Le travail réel des auditeurs légaux

Henri Guénin

▶ **To cite this version:**

Henri Guénin. Le travail réel des auditeurs légaux. Sciences de l'Homme et Société. HEC PARIS, 2008. Français. NNT : . pastel-00004686

HAL Id: pastel-00004686
https://pastel.hal.science/pastel-00004686

Submitted on 4 Feb 2009

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Ecole Doctorale n° 471
« SCIENCES DE LA DECISION ET DE L'ORGANISATION »

ENSAM
Ecole Nationale Supérieure d'Arts et Métiers

IAE PARIS
PANTHÉON-SORBONNE

HEC PARIS

ECOLE DES HAUTES ETUDES COMMERCIALES DE PARIS

Ecole Doctorale « Sciences de la Décision et de l'Organisation » - ED 471
Equipe de Recherche GREGHEC - UMR 2959

« LE TRAVAIL REEL DES AUDITEURS LEGAUX »

THESE
présentée et soutenue publiquement le 10 septembre 2008
en vue de l'obtention du
DOCTORAT EN SCIENCES DE GESTION
par

Henri GUENIN

JURY

Président de Jury :	**Monsieur Bernard COLASSE** Professeur Université de Paris Dauphine
Directeur de recherche :	**Monsieur Michel FIOL** Professeur Ecole des Hautes Etudes Commerciales
Rapporteurs :	**Monsieur Yves GENDRON** Professeur Université Laval à Québec
	Monsieur Christian PRAT DIT HAURET Professeur Pôle Universitaire de Sciences de Gestion Université de Bordeaux
Suffragants :	**Madame Eve CHIAPELLO** Professeur Ecole des Hautes Etudes Commerciales
	Madame Christine POCHET Professeur I.A.E. de Paris Université Paris 1 Panthéon Sorbonne
	Monsieur François HUBAULT Maître de Conférences Université Paris 1 Panthéon Sorbonne

Ecole des Hautes Etudes Commerciales

Le Groupe HEC Paris n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

A ma femme et ma fille chéries

AVANT-PROPOS

J'étais loin d'imaginer, en entreprenant ce travail de recherche, tout le plaisir qu'il allait m'apporter. Je ne me doutais pas non plus de la difficulté qu'il représenterait pour moi, et de la souffrance – le mot n'est pas trop fort – qu'il me ferait endurer. Il faudra décidément écrire quelque chose sur le travail réel du doctorant, et plus généralement sur celui du chercheur, qui a, je pense, certains points communs avec celui des auditeurs. Je n'aurais jamais pu mener à bien ce travail sans l'aide de nombreuses personnes et de diverses structures, que je tiens ici à remercier. Ce qu'il y a de bon dans ma thèse leur doit beaucoup ; je suis, de mon côté, seul responsable des faiblesses de cette dernière.

Je voudrais pour commencer exprimer toute ma gratitude à mon cher directeur de thèse, Michel Fiol, professeur à HEC, un mentor et un ami, une personne à mes yeux merveilleuse. Michel est tout d'abord celui à qui je dois d'avoir finalement choisi ce beau métier de la recherche et de l'enseignement, après quelques années d'audit puis un an d'intermédiation financière. Je me souviendrai toute ma vie de ce déjeuner que nous avons partagé dans un restaurant de Jouy-en-Josas, au cours duquel la passion qu'il manifestait pour sa profession m'a décidé à « franchir le pas ». Michel a été pour moi, et pour tant d'autres, un directeur de thèse exceptionnel. Toujours disponible – le jour, la nuit, les week-ends – toujours à l'écoute, toujours en soutien, respectueux, intuitif, chaleureux, d'une grande finesse d'esprit, de très bon conseil… j'arrête là l'inventaire de ses qualités qu'il me serait trop long de dresser exhaustivement. Mon sujet de thèse, l'idée de conduire une étude de terrain, mon cadre de référence : tout cela vient de lui, et c'est encore à lui que je dois d'avoir opté, en tout début de processus, pour le DEA 124 (Diplôme d'Études Approfondies) de l'Université Dauphine, dirigé par Bernard Colasse.

Ce DEA fut mon premier contact avec la recherche. Je n'avais alors en fait aucune idée de ce que « rechercher » voulait dire. Mon impression première était que cette mystérieuse activité pouvait me correspondre – j'aimais lire, réfléchir, écrire – mais n'étais sûr de rien. Au bout d'un an, toutefois, mes doutes avaient disparu. Un moins bon DEA m'aurait peut-être conduit à me réorienter. Celui-ci était, et demeure sans doute, excellent. Je remercie donc vivement Bernard Colasse et son équipe de professeurs pour la grande qualité de leur enseignement, qui a beaucoup compté dans mon parcours.

Lorsque j'étais en DEA, j'ai également eu la chance de rencontrer – une nouvelle fois grâce à Michel Fiol – l'une des « figures » françaises de l'ergonomie de l'activité, François Hubault, de l'Université Paris I. Rencontrer François, toujours très disponible, ce fut pour moi rencontrer une pensée à la fois humaniste, puissante et, j'ose le dire, renversante, du moins à mes yeux. De ces pensées qui vous changent la vôtre définitivement, qui vous font voir le monde autrement. J'avais connu ce genre d'expérience en découvrant le constructivisme à travers les écrits de l'École de Palo Alto, quand je n'avais jamais encore questionné l'existence de la réalité. Depuis François et l'ergonomie de l'activité, je porte sur ceux que je croise sur leur lieu de travail un regard qui n'est plus le même qu'auparavant, et ma façon d'encadrer ceux qui parfois travaillent pour moi a changé également. Je dois aussi en partie à François l'accès à mon terrain, pour trois raisons. D'abord, parce que je suis convaincu que la démarche clinique à laquelle il m'a initié a joué en la matière un rôle déterminant ; ensuite, parce qu'il m'a

aidé à peaufiner la proposition de recherche que j'ai soumise au cabinet dans lequel j'ai réalisé mon étude ; enfin, parce qu'il a eu la gentillesse de téléphoner au directeur des ressources humaines de ce cabinet – l'une de ses connaissances – pour lui demander de prêter attention à cette proposition, ce que peut-être celui-ci n'aurait pas fait sinon. Pour toutes ces raisons, je tiens donc à adresser à François Hubault un très grand merci.

Merci aussi à Fabien de Geuser, que j'ai connu lorsqu'il était avec moi doctorant à HEC, et qui est maintenant professeur à l'ESCP. Ce que j'ai dit de la pensée de François vaut également pour celle de Fabien, dont les travaux de recherche ont considérablement influencé les miens. Lorsque j'écrivais ma thèse, la sienne n'était jamais bien loin, et je m'y suis reporté à maintes reprises, plus que ne laisse supposer le nombre de fois où j'y fais référence. J'ai souvent contacté Fabien lorsque mes réflexions tournaient en rond, et il a eu la gentillesse de m'appeler fréquemment pour prendre de mes nouvelles, et me permettre ainsi de lui soumettre mes difficultés. Mon travail lui doit beaucoup.

J'en profite pour remercier tous les autres doctorants que j'ai connus à HEC – la plupart sont aujourd'hui professeurs aux quatre coins du monde – avec qui j'ai passé de très bons moments. A ceux qui sont à Montréal – et ils sont nombreux – je promets de passer leur rendre visite, ce que je n'ai pas encore fait, tout enchaîné que j'étais à ma thèse. Je pense ici entre autres à Sophie Audousset, à Marion Brivot, à Émilie Genin, à Luis-Felipe Cisneros, et à Cyrille Sardais.

Je songe évidemment aussi aux professeurs du département comptabilité-contrôle d'HEC, qui ont discuté mes recherches en cours, et m'ont prodigué les enseignements me permettant de les enrichir. Je retiens notamment les contributions de Claire Dambrin, de Caroline Lambert, de Véronique Malleret, de Carlos Ramirez, d'Andreu Solé, et d'Eve Chiapello. Je remercie Eve particulièrement, car elle m'a consacré beaucoup de temps, faisait partie de mon jury de projet de thèse, et m'a mis en contact avec Yves Gendron. Elle m'a également permis d'intervenir dans le Master d'audit d'HEC, ce qui fut pour moi rémunérateur et fort utile à mes réflexions. Merci également pour cela à Christine Guerlain, qui m'a accordé toute sa confiance. Merci, de même, à Hervé Stolowy, pour m'avoir confié son cours d'introduction à la comptabilité financière, contribuant ainsi à mes finances, donc à ma possibilité de mener mes recherches sereinement. Merci enfin, aux assistantes du département qui m'ont beaucoup aidé, toutes si efficaces et si sympathiques : Marie-Hélène Chaix et Delphine Vilain.

Les membres du doctorat HEC ont également tous mes remerciements, pour leur gentillesse, leur dévouement et la patience dont ils ont fait preuve à mon égard. Il y a d'abord ceux que j'ai connus lorsque j'étais sur le campus. Je pense à Bertrand Quélin et à Hervé Crès, ex-directeurs du doctorat, ainsi qu'à Danièle Alix, Anne-Marie Dureuil, Marie-Dominique de Saint-Aubert, et Elisabeth Sartiaux, des assistantes hors pair. Il y a aussi ceux que je n'ai connus qu'à distance. Je pense ici à Tamym Abdessemed, directeur actuellement en poste, qui, sans me connaître, s'est montré avec moi très conciliant, et à Marie-Laure Dage, son assistante, qui n'a pas ménagé ses efforts pour gérer les nombreuses difficultés administratives que peut occasionner l'organisation d'une soutenance. Sans l'action de toutes ces personnes-là, et sans les nombreuses bourses substantielles qui m'ont été accordées par le doctorat et la Fondation HEC, cette thèse n'aurait pu voir le jour.

Je dois en outre énormément au cabinet qui m'a ouvert ses portes et qui m'a lui aussi financièrement soutenu d'une manière généreuse. Mes remerciements vont ici tout spécialement au directeur des ressources humaines dudit cabinet, qui a pris le risque d'accepter ma proposition de recherche, et a passé du temps à organiser les divers aspects pratiques de mon intervention. Il n'a exigé de ma part qu'une seule chose : que je fasse preuve d'esprit critique. Les discussions que j'ai pu avoir avec cet homme, ainsi qu'avec le directeur de la formation et le directeur de la qualité, ont abondamment nourri ma réflexion. Je veux aussi souligner la qualité de l'accueil que m'ont réservé tous les membres des équipes que j'ai accompagnées, la confiance qu'ils m'ont accordée, et l'implication dont ils ont fait preuve dans mon projet. Je tiens donc à adresser à chacun de ces professionnels mes plus sincères remerciements. Je ne peux malheureusement citer ni leur nom ni celui du cabinet, pour des raisons évidentes de confidentialité. Je le regrette, car cela les honorerait.

Un voyage a ensuite changé le cours de ma vie. En 2005, je suis allé passé cinq mois à l'Université d'Alberta, dans la ville d'Edmonton. Je suis arrivé, si ma mémoire est bonne, le 3 février, tard dans la soirée. Il faisait moins 30 degrés, je ne portais qu'une petite veste, et un homme m'attendait à l'aéroport, lui chaudement vêtu : Yves Gendron. Dans son regard, je pouvais lire : « Mais d'où débarque-t-il celui-là ? Il se croit en été ou quoi ? ». Yves, que je rencontrais pour la première fois, m'a hébergé chez lui, au sein de sa merveilleuse famille ; m'a rhabillé de pied en cap ; m'a trouvé un bel appartement ; m'a ouvert un compte en banque ; m'a obtenu un financement ; m'a pris pour assistant de recherche ; m'a permis de mener sous sa direction les travaux de mon choix ; a patiemment corrigé mes écrits ; m'a sans cesse fait profiter de son expérience. Quand on sait le « palmarès » de publication qui est le sien, on mesure la chance qui fut la mienne. Ma thèse lui doit énormément. Bref, Yves est une personne pour qui j'ai beaucoup d'admiration, de respect et d'affection. Il sera sans doute gêné que j'écrive tout cela, car il est très modeste, mais tant pis. Je le remercie infiniment pour tout ce qu'il a fait pour moi, et qu'il continue de faire, puisque je suis aujourd'hui – une nouvelle fois en bonne partie grâce à lui – son collègue au sein de l'École de comptabilité de l'Université Laval.

Cette École mérite de recevoir elle aussi mes plus vifs remerciements. J'ai le bonheur d'y travailler depuis deux ans maintenant, avec des personnes d'une grande valeur humaine et professionnelle. Je pense à Jean-Marc Suret qui en était le directeur au moment où j'ai postulé, et qui m'a réservé un très bel accueil. Je pense à Maurice Gosselin, son directeur actuel, que je remercie pour avoir si bien facilité mon intégration, pour m'avoir aménagé une charge de cours adaptée à mes impératifs d'écriture, et pour la compréhension et la patience dont il a su faire preuve à ce sujet. Je pense aussi à toute l'équipe du cours d'introduction à la comptabilité de management que j'enseigne, une équipe constituée de Jean-François Henri qui la dirige, de Marie-Claude Bastien et de Carl Thibault, avec lesquels c'est un véritable plaisir de travailler. Ils m'ont accueilli à bras ouverts, m'ont fourni tout le matériel de cours développé par leurs soins, et font preuve d'une bonne humeur constante qui rend la vie agréable. Ma thèse leur doit également beaucoup. Je pense enfin aux autres membres de l'École – professeurs, chargés de cours, doctorants et secrétaires – dont la compétence et la gentillesse sont remarquables. Ma thèse m'a empêché de passer tout le temps que j'aurais voulu passer avec eux. Maintenant qu'elle est finie, je vais pouvoir me rattraper.

Je fais la même promesse à mon cher ami Pierre, ainsi qu'à Anne, qui habitent tous deux Montréal, et que je n'ai pu voir que trop rarement. Je sais que Pierre m'en veut un peu. Qu'il veuille bien me pardonner.

Il me reste enfin à remercier ma famille, qui compte tant pour moi : mes parents, de merveilleux parents, qui m'ont toujours tout donné, appris tant de choses, et d'abord la principale d'entre elles, le bonheur ; ma sœur, qui m'a hébergé durant mes dix derniers jours de rédaction et qui a enduré patiemment mes nuits blanches à répétition ; mon frère, dont les appels téléphoniques réguliers me font tant de bien ; mes grands-parents, dont la forme olympique est pour moi un appel constant au dynamisme ; tous les autres, à qui je pense souvent. Et puis il y a celles qui sont ma joie de vivre au quotidien, mes trésors : ma femme et ma petite fille adorées. Thaïs, ma « pitchounette », n'a que deux ans et demi, mais je sais que son papa lui a beaucoup manqué ces derniers temps. Tania, ma princesse, a dû supporter mes nuits et mes week-ends consacrés à mon travail, mes coups de blues, mes coups de stress, ma fatigue. Elle l'a fait comme peu de femmes l'auraient fait, m'a soutenu jusqu'au bout, a su nourrir ma réflexion de ses remarques toujours pertinentes. Je l'admire beaucoup, et je l'aime de tout mon cœur. Merci mille fois ma chérie. Je vous dédie cette thèse, à toi et à notre petite puce.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION GÉNÉRALE 10

PREMIERE PARTIE

Transparence par l'audit, transparence de l'audit : une illusion à dissiper 23

Chapitre 1

Transparence par l'audit, transparence de l'audit : l'audit tel qu'on le voit..... 24

Section 1. La normalisation comptable et l'audit légal, au service de la transparence..... 26

1. De la méfiance envers les dirigeants à l'exigence de transparence..... 26

2. La transparence, par la normalisation comptable et l'audit légal..... 27

2.1. La normalisation : de la transparence du chemin menant à l'image fidèle 27

2.2. L'audit légal : pour la transparence des pratiques comptables effectives 33

Section 2. L'audit légal, une pratique voulue transparente 39

1. Quand les auditeurs légaux en viennent à inspirer la méfiance..... 39

2. La codification et le contrôle de l'audit, pour plus de transparence 41

Section 3. La recherche en audit, principalement centrée sur la codification du métier 42

1. Les recherches centrées sur la compétence des auditeurs 42

1.1. Les recherches sur la méthodologie d'audit..... 42

1.2. Les recherches sur les comportements de réduction de la qualité de l'audit 45

1.3. Les recherches sur le jugement des auditeurs 47

2. Les recherches centrées sur l'indépendance des auditeurs..... 52

Conclusion du chapitre 1..... 55

Chapitre 2

Transparence par l'audit, transparence de l'audit : un effet d'optique..... 58

Section 1. L'audit transparent qui rend transparent : une optique taylorienne 59

1. La codification et le contrôle de la comptabilité et de l'audit légal : de l'obtention de la transparence selon Taylor..... 59

1.1. Principe n°1 : codifier..... 60

1.2. Principe n°2 : sélectionner et former..... 62

1.3. Principe n°3 : effectuer un contrôle de conformité et sanctionner les écarts 64

2. Les postulats de l'approche taylorienne *65*
2.1. Une certaine vision du monde 65
2.2. Une certaine conception de l'homme 66

Section 2. L'ergonomie de l'activité : un point de vue alternatif 67
1. Le travail comme gestion d'un conflit de logiques *69*
1.1. La logique technico-organisationnelle, ou logique de la prescription 69
1.2. La logique du vivant, ou logique de l'action humaine 70
1.3. Logique de la prescription, logique du vivant : deux logiques contradictoires 70
1.4. Travailler, c'est gérer un conflit de logiques 75
2. Le travail : de la gestion des conflits internes à chaque logique *77*
2.1. Le travail face à l'incohérence de la tâche 77
2.2. Le travail face aux tensions internes de l'homme 90
3. Le travail ou la gestion des conflits internes au collectif *98*
3.1. La coordination autonome : diverses formes possibles 99
3.2. Auto-coordination, points de vue conflictuels et espace de discussion 99
3.3. Le désir de coopérer à la coordination de l'action collective 104
3.4. Les freins à l'intégration des points de vue et leurs conséquences négatives 107

Conclusion du chapitre 2 109

Chapitre 3

En quoi consiste le travail réel des auditeurs légaux ? 111

Section 1. Quelques travaux de recherche éclairants 112
1. Les recherches « alternatives » centrées sur la méthodologie *112*
1.1. Une méthodologie structurée est-elle forcément plus efficace et efficiente ? 112
1.2. Une méthodologie structurée ne vise-t-elle que l'efficience et l'efficacité ? 118
1.3. Une méthodologie structurée accroît-elle la compétence des auditeurs ? 120
2. Les recherches « alternatives » centrées sur le jugement *122*
3. Les recherches « alternatives » centrées sur l'indépendance *124*

Section 2 Du manque d'études de terrain 129
1. Très peu d'études de terrain *129*
2. La rareté des études de terrain : quelques hypothèses explicatives *129*

Conclusion du chapitre 3 133

Chapitre 4

Une démarche clinique menée sur le terrain 135

Section 1. La démarche clinique 135
1. La nature épistémologique de l'activité de travail *135*
1.1. Remarques épistémologiques préliminaires 135
2. La méthode clinique *138*
2.1. L'analyse de l'activité : une analyse clinique 138
2.2. Construction de l'analyse 139
2.3. Analyse des comportements 139

Section 2. Le terrain de recherche 143
1. Processus d'accès au terrain *143*
1.1. La proposition de recherche-action 144
1.2. Les motifs d'acception du DRH 146
1.3. Le cadrage du projet 146
2. Les équipes accompagnées et leurs missions respectives *147*
3. Les travaux réalisés *150*
3.1. Le travail d'observation 150
3.2. Les entretiens menés 156
3.3. Un travail d'analyse progressif 159

Conclusion du chapitre 4 160

DEUXIÈME PARTIE

Une étude empirique du travail réel des auditeurs légaux 161

Chapitre 5

L'audit légal ou le salaire de la peur 162

Section 1. La peur des auditeurs : son objet, ses racines 164
1. La peur de passer à côté *164*
2. La mission d'audit : une mission à la fois impossible et essentielle *165*
2.1. La mission d'audit : une mission impossible 165
2.2. La mission d'audit : une mission essentielle 170
3. Le désir de bien faire (deuxième source de peur) *171*
3.1. La volonté de servir 172
3.2. Le plaisir retiré du travail bien fait 175
3.3. Le souci du regard de l'autre 179

Section 2. La peur comme ressource à cultiver 184
1. La peur, condition du travail bien fait *184*
2. La peur de ne pas avoir suffisamment peur *185*
2.1. La peur de l'habitude 185
2.2. La peur de l'ennui 188
3. Le « savoir s'en faire » des auditeurs : quelques exemples *189*
3.1. Le « proverbe menteur » 189
3.2. « Travail banal, pari de Pascal » 189
3.3. La mnémotechnie par l'hypermétropie 190
3.4. La « photo-réveil » 191
3.5. La tactique du « tic mark » atypique 192

Section 3. La peur comme émotion à épuiser 193
1. Le processus d'épuisement de la peur : une vue d'ensemble *194*
1.1. Phase n°1 : La localisation de la peur, et sa « mesure » 194
1.2. Phase n°2 : L'extinction de la peur localisée et « mesurée » 195
1.3. Phase n°3 : L'épuisement quasi-complet du reliquat de peur initiale 196
2. De nombreuses attitudes contradictoires requises *197*
2.1. Se déplacer et se « poser » : le rapport à l'espace 197
2.2. Se presser et inscrire son action dans la durée : le rapport au temps 203
2.3. Utiliser les outils prescrits et s'en affranchir : le rapport aux techniques officielles 205
2.4. Revenir sur le travail réalisé et non réalisé : le rapport au réel de l'activité 210
2.5. S'épuiser et se reposer : le rapport au corps 211
3. Le rendez-vous des épuisements *215*

Section 4. De la peur à la souffrance : le spectre des mécanismes de défense 216
1. De la peur à la souffrance *216*
1.1. La souffrance due au manque de moyens 216
1.2. La souffrance due au manque de reconnaissance 218
2. Le spectre des mécanismes de défense *218*
2.1. La stratégie du survol 219
2.2. Les stratégies de justification 220
2.3. La stratégie du détachement 221

Conclusion du chapitre 5 223

Chapitre 6

Savoir transformer l'audité en un client :

un enjeu d'efficacité et de santé, une affaire de conception du métier 225

Section 1. Transformer l'audité en un client : un enjeu d'efficacité et de santé 227

1. Le pouvoir des audités : (1) nuire à la compétence des auditeurs *227*

1.1. Les audités, maîtres de l'espace 228

1.2. Les audités, maîtres du temps 235

2. Le pouvoir des audités : (2) nuire à l'indépendance des auditeurs *243*

3. Le pouvoir des audités : (3) nuire à la santé des auditeurs *245*

3.1. Les audités, possibles sources de fatigue 245

3.2. Les audités, possibles sources de souffrance 246

3.3. Fatigue, souffrance, et perte de qualité 248

4. L'auditeur, trouble-fête potentiel : une source de peur pour l'audité *250*

4.1. Un rôle officiel menaçant 250

4.2. Un « faible capital de sympathie » 252

4.3. Une présence aux effets perturbateurs 252

5. Hors de l'audité-client, point de salut *254*

Section 2. La transformation de l'audité en un client :

attitudes adoptées, équilibrages requis, et pierre d'achoppement 256

1. Le souci de ne pas déranger *256*

1.1. Le respect du temps de l'autre 257

1.2. Une utilisation de l'espace et des équipements pleine de retenue 257

2. Le soin des relations humaines *259*

2.1. « Faire preuve d'incorrection : ça jamais, au grand jamais ! » 259

2.2. « Quand je pense à mes interlocuteurs, je pense : objectif cœur ! » 260

2.3. Le cœur a ses raisons… 268

3. La volonté de servir *271*

3.1. Le ménagement des « egos professionnels » 271

3.2. L'apport de valeur ajoutée 277

4. Un travail d'équilibriste *285*

4.1. Ne pas déranger mais parvenir à s'affirmer : premier segment de corde raide 285

4.2. Savoir allier proximité et distance : deuxième segment de corde raide 287

4.3. Servir tout en s'opposant : troisième et dernier segment de corde raide 294

5. Au travers du chemin, une pierre d'achoppement *298*

Section 3. Savoir transformer l'audité en un client : une affaire de conception du travail 304
1. Le « non qui fait blêmir » : un « non » aux accents tayloriens *304*
2. Le « non qui fait grandir » : un « non » de clinicien *306*
2.1. Le travail réel des producteurs de comptes 306
2.2. Une autre conception du métier de commissaire aux comptes 310
3. Un beau paradoxe *318*

Conclusion du chapitre 6 319

Chapitre 7

Des choses cachées… 322

Section 1. La pensée de René Girard 329
1. La théorie du désir mimétique *329*
2. Le mécanisme du bouc émissaire *331*
3. Les rites sacrificiels *334*
4. Les mythes *336*

Section 2. Les auditeurs comme victimes de rites sacrificiels 338
1. Premier stéréotype *338*
2. Deuxième stéréotype *339*
3. Troisième stéréotype *340*
4. Quatrième stéréotype *340*
5. Cinquième stéréotype *341*

Section 3. La construction du paradoxe de la légitimité de l'audit 344
1. La diabolisation morale des auditeurs *345*
1.1. Des caractéristiques des auditeurs à leur immoralité supposée 346
1.2. Des crimes attribués aux auditeurs à la croyance en leur totale responsabilité 347
1.3. La légitimité technique des auditeurs : un produit de la diabolisation 348
1.4. La diffusion et la fixation des croyances persécutrices : le résultat d'une mimesis 349
1.5. Châtiment des auditeurs, retour de l'ordre et prophétie autoréalisatrice 349
2. La re-légitimation morale des auditeurs *350*

Section 3. La déconstruction du paradoxe de la légitimité de l'audit 353
1. Méthodologie de collecte et d'analyse des données *353*
2. Le paradoxe et sa déconstruction *358*
2.1. Le paradoxe de la légitimité de l'audit chez les personnes interrogées 358
2.2. La déconstruction du paradoxe : les stratégies de dédiabolisation des auditeurs 359
2.3. Déconstruction du paradoxe et théorie de l'agence appliquée a l'audit 361
2.4. Déconstruction du paradoxe, suite et fin : la mission d'audit comme rite 363

3. Enchainement des cycles d'élaboration mythique et perception du paradoxe de la légitimité de l'audit *365*

Conclusion du chapitre 7 368

CONCLUSION GÉNÉRALE 370

ANNEXE A La codification et le contrôle de l'audit légal 381

ANNEXE B Proposition de recherche-action soumise à CAB pour l'obtention du terrain 430

BIBLIOGRAPHIE 438

TABLE DES FIGURES

Figure 0.1- La dimension ici étudiée du travail de l'auditeur parmi les autres dimensions existantes *19*
Figure 0.2 – Structure de la thèse *22*
Figure 2.1- Le travail comme gestion d'un conflit de logiques *69*
Figure 2.2 - La gestion des contradictions : logique du curseur et logique de l'extenseur *72*
Figure 2.3 - Travailler : satisfaire aux exigences de l'efficacité et de la santé *76*
Figure 2.4 - Le travail : de la gestion des conflits internes à chaque logique *96*
Figure 2.5 - L'interprétation des situations : une question de paire de lunette *103*
Figure 2.6 - La tache aveugle *110*
Figure 5.1 - La peur : une ressource à cultiver et une émotion à épuiser *183*
Figure 5.2 - Le processus d'épuisement de la peur : vue d'ensemble *196*
Figure 5.3 - L'installation des auditeurs en salle de travail *201*
Figure 5.4 - La construction du dossier, au fur et à mesure des déplacements et « arrêts » *202*
Figure 5.5 - De l'espace de l'entreprise auditée à celui du dossier *202*
Figure 6.1 - Le pouvoir de nuisance des audités : vue d'ensemble *249*
Figure 6.2 - Ne pas déranger mais parvenir à s'affirmer : premier segment de corde raide *286*
Figure 6.3 - A la conquête de la capacité d'investigation : de la coercition à la coordination *287*
Figure 6.4 - Savoir allier proximité et distance : deuxième segment de corde raide *289*
Figure 6.5 - A la conquête de la compétence : de la distance à la distanciation *293*
Figure 6.6 - Servir tout en s'opposant : troisième et dernier segment de corde raide *294*
Figure 6.7 - A la conquête de l'indépendance : de l'opposition à la résistance *297*
Figure 6.8 - Transformer l'audité en un client pour mener à bien la mission : un travail d'équilibriste *297*
Figure 6.9 - S'opposer à l'audité et le servir : deux plans séparés *299*
Figure 6.10 - Confiance et équilibrage des risques *312*
Figure 7.1 - Le désir mimétique *330*
Figure 7.2 - Le processus de construction du paradoxe de la légitimité de l'audit *344*
Figure 7.3 - Le processus de déconstruction du paradoxe de la légitimité de l'audit *361*
Figure 7.4 - Déconstruction du paradoxe et mythe de l'agence *362*
Figure 7.5 - Effet des missions d'audit en l'absence de scandales financiers *363*
Figure 7.6 - Enchainement des cycles d'élaboration mythique *366*
Figure 7.7 - Effet des missions d'audit en l'absence de scandales financiers *367*

TABLE DES TABLEAUX

Tableau 2.1 - Logique de la prescription, logique du vivant : deux logiques opposées.....*73*
Tableau 4.1 - Suggestions des auditeurs consultés pour construire la proposition de recherche-action....*145*
Tableau 4.2 - Caractéristiques des équipes accompagnées et des missions suivies.....*148*
Tableau 4.3 - Observations réalisées : une comparaison avec Pentland (1993) et Barrett et al. *(2005)*.....*154*
Tableau 4.4 - Nature et volume des observations effectuées.....*155*
Tableau 4.5 - Récapitulatif des entretiens réalisés.....*158*
Tableau 6.1 - Processus de transformation de l'audité en un client et qualité de l'audit.....*283*
Tableau 7.1 - Le processus de condamnation des auditeurs comme rite sacrificiel.....*342*
Tableau 7.2 - Présentation des entrevues.....*354*
Tableau 7.3 - Grille d'analyse des entrevues.....*357*
Tableau A.1 - Barème légal d'honoraires.....*387*
Tableau A.2- Niveau des diligences à mettre en œuvre.....*400*
Tableau A.3 - Contrôle de qualité effectué par la profession en 2004-2005.....*419*

INTRODUCTION GÉNÉRALE

ଌ ଌ ଌ

> *Des centaines d'ethnologues ont visité toutes les tribus imaginables, pénétré des forêts profondes, répertorié les mœurs les plus exotiques, photographié et documenté les relations familiales ou les cultes les plus complexes. Et pourtant, notre industrie, notre technique, notre science, notre administration, demeurent fort mal étudiées. Chassés de leur terrain d'Afrique, d'Amérique latine ou d'Asie, les ethnologues ne se sentent capables que d'étudier ce qui, dans nos sociétés, ressemblent le plus aux terrains qu'ils viennent de quitter : les arts et traditions populaires, la sorcellerie, les représentations symboliques, les campagnes, les marginaux de tous ordres* […]. *C'est avec crainte et scrupules qu'ils avancent dans nos villes. Parvenus en leur sein, ils étudient la sociabilité des habitants, mais se gardent bien d'analyser les choses faites par les urbanistes, les ingénieurs du métro, ou l'hôtel de ville ; pénétrant à pas de loup dans une usine, ils étudient bien les ouvriers qui ressemblent encore un peu aux pauvres muets exotiques qu'ils ont l'habitude d'étouffer sous leurs commentaires, mais pas les ingénieurs et les patrons.*
>
> Latour et Woolgar, 1996, pp.15-16

Dans leur ouvrage intitulé *La vie de laboratoire* paru pour la première fois en 1979, Latour et Woolgar regrettent que les activités emblématiques de notre société ne fassent pas plus souvent l'objet d'analyses de terrain. De ces activités si typiques et pourtant si « *mal étudiées* », les deux sociologues dressent un court inventaire, et citent ainsi l'industrie, la technique, la science et l'administration. Selon nous, l'audit mériterait aujourd'hui de figurer dans cette liste-là de manière explicite. En effet, alors que celui-ci occupe désormais une place tout à fait centrale au sein de nos économies, son élément le plus représentatif, l'audit légal, continue de n'être soumis à presque aucune étude fondée sur l'observation des pratiques en situation de travail.[1]

Avant de considérer les questions fondamentales que soulève ce constat, prenons le temps d'en établir la justesse et de préciser au passage les notions d'audit et d'audit légal. Pour souligner l'importance prise par l'audit dans notre société, Michael Power

[1] Dans la suite de ce document, c'est à ce type d'étude-là, et à lui seul, auquel nous ferons référence lorsque nous parlerons d'étude de terrain ou encore d'étude empirique.

(1994, 1999) qualifie cette dernière de « *société de l'audit* ». Depuis les années 1980, c'est un fait, les audits se multiplient, tant en fréquence qu'en catégories (Power 1994, 1999 ; Mikol, 2006). Les audits financiers, dédiés au contrôle des comptes d'entreprises, abondent ; les audits de gestion, destinés à prouver la perpétration d'une faute (fraude, gaspillage, etc.), font régulièrement les gros titres ; les audits opérationnels, tournés vers l'amélioration des performances, foisonnent. Pour chaque fonction et chaque dimension de l'organisation, un audit apparaît, et l'on voit ainsi proliférer, entre autres, les audits juridiques, informatiques, marketing, stratégiques, sociaux, ou environnementaux. Les démarches de certification ISO sont plébiscitées. Autrefois cantonné au secteur privé, l'audit envahit à présent les structures publiques. Autrement dit, nous devenons tous, peu à peu, des audités au moins potentiels.

