à présent dans la littérature en tant que phénomène dysfonctionnel. Notre travail a mis en évidence que la réalité était plus complexe. Les auditeurs se livrent à une analyse des risques préalablement à leurs comportements de réduction de qualité. Si, formellement, on peut parler de réduction de qualité par non-respect de la norme, nous avons vu qu'une autre conception de la qualité permettait de reconsidérer leur potentiel dysfonctionnel. Même si ces comportements présentent des inconvénients (risques accrus, problèmes liés à leur justification interne et externe), nous avons que leur statut est ambigu et peut même dans certains contextes être considéré comme fonctionnel.

En fait, en poussant le raisonnement plus loin, on peut se demander si la possibilité d'ajustements du travail n'est pas une nécessité, un coussin de sécurité qui fonctionne en cas de besoin et qui absorbe les aléas de la mission tout en permettant de maintenir un niveau de travail minimal. Ainsi, les conséquences des comportements adaptatifs ne sont pas forcément négatives. Ceci rejoint l'argumentation de certains auteurs qui soulignent que certaines déviations apparemment personnelles peuvent servir à bâtir une cohésion de groupe et que certains comportements dirigés contre l'organisation peuvent davantage servir de signal qu'être vraiment nuisibles (Mills & Bettner 1992). Dans la lignée de ce raisonnement, on peut se poser les questions suivantes : dans quelle mesure des comportements dysfonctionnels en apparence, mais nécessaires au fonctionnement d'un système ambigu, ne servent-ils pas à masquer les contradictions existantes et n'ont donc pas un rôle organisationnel important ? Dans quelle mesure la possibilité de faire des réductions de qualité « fonctionnelles » n'est-elle en fait pas une nécessité pour s'assurer de l'exécution effective d'un minimum de travail ? Le fait que l'existence des comportements de réduction de qualité soit reconnue de tous (Kaplan 1995) – restant taboue sans vraiment l'être – est un indice à cet égard.

3. Implications pour les cabinets d’audit

Les apports de notre travail nous permettent maintenant, pour conclure, de retirer un certain nombre d’implications à l’intention des cabinets d’audit à la lumière des résultats obtenus. Ces implications vont être successivement développées. Elles portent sur l’organisation de la mission d’audit (§3.1 à §3.3), la relation d’emploi des jeunes auditeurs (§3.4 à §3.6) et la gestion des ressources humaines dans les cabinets (§3.7 à §3.10).

3.1 Cibler le bon niveau de documentation du travail

Les modalités actuelles de fonctionnement des cabinets se caractérisent par une diminution de la documentation et une diminution de la revue, deux phénomènes différents (mais reliés) que nous avons caractérisés dans ce travail comme l’augmentation de la nécessité de la confiance des cabinets dans la performance de leurs collaborateurs. En ce qui concerne l’ampleur de la documentation des papiers de travail, il convient de trouver un équilibre entre trop de documentation et pas assez, chaque cas de figure présentant des avantages et des inconvénients spécifiques. Les inconvénients de la documentation sont essentiellement le fait d’alourdir le processus de revue par la vérification d’un plus grand nombre de documents et, surtout, la perte de temps pour formaliser les papiers de travail. Ces inconvénients sont donc liés essentiellement à des questions de productivité. Mais, il convient de ne pas oublier que les avantages d’une documentation plus fournie sont indéniables. D’une part, la satisfaction à propos de la pertinence du travail effectué est plus grande, car les éventuelles erreurs de compréhension faites par les collaborateurs seront détectées plus facilement. D’autre part, la satisfaction au niveau de l’intégrité du travail effectué est supérieure lorsque davantage de travail est matérialisé. Enfin, la documentation a une vertu pédagogique, car le fait de devoir bien expliquer et documenter son travail oblige chaque auditeur à avoir un recul critique et à mieux comprendre ce qu’il fait.

Le problème de la baisse de la documentation est donc complexe et il convient de rester vigilant au niveau de l’impact de la documentation sur la structuration cognitive des jeunes auditeurs. La recherche de gains de productivité ne doit pas nuire à l’apprentissage individuel et organisationnel. D’autre part, l’autre intérêt de la documentation est de permettre de garder un bon niveau de contrôle ou, plus exactement, un niveau de contrôle adapté au niveau d’engagement des auditeurs. Les cabinets doivent s’assurer que le niveau de contrôle qu’ils exercent sur leurs collaborateurs est adapté : pas trop prégnant pour ne pas provoquer de réactions de rejet liées à la perception d’un manque de confiance et d’autonomie (cf. Mintzberg 1982), mais pas trop laxiste pour ne pas être vulnérables en cas de baisse de la détermination de leurs collaborateurs. Si, à l’occasion de cette recherche, les auditeurs ont manifesté un engagement fort dans une performance consciencieuse – ce qui permet de penser que l’équilibre a été satisfaisant jusqu’à présent – il conviendra de rester vigilant sur la poursuite de cet équilibre dans un contexte de changement.

3.2 Ne pas trop éloigner les collaborateurs des transactions et des pièces justificatives

L'évolution récente de l'audit prévoit une approche plus globale et une diminution des contrôles substantifs qui traduisent un éloignement des pièces justificatives. Nos interlocuteurs semblent avoir bien accepté cette évolution peut-être contre-intuitive. Or, selon Groveman (1995), beaucoup voire la plupart des erreurs et des irrégularités peuvent être détectées par l'examen des pièces justificatives (telles que les factures, les courriers et les bons de livraison). Le danger d'approches plus globales est qu'elles n'éloignent les auditeurs de la réalité des transactions concrètes et restreignent leur aptitude à réagir à des signaux anormaux. A l'inverse, les tests de terrain se traduisent par une compréhension plus directe des phénomènes économiques concrets, ainsi que par un contact avec le personnel de base au sein de la société contrôlée – deux sources d'expérience. Au même titre que la documentation des travaux, ils peuvent intervenir dans le processus d'apprentissage individuel et organisationnel dans les cabinets (Hatherly 1998).

Plus profondément, il nous semble que le contact direct avec les transactions a le mérite de la simplicité et peut réduire le stress des auditeurs de terrain. En effet, nous avons vu que ceux-ci ont une liaison émotionnelle forte avec leur performance, qui entraîne chez eux un fort besoin d'être rassurés. Faire des contrôles substantifs, revoir des contrôles substantifs, a l'avantage de générer de la satisfaction d'audit sans trop stress, à cause de la dimension quantitative – et non qualitative – de ces travaux. A partir du moment où les approches se recentrent trop sur le « qualitatif », on supprime une source facile de satisfaction et on la remplace par des tâches moins balisées et à exigence intellectuelle plus forte – et donc plus stressantes (au sens de stress ressenti face à la difficulté intrinsèque à faire une tâche). Outre leur rôle dans la construction de la certification d'audit, les contrôles substantifs sont une façon d'accéder à un « repos mental ». Selon nous, il ne faudrait pas que les auditeurs ne fassent que des choses ambiguës et donc « stressantes ». Ceci nécessite certes un arbitrage (nous avons vu que la pulsion perfectionniste peut pousser à trop de contrôles), mais doit être gardé à l'esprit par les cabinets.

3.3 Préserver des zones de liberté dans le travail

Notre recherche a montré que les comportements de réduction de qualité, en tant que révélateurs d'un excès de contrôles dans les méthodes classiques, constituent une zone où s'exercent les marges de liberté de l'équipe d'audit. La possibilité de faire des ajustements du travail et de « bâcler » certaines tâches constitue un coussin de sécurité permettant d'amortir les contraintes, tout en gardant une qualité de certification acceptable par le recentrage des contrôles sur ce que les équipes considèrent comme important. Or, une volonté affichée des nouvelles approches est justement de ne faire que les travaux considérés comme importants. Ceci revient à supprimer la marge de liberté des équipes qui, en théorie, n'ont plus à effectuer de tâches « inutiles » susceptibles de faire l'objet de

« réductions de qualité ». Le « *rouleau-compresseur* » de la mission d’audit classique, pour reprendre l’expression imagée d’une de nos interlocutrices, a au moins le mérite de permettre aux équipes de s’ajuster. Aller trop loin dans le sens de la maximisation de l’utilisation du temps de mission sur les travaux importants supprime cette possibilité – et donne alors immédiatement un caractère plus nettement dysfonctionnel aux déviations. Il nous semble que toute organisation devrait être structurée de manière à autoriser des déviations mineures, paradoxalement génératrices d’un comportement globalement fonctionnel. Les cabinets d’audit doivent donc veiller à laisser à leurs collaborateurs des zones où exercer des « *arrangements* » et des « *compromis* ». Si nous avons vu que la performance sur les dimensions sociales du rôle des auditeurs – les comportements non professionnels et la mauvaise gestion de l’équipe – paraissent avoir une telle fonction, il nous semble qu’il faut également en laisser au niveau du travail d’audit en lui-même.

3.4 Faut-il réorienter les sources d’engagement des auditeurs ?

Nous avons mis en évidence trois sources d’engagement des auditeurs dans leur performance pour expliquer le maintien de leur performance au travail : l’engagement dans le rôle de professionnel consciencieux, l’engagement envers les managers, l’engagement dans l’aptitude à supporter un métier difficile. On peut se livrer à un certain nombre de commentaires concernant ces trois sources d’engagement.

En ce qui concerne l’engagement dans le rôle de professionnel consciencieux, il est important de continuer à le valoriser. Même si la dimension de service au client est progressivement venue s’ajouter à la dimension de certification dans l’idéologie des cabinets, il ne faudrait pas que la valorisation de la dimension de service affecte exagérément la volonté des auditeurs à bien faire. Certes, la « *pulsion* » perfectionniste que nous avons relevée dans cette étude pose des problèmes de compatibilité avec la dimension service – ne serait-ce qu’en termes de temps, mais aussi peut-être en termes d’attitude mentale lors de la mission – mais nous avons vu qu’elle joue un rôle fondamental dans le maintien de la qualité de la certification.

L’engagement avec les managers joue un rôle d’une part à cause de l’importance que les jeunes auditeurs accordent à l’évaluation portée sur eux. Mais, outre cet aspect lié au contrôle, les seniors semblent souvent avoir besoin de l’appréciation et de la reconnaissance de leurs supérieurs. Ils « récompensent » d’ailleurs souvent la confiance qu’ils reçoivent par une bonne performance même en l’absence de supervision. Dans le contexte de plus grande vulnérabilité des cabinets par rapport à la conscience professionnelle et au *turnover*, il faudrait faire en sorte que la plupart des managers soient capables d’instaurer de telles relations avec leurs équipes, ce qui ne semble pas encore le cas actuellement.

Enfin, en ce qui concerne la troisième source d'engagement que nous avons relevée – la capacité à supporter les conditions parfois difficiles du métier d'auditeur – il est clair que les cabinets vont de moins en moins pouvoir s'appuyer sur ce phénomène dans un contexte de reprise du marché de l'emploi. Lorsqu'un départ du cabinet rapide et dans de bonnes conditions devient possible, la satisfaction retirée de l'aptitude à supporter un métier difficile ne présente plus autant d'intérêt que lorsqu'elle permet de rationaliser la poursuite de sa relation d'emploi actuelle dans un marché peu porteur.

3.5 De quel genre de salariés les cabinets d'audit ont-ils besoin ?

Nous avons vu au cours de notre revue de la littérature sur l'audit que la question de la compatibilité entre le mandat social des cabinets et leur statut d'organisation à but lucratif se pose au niveau de la profession comptable en général. Mais il nous semble qu'elle peut également se décliner en ce qui concerne les caractéristiques des individus à l'intérieur des cabinets. Les qualités personnelles de rigueur liées au maintien de la conscience professionnelle pour la certification sont-elles compatibles avec une orientation de service aux clients ? Des individus orientés « service client » n'ont peut-être pas le côté pointilleux nécessaire à une profession de contrôleurs. Nous avons vu au cours de notre travail que, pour soulager leur volonté perfectionniste, les auditeurs en font peut-être trop, ce qui marque un profil personnel peut-être exagérément consciencieux. Mais peuvent-ils avoir un autre profil ? Les cabinets n'auraient-ils pas davantage de risque professionnel au niveau de la certification en recrutant des collaborateurs moins consciencieux ? Inversement, les gens qui ont un profil de contrôleur ne sont peut-être pas capables d'avoir le recul nécessaire à la dimension de conseil et d'accepter les compromis qu'elle peut imposer au niveau de la rigueur des contrôles. Autrement dit, est-il possible de satisfaire les deux dimensions de la qualité en audit – qualité de certification et qualité de service – non seulement déontologiquement, mais *psychologiquement* ? Pour maintenir un niveau de qualité de certification, il faut peut-être accepter les défauts de gens consciencieux. Cette question est difficile, mais mérite d'être posée car elle est lourde d'enjeux.

3.6 Faut-il redéfinir le contrat psychologique avec les salariés ?

De nombreux travaux empiriques ont montré que la majorité des organisations avaient tendance à « *se vendre* » auprès des candidats et l'individu, après être rentré dans l'entreprise, peut donc recevoir des messages différents de ceux reçus lors du processus de recrutement (Wanous *et al.* 1992). Ceci peut expliquer pourquoi tant de nouveaux embauchés considèrent que leur organisation viole leur contrat psychologique au début de la relation d'emploi (Robinson & Rousseau 1994). Pour les cabinets d'audit, comme pour les autres employeurs, il convient donc d'être honnête dans ses promesses.