Il existe bien sûr, entre les divers types d'audits, des différences significatives. Aussi pourrait-on se demander si « *l'explosion de l'audit* » dont parle Power (1994) ne constitue pas, finalement, une sorte d'illusion, causée par l'usage inconsidéré d'un terme galvaudé (Power, 1999, p.6). Pour aboutir à une telle conclusion, il faudrait cependant ignorer que les pratiques qualifiées d'audits, bien que dissemblables, possèdent aussi des points communs essentiels. Elles sont supposées garantir le contrôle des activités qui en font l'objet (Power, 1994, p.18 ; 1999) ; elles reposent sur la vérification du respect de normes, de procédures, ou de critères déterminés, et peuvent ainsi toujours être menées, en principe, par des acteurs indépendants (Herrbach, 2000, p.16 ; Power, 1994, p.4)[2] ; la

[2] Comme le souligne Power (1994, p.4) : "*Forms of 'self-audit' rely upon bureaucratic procedures which can in principle be used for independent verification purposes, even in contexts such as medical audit. Indeed, checklists and protocols for apparently internal purposes often derive their authority from their potential use for external verification. Formal documents can be used outside their original context and in ways unanticipated by those who have design them*." Nous profitons de cette seconde note de bas de page pour préciser que nous avons choisi, dans cette thèse, de ne pas traduire en français les citations de langue anglaise. Il nous semble en effet que l'immense majorité des chercheurs en science de gestion francophones comprennent aujourd'hui parfaitement l'anglais, pour y être régulièrement confrontés dans le cadre de leur profession. Nous demandons à nos lecteurs qui n'ont pas cette chance-là de bien vouloir nous excuser pour ce choix. Qu'ils ne soient cependant pas découragés : les citations de langue anglaise sont relativement peu nombreuses dans le présent document, et ne pas en saisir le contenu n'empêche nullement de comprendre le le texte dans son ensemble.

plupart du temps, elles procèdent enfin à une analyse des risques et s'appuient sur les contrôles mis en œuvre par les entités examinées, ceci pour mieux cibler les opérations de détail à tester et pouvoir opérer de manière non exhaustive mais par sondage.

Parmi l'ensemble des audits, l'audit légal tient une place à part. Examen critique des comptes d'entreprises auquel la loi soumet de nombreuses organisations et dont elle réglemente l'exercice, il peut être en effet considéré comme le modèle de référence des autres types d'audits existants. Ainsi Power écrit-il (1999, p.15) :

> *Financial auditing has provided the model which has influenced the design of auditing practice in many other fields. Although environmental, medical, or value for money audits are conceived as distinct from financial auditing, the latter continues to exert its normative influence as a center of gravity for debate and discussion. […] The power of financial auditing model lies in its benchmarking potential for other audit practices. In part this potential is realized indirectly through the work of accountant advisors, for whom the financial auditing model is a fundamental component of their expertise and whose advice in areas of control is shaped by it. But the influence can also be direct as entities such as hospital trusts, privatized industries, charities, and many other organizations become subject to an intensification of financial control and reporting requirements.*

Si l'on suit Power, l'audit légal est ainsi à la source de notre « *société de l'audit* ». Aussi est-il surprenant – et nous en revenons ici à notre constat de départ – de ne le voir soumis à presque aucune étude de terrain. Ce point, pourtant, ne fait aucun doute. Il est souligné par plusieurs chercheurs du domaine (Bédard *et al.*, 2001, Gendron *et al.*, 2001 ; Power, 2003), et notre propre revue de littérature nous en confirme l'exactitude. A notre connaissance, il n'existait jusqu'alors en audit que deux études scientifiques fondées sur l'observation des pratiques en situation de travail – celle de Pentland (1993) et celle de Barrett *et al.* (2005) ; la présente thèse n'est que la troisième du genre.

Pourquoi ce vide, et pourquoi vouloir contribuer à le combler ? Dans la première partie de notre document – du chapitre 1 au chapitre 4 – nous tentons de répondre à ces deux interrogations, nous précisons notre question de recherche, et nous présentons notre méthode ainsi que notre terrain d'investigation.

Selon nous, la rareté des études empiriques menées dans le domaine de l'audit légal tient en partie à la formidable promesse qu'incarne cette activité spécifique. Cette promesse est celle de la *transparence*, instituée en instrument de *prévention de la*

violence. Couplé aux normes comptables dont il doit vérifier le respect, l'audit légal est en effet censé rendre transparente l'activité de reddition de comptes des dirigeants d'entreprise, et les décourager ainsi de fauter. Fortement codifié et contrôlé, il semble par ailleurs lui-même ne rien pouvoir cacher de la manière dont il est opéré, ce qui est supposé dissuader les auditeurs de mal se comporter. Pourquoi donc vouloir suivre ces derniers sur le terrain, si l'on sait déjà tout de leur mission et de leurs modes opératoires ? Mieux vaut dans ce cas s'employer à parfaire les méthodes, techniques et autres règles qu'ils doivent appliquer, pour une transparence de l'audit et par l'audit encore renforcée. De fait, la plupart des travaux de recherche du domaine poursuivent cet objectif-là, accompagnant l'effort de codification du métier accompli par l'État, la profession et les grands cabinets. Pris dans leur ensemble, ces travaux forment ce que Latour et Woolgar (1996, p.16) appellent, dans le domaine de science, la « *littérature pieuse* », une littérature toute acquise à son objet d'étude (ici l'audit légal), certes réformatrice puisqu'elle veut le faire progresser, mais qui ne développe sa réflexion qu'à l'intérieur du cadre technique et déontologique que celui-ci a lui-même forgé (Power, 1995, p.318) **(Chapitre 1)**.

La transparence *de* et *par* l'audit n'est cependant selon nous qu'un effet d'optique : une illusion causée par l'adoption d'une certaine perspective théorique. Voir en l'audit légal une pratique totalement transparente parce que codifiée et contrôlée, et penser que cette pratique – associée à la normalisation comptable – permet de faire toute la lumière sur l'activité de reddition de comptes des dirigeants, c'est assimiler la prescription à une description, et adopter en cela une optique selon nous qualifiable de taylorienne. Les optiques alternatives, toutefois, ne manquent pas. *L'ergonomie de l'activité* – dont nous avons fait notre cadre de référence pour des raisons que nous expliciterons – soutient par exemple que le *travail réel* – ce qui est fait sur le terrain – diffère systématiquement de la *tâche prescrite* – le devoir faire officiel. Celle-ci est en effet toujours incomplète, souvent pleines de contradictions, et constamment « invalidée » par les aléas que ses concepteurs ne peuvent anticiper mais qui ne cessent pourtant de se produire. Ne faire qu'appliquer les procédures prévues ne saurait ainsi permettre aux travailleurs d'atteindre les objectifs qu'on leur fixe, et heurterait en outre leur besoin d'autonomie. Pour cette raison, travailler n'est pas exécuter, mais consiste pour un opérateur donné à prendre en charge ce qui n'est pas réglé d'avance, à reconcevoir sa

tâche pour y trouver du sens, et à arbitrer de surcroît entre ses différentes exigences personnelles, elles-mêmes fréquemment contradictoires. Tout ceci nécessite de sa part de passer de nombreux « *compromis opératoires* » (Hubault, 1996). Codifiée et contrôlée, une pratique n'en est pour cette raison pas pour autant transparente **(Chapitre 2)**.

En quoi consiste donc le travail réel des auditeurs légaux, si sa description officielle n'en fournit pas une « image fidèle » ? Telle est notre question de recherche. Cette question s'inscrit dans la « tradition » de la littérature en audit qualifiée de « critique », développée depuis la fin des années 1980 en marge de la « *littérature pieuse* ». Les auteurs dits « critiques » reconnaissent en effet de façon explicite l'écart existant entre ce que font les auditeurs sur le terrain et la tâche qui leur est officiellement assignée. Il convient toutefois de distinguer, dans le corpus de recherche auquel nous faisons ici référence, au moins deux courants. Pour continuer d'utiliser le vocabulaire imagé de Latour et Woolgar (1996, p.17), il existe tout d'abord une *« littérature licencieuse* », dont la critique à l'égard de l'audit prend la forme d'une diatribe. Power qualifie cette littérature-là de « *critique radicale* » (1995, p.336, note 10). Celle-ci postule que les auditeurs ne visent qu'à accroître leur richesse personnelle, et soutient que leur compétence et leur indépendance ne sont en vérité que de fallacieuses apparences, entretenues pour asseoir le monopole dont jouit la profession et garantir ainsi la prospérité de ses membres.[3] L'écart entre le travail réel et le travail prescrit est donc ici implicitement qualifié de duperie. Pour défendre sa thèse du « complot », la littérature « *critique radicale* » procède à l'analyse d'épisodes historiques ou de propos recueillis

[3] Comme le souligne un article de Humphrey *et al.* (1992) qui se livre selon nous à ce type de critique : "*An emerging body of literature* […] *has questioned the extent to which the type of self-regulatory monopoly granted to the audit profession in Anglo-Western countries operates in the public interest (see Willlmott, 1986, 1989; Sikka et al., 1989; Booth & Cocks, 1989; Robson & Cooper, 1989; Hines, 1989a,b; Humphrey & Moizer, 1990; Tinker, 1985). Here, the audit profession is not regarded as a selfless, neutral body, responding diligently to the changing dictates and expectations of society. Rather, it is seen in a more proactive, economically interested light, needing to maintain the appearance of independent, highly technically competent individuals in order to defend and advance its members' interests. Symbolic traits of independence, trustworthiness, altruism and expertise are viewed as professional mystiques that together with the existence of a professional monopoly and a mutually dependent relationship with the state serve to enhance the remuneration of members of the profession* (*Humphrey & Moizer, 1990, p.222).*"

par entretien, qu'elle interprète à charge. Elle pense radicalement différer de la « *littérature pieuse* », dont elle dénonce le conformisme, mais son point de vue vindicatif ne fait pourtant qu'épouser l'opinion qui, suite à un scandale financier, gagne souvent la communauté économique en colère. Précisons au lecteur, s'il en est encore besoin, qu'il ne trouvera rien, dans le présent travail, qui s'apparente à ce genre de recherche-là. Pour citer une nouvelle fois Latour (2002, p.8), « [*nous n'appartenons pas*] *à ces écoles de sociologie critique qui ne se croient savantes qu'en pratiquant la dénonciation et qui ne se croient justes que lorsqu'elles laissent dans leur sillage des ruines fumantes* […] ». C'est plutôt dans le second courant critique – qualifions-le « d'alternatif » – que nous situons notre enquête. Ce second courant repose principalement sur deux corpus théoriques : la sociologie des techniques, dans sa version latourienne, et la théorie institutionnelle, avec de nombreuses références à Meyer et Rowan (1977). Comme nous le verrons, les idées clés qu'il développe, et que nous présenterons en détail, rejoignent à bien des égards celles de l'ergonomie de l'activité. Cette dernière présente toutefois selon nous l'énorme avantage de s'inscrire dans une visée qui n'est pas seulement théorique mais également pratique,[4] ce qui constitue pour le chercheur un atout de poids lorsqu'il s'agit pour lui d'obtenir d'un cabinet l'autorisation de suivre ses auditeurs en mission, et de gagner ensuite la confiance de ces derniers, qui sinon resteraient sur la défensive. Selon nous, l'approche trop purement conceptuelle des tenants du courant « alternatif » explique en partie leur difficulté à accéder au terrain. D'où la double orientation que nous avons choisi de donner à notre recherche, à la fois théorique, au service de la communauté scientifique, et pratique, au service des auditeurs légaux **(Chapitre 3)**.

Pour être plus précis, pratique et théorie sont, selon les ergonomes de l'activité et du point de vue qui est le nôtre, inextricablement liées. Elles se fécondent l'une l'autre, et le rapport d'enrichissement mutuel qu'elles entretiennent définit la *démarche clinique* que

[4] La S.E.L.F. (Société d'Ergonomie de Langue Française) donne ainsi de l'ergonomie la définition suivante : « *Par ses méthodes et sa démarche, l'ergonomie permet une autre intelligibilité du fonctionnement de l'entreprise à partir de la compréhension de l'activité de travail de l'homme. Cette compréhension est nécessaire pour concevoir des situations dont l'opérateur ait la maîtrise : pour son équilibre physique, mental et psychique, et pour une meilleure fiabilité du système* » (Extrait de la définition adoptée par le Conseil de la S.E.L.F., XXIV Congrès, Paris, 1988).

nous avons adoptée pour conduire notre recherche. Dans le cadre d'une telle démarche, comme le précise Hubault (1996, p.123), « *est exact ce qui vient* ex actu, *de l'acte, et le sert* » : il faut connaître pour agir, mais aussi agir pour connaître. La connaissance doit permettre de saisir et de prendre en charge les cas particuliers rencontrés, en même temps qu'elle ne cesse de s'en nourrir. L'adoption de cette logique de recherche nous a permis d'obtenir de la branche française de l'une des plus grandes firmes d'audit au monde – un « *Big Four* » – l'autorisation d'accompagner certaines de ses équipes sur le terrain.[5] Ainsi avons-nous pu observer le travail accompli par leurs membres au cours des mois de juin et de juillet 2002, puis de novembre 2003 à juillet 2004. En tout, 7 équipes d'audit ont été suivies durant 50 jours, 455 heures d'observation ont été réalisées, et 557 pages de prise de notes ont été accumulées. Lorsqu'ils étaient disponibles et volontaires, les auditeurs accompagnés ont été interviewés à l'issue de chacune de leurs missions respectives. 26 d'entre eux, sur 44, ont accepté de se prêter à l'exercice, pour un total de 28 heures d'entrevue. Chaque entretien était systématiquement conduit sur la base de nos observations, que nous nous appliquions à co-analyser avec les interviewés. Le but visé était alors double. Il s'agissait pour nous : (1) d'aider les auditeurs à mieux comprendre les difficultés inhérentes à leurs situations de travail, à redécouvrir d'un œil nouveau leur manière d'affronter ces dernières, à entrevoir éventuellement d'autres possibilités d'y faire face, et à développer de la sorte leur compétences ainsi que leur plaisir d'exercer leur métier (volet « pratique ») ; (2) de recueillir des données supplémentaires, de rectifier et d'enrichir nos analyses, et donc de renforcer la validité interne de notre étude (volet « théorique »). Des entretiens ont également été menés auprès de trois des plus hauts dirigeants du cabinet – le directeur des ressources humaines, le directeur de la formation et le directeur de la qualité – qui formaient en interne notre comité de pilotage (5 réunions pour 6 heures d'entrevue en tout). Nous leur présentions alors nos résultats de recherche, et poursuivions avec eux le travail de co-analyse engagé. La présentation de nos travaux à de nombreux chercheurs nous a, par la suite, permis d'affiner nos interprétations, et entre

[5] Nous expliquerons en détail la manière dont nous sommes parvenus à ce résultat, afin que d'autres chercheurs puissent s'en inspirer s'ils le souhaitent.

chaque discussion, la reprise « solitaire » de nos notes nous permettait de progresser dans notre compréhension du travail réel des auditeurs légaux **(Chapitre 4)**.

Comme tout travail, ce dernier est d'une richesse incommensurable, et il convient de renoncer d'emblée à l'espoir d'en faire un jour le tour. Pour reprendre les termes de de Geuser (2005, p.139-140), s'appuyant lui-même sur Hubault, toute recherche qui prend le travail pour objet se voit nécessairement soumise au *principe d'inachèvement*. Deux choix s'offrent alors au chercheur qui dispose d'un temps et d'un espace de rédaction limités : (1) étudier le maximum de thèmes envisageables, sans pouvoir ceci dit jamais les traiter tous, et ne pas rentrer dans les détails, ou (2) ne retenir que relativement peu de d'axes d'enquête, mais en creuser autant que possible l'analyse. Pour le dire autrement, on peut soit travailler en étendue plutôt qu'en profondeur, soit travailler en profondeur plutôt qu'en étendue. Dans un cas comme dans l'autre, il faut savoir faire le deuil d'une partie assez importante de ce que l'on aurait aimé saisir et écrire.

Nous avons de notre côté choisi la profondeur, car il nous a semblé qu'elle seule pouvait éviter les erreurs de compréhension. Combien de fois, en creusant nos analyses, avons-nous en effet constaté que nous ne suivions pas les bonnes pistes. Combien de fois avons-nous dû reprendre à zéro notre manière d'aborder telle ou telle question. De par sa complexité, le travail comme objet d'étude réclame, nous semble-t-il, une approche minutieuse. Le détail est important. Listons donc certaines des dimensions de l'activité des auditeurs que nous avons identifiées, pour préciser et justifier notre périmètre d'étude.

Pour commencer, un auditeur en mission, quelque soit son « grade », travaille à auditer les sections dont il a la charge. Un assistant débutant peut par exemple recevoir pour tâche de contrôler les immobilisations, les dettes fournisseurs, et les créances clients de l'entreprise dans laquelle il opére. Au cours d'une mission donnée, chaque membre de l'équipe se voit ainsi assigné par son supérieur une « portion » des états financiers à vérifier, ce qu'il s'attache à faire tout au long de l'intervention. Telle est la toute première dimension du travail à effectuer. Nous qualifierons cette dimension-là d'« individuelle », mais sans toutefois vouloir dire « solitaire ». Car si l'auditeur fait ici *face aux comptes* qu'il doit valider, il se trouve dans le même temps *confronté aux audités,* supposés lui fournir les informations dont il a besoin.

Ensuite, dès qu'il possède un minimum d'expérience et accède au rang de chef de mission, un auditeur prend également en charge le management de ses subordonnés.[6] Il doit alors notamment leur indiquer les différentes sections qu'ils devront auditer, leur fournir toutes les indications utiles à leurs contrôles, répondre à leurs éventuelles questions, effectuer la revue de l'ensemble de leurs travaux, et procéder à leur évaluation. Nous qualifierons de « managériale » cette dimension du travail à accomplir. A notre sens, celle-ci comprend les modes et les techniques de management adoptés par les responsables du cabinet, qui, comme les autres, sont aussi des praticiens.

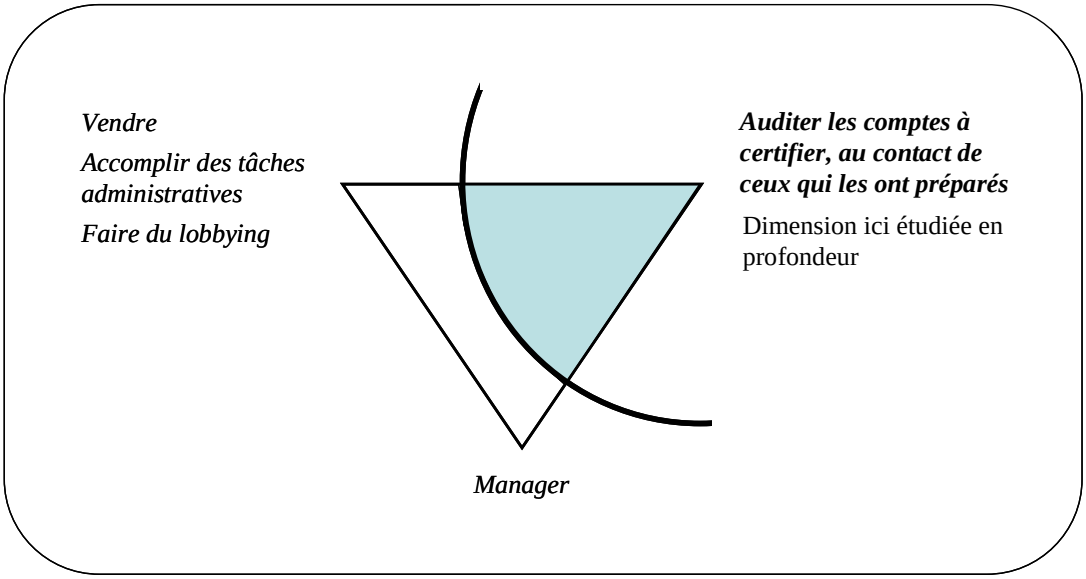
Lorsqu'ils deviennent managers, les auditeurs découvrent par ailleurs la dimension « administrative » de leur métier. Ils doivent alors s'assurer de la correcte facturation de leurs clients, relancer ceux qui ne paient pas dans les temps, etc. S'ajoute très vite à cela une dimension « commerciale », consistant à négocier les honoraires des missions d'audit et à vendre certaines prestations. On peut enfin penser au travail que les associés doivent accomplir pour peser sur certaines décisions des pouvoirs publics, des organes de leur profession ou des organismes de normalisation comptable (dimension qualifiable de « lobbyiste »), et l'on pourrait ajouter à cette liste de nombreux autres éléments.

Pour qui prend l'option de privilégier la profondeur de l'analyse, au sacrifice de l'étendue du champ couvert, plusieurs de ces dimensions-là pourrait chacune faire l'objet d'une thèse en soi. Nous avons donc dû faire un choix, et celui-ci s'est porté de manière assez naturelle sur la première des dimensions que nous avons identifiées, relative au contrôle des comptes mené de façon « individuelle » auprés des audités. En effet, même si tout se tient, et s'il est du reste très simplificateur de découper comme nous l'avons fait le travail des auditeurs en dimensions « séparées », l'activité de ces professionnels tournée vers le contrôle des états financiers constitue, nous semble-t-il, le cœur même du métier. Auditer, ne consiste pas en priorité à manager, à faire de l'administratif, à négocier des

[6] Une équipe d'audit légal comprend au moins un associé signataire, responsable des conclusions de l'intervention, et selon les cas un ou plusieurs managers (au moins 5 années d'expérience), un ou plusieurs superviseurs ou seniors 3 (4 ans d'expérience), un ou plusieurs chefs de mission supérieurs ou seniors 2 (3 ans d'expérience), un ou plusieurs chefs de mission ou seniors 1 (2 ans d'expérience), un ou plusieurs assistants confirmés ou assistants 2 (1 an d'expérience), un ou plusieurs assistants débutants ou assistants 1 (première année d'expérience), et un ou plusieurs stagiaires.

honoraires, ou s'adonner au lobbying, mais bien d'abord à valider des comptes, au contact de ceux qui les ont préparés. Ceci, bien sûr, ne signifie pas que les autres dimensions du travail ne méritent pas qu'on s'y attarde. Loin s'en faut. Nous avons par exemple été très sensible à la question du management pratiqué au sein des équipes et du cabinet. Manager fait en effet intégralement partie du travail des auditeurs légaux, et les conséquences que peut avoir le management sur la qualité des audits réalisés sont énormes. Il n'en reste pas moins que pour bien penser cette « dimension »-là du travail, comme toutes les autres, il faut d'abord avoir acquis de l'activité du contrôle des comptes auprès des audités une compréhension suffisamment profonde, et c'est ce que nous avons donc tenté de faire (figure 0.1).

Figure 0.1- La dimension ici étudiée du travail de l'auditeur parmi les autres dimensions existantes



Nos résultats de recherche sont présentés dans la seconde partie de notre thèse. L'audit, nous l'avons dit, est une pratique fortement codifié, pouvant pour cette raison sembler tout à fait transparente. Qui prend aujourd'hui connaissance des règles, normes, techniques et autres procédures imposées aux auditeurs, ne peut pas ne pas se faire du travail de ces professionnels l'idée d'une activité obéissant aux strictes lois de la logique. Auditer, se dit-on à la lecture des documents officiels, c'est raisonner froidement, de

manière algorithmique, comme pourrait le faire un ordinateur. On ne saurait toutefois se tromper davantage, car un ordinateur calcule certes vite et bien, mais il ne ressent rien. Or, si les auditeurs passent effectivement de nombreuses heures à additionner, soustraire, multiplier et diviser, le premier objet de leur travail, ce sont certaines de leurs émotions, et non les comptes qu'ils cherchent à valider. Ils n'ont pas, en effet, à produire les états financiers soumis à leur attention, mais à porter un jugement sur leur qualité, et ce jugement tient bien davantage de l'affect que de la certitude mathématique. Pentland (1993) est à ce sujet très éclairant lorsqu'il écrit qu'émettre une opinion sur des comptes, c'est affirmé que l'on éprouve à leur égard un *sentiment* de confort suffisamment puissant. Ce confort, toutefois, fondé sur le travail de vérification accompli, n'est que le résultat d'un processus de transformation long et difficile. Tant que ce processus n'a pas été conduit jusqu'à son terme, c'est une certaine forme de peur qui ne cesse d'habiter les auditeurs. Ainsi avons-nous cherché à comprendre l'objet de cette peur, ses racines, et le rôle qu'elle peut jouer dans le travail des commissaires aux comptes **(Chapitre 5)**.

Comme nous le verrons, envisager le travail de ces professionnels sous cet angle s'avère particulièrement fécond. Cela permet notamment d'éclairer une autre dimension clé de leur activité, à savoir le travail qu'ils réalisent en direction des membres des entités contrôlées. Certains des textes qui régissent la pratique du commissariat aux comptes s'appliquent à faire de l'audité un acteur totalement inoffensif. A leur lecture, il est difficile d'imaginer que celui-ci puisse faire obstacle à la mission des auditeurs. Aussi ne peut-on qu'être surpris lorsqu'on accompagne ces professionnels sur le terrain. C'est en effet dans le domaine des relations auditeur-audité que le contraste entre la théorie et la pratique est sans doute le plus saisissant : sur le papier, l'auditeur est omnipotent, incorruptible, et ses interlocuteurs doivent passer sous ses fourches caudines s'ils veulent éviter les ennuis ; dans les faits, ceux-ci peuvent toujours, s'ils le désirent, nuire en toute impunité à la compétence, à l'indépendance et à la santé du commissaire aux comptes. Leur pouvoir de résistance (Crozier et Friedberg, 1977) est énorme. Ce pouvoir ne poserait cependant nul problème si les membres des entités contrôlées étaient à la base demandeurs d'audit. Or, tel n'est pas le cas. De prime abord, ils craignent la venue des auditeurs : les perçoivent comme autant de trouble-fêtes potentiels. S'ils veulent avoir une chance de travailler dans de bonnes conditions, ceux-ci doivent donc s'appliquer à

modifier cette perception première. Transformer les audités en clients de leur intervention est en ce qui les concerne une obligation implicite : un enjeu d'efficacité et de santé. Afin d'y parvenir, les commissaires aux comptes adoptent diverses attitudes, mais beaucoup jugent toutefois la chose impossible. Développer un tel savoir-faire nécessite en effet de mener une réflexion de fond sur le travail des comptables et sur celui des auditeurs, à laquelle ces derniers sont insuffisamment conviés. Nous verrons pourquoi **(Chapitre 6)**.

Enfin, après avoir rappelé que la mission des auditeurs légaux a pour but ultime de maintenir la « paix » au sein de la communauté économique et financière, nous montrerons que les commissaires aux comptes, pour y parvenir, doivent ne rien laisser paraître de ce qu'ils accomplissent sur le terrain. Ceci fait partie de leur travail réel. Celui-ci n'est pas transparent, mais le mythe qui veut qu'il le soit lui est essentiel. Ce que les auditeurs cachent, leur « secret professionnel », est plus important que ce qu'ils révèlent. L'ignorance dans laquelle ils maintiennent les acteurs compte davantage que le savoir qu'ils leur délivrent. Éclaircir ce mystère nous conduira à étudier les rapports que l'audit entretient, non pas, comme on le croit, avec la science, mais avec le sacré archaïque, et nous défenderons l'idée que les auditeurs peuvent être vus comme des *pharmakoi* modernes : des boucs émissaires **(Chapitre 7)**.

Figure 0.2 – Structure de la thèse

Partie 1
Transparence par l'audit, transparence de l'audit :
une illusion à dissiper

Chapitre 1

Transparence par l'audit, transparence de l'audit :
l'audit tel qu'on le voit

Chapitre 2

Transparence par l'audit, transparence de l'audit :
un effet d'optique

Chapitre 3

En quoi consiste le travail réel des
auditeurs légaux ?

Chapitre 4

Une démarche clinique
menée sur le terrain

Partie 2
Une étude empirique du travail des auditeurs légaux

Chapitre 5

L'audit légal ou le salaire de la peur

Chapitre 6

Savoir transformer l'audité en un client :
un enjeu d'efficacité et de santé,
une affaire de conception du métier

Chapitre 7

Des choses cachées…

PREMIERE PARTIE

Transparence par l'audit, transparence de l'audit : une illusion à dissiper

ꕥ ꕥ ꕥ

L'audit légal est d'abord une promesse : celle de la transparence. De cette transparence qui conduit ceux dont elle rend les pratiques visibles à bien se comporter, à ne pas tricher, à adopter un comportement éthique et responsable. De cette transparence qui ne permet pas aux incompétents de dissimuler leurs lacunes. De cette transparence, donc, qui constitue l'instrument considéré comme le plus efficace pour prévenir la violence. Ce que l'audit est supposé rendre transparent, c'est l'activité de reddition de comptes des dirigeants d'entreprise, et tout mène à penser que le travail des auditeurs légaux est lui-même d'une totale transparence **(Chapitre 1)**.

La transparence *de* et *par* l'audit n'est toutefois selon nous qu'un effet d'optique : une illusion causée par l'adoption d'une certaine perspective théorique. Voir en l'audit une pratique transparente, c'est assimiler la prescription à une description, et adopter en cela une optique qualifiable de taylorienne. *L'ergonomie de l'activité* – dont nous avons fait notre cadre de référence – soutient cependant que le *travail réel* (ce qui est fait sur le terrain) diffère systématiquement de la *tâche prescrite* (le devoir faire officiel) ; que même très fortement codifiée et contrôlée, une pratique n'en est pas pour autant transparente. **(Chapitre 2)**

D'où notre question de recherche : *en quoi consiste le travail réel des auditeurs légaux ?* Les études conduites par les tenants du courant critique « alternatif » de la littérature d'audit apportent en la matière certains éclairages intéressants. Ces études reposent toutefois dans leur écrasante majorité sur la conduite d'entretiens et non sur l'observation des pratiques. Or, l'analyse du travail réel telle que nous la concevons exige d'observer les acteurs travailler en contexte **(Chapitre 3)**. Au moyen d'une démarche clinique, nous avons donc accompagné sept équipes d'audit d'un « *Big Four* » chez leurs clients, durant 50 jours au total. **(Chapitre 4)**

Chapitre 1

Transparence par l'audit, transparence de l'audit : l'audit tel qu'on le voit

ꕥ ꕥ ꕥ

> *On dit […] [que Gygès] était berger, aux gages de celui qui alors dirigeait la Lydie ; et qu'après qu'une forte pluie se fut abattue, causant un glissement de terrain, un endroit de la terre se déchira et que s'ouvrit une béance dans le lieu où il faisait paître. La voyant, il s'émerveilla, et y descendit ; et il y aurait vu, parmi d'autres merveilles que rapporte l'histoire, un cheval de bronze évidé, percé d'ouvertures. S'y penchant, il aurait vu que s'y trouvait un cadavre, apparemment plus grand que n'aurait été un homme, et qui ne portait rien, si ce n'est, à la main, une bague en or. Il s'en serait emparé, et serait ressorti. Or, comme avait lieu le rassemblement habituel aux bergers, destiné à rapporter chaque mois au roi l'état des troupeaux, lui aussi y serait venu, portant la bague en question. S'étant assis avec les autres, il aurait tourné par hasard le chaton de la bague vers […] l'intérieur de sa main, et dès lors serait devenu invisible pour ceux qui siégeaient à côté de lui, et qui dialoguaient à son sujet comme s'il avait été parti. Il s'en serait émerveillé, et manipulant la bague en sens inverse, aurait tourné le chaton vers l'extérieur, et une fois le chaton tourné, il serait redevenu visible* […]. *Dès qu'il s'en serait aperçu, il aurait fait en sorte d'être parmi les messagers qui allaient auprès du roi, et une fois là-bas, ayant commis l'adultère avec la femme du roi, aurait comploté avec elle pour tuer le roi et ainsi s'emparer du pouvoir.*
>
> Platon, 1993

Tout au long de notre vie, nous attendons de la part d'autres individus qu'ils répondent à certaines de nos exigences, et nous préoccupons généralement de savoir si tel est bien le cas. Parfois, nous pouvons aisément en juger par nous-mêmes, de visu. Il arrive cependant aussi que cela nous soit impossible. Faisons-nous alors confiance à ceux dont les performances nous importent ? Autrement dit, prêtons-nous aux acteurs dont dépend notre satisfaction la capacité et la volonté d'agir selon nos désirs[7] ? Il se peut. Toutefois, est-il vraiment raisonnable de se fier aux gens qui, tel Gygès, peuvent opérer à l'abri des regards, donc à l'abri des sanctions ? A leur sujet, une certaine méfiance, plutôt qu'une

[7] Nous nous référons ici à la définition de la confiance proposée par Mayer *et al.* (1995).

confiance aveugle, ne devrait-elle pas être toujours de rigueur ? Tel est, en tout cas, le point de vue soutenu par la théorie de l'agence, dont le succès tient sans doute en partie au fait qu'elle reflète en cela l'avis du plus grand nombre.

Selon cette théorie, l'Homme est égoïste par nature, et les individus poursuivent, la plupart du temps, des objectifs divergents. En conséquence, un acteur appelé *agent*, dont les réalisations intéressent un autre acteur qualifié de *principal*, risque toujours, s'il peut agir sans être vu, de trahir par *opportunisme* les espoirs dont il fait l'objet. Il peut ne pas être capable d'accomplir ce qu'on lui demande et laisser pourtant croire le contraire (risque de *sélection adverse*), ou ne pas vouloir faire l'effort qu'on attend de sa part et feindre cependant de travailler durement (risque de *hasard moral*). En conséquence, si l'agent bénéficie de fait d'un certain crédit aux yeux du principal qui choisit de lui *confier* une mission, il est aussi quelqu'un dont il faut douter : entre lui et son mandant, une subtile relation de confiance/méfiance doit être gérée. Pour cela, le principal dispose logiquement de deux solutions : il peut, d'une part, tenter de faire converger ses intérêts et ceux de son mandataire, et/ou, d'autre part, s'attacher à rendre l'activité de cette personne tout à fait transparente.[8]

Au sein du monde économique et financier, l'audit légal constitue précisément l'un des principaux mécanismes officiellement destinés à produire de la transparence. Couplé aux normes comptables dont il a pour mission de garantir le respect, il est supposé faire toute la lumière sur l'activité des dirigeants d'entreprises, et les décourager ainsi de fauter (section 1.). Fortement codifié et contrôlé, il semble lui-même ne rien pouvoir cacher de la manière dont il est pratiqué (section 2.). La plupart des recherches académiques qui le prennent pour objet travaillent dans ce sens-là (section 3.).