Dans le cas des cabinets, nous avons vu que la plupart des répondants estiment que les promesses ont été réalisées, même si le contrat psychologique des collaborateurs d'audit

a une dimension très transactionnelle qu'il convient peut-être de modifier. Vouloir faire en sorte que les individus restent plus longtemps nécessite soit une optique relationnelle, soit une réorientation des compensations transactionnelles vers davantage de long terme. D'autre part, nous avons vu que les salariés restent en audit tant que les inconvénients perçus sont compensés par les avantages. Pour beaucoup, il est apparu une lassitude sur la nature du travail, pour d'autres les contributions qu'ils peuvent retirer dans d'autres contextes professionnels apparaissent plus favorables. Il faudrait donc faire en sorte que les individus puissent ressentir constamment un intérêt (intrinsèque ou extrinsèque) à rester plus longtemps dans leur cabinet. Ceci passe probablement, ce qui serait une évolution majeure, par la définition de parcours de carrière de plus longue durée ou, à l'instar de ce que l'on peut voir dans certains cabinets de conseil, par l'augmentation du nombre d'associés proportionnellement à la population totale des cabinets.

3.7 Développer les compétences individuelles

Avec les nouvelles approches, on demande davantage de comportements pro-actifs de la part des auditeurs de terrain. Le simple maintien de la conscience professionnelle n'est plus suffisant. En outre, réduire la quantité des travaux de contrôle à effectuer consiste à mettre l'accent sur la planification et la préparation du travail d'audit, ce qui représente une approche plus fine, plus qualitative, adaptant davantage l'audit à la situation contrôlée que ne le fait l'approche classique. Ceci nécessite un personnel plus qualifié dont la formation doit alors être développée. Ceci dit, dans la mesure où cette recherche a également confirmé que l'acquisition d'une formation professionnelle était une motivation fondamentale des jeunes auditeurs, le bénéfice du développement de la formation jouera aussi au niveau de l'attractivité du métier. D'autre part, comme le souligne Power (1995), l'affirmation de l'expertise technique des auditeurs est seule capable de justifier à long terme la survie de la profession en lui donnant un caractère indispensable, ce qui ajoute un troisième bénéfice au développement de la formation.

3.8 Développer les séjours à l'étranger

Nous avons vu que la possibilité de faire un séjour professionnel à l'étranger n'est pas apparue comme une promesse pour la plupart des auditeurs. En revanche, lorsqu'elle a été perçue, cette promesse est apparue significative dans la régression sur les comportements de réduction de qualité. D'autre part, la question des séjours à l'étranger a été abordée par plusieurs de nos interlocuteurs à l'occasion des entretiens et a parfois été mentionnée en commentaire sur les questionnaires. Certains ont regretté l'absence de politique d'expatriation dans leur cabinet, d'autres ont regretté la difficulté à obtenir la possibilité d'un tel séjour. D'autres enfin semblent avoir été affectés par l'extrême lenteur du processus (attente très longue, incertitude jusqu'au départ) voire, plus grave, par la rupture d'une promesse à ce niveau.

Il nous semble que pour développer leur attractivité vis-à-vis des jeunes diplômés, les cabinets devraient développer leur politique d'échanges, mieux la gérer et surtout la « démocratiser » c'est-à-dire ne pas la réserver à une certaine élite, mais la rendre accessible à la plupart des auditeurs qui le souhaitent. Dans un contexte de compétition entre employeurs pour attirer les jeunes diplômés, l'existence d'un réseau international est un atout que les cabinets doivent valoriser. Bien positionner les échanges dans la carrière des auditeurs permettrait en outre de répondre à la nécessité d'allongement des carrières dans les cabinets, en faisant en sorte que certains auditeurs restent au moins jusqu'à leur séjour à l'étranger.

3.9 Bien encadrer les stagiaires

Dans un contexte de difficultés de recrutement pour les cabinets, la pratique des stages prend encore davantage d'importance. Dans ce travail, nous avons vu que les anciens stagiaires ont une meilleure évaluation du contrat psychologique et une meilleure performance. Ceci illustre un premier bénéfice de la pratique intensive des stages. Mais il nous semble que la pratique des stages peut être aussi importante pour revaloriser le métier. En effet, même si l'attractivité et l'image de l'audit sont touchés depuis peu en tant que premier emploi, les étudiants à la recherche d'un stage sont toujours susceptibles d'être attirés par les cabinets parce que les stages y sont bien mieux payés qu'ailleurs. Il convient alors d'être particulièrement vigilants sur les conditions de travail et d'encadrement des stagiaires pour rendre l'expérience favorable et susciter des vocations.

3.10 Repenser les relations entre les niveaux hiérarchiques

Il ressort de nos entretiens que les cabinets ont longtemps eu une politique élitiste, offrant de bonnes opportunités à certains et une situation anonyme et moins enviable à la plupart. Une telle approche est possible lorsque le *turnover* est souhaité, mais devient plus délicate lorsqu'il faut retenir les salariés. En outre, nos interlocuteurs ont été nombreux à souligner le fossé qui sépare les collaborateurs d'audit (seniors et assistants) de la hiérarchie (managers et associés) – conséquence directe de cette politique élitiste. Dans la mesure où chaque maillon de la chaîne d'audit transmet une pression sur les personnes qu'il supervise (jusqu'à ce qu'elle se répercute *in fine* sur l'assistant au bas de l'échelle), l'atmosphère générale peut pâtir des conséquences liées à l'utilisation d'une approche différenciatrice exagérément basée sur la compétition et l'élitisme, voire le cynisme. Dans le contexte actuel, il faudra peut-être reconsidérer ce mode de fonctionnement.

Il est clair toutefois que cette approche pose un problème d'encadrement pour les cabinets. La manière actuelle de gérer les gens a été conduite par des individus qui ont atteint des postes de responsabilité en instaurant – ou au moins en respectant – les anciennes règles du jeu. Pourtant, introduire davantage de considération est une nécessité soulignée par beaucoup de nos interlocuteurs.

Bibliographie

- Abernethy M.A. & Stoelwinder J.U. (1995). The role of professional control in the management of complex organizations. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, No. 1, pp. 1-17.
- Adams J.S. (1965). Inequity in social exchange. *Advances in Experimental Social psychology*, Vol. 2, pp. 267-299.
- Alderman C.W. & Deitrick J.W. (1982). Auditors' perceptions of time budget pressures and premature sign-offs : a replication and extension. *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, Vol. 1, No. 2, pp. 54-68.
- Allen N.J. & Meyer J.P. (1990). The measurement and antecedents of affective, continuance and normative commitment to the organization. *Journal of Occupational Psychology*, Vol. 63, No. 1, pp. 1-18.
- Alis D. (1997). *Conflits de rôle et régulations autonomes du personnel en contact avec la clientèle : le cas des agents généraux d'assurance*. Thèse de Sciences de Gestion (Université Aix-Marseille III).
- Anderson J.C., Johnson E.N. & Reckers P.M.J. (1994). Perceived effects of gender, family structure, and physical appearance on career progression in public accounting : a research note. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 19, No. 6, pp. 483-491.
- Anderson N. & Schalk R. (1998). The psychological contract in retrospect and prospect. *Journal of Organizational Behavior*, Vol. 19, Special Issue, pp. 637-647.
- Anthony R.N. (1993). *La fonction contrôle de gestion*. Paris : Publi-Union.
- Argyris C.P. (1960). *Understanding organizational behavior*. Chicago : Aldine.
- Armstrong P. (1991). Contradictions and social dynamics in the capitalist agency relationship. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 16, No. 1, pp. 1-25.
- Arnold J. (1996). The psychological contract : a concept in need of closer scrutiny ? *European Journal of Work and Organizational Psychology*, Vol. 5, No. 4, pp. 511-520.
- Ashford S.J. & Cummings L.L. (1983). Feedback as an individual resource : personal strategies of creating information. *Organizational Behavior and Human Performance*, Vol. 32, No. 3, pp. 370-398.
- Baker C.R. & Bettner M.S. (1997). Interpretive and critical research in accounting : a commentary on its absence from mainstream accounting research. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 8, No. 4, pp. 293-310.
- Bamber E.M., Snowball D. & Tubbs R.M. (1989). Audit structure and its relationship to role conflict and role ambiguity : an empirical investigation. *The Accounting Review*, Vol. 64, No. 2, pp. 285-299.

-
- Barraud V. (1999). Une typologie des pratiques de mobilisation destinées aux non-cadres dans les entreprises françaises. *Actes du 10^e Congrès de l'AGRH*, pp. 89-102.
- Bazerman M.H., Morgan K.P. & Loewenstein G.F. (1997). The impossibility of auditor independence. *Sloan Management Review*, Vol. 38, Summer, pp. 89-94.
- Beauvois J.-L. (1994). *Traité de la servitude libérale*. Paris : Dunod.
- Beauvois J.-L. & Joule R. (1981). *Soumission et idéologies*. Paris : Presses Universitaires de France.
- Beattie V. & Fearnley S. (1998). Auditor changes and tendering. UK interview evidence. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 11, No. 1, pp. 72-98.
- Bédard J. (1989). Expertise in auditing : myth or reality ? *Accounting, Organizations & Society*, Vol. 14, No. 2, pp. 113-131.
- Bédard J.C. & Graham L.E. (1994). Auditors' knowledge organization : observations from audit practice and their implications. *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, Vol. 13, No. 1, pp. 73-83.
- Bigley G.A. & Pearce J.L. (1998). Straining for shared meaning in organizational science : problems of trust and distrust. *Academy of Management Review*, Vol. 23, No. 3, pp. 405-421.
- Bouquin H. (1997). *Le contrôle de gestion*. Paris : Presses Universitaires de France.
- Bourhis A., Gosselin A. & Guilbault M.-J. (2000). The effects of breach and violation of psychological contracts : an empirical investigation. Rapport de recherche soumis pour le congrès 2000 de l'Academy of Management (communiqué par les auteurs).
- Brown S.P. (1996). A meta-analysis and review of organizational research on job involvement. *Psychological Bulletin*, Vol. 120, No. 2, pp. 235-248.
- Broye G. (1998). *Choix d'un auditeur externe de qualité et évaluation des titres à l'émission*. Thèse de Sciences de Gestion (Université de Dijon).
- Campoy E. (2000). *La participation des adhérents à la vie syndicale : une approche en termes de citoyenneté*. Thèse en Sciences de Gestion (Université Paris I).
- Carcello J.V., Hermanson R.H. & McGrath N.T. (1992). Audit quality attributes : the perceptions of audit partners, preparers, and financial statement users. *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, Vol. 11, No. 1, pp. 1-15.
- Carpenter B.W. & Dirsmith M.W. (1993). Sampling and the abstraction of knowledge in the auditing profession : an extended institutional theory perspective. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 18, No. 1, pp. 41-63.
- Carpenter B.W., Dirsmith M.W. & Gupta P.P. (1994). Materiality judgments and audit firm culture : social-behavioral and political perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 19, No. 4/5, pp. 355-380.

-
- Casta J.-F. & Mikol A. (1999). Vingt ans d'audit : de la révision des comptes aux activités multiservices. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, mai, pp. 107-121.
- Chatman J.A. (1991). Matching people and organizations : selection and socialization in public accounting firms. *Administrative Science Quarterly*, Vol. 36, No. 3, pp. 459-484.
- Chiapello E. (1996). Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, T. 2, Vol. 2, pp. 51-74.
- Child J. (1984). *Organization. A Guide to problems and practice*. London : Paul Chapman.
- Cohen A. (2000). The relationship between commitment forms and work outcomes : A comparison of three models. *Human Relations*, Vol. 53, No. 3, pp. 387-417.
- Collins K.M. & Killough L.N. (1992). An empirical examination of stress in public accounting. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 17, No. 6, pp. 535-547.
- Coriat B. & Weinstein O. (1995). *Les nouvelles théories de l'entreprise*. Paris : Livre de poche.
- Covaleski M.A. & Dirsmith M.W. (1990). Dialectic tension, double reflexivity and the everyday accounting researcher : on using qualitative methods. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15, No. 6, pp. 543-573.
- Cushing B.E. & Loebbecke J.K. (1986). Comparison of audit methodologies of large accounting firms. *Studies in Accounting Research*, No. 26. Sarasota : American Accounting Association.
- Dalton T. & Kelley T. (1997). A comparison of dysfunctional behaviors by tax accountants and auditors under time budget pressure. *Advances in Accounting*, Vol. 15, pp. 193-208.
- Dean R.A., Ferris K.R. & Konstans C. (1988). Occupational reality shock and organizational commitment : evidence from the accounting profession. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 13, No. 3, pp. 235-250.
- Demolli E. (1992). *Vers un cadre conceptuel d'audit des systèmes d'information comptables et financiers : outils et perspectives*. Thèse de Sciences de Gestion (Université de Nice – Sophia Antipolis).
- Dillard J.F. & Ferris K.R. (1989). Individual behavior in professional accounting firms : a review and synthesis. *Journal of Accounting Literature*, Vol. 8, pp. 208-234.
- DiMaggio P.J. & Powell W.W. (1983). The iron cage revisited : institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, Vol. 48, pp. 147-160.
- DiMaggio P.J. & Powell W.W. (1991). Introduction, in *The new institutionalism in organizational analysis*. Chicago : University of Chicago Press.