[8] Pour une présentation plus complète de la théorie de l'agence, voir par exemple Eisenhardt (1989).

Section 1.
La normalisation comptable et l'audit légal, au service de la transparence

1. De la méfiance envers les dirigeants à l'exigence de transparence

Dans les relations qu'un dirigeant d'entreprise entretient avec les diverses parties prenantes de son organisation, celui-ci occupe fréquemment la position de l'agent, et travaille, le plus clair de son temps, à l'abri des regards. A son doigt, pourrait-on dire, brille un anneau de Gygès. En conséquence, bien qu'on lui fasse suffisamment confiance pour le charger de diriger une structure, il est impératif, dans la perspective de la théorie de l'agence, de contenir l'opportunisme dont il pourrait éventuellement faire preuve.

Au sein du dispositif de contrôle mis en œuvre pour ce faire, la comptabilité dite générale ou financière occupe un rôle de tout premier plan. Elle permet en effet d'offrir aux partenaires de l'entreprise une représentation chiffrée de cette dernière, ceci par l'intermédiaire de comptes, ou états financiers. Ces comptes comprennent notamment le bilan, le compte de résultat et l'annexe. Le bilan consiste en une description du patrimoine de la firme à un instant donné. Le compte de résultat mesure et analyse la variation de ce patrimoine au cours d'une période de temps définie. L'annexe commente et complète les informations fournies par le bilan et le compte de résultat. Ensemble, ces documents sont supposés donner de la réalité économique des organisations une image fidèle. Ils doivent ainsi permettre à leurs lecteurs-utilisateurs d'évaluer et donc de contrôler le travail accompli par les chefs d'entreprises, et de prendre leurs décisions sans risquer d'être trompé par ces derniers. En bout de course, la comptabilité sert de la sorte une valeur fondamentale : la paix sociale, le vivre ensemble (Colasse, 1997a, 1997b).

Cependant, comment juger de la fiabilité d'un jeu de comptes donné lorsqu'on n'a pas été soi-même témoin des faits que ces comptes sont censés rapportés ? Evaluer la qualité d'une traduction sans disposer du texte original est, bien sûr, chose impossible. Or, les états financiers d'une organisation sont établis sous l'autorité même de celui qu'on cherche à contrôler – à savoir le dirigeant –, et l'on voit mal pourquoi l'éventuel opportunisme que l'on prête à ce dernier se muerait soudainement en une probité sans

faille, lorsque vient pour lui le moment de rendre des comptes. Pour que les documents comptables puissent contenir les possibles errements du patron, encore faut-il qu'ils n'en soient pas eux-mêmes la victime. En d'autres termes, si l'on veut réduire le risque que l'activité de reddition de comptes n'éclaire pas correctement les réalisations du chef d'entreprise, cette activité doit, pour commencer, être elle-même rendue tout à fait transparente.

2. La transparence, par la normalisation comptable et l'audit légal

Comment rendre tout à fait transparente l'activité de reddition de compte des dirigeants d'entreprises ? Une solution a peu à peu été mise en place pour rendre la chose possible : les pratiques productrices de comptes jugés fidèles ont été identifiées, et sont aujourd'hui codifiées sous la forme de principes, de normes, et de procédures à respecter (2.1). Le travail de comptabilisation réalisé au sein d'une entité donnée est jugé transparent s'il se conforme aux règles ainsi déterminées. Garantir cette conformité – c'est-à-dire rendre transparente l'activité de reddition de comptes – constitue le cœur-même de la mission des auditeurs légaux (2.2.).

2.1. La normalisation : de la transparence du chemin menant à l'image fidèle[9]

De multiples principes et normes comptables encadrent aujourd'hui la production des états financiers. La normalisation de la comptabilité est le produit de divers dispositifs institutionnels (2.1.1.) dont les productions s'appuient sur certaines théories scientifiques (2.1.2.). Les normes comptables qu'ils élaborent ont vocation à être de plus en plus nombreuses et détaillées (2.1.3.). Appliquées de bonne foi, elles sont censées permettre de produire une image fidèle de la réalité économique des entreprises (2.1.4.).

2.1.1. Les dispositifs institutionnels de normalisation

Les systèmes de normalisation comptable varient d'un pays à l'autre. En France, comme le souligne Colasse (1997a, p.2719), la codification de l'activité comptable remonte à une ordonnance de Colbert promulguée en 1673, appelée Code Savary. La réglementation et

[9] Le contenu de cette sous-partie est principalement tiré de Colasse (1997a, 2000, 2005a et b).

la normalisation de la comptabilité ne prennent cependant toute leur ampleur dans notre pays qu'à partir de 1947, année de publication de la première édition du Plan Comptable Général (PCG). En 1957, 1982 et 1999, ce document – aujourd'hui élaboré par le CNC (Conseil National de la Comptabilité) – est révisé.[10,11] En 1983, afin de donner suite à une directive européenne sur la structure et le contenu des comptes annuels, le Parlement français vote une loi qualifiée de « *loi comptable* ». Cette loi est rapidement suivie d'autres textes législatifs, décrets, et arrêtés. Un véritable droit de la comptabilité prend ainsi forme et se développe. Depuis le 1er janvier 2005, suite à un règlement de la Commission européenne, les sociétés françaises faisant appel public à l'épargne doivent présenter leurs comptes consolidés selon les normes IAS/IFRS (International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards) produites par l'IASB (International Accounting Standards Board) ; les sociétés non cotées peuvent faire de même si elles le désirent ; les comptes individuels, en revanche, continuent d'être régis par le PCG ; celui-ci ne cesse néanmoins de s'aligner sur les normes internationales.[12]

2.1.2. Les fondements théoriques de la normalisation comptable

Pour normaliser la comptabilité, les dispositifs institutionnels se sont appuyés, dans un premier temps, sur un ensemble de théories qualifiées de classificatoires (2.1.2.1.), avant d'opter, dans un second temps, pour des approches dites normatives (2.1.2.2.).

2.1.2.1. Les théories comptables classificatoires

Fondées sur une démarche inductive, les théories classificatoires visent à dévoiler, à expliciter et à classifier les principes au fondement de la pratique comptable. Développées aux États-Unis de la fin des années 1930 au début des années 1970, elles influencent à

[10] L'édition de 1982 est également complétée et mise à jour en 1986.

[11] Le PCG de 1947 était le fruit du travail de la Commission de normalisation des comptabilités, et celui de 1957, le produit du Conseil supérieur de la comptabilité. Le premier PCG élaboré par le CNC est celui de 1982. Depuis la loi du 06/04/1998 qui fonde le CRC (Comité de la réglementation Comptable), les normes du CNC reçoivent leur force réglementaire de ce nouvel organisme.

[12] Comme le souligne Colasse (2005b, p.7) : « *Cet alignement a pris la forme de trois règlements du CRC introduisant dans le PCG des définitions et des procédures directement issues du cadre conceptuel (1989) et des normes de l'IASC/IASB* ».

l'époque la définition des US-GAAP (Generally Accepted Accounting Principles).[13] La première du genre est celle de Paton (1936), commandée par l'AAA (American Accounting Association), et intitulée *A tentative statement of accounting principles underlying corporate financial statements* (« *Une tentative d'établissement des principes comptables sous-tendant l'élaboration des états financiers d'entreprises* »).[14] On pourrait également citer le travail de Moonitz (1961), réalisé à la demande de l'AICPA (Accounting Institute of Certified Public Accountants), et titré *The basic postulates of accounting* (« *Les postulats fondamentaux de la comptabilité* »).[15,16]

En France, le premier ouvrage dédié aux principes comptables paraît en 1981 à l'initiative de l'OECCA (Ordre des Experts-Comptables et Comptables Agréés). D'autres classifications sont ensuite développées, dont celle de Lassègue, particulièrement détaillée (1996).[17] Colasse (1997a) en propose également une, que nous exposons ici pour son caractère synthétique. Selon lui (1999, pp.2721-2722), si l'on considère la comptabilité comme un instrument de modélisation de l'entreprise, on peut classer les principes comptables en deux catégories, et distinguer ainsi des principes d'observation et des principes de mesure. Les premiers, comme leur nom l'indique, ont pour objet de définir le

---

[13] Normes comptables états-uniennes.

[14] L'étude de Paton identifie six principes fondamentaux : (1) le principe de l'entité ; (2) le principe de continuité ; (3) le principe du bilan comme expression du patrimoine de l'entreprise ; (4) le principe monétariste ; (5) le principe des coûts historiques ; (6) le principe de l'identification des produits.

[15] L'AICPA est aux Etats-Unis l'équivalent de l'Ordre des experts-comptables français.

[16] Comme l'indique Colasse (2000, p.1235) : « *Dans cette étude, Moonitz identifie quatorze postulats fondamentaux qu'il classe en trois catégories : des postulats relatifs à l'environnement des entreprises (une économie fondée sur des échanges monétaires entre des agents autonomes dotés d'un patrimoine propre) ; des postulats définissant l'objet et le domaine de la comptabilité (la production périodique d'états financiers établis par référence au marché) ; des postulats exprimant des hypothèses ou des contraintes opératoires (continuité d'exploitation, objectivité, permanence des méthodes, stabilité de la monnaie, bonne information)* ».

[17] Comme le souligne Colasse (2000, p.1236) : « *dans la onzième édition de l'ouvrage* [*de Lassègue*] *(1996, p.252-254), cette classification ne comporte pas moins de cinquante-trois principes répartis en deux catégories, selon qu'ils concernent la forme (vingt et un principes) ou le fond (trente-deux principes) de la comptabilité* ».

champ d'observation du comptable. Trois principes relèvent de cette catégorie-là : le principe de l'entité, le principe du découpage du temps, et le principe de continuité. Selon le principe de l'entité, il convient de bien circonscrire les frontières patrimoniales de l'organisation dont on veut arrêter les comptes. Selon le principe du découpage du temps, on établit les états financiers à périodes fixes, traditionnellement tous les ans. Selon le principe de continuité, on doit, pour évaluer le patrimoine de la firme, faire l'hypothèse que celle-ci poursuivra ses activités dans un avenir prévisible (si cette hypothèse n'est pas réaliste, il convient alors de recourir aux valeurs de liquidation). La *mesure* des composantes de l'entreprise obéit, de même, à trois principes : le principe monétariste, le principe du coût historique, et le principe de prudence.[18] Selon le principe monétariste, il faut user de la monnaie pour quantifier les éléments à comptabiliser. Selon le principe du coût historique, ces éléments doivent être valorisés à leur coût d'acquisition ou de revient constaté au moment de leur entrée dans le patrimoine. Si la valeur vénale de ces biens (leur prix de revente) est inférieure à leur coût historique lorsqu'on arrête les comptes, c'est toutefois cette valeur-là qui doit être retenue, selon le principe de prudence.

Les théories classificatoires présentent cependant certaines limites. Ainsi, les listes de principes et les critères de classement qu'elles retiennent varient d'un auteur à l'autre, et l'ensemble qu'elles forment manque donc de cohérence. Même au sein d'une théorie donnée, il existe souvent des contradictions entre les principes énoncés. A partir des années 1950, certains chercheurs y voient le signe de l'éclatement et de l'irrationalité des pratiques comptables existantes ; ils concluent à l'inadéquation de la méthode inductive sur laquelle reposent les approches classificatoires, et développent en réaction des théories concurrentes, qualifiées de normatives. Un chercheur australien, Chambers, ouvre la voie.

[18] Le principe consistant à comptabiliser les actifs et passifs des organisations à leur juste valeur, dont on parle beaucoup depuis un certain temps, conduira cependant à l'abandon du principe de coût historique et du principe de prudence.

2.1.2.2. Les théories comptables normatives

En 1955, dans un article intitulé "Blueprint for a theory of accounting" (« *Projet pour une théorie de la comptabilité* »), Chambers définit les fondements d'une nouvelle approche. Selon lui, une théorie comptable doit se déduire d'un certain nombre d'hypothèses posées *a priori*, relatives à l'entreprise, à ses objectifs et à son environnement, et se voir imposée aux praticiens comme norme à suivre dans un contexte qui correspond à ces hypothèses-là. A la fin des années 1950 et au cours de la décennie suivante, de multiples théories de ce type voient le jour, et retiennent l'attention du normalisateur états-unien. Le FASB (Financial Accounting Standards Board) choisit ainsi d'adopter une démarche déductive, et se dote pour cela d'un cadre conceptuel. En 1989, l'IASC (International Accounting Standards Committee),[19] producteur des normes internationales, fait de même. Selon le FASB, un cadre conceptuel est un « *système cohérent d'objectifs et de principes fondamentaux liés entre eux, susceptible de conduire à des normes solides et d'indiquer la nature, le rôle et les limites de la comptabilité financière et des états financiers* » (FASB, 1976). Comme le souligne Colasse (1997a, p.2725) :

> *Ainsi défini, un cadre conceptuel est conçu comme un guide théorique pour l'élaboration des normes comptables et, à travers celles-ci, la définition des pratiques. Dans la mesure où les principes comptables sont spécifiés et articulés en fonction d'objectifs assignés* a priori *à la comptabilité et aux états financiers, il devrait y avoir moins de contradictions entre eux.*

Les cadres conceptuels du FASB et de l'IASC/IASB postulent « *un environnement au sein duquel les marchés financiers jouent un rôle majeur en matière de financement des entreprises et où les investisseurs (actionnaires et créanciers) sont les principaux destinataires de l'information comptable qu'elles produisent* » (Colasse, 2000, p.1237). Dans un cas comme dans l'autre, la justification est la même : « *Comme les investisseurs sont les apporteurs de capitaux à risque de l'entreprise, la fourniture d'états financiers qui répondent à leurs besoins répondra également à la plupart des besoins des autres utilisateurs susceptibles d'être satisfaits par des états financiers* » (cadre conceptuel de l'IASC/IASB, 1989, §10, cité par Colasse, 2005b, pp.7-8).

[19] En 2001, l'IASC est devenu l'IASB (International Accounting Standards Board).

2.1.3. Des normes comptables de plus en plus nombreuses et détaillées

Comme nous l'avons vu, la normalisation de la comptabilité procède de la méfiance qu'inspirent les dirigeants d'entreprises. Sa fonction est de réduire autant que faire se peut leur marge de manœuvre en matière de reddition de comptes. Les normes comptables ont pour cela vocation à devenir, au fil du temps, de plus en plus nombreuses et détaillées. La normalisation par les principes, relativement lâche, et la normalisation par les règles, extrêmement précise, ne renvoient pas selon nous à des logiques opposées, mais à deux étapes successives d'un même processus historique. D'abord assez générales, les normes produites par le FASB sont ainsi devenues, au fil du temps, de plus en plus contraignantes, et il faut parier, avec Colasse (2005a, p.33, note n°6), que celles de l'IASB connaitront sans tarder la même évolution.

2.1.4. Régularité, sincérité et image fidèle

Les principes et les normes comptables que nous avons évoqués jusqu'ici sont dits de modélisation : ils visent à mettre en lumière le chemin à suivre pour atteindre l'objectif d'image fidèle de la comptabilité. Leur correcte application semble donc essentielle, et fait pour cette raison l'objet de deux principes supplémentaires, qualifiés de principes éthiques : le principe de régularité d'une part, et le principe de sincérité d'autre part.

Selon le principe de régularité, le respect des normes comptables revêt un caractère obligatoire. Ces dernières ne constituent pas une simple référence que l'on pourrait choisir d'ignorer : sauf exception, il n'est pas question d'y déroger ; elles doivent être appliquées à la lettre. Ceci, toutefois, ne suffit pas. En effet, pour comptabiliser un événement donné, il arrive que plusieurs solutions puissent être envisagées. Il faut donc non seulement respecter les normes, mais aussi le faire de bonne foi, sans montrer de mauvaise volonté, sans chercher à mentir, et choisir ainsi celles qui reflèteront au mieux la réalité économique de l'entreprise, au lieu de la déformer. Tel est le principe de sincérité. Respectés, ces deux principes sont censés garantir l'atteinte de l'objectif d'image fidèle. En son titre I, le PCG 1982 indiquait ainsi : « *A effet de présenter des états reflétant une image fidèle de la situation et des opérations de l'entreprise, la comptabilité doit satisfaire, dans le respect de la règle de prudence, aux obligations de régularité et de sincérité* ». Navarro mène à ce sujet le raisonnement suivant (2004, p.2) :

> *Si l'on considère que donner une image fidèle est la finalité poursuivie par les comptes annuels, et plus généralement par la comptabilité, la régularité et la sincérité apparaissent nécessairement comme des moyens de l'atteindre. C'est parce qu'ils seront réguliers et sincères qu'ils donneront une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité. La possibilité de dérogation introduite à l'alinéa 3 de l'article L.123-154 du C.com. et à l'alinéa 2 de l'article 120-2 du PCG 1999 en est la plus parfaite illustration. Ainsi, lorsque dans des cas exceptionnels, l'application d'une règle ou d'une prescription se révèle impropre à donner une image fidèle, il peut y être dérogé. Cela signifie* a contrario *que, dans des cas non exceptionnels, l'application des règles ou prescriptions comptables conduit à l'image fidèle. Etant donné que cette application ne peut se concevoir que dans le respect de la régularité et de la sincérité – puisque la régularité s'attache aux règles en vigueur et la sincérité à l'application de ces règles conformément à l'alinéa 1 de l'article 120-1 – dans des cas non exceptionnels ce respect permet de donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité. […].Il faut donc considérer la régularité et la sincérité comme des principes dont les impératifs conduiront à l'image fidèle.*

2.2. L'audit légal : pour la transparence des pratiques comptables effectives

Comme nous l'avons vu, lorsque les principes de régularité et de sincérité sont respectés, les états financiers d'une organisation sont supposés refléter la réalité économique de cette dernière. Élaborer un jeu de comptes de manière transparente, c'est se conformer à ces deux principes-là, et garantir cette transparence revient donc à faire en sorte que tel soit bien le cas. Telle est, précisément, l'essentiel de la mission dévolue aux auditeurs légaux. Cette mission est définie par le législateur (2.2.1.), qui en impose la tenue à de nombreux types d'entités (2.2.2).

2.2.1. La mission des auditeurs légaux

L'apparition de l'audit légal date du milieu du XIXe siècle (Power, 1999, pp.16-17). En France cette pratique naît ainsi avec la loi du 23 mai 1863 créant les sociétés à responsabilité limitée, rapidement remplacée par celle du 24 juillet 1867 relative aux sociétés anonymes[20] (Mikol, 2006, p.134). A l'époque, cependant, les auditeurs ont alors pour mission principale de détecter la fraude (Lee, 1986, Power, 1999, p.21) et leur

[20] Auparavant, comme le souligne Mikol (2006, p.134) « *des fonctions de surveillance étaient parfois prévues par les statuts de certaines sociétés qui obligeaient la nomination de commissaires ou de commissions pour la vérification des comptes* », mais il n'existait pas d'obligation légale en la matière.

pratique ne ressemble guère à celle que nous connaissons aujourd'hui. Pour voir l'audit légal se moderniser et gagner peu à peu sa forme actuelle, il faut attendre les années 1930-1940. Dans notre pays, cette modernisation est amorcée par l'adoption du décret-loi du 8 août 1935, modifiant la loi de 1867. Les réformes les plus décisives sont ensuite introduites par la loi du 24 juillet 1966 relative aux sociétés commerciales, par le décret du 12 août 1969 pris en application de ce texte (modifié le 27 mai 2005), et par la loi du 1er août 2003, dite loi de sécurité financière (LSF) (Mikol, 2006, p.134).[21]

Depuis la loi de 1966, les auditeurs légaux français portent le nom de commissaires aux comptes, et l'audit conduit par ces professionnels comprend une mission dite générale et, le cas échéant, certaines interventions connexes. La mission générale des commissaires aux comptes inclut elle-même deux volets : une mission d'audit financier conduisant à la certification d'une part – aujourd'hui plus simplement nommée mission d'audit –, et quelques vérifications et informations spécifiques d'autre part.[22] Nous nous concentrerons ici sur la mission de certification, premier volet de la mission générale.

Cette mission de certification porte sur les comptes annuels individuels et – s'il en existe et s'ils sont publiés – sur les comptes consolidés, ou comptes de groupe. Ses termes sont précisés par l'article L.823-9 du Code de commerce (alinéas 1 et 2) :

> *Les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.*
>
> *Lorsqu'une personne ou une entité établit des comptes consolidés, les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes consolidés sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation.*

[21] La loi du 24 juillet 1966 et celle du 1er août 2003 figurent dans le livre II du Code de commerce.

[22] Dans les autres pays, les missions d'audit légal sont menées par des professionnels (appelés par exemple contrôleurs légaux dans les textes officiels de l'Union européenne) qui soit n'opèrent que l'audit financier conduisant à la certification, soit le complètent par d'autres tâches exigées par les lois des Etats ou par les instituts professionnels auxquels ils appartiennent.

L'opinion des commissaires aux comptes sur les comptes annuels est exprimée dans un rapport qualifié de *général*[23] ; celle qu'ils formulent à l'égard des comptes consolidés fait l'objet d'un rapport propre à ces derniers.[24] Ces deux rapports sont signés par l'auditeur responsable de la mission, et doivent également l'être, lorsque le mandat est accompli par un cabinet d'audit, par le représentant légal de cette structure. Ils sont ensuite transmis par leur(s) signataire(s) au siège social ou au lieu de la direction administrative de l'entité contrôlée, au moins quinze jours avant la date de l'assemblée générale (article L.225-115 du code de commerce, et D.139 du décret du 23 mars 1967). Après avoir été adressés aux propriétaires ou tenus à leur disposition, ils doivent être déposés au greffe du tribunal de commerce dans le mois qui suit l'assemblée (L.232-21).

L'opinion qu'ils contiennent peut prendre trois formes différentes : la certification pure et simple, la certification avec réserve, et le refus de certification. Lorsque tout va bien, une certification pure et simple est exprimée comme suit : « *Nous certifions que les comptes annuels sont, au regard des règles et principes comptables français, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice* ».[25]

Quand le commissaire aux comptes conteste le choix ou l'application des normes comptables utilisées par l'entité contrôlée (cas n°1), ou s'il n'a pu réaliser toutes les diligences nécessaires au bon exercice de son métier (cas n°2), il lui faut en revanche émettre une certification avec réserve, dite pour désaccord dans le premier cas, et pour limitation dans le second. Il doit alors opérer la description motivée et chiffrée des

[23] Le rapport général sur les comptes annuels comporte trois parties : 1) L'opinion sur lesdits comptes d'une part, parfois suivie d'observations ; 2) la justification des appréciations émises d'autre part ; 3) un compte rendu sur les vérifications et informations spécifiques enfin.

[24] Comme le rapport général sur les comptes annuels, le rapport sur les comptes consolidés comporte trois parties : 1) L'opinion sur lesdits comptes d'une part, parfois suivie d'observations ; 2) la justification des appréciations émises d'autre part ; 3) un compte rendu sur la vérification de la sincérité et de la concordance avec les comptes consolidés des informations données dans le rapport sur la gestion du groupe.

[25] Nous présentons ici et dans les paragraphes qui suivent les formulations utilisées dans le rapport général sur les comptes annuels. Le rapport sur les comptes consolidés contient des formulations légèrement différentes, puisqu'elles se réfèrent non au premier mais au second alinéa de l'article L.823-9 susmentionné.

désaccords ou limitations rencontrés, et formuler son opinion de la manière suivante : « *Sous cette (ces) réserve(s), nous certifions que les comptes annuels sont, au regard des règles et principes comptables français, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice* ».

Un refus de certification doit enfin se voir exprimé en cas de désaccord(s), de limitation(s), ou d'incertitudes graves et multiples, plaçant l'auditeur dans l'impossibilité de formuler une appréciation favorable sur la qualité des états financiers vérifiés. Le refus de certification pour désaccord contient la description motivée et chiffrée des points de divergence dénoncés, puis précise : « *En raison des faits exposés ci-dessus, nous sommes d'avis que les comptes annuels ne sont pas, au regard des règles et principes comptables français, réguliers et sincères et ne donnent pas une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice* ». Un refus de certification pour limitation et pour incertitudes offre une description des limitations ou des incertitudes déplorées, et conclut : « *En raison des faits exposés ci-dessus, nous ne sommes pas en mesure de certifier que les comptes annuels sont, au regard des règles et principes comptables français, réguliers et sincères et ne donnent pas une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice* ».

Parfois, l'opinion émise par le commissaire aux comptes est suivie d'observations, destinées à attirer l'attention du lecteur sur un point exposé dans l'annexe, et jugé nécessaire à une bonne compréhension du bilan et/ou du compte de résultat individuels ou consolidés. Comme nous l'avons vu, le respect des principes et des normes comptables doit normalement être garanti au sein des entreprises par la mise en œuvre de procédures de contrôle interne. Aussi les auditeurs légaux commencent-ils généralement par vérifier la pertinence et la correcte application de ces dernières. Cette vérification-là fait parfois l'objet d'une communication spécifique. Ainsi, depuis la loi de sécurité financière du 1er août 2003 modifiée par la loi Breton du 26 juillet 2005, le président du conseil d'administration d'une société cotée doit rendre compte, dans un rapport joint au rapport de gestion, des procédures mises en place dans sa structure pour assurer la fiabilité des

états financiers (C. com. art. L.225-37 pour les sociétés anonymes avec conseil d'administration et L.225-68 pour les sociétés anonymes avec conseil de surveillance), et il revient alors au commissaire aux comptes de présenter ses observations sur ce rapport-là (L.225-235) au moyen d'un autre rapport joint à son rapport général.

2.2.2. Les organisations soumises à l'audit légal

De nombreuses entités sont aujourd'hui tenues de nommer un ou plusieurs commissaires aux comptes, titulaires et suppléants.[26] Tel est, d'une part, le cas de toutes les sociétés par actions (sociétés anonymes, sociétés par actions simplifiées, sociétés en commandite par actions). Tel est également le cas des sociétés commerciales (sociétés à responsabilité limité, sociétés en nom collectif, sociétés en commandite simple), établissements publics à caractère industriel ou commercial (EPIC), et associations, dépassant deux des trois critères suivants (article 12 du décret du 23 mars 1967) : un total de bilan de 1,55 millions d'euros, un chiffre d'affaires hors taxes de 3,10 millions d'euros, un nombre moyen de salariés 50. Sont enfin assujetties à l'audit légal d'autres sociétés ou entités, de par leur activité ou certaines de leurs particularités, comme les établissements de crédit, les caisses d'épargne, les compagnies d'assurance, les fonds communs de placement, les fondations reconnues d'utilité publique, les chambres de commerce, les associations recevant une aide publique annuelle supérieure ou égale à 150 000 euros, les partis politiques subventionnés par l'Etat, etc.

Particularité française : les sociétés *astreintes* à la publication de comptes consolidés, certains établissements de crédit, certaines entreprises d'investissement, et les partis politiques assujettis à l'audit légal, ont l'obligation de désigner au moins deux commissaires aux comptes, qui doivent appartenir à des cabinets distincts ne faisant pas partie d'un même réseau. On parle alors de cocommissariat.

Le défaut de désignation régulière d'un ou plusieurs commissaires aux comptes peut avoir de lourdes conséquences, tant pour l'entité contrôlée que pour ses dirigeants. Il cause d'une part la nullité des délibérations prises par l'assemblée générale (C. com. art.

[26] L'article L.823-1 impose la nomination d'un commissaire suppléant pour chaque commissaire titulaire, Le suppléant a pour vocation de remplacer le titulaire en cas d'empêchement, de démission ou de décès.

L.820-3-1). Il constitue d'autre part une faute de gestion susceptible d'entrainer, en cas de faillite de la société, la condamnation de ses dirigeants au comblement de son passif social (CA Paris 18-11-1997 : RJDA 3/98 no 299). Il n'est enfin rien de moins qu'un délit. Comme le stipule l'article L.820-4 du Code de commerce :

> *Est puni d'un emprisonnement de deux ans et d'une amende de 30 000 euros le fait, pour tout dirigeant de la personne ou de l'entité tenue d'avoir un commissaire aux comptes, de ne pas en provoquer la désignation ou de ne pas le convoquer à toute assemblée générale (C. com. art. L.820-4, 1°).*

Pour résumer, imposé à de nombreux types d'entités, l'audit légal, couplé à la normalisation comptable, est supposé garantir une double transparence : transparence de l'activité de reddition de comptes d'une part (« les états financiers sont réguliers et sincères ») ; transparence de la réalité économique des organisations d'autre part (« ces documents donnent une image fidèle de la réalité économique de la structure contrôlée »). Par là-même, la pratique de l'audit légal est censée permettre à la comptabilité générale de remplir avec succès ses fonctions de contrôle, d'aide à la décision et de prévention de la violence. A condition, évidemment, que l'on puisse se fier aux commissaires aux comptes. Or, la question se pose.

Section 2.
L'audit légal, une pratique voulue transparente

Si pour contrôler les dirigeants d'entreprises, les parties prenantes des organisations s'en remettent aux auditeurs légaux, elles entretiennent aussi avec eux, comme avec les patrons, une relation d'agence qui n'est pas sans poser problème. Les auditeurs opèrent en effet – dans une large mesure au moins – sans être vus, formulent une opinion dont la qualité est inobservable par les tiers, et possèdent bien sûr des intérêts particuliers différents de ceux de leurs mandants. Peut-on, dès lors, leur faire confiance ? Qu'en est-il dans les faits ? Si les professionnels de l'audit légal ne bénéficiaient pas *de facto* de la confiance du public, cette pratique n'aurait pu s'imposer, tel qu'elle l'a fait, comme l'un des principaux mécanismes de la gouvernance d'entreprise. Pourtant, bien que le commissariat aux comptes jouisse d'une légitimité relativement forte, on assiste aussi à une profonde remise en cause du travail des auditeurs légaux, compromis dans le cadre de maintes affaires médiatisées. Pour souligner ce paradoxe, Power écrit par exemple : "*This is the great puzzle of financial auditing practice ; it has never been a more powerful and influential model of administrative control than now, at a time when many commentator talk of an auditing crisis*" (1999, p.9). Cette crise est aujourd'hui particulièrement aigüe. D'un point de vue historique cependant, elle ne constitue pas un phénomène nouveau. Comme le souligne Power (1999, p.26), l'histoire de l'audit légal est faite d'échecs successifs, et de critiques formulées à l'encontre de la profession. Depuis de nombreuses décennies, les auditeurs inspirent ainsi régulièrement la méfiance, notamment lorsque survient un scandale financier (1.) ; à chaque fois que cela se produit, on réclame que leur activité soit rendue plus transparente (2.).

1. Quand les auditeurs légaux en viennent à inspirer la méfiance

Lorsqu'une série de faillites retentissantes fait trembler les marchés financiers et semble indiquer que l'objectif d'image fidèle de la comptabilité n'est pas atteint dans les faits, les acteurs économiques, fébriles, tendent d'abord à s'accuser mutuellement du problème qui les heurte. Normalisateurs, auditeurs, managers, membres de comités d'audit, banquiers, analystes financiers, etc., commencent ainsi généralement par se blâmer les uns les autres.

Avec le temps, la méfiance en vient toutefois régulièrement à se polariser sur les auditeurs légaux. Lorsque tel est le cas, la responsabilité des autres protagonistes reste certes questionnée, mais le problème d'ensemble se trouve redéfini comme un problème d'audit. Si, par exemple, les dirigeants d'une entreprise en faillite sont suspectés d'avoir publié des états financiers trompeurs, ils sont certes critiqués, mais l'on finit par se demander pourquoi les auditeurs en charge du dossier n'ont pas détecté et/ou révélé leurs agissements, et l'ensemble de la profession de commissaire aux comptes en vient à être stigmatisé. Ainsi Power écrit-il :

> *[…] when things go wrong, someone has to take the blame. As informal methods of regulation have given way to increasing formalisation, auditing has been periodically drawn into the blame allocation process. Legal judgements are the most important part of that process but there are many others, not least of which is critical press comment. (Power, 1994, p.22)*
>
> *When companies collapse, for whatever reason, and have previously received a "clean" opinion from the auditors, public reaction focuses first on those auditors and the possibility of their failure. (Power, 1999, pp.25-26)*

Bien sûr, cette polarisation de la méfiance sur les auditeurs légaux n'est pas systématique. Elle s'observe néanmoins de manière régulière depuis de nombreuses décennies. Ainsi le président de l'ICAEW (Institute of Chartered Accountants of England and Wales), le premier chef comptable (Chief Accountant) de la SEC (Securities and Exchange Commission) et le vice président exécutif de l'AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) affirmaient-ils respectivement en 1885, 1940 et 1973 :

> *[…] in cases where […] frauds have been discovered, an immediate outcry is raised for the dismissal of the auditor. Without any careful investigation or enquiry into the facts, his utter ruin is decreed, and the whole profession is attacked and menaced. Audits performed by us are described as useless, wasteful and dangerous; as deceitful and fraudulent pretences; and as traps laid to catch fees and deceive confiding clients and the public. (Griffiths, 1885, p.27)*
>
> *If there occurs any event which tends to shake the public confidence, and if it gains sufficient attention, sooner or later the Government is likely to turn its attention to the problem. Such an unfortunate event occurred during the past year which has resulted in some critical comment regarding auditing procedures. Financial writers, congressmen, reformers, and others, some informed, and some uninformed, […] have been free with their suggestions and with their criticisms of the public accountants. (Blough, 1940, p.40)*

> *As long as investors suffer losses from a sudden and drastic drop in earning or the bankruptcy of a corporation which was widely regarded as a good investment, our [auditing] profession is going to be criticized in the news media. (Olson, 1973)*

Autrement dit, en temps de crise financière, les auditeurs sont souvent suspectés de ne pas mériter la confiance qu'on leur accorde. On ne voit plus en eux que de sombres descendants de Gygès, qui, pouvant opérer à l'abri des regards sans que la qualité de leur travail puisse être évaluée, profitent de cette situation pour assouvir leurs intérêts personnels au détriment de l'intérêt général. On exige alors que leur activité soit elle-même rendue plus transparente.