-
- Dirsmith M.W. & Covalski M.A. (1985). Informal communications, nonformal communications and mentoring in public accounting. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 10, No. 2, pp. 149-169.
- Dirsmith M.W. & Haskins M.E. (1991). Inherent risk assessment and audit firm technology : a contrast in world theories. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 16, No. 1, pp. 61-90.
- Dirsmith M.W., Heian J.B. & Covalski M.A. (1997). Structure and agency in an institutionalized setting : the application and social transformation of control in the big six. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, No. 1, pp. 1-27.
- Doogar R. & Easley R.F. (1998). Concentration without differentiation – A new look at the determinants of audit market concentration. *Journal of Accounting & Economics*, Vol. 25, No. 3, pp. 235-253.
- Dupuy Y. (1999). Vingt ans de recherche française sur le contrôle comptable des performances. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, mai, pp. 35-44.
- Eisenhardt K.M. (1989). Agency theory : an assessment and review. *Academy of Management Review*, Vol. 14, No. 1, pp. 57-74.
- Emby C. & Etherington L.D. (1996). Performance evaluation of auditors : role perceptions of superiors and subordinates. *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, Vol. 15, No. 2, pp. 99-109.
- Etzioni A. (1993). Normative-affective choices. *Human Relations*, Vol. 46, No. 9, pp. 1053-1070.
- Evrard Y., Pras B. & Roux E. (1997). *Market : Etudes et recherches en marketing – Fondements et méthodes*. Paris : Nathan.
- Festinger L. (1957). *A theory of cognitive dissonance*. Stanford : Stanford University Press.
- Fischer M.J. (1996). "Real-izing" the benefits of new technologies as a source of audit evidence : an interpretive field study. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 21, No. 2/3, pp. 219-242.
- Fogarty T.J. (1992). Organizational socialization in accounting firms : a theoretical framework and agenda for future research. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 17, No. 2, pp. 129-149.
- Francis J.R. (1994). Auditing, hermeneutics, and subjectivity. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 19, No. 3, pp. 235-269.
- Frone M.R, Russell M. & Cooper M.L. (1995). Job stressors, job involvement and employee health : a test of identity theory. *Journal of Occupational and Organizational Psychology*, Vol. 68, No. 1, pp. 1-11.

-
- Gillet P. (1998). Comptabilité créative : le résultat comptable n'est plus ce qu'il était. *Revue Française de Gestion*, No. 121.
- Gist W.E. (1994). Empirical evidence on the effect of audit structure on audit pricing. *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, Vol. 13, No. 2, pp. 25-40.
- Gonthier N. (1996). *Contribution à l'analyse de l'information financière par les rapports d'audit*. Thèse de Sciences de Gestion (Université Paris IX).
- Gouldner A.W. (1960). The norm of reciprocity : a preliminary statement. *American Sociological Review*, Vol. 25, pp. 161-178.
- Graen G.B. & Scandura T.A (1987). Toward a psychology of dyadic organizing. *Research in Organizational Behavior*, Vol. 9, pp. 175-208.
- Granovetter M. (1985). Economic action and social structure : the problem of embeddedness. *American Journal of Sociology*, Vol. 91, No. 3, pp. 481-599.
- Grenier C. & Bonnebouche J. (1998). *Système d'information comptable*. Paris : Foucher.
- Grey C. (1998). On being a professional in a "Big Six" firm. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 23, No. 5/6, pp. 569-587.
- Griffin R.W., O'Leary-Kelly A. & Collins J. (1998). Dysfunctional work behaviors in organizations. *Trends in Organizational Behavior*, Vol. 5, pp. 65-82.
- Groveman H. (1995). How auditors can detect financial statement misstatement. *Journal of Accountancy*, Vol. 180, No. 4, pp. 83-90.
- Guest D.E. (1998). Is the psychological contract worth taking seriously ? *Journal of Organizational Behavior*, Vol. 19, Special Issue, pp. 649-664.
- Guzzo R.A. & Noonan K.A. (1994). Human resource practices as communications and the psychological contract. *Human Resource Management*, Vol. 33, No. 3, pp. 447-462.
- Hallier J. & James P. (1997). Middle managers and the employee psychological contract : agency, protection and advancement. *Journal of Management Studies*, Vol. 34, No. 5, pp. 703-728.
- Hamilton L.C. (1992). *Regression with graphics : a second course in applied statistics*. Belmont : Duxbury.
- Haskins M.E., Baglioni A.J. & Cooper C.L. (1990). An investigation of the sources, moderators and psychological symptoms of stress among audit seniors. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 6, No. 1-II, pp. 361-385.
- Hatherly D.J. (1998). Is the risk-driven audit too risky ? *Accountancy International*, August, p. 72.
- Hatherly D.J. (1999). The future of auditing : the debate in the UK. *European Accounting Review*, Vol. 8, No. 1, pp. 51-65.

-
- Hirschman A.O. (1970). *Exit, voice, and loyalty : response to decline in firms, organizations, and states*. Cambridge : Harvard University Press.
- Hofstede G., Neuijen B., Ohayv D.D. & Sanders G. (1990). Measuring organisational culture : a qualitative and quantitative study across twenty cases. *Administrative Science Quarterly*, Vol. 35, No. 2, pp. 286-316.
- Hogarth R.M. (1991). A perspective on cognitive research in accounting. *The Accounting Review*, Vol. 66, No. 2, pp. 277-290.
- Holmes J.G. (1991). Trust and the appraisal process in close relationships. *Advances in Personal Relationships*, Vol. 2, pp. 57-104.
- Homans G.C. (1961). *Social behavior : its elementary forms*. New York : Harcourt, Brace & World.
- Hopwood A. (1974). *Accounting and human behavior*. London : Haymarket.
- Humphrey C. & Moizer P. (1990). From techniques to ideologies : an alternative perspective on the audit function. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 1, No. 2, pp. 217-238.
- Hunt S.C. (1995). A review and synthesis of research in performance evaluation in public accounting. *Journal of Accounting Literature*, Vol. 14, pp. 107-139.
- Illgen D.R. & Hollenbeck J.R. (1991). The structure of work : job design and roles. *Handbook of industrial and organizational psychology*. Palo Alto : Consulting Psychologists Press.
- Ismail Z. & Trotman K.T. (1995). The impact of the review process in hypothesis generation tasks. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, No. 5, pp. 345-357.
- Iyer V.M. & Iyer G.S. (1996). Effect of Big 8 mergers on audit fees – Evidence from the UK. *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, Vol. 15, No. 2, pp. 123-132.
- Jeppesen K.K. (1998). Reinventing auditing, redefining consulting and independence. *European Accounting Review*, Vol. 7, No. 3, pp. 517-539.
- Jones G.R. & George J.M. (1998). The experience and evolution of trust : implications for cooperation and teamwork. *Academy of Management Review*, Vol. 23, No. 3, pp. 531-546.
- Joule R.V. & Beauvois J.-L.(1987). *Petit traité de manipulation à l'usage des honnêtes gens*. Grenoble : Presses Universitaires de Grenoble.
- Kanungo R.N. (1982). Measurement of job and work involvement. *Journal of Applied Psychology*, Vol. 67, No. 3, pp. 341-349.
- Kaplan S.E. (1995). An examination of auditors' reporting intentions upon discovery of procedures prematurely signed-off. *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, Vol. 14, No. 2, pp. 90-104.

-
- Kaplan S.E. & Reckers P.M.J. (1993). An examination of the effects of accountability tactics on performance evaluation judgments in public accounting. *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 5, pp. 101-123.
- Katz D. & Kahn R.L. (1978). *The social psychology of organizations*. New York : Wiley.
- Keller R.T. (1997). Job involvement and organizational commitment as longitudinal predictors of job performance : a study of scientists and engineers. *Journal of Applied Psychology*, Vol. 82, No. 4, pp. 539-545
- Kelley T. & Margheim L. (1987). The effect of audit billing arrangement on underreporting of time and audit quality reduction acts. *Advances in Accounting*, Vol. 5, pp. 221-233.
- Kelley T. & Margheim L. (1990). The impact of time budget pressure, personality and leadership variables on dysfunctional auditor behavior. *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, Vol. 9, No. 1, pp. 21-41.
- Kiesler C.A. (1971). *The psychology of commitment*. New York : Academic Press.
- Knapp M.C. (1991). Factors that audit committee members use as surrogates for audit quality. *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, Vol. 10, No. 1, pp. 35-52.
- Kotter J.P. (1973). The psychological contract : managing the joining-up process. *California Management Review*, Vol. 15, No. 3, pp. 91-99.
- Lawler E.E. (1992). *The ultimate advantage : creating the high-involvement organization*. San Francisco : Jossey-Bass.
- Leduc E. (1999). Publicité : les professions du chiffre – De l’usage et de l’abus de la liberté d’expression. *Les Cahiers de l’Audit*, No. 7.
- Lesage C. (1999). Evaluation du risque d’audit : proposition d’un modèle linguistique fondé sur la logique floue. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, T. 5, Vol. 2, pp. 107-126.
- Levinson H., Price C., Munden K., Mandl H. & Solley C. (1962). *Men, management and mental health*. Cambridge : Harvard University Press.
- Lewicki R.J., McAllister D.J. & Bies R.J. (1998). Trust and distrust : new relationships and realities. *Academy of Management Review*, Vol. 23, No. 3, pp. 438-458
- Libby R. & Luft J. (1993). Determinants of judgment performance in accounting settings : ability, knowledge, motivation, environment. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 18, No. 5, pp. 425-450.
- Libby R. & Trotman K.T. (1993). Audit review as a control for biased recall of evidence in decision making. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 18, No. 6, pp. 559-574.
- Lightner, S.M., Adams S.J. & Lighter K.M. (1982). The influence of situational, ethical and expectancy theory variables on accountants’ underreporting behavior. *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, Vol. 1, No. 2, pp. 1-12.
- Lyon-Caen G., Pélissier J. & Supiot A. (1998). *Droit du travail*. Paris : Dalloz.

-
- Malone C.F. & Roberts R.W. (1996). Factors associated with the incidence of reduced audit quality behaviors. *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, Vol. 15, No. 2, pp. 49-64.
- Mathieu J.E. & Zajac D.M. (1990). A review and meta-analysis of the antecedents, correlates, and consequences of organizational commitment. *Psychological Bulletin*, Vol. 108, No. 2, pp. 171-194.
- Mautz R.K. & Sharaf H.A. (1961). *The Philosophy of Auditing*. Sarasota : American Accounting Association.
- Mayer R. C., Davis J. H., & Schoorman F. D. (1995). An integrative model of organizational trust. *Academy of Management Review*, Vol. 20, No. 3, pp. 709-734.
- McAllister D.J. (1995). Affect- and cognition-based trust as foundations for interpersonal cooperation in organizations. *Academy of Management Journal*, Vol. 38, No. 1, pp. 24-59.
- McDaniel L.S. (1990). The effects of time pressure and audit program structure on audit performance. *Journal of Accounting Research*, Vol. 28, No. 2, pp. 267-285.
- McKnight D.H., Cummings L.L. & Chervany N.L. (1998). Initial trust formation in new organizational relationships. *Academy of Management Review*, Vol. 3, No. 3, pp. 473-490.
- McNair C.J. (1991). Proper compromises : the management control dilemma in public accounting and its impact on auditor behavior. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 16, No. 7, pp. 635-653.
- Merchant K.A (1982). The control function of management. *Sloan Management Review*, Summer, pp. 43-55.
- Messier W.F. & Tubbs R. (1994). Recency effects in belief revision : the impact of audit experience and the review process. *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, Vol. 13, No. 1, pp. 57-72.
- Meyer J.P. & Allen, N.J. (1997). *Commitment in the Workplace : Theory, Research and Application*. Thousand Oaks : Sage Publications.
- Meyer J.W. & Rowan B. (1977). Institutionalized organizations : formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, Vol. 83, No. 2, pp. 340-363.
- Mills S.K. & Bettner M.S. (1992). Ritual and conflict in the audit profession. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 3, No. 1, pp. 185-200.
- Mikol A. (1999). *Les audits financiers*. Paris : Editions d'Organisation.
- Mintzberg H. (1982). *Structure et dynamique des organisations*. Paris : Les Editions d'Organisation.
- Mock T.J. & Wright A.M. (1999). Are audit program plans risk-adjusted ? *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, Vol. 18, No. 1, pp. 55-74.

-
- Moizer P. (1995). An ethical approach to the choices faced by auditors. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 6, No. 5, pp. 415-431.
- Moizer P. (1997). Auditor reputation : the international empirical evidence. *International Journal of Auditing*, Vol. 1, No. 1, pp. 61-74.
- Moizer P. & Pratt J. (1988). The evaluation of performance in firms of chartered accountants. *Accounting and Business Research*, Vol. 18, No. 71, pp. 227-237.
- Morgan G. (1986). *Images of Organization*. Beverly Hills : Sage.
- Morrison E.W. & Robinson S.L. (1997). When employees feel betrayed : a model of how psychological contract violation develops. *Academy of Management Review*, Vol. 22, No. 1, pp. 226-256.
- Mowday R. T., Porter L. W. & Steers R. M. (1979). The measurement of organizational commitment. *Journal of Vocational Behavior*, Vol. 14, pp. 224-247.
- Mulligan C. & Inkster N. (1999). The use of analytical procedures in the United Kingdom *International Journal of Auditing*, Vol. 3, No. 2, pp. 107-120.
- Neveu J.-P. (1993). *L'intention de départ volontaire chez le cadre – Contribution à l'étude du roulement de personnel*. Thèse de Sciences de Gestion (Université Toulouse I).
- Noreen E. (1988). The economics of ethics : a new perspective on agency theory. *Accounting, Organizations & Society*, Vol. 13, No. 4, pp. 359-369.
- Organ D.W. (1990). The motivational basis of organizational citizenship behavior. *Research in Organizational Behavior*, Vol. 12, pp. 43-72.
- Otley D.T. & Pierce B.J. (1995). The control problem in public accounting firms : an empirical study of the impact of leadership style. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, No. 5, pp. 405-420.
- Otley D.T. & Pierce B.J. (1996a). Auditor time budget pressure : consequences and antecedents. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 9, No. 1, pp. 31-58.
- Otley D.T. & Pierce B.J. (1996b). The operation of control systems in large auditing firms. *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, Vol. 15, No. 2, pp. 65-84.
- Ouchi W.G. (1977). The relationship between organizational structure and organizational control. *Administrative Science Quarterly*, Vol. 22, No. 1, pp. 95-113.
- Ouchi W.G. (1980). Markets, bureaucracies and clans. *Administrative Science Quarterly*, Vol. 25, No. 1, pp. 129-141.
- Pany K., Pourciau S. & Margheim L. (1989). Controlling audit staff underreporting of time and premature signoffs : some preliminary findings. *Advances in Accounting*, Supplement 1, pp. 181-194.
- Parks J.M. & Kidder D.L. (1994). "Till death us do part..." Changing work relationships in the 1990's. *Trends in Organizational Behavior*, Vol. 1, pp. 111-136.