2. La codification et le contrôle de l'audit, pour plus de transparence

Comment rendre transparente l'activité des auditeurs légaux ? Comme nous l'avons vu, la transparence du travail de reddition de comptes est aujourd'hui supposée garantie par deux mécanismes clés : l'identification de normes à respecter d'une part, et le contrôle de la correcte application de ces normes d'autre part. Pour rendre la pratique de ce contrôle-là, c'est-à-dire de l'audit légal, elle-même tout à fait transparente, une solution identique est employée. Les règles, normes, méthodes et autres techniques à suivre pour réaliser un audit de qualité sont précisément codifiées, auditer de manière transparente consiste à s'y conformer, et une telle conformité fait l'objet d'un contrôle strict. Selon De Angelo (1981, p.146), la qualité d'un audit peut se définir comme la probabilité conjointe qu'un auditeur découvre une infraction dans le système comptable de son client, et qu'il rende compte de cette dernière, le cas échéant. Comme le soulignent Richard et Reix (2002, p.154), la première de ces deux conditions dépend de la *compétence* des auditeurs ; la seconde renvoie à *l'indépendance* de ces professionnels. La codification et le contrôle de l'audit légal se concentrent donc sur chacune de ces deux composantes. Trois types d'acteurs s'y livrent : l'Etat, les instituts professionnels, et les grands cabinets d'audit.[27] La plupart des chercheurs académiques qui prennent l'audit légal pour objet d'étude les secondent dans leurs efforts.

[27] Nous avons synthétisé en ANNEXE A de la présente thèse ce qui existe en la matière dans notre pays. Nos lecteurs pourront ainsi s'y reporter s'ils le désirent.

Section 3.
La recherche en audit, principalement centrée sur la codification du métier

Les travaux de recherche en audit légal sont relativement récents. Les premiers ne datent en effet que du début des années 1970 (Gendron *et al.*, 2001, p.342). La multiplication des poursuites judiciaires engagées à l'encontre des cabinets a cependant entrainé leur prolifération, et leur nombre est aujourd'hui considérable. Dans leur majorité, ces travaux accompagnent l'effort de codification accompli par la profession, et aboutissent à des recommandations centrées sur le travail prescrit aux auditeurs. Essentiellement financés par les instituts professionnels et les grands réseaux, ils suivent souvent une logique hypothético-déductive, procèdent généralement à des expériences de laboratoire ou à l'envoi de questionnaires pour recueillir leurs données, et se focalisent sur les deux facteurs présumés de la qualité de l'audit. Certains visent ainsi à améliorer la *compétence technique* des commissaires aux comptes et de leurs collaborateurs (1.), quand d'autres cherchent à accroître *l'indépendance* de ces professionnels (2.). Pris dans leur ensemble, ils forment ce que nous appellerons le courant « orthodoxe » de la recherche en audit.

1. Les recherches centrées sur la compétence des auditeurs

Les recherches centrées sur la compétence technique des auditeurs peuvent se répartir en trois sous-groupes. Le premier de ces sous-groupes traite de la méthodologie de travail mise en œuvre dans les cabinets (1.1.), le deuxième s'intéresse aux comportements de réduction de la qualité de l'audit (1.2.), et le troisième étudie le jugement des commissaires aux comptes (1.3.). Dans les développements qui suivent, nous ne fournissons, pour chaque sous-groupe, que quelques exemples ; il est en effet difficile, compte tenu du nombre des travaux, de prétendre à l'exhaustivité.

1.1. Les recherches sur la méthodologie d'audit

De nombreux chercheurs se sont penchés sur le modèle conceptuel de l'audit, et plus spécialement sur l'approche par les risques. Certains, pour commencer, en montrent

l'intérêt. Selon Adams (1989), par exemple, cette approche fournit à l'auditeur un moyen commode pour articuler les étapes de sa mission.

D'autres, cependant, en montrent également les limites. Parmi ceux-ci, plusieurs soulignent les faiblesses du traitement probabiliste de « *l'équation de l'auditeur* ».[28] Ainsi Dusenbury *et al.* (1996) mettent-ils en relief la nécessaire complexité mathématique d'un tel traitement, notamment lorsqu'il s'agit de l'appliquer au niveau de chaque assertion de compte ; dans l'exercice concret de leur métier, les auditeurs ignorent ce genre de subtilités, et leurs évaluations des risques courent alors le danger d'être fortement erronées. Cushing et Loebbecke (1983), de leur côté, font apparaître la dépendance mutuelle des variables de l'équation (RI, RC et RND). Cette dépendance impliquerait normalement un calcul de probabilité conditionnelle, ce dont les auditeurs font fi. Les auteurs leur recommandent donc de ne pas se baser sur l'équation si des erreurs significatives ont été détectées durant les années passées, si le risque de contrôle n'est pas évalué comme excellent, ou si le risque inhérent ne peut être apprécié sur la base d'éléments de preuves suffisamment solides. Srivastava et Shafer (1992) remarquent pour leur part l'impossibilité de distinguer, dans le cadre de l'approche probabiliste classique, entre une incertitude relative à la bonne marche du système de contrôle – par exemple quand celui-ci n'a pas été testé – et la certitude de son mauvais fonctionnement. Dans un cas comme dans l'autre, le risque d'erreur retenu est en effet traditionnellement de 100% ; pour éviter un tel inconvénient, les deux chercheurs proposent un modèle d'évaluation plus sophistiqué, fondé sur la théorie des croyances. Depuis sa publication, ce modèle a fait l'objet de nombreuses expérimentations (Dusenbury *et al.*, 1996 ; Dutta et Srivastava, 1993), mais ne remporte pas le succès escompté au sein des cabinets. Lesage (1999), pour sa part, rappelle l'ensemble des difficultés qui viennent d'être évoquées, remarque que les auditeurs préfèrent, pour formuler leur jugement, recourir à des mots plutôt qu'à des chiffres, et souligne qu'ils prennent leurs décisions en situation d'information imparfaite. Ceci le conduit à proposer, pour conduire l'évaluation des risques, un modèle linguistique fondé sur la logique floue. L'expérimentation réalisée par l'auteur montre la supériorité de son approche sur le traitement probabiliste habituel.

[28] pk(RA) = pk(RI) x pk(RC) x pk(RD)

D'autres recherches insistent, non pas uniquement sur les faiblesses d'un tel traitement, mais sur les manques de l'équation de base elle-même, et proposent certaines pistes d'amélioration. Ainsi Huss *et al.* (2000) recommandent-ils notamment de prendre en compte le risque d'affaires de l'auditeur lors de l'évaluation du risque d'audit.

L'intensification de la concurrence observée sur le marché de la certification a également favorisé la recherche d'outils de productivité (progiciels d'aide à l'audit, intégration bureautique des papiers de travail, systèmes experts, etc.) (Casta et Mikol, 1999). Ces recherches ont été menées par les cabinets eux-mêmes. Cependant, de nombreux chercheurs ont également participé à la réflexion, comme en témoigne le nombre important de travaux académiques menés dans le domaine des méthodes statistiques (Harper *et al.*, 1990 ; Ponemon et Wendel, 1995), des procédés analytiques (Libby et Trotman, 1993), etc.

Les nouvelles techniques développées se répartissent en deux groupes : il y a, d'un côté, celles qui ne permettent qu'une simple automatisation de tâches précédemment effectuées plus « manuellement » et, d'un autre côté, celles qui accompagnent le changement d'approche auquel procèdent les cabinets depuis plusieurs années. Celui-ci consiste à alléger la phase d'appréciation du contrôle interne au profit d'une localisation plus globale et moins coûteuse des zones de risques (Casta et Mikol, 1999). Il s'agit par là de limiter les coûts de mission et de mieux détecter certains événements non comptabilisés dans les états financiers. Ici, ce n'est pas « *l'équation de l'auditeur* » qui est remise en cause, mais son opérationnalisation, ainsi que la vision de l'entreprise comme simple ensemble de cycles comptables. Marques de Almeida (2000) disserte ainsi sur la nécessité d'abandonner cette vision-là pour appréhender le risque inhérent de manière plus complète, notamment sur la base d'informations relatives à l'environnement global de l'organisation, à ses stratégies, à sa chaîne de valeur, à ses avantages compétitifs, etc. Il s'agit de mieux cerner les « *risques business* » de la firme auditée, pour pouvoir mieux en anticiper les difficultés. Selon Eilifsen *et al.* (2001), si ce type d'approche semble séduisant, nous ne disposons pas encore du recul suffisant pour en évaluer l'efficacité.

Les études que nous venons de présenter se fondent généralement sur une méthode de recherche analytique, et parfois expérimentale. Elles identifient certaines causes possibles des échecs d'audit : le traitement probabiliste de « *l'équation de l'auditeur* »

présente des faiblesses; il peut conduire, s'il n'est pas manié avec précaution, à la réalisation de travaux insuffisants (Dusenbury *et al.*, 1996 ; Cushing et Loebbecke, 1983 ; Lesage, 1999) ; certains points importants, comme le risque d'affaires du cabinet, ne sont pas pris en compte dans la détermination du risque d'audit (Huss *et al.*, 2000) ; la modélisation de l'entreprise sous forme de cycles comptables ne permet pas d'appréhender correctement le risque inhérent (Marques de Almeida, 2000).

Les auteurs proposent des solutions à ces problèmes-là. L'ensemble de ces solutions vise à élaborer une meilleure méthodologie : une meilleure décomposition du risque d'audit (Huss *et al.*, 2000) ; un meilleur traitement de « *l'équation de l'auditeur* » (Dusenbury *et al.* , 1996 ; Cushing et Loebbecke, 1983 ; Lesage, 1999) ; de meilleures technologies (Harper *et al.*, 1990 ; Ponemon & Wendel, 1995 ; Libby & Trotman, 1993) ; une meilleure vision de l'entreprise, pour une meilleure évaluation du risque inhérent (Marques de Almeida, 2000).

Certains chercheurs soulignent cependant que, pour porter ses fruits, une méthodologie de travail doit commencer par être effectivement appliquée. Or, cela n'est semble-t-il pas toujours le cas. Les auditeurs adopteraient parfois des comportements « déviants ». Dans la littérature, de tels comportements sont qualifiés de comportements de réduction de la qualité de l'audit. De nombreuses recherches leur sont consacrées.

1.2. Les recherches sur les comportements de réduction de la qualité de l'audit [29]

Les recherches centrées sur les comportements de réduction de la qualité de l'audit assimilent ces derniers à une mauvaise exécution des procédures prescrites. Comme le souligne Herrbach (2000, p.183), ces recherches se réfèrent généralement à la typologie proposée par Alderman & Deitrick (1982). Cette typologie fait apparaître cinq catégories de comportements « fautifs » ; de leur côté, McNair (1991) et Malone & Roberts (1996) en proposent une sixième ; Herrbach les liste toutes, et les illustre de la manière suivante (2000, p.184 ; les mots soulignés et mis en italiques l'ont été par l'auteur) :

[29] Nous nous appuyons ici très largement sur une partie de la revue de littérature effectuée par Herrbach (2000, pp.183-184 et pp.198-202).

- *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 trouvera 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 montants 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'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 pas en fait 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 […].*

- *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.*

L'objectif des études dédiées à ces différents comportements est d'en identifier les facteurs essentiels. Ainsi, selon Rhode (1978), leurs deux causes principales sont la pression liée aux budgets d'une part, et la perception par les auditeurs de l'inutilité de certaines étapes de travail d'autre part. L'étude d'Alderman & Deitrick (1982) et celle d'Otley & Pierce (1996a) confirment l'influence de la pression budgétaire évoquée par Rhode. Mais comme le montrent Kelley & Margheim (1987, 1990) et McNair (1991),

cette pression semble toutefois inciter les auditeurs à ne pas déclarer toutes leurs heures travaillées, plutôt qu'à sacrifier la qualité de leurs contrôles.

D'autres facteurs sont mis en évidence. Ainsi McNair (1991), Otley & Pierce (1996b) et Malone & Roberts (1996) font-ils apparaitre que l'efficacité du processus de revue et la perception du niveau des sanctions encourues sont toutes deux négativement corrélées aux réductions de qualité. Otley & Pierce (1995) se focalisent quant à eux sur l'impact des styles de commandement. Selon leur analyse, un leadership caractérisé par un fort degré de structure (notamment dans un environnement incertain), ou par un faible niveau de considération, provoquerait chez les subordonnés davantage de comportements condamnables.

Une action de la part des cabinets sur l'ensemble des facteurs invoqués est censée réduire chez leurs membres la tentation d'enfreindre les procédures d'audit prescrites. Toutefois, selon la littérature « orthodoxe », ces procédures ne doivent pas seulement être effectivement appliquées ; il faut aussi qu'elles le soient avec discernement. Pour cela, les auditeurs doivent être dotés d'un bon jugement professionnel ; celui-ci fait également l'objet de multiples travaux.

1.3. Les recherches sur le jugement des auditeurs

Dans les années 1970, l'inquiétude des cabinets d'audit de voir différents auditeurs ne pas prendre les mêmes décisions dans des circonstances pourtant identiques mène les chercheurs à réaliser certaines études dans le cadre desquelles le consensus est choisi pour variable dépendante majeure, comme signe d'un jugement de qualité (Einhorn, 1974 ; Ashton, 1985). Conduites sur la base d'un modèle fondé sur l'application de régressions linéaires et d'analyses de variances, ces études confirment les craintes : elles font apparaître de grands écarts de jugement entre les individus (Joyce, 1976), considérés comme révélateurs de décisions erronées.

Certains éléments extérieurs à l'individu sont désignés comme pouvant diminuer la pertinence de son jugement. Dans la mesure où un niveau trop élevé de stress semble affecter la capacité d'une personne à prendre de bonnes décisions (Choo, 1986), les facteurs de stress en audit font l'objet de nombreuses études. Collins & Killough (1992) identifient, au sein des cabinets, la présence fréquente de certains de ces facteurs : une

ambiguïté[30] ou un conflit[31] de rôle, une surcharge de travail quantitative et/ou qualitative, une progression de carrière insatisfaisante, une forte pression du temps, etc. Certaines recommandations sont alors adressées aux cabinets : réduire la charge horaire de leurs collaborateurs, améliorer les calendriers d'intervention pour amoindrir la pression des échéances, flexibiliser les temps de travail pour permettre aux individus de mieux équilibrer la gestion de leurs responsabilités professionnelles et familiales, clarifier les rôles de chacun, enrichir les tâches prescrites aux assistants, procéder à une gestion de carrière plus individualisée, veiller à respecter ces consignes pour les auditeurs dont les compétences sont reconnues, ne recruter que des personnes aptes à assumer le stress inhérent à la profession, etc. (Collins & Killough, 1992).

Parallèlement, certains chercheurs en psychologie (Tversky & Kahneman, 1974) suggèrent, dès le début des années 1970, que les décideurs ne raisonnent pas vraiment de manière normative, mais utilisent plutôt pour ce faire une série de règles simplifiées. A la lumière de cette découverte, plusieurs auteurs mettent en relief la présence de biais cognitifs chez les auditeurs. Ils révèlent ainsi la tendance de ces derniers à se reposer sur les dossiers de travail des années passées pour planifier les travaux de l'exercice en cours, sans tenir compte des changements majeurs intervenus chez le client (Bedard, 1989a ; Libby, 1981 ; Mock & Turner, 1981 ; Mock & Wright, 1982 ; Kinney & Uecker, 1982). Cette pratique jugée déficiente, nommée « *anchoring* » (du verbe « ancrer »), reflèterait la difficulté des acteurs à dérouler correctement la méthodologie d'audit prescrite. D'autres études indiquent en outre que les auditeurs accordent aussi, lorsqu'ils forment leur jugement, plus de poids aux preuves nouvellement collectées qu'à celles plus anciennes. Ashton & Ashton (1988) et Butt & Campbell (1989) illustrent cet effet dit de « *récence* » dans le domaine de l'appréciation du contrôle interne, Tubbs *et al.* (1990) le mettent en relief en matière d'évaluation de balances clients, et Asare (1992) en montre l'existence dans le domaine des contrôles relatifs à la continuité de l'exploitation.

---

[30] Selon Rizzo *et al.* (1970 : 155-156), le degré d'ambiguïté de rôle dépend « […] (*1) de la prédictibilité de la conséquence* […] *d'un comportement* […] *et (2) de* [...] *la clarté des exigences comportementales* […] ».

[31] Selon Wolfe et Snoek (1962 : 103), le conflit de rôle se définit comme suit : « […] *l'occurrence simultanée de deux (ou plusieurs) groupes de pressions tels que la conformité à l'un rend difficile ou impossible la conformité à l'autre*. »

Face aux biais cognitifs des auditeurs, certains chercheurs tentent d'évaluer si le processus de revue des dossiers et la prise de décision collective peuvent réduire lesdits biais. Quelques recherches analysent le processus de revue dans cette perspective. La plupart montrent que celui-ci aboutit à la formation de jugements souvent plus exacts que les jugements individuels (Mock & Turner, 1981 ; Trotman, 1985 ; Trotman & Yetton, 1985). D'autres examinent les circonstances dans lesquelles la revue améliore la performance, et les sources de gain qui lui sont spécifiques (Ismail & Trotman, 1995). Ramsay (1994), par exemple, note que lors de leur revue, les managers détectent en général mieux les erreurs conceptuelles que les erreurs mécaniques, et que les seniors parviennent au résultat contraire. Solomon (1987) distingue de son côté l'équipe d'audit, formée dans le cas d'un processus de revue hiérarchique des dossiers, du groupe d'audit, réunion de plusieurs personnes opérée dans le but de construire un jugement collectif. Selon Johnson, (1994), les groupes d'audit semblent faire mieux que les auditeurs individuels. Bedard *et al.* (1998, 2000) nuancent toutefois ces propos : le gain d'une décision collective dépend de la tâche à accomplir et du type d'interaction observé au sein du groupe. Wilks (2002) souligne également un effet pervers possible du travail à plusieurs : le superviseur qui fournit trop tôt à ses assistants son point de vue sur le client biaise leur vision de la situation et les conduit à ne plus juger les éléments probants, mais à les préjuger. Reckers et Schultz (1993) notent quant à eux que les groupes ne permettent pas de surmonter l'effet de « *récence* » observé au niveau individuel. Selon certains auteurs, cet effet-là est en revanche réduit au moyen d'une bonne documentation des travaux effectués (Cushing & Alhawat, 1996 ; Moeckel et Plumlee, 1989).

D'autres études sur les biais cognitifs aboutissent à des résultats plus nuancés à leur égard. Elles montrent que de tels biais ne se révèlent pas nécessairement nuisibles à l'audit, jusqu'à le rendre parfois plus efficient sans en entamer l'efficacité (Wright, 1988). Elles mettent également en relief qu'une bonne expérience de la tâche à accomplir diminue fortement la présence des biais incriminés. Bedard & Wright (1994) parviennent à cette conclusion pour l'« *anchoring* », Messier & Tubbs (1994) et Trotman & Wright (1996) pour l'effet de « *récence* », et Shelton (1999) pour l'effet de dilution (jugement biaisé par la présence d'informations inutiles).

Parce que l'expert semble donc résister aux biais, certains chercheurs s'emploient à mieux comprendre les déterminants de l'expertise dans le domaine du commissariat aux comptes, la structure de connaissance d'un auditeur qualifiable d'expert, et le processus selon lequel celui-ci prend concrètement ses décisions. Comme beaucoup d'autres études sur le jugement, leurs travaux s'inspirent de la psychologie cognitive, se fondent sur des méthodes de recherche expérimentales, et forment aujourd'hui le courant principal de la recherche en audit (Power, 2003). Pour résumer, les auditeurs semblent acquièrent leur savoir par expérience concrète. Ils développent sur le terrain une structure de connaissance bien particulière. Les experts possèdent plus de connaissances et une structure mémorielle plus efficace que les novices (Bedard, 1989b ; Biggs et Mock, 1983 ; Choo, 1989 ; Colbert, 1989 ; Davis & Salomon, 1989 ; Libby, 1981, 1985 ; Frederick & Libby, 1986 ; Gibbins, 1984 ; Waller & Felix, 1984a, 1984b, Weber, 1980). Depuis une quinzaine d'années, de très nombreuses études expérimentales testent la relation entre aptitude, expérience, connaissance et performance (jugement efficace et efficient) (Bonner, 1990 ; Bonner & Lewis, 1990 ; Frederick, 1991 ; Libby & Luft, 1993 ; Libby & Tan, 1994). De leur côté, Tan & Libby (1997) élargissent le concept d'expertise pour lui incorporer, une dimension managériale mais au grade de manager seulement.

La vocation de la plupart de ces recherches est de permettre l'élaboration de modèles normatifs de jugement, destinés à pallier les limites cognitives des auditeurs novices. Il s'agit de guider la réflexion de tous selon les canons des professionnels les plus chevronnés. Ont été ainsi développés des modèles statistiques de décision (Cormier *et al.*, 1995 ; Matsumara et Tucker, 1992), des systèmes experts d'évaluation du risque (Peters, Lewis & Vasant, 1989 ; Graham *et al.*, 1991), des modèles d'appréciation de la continuité de l'exploitation fondés sur le principe des réseaux de neurones (Koh & Tan, 1999), etc. Pour chaque étape de la méthodologie d'audit, des outils de mise en œuvre ont été et continuent d`être élaborés, que chacun doit utiliser. Ainsi, comme nous l'avons déjà noté, le degré de structuration des méthodologies d'audit ne cesse de croître. Là où le jugement subjectif est le plus requis, il risque aussi de faillir. Les techniques et outils se multiplient donc pour en guider la formulation.

Les recherches centrées sur l'étude du jugement de l'auditeur identifient, plus ou moins explicitement, plusieurs causes possibles des échecs d'audit. Ce jugement peut en

effet se trouver affecté par certains facteurs externes – tels les facteurs de stress (Collins & Killough, 1992) –, et par les limites du raisonnement humain qui connaît un certain nombre de biais (Asare, 1992 ; Ashton & Ashton, 1988 ; Bedard, 1989a ; Butt & Campbell ; 1989 ; Libby, 1981 ; Mock & Turner, 1981 ; Mock & Wright, 1982 ; Kinney & Uecker, 1982 ; Tubbs *et al.*, 1990).

Les auteurs proposent bien sûr des solutions à ces problèmes-là. Ceux qui étudient le stress émettent aux cabinets des recommandations relatives à l'organisation du travail et au recrutement (Collins & Killough, 1992). Ceux qui étudient l'expertise (Bonner, 1990 ; Bonner & Lewis, 1990 ; Frederick, 1991 ; Libby & Luft, 1993 ; Libby & Tan, 1994) montrent, entre autres, l'importance en la matière de l'aptitude, de l'expérience, et des connaissances techniques et économiques (Tan & Libby ; 1997); ils suggèrent donc le recrutement d'individus doués de capacités intellectuelles certaines, une gestion des carrières façonnant des profils d'expérience, et le maintien d'une solide formation professionnelle continue. Les mérites et conditions d'une bonne revue des travaux sont rappelés (Ismail & Trotman, 1995 ; Mock & Turner, 1981 ; Ramsay, 1994 ; Trotman, 1985 ; Trotman & Yetton, 1985) ; les bienfaits d'un travail de groupe bien orchestré sont soulignés (Bedard *et al.*, 1998 et 2000 ; Johnson, 1994 ; Wilks, 2002) ; les avantages d'une documentation rigoureuse sont mis en avant (Cushing & Alhawat, 1996 ; Moeckel et Plumlee, 1989). Cependant, l'accent est essentiellement mis sur la méthodologie d'audit : les travaux menés sur jugement de l'auditeur conduisent au développement de technologies pour chacune des étapes de cette dernière (Cormier *et al.*, 1995 ; Matsumara et Tucker, 1992 ; Peters, Lewis & Vasant, 1989 ; Graham *et al.*, 1991 ; Koh & Tan, 1999). L'objectif est de faire en sorte que la compétence de l'expert, capturée par les outils techniques, puisse toujours guider les pas du novice (de l'assistant au senior). Le credo de ces recherches-là peut donc se formuler de la façon suivante : « des méthodologies plus structurées, pour un meilleur jugement ».

Mais si une méthodologie structurée semble constituer une réponse efficace aux divers biais cognitifs des auditeurs, il reste que le jugement de ces derniers peut aussi se voir affecté par les relations entretenues avec les audités. Ceci renvoie au thème de l'indépendance, qui donne également lieu à de nombreuses recherches.

2. Les recherches centrées sur l'indépendance des auditeurs

Comme le soulignent certains chercheurs, le jugement de l'auditeur peut être affecté par les relations qu'entretient ce professionnel avec son client. Ainsi, selon Tan (1995), l'ancienneté de la relation auditeur/dirigeant diminue la vigilance du premier, et le conduit à ne pas modifier ses jugements d'un exercice à l'autre. De son côté, Bertin (1999) montre que plus le poids d'un dossier dans le chiffre d'affaires d'un commissaire aux comptes est important, plus l'échéance du mandat est proche, et plus la relation dirigeant/auditeur est ancienne, plus le commissaire aux comptes tend alors à émettre un signal erroné sur la continuité de l'exploitation de l'entité qu'il audite.

Toutes choses égales par ailleurs, l'indépendance de l'auditeur dépend cependant aussi, pour d'autres auteurs, de ses capacités personnelles. Selon Mintz (1995), qui se fonde sur la *théorie de la vertu* élaborée par Pincoffs (1986), l'auditeur – pour résister aux pressions des audités – doit disposer de qualités spécifiques : bienveillance, altruisme, honnêteté, intégrité, impartialité, ouverture d'esprit, fiabilité, loyauté, sérieux, etc. Nombreux sont également les travaux fondés sur la *théorie du développement moral cognitif* développée par Kohlberg (1969) et sur l'outil de mesure de ce développement élaboré par Rest (1979, 1986). Selon Kohlberg, il existe trois stades de développement moral individuel : un stade pré-conventionnel, un stade conventionnel, et un stade post-conventionnel. Au stade pré-conventionnel, une personne se sent fortement concernée par les conséquences de ses actes (en particulier par les récompenses et punitions dont elle peut faire l'objet), et par son propre intérêt égoïste ; elle perçoit aussi les règles et attentes sociales comme externes à elle-même. Au niveau conventionnel, un acteur choisit de se comporter conformément aux attentes d'une partie de la société, telle que le groupe de pairs pour un professionnel. Au niveau post-conventionnel, un individu est guidé par des principes et des valeurs universelles ; il a la capacité de dépasser les règles, décide parfois de les transgresser, pour répondre par exemple à un souci de justice (Gaa, 1992). Selon Ponemon et Gabhart (1990), ce sont les auditeurs situés au niveau de développement conventionnel qui s'avèrent les plus indépendants (voir aussi Sweeney & Roberts, 1997 ; Windsor & Ashkanasy, 1995).

Bazerman & Morgan (1997) – qui transposent à l'audit certains résultats issus de la psychologie et relatifs à l'indépendance d'autres professions (juges, médecins, et enseignants) – ne sont pas aussi « optimistes ». Selon leur analyse, si les échecs d'audit résultent rarement d'une collusion délibérée entre auditeurs et audités, ils découlent en revanche de la nature économique de la relation entretenue par ces deux parties, qui place les commissaires aux comptes dans l'impossibilité *psychologique* de faire preuve d'impartialité : parce que l'auditeur est à la fois nommé et rémunéré par les dirigeants des entités qu'il contrôle, son jugement ne peut que souffrir de biais souvent inconscients. Les chercheurs optant pour une perspective économique partagent un tel pessimisme. A leurs yeux, un commissaire aux comptes, comme tout autre agent, n'est mû que par ses intérêts égoïstes. En relation commerciale avec son client, il ne saurait aucunement être indépendant (voir par exemple Farmer *et al.*, 1987).

Quelques études analysent, enfin, l'influence de multiples déterminants sur l'indépendance des auditeurs. Prat dit Hauret (2000), par exemple, formule une série de quatre hypothèses complétée par une enquête empirique menée sur quatre variables : durée du mandat, réalisations de missions de conseil pour l'entreprise auditée, revue annuelle du commissaire aux comptes par un autre associé du cabinet, et niveau éthique de l'auditeur. Ses résultats indiquent que les quatre hypothèses sont vérifiées, et que la variable la plus importante pour les répondants est le niveau éthique.

L'ensemble des recherches tournées vers l'étude de l'indépendance de l'auditeur suggèrent donc elles aussi, plus ou moins explicitement, certaines causes possibles des échecs d'audit, à savoir : la nature commerciale des relations entretenues avec les entités audités (Bazerman & Morgan, 1997), la durée des mandats (Tan, 1995 ; Bertin, 1999), l'éventuelle faiblesse éthique des auditeurs (Ponemon et Gabhart, 1990 ; Prat dit Hauret, 2000 ;Sweeney & Roberts, 1997 ; Windsor & Ashkanasy, 1995), voire leur absence totale de moralité (postulat de la théorie de l'agence). Les auteurs de ces études proposent, au moins implicitement, un certain nombre de solutions au problème de l'indépendance. Bazerman & Morgan (1997) suggèrent par exemple d'interdire aux auditeurs de fournir à leurs clients une prestation de conseil, de les faire nommer non par les dirigeants d'entreprises mais par des instances externes, de raccourcir la durée de leurs mandats, de renforcer les contrôles de qualité, et même de faire pratiquer l'audit par des organismes

publics.[32] Quant aux résultats des recherches relatives au développement moral, ils peuvent suggérer le passage de tests « éthiques » aux futurs commissaires aux comptes.

Globalement, les travaux que nous avons présentés – représentatifs du courant dominant de la recherche en audit – militent en faveur d'une méthodologie de travail fortement structurée, apte à clarifier le rôle de chacun, à « enrichir » la tâche des auditeurs novices, à guider leur jugement, à le modeler, et à le former, au fil du temps, à s'exercer sans biais. Ces travaux insistent sur le caractère stratégique du processus de revue des dossiers, et prônent la sanction sans appel des comportements déviants. Ils montrent l'importance du recrutement et de la formation d'individus dotés de hautes capacités intellectuelles, d'une forte résistance au stress, et d'un niveau de développement moral dit « conventionnel ». Ils invitent les firmes d'audit à diminuer la pression budgétaire qui pèse sur leurs membres, à gérer leurs carrières de manière plus individualisée. Ils réclament une évolution de la réglementation de la profession, essentiellement dans le domaine des relations auditeurs/audités. Au total, ils vont dans le sens des efforts de codification de l'exercice métier, accomplis par l'État, les instituts professionnels et les grands cabinets d'audit.

[32] Depuis l'affaire Enron, certaines de ces mesures ont été prises (voir en annexe A).

Conclusion du chapitre 1

L'audit légal, la comptabilité, le travail, la violence, la méfiance, l'éthique, la transparence, la codification, le contrôle, la sanction. Telles sont les dix notions clés de ce premier chapitre, et de la présente thèse ; dix notions que nous avons tout juste commencées à creuser et à articuler. Pour introduire notre propos, nous sommes parti du mythe de Gygès et de la théorie de l'agence. Selon cette théorie, celui qui peut opérer à l'abri des regards, donc à l'abri de *sanctions*, ne saurait adopter une conduite *éthique* : il ne peut que profiter de son invisibilité pour servir au mieux ses intérêts égoïstes. Un individu à qui l'on confie un *travail* et dont la performance ne peut être évaluée, risque dès lors de trahir par opportunisme les attentes dont il fait l'objet, et de faire *violence* à ceux qui le mandatent. Si ces derniers lui font suffisamment confiance pour le missionner, ils doivent également s'en *méfier*, et trouver un moyen de le « moraliser ». Deux solutions s'offrent à eux pour cela. Ils peuvent d'une part tenter de faire converger leurs intérêts et ceux de cet acteur, et/ou, d'autre part, s'attacher à rendre l'activité de celui-ci plus *transparente*, donc passible de *sanction*.

Au sein du monde économique, les dirigeants d'entreprises font partie de ces agents dont on attend beaucoup, mais qui travaillent sans être vus. Aussi leur possible opportunisme fait-il l'objet de craintes, dont chaque nouvelle « affaire » semble montrer le bien-fondé. Pour contraindre ces acteurs à plus de vertu, de nombreux dispositifs ont été mis en place, et sont continuellement renforcés. Parmi ceux-ci, la *comptabilité* dite générale ou financière tient un rôle tout à fait essentiel : productrice d'une représentation chiffrée des organisations, il lui revient en effet de rendre plus transparent le travail accompli par les patrons, de contribuer ainsi à la moralisation de la vie des affaires, et de garantir de la sorte une certaine paix sociale, par prévention de la violence. Mais encore faut-il pour cela que l'on puisse se fier aux documents comptables. Or, ceux-ci sont établis sous l'autorité même des dirigeants qu'on cherche à contrôler, et l'on ne peut, de l'extérieur, juger de leur fiabilité. Le travail de comptabilisation devait donc être lui-même rendu tout à fait transparent. Pour rendre la chose possible, une solution a été mise en place : les pratiques comptables productrices d'états financiers jugés fidèles ont été progressivement identifiées ; elles sont aujourd'hui *codifiées* sous la forme de principes,

de normes et de procédures à respecter ; l'activité de reddition de comptes menée au sein d'une entité donnée peut ainsi être évaluée au regard de sa conformité aux règles arrêtées ; garantir une telle conformité constitue le cœur-même de la mission des *auditeurs légaux*.