-
- Pasewark W.R., Shockley R.A. & Wilkerson Jr. J.E. (1995). Legitimacy claims of the auditing profession vis-a-vis the behaviour of its members : an empirical examination. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 6, No. 1, pp. 77-94.
- Pentland B.T. (1993). Getting comfortable with the numbers : auditing and the micro-production of macro-order. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 18, No. 7/8, pp. 605-620.
- Perrow C. (1967). A framework for the comparative analysis of organizations. *American Sociological Review*, Vol. 32, pp. 194-208.
- Pochet C. (1998). Inefficacité des mécanismes de contrôle managérial : le rôle de l'information comptable dans le gouvernement d'entreprise. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, T. 4, Vol. 2, pp. 71-88.
- Ponemon L.A. (1992). Ethical reasoning and selection-socialization in accounting. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 17, No. 3/4, pp. 239-258.
- Porter L. & Lawler E. (1968). *Managerial attitudes and performance*. Homewood : Irwin-Dorsey.
- Porter L.W., Pearce J.L., Tripoli A.M. & Lewis K.M. (1998). Differential perceptions of employers' inducements : Implications for psychological contracts. *Journal of Organizational Behavior*, Vol. 19, Special Issue, pp. 769-782.
- Power M. (1995). Auditing, expertise and the sociology of technique. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 6, No. 4, pp. 317-339.
- Power M. (1996). Making things auditable. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 21, No. 2/3, pp. 289-315.
- Pratt J. & Beaulieu P. (1992). Organizational culture in public accounting : size, technology, rank, and functional area. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 17, No. 7, pp. 667-684.
- Raelin J.A. (1984). An examination of adaptive/deviant behavior in the organizational careers of professionals. *Academy of Management Review*, Vol. 9, No. 3, pp. 413-427.
- Raelin J.A. (1994). Three scales of professional deviance within organizations. *Journal of Organizational Behavior*, Vol. 15, No. 6, pp. 483-501.
- Raffeegeau J., Dufils P. & de Ménonville D. (1994). *L'audit financier*. Paris : Presses Universitaires de France.
- Raghunathan B. (1991). Premature signing-off of audit procedures : an analysis. *Accounting Horizons*, June, pp. 71-79.
- Ramsay R. (1994). Senior / manager difference in audit workpaper review performance. *Journal of Accounting Research*, Vol. 32, No. 1, pp. 127-135.

-
- Rebele J.E., Michaels R.E. & Wachter R. (1996). The relationship of career stage to job outcomes and role stress : a study of external auditors. *Advances in Accounting*, Vol. 14, pp. 241-258.
- Reckers P.M.J., Wheeler S.W. & Wong-On-Wing B. (1997). A comparative examination of auditor premature sign-off using the direct and the randomized response methods. *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, Vol. 16, No. 1, pp. 69-78.
- Reimers J.L. & Fennema M.G. (1999) The audit review process and sensitivity to information source objectivity. *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, Vol. 18, No. 1, pp. 117-123.
- Rhode J. (1978). Survey on the influence of selected aspects of the auditor's work environment on the professional performance of certified public accountants, in *The independent auditor's work environment : a survey*. New York : AICPA.
- Ricchiute D. (1992). Working paper order effects and auditors' going concern decisions. *The Accounting Review*, Vol. 67, No. 1, pp. 46-58.
- Rich J.S., Solomon I. & Trotman K.T. (1997). The audit review process : a characterization from the persuasion perspective. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, No. 5, pp. 481-505.
- Robinson S.L. (1996). Trust and breach of the psychological contract. *Administrative Science Quarterly*, Vol. 41, No. 4, pp. 574-599.
- Robinson S.L. & Bennett R.J. (1995). A typology of deviant workplace behaviors : a multidimensional scaling study. *Academy of Management Journal*, Vol. 38, No. 2, pp. 555-572.
- Robinson S.L. & Greenberg J. (1998). Employees behaving badly : dimensions, determinants and dilemmas in the study of workplace deviance. *Trends in Organizational Behavior*, Vol. 5, pp. 1-30.
- Robinson S.L., Kraatz M.S. & Rousseau D.M. (1994). Changing obligations and the psychological contract : a longitudinal study. *Academy of Management Journal*, Vol. 37, No. 1, pp. 137-152.
- Robinson S.L. & Morrison E.W. (1995). Psychological contract and OCB : the effect of unfulfilled obligations on civic virtue behavior. *Journal of Organizational Behavior*, Vol. 16, No. 3, pp. 289-298.
- Robinson S.L. & Rousseau D.M. (1994). Violating the psychological contract : not the exception, but the norm. *Journal of Organizational Behavior*, Vol. 15, No. 3, pp. 245-259.
- Roebuck P. & Trotman K.T (1992). A field study of the review process. *Abacus*, Vol. 28, No. 2, pp. 200-210.