Couplé à la normalisation comptable, l'audit légal est donc supposé garantir la transparence de l'activité de reddition de comptes et donc celle de la réalité économique des organisations. Il doit ainsi permettre à la comptabilité de remplir avec succès son ultime fonction de prévention de la violence.[33] A condition, toutefois, que l'on puisse se fier aux commissaires aux comptes. Or, la question se pose. Car si pour contrôler les dirigeants d'entreprises, les parties prenantes des organisations s'en remettent aux auditeurs légaux, elles entretiennent aussi avec eux, comme avec les patrons, une relation d'agence qui n'est pas sans poser problème. Les auditeurs opèrent en effet sans être vus, formulent une opinion dont la qualité est inobservable par les tiers, et possèdent bien sûr des intérêts particuliers différents de ceux de leurs mandants.

Si les professionnels de l'audit légal ne bénéficiaient pas *de facto* de la confiance du public, cette pratique n'aurait pu s'imposer, tel qu'elle l'a fait, comme l'un des principaux mécanismes de la gouvernance d'entreprise. Pourtant, si le commissariat aux comptes jouit bien d'une légitimité relativement forte, on assiste simultanément a une profonde remise en cause du travail des auditeurs légaux. Chaque fois que survient un scandale financier, ces derniers sont suspectés d'assouvir leurs intérêts personnels aux dépends de l'intérêt général, et polarisent la méfiance. On exige alors que leur activité soit elle-même rendue transparente.

---

[33] L'expression très en vogue de « sécurité financière », que l'on retrouve par exemple dans le nom attribué à la loi du 1er août 2003 dite Loi de sécurité financière (LSF), traduit bien cette idée. Selon le Petit Robert, la sécurité se définit comme suit : « *1. Etat d'esprit confiant et tranquille d'une personne qui se croit à l'abri du danger* […] ; *2). (1780) Situation, état tranquille qui résulte de l'absence réelle de danger (d'ordre matériel ou moral)* […] ; *3. Organisation, conditions matérielles, économiques, politiques, propres à créer un tel état ; la situation ainsi obtenue* […]. » Selon la Loi de sécurité financière, la comptabilité et l'audit légal ont bien pour fonction de créer une situation sans danger, vidée de toute violence, pacifiée, dans laquelle chacun puisse se sentir confiant, tranquille et serein.

Pour ce faire, les règles et normes à respecter pour réaliser un audit de qualité sont précisées et codifiées : auditer de manière transparente consiste à s'y conformer, et une telle conformité fait l'objet d'un contrôle strict. La codification et le contrôle de la pratique du commissariat aux comptes se concentrent sur les deux facteurs présumés de la qualité de l'audit, à savoir la compétence technique et l'indépendance des auditeurs. Quatre catégories d'acteurs travaillent dans ce sens-là : l'Etat d'une part, les instituts professionnels d'autre part, les cabinets d'audit ensuite, et les chercheurs académiques enfin. De la somme de leurs efforts émerge une certaine image de l'audit : celle d'une pratique transparente, au service de la transparence. Ainsi le rapport d'activité 2005/2006 de la CNCC indique-t-il par exemple[34] :

> *Nous effectuons nos missions dans le cadre réglementaire en toute transparence, dans le respect des normes désormais homologuées et cohérentes avec les normes internationale (p.3) [transparence de l'audit]*
>
> *En certifiant les comptes d'entités de toutes les tailles et dans tous les secteurs d'activité, […] [les commissaires aux comptes] jouent un rôle de contrôle essentiel à la transparence, à la sécurité, à la moralisation des marchés et de la vie économique dans son ensemble. (p.33) [transparence par l'audit]*

De notre point de vue, toutefois, cette vision de l'audit légal comme pratique transparente qui rend transparent, n'est qu'un effet d'optique.

[34] Nous ne citons ici que deux passages du rapport sur quatorze qui font référence au thème de la transparence par l'audit et à celui de la transparence de l'audit.

Chapitre 2

Transparence par l'audit, transparence de l'audit : un effet d'optique

La transparence *de* et *par* l'audit n'est selon nous qu'un *effet d'optique* : une *illusion* causée par l'adoption d'une certaine *perspective théorique*. Voir en l'audit légal une pratique transparente parce que codifiée et contrôlée, et penser que cette pratique – associée à la normalisation comptable – permet de faire toute la lumière sur l'activité de reddition de comptes des dirigeants d'entreprises, c'est adopter selon une optique taylorienne : c'est croire que la correcte application des règles et des normes prescrites garantit la production des résultats souhaités ; c'est penser que bien travailler ne consiste qu'à se conformer aux procédures existantes ; c'est estimer qu'il est possible d'obtenir des agents un tel comportement ; c'est donc se figurer que la codification du travail fournit de celui-ci une « image fidèle », et assimiler autrement dit la prescription à une description (Section 1.). Cette optique-là est aujourd'hui dominante, mais il existe néanmoins des optiques alternatives. Crozier et Friedberg (1977), les partisans de l'école des relations humaines, et certains tenants de la théorie institutionnelle tels Meyer et Rowan (1977), montrent par exemple qu'il ne faut pas confondre le formel et l'informel. Ces chercheurs-là, toutefois, ne centrent pas leurs constructions théoriques sur ce qui nous intéresse le plus ici, à savoir l'*activité de travail*. Celle-ci, en revanche, constitue l'objet même de plusieurs disciplines scientifiques, chacune composée de différents courants, dont certains se départissent explicitement de la perspective taylorienne. Ainsi pouvons-nous penser à la sociologie du travail telle que la conçoit de Terssac (1992), à la psychologie du travail telle que la défend Clot (1995), à la psychodynamique du travail telle que la développe Dejours (1999), ou à l'ergonomie de l'activité telle que l'envisage Hubault (1996). Très sensible à cette dernière, qui se nourrit du reste de l'apport des précédentes, nous en avons fait notre cadre de référence. Selon ce courant ergonomique-là, que nous présenterons en détail, le travail réel diffère toujours de la tâche prescrite. Codifiée et contrôlée, une pratique n'en est donc pas pour autant transparente (Section 2.).

Section 1.
L'audit transparent qui rend transparent : une optique taylorienne

Comment rendre le travail d'autrui totalement transparent ? La solution mise au point par Taylor pour parvenir à ce résultat a fait école. La normalisation et l'audit de la comptabilité d'une part, et la codification et le contrôle du commissariat aux comptes d'autre part, en constituent de parfaits exemples d'application (1.). Pour penser cette solution efficace, il faut toutefois adhérer aux postulats qui fondent le point de vue taylorien (2.). Les développements qui suivent traitent de ces différents points.

1. La codification et le contrôle de la comptabilité et de l'audit légal : de l'obtention de la transparence selon Taylor

> *Une grande partie [des] connaissances [développées par les ouvriers] est ignorée de la direction. […] Par conséquent, les directeurs les plus expérimentés laissent franchement à leurs ouvriers la responsabilité du choix du mode le meilleur et le plus économique d'exécution du travail. […] Le problème qui se pose alors à la direction est de rechercher comment obtenir de chaque ouvrier qu'il développe à fond son initiative […]. Or […] on peut dire sans crainte de se tromper que dans 95% des entreprises industrielles les ouvriers croient qu'il est contraire à leur intérêt de faire profiter leurs employeurs de leur meilleure initiative. Aussi au lieu de travailler énergiquement pour accomplir la plus grande quantité de travail possible, tout en produisant un article de la meilleure qualité, ils travaillent délibérément aussi lentement qu'ils l'osent, tout en essayant en même temps de faire croire à leurs chefs qu'ils travaillent vite. (Taylor, 1957, pp.61-62)*

Depuis les débuts du capitalisme, les patrons se méfient de leurs employés, et s'efforcent pour cela de rendre leur activité totalement transparente (Cooper & Taylor, 2000, p.559). Foucault (1975) décrit ainsi la manière dont les ouvriers furent, dès la fin du XVIIIe siècle, regroupés dans des usines pour y être mieux surveillés, selon le principe du panoptique imaginé par Bentham. Mais suffit-il d'observer la réalisation d'un travail pour en assurer la transparence ? Dans l'extrait qui précède, Taylor montre le contraire. Il faut aussi, selon lui, savoir ce qui, dans l'exercice du travail en question, relève ou devrait relever de la meilleure pratique professionnelle. Lorsque les opérateurs possèdent seuls cette connaissance, ils peuvent feindre d'agir au mieux sans pouvoir être démasqués, et,

dans ces conditions, leur activité ne saurait être dite transparente. Aux yeux de Taylor, une activité menée de manière transparente est une activité dont le processus optimal a été mis en lumière, formalisé, et qui se trouve accomplie conformément à ce dernier. Rendre une activité transparente revient donc à objectiver sous la forme de procédures les connaissances des travailleurs les plus expérimentés, et à faire en sorte que les modes opératoires ainsi codifiés soient respectés par tous dans les faits. Telle est l'idée de ce que Taylor nomme la *direction scientifique des entreprises*. Celle-ci repose sur trois grands principes (Taylor, 1957, pp.68-70). La codification et le contrôle de la comptabilité et de l'audit en sont de parfaits exemples d'application.

1.1. Principe n°1 : codifier

Selon le premier principe de Taylor, les connaissances traditionnelles développées au fil du temps par les opérateurs doivent être rassemblées, enregistrées, classées, et réduites en règles et lois. Il revient à des départements créés à cet effet de s'y employer, et de suivre pour cela une démarche scientifique.

En comptabilité, les principes et les normes comptables sont le fruit de dispositifs institutionnels agissant comme pourrait le faire un bureau des méthodes. Ces dispositifs codifient et rationnalisent les pratiques existantes sur la base de théories, jadis classificatoires et désormais normatives. Au sein des organisations, les procédures comptables sont élaborées par des centres administratifs chargés du contrôle interne, sur la base des meilleures habitudes observées en la matière. Dans le domaine du commissariat aux comptes, comme nous l'avons vu, l'activité des auditeurs est codifiée par l'Etat, les instituts professionnels et les grands cabinets, qui s'appuient pour cela sur de multiples travaux de recherche.

Taylor vise, entre autres, à réduire au maximum la marge de manœuvre des opérateurs dont il se méfie ; discrétion et transparence sont pour lui antinomiques. Les procédures élaborées doivent être pour cela très détaillées, et leur application rendue obligatoire. Celle-ci est en effet supposée conduire automatiquement à l'atteinte la plus efficiente du résultat souhaité. Les méthodes prescrites, si possible exprimées sous forme mathématique, précisent tout du travail qu'il est nécessaire et suffisant d'effectuer ; nul

besoin de les compléter ni d'en commenter la mise en œuvre : ce dont elles ne disent mot relève au mieux de l'accessoire.

Afin de restreindre la marge de manœuvre des dirigeants en matière de reddition de comptes, les normes comptables sont à la fois nombreuses et détaillées, ou, lorsque tel n'est pas encore le cas, ont du moins vocation à le devenir. Les principes de régularité et de sincérité font de leur correcte application un impératif, car celle-ci est supposée garantir l'atteinte de l'objectif d'image fidèle. Les normes commandent l'opération de calculs mathématiques plus ou moins complexes.[35] Commenter leur mise en œuvre et compléter les informations qu'elles permettent de produire est dans une certaine mesure qualifié d'accessoire ; le document qui permet de le faire reçoit en effet le nom d'*annexe*, ou de *footnotes* en anglais (*notes de bas de page*). Au sein des organisations, la correcte application des procédures comptables, souvent très précises et toujours obligatoires, est supposée garantir le respect des normes comptables.

Dans le domaine de l'audit légal, les règles et normes sont de plus en plus contraignantes. Comme le précise le code de déontologie des commissaires aux comptes, leur application revêt un caractère impératif parce qu'elle elle est censée minimiser le risque d'émettre une opinion erronée. La méthodologie de travail – qui repose sur l'équation de l'auditeur (RA = RI x RC x RND), la conduite de sondages statistiques, et plus largement sur l'opération de toute une série de calculs – prend une forme très mathématique. Toujours plus structurée, elle est supposée tout dire des tâches qu'il est nécessaire et suffisant d'effectuer.

Dans la logique taylorienne, donc, bien travailler, c'est appliquer la procédure prescrite à la lettre, sans chercher à en trahir l'esprit. Dans cette perspective, éthique et compétence riment toutes deux avec obéissance aux règles – une obéissance sincère et librement consentie. S'affranchir de la norme, faire preuve de créativité, est un signe d'impéritie ou d'immoralité. La rigueur, la précision, la rapidité et la régularité, sont au contraire valorisées. La machine possède donc toutes les qualités, et doit, si possible, se substituer aux travailleurs humains, plus faillibles et moins dignes de confiance.

[35] La mise en œuvre de normes IAS/IFRS réclame par exemple de savoir déterminer un taux de rendement interne, de savoir calculer une valeur actuelle nette, etc.

En comptabilité, les principes de régularité et de sincérité, qui commandent l'application de bonne foi des normes en vigueur, sont de manière significative qualifiés de principes *éthiques*. Leur respect définit la compétence. Dans l'expression *comptabilité créative*, la créativité est synonyme de volonté de tromper, et comme le remarque Stolowy (1994, 2000), la pratique comptable est souvent qualifiée d'*art* lorsqu'il s'agit d'en montrer le caractère immoral.[36] Nous avons vu l'importance prise par la mécanisation puis par l'informatisation au sein des services comptables. En comparaison de la machine, l'homme est jugé si peu fiable que les comptes falsifiés lui sont souvent comparés ; comme le souligne à nouveau Stolowy (1994, 2000), à qui nous empruntons les références qui suivent, on les dit par exemple « *habillés* » (*Le window-dressing ou l'habillage des bilans*, Audas, 1993), « *toilettés* » (*Elf toilette ses comptes avant la privatisation*, Polo, 1994), « *maquillés* » (rimmel d'amortissements, fard de provisions, Adege, 1994), ou encore « *dopés* » (*10 techniques pour doper les résultats*, Feitz, 1994).

En audit, l'éthique se confond avec la déontologie, donc avec l'obéissance à des règles prédéfinies. De même, la compétence consiste à respecter les normes imposées (comme nous l'avons vu, les recherches centrées sur les comportements dits de réduction de la qualité de l'audit assimilent ces derniers à une mauvaise exécution des procédures prescrites). A la créativité, on préfère la rigueur, la précision, la régularité, que symbolise par exemple le port du costume ou du tailleur de couleur foncée. Là où le jugement des auditeurs s'exerçait autrefois de manière autonome, diverses technologies sont développées pour le guider et le remplacer : la recherche académique « orthodoxe » consacre la majeure partie de ces efforts à l'atteinte de cet objectif-là.

1.2. Principe n°2 : sélectionner et former

La logique taylorienne vise finalement à abolir le travail humain pour lui substituer une production entièrement mécanique. Comme l'écrit Cazamian (1996, p.56), « *le dessein final, dont on ne se cache guère, est* [*ici*] *la production sans homme, l'usine presse-*

[36] Comme l'indique Stolowy (1994) : « *Plusieurs articles témoignent de cette tendance : l'art de truquer un bilan (Jean-Jérôme Bertolus, 1988) ; l'art de calculer ses bénéfices (Maryvonne Lignon, 1989) ; l'art de présenter un bilan (Isabelle Gounin, 1991) ; les provisions ou l'art de mettre de l'argent de côté (Didier Pourquery, 1991). D. Ledouble [1993] n'hésite pas à qualifier la comptabilité d'art plastique.* »

bouton ». En attendant de voir ce dessein-là se réaliser, il faut bien, cependant, composer avec les travailleurs, et les amener – puisque tel est l'idéal – à se comporter comme pourraient le faire des machines. Il convient alors de procéder à leur « sélection scientifique », et de les former sans relâche à la stricte application des règles (Taylor, 1957, p.69).

Colasse (2005b) met en relief et critique la manière dont l'enseignement de la comptabilité forme les étudiants à une pratique *mécanique* de cette dernière. Selon lui, cet enseignement est ainsi notamment trop technique et insuffisamment critique (pp.9-10):

> *Trop technique, c'est-à-dire trop centré sur l'enregistrement des opérations […] ; cette technicité peut prendre un tour moderniste lorsqu'elle emprunte aux systèmes d'information, mais cela n'y change rien […].*
>
> *Insuffisamment critique et trop révérencieux à l'égard des normes. J'en veux pour preuve les premiers ouvrages consacrés aux normes comptables qui se bornent le plus souvent à répéter ces normes ou, au mieux, à les reformuler mais qui ne les critiquent guère, et qui n'évoquent pas les solutions alternatives de celles qu'elles proposent.*

La formation des auditeurs pourrait faire l'objet d'un commentaire tout à fait similaire. Ces derniers sont en effet, notamment au sein des cabinets, principalement formés à appliquer la méthodologie de travail de leur firme. Comme nous l'avons vu, certains chercheurs recommandent, sur la base de la théorie de Kohlberg (1969), le recrutement d'individus situés au stade de développement moral dit conventionnel, c'est-à-dire portés à accepter les règles qu'on leur fixe, et les « bons élèves » sélectionnés par les cabinets appartiennent sans doute pour une bonne part à cette catégorie-là. Selon Pentland (1993), les jeunes auditeurs se comportent d'ailleurs effectivement, à de nombreux égards, comme pourraient le faire des machines. Ainsi ce chercheur écrit-il à propos de ses observations de terrain :

> *What emerges is a picture of the auditor as an "audit machine". "Audit machine" is a term that was used by the auditors (mainly the seniors and staff) […] to register their impressions of each other's work habits: "You're finished that schedule already? You're a regular audit machine". The prevalence of this mechanistic metaphor in the lingo of the auditors is interesting because it implies both a kind of infallibility and also a selflessness which, in terms of the professional ideology, represent positive things about auditors. (p.614)*

1.3. Principe n°3 : effectuer un contrôle de conformité et sanctionner les écarts

Selon le troisième principe énoncé par Taylor, il convient enfin de veiller à la correcte exécution des procédures prescrites. Un contrôle de conformité rigoureux doit être mené dans ce but, et des sanctions sont à prévoir pour punir et décourager les écarts de conduite (Taylor, 1957, pp.69-70). Comme nous l'avons vu, le contrôle de la correcte application des normes comptables est au cœur de la mission des auditeurs légaux. Ceux-ci sanctionnent la publication d'états financiers irréguliers par l'émission d'un refus de certifier. Ils se trouvent eux-mêmes soumis à différentes formes d'inspection. S'il est prouvé qu'ils n'ont pas travaillé selon les règles qu'ils doivent suivre, diverses sanctions peuvent leur être infligées.

La mise en oeuvre des principes formulés par Taylor est ainsi supposée rendre l'activité des travailleurs tout à fait transparente, c'est-à-dire conforme aux modes opératoires les plus efficaces et efficients. Comme nous venons de le voir, la codification et le contrôle de la comptabilité et de l'audit légal constituent de parfaits exemples d'application d'un tel procédé d'obtention de la transparence. Le couple normalisation-audit n'est autre que la déclinaison comptable du diptyque codification-contrôle situé au cœur du modèle gestionnaire hérité de Taylor. Les deux composantes de ce couple sont le fruit de l'institutionnalisation respective, dans le domaine de la comptabilité, des premier et troisième principes énoncés par le fondateur de la direction scientifique des entreprises. Autrement dit, la normalisation comptable et l'audit légal *procèdent* du paradigme taylorien. Leur succès résulte et témoigne de celui de ce paradigme et de la domination que celui-ci exerce sur les esprits. Power (1999, p.7, 1994, p.5, p.18) voit dans l'explosion de l'audit l'explosion d'une idée (celle de la transparence, de la rationalité, et du contrôle) ; nous y voyons pour notre part l'explosion du paradigme taylorien. La pratique de l'audit gagne le sens qu'on lui donne (produire de la transparence) et sa valeur, dans un monde où prévaut la perspective taylorienne. Aussi ne faut-il pas s'étonner du fait que cette pratique-là soit elle-même de plus en plus codifiée et contrôlée, c'est-à-dire taylorisée, pour être rendue plus transparente.

Selon les tayloristes en effet, une prescription du travail pertinente et correctement appliquée assure toujours la réalisation du but visé. Une mauvaise performance ne peut dès lors avoir que deux causes possibles : les procédures à mettre en oeuvre, d'une part,

peuvent être déficientes (tel est le cas, par exemple, si elles sont insuffisamment détaillées, si elles ne peuvent être exécutées par un individu normalement constitué, ou si leur mise en oeuvre ne mène pas automatiquement au résultat souhaité) ; les travailleurs, d'autre part, peuvent ne pas s'y plier (soit parce qu'ils sont mal sélectionnés, mal formés, ou trop peu motivés, soit parce que le contrôle de conformité mis en place est inefficace). Dans cette logique, tout défaut de performance finit donc nécessairement par provoquer une méfiance à l'égard des codificateurs et/ou des contrôleurs, rapidement suspectés de ne pas œuvrer au mieux. Leurs activités respectives se voient alors elles-mêmes progressivement codifiées et contrôlées, pour être à leur tour rendues plus transparentes. Juger efficace ce procédé d'obtention de la transparence suppose toutefois d'adhérer à certains postulats.

2. Les postulats de l'approche taylorienne

Comme nous venons de le voir, la solution proposée par Taylor pour rendre transparente l'activité des travailleurs consiste à objectiver sous la forme de procédures la meilleure manière d'atteindre un but donné, puis à faire en sorte que les opérateurs se conforment bien aux prescriptions ainsi élaborées. Cette solution repose sur une certaine vision du monde (2.1.) et de l'homme (2.2.).

2.1. Une certaine vision du monde

Croire en la possibilité de programmer la meilleure façon d'obtenir un résultat donné suppose tout d'abord de souscrire à une certaine vision du monde. Il faut pour cela faire l'hypothèse déterministe d'une réalité sans surprises, sans imprévus, régie par un ensemble fini de lois précises et immuables ; l'hypothèse, donc, d'une réalité dotée d'une essence propre, indépendante des individus, et dont ceux-ci peuvent acquérir une connaissance objective ; l'hypothèse, enfin, d'une réalité que l'on peut maitriser, une fois cette connaissance suffisamment complète. Dans le système de pensée taylorien, les modes opératoires prescrits sont imposés aux travailleurs parce que l'on pense que les lois du monde s'imposent à tous. On régule par les procédures parce que l'on croit que l'univers est lui-même gouverné par des règles fixes. On réclame la transparence parce qu'on est convaincu de l'existence d'une réalité en soi. Telle est bien l'hypothèse qui

fonde les interprétations les plus courantes de l'objectif d'image fidèle assigné à la comptabilité, selon lesquelles la correcte application des normes comptables garantit une description neutre et précise de la *réalité* économique de l'entreprise.

2.2. Une certaine conception de l'homme

Mais le procédé taylorien d'obtention de la transparence ne repose pas seulement sur une vision du monde. Il repose également sur une certaine conception de l'homme, dont il serait possible d'obtenir un comportement de simple exécutant. Selon les tayloristes, l'individu, tout comme l'univers qu'il habite, est régi par des lois naturelles qui en conditionnent le « fonctionnement ». Connaître ces dernières et savoir les utiliser permet de déterminer la conduite des opérateurs. L'être humain, pour commencer, est supposé n'être motivé que par l'argent. Ainsi le travail a-t-il pour l'entreprise et pour celui qui le réalise la même utilité : il ne sert qu'à maximiser les gains monétaires. Puisque les méthodes prescrites permettent – pense-t-on – de dégager la valeur ajoutée la plus élevée, les travailleurs doivent normalement s'y plier de bonne grâce, puisqu'ils tireront de leur correcte mise en oeuvre une plus grande rémunération. Ils peuvent toutefois – par bêtise, par habitude ou parce que les prescriptions ne leur conviennent pas – déroger aux procédures à suivre. L'application de sanctions draconiennes doit les ramener dans le droit chemin.

Comme nous l'avons souligné, le paradigme taylorien est aujourd'hui dominant. Y souscrire, c'est penser qu'un travail codifié et contrôlé est un travail transparent, c'est-à-dire conforme aux instructions qui l'encadrent. Il existe néanmoins des points de vue alternatifs, radicalement différents. L'ergonomie dite de l'activité en est un.

Section 2.
L'ergonomie de l'activité : un point de vue alternatif

L'ergonomie peut être définie, de manière schématique, comme la science du travail. Il n'existe cependant pas *une*, mais *des* ergonomies. Pour les différencier et en établir une typologie, différents critères peuvent être retenus. Selon le critère de la langue ou du pays d'origine, on distingue ainsi l'ergonomie anglo-saxonne de l'ergonomie francophone (Hubault *et al.*, 1996, p.289) ; selon le critère de l'unité d'analyse, on recense une ergonomie techniciste, une ergonomie productiviste, et une ergonomie humaniste (de Montmollin, 1995, cité par de Geuser, 2005, p.40)[37] ; selon le critère des domaines de spécialisation, l'ergonomie physique se démarque de l'ergonomie cognitive, qui diffère elle-même de l'ergonomie organisationnelle (de Geuser, 2005, pp.38-39)[38] ; selon le critère des niveaux d'intervention, on parle d'une ergonomie des conditions de travail, d'une ergonomie des systèmes techniques et d'une ergonomie des systèmes de production (Hubault *et al.*, 1996, p.298), etc. Compte tenu de l'argument que nous souhaitons développer ici, un critère nous intéresse toutefois particulièrement, qui est la manière de concevoir l'écart entre le travail prescrit (la tâche, le devoir-faire) et le travail réel

[37] Selon de Geuser (2005, pp.39-40) se référant à de Montmollin (1995) : « *L'ergonomie techniciste serait l'ergonomie qui vise explicitement à améliorer les instruments qui constituent son unité d'analyse* […]. *L'ergonomie productiviste serait davantage centrée sur le résultat économique et se focaliserait sur son optimisation* […]. *Face à ces deux courants, l'ergonomie humaniste chercherait à faire entendre le droit de l'homme à être respecté dans son intégrité mentale, morale et physique* ».

[38] Voir à ce sujet le site de l'IEA (International Ergonomics Association) à l'adresse www.iea.cc, sous la rubrique intitulée « *What is Ergonomics?* ». Selon l'IEA, « *l'ergonomie physique* [*est*] *préoccupée par l'anatomie humaine, l'anthropométrie et les caractéristiques physiologiques et biométriques (les sujets particulièrement travaillés sont ici les postures de travail, les manutentions, les mouvements répétitifs, les troubles musculosquelettiques liés au travail, la sécurité et l'hygiène) ; l'ergonomie cognitive* [*est*] *préoccupée par les processus mentaux comme la perception, la mémoire, le raisonnement, etc. (les sujets particulièrement travaillés sont ici la charge mentale, le processus de décision, l'interaction homme-logiciel, la fiabilité humaine, le stress et plus généralement le design homme-système) ; l'ergonomie organisationnelle* [*est*] *préoccupée par l'optimisation des systèmes sociotechniques incluant les structures organisationnelles , les stratégies et les procès* » (traduit de l'anglais par de Geuser, 2005, pp.38-39).

(l'activité, ce que font réellement les travailleurs). Ce critère-là conduit à distinguer l'ergonomie de la tâche de l'ergonomie de l'activité (Hubault, 2000, p.6).[39]

L'ergonomie de la tâche s'inscrit dans la lignée du paradigme taylorien, dont elle constitue, disons, un prolongement « humanitaire » (Noulin, 1993). Parce qu'elle suppose que l'atteinte des buts visés doit normalement procéder de la correcte application des procédures prévues, elle voit en l'écart entre le travail prescrit et le travail réel une source de mauvaises performances, donc un écart à réduire. Dans sa logique, cet écart-là procède d'une prise en compte insuffisante du fonctionnement de l'homme lors de la conception de la tâche ; le développement d'une « ingénierie du vivant » est supposé permettre de remédier à cette lacune ; nous demeurons ici dans une vision déterministe du monde et de l'être humain.

C'est précisément à cette vision-là que s'oppose, point par point, l'ergonomie de l'activité[40] : quand les tayloriens postulent un opérateur *intégrable*, celle-ci fait l'hypothèse d'un travailleur *opposable* (1.) ; quand ils supposent une réalité et un agent sans surprises, univoques et homogènes, elle affirme l'imprévisibilité, l'équivocité et l'hétérogénéité irréductibles du monde et de l'homme (2.) ; quand ils ne jurent que par l'organisation du travail, elle met en relief l'importance de l'organisation par le travail, donc celle du collectif (3.). Le changement de perspective est radical. La performance ne découle plus ici de la tâche, mais de l'activité. Pour atteindre le but visé, cette dernière doit nécessairement s'écarter des normes arrêtées au lieu de s'y plier de manière servile. Ainsi l'écart entre le travail prescrit et le travail réel n'est-il pas un écart à réduire, mais une ressource à reconnaître, à valoriser et à gérer. Travailler ne consiste jamais à ne faire qu'exécuter les méthodes prévues, aussi utiles soient-elles.

---

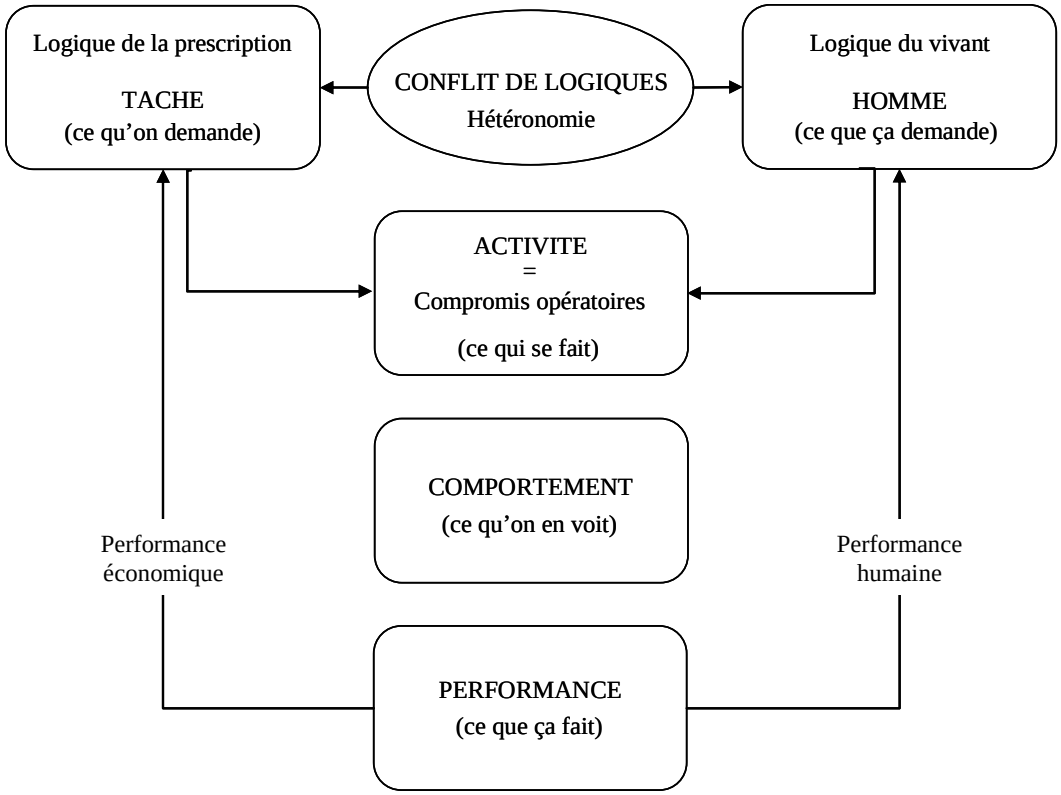
[39] On assimile parfois l'ergonomie de la tâche à l'ergonomie anglo-saxonne, et l'ergonomie de l'activité à l'ergonomie francophone. Comme le fait toutefois remarquer Daniellou (1997), la problématique de l'activité n'est aujourd'hui plus le monopole des ergonomes de langue française, qui ne l'ont, en outre, pas tous adoptée.

[40] Parler, comme nous le faisons, de l'ergonomie de l'activité comme d'un paradigme ergonomique homogène est une simplification. Comme le soulignent Hubault & Bourgeois (2005), il existe en effet, au sein de ce paradigme, certaines divergences théoriques. Nous ne rentrerons pas ici dans ces considérations. La conception de l'ergonomie de l'activité que nous présentons est celle des deux auteurs précités.

1. Le travail comme gestion d'un conflit de logiques

Selon l'ergonomie de l'activité, les travailleurs sont, au sein de l'entreprise, confrontés à deux logiques irréductibles : la logique technico-organisationnelle d'une part (1.1.), et la logique du vivant d'autre part (1.2.). Compte tenu de leurs caractéristiques propres, ces deux logiques sont par nature contradictoires (1.3.). Travailler consiste, entre autres, à gérer le conflit qui les oppose, par la mise en œuvre de compromis opératoires (1.4.). La figure qui suit, adaptée d'Hubaut *et al.* (1996, p.293), articule ces différentes idées, que nous allons développer.

Figure 2.1- Le travail comme gestion d'un conflit de logiques
(Adaptée d'Hubault et al.*, 1996, p.293)*



1.1. La logique technico-organisationnelle, ou logique de la prescription

Il n'existe chez les tayloristes qu'une seule logique : la logique technico-organisationnelle qui, tournée vers l'obtention du maximum d'efficience et d'efficacité, « *fonde et organise la prescription des objectifs, des moyens alloués et des modes opératoires* » (de Geuser,

2005, p.48), et « *définit les exigences du fonctionnement des machines et des organisations* » (Hubault *et al.*, 1996, p.292). Dans le système de pensée taylorien, la réalité est en effet supposée régie par un ordre universel auquel rien ne saurait échapper : l'ordre individuel est censé se trouver subordonné à l'ordre social, l'ordre social à l'ordre vital, et celui-ci à l'ordre matériel. L'homme est ainsi le produit d'un environnement qui le conditionne ; il n'agit pas, mais est agi ; au sein de l'entreprise, son comportement est entièrement déterminé par la tâche et les mécanismes qui visent à en garantir le respect. Ce comportement peut donc être parfaitement *intégré* à l'univers des objets techniques. Sa maîtrise, comme celle des machines, est une affaire d'ingénieur.

1.2. La logique du vivant, ou logique de l'action humaine

Contre le taylorisme, l'ergonomie de l'activité soutient que la logique de la prescription ne s'impose pas aux travailleurs sans partage. Ce paradigme ergonomique postule en effet l'existence d'une autre logique, irréductible à sa concurrente et tout aussi « déterminante » : celle du vivant, ou de l'action humaine *(*Hubault *et al.*, 1996, p.292). Cette logique-là ne se résume pas aux grandes « lois de fonctionnement » des organismes (et plus spécifiquement de l'homme pour ce qui nous intéresse ici), mises en lumière par quelques sciences plus ou moins « dures », telle la biologie. C'est aussi une logique de la diversité,[41] de la préservation et de la réalisation de soi, de l'affirmation par le sujet de sa singularité ; une logique, bref, de l'autonomie, non pas d'abord centrée sur l'efficacité, mais sur la santé prise au sens large (santé physique, mentale, morale, développement existentiel, acquisition de compétences, etc.) (de Geuser, 2005, p.48). L'hypothèse est ici celle d'un homme *opposable*, et non pas intégrable, qui ne peut pas ne pas se préoccuper de son intégrité et de son épanouissement personnel.

1.3. Logique de la prescription, logique du vivant : deux logiques contradictoires

Toujours selon l'ergonomie de l'activité, la logique de la prescription et la logique du vivant sont par nature conflictuelles, et plus précisément *contradictoires* ; elles sont,

[41] Comme le soulignent Hubault *et al.* (1996, p.290), « *les opérateurs humains ne possèdent pas la stabilité que postule l'organisation prescrite : à définition de poste égale,* […] [*ils*] *n'ont pas tous nécessairement le même âge, le même sexe, la même expérience professionnelle, et leur état interne varie dans le temps…* ».

autrement dit, selon le sens que Fiol (2003) donne à cet adjectif (1.3.1.),[42] à la fois *opposées* (1.3.2.) et *complémentaires* (1.3.3).

1.3.1. La notion de contradiction

Cazamian (1996, p.268) plaide pour une ergonomie *contradictorielle*. De fait, la notion de *contradiction* tient au sein de l'ergonomie de l'activité une place fondamentale.[43] Sa définition diffère cependant ici de celles qu'en fournissent la plupart des dictionnaires, et mérite pour cela que nous la précisions. Le petit Robert, par exemple, écrit de la contradiction qu'elle est « *une relation entre deux termes, deux propositions, qui affirment et nient le même élément de connaissance. Il y a contradiction* [peut-on lire] *entre A est vrai et A n'est pas vrai* ». Comme le souligne Fiol (2003), on reconnait dans cette façon de penser le contradictoire l'empreinte des principes aristotéliciens de non-contradiction et du tiers exclus. Selon le premier de ces principes, « *il est impossible qu'une seule chose soit, et tout à la fois ne soit pas* » ; selon le second, « *il n'est pas possible qu'entre deux propositions contradictoires il y ait jamais un terme moyen* ». Aux yeux d'Aristote (1991, p.139-159), donc, la contradiction relève du seul domaine de la logique, de la seule sphère des idées ; elle tient de l'erreur et doit être rejetée comme inacceptable ; dans le monde réel, son existence est totalement impensable.

Une telle conception n'est toutefois pas la seule possible. Ainsi Héraclite (cité par Cazamian, 1996, pp.266-267) écrivait-il avant Aristote : « *Ce qui s'oppose à soi-même est en même temps en harmonie avec soi* » (trad. Brun, 1965, fragment 51, p.131) ; « *Le combat est le père de toute chose* » (Ibid., fragment 53, p.126) ; « *Je serai donc bien fou de vouloir que les hommes obtiennent ce qu'ils désirent, déraciner les maux de la vie et fondre* […] *les contraires dans une harmonie stérile* […], *car ce serait menacer l'univers d'une mort certaine* » (trad. Diels, 12, A22). Ici, la contradiction n'est pas le signe d'une défaillance de la raison : elle fait partie du monde et – mieux – en est le moteur. Hegel (1972-1981, cité par de Geuser, 2005, p.225) reprend et développe cette idée : selon lui, la

[42] Fiol et de Geuser, chercheurs en sciences de gestion, ne sont pas ergonomes, mais travaillent en étroite collaboration avec Hubault pour confronter les regards du management et de l'ergonomie (étudier le travail des managers, développer le concept de travail en management, etc.).

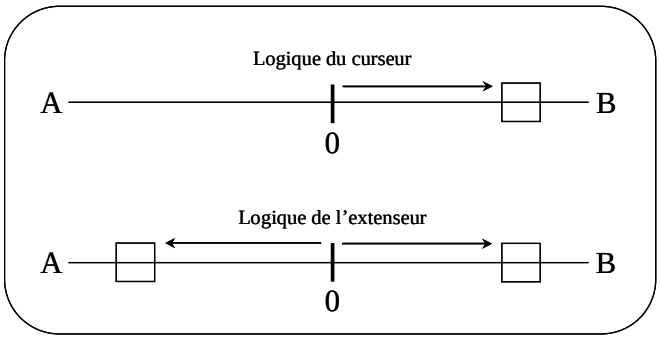
[43] Ainsi Cazamian (1996, p.268) qualifie-t-il ce paradigme ergonomique de contradictoriel.

contradiction « *ne devrait pas* […] *être considérée comme une simple anomalie qui pourrait être observée ici ou là* », mais comme une négation nécessaire du tout constatée dans le tout lui-même, « *le principe de chaque mouvement spontané* », l'élément dynamique de la vie et de l'histoire. Comme le souligne Fiol (2003) qui se réfère à ce philosophe :

> *La contradiction entre deux […] [alternatives] « devient active dans le devenir dans la mesure où ce qui importe, c'est moins la spécificité de chacune d'elles et leur opposition que le jeu positif de leurs échanges permanents. L'essentiel dans la contradiction […] n'est plus dans la discussion sur la pertinence de l'une ou de l'autre, ou sur la prédominance de l'une sur l'autre, mais dans la recherche de leur dépassement par un enrichissement mutuel […] ».*

Ainsi selon Fiol (2003), deux éléments[44] doivent être dits *contradictoires* s'ils sont à la fois *opposés* et *complémentaires*. Tout accroissement de l'un peut se faire faire au détriment de l'autre, mais aussi à son bénéfice. Dans le premier cas, la contradiction se résout selon la « *logique du curseur* », qui est une logique de la domination unilatérale ou de la concession. Dans le second cas, c'est la « *logique de l'extenseur* » qui est à l'œuvre : chacun des éléments en opposition trouve chez l'autre de quoi pallier ses faiblesses, sans rien abandonner de sa spécificité (figure 2.2, tirée de Fiol, 2003).

Figure 2.2 - La gestion des contradictions : logique du curseur et logique de l'extenseur (Tirée de Fiol, 2003)



[44] Fiol (2003) parle de son côté d'attitudes contradictoires, et non d'alternatives ou d'éléments. Nous ne pensons cependant pas trahir sa pensée en employant ici ces termes plus généraux.

C'est en ce sens précis que les logiques de la prescription et de l'action humaine sont dites contradictoires par les tenants de l'ergonomie de l'activité : parce qu'elles sont à la fois opposées et complémentaires.

1.3.2. Deux logiques opposées

L'opposition existant entre la logique de la prescription et la logique de l'action humaine ressort clairement de leurs définitions respectives : la première est une logique de la standardisation et du contrôle, en quête d'efficience et d'efficacité ; la seconde une logique de la diversité et de l'autonomie, toute entière tournée vers la santé (tableau 2.1)

Tableau 2.1 - Logique de la prescription, logique du vivant : deux logiques opposées

	Acteurs	
	Entreprise	Homme
Logiques	Logique de la prescription • Standardisation • Contrôle	Logique du vivant • Diversité • Autonomie
Objectifs visés	Efficience, efficacité	Santé

Ces deux logiques se heurtent donc mutuellement, d'autant que, comme le soulignent Hubault & Bourgeois (2005), « *les raisons d'agir, les systèmes de valeurs des personnes et des entreprises ne peuvent pas être les mêmes* ». Confronté aux débordements incessants du vivant, le cadre plus ou moins rigide de la prescription risque toujours d'exploser. A l'inverse, confiné dans sa tâche, l'opérateur se sent tôt ou tard comme un peu à l'étroit, s'il n'a pas tout bonnement l'impression d'étouffer. Nous rencontrons ici le thème de la souffrance mentale[45] de l'homme au travail, qui, aux yeux de Clot (2001,

[45] Compte tenu de la nature de l'activité qui nous intéresse ici (l'audit légal), nous ne traiterons pas de la souffrance d'ordre physique, découlant des ambiances physiques (température, rayonnement, etc.), chimiques (produits manipulés, gaz, fumées et poussière, toxiques, etc.), biologiques (virus, bactéries, etc.), des caractéristiques métriques et spatiales du poste de travail, etc.

p.13), résulte d'une « *activité contrariée,* [*d'*] *un développement empêché* […], [*d'*] *une amputation du pouvoir d'agir qui interdit aux sujets de disposer de leur expérience, qui leur défend de transformer leur vécu en moyen de vivre une nouvelle expérience* », et qui, selon Dejours[46] (1993, p.27), est une conséquence inévitable de l'organisation prescrite. Aux yeux de ce dernier (1993, p.59), les deux figures principales de cette souffrance sont l'ennui et la peur. Au sujet de l'ennui, il écrit par exemple (1987, pp.738-739) :

> *« L'organisation scientifique du travail » est la principale pourvoyeuse de tâches ennuyeuses. […] [L'] uniformisation des modes opératoires ne saurait s'accorder avec la diversité des personnalités et des histoires individuelles, la répétition interminable de gestes et de procédures cognitives simplifiés ne saurait être sans effet sur la complexité et la variabilité naturelle du fonctionnement psychique. Beaucoup de dirigeants, d'ingénieurs et d'organisateurs pensent que l'absence d'effort intellectuel et d'effort d'imagination doit être reposante pour des gens peu instruits ou peu formés. […] Une telle conception est pourtant en contradiction avec l'expérience que peut faire tout un chacun, de la souffrance qui accompagne la monotonie, et des dégâts psychiques qu'occasionne l'ennui.*

La peur, quant à elle, peut provenir de la performance exigée (crainte de ne pas atteindre les objectifs fixés compte tenu du temps et des moyens alloués), ou de la confrontation à un milieu matériel et/ou humain hostile (risque d'accidents corporels, managers ou clients acariâtres, etc.) (Dejours, 1993, pp.82 et 92-97). Comme le souligne Dejours (1993, p.81), « *la peur est présente dans tous les types de tâches professionnelles y compris dans les* […] *emplois de bureau, où pourtant elle semble n'occuper qu'une place modeste* ».

---

[46] Bien que Clot (psychologue du travail) et Dejours (psychodynamicien du travail) ne soient pas des ergonomes, leurs recherches respectives sont utilisées par l'ergonomie de l'activité, et nous jugeons pour cette raison pertinent d'y faire référence. Comme le souligne Hubault (2000a, p.39) : « *En termes de modèle* […], *une convergence de pensée nous semble* […] *se dégager entre plusieurs auteurs non-ergonomes* […] *et l'ergonomie (du moins comme nous la comprenons). Dans leurs productions respectives, les concepts se font échos (ce qui ne signifie pas qu'ils se confondent).* […] [*L'*] *ergonomie se précise elle-même en se confrontant aux autres disciplines* […] ». Et le chercheur d'ajouter (Hubault, 2004, p.2) : « *Le travail est indisciplinable : on ne peut le replier sur aucune discipline (ni l'économie, ni la psychologie), il exige donc une approche* multi*disciplinaire (c'est le pari de l'ergonomie* […]*)* » (c'est l'auteur qui souligne).

1.3.3. Deux logiques complémentaires

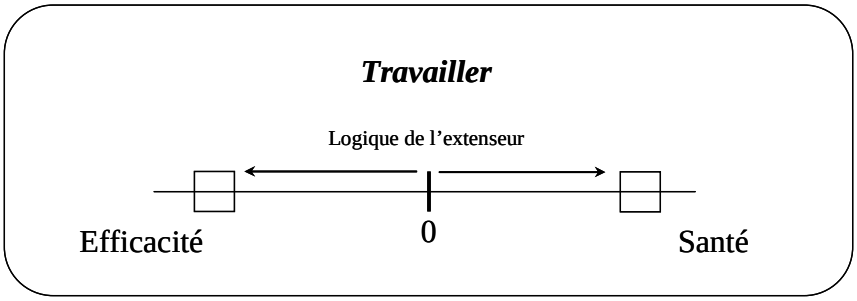
La logique technico-organisationnelle s'impose aux travailleurs qui ne peuvent l'ignorer : l'organisation est un milieu pour l'homme (Hubault, 2000, p.28) ; le travail est hétéronome pour qui doit l'effectuer. Le contraire, cependant, est également vrai : irrépressible, la logique du vivant s'impose à l'entreprise qui doit savoir l'entendre ; l'homme est un milieu pour cette dernière (Hubault, 2000, p.28) ; le travail est tout aussi hétéronome pour qui doit le prescrire (de Geuser, 2005, p.50). Le rapport qu'entretiennent la logique technico-organisationnelle et la logique du vivant n'est donc pas seulement d'opposition, mais également de complémentarité. Lorsque les opérateurs échouent à atteindre les objectifs qu'on leur fixe, ils doutent alors de leurs compétences et d'eux-mêmes, en même temps que leur employeur n'est pas incité à faire grand cas de leurs préoccupations ; point de santé qui tienne, donc, sans égards pour l'efficacité. Inversement, comme le souligne Hubault (2000a, p.33), « *l'action humaine ne peut converger avec les intentions du système que s'il lui est […] possible d'y faire reconnaître son ordre propre, ses propres intentions* » ; pas non plus d'efficacité durable, autrement dit, sans égards pour la santé.

1.4. Travailler, c'est gérer un conflit de logiques

Dans cette perspective-là, travailler consiste ainsi, entre autres, à gérer le conflit (qui est ici une contradiction) existant entre les logiques de la prescription et de l'action humaine, par la mise en œuvre de *compromis opératoires* (Hubault *et al.* 1996, p.292). Le terme de compromis pourrait ici être mal interprété. En sciences de gestion, il est en effet souvent associé aux démarches de type « curseur » et possède une connotation plutôt péjorative. Précisons donc : aux yeux de l'ergonomie de l'activité, l'enjeu du travail est bien de parvenir à tenir *ensemble* les deux logiques en présence, selon le mode de l'« extenseur » (dans l'idéal au moins, car ce n'est pas toujours possible, et comme le souligne Clot (1996, p.279), « *en un sens, tout le problème est là* »).

Hubault écrit par exemple (2000, p.29) : « *Pour nous,* travailler, c'est gérer *une tension issue d'une double exigence* : *l'*efficacité, *qui renvoie aux attentes de l'entreprise, ce qu'elle demande* […] ; *la* santé, […] *qui renvoie aux attentes du sujet, ce qu'il vise à travers ce qu'il engage* […] » (c'est l'auteur qui souligne) (voir figure 2.3).

Figure 2.3 - Travailler : satisfaire aux exigences de l'efficacité et de la santé



L'activité exprime donc toujours une création, et ne doit pas être confondue avec le *comportement* qui n'en est que le symptôme, ce qu'on en voit (voir figure 7.1). Quoi qu'en pense Taylor, le travail réel ne prend jamais la forme d'une exécution passive, mais d'une appropriation personnelle du travail prescrit : les travailleurs veillent d'une part à se ménager et à se ressourcer pour être en mesure de sortir la production dans la durée (Hubault *et al.*, 1996, p.290) ; ils cherchent d'autre part à modeler leur tâche à leur goût afin de pouvoir s'y reconnaître et donc s'y impliquer (Clot, 1996, p.278-279)[47] ; pour qu'ils puissent le faire, l'encadrement ne doit pas les en empêcher, mais au contraire les y aider ; il doit, autrement dit, favoriser les compromis opératoires.

Mais travailler ne consiste-t-il qu'à dépasser la dialogique que nous venons d'identifier ? Ne retenir que cette idée-là reviendrait à postuler l'homogénéité des logiques de la prescription et de l'action humaine. Or, selon l'ergonomie de l'activité, celles-ci sont au contraire traversées par de multiples conflits internes : elles ne sont pas homogènes, mais hétérogènes, et la gestion de leurs « incohérences » respectives fait également partie de l'activité de travail.

[47] A ce sujet, Clot (1996, pp.278-279) écrit : « *L'activité ne trouve de sens* [*aux yeux du travailleur*] *que dans le mouvement qui « re-conçoit » la tâche pour lui donner d'autres buts et réaliser d'autres mobiles que ceux prévus par les organisateurs.* […] [*T*]*ravailler, c'est toujours, en quelque façon, chercher à reconcevoir la tâche pour la mettre au service de sa propre activité ou de celle qu'on partage avec d'autres, s'ingénier à en faire un « instrument » pour cette activité, s'évertuer – souvent malgré tout – à la commander comme un organe vivant de son individualité.* »

2. Le travail : de la gestion des conflits internes à chaque logique

2.1. Le travail face à l'incohérence de la tâche

Selon l'ergonomie de l'activité, la tâche prescrite – n'en déplaise à Taylor – ne constitue pas un modèle de rationalité. Lorsqu'on adopte le point de vue des travailleurs qui doivent « l'exécuter », elle se révèle, bien au contraire, triplement incohérente. Même très détaillée, elle contient tout d'abord une part plus ou moins grande d'implicite et ne possède donc pas l'efficacité propre que ses concepteurs lui prêtent généralement (2.1.1.). La plupart du temps, elle porte ensuite en elle-même des injonctions contradictoires (2.1.2.). Elle voit enfin sa pertinence continuellement minée par des événements dont les organisateurs n'avaient pas prévu l'occurrence, et qui, pourtant, ne manquent jamais de se produire (2.1.3.). Elle est, autrement dit, toujours insuffisante, et sous cet angle opérationnel, travailler consiste précisément à prendre en charge ce qu'elle ne permet pas de régler d'avance (2.1.4.).

2.1.1. Le caractère non explicite d'une partie des instructions

Le degré de précision d'une tâche dépend de différents facteurs. Il varie par exemple en fonction du niveau de compétence que l'on prête aux opérateurs, de la connaissance qu'ont les concepteurs du processus de production, et du contrôle que les dirigeants veulent exercer sur les opérationnels. Toutefois, même très détaillée, une tâche comporte toujours une part d'implicite. Elle ne dit pas tout du travail à effectuer, et ne possède donc pas véritablement d'efficacité propre : que les organisateurs du travail en aient ou non conscience, l'atteinte des objectifs prescrits nécessite de la part des travailleurs certaines prises de décision. Ainsi de Terssac (1992, p.65) écrit-il au sujet des procédures imposées dans les industries de process – pourtant « *prévues et programmées dans l'objectif de forcer les exécutants à se plier aux schémas d'exécution* »[48] :

[48] De Terssac n'est pas un ergonome mais un sociologue du travail. Ses conceptions sont toutefois selon nous suffisamment similaires à celles de l'ergonomie de l'activité pour qu'il soit pertinent d'y faire ici référence (voir la note n°66, p.105 de la présente thèse).

> *Les règles formelles qui définissent le travail à faire […] sont peu explicites […] : d'une part, les durées des tâches sont rarement explicitées même si le séquencement peut servir de base pour l'élaboration de repères temporels ; d'autre part, les caractéristiques instantanées d'une tâche sont absentes : ne sont jamais énoncés le début et la fin de la tâche. Ce silence sur l'instant qui indique, dans d'autres secteurs, le début d'une tâche, devra être décidé par l'opérateur en charge d'instancier tel ou tel type de tâche.*

2.1.2. La tâche porteuse d'injonctions contradictoires

La tâche assignée aux travailleurs comporte ensuite en elle-même un certain nombre d'injonctions contradictoires, ceci pour deux raisons essentielles. La première de ces raisons nous est, par exemple, fournie par Dejours (1993, p.218). Ainsi celui-ci écrit-il :

> *[…] l'organisation du travail prescrite est […] truffée de contradictions. Chaque incidents ou accident conduit en effet à l'élaboration d'une nouvelle consigne ou d'une nouvelle réglementation. Qui vient s'ajouter à la somme des précédentes. De sorte qu'avec le temps, lois, réglementations, règlements, consignes deviennent de plus en plus complexes et, inéluctablement, de plus en plus difficiles à concilier. Au point qu'il est impossible de travailler si l'on veut respecter toutes les consignes. Supposées organiser le travail, les prescriptions […] conduisent parfois à le désorganiser !*

Mais un autre aspect du travail prescrit doit être considéré : avant d'être accompli par les opérateurs, celui-ci doit commencer par être défini, élaboré. Comme le souligne Clot, (1995) cité par Hubault *et al*. (1996, p.295), « *la tâche est travaillée en amont avant de l'être en aval* » ; elle n'est que le « *modèle refroidi* » de l'activité des concepteurs. Or, ceux-ci doivent répondre aux exigences des multiples parties prenantes et constituantes de l'organisation : à celles des actionnaires, avides de rentabilité financière ; à celles des clients, demandeurs de qualité, de prix modérés et de délais de livraison les plus courts possibles ; à celles des machines, qu'on ne peut traiter n'importe comment ; à celles des salariés, quand ils ont leur mot à dire, etc.

De manière évidente, ces diverses exigences sont conflictuelles, hétérogènes, contradictoires. Aussi les nombreux débats de gestion qui président à la définition de la tâche ne peuvent-ils être définitivement tranchés par des organisateurs. Ils sont en fait toujours, d'une façon ou d'une autre, « *reportés en aval, au point d'apparaître comme densifiés, noués plus inextricablement, dans le « poste de travail* » (Hubault, 1996, p.117). Autrement dit, la tâche n'est pas lisse. Elle est avant tout le lieu du « ET », ce à

quoi il faut savoir répondre selon la « logique de l'extenseur ». Comme le soutient Hubault (1996a, p.117), « *dans l'injonction « faire vite et bien »* […], *voire « vite et bien et à moindre effectif… »* […], *la difficulté, autrement dit l'enjeu de la compétence, c'est le ET, ce prescrit implicite mais effectif dont la (in)/compréhension du fait comme du sens est à la source de la capacité opératoire* ».

2.1.3. La pertinence de la tâche minée par l'imprévu

Les tayloristes postulent, nous l'avons vu, un monde sans surprises, totalement connu d'avance, dans lequel rien ne saurait arriver qui n'ait été prévu. Selon lui, les procédures prescrites peuvent ainsi garantir la maîtrise de l'ensemble des situations envisageables ; elles sont exhaustives. L'ergonomie de l'activité oppose cependant à cette vision des choses un constat difficilement réfutable : dans les faits, les processus de production conçus par les organisateurs ne cessent d'être perturbés par des *événements*, non anticipés par ces derniers. Lorsque tel est le cas, les modes opératoires formels perdent alors soudainement leur pertinence ; les exécuter à la lettre ne permettrait pas d'atteindre les objectifs visés, et les travailleurs doivent alors s'en écarter. De même, quand l'imprévu ne constitue pas une menace mais une opportunité, les procédures officielles cessent d'être les mieux adaptées, et d'autres, inédites, doivent leur être préférées.

2.1.4. Travailler, c'est prendre en charge ce qui n'est pas réglé d'avance

Le prescrit, donc, ne suffit pas. Il ne résout jamais rien de manière définitive. Comme l'écrit de Geuser (2005, p.51), il existe « *une insuffisance consubstantielle de la tâche à épuiser les difficultés liées aux situations de travail.* » Detoeuf (2003, p.171) fait ainsi dire à Barenton, avec l'humour qui le caractérise : « *Une société ne marche pas avec des règlements établis une fois pour toutes : c'est une création incessante. Si le monde marche mal, c'est que Dieu, après qu'il eut créé le monde et fixé ses lois, a cru qu'il pouvait se reposer* ». Selon l'ergonomie de l'activité, travailler consiste précisément – d'un point de vue opérationnel – à gérer ce qui n'est pas réglé d'avance, et qui, la plupart du temps, ne peut pas se *régler* du tout (Hubault, 2004) : combler les blancs de la prescription (voir en 2.1.1.) ; prendre en charge les injonctions contradictoires dont la tâche est porteuse (voir en 2.1.2.) ; répondre à l'imprévu (voir en 2.1.3.). Ainsi Davezies (1991) cité par Dejours (1993, p.220) écrit-il : « *Le travail, c'est l'activité déployée par*

les hommes et les femmes pour faire face à ce qui n'est pas déjà donné par l'organisation prescrite […] ». Et Dejours de préciser (1993, p.220) :

> *Lorsqu'il n'y a que du prescrit, il peut aujourd'hui être déshumanisé, automatisé et rejoindre l'ordre machinal comme dans la première phase du développement industriel. Des machines ont remplacé certaines activités de manutention. La robotisation déplace les hommes dans le champ du travail. Mais chaque nouvelle automatisation fait surgir de nouvelles difficultés, non prévisibles et non standardisées, exigeant l'élaboration de nouveaux savoir-faire […]. En d'autres termes, le nouveau regard sur l'organisation du travail conduit à réfuter la division traditionnelle entre travail de conception et travail d'exécution. Tout travail est toujours de conception. […]* Le travail est par définition humain, *puisqu'il est convoqué là où précisément l'ordre technologique-machinal est insuffisant. (c'est l'auteur qui souligne)*

Pour le dire à la manière d'Hubault (2004), « *le travail n'est jamais réductible au fonctionnement* », et plus on modernise, plus il s'en différencie, car plus s'approfondit la spécificité de ce qui n'est pas « *disciplinable* ». Travailler, c'est s'affronter au *réel*, défini comme « *ce qui, dans le monde, se fait connaître par sa résistance à la maîtrise technique et à la connaissance scientifique* » (Dejours, 2005, p.40)[49] ; c'est prendre en charge ce qui résiste à l'homogénéisation et à la programmation (Hubault, 2004 ; Hubault et bourgeois, 2005, p.36) ; c'est se confronter au caractère contradictoire et incertain des situations ; c'est être au rendez-vous des *événements* (Zarifian, 1995), « *matérialisation du choc entre les attentes des clients, des supérieurs, les aléas, etc.* » (de Geuser, 2005, p.51). L'homme au travail doit pour cela interpréter ces événements en termes de menaces et d'opportunités (Hubault, 2000, p.37), y apporter des réponses à mesure qu'ils se font jour, et cheminer ainsi peu à peu vers un résultat jugé satisfaisant. Ces opérations, constitutives du savoir-faire des acteurs, appellent divers commentaires, qui montrent encore une fois que l'entreprise ne saurait faire fi de la logique du vivant sans nuire à la capacité de ses membres d'atteindre les objectifs prescrits.

---

[49] Selon Dejours (2005, p.41), le réel doit être « *conceptuellement distingué de la réalité. La réalité c'est « le caractère de ce qui ne constitue pas seulement un concept » mais un état de choses.* […] *Le réel a une réalité, mais il se caractérise par sa résistance à la description. Le réel est la partie de la réalité qui résiste à la symbolisation ».*

L'interprétation des événements par les travailleurs suppose pour commencer que plusieurs conditions soient remplies. Premièrement, les opérateurs doivent posséder une idée suffisamment claire, non pas de la forme précise de l'objet à fabriquer ou du service à rendre (celle-ci n'est pas toujours connue d'avance), mais de ce qui est ou non qualifiable de « bon » résultat. Sans cela, il leur serait en effet impossible de juger si ce qui se produit est une chance ou un danger.

Deuxièmement, il faut que règne, dans l'entreprise où s'opère le travail, une « *culture de l'évènement* ». Pour maintenir leurs membres en alerte, les organisateurs doivent éviter de les convaincre que rien ne se passera, et donc ne pas en être eux-mêmes les premiers convaincus. Comme le souligne Hubault (2000a, pp.26-27 et 38) :

> *Une* culture de l'événement *est […] une médiation obligée pour que s'opère la recherche, l'acceptation, l'interprétation et l'intégration de ce qui émerge. Là se joue la vraie partie, l'enjeu de la « sortie du taylorisme » : contre l'événement conçu comme ce qui n'aurait pas dû être,* dont la survenue nécessairement viole l'attente *et donc stresse l'opérateur et crée la panne, pour l'événement compris comme ce qui peut arriver, «* la matière première de l'activité *» […], ce pourquoi on est là, ce à quoi on doit pouvoir donner du sens et* dont la possibilité fonde l'attente, *qui y prépare, l'accepte et s'en nourrit. (pp.26-27) (c'est l'auteur qui souligne)*
>
> *[L]e* guetteur *tire les moyens de sa vigilance de savoir que le monde n'est pas immobile […]. Toujours, la performance se joue autour d'une discontinuité. Admettre cette discontinuité comme possible […], c'est la condition non seulement pour résister à ce qui menace, mais aussi pour tirer bénéfice de ce qui se propose. Cet acte d'*imagination *est le fait d'une culture : une compréhension du monde qui permet d'affronter sa part d'inconnu et d'y faire exister la part de l'idée. (p.37) (c'est l'auteur qui souligne)*

Troisièmement, il convient que la tâche ne soit pas trop monotone. Bien qu'il sache devoir être vigilant, le guetteur (pour reprendre cet exemple), qui de son rempart scrute un paysage trop inerte, voit rapidement sa faculté de surveillance s'amoindrir ; difficile, pour lui, de ne pas s'endormir, ou du moins d'être à ce qu'il fait. Même si sa fonction le motive (sa vie comme celle des siens peut dépendre de sa performance), elle ne l'implique pas assez. Les conducteurs de train ou d'avions de ligne connaissent bien cette situation, depuis que la conduite de leurs engins est hautement automatisée. Ils ne sont plus là qu'au cas où, si un incident survenait, mais la plupart du temps, rien ne se passe. Comme ils disent, la difficulté est alors pour eux de savoir « *rester en cabine* ». On

peut être physiquement à son poste, mais l'esprit tout ailleurs, et tant qu'aucun accident n'est à déplorer, chacun peut penser que le dispositif est bon.

Quatrièmement, il faut enfin que les événements qui se produisent touchent le travailleur au sens propre comme au sens figuré ; que ce qui arrive au monde *lui* arrive personnellement, tant effectivement qu'affectivement (Hubault, 2000, pp.38-39 ; 2004). Commençons par « l'affectif ». Pour donner sens aux événements, l'opérateur doit donner sens à son travail. Si tel n'est point le cas, ce qui s'y passe est à ses yeux insignifiant, et n'a souvent pas même de réalité : n'y prêtant aucune attention, il ne peut ni le voir ni l'entendre ; pour le dire à la manière de Weick, il ne peut « l'énacter ». Mais le travailleur ne doit pas seulement *se sentir concerné* par les « faits » pour les interpréter : il lui faut aussi *les sentir physiquement.* L'homme pense parce qu'il a des mains, disait Anaxagore (Hubault, 2000b, p.4 ; Cazamian, 1996, p.48, note n°3). Ainsi Hubault écrit-il (2000, pp.38-39) : « [*les événements*] *ne font sens que par les sens* […]. *Böhle et Milkau (1998) l'expriment excellemment : «* le sentir et la pensée ne se laissent pas séparer *»* (p.28) » (c'est l'auteur qui souligne). Ici se trouve posé le problème de la médiation technique – « *ce que la technique nous donne à connaître, nous ne l'éprouvons pas ; pouvons-nous alors le comprendre* ? » (Hubault, 2000, p.39) – mais aussi celui de la localisation du poste de travail, relativement aux événements qui doivent pouvoir être perçus.

Une fois ces événements interprétés, il convient de les gérer, de leur apporter des réponses. Ces réponses, le travailleur doit les inventer, puisque c'est au non réglé qu'il se confronte. Comment émergent-elles ? Selon Cazamian (1996, p.42), elles « *ne procèdent d'aucun raisonnement (déductif ou inductif), mais se présentent comme des illuminations soudaines, inexpliquées, surgissant, comme à l'improviste, au cours même du travail* ». Elles résultent, autrement dit, d'un processus heuristique[50] qui relève de l'intelligence de la pratique (ou *mètis*) (Dejours, 2005, pp.47-51), et dans lequel l'engagement du corps tient une nouvelle fois un rôle fondamental. C'est en effet parce que l'opérateur

[50] Le terme heuristique est ici à entendre au sens fort de « *découverte inexplicable* », qui ne doit pas être confondu, écrit Cazamian (1996, p.42, note n°3), « *avec le sens faible de « raisonnement incomplet » utilisé, par exemple, en informatique* ».

développe une forte intimité avec la matière travaillée,[51] les outils qu'il manipule, les machines dont il s'occupe, et le milieu de travail qu'il habite, qu'il finit par *sentir* la façon d'en gérer les imprévus, pour tendre peu à peu vers l'objectif visé. Ainsi le savoir opératoire est-il d'abord un savoir corporel ; un savoir de « *ce corps qui en sait plus que nous sur le monde* » (Merleau-Ponty, 1963, p.276, cité par Cazamian, 1996, p.42, note n°4) ; un savoir, donc, non verbalisable. Comme le souligne Simondon (1958, p.89) cité par Cazamian (1996, p.42, note n°5), il s'agit d'un « *savoir de participation profonde, directe, qui nécessite une symbiose originelle comportant une espèce de fraternité avec un aspect du monde valorisé et qualifié* […] ». Si cette condition-là est remplie, l'opérateur « *sera doué d'un pouvoir d'intuition et de connivence* […] *qui lui donnera une très remarquable habileté, manifestable seulement dans l'œuvre et non dans la conscience et le discours* […] » (Simondon, 1958, p.89).