-
- Rousseau D.M. (1989). Psychological and implied contracts in organizations. *Employee Responsibilities and Rights Journal*, Vol. 2, No. 2, pp. 121-139.
- Rousseau D.M. (1990). New hire perceptions of their own and their employer's obligations : a study of psychological contracts. *Journal of Organizational Behavior*, Vol. 11, No. 5, pp. 389-400.
- Rousseau D.M. (1995). *Psychological contracts in organizations : Understanding Written and Unwritten Agreements*. Thousand Oaks : Sage.
- Rousseau D.M. & Greller M.M. (1994). Human resource practices : administrative contract makers. *Human Resource Management*, Vol. 33, No. 3, pp. 385-401.
- Rousseau D.M. & Parks J.M. (1993). The contracts of individuals and organizations. *Research in Organizational Behavior*, Vol. 15, pp. 1-43.
- Rousseau D.M. & Tijoriwala S.A. (1998). Assessing psychological contracts : issues, alternatives and measures. *Journal of Organizational Behavior*, Vol. 19, Special Issue, pp. 657-695.
- Rudolph H.R. & Welker R.B. (1999). The effects of organizational structure on communication within audit teams. *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, Vol. 17, No. 2, pp. 1-14.
- Rusbult C.E., Farrell D., Rogers G. & Mainous A.G. (1988). Impact of exchange variables on exit, voice, loyalty, and neglect : an integrative model of responses to declining satisfaction. *Academy of Management Journal*, Vol. 31, No. 3, pp. 599-627.
- Sanders J.C., Fulks D.L. & Knobelet J.K. (1995). Stress and stress management in public accounting. *The CPA Journal*, Vol. 65, No. 8, pp. 46-49.
- Schein E.H. (1965, 1980). *Organizational psychology*. Englewood Cliffs : Prentice-Hall.
- Schlenker B.R. (1997). Personal responsibility : applications of the triangle model. *Research in Organizational Behavior*, Vol. 19, pp. 241-301.
- Schlenker B.R., Britt T.W., Pennington J., Murphy R. & Doherty K. (1994). The triangle model of responsibility. *Psychological Review*, Vol. 101, No. 4, pp. 632-652.
- Schroeder R.G., Reinstein A. & Schwartz B.N. (1992). The impact of audit technology approach on organizational-professional commitment in large public accounting firms. *Advances in Accounting*, Vol. 10, pp. 175-195.
- Scott W.R. (1992). *Organizations. Rational, natural and open systems*. Englewood Cliffs : Prentice Hall.
- Scott W.R. (1995). *Institutions and organizations*. Thousand Oaks : Sage.
- Scott K.S., Moore K.S. & Miceli M.P. (1997) An exploration of the meaning and consequences of workaholism. *Human Relations*, Vol. 50, No. 3, pp. 287-314.

-
- Shanteau J. & Harrison P. (1991). The perceived strength of an implied contract : can it withstand financial temptation ? *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, Vol. 49, No. 1, pp. 1-21.
- Shelton, S.W. (1999). The effect of experience on the use of irrelevant evidence in auditor judgment. *The Accounting Review*, Vol. 74, No. 2, pp. 217-224.
- Sheppard B.H. & Sherman D.M. (1998). The grammars of trust : a model and general implications. *Academy of Management Review*, Vol. 23, No. 3, pp. 422-437.
- Shore L.M. & Tetrick L.E. (1994). The psychological contract as an explanatory framework in the employment relationship. *Trends in Organizational Behavior*, Vol. 1, pp. 91-109.
- Sikka P., Puxty A., Willmott H. & Cooper C. (1998). The impossibility of eliminating the expectations gap : some theory and evidence. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 9, No. 3, pp. 299-330.
- Simon C. & Stolowy H. (1999). Vingt ans d'harmonisation comptable internationale. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, mai, pp. 45-60.
- Sims R.R. (1994). Human resource management's role in clarifying the new psychological contract. *Human Resource Management*, Vol. 33, No. 3, pp. 373-382.
- Sitkin S.B. & Roth N.R. (1993). Explaining the limited effectiveness of legalistic "remedies" for trust/distrust. *Organization Science*, Vol. 4, No. 3, pp. 367-392.
- Smieliauskas W. & Smith L. (1990). A theory of audit evidence based on audit assertions. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 6, No. 2, pp. 407-426.
- Somers M.J. & Birnbaum D. (1998). Work-related commitment and job performance : it's also the nature of the performance that counts. *Journal of Organizational Behavior*, Vol. 19, No. 6, pp. 621-634.
- Sutton S.G. & Lampe J.C. (1991). A framework for evaluating process quality for audit engagements. *Accounting and Business Research*, Vol. 21, No. 83, pp. 275-288.
- Tan H.-T. & Libby R. (1997). Tacit managerial versus technical knowledge as determinants of audit expertise in the field. *Journal of Accounting Research*, Vol. 35, No. 1, pp. 97-113.
- Tetlock P.E. (1985). Accountability : the neglected social context of judgment and choice. *Research in Organizational Behavior*, Vol. 7, pp. 297-332.
- Trotman K.T. (1985). The review process and the accuracy of auditor judgments. *Journal of Accounting Research*, Vol. 23, No. 2, pp. 740-752.
- Trotman K.T. & Yetton P.W. (1985). The effect of the review process on auditor judgments. *Journal of Accounting Research*, Vol. 23, No. 1, pp. 256-267.

-
- Turnley W.H. & Feldman D.C. (1998). Psychological contract violation during corporate restructuring. *Human Resource Management*, Vol. 37, No. 1, pp. 71-83.
- VanDyne L., Cummings L.L. & Parks J.M. (1995). Extra-role behaviors : in pursuit of construct and definitional clarity. *Research in Organizational Behavior*, Vol. 15, pp. 215-285.
- Vardi Y. & Wiener Y. (1996). Misbehavior in organizations : a motivational framework. *Organization Science*, Vol. 7, No. 2, pp. 151-165.
- Vroom V. (1964). *Work and motivation*. New York : Wiley.
- Wanous J.P., Poland T.D., Premack S.L. & Davis K.S. (1992). The effects of met expectations on newcomer attitudes and behaviors : a review and meta-analysis. *Journal of Applied Psychology*, Vol. 61, No. 3, pp. 288-297.
- Warming-Rasmussen B. & Jensen L. (1998). Quality dimensions in external audit services – an external user perspective. *European Accounting Review*, Vol. 7, No. 1, pp. 65-82.
- Weiss H.M. & Cropanzano R. (1996). Affective events theory. *Research in Organizational Behavior*, Vol. 18, pp. 1-74.
- Whitener E.M., Brodt S.E., Korsgaard M.A. & Werner J.M. (1998). Managers as initiators of trust : an exchange relationship framework for understanding managerial trustworthy behavior. *Academy of Management Review*, Vol. 3, No. 3, pp. 513-530.
- Whitey M.J. & Cooper W.H. (1989). Predicting exit, voice, loyalty, and neglect. *Administrative Science Quarterly*, Vol. 34, No. 4, pp. 521-539.
- Windsor C.A. & Ashkanasy N.M. (1995). The effect of client management bargaining power, moral reasoning development, and belief in a just world on auditor independence. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, No. 7/8, pp. 701-720.
- Wright A. (1985). Rating the raters : indications of seniors' performance in evaluating staff auditors. *Advances in Accounting*, Vol. 2, pp. 185-198.
- Wright A. (1988). The impact of prior working papers on auditor evidential planning judgments. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 13, No. 6, pp. 595-605.
- Yeardley J.A., Kauffman N.L., Cairney T.D. & Albrecht W.D. (1992). Supplier behavior in the U.S. audit market. *Journal of Accounting Literature*, Vol. 11, pp. 151-184.
- Zucker L. G. (1986). Production of trust : institutional sources of economic structure, 1840-1920. *Research in Organizational Behavior*, Vol. 8, pp. 53-111.