Selon Cazamian (1996, p.43 et pp.50-54), qui tire l'hypothèse suivante du psychologue russe Ochanine, le savoir-faire des acteurs se trouve stocké dans leur mémoire sous la forme d'*images opératives,* c'est-à-dire de « *représentations imagées du vécu de travail qui, pour chaque type de situation expérimentée, réunissent* tous les éléments nécessaires à l'action et seulement ceux-ci » (Cazamian, 1996, p.43, c'est nous qui soulignons). Aux yeux du chercheur (1996, p.54), l'image opérative est le « *support qui permet à l'inventivité ouvrière de découvrir, en cours d'action, de nouvelles solutions aux problèmes posés par le travail* ». Pour illustrer cette notion, Cazamian (1996, p.53) reprend un exemple fourni par Ochanine. Il s'agit d'un ouvrier posté dans la salle de contrôle d'une centrale thermique, à qui l'on demande de dessiner son usine. Sur son dessin, les éléments de l'usine qui fonctionnent bien n'apparaissent pas, mais « *tel robinet qui fuit, telle vanne défectueuse* » (p.53) se trouve par contre grossi. Du point de vue des concepteurs et des ingénieurs, ce croquis est une véritable « *monstruosité technologique* » (p.53). Du point de vue de l'ouvrier, « *qui n'a pas à construire l'usine mais à pallier les incidents de son fonctionnement* » (p.53), il constitue cependant « *une image opérative plus pertinente que le schéma, technologiquement exact, du constructeur* » (p.53). Ce

[51] Cette matière peut être de nature physique ou « intellectuelle ». On qualifie par exemple à l'école les mathématiques, l'histoire, la littérature – ou encore la comptabilité – de matières.

qu'on voit dans l'action est une réplique déformée de l'objet travaillé parce qu'on accentue fonctionnellement ce qui est important pour atteindre le but qu'on se fixe et qu'on ignore les propriétés non pertinentes pour la solution du problème à traiter. Comme le souligne Clot (1997, pp.124-125), « *un sujet travaillant avec une image cognitive plus riche qu'un autre* […] *peut se trouver en échec car son image n'est pas assez économique. Elle l'induit en erreur parce qu'elle est trop lourde* […]. *En d'autres termes, l'efficience consiste aussi à se défaire du « fardeau » cognitif par économie des moyens* ».

De par ses caractéristiques, le savoir opératoire ne peut s'acquérir qu'au moyen de la transmission culturelle et de la pratique personnelle (Cazamian, 1996, pp.43-44). Assumée par les travailleurs expérimentés, la transmission culturelle n'est « *ni écrite, ni même orale (à la façon de l'héritage des conteurs), mais gestuelle. Le compagnonnage, qui assure ce transfert, est d'abord ce regard que l'apprenti jette sur le comportement de l'ancien* » (p.44). Puis le geste est imité et sa pertinence vérifiée. Plus il est répété, plus il devient automatique. C'est ainsi que se développe l'habileté. Celle-ci permet au sujet de disposer de plus de temps, d'énergie et de ressources mentales pour faire face à l'imprévu, et de prendre en charge, avec le temps, des tâches de plus en plus complexes.

Mais l'habileté du travailleur et l'intuition qui la sous-tend ne sauraient toutefois être infaillibles. La connivence qu'entretient l'opérateur avec son milieu de travail n'est pas totale. Le caractère imprévisible des situations et des effets de telle ou telle riposte aux aléas est irréductible. Aussi l'acteur ne doit-il pas s'immerger totalement dans ce qu'il fait : « *dans toute activité, il s'agit de jouer à la fois le coup et la partie, faire et juger ce que ça fait, être impliqué dans et conduire du dehors* » (Hubault, 2000, p.41). Mendel[52], auquel Hubault se réfère ici, écrit par exemple (1998, pp.85-86) :

> *Pour qu'il y ait acte, il ne suffit pas que le sujet se confronte à une réalité étrangère à soi et s'engage dans l'acte. Il faut aussi qu'une part de lui se maintienne hors acte, garde en quelque sorte la tête hors de l'eau, prenne de la distance par rapport à ce qui se déroule, afin de se réserver la position de celui qui « voyant » l'acte de l'extérieur… peut y intervenir alors à bon escient.*

[52] Mendel n'est pas un ergonome mais un sociopsychanalyste dont la pensée permet à l'ergonomie de l'activité d'enrichir et de préciser la sienne. Voir à ce sujet la note n°46, p.74 de la présente thèse.

« *L'acte est une aventure* »[53] – dit Mendel – pleine de surprises, *risquée* (Hubault, 2000, p.40). Dans le système de pensée taylorien, le *risque* est ce qui peut empêcher le travailleur d'exécuter la procédure prescrite. Pour Mendel (1998, p.32), au contraire, « *le risque, c'est l'acte en personne* ». Comme le souligne Hubault (2000a, pp.40) : « *Ce n'est pas le sujet en soi qui porte le risque (on est ici clairement à rebours du thème de l'erreur humaine* […]*), ni non plus le réel, c'est l'acte lui-même en tant qu'il représente un inédit du réel dû à l'interactivité du sujet et du réel* ». Le risque peut ainsi découler, explique Hubault (2000a, pp.41), de la disproportion des forces en jeu (quand par exemple le travailleur, par manque d'expérience ou de moyens, n'est pas à la hauteur de la situation qu'il affronte), ou du clivage du sujet lui-même (si ce dernier n'est pas à ce qu'il fait) ; il ne saurait, toutefois, ne pas exister.

Travailler, c'est donc toujours prendre des risques, et prendre, pour commencer, celui de se tromper, d'échouer.[54] Seule cette prise de risque-là permet à l'opérateur de tester les réponses qu'il imagine aux événements ; elle seule permet à son imagination de se constituer en expérience, donc en savoir-faire. Une telle prise de risque, pour pouvoir être tentée, doit cependant demeurer supportable, tant humainement qu'économiquement (Hubault, 2000b, p.2). L'erreur, autrement dit, ne doit pas risquer de nuire au sujet, à ses collègues, à la société ou à l'entreprise, au-delà du tolérable. Comme le souligne Hubault (2000b, p.2), « le droit à l'erreur *est de ce point de vue une* sécurité *sans laquelle la décision est inassumable et ne peut donc être prise* » (c'est l'auteur qui souligne).

Se confronter à ce qui résiste, être au rendez-vous des événements, prendre en charge le contradictoire et l'incertain, requiert enfin des moyens, à savoir du temps et des ressources (matérielles, humaines, etc.). Ces moyens doivent être octroyés par l'organisation du travail. La « *culture de l'événement* », c'est aussi cela. Demander aux travailleurs de prendre en charge ce qui n'est pas réglé, mais ne les « armer » que pour ce qui l'est ou semble l'être, est une pratique aujourd'hui trop courante, source de souffrance et d'inefficacité (Clot, 2001, pp.11-13, Maggi, 1996, p.644).

---

[53] Tel est le titre de l'ouvrage de Mendel auquel Hubault fait référence.

[54] Un risque qui ne cesse d'ailleurs de s'actualiser dans le travail, puisque travailler consiste à se confronter au réel, c'est-à-dire à ce qui résiste, à ce qui met en échec (Dejours, 2005, p.42).

Toutefois, si les organisateurs se doivent d'anticiper *l'occurrence* d'événements à gérer, ils ne sauraient prévoir la forme que ceux-ci prendront, ni donc imaginer tous les instruments utiles pour y faire face. De ce fait, les outils prescrits et/ou leurs modes d'usage officiels sont toujours, d'une façon ou d'une autre, insuffisants, et il revient aux travailleurs d'en concevoir d'autres, mieux adaptés aux circonstances et aux buts qu'ils cherchent à atteindre. Pour désigner l'utilisation « non conventionnelle » d'un outil existant ou l'élaboration de toute pièce d'un outil manquant, Clot (1997) emploie le terme de catachrèse.[55] Selon lui (1997, p.114), « *l'existence des catachrèses témoigne de l'institution par le sujet de moyens adaptés en vue des fins qu'il poursuit. Elles sont l'indice du fait que les utilisateurs, malgré tout, contribuent à la conception des usages des artefacts* ».[56]

Trois types de catachrèses peuvent être distingués (Clot, 1997, pp.114-115) : les catachrèses centrifuges, les catachrèses centripètes, et celles visant à agir sur l'activité d'autrui. Les catachrèses dites centrifuges sont « *tournées au premier degré vers l'action sur des objets extérieurs. Leur fonction première est d'enrichir le répertoire d'outils pour répondre aux circonstances du travail réel* » (Clot, 1997, p.114). Nous en fournirons ici deux exemples tirés de Clot (1997, pp.116-117). Le premier de ces exemples concerne

---

[55] Comme le précise Clot (1997, p.113) : « *Catachrèse : le mot vient de la linguistique qui désigne ainsi une opération de l'activité langagière. On parle de catachrèse lorsqu'on manque de vocabulaire pour dénoter certaines notions. Ainsi dira-t-on un « bras » de fauteuil ou une « bretelle » d'autoroute. C'est l'usage d'un mot qui reçoit un autre sens dans une situation où l'on n'a pas trouvé mieux pour dire ce qu'on voulait dire. En psychologie du travail, au moins depuis 1969) (Winsemius, 1969,* […]*), le concept lui-même a connu un usage catachrétique. En effet, par extension, il a servi à désigner l'utilisation informelle d'un outil formel ou l'élaboration d'un outil informel dans les situations de travail* ».

[56] Clot rejoint ici Rabardel (1995) auquel il fait référence. Il synthétise l'idée maîtresse de ce dernier de la manière suivante (Clot, 1997, p.118) : « *L'artefact n'est pas en soi instrument ou composante d'un instrument (même lorsqu'il a été initialement conçu pour cela), il est institué comme instrument par le sujet qui lui donne le statut de moyen pour atteindre les buts de son action. Il provoque alors des réorganisations plus ou moins grandes de cette action. Mais un même artefact peut devenir un instrument fort différent « selon les sujets et pour un même sujet » (Rabardel, 1995, p.119). Autrement dit, l'instrument est une « entité mixte » qui tient à la fois du sujet et de l'artefact. Ce dernier accède au statut d'instrument au cours de l'action* ».

une opératrice de conditionnement. Pour ouvrir l'armoire électrique de sa machine et pouvoir ainsi effectuer les réglages qu'elle juge nécessaires, celle-ci emploie un tournevis, et non la clé carrée du mécanicien. Sans cela, il lui faudrait toujours solliciter et attendre la venue de ce dernier, ce qui nuirait à la productivité de l'atelier ; l'utilisation informelle du tournevis permet ici à tous de gagner un temps précieux. Notre second exemple porte sur certains pilotes d'avion. Ceux-ci estiment parfois devoir descendre avant le point fixé par leur calculateur de bord, qui ne tient pas compte de tous des aléas pouvant survenir en situation ; les pilotes lui fournissent alors de fausses informations – telle l'existence d'un vent arrière fictif – pour obtenir de sa part un point de descente jugé plus raisonnable ; sans ces manipulations informelles du calculateur, la sécurité des vols serait compromise (Clot, 1997, p.117).[57]

Les catachrèses dites *centripètes* sont, elles, « *destinées au premier degré, à agir sur soi-même pour maintenir un niveau suffisant de mobilisation cognitive et subjective ou servir d'appel à de nouveaux objets de pensée* » (Clot, 1997, p.114).[58] Ces catachrèses s'observent dans les situations où, pour être efficace, l'opérateur doit effectuer un travail sur lui-même, et élabore à cette fin des « *instruments proprement psychologiques* », conçus et utilisés pour s'interposer entre soi et soi (Clot, 1997, p.119).[59] Comme précédemment, nous fournirons de ce type de catachrèses deux exemples tirés de Clot (1997). Le premier de ces exemples nous ramène auprès des conducteurs de train dont nous disions plus haut qu'ils devaient savoir « *rester en cabine* », malgré le caractère quasi-hypnotique de leur situation de travail. Les solutions que ces agents mettent en œuvre pour éviter de rêvasser, voire de s'endormir, sont variées : elles diffèrent selon les individus, les situations, et les moments de la journée. L'une d'elles est toutefois particulièrement significative. Cette solution-là consiste à embarquer en cabine un jeu de

[57] Clot tire cet exemple de Rabardel (1995).

[58] Comme le souligne Clot (1997, p.114, note n°1) : « *En réalité, aucune [catachrèse] n'est purement centripète ou centrifuge. Les catachrèses centrifuges intègrent une composante centripète et inversement. Toute activité catachrétique comporte les deux dimensions, car elle est à la fois tournée vers l'objet travaillé et vers le sujet travaillant. Simplement – mais tout est là – ces composantes s'y hiérarchisent diversement* ».

[59] La notion d'instrument psychologique est de Vygotski (1930), auquel Clot (1997) se réfère.

mots fléchés, à la fois suffisamment « prenant » pour retenir l'esprit, et suffisamment facile pour ne pas l'absorber ; le but, en effet, n'est pas de jouer, mais de demeurer « présent ». Comme le souligne Clot (1997, p.119) :

> *On se trouve […] [ici] devant ce qu'on peut appeler des « distractions professionnelles » visant à rester actif dans le poste de conduite. Il s'agit de l'élaboration d'instruments psychologiques attribuant des fonctions inédites à des objets de façon à contrôler sa propre action. […] Ce sont des systèmes de protection contre soi-même, contre la passivité et la seule réaction automatique auxquelles pousse l'état d'observance qu'on subit ».*

Second exemple de catachrèses centripètes : les moyens mnémotechniques utilisés par les travailleurs. Comme le montre Clot, les conducteurs de train (continuons de cheminer avec eux) peuvent instituer de nombreux éléments de leur cabine en instrument de ce genre. Ainsi veillent-ils à (Clot, 1997, p.120) :

> *Mettre les essuie-glaces en routes pour ne pas oublier le signal d'avertissement ; installer le fauteuil en position basse pour être surpris en se rasseyant après l'arrêt et, du coup, s'interroger sur ce qu'on pourrait avoir oublié de faire ; changer le canal de la radio afin qu'elle « crache » suffisamment pour s'en étonner après une rupture de séquence dans les opérations de redémarrage ; allumer la cabine ; positionner la lampe de bord sur le rouge ; ouvrir la porte de l'engin ; placer la VI (vitesse automatique) à 0 ou, mieux, actionner l'inverseur du sens de marche en confiant donc à ce manipulateur le soin – en bloquant le départ – de poser la question qu'on aurait oublié de se poser.*

Mais l'instrumentation psychologique de l'action n'est pas forcément tournée vers le travailleur lui-même. Elle peut également être « *orientée vers la transformation de l'activité des autres (les usagers d'un service)* » (Clot, 1997, p.120). Nous trouvons ici notre troisième et dernier type de catachrèse, dont Clot (1997) ne fournit qu'un exemple, mais très parlant. Il s'agit d'un brancardier travaillant dans un service de chirurgie cardiaque, dont la tâche officielle est de transférer les patients, des chambres situées à l'étage aux blocs opératoires installés au sous-sol. Pour diverses raisons, cet homme se donne néanmoins pour but supplémentaire de calmer l'angoisse des futurs opérés et de les faire sourire. A cette fin, il use de « *protocoles psychologiques* », langagiers, qui comme nous allons le voir, « *inscrivent l'action [réalisée] dans une trame de métaphores assurant une sorte de maillage humoristique de la situation* » (Clot, 1997, p.121). Clot (1997, pp.121-122) fait des ces protocoles la description et l'analyse suivantes :

> *[…] [L]e refroidissement de la température entre le « haut » et le « bas », vécu à la sortie de l'ascenseur donne lieu à une « petite préparation » où se distingue la figure suivante : « Cela va se rafraîchir mais c'est normal, ils nous ont mis à la cave avec le bon vin ». Arrivés sur place le patient et son accompagnateur stationnent devant ce que celui-ci désigne comme « le petit studio » et qui n'est autre que la salle d'anesthésie. Entre notre départ du haut et notre arrivée en ce point, nous aurons « changé de taxi », c'est-à-dire assumé le passage du lit roulant à la table d'opération […].*
>
> *Ces figures sont les instruments symboliques d'une redescription des épreuves vécues par le patient, d'un déplacement de ces épreuves dans un contexte familier où elles se trouvent « pacifiées » […]. Loin d'être un ornement de l'action, l'activité métaphorique convertit les mots en instrument psychique de l'activité, en moyen d'action interpsychologique et social […]. L'action se fait par les mots. En symbolisant une situation par le moyen d'une autre, le procédé métaphorique « infuse » au cœur de la première situation les sentiments attachés à la seconde.*

Quel que soit leur type, les catachrèses, selon Clot (1997, p.122) qui se fonde sur Rabardel (1995), répondent à un double souci : un souci d'efficience d'une part, quand le travailleur cherche à économiser sa peine ; un souci d'efficacité d'autre part, lorsqu'il doit adapter les outils aux buts visés. Mais de quels buts s'agit-il ici ? Des buts prescrits ? Certes, mais pas uniquement. Dans l'exemple du brancardier que nous venons de donner, « *il y a bien […] adaptation des moyens aux buts, mais dans le cadre d'une recréation des buts par l'opérateur* » (Clot, 1997, p.122). Comme le souligne Clot (1997, p.123), « la genèse instrumentale prend tout son relief quand elle est rattachée à l'élaboration de nouvelles intentions d'actions – à la production de nouveaux buts – par des sujets pour qui il est vital de conserver un sens à leurs activités ». De nombreuses catachrèses témoignent ainsi du « *contrôle que le sujet, dans son activité, cherche toujours à exercer sur sa tâche* » (Clot, 1997, p.115) ; elles attestent du caractère irréductible de la logique du vivant, de la nature opposable de l'homme ; elles matérialisent les compromis opératoires qui définissent l'activité de travail (de Geuser, 2005, p.95), grâce auxquels les opérateurs gèrent (1) les conflits existant entre la logique de la prescription et celle de l'action humaine, et (2) les incohérences qui traversent la tâche elle-même. Mais faut-il s'arrêter là ? L'homme est-il, quant à lui, exempt de toutes tensions internes ? Selon l'ergonomie de l'activité, il n'en est rien.

2.2. Le travail face aux tensions internes de l'homme

Une théorie du travail repose nécessairement, de manière explicite ou implicite, sur une théorie de l'action et du sujet ; sur une conception de l'origine et de la formation des buts que ce dernier poursuit à travers son activité. Dans le débat qui, au sein des sciences humaines, existe en France sur la question, trois points de vue s'affrontent (Clot, 1995, pp.155-168) ; trois façons de penser la subjectivité dans ses rapports à l'intentionnalité. Contre l'hypothèse du « *sujet-produit* » soutenue par les interactionnistes, certains défendent l'idée d'un « *sujet-substance* » (2.2.1.). D'autres, cependant, critiques à l'égard de ces deux perspectives-là, développent une troisième voie que fait sienne l'ergonomie de l'activité. Le sujet y est théorisé comme « vivant social », en proie à de multiples tensions internes (2.2.2.). Gérer ces tensions par la mise en œuvre de compromis opératoires relève également de l'activité de travail (2.2.3.).

2.2.1. Sujet-produit, sujet-substance : deux conceptions trop réductrices de l'individu

Les tenants de l'interactionnisme ou de l'ethnométhodologie cherchent à « *se défaire du mythe de l'intériorité dans l'analyse de l'activité humaine* » (Clot, 1995, p.155). Pour Quéré (1990, p.107) par exemple, cité par Clot (1995, p.156), « *l'action n'est pas un mouvement d'extériorisation d'une intériorité déjà constituée. Au contraire, l'intériorité se forme par réappropriation, internalisation et formulation des actions et expressions publiques* ». On rejoint ici Mead (1963, p.163), pour qui « *le contenu de l'esprit n'est que le développement et le produit d'une interaction sociale* » (cité par Clot, 1995, p.156). Comme le souligne Clot (1995, p.157), dans cette perspective « *la démonstration suit* […] *le chemin d'une assimilation complète de la subjectivité à l'intentionnalité, puis, celle-ci étant réduite à une propriété émergente de l'action, l'analyse débouche sur l'identification de l'agent à un corrélat de l'accomplissement social de ses actes* ». Une telle théorie du sujet agissant est proche de celle qui sous-tend de façon implicite le paradigme taylorien : l'ordre individuel y est supposé subordonné à l'ordre social, et l'homme vu comme le pantin des forces externes qui s'exerce sur lui.

Cette conception-là, toutefois, fait l'objet de nombreuses critiques, dont celle de Pharo (1990) que commente Clot (1995). Selon Pharo (1990, p.283), il existe un ordre original de l'action humaine et de la rationalité pratique, « *fait de connaissance*

préthéorique et d'exercice d'un désir en vue d'une fin » (cité par Clot, 1995, p.157). Le sujet choisit ainsi les buts qu'il souhaite atteindre en vertu d'un « *vouloir actif* ». Imperméable à l'influence d'autrui, il est la cause unique de ses décisions. Comme dans la théorie interactionniste, la subjectivité est ici assimilée à l'intentionnalité, mais cette dernière s'impose cette fois à son environnement, au lieu d'en être le produit.

Deux points de vue, donc, diamétralement opposés, mais également – déplore Clot (1995, p.163) – deux conceptions finalement aussi pauvres l'une que l'autre, et du sujet, et du social. Dans le cas de l'ethnométhodologie, le premier est quasiment inexistant ; il est un « *sujet-produit* » (Clot, 1995, p.166), au comportement déterminé par les interactions auxquelles il participe, ici et maintenant ; un « sujet-casquettes » pourrait-on dire, opérateur à son poste de travail, parent devant ses enfants, consommateur lorsqu'il fait ses courses… mais jamais tout cela à la fois, comme sans mémoire, sans histoire, paradoxalement sans unité ni tensions. Un sujet absorbé dans un social lui-même compartimenté, pensé comme la somme de segments juxtaposés, non intégrés, étanches les uns aux autres ; un social toujours considéré de manière partielle, réduit dans telle ou telle analyse à l'une de ses parties constituantes, les autres étant ignorées, comme non significatives. Tel que le souligne Clot (1995, p.158), « *contrairement aux apparences, l'anti-psychologisme militant de l'interactionnisme ne fait pas la part belle au social. On peut même se demander si ce n'est pas sa conception de la socialité qui rend trop lourde pour lui l'hypothèse « subjective »* ». Il s'agit-là d'une sociologie non seulement sans sujet, mais aussi, dirions-nous, sans *société*.

Le social, chez Pharo, n'est pas mieux loti. Sans réelle emprise sur l'homme et ses intentions, il ne trouve sa place, dans la théorie de l'action du sociologue, que comme simple résultante, non comme facteur déterminant. Mais Pharo développe-t-il pour autant une conception forte du sujet, comme cela semble être le cas ? A bien y regarder, son « *sujet-substance* » (Clot, 1995, p.166) est quelque peu « monolithique », rigide, certes doté d'une certaine consistance, mais homogène et donc sans profondeur réelle ; il est une épaisseur sans épaisseur. Toujours égal à lui-même, puisque non influencé par autrui, ce sujet ne possède pas vraiment d'histoire, ne devient jamais que ce qu'il est déjà. Comme le souligne Clot (1995, p.163), « *loin de faire la part trop belle au sujet,* […] [*Pharo*] *neutralise à l'excès ses tensions internes* […] ». Il le réduit à ses intentions, mais « *ne*

cherche […] *pas à rendre compte de la formation réelle* […] *de ces dernières* […]. *La subjectivité sort* [*ainsi*] *durcie de l'opération théorique qui veut la lire seulement sur l'axe de l'action volontaire* ». Finalement, écrit Clot (1995, p.163), « *je soutiendrais volontiers ce paradoxe : un peu de subjectif nous éloigne du social, mais beaucoup nous en rapproche, et inversement, un peu de social nous écarte du subjectif et beaucoup nous y ramène* ». Aussi le chercheur propose-t-il de théoriser le sujet humain comme « *vivant social* » (1995, p.164).

2.2.2. Le sujet comme « vivant social », en proie à de nombreux conflits internes

Selon Malrieu (1989) cité par Clot (1995, p.160), les individus sont toujours engagés dans plusieurs mondes vécus simultanément, ils agissent dans une pluralité de formations sociales qui les provoquent. Or, chacune de ces formations est porteuse de valeurs et de significations propres, parfois difficilement conciliables. Une telle disparité, indique Malrieu (1989, p.262, cité par Clot, 1995, p.160), « *divise les acteurs entre eux et au fond d'eux-mêmes* ». Aussi, « *loin d'être le coffret de l'intentionnalité, le sujet n'existe,* écrit Clot (1995, pp.160-161), *qu'en découvrant les valeurs des formes de vie qui le divisent, qu'en éprouvant leurs possibilités et leurs contradictions, qu'en agissant pour surmonter celles-ci dans une activité de subjectivation* ». La subjectivité s'éprouve, entre les diverses formations sociales qu'elle habite et qui la sollicitent, comme médiateur actif : « *elle leur est assujettie, et, en même temps, elle est le lieu où se révèlent leurs contradictions. Il lui revient de choisir entre elles, comme de rechercher les moyens de les rendre compatibles* » (Malrieu, p.264, cité par Clot p.161).

Ces moyens, ce sont les buts que l'individu se donne, les intentions qu'il décide de poursuivre. L'intention naît du débat entre les valeurs hétérogènes qui s'imposent au sujet. Elle est ce qui permet à celui-ci de s'affranchir des conflits vitaux qui le traversent et tient ainsi du compromis. En se fixant tel ou tel but, l'acteur parvient à satisfaire différentes attentes sociales mais en laisse également de côté. Pour le dire autrement, une intention spécifique répond à plusieurs incitations vitales, plusieurs invitations à agir

(Clot, 1995, p.163),[60] en même temps qu'elle implique le refoulement d'une autre. A ce propos, Clot écrit par exemple (1995, p.160) :

> *Le sujet existe si et seulement si, en quelque façon, existe le pouvoir de l'individu de se déprendre de ce que ses activités sociales représentent pour lui et pour les autres. Dans cette perspective,* la subjectivité est un travail du sujet *pour « se mettre à distance de l'une de ses formes de vie sociales lorsqu'il est situé dans l'autre » [(Malrieu, 1989, p.264)], au prix de payer ses identifications successives du sacrifice d'autres possibilités.*

Mais les possibilités abandonnées ne s'évaporent pour autant. Elles continuent d'agir. « *Les histoires avortées, les projets suspendus ne disparaissent pas sans laisser de trace* » (Clot, 1995, p.162). « *L'homme,* remarque Vygotsky (1925, p.41) cité par Clot (1995, p.162), *est plein à chaque minute de possibilités non réalisées* […] ; *le comportement est un système de réactions qui ont vaincu* ». « *Les autres* [*réactions*], *refoulées, forment des résidus incontrôlés n'ayant que plus de force pour exercer dans l'activité du sujet une influence contre laquelle il est souvent sans défense.* » (Clot, 1995, p.162). La théorie du travail développée par l'ergonomie de l'activité – telle que nous la comprenons du moins – s'appuie sur cette conception-là de la subjectivité et de l'intentionnalité.

2.2.3. Travailler, c'est gérer ses propres tensions internes

Le travailleur, nous l'avons dit, ne se comporte jamais en simple exécutant, jamais en « *sujet-produit* ». Mais il n'est pas non plus, ceci dit, coupé de l'influence des formations sociales dont il fait partie. Même lorsqu'il est apparemment seul à son poste de travail, celles-ci ne cessent de l'habiter, de le solliciter, qu'il en soit ou non conscient. Il peut être physiquement isolé, leur présence invisible pèse sur son action. Entre lui et l'objet qu'il a pour tâche de prendre en charge, « *il n'existe pas* […] *de monologue technologique. Son activité réelle est sillonnée par les résonances lointaines ou très proches de l'activité* […] [*des autres*] » (Clot, 2004).

---

[60] Comme le souligne Clot (1997, p.123) : « *Un même but peut avoir un sens différent selon les sujets, et pour un même sujet, selon les situations et les moments* ». Ceci, ajoute-t-il autre part (1995, p.164), « *peut d'ailleurs affleurer dans les énonciations divergentes par lesquelles le sujet cherche à rendre compte aux autres de ses raisons d'agir* ».

Ces autres, se sont ses collègues, ses supérieurs, ses subordonnés, ses clients, ses fournisseurs, mais aussi – parce qu'il ne laisse pas totalement sa vie au vestiaire lorsqu'il pénètre dans l'entreprise – sa famille, ses amis, tous les cercles auxquels il appartient, qui, sans être là, le regardent pourtant faire, qu'il ne voudrait pas décevoir, et qu'il sait devoir retrouver, plus tard, le soir et en fin de semaine. Pour le dire à la manière de Bakhtine (1978, p.100) cité par Clot (2004), « *entre le sujet et les objets de son action se tapit le milieu mouvant difficile à pénétrer des activités étrangères sur le même objet* ». Léontief (1956) écrit également : « *L'homme n'est jamais seul en face du monde des objets qui l'environnent. Le trait d'union entre ses relations avec les choses, ce sont ses relations avec les hommes* » (cité par Clot, 2004).

L'activité est ainsi non seulement dirigée vers l'objet travaillé, mais aussi vers les individus ou groupes d'individus qu'elle concerne, de près ou de loin – l'opérateur y compris, bien sûr. Elle est toujours adressée aux divers acteurs qui se font une idée de la manière dont elle devrait être conduite, à ceux qui développent à son endroit des attentes. Ces attentes, souvent contradictoires, le travailleur les entend, les connaît, les interprète, ou ne fait que les présumer ; peu importe. Elles le préoccupent : le mobilisent, l'indiffèrent ou le révoltent. « *En première ligne, au contact du réel, il doit les rendre compatibles entre elles* » (Clot, 2004) (selon la logique de l'extenseur), mais aussi les hiérarchiser et savoir, si nécessaire, en laisser de côté. Il doit, autrement dit, transformer les injonctions des autres et les siennes propres (celles de son corps et de son esprit) en intentions à lui, pour trouver un sens à son travail (enjeu de santé) et pouvoir se lancer dans l'action (enjeu d'efficacité). Comme le souligne Clot (1997, p.125) :

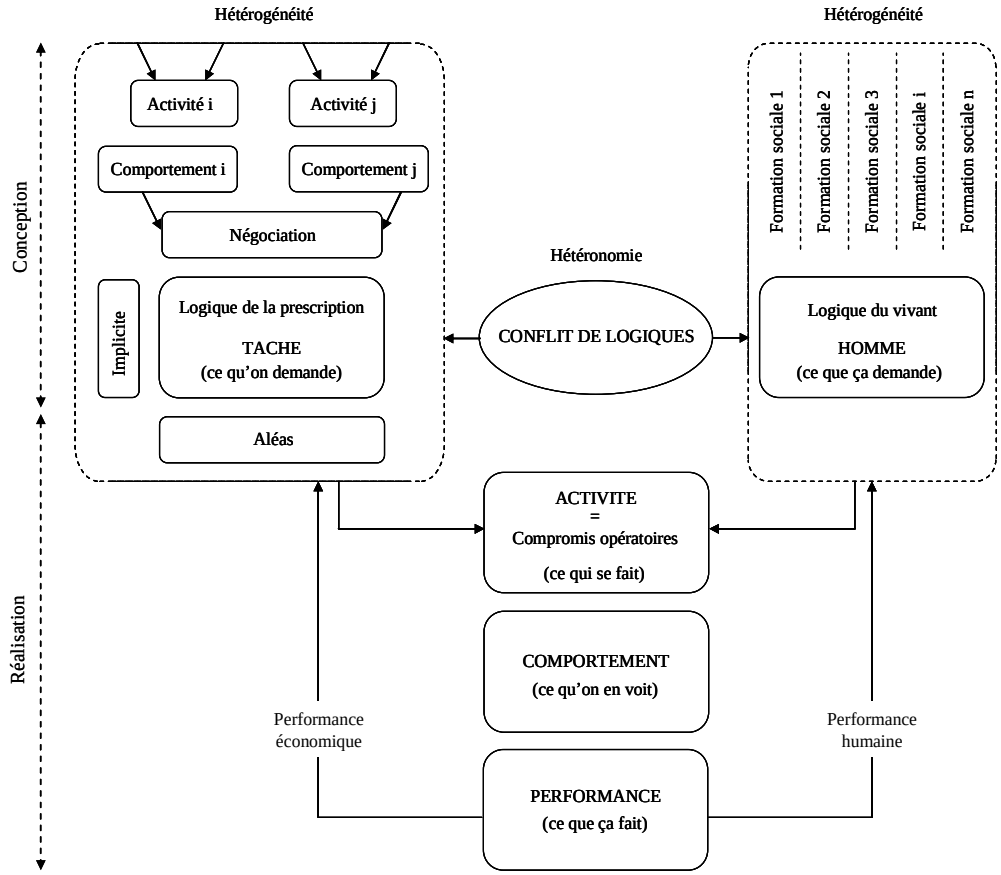
> *[…] l'économie subjective commande […] au sujet de se soustraire aux mobiles rivaux qui le traversent. S'il veut* conserver un sens à ce qu'il fait, *il lui faut élaborer des buts lacunaires. Trop captif de ses échanges intérieurs et extérieurs, sans frontière suffisamment sûre vis-à-vis d'autrui et de soi, subissant le poids de pensées mal délimitées avec lesquelles il se confond, il risque de ne faire plus qu'un avec son ambiance dans une sorte de consonance subjective. Il doit* s'en délier pour agir. *Il peut le faire en se donnant des buts qui le déchargent de ce qu'on appellera […] un fardeau subjectif. Même si ce qui est abandonné n'est pas aboli pour autant, c'est en se retirant de certaines des activités où il est emmaillé […] et en s'appuyant sur d'autres que le sujet se ressaisit en formant de nouvelles intentions d'action (c'est nous qui soulignons).*

Dans cette opération, « *le but prescrit est investi ou désinvesti comme but réel par le sujet qui lui donne ou lui refuse la fonction de réaliser les mobiles de ses activités. Il est donc valorisé ou dévalorisé par lui* » (Clot, 1997, p.123) Il ne vaut en effet rien en lui-même. Comme le souligne Clot (1997, p.123) : « *La position incitatrice réelle que peut prendre ce but, sa valeur effective pour le sujet, sont relatives à son statut au sein des activités sociales et personnelles qui le mobilisent. C'est ce rapport qui donne sens à l'action* […] ». Du coup, ajoute Clot (1997, p.123), « *l'objet de l'action se trouve subjectivé par ce qui est vital pour le sujet avant toute appropriation spécifiquement cognitive* ».

Cette subjectivation du but prescrit, nous l'avons déjà signalé, est à l'origine de bien des catachrèses : « *c'est*, écrit Clot (2004), *sous l'influence* […] [*des*] *« dialogues sans phrases » avec les destinataires de son activité et de leurs réponses présumées que le* […] [*travailleur*] *sélectionne les moyens techniques qui sont à sa disposition dans la situation* ». La formation de ses intentions par l'opérateur, au moyen de laquelle il cherche à conserver la maîtrise de lui-même et de ses actes, fait donc partie intégrante du travail. Elle constitue, au sein de ce dernier, une activité à part entière, qui consiste, encore une fois, à opérer des compromis (ici entre mobiles rivaux).

Résumons brièvement ce que nous en avons dit jusqu'à présent. Travailler, selon la théorie du travail développée par l'ergonomie de l'activité, consiste à gérer un ensemble de conflits par la mise en œuvre de compromis opératoires, si possible selon la logique de l'extenseur. Ces conflits se situent à au moins deux niveaux (Hubault, 2004, P.5) : entre l'homme et l'entreprise d'une part, où se pose la question de l'hétéronomie ; à chacun de ces pôles d'autre part, qui ne sont pas homogènes mais hétérogènes. L'enjeu du travail, c'est de faire quelque chose de ces conflits, à la fois pour soi (contribution de l'activité à la création de valeur subjective), et pour l'organisation (contribution de l'activité à la création de valeur économique). La figure suivante, qui complète la précédente, reprend l'ensemble de ces idées.

Figure 2.4 - Le travail : de la gestion des conflits internes à chaque logique
(Adaptée d'Hubault et al.*, 1996, p.296)*



Le point clé est pour nous le suivant : l'activité, pour toutes les raisons que nous venons de mentionner, implique toujours une « *excursion* […] *hors de la norme* », « *un manquement à la prescription, une tricherie* » (Dejours, 2005, p.54).[61] Les tricheries

[61] Comme le précise Dejours (2005, p.54, note 1) : « *Le terme de « tricherie » n'a pas ici un sens péjoratif comme le supposent les connotations du sens commun. Au contraire, il a été réintroduit récemment dans le monde du travail pour désigner les infractions commises dans l'exercice du travail ordinaire, pour atteindre au plus prés les objectifs de la tâche fixée par l'organisation du travail.* […]. *Ce terme, en effet, a une histoire dans le monde du travail, et désigne les manières de procéder qui permettent d'atteindre le but recherché, tout en s'écartant de la règle, mais sans trahir les principes. La couturière, par exemple, triche avec l'ourlet pour rattraper une inégalité de hauteur des épaules qui se répercute sur le pan de la robe. Le menuisier triche avec un angle pour pouvoir ajuster la fenêtre dans le bâti, etc.* »

auxquelles se livrent les travailleurs, conditions d'efficacité pour l'entreprise et de santé pour eux-mêmes, procèdent, nous l'avons vu, d'un processus heuristique ; elles résultent d'échecs surmontés. Aussi leur mise au point nécessite-t-elle, indique Dejours (2005, p.54), une certaine « *discrétion, un espace privatif en quelque sorte, où faire les essais et les tentatives, à l'abri des regards extérieurs, à l'abri des contrôles et de la surveillance, dans le secret* » ; un lieu et du temps pour développer avec la situation de travail cette intimité si nécessaire à la constitution des savoir-faire. Nous sommes ici aux antipodes de la théorie de l'agence, et de la pensée taylorienne : dans l'ombre, le travailleur n'œuvre pas nécessairement contre son employeur ; il peut aussi s'entraîner à mieux le servir, même si – ce qui n'est pas incompatible – ses ficelles lui confèrent un « *avantage en termes d'autonomie et de pouvoir par rapport aux collègues et à la hiérarchie* » (Dejours, 2005, p.54).

Le secret, précise Dejours (2005, pp.55-56), ne présente toutefois pas que des avantages pour les opérateurs. Il conduit chacun d'eux à devoir assumer seul la responsabilité de ses infractions qui bien qu'opérées pour la bonne cause peuvent toujours produire des effets regrettables.[62] Il les prive aussi de l'aide et de la reconnaissance de leurs collègues. Il ne peut enfin que nuire à la coordination des trouvailles de chacun. Ainsi, comme le souligne Dejours (2005, p.56), l'activité « *est toute entière traversée par la double exigence contradictoire de la discrétion et de la visibilité* ». Elle doit autrement dit répondre à la contradiction de devoir être à la fois individuelle et, disons, communautaire. Nous rencontrons ici une dimension du travail que nous n'avons pas encore vraiment considérée, à savoir sa dimension collective. En entreprise notamment, le travail ne se fait pas seul mais à plusieurs, et il revient aux opérateurs d'accorder leurs activités respectives pour être efficaces et efficients. La gestion des conflits qui peuvent exister entre ces dernières est un travail à part entière : un « *travail de réorganisation de la tâche par les collectifs professionnels, une recréation de l'organisation du travail par le travail d'organisation du collectif* » (Clot *et al.*, 2001, p.18).

[62] Comme nous l'avons vu, l'expérience du travail est d'abord une expérience de l'échec, qui peut avoir de graves conséquences.

3. Le travail ou la gestion des conflits internes au collectif

Au sein d'une organisation, les opérateurs doivent travailler à atteindre un ou plusieurs objectifs communs. Ils sont autrement dit en *situation de coopération*. « *La co-opération est action vers le même but* », écrit Maggi (1996, p.647). Elle consiste à participer à une œuvre collective et caractérise tout processus qu'un individu ne saurait mener à lui seul (Barnard, 1938, cité par Maggi, 1996, p.647). La finalisation des actions coopératives peut être spontanée ou imposée, ces actions peuvent être communes ou séparées,[63] peu importe : il y a *situation de coopération* dès lors que plusieurs acteurs sont supposés conjuguer leurs efforts pour réaliser un dessein spécifique.

Dans un tel cas de figure, l'efficacité et l'efficience du processus d'ensemble passe par sa mise en ordre, et celle-ci est appelée *coordination*. Ladite coordination peut être imposée aux acteurs de l'extérieur (on parle alors de coordination *hétéronome*) ou opérée par les travailleurs eux-mêmes (elle est dans ce cas qualifiée *d'autonome*) (Maggi, 1996, p.651). Coordination hétéronome et coordination autonome (on parle également d'auto-coordination) ne s'excluent évidemment pas l'une l'autre : en milieu de travail, la coordination assurée par la hiérarchie, certes nécessaire, ne suffit jamais ; si l'organisation prescrite coordonne bien les *tâches*, il reste aux travailleurs à coordonner leurs *activités*, puisque, comme nous l'avons vu, celles-ci diffèrent toujours de celles-là.

L'auto-coordination peut revêtir des formes diverses dont Maggi (1996, pp.650-656) dresse une typologie (3.1.). Elle requiert toutefois toujours un *espace de discussion* (Dejours, 2005, p.64) (3.2.), dont le bon « fonctionnement » repose sur l'existence chez les protagonistes d'un réel *désir de coopérer* (3.3). En pratique, de nombreux éléments y font toutefois obstacle (3.4.). Aussi le travail accompli par celui ou celle qui, au sein du groupe de coopérateurs, a pour tâche de piloter le processus de coordination (manager, agent de relation de service, etc.) est-il déterminant (3.5).

[63] « *On peut contribuer à atteindre le même résultat en agissant dans des temps divers, dans différents lieux, sans communications directes* » (Maggi, 1996, p.647)

3.1. La coordination autonome : diverses formes possibles

L'auto-coordination connaît plusieurs variantes. Elle peut être d'abord soit *contextuelle,* soit *préalable* à l'action (Maggi, 1996, p.651).[64] Dans le premier cas, les acteurs coordonnent leurs activités en même temps qu'ils agissent ; dans le second, ils décident à l'avance de l'ordre de leur action collective (Maggi parle ici de *pré-ordination*[65]). Mais les modalités de la coordination autonome varient également selon le type d'interdépendance existant entre les unités (Maggi, 1996, pp.653-654).[66] Ces dernières peuvent entretenir des rapports *réciproques* (ou *symétriques*), des rapports *séquentiels* (quand *l'output* de l'une est *l'input* de l'autre), ou encore n'être que juxtaposées (toutes contribuant alors au résultat global, mais sans être en relation directe). Dans le premier cas, la coordination requiert des *règles d'ajustement mutuel* ; dans le deuxième cas, elle ne nécessite que des *règles de programme* ; dans le dernier cas, l'ordre du processus d'action peut être assuré par des *règles standard.* Si l'auto-coordination contextuelle ne saurait impliquer que des rapports réciproques et des règles d'ajustement mutuel, la coordination préalable peut être associée aux trois modalités susmentionnées (Maggi, 1996, p.654).

3.2. Auto-coordination, points de vue conflictuels et espace de discussion

Comme le souligne Maggi (1996, p.654), la coordination par ajustement mutuel, qu'elle soit contextuelle ou préalable à l'action, est la plus complexe : comparativement aux autres, elle requiert davantage de communications, davantage de prises de décision, donc

---

[64] Comme le souligne Maggi (1996, p.651) : « *Si la coordination contextuelle ne peut être que l'auto-coordination, l'ordre posé d'avance peut être décidé par les sujets mêmes qui agissent ou être donné de l'extérieur* ».

[65] « *Quand nous parlons de pré-ordination,* précise Maggi (1996, p.651), *pour indiquer que la coordination est préalable à l'action, nous ne voulons pas dire qu'elle est prédéterminée. La prédétermination implique de fixer le cours d'action avant son déroulement. La pré-ordination implique par contre de choisir des règles avant l'action, pour essayer de lui donner un ordre; cela admet que ces règles ainsi que le déroulement de l'action soient modifiables au cours même de l'action* […]. *Dans la réalité de l'action collective, ni la régulation autonome ni l'hétéronome ne peuvent être prédéterminées, même si les décideurs le désirent* ».

[66] Maggi se fonde ici sur Thompson (1967).

davantage de ressources (en termes de temps notamment). Dans tous les cas de figure néanmoins, les opérateurs doivent nécessairement, pour se coordonner, communiquer entre eux, se concerter à un moment ou à un autre (de Terssac, 1992, pp.103-105). Leur activité de concertation se trouve parfois institutionnalisée sous la forme de réunions planifiées, mais s'opère fréquemment à l'occasion de rencontres improvisées, au détour d'un couloir, sur le pas d'une porte, et assez souvent dans des *« espaces supposément réservés à la convivialité et considérés comme hors travail : cantine, cafétéria, vestiaires, etc.* » (Dejours, 1993, p.224).

L'enjeu de ces réunions formelles et informelles est de permettre aux individus placés en situation de coopération de *s'accorder* sur le ou les buts de l'action collective à mener, sur les sous-buts à viser pour atteindre ce ou ces derniers, de répartir ces sous-buts entre les parties impliquées, d'en établir l'articulation, de les décliner en plans d'action, de décider techniques à employer, des « *manières de se tenir, manières de s'adresser, manières de commencer une activité et de la finir, manière de conduire efficacement à son objet* » (Clot *et al.*, 2001, p.19), etc. En bref, les acteurs doivent parvenir à s'entendre sur les objectifs et les modalités de leur action coopérative. Selon Dejours (2005), il s'agit là d'élaborer ou de faire évoluer les *règles de l'art*, la *tradition* du métier; pour le dire à la manière de Clot *et al.* (2001, pp.18-19), c'est le *genre* professionnel qui se développe ici[67] ; Hubault et Bourgeois (2001) parlent eux de doctrine. Chacun doit pouvoir s'y reconnaître, y voir une possibilité d'accroître ses compétences et de s'épanouir (enjeu de

[67] Clot *et al.* (2001, pp.18-19) écrivent à ce propos : « *Il existe* […], *entre l'organisation du travail et le sujet lui-même, un travail de réorganisation de la tâche par les collectifs professionnels, une recréation de l'organisation du travail par le travail d'organisation du collectif. Nous désignons ce travail comme le genre social du métier, le genre professionnel* […]. *C'est une sorte d'intercalaire social, un corps d'évaluations partagées qui règle l'activité personnelle de façon tacite* […]. [*Il*] *s'agit d'une sorte de mémoire mobilisée par l'action. Mémoire impersonnelle et collective qui donne sa contenance à l'activité en situation : manière de se tenir, manières de s'adresser, manières de commencer une activité et de la finir, manières de la conduire efficacement à son objet. Ces manières de prendre les choses et les gens dans un milieu de travail donné forment un répertoire des actes convenus ou déplacés que l'histoire de ce milieu a retenus* […]. [*Il*] *nous faut parler de mémoire pour l'avenir, faite d'une gamme sédimentée de techniques intellectuelles et corporelles tramées dans des mots et des gestes de métier, le tout formant, pour le professionnel de ce milieu […] un moyen économique de ce mettre au diapason de la situation* ».

santé), mais aussi juger que les décisions prises sont opérationnellement pertinentes (enjeu d'efficacité). Faute d'un réel accord au sein du groupe, le risque est celui « *de l'incohérence et des incompréhensions entre agents, qui ruinent les avantages potentiels de l'intelligence* […] [*de la pratique*] » (Dejours, 1993, p.221).

Un tel accord ne va cependant pas de soi, pour deux raisons au moins. D'une part, les sujets engagés dans l'action collective possèdent des enjeux, des intérêts, des attentes, des exigences qui leurs sont propres et sont en général contradictoires. D'autre part, ils ne partagent pas la même vision de la situation à prendre en charge. Le cadre de l'épistémologie constructiviste non radicale promu par Watzlawick (1980)[68] nous permet de comprendre ce point. Il existe selon Watzlawick (1980, p.49) deux réalités : l'une qui existe objectivement, hors de nous, de façon indépendante, la *réalité du premier ordre* ; l'autre qui découle de nos « *filtres de décodage* » subjectifs (de Geuser et Fiol, 2003) et qui constitue notre image de la première, la *réalité du deuxième ordre*. Confronté à une certaine portion du monde, un individu peut certes s'efforcer d'en repérer les éléments factuels, mais il procède toujours aussi à des « *jugements de valeur, qui modifient les faits en fonction de ses schémas mentaux* » (de Geuser & Fiol, 2003). Aussi ne perçoit-il pas son environnement de façon objective : il s'en construit une image, qui dépend de ses désirs, de ses mobiles, de ses goûts esthétiques, de ses choix éthiques, de ses certitudes et convictions, de ses postulats et hypothèses, de ses possibles et impossibles (Solé, 1996), de ses peurs, de ses enjeux, etc.[69] Autant de coopérateurs, donc, autant de points de vues hétérogènes, conflictuels, à la fois tous respectables et tous discutables, sur la situation à affronter, les contradictions qu'elle recèle, les compromis qu'elle réclame, les buts qu'il faut y poursuivre, la manière de le faire, etc. ; des points de vue dont l'accord ne saurait résulter d'une mise en adéquation logique qu'un seul sujet pourrait effectuer pour tous les autres, mais qui nécessite pour émerger l'existence d'un « *espace ouvert à la discussion libre des agents* » (Dejours, 2005, p.64).

---

[68] On pourrait également citer Berger et Luckman (1992), Weick (1997) ou encore Le Moigne (1990).

[69] Nous avons déjà souligné ceci à travers le concept d'image opérative développé par Ochanine et en montrant avec Clot (1997, p.123) que l'objet d'une action « *se trouve subjectivé par ce qui est vital pour le sujet avant toute appropriation spécifiquement cognitive* ».

Cet espace, comme le souligne Dejours (2005, p.64), est connu au plan théorique sous le nom d'*espace de discussion*. Lieu de *l'agir communicationnel* (Habermas, 1987, cité par Dejours, 2005, p.81-83), il est un « *espace où peuvent être formulés librement et surtout publiquement des avis éventuellement contradictoires en vue de procéder à des arbitrages et de prendre des décisions* […] » (Dejours, 2005, p.64). Ouvert à la *délibération collective*, un tel espace doit idéalement permettre d'aboutir à l'*intégration* des points de vue en tension, au sens que Follett donne à ce terme[70] (recours à la logique de l'extenseur). Ceci constitue, pourrait-on dire, son utopie. A défaut, il doit fournir aux individus dont les avis ne sont pas retenus les moyens de comprendre et d'accepter les motifs de leur « rejet ». On rejoint ici le principe éthico-écologique formulé par de Geuser (2005, p. 236), qui « *consiste à s'assurer que ce qui est ainsi laissé de coté, ce qui est radicalement autre, pour reprendre la terminologie de Lévinas, dispose d'un statut, existe dans le système de gestion et ne soit pas considéré comme une externalité absolue* ».

Lorsque tel est le cas, le collectif gagne son unité : sa cohésion et sa cohérence. Il forme, autrement dit, un tout *solidaire* aux deux sens que Durkheim (2004) peut donner à ce terme (*solidarité communautaire* et *solidarité organique*). Ses membres bénéficient d'un *référentiel opératoire commun* (de Terssac, 1992, pp.105-107), qui leur permet de se

---

[70] Selon Mary P. Follett, écrit Fiol (2005), « *il existe trois manières de régler un conflit entre deux parties. La première conduit à la domination de l'une des parties sur l'autre; elle accorde la victoire au dominant et laisse chez le dominé un goût amer de revanche. La deuxième est le compromis, le mode le plus fréquent de résolution des conflits : chaque partie cède sur certains points au cours d'une négociation qui s'apparente à un rapport de force. La tension, momentanément suspendue, peut réapparaître à n'importe quel moment; le résultat est instable et insatisfaisant pour les deux parties en présence. La troisième manière, prônée par M.P. Follett, est précisément l'intégration ou le conflit constructif, qui consiste à sortir du cadre étroit du conflit entre deux positions a priori non conciliables pour trouver, selon un processus créatif, une nouvelle position qui intègre les deux points de vue et satisfasse ainsi pleinement les deux parties. Dans cette intégration, aucune des parties en conflit ne sacrifie ses intérêts ou ne compromet ses valeurs; elle n'abandonne rien, elle s'enrichit* » (c'est nous qui soulignons). L'intégration ne signifie donc pas homogénéisation; mais tient du dépassement dialectique. « *En outre*, ajoute Fiol (2005), *pour M.P. Follett, une intégration des points de vue n'est jamais permanente; elle conduite inévitablement à un nouveau conflit. L'intégration n'est donc pas un résultat ponctuel à atteindre, mais un apprentissage à cultiver et à entretenir* […] ».

situer les uns par rapport aux autres et dans le temps. Le genre professionnel (voir note n°67, p.100 de la présente thèse) se nourrit des apports de tous (du *style* des acteurs impliqués, diraient Clot *et al.* (2001)).[71] Les coopérateurs peuvent alors y trouver des réponses aux difficultés qu'ils rencontrent, et y découvrir de nouveaux horizons. Comme l'illustre la figure 2.5 tirée de de Geuser et Fiol (2003), chacun s'enrichit du point de vue de ses interlocuteurs, se libère de sa vision étroite de la situation, peut ainsi appréhender cette dernière de manière plus globale, plus complète, et bénéficie donc de ce qu'Argyris (1995, p.69) nomme un apprentissage en double boucle.

Figure 2.5 - L'interprétation des situations : une question de paire de lunette
(Tirée de de Geuser et Fiol, 2003)

[71] Clot *et al.* (2001, pp.19-20) définissent le style d'un travailleur comme l'ajustement du genre auquel procède ce dernier pour en faire l'instrument de sa propre activité. « *C'est,* écrit Clot, *une sorte d'affranchissement à l'égard de certaines conditions génériques.* […] [*Nous*] *le voyons comme double affranchissement. D'une part, affranchissement à l'égard de la mémoire impersonnelle. Sous cet angle, le sujet prend ses distances avec la contrainte tout en cherchant à conserver le bénéfice de la ressource, au besoin en retouchant la règle, le geste ou le mot, inaugurant ainsi une variante du genre dont l'avenir dépendra finalement du collectif. Ce faisant, c'est le développement, donc la vie même du genre, qui est assuré, car il reçoit ainsi de nouvelles attributions par recréation personnelle, évaluées puis éventuellement validées par le collectif. D'autre part, affranchissement à l'égard de l'histoire personnelle. Ici, ce sont les schèmes personnels qui, mobilisés dans l'action, sont ajustés sous la double impulsion du sens de l'activité et de l'efficience des opérations. Dans ce cas aussi, c'est par la voie du développement de sa propre expérience du genre que le sujet peut prendre ses distances avec lui-même. Le style est donc un « mixte » qui décrit l'effort d'émancipation du sujet par rapport à la mémoire impersonnelle et par rapport à sa mémoire singulière, effort toujours tourné vers l'efficacité de son travail* ».

Mais encore faut-il, pour qu'il en soit ainsi, que les coopérateurs souhaitent prendre part à la régulation du processus d'ensemble à mettre oeuvre : qu'ils possèdent, autrement dit, le *désir de coopérer* à la coordination de leur action collective.

3.3. Le désir de coopérer à la coordination de l'action collective

Comme le souligne Dejours (1993, p.222), le désir de coopérer relève de la liberté des sujets et ne peut donc être prescrit. Pour lever cet « obstacle », de nombreux services de gestion des ressources humaines tentent de *susciter* ce désir chez les travailleurs, faute de pouvoir le leur imposer de force. Les actions sur la culture d'entreprise, les dispositifs de motivation et autres « *stages de formation hors limite (saut à l'élastique, […] exercices de marche sur des charbons ardents, etc.*) » (Dejours, 1993, p.224) poursuivent cet objectif. Selon Dejours (1993, p.224), il s'agit pourtant là d'une préoccupation inutile, car le problème est inverse. Placés en situation de coopération, note le chercheur, la plupart des sujets bien portants s'attachent spontanément à participer à la régulation de cette dernière, avec pour double visée l'efficacité et la santé. « *Tout se passe, écrit-il, comme si le sujet confronté à l'organisation du travail ne pouvait pas s'empêcher de mettre en action les ressources de son intelligence et de sa personnalité* » (1993, p.225). Nous retrouvons ici le besoin chez l'individu d'exprimer son autonomie, caractéristique de la logique du vivant. Toutefois, ajoute Dejours, pour spontané qu'il soit, le désir de coopérer n'en est pas moins fragile. L'enjeu n'est donc pas de le faire naître, mais de veiller à ne point le briser, ce qui exige que certaines conditions soient remplies. Ainsi doit-il notamment exister entre les membres du collectif des relations de confiance, de la reconnaissance, la formulation de jugements équitables, et de l'écoute.

Un espace de discussion ne peut exister, pour commencer, que si chacun des acteurs communique aux autres son point de vue de manière authentique, le leur rend visible. Selon Dejours (2005, p.57) ceci ne peut être le cas que s'il existe une relation de confiance entre celui qui montre et ceux qui observent. « *Sans confiance,* écrit le chercheur (1993, p.222), *il faut faire face à la méfiance et au soupçon* […]. [*L'*] *organisation du travail réelle ne peut* [*donc*] *être neutre vis-à-vis de la confiance : confiance ou méfiance, coopération ou incohérence – telles sont les alternatives* ».

La préservation du désir de coopérer dépend aussi de la dynamique entre contribution et rétribution (Dejours, 1993, p.225). Aux yeux de Dejours (1993, p.225) « *la rétribution attendue par le sujet est fondamentalement de nature symbolique. Elle revêt une forme spécifique facilement attestable par les études empiriques : il s'agit de la reconnaissance* [*par autrui du travail effectué*] ». Reconnaissance des efforts engagés pour construire avec les autres les règles du processus collectif d'abord ; reconnaissance de l'activité accomplie sur la base de ces règles communes ensuite ; reconnaissance au sens de *constat* (celui de « *la réalité que constitue la contribution du sujet à l'organisation du travail* » (p.225)) ; reconnaissance au sens de *gratitude* (« remerciement » du travailleur pour son rôle joué dans la réalisation des buts visés). Selon Dejours (1993, p.228), la reconnaissance donne sens à la souffrance « *consubstantielle à toute situation de travail* » ; elle permet de transformer cette souffrance en plaisir. Faute de reconnaissance, ladite souffrance « *ne peut plus que s'accumuler et engager le sujet dans une dynamique pathogène* » (1993, p.230). Contre cette dynamique-là, ledit sujet lutte par la mise en œuvre de stratégies défensives. De telles stratégies, individuelles ou collectives, agissent comme des « *antalgiques* » (Dejours, 2005, p.68), permettant d'atténuer chez les acteurs la conscience qu'ils possèdent de souffrir. Elles organisent cependant pour ce faire un déni du réel, et leur effet n'est donc pas que positif, bien au contraire. Comme le souligne Dejours, « *elles nuisent à l'intelligence aux deux sens du terme : capacité de penser et de raisonner d'une part, compréhension du monde d'autre part* » (Dejours, 2000, p.21), et « *ce rétrécissement de la capacité de penser se révèle* […] *comme le moyen électif d'engourdir le sens moral* » (p.22).

La confiance et la reconnaissance passent toutes deux, selon Dejours (2005, p.59 et p.61), par la construction de jugements équitables émis sur le travail réalisé (ou le point de vue exprimé) et non sur le travailleur lui-même.[72,73] Ces jugements doivent au moins

[72] Comme le souligne Dejours (1993, p.227), ces jugements portent « *sur le faire, et non sur la personne. Mais, en retour, la reconnaissance de la qualité du travail accompli peut s'inscrire au niveau de la personnalité en termes de gain dans le registre de l'identité. Pour le dire autrement, la rétribution symbolique conférée par la reconnaissance peut prendre sens par rapport aux attentes subjectives quant à*

porter sur deux points : sur les obstacles rencontrés dans l'accomplissement de la tâche d'une part, et sur la qualité des aménagements opérés face à cette résistance du réel d'autre part. Deux types de jugements complémentaires sont à distinguer (Dejours, 2005, pp.59-61) : le jugement d'utilité et le jugement de beauté. Le *jugement d'utilité* est proféré sur une ligne essentiellement verticale, par les supérieurs hiérarchiques, les subordonnés ou encore les clients. Comme l'indique Hubault (1996b, pp.7-8) le long de cette ligne « *se joue la reconnaissance de l'utilité de ce qu'on fait, qu'on sert bien à quelque chose, à quelqu'un* ». Le *jugement de beauté,* à l'inverse, s'exprime sur un axe plutôt horizontal, le long duquel se joue la reconnaissance du travail par les pairs, les collègues, les membres de l'équipe ou ceux de la communauté d'appartenance. Ce jugement-là procède d'une double évaluation : évaluation de la *conformité* aux règles de l'art d'une part ; évaluation de *l'originalité* de la manière de faire du travailleur d'autre part (son style, l'élégance de son geste, de sa manière de répondre à une difficulté, etc.).

Comme le précise Dejours (2005, p.69), un jugement ne peut être équitable que si celui qui le forge consent à véritablement *écouter* le point de vue de l'autre, à l'accueillir de manière bienveillante, à s'y ouvrir, à le respecter : que s'il cherche à en saisir la rationalité, la validité, la pertinence ; que s'il ne s'arrête pas à l'opinion négative qu'il peut d'abord en avoir ; que s'il le questionne et éventuellement s'y oppose dans le but de le comprendre et non dans celui de le réfuter en bloc ; que s'il désire en apprendre quelque chose. « *Prendre la parole pour exprimer publiquement ses raisons d'agir comporte toujours un risque,* écrit Dejours (2005, p.69). *Ce risque ne peut être atténué que si écouter représente aussi un risque : celui d'être déstabilisé dans son analyse, sa compréhension et son opinion, par la prise en considération de l'opinion d'autrui* ». En

---

l'accomplissement de soi. Mais la séquence ontologique est ici capitale : reconnaissance du faire d'abord, gratification identitaire ensuite ».

[73] Aux yeux de Dejours (2005, p.59), la confiance ne repose pas sur des ressorts psychologiques, mais éthiques : elle « *est fondamentalement attachée à l'effectivité d'une congruence dans le temps entre la parole donnée et le comportement qui la suit,* […] [*elle*] *relève du respect de la promesse* […] » (2005, p.59). Dans le monde du travail, cette promesse concerne l'équité des jugements prononcés par autrui sur le travail accompli, donc entre autres le pardon pour les erreurs commises (Hubault, 2001, p.276).

pratique toutefois, les freins à l'intégration des points de vue sont puissants, et leurs effets dommageables.

3.4. Les freins à l'intégration des points de vue et leurs conséquences négatives

Plusieurs éléments font souvent obstacle à l'intégration des points de vue possédés par les protagonistes d'une situation de coopération. Cette intégration réclame pour commencer que les coopérateurs puissent se rencontrer facilement, aussi souvent et longtemps qu'ils le jugent nécessaire. Or, il est relativement fréquent que l'organisation prescrite du travail ne laisse aux opérateurs que peu de temps pour se coordonner, et que les acteurs soient trop éloignés les uns des autres pour pouvoir se réunir aisément (de Geuser, 2005, p.75).

Il est ensuite difficile de rendre à autrui son propre point de vue compréhensible, intelligible, d'en expliciter les tenants et les aboutissants. Comme nous l'avons vu, le réel du travail et les savoirs opératoires sont rétifs à la symbolisation, voire non verbalisables. On touche ici aux limites du langage à traduire certaines dimensions de l'expérience vécue (Dejours, 2005, pp.66-68) : il est en général malaisé de trouver les mots pour décrire ce à quoi on s'est heurté, laborieux d'argumenter ses anticipations, ses intuitions ou le bien-fondé de son approche technique, ardu de discourir sur ses « tours de mains », etc. Et même lorsque la mise en mots s'avère techniquement possible, les stratégies de défense contre la souffrance tendent à enfermer les sujets dans l'inconscience de leur situation et de leurs pratiques, qu'ils ne songent dès lors pas à rendre publics.

Enfin, l'écoute du point de vue d'autrui bute sur au moins trois obstacles. Tout d'abord, la concurrence entre les acteurs encouragée dans de nombreuses organisations incite souvent ces derniers à vouloir briller aux dépends de leurs collègues et donc à nier la pertinence de leurs propos. De plus, la plupart des individus adoptent une approche dite réaliste de leur environnement et postulent autrement dit que la réalité existe à l'extérieur d'eux-mêmes et peut être connue de manière objective. A leurs yeux, face à une situation donnée, des personnes rationnelles ne peuvent que s'entendre, et toutes ne sauraient avoir raison ensemble si tel n'est pas le cas. Chacun, bien sûr, croit détenir la vérité, et tend donc à penser que les autres se trompent, ce qui n'encourage pas l'accueil des avis différents. Pour finir, la prise en considération de l'opinion des autres peut être source de souffrance et déclencher la mise en œuvre de mécanismes de protection. « *Ainsi peut-il*

arriver, écrit Dejours (2005, p.69), *que, en écoutant les raisons d'agir d'ego*[74] *dans son activité de travail, autrui découvre un réel qu'il avait jusqu'alors ignoré ou sous-estimé, ce qui peut conduire à une déstabilisation parfois douloureuse, voire insupportable, de son propre rapport au travail dont il se défend à son tour en s'efforçant de ne pas comprendre ou de ne pas entendre ce que dit ego* ».

Or, celui dont le point de vue est rejeté de manière arbitraire tend également à se protéger, à nier l'opinion de ses contradicteurs. Chacun adopte alors une série de réflexes mentaux défensifs dont de Geuser et Fiol (2003) dressent un inventaire.[75] Les coopérateurs s'accrochent à leur approche réaliste, se replient individuellement sur leurs certitudes, et s'enferment donc dans leur vision étroite de la situation. Il arrive que l'un d'eux parvienne à imposer son avis à ses interlocuteurs. Dans d'autres cas, un compromis se dégage, produit d'une négociation à couteaux tirés qui ne satisfait finalement personne. La discussion peut aussi aboutir à un consensus mou, sur une petite partie de la réalité (« on est au moins d'accord sur ceci »), sur des interprétations vides de contenu (« le client est roi »), ou sur une solution toute faite (« c'est un problème d'informatique »). Lorsqu'aucun accord ne survient, les décisions sont reportées voire paralysées, et/ou les tergiversations laissent place à une fuite dans l'action (« on fonce et on verra bien »). Quoi qu'il en soit, ce sont les rapports de pouvoir qui en viennent à prédominer au sein du collectif (Crozier et Friedberg, 1977) ; censés coopérer, les sujets entrent en conflit, même si celui-ci n'éclate pas au grand jour.

[74] Ego est le nom que Dejours (2005, p.25) donne au sujet.

[75] L'étude menée par ces deux auteurs ne concerne certes que les managers, mais ses conclusions peuvent être selon nous généralisées à tout groupe d'acteurs placés en situation de coopération.

Conclusion du chapitre 2

Dans la logique taylorienne, une activité menée de manière transparente est une activité dont le processus optimal a été mis en lumière, formalisé, et qui se trouve accomplie conformément à ce dernier. Rendre une activité transparente revient donc à objectiver sous la forme de procédures les connaissances des travailleurs les plus expérimentés, et à faire en sorte que les modes opératoires ainsi codifiés soient respectés par tous, dans les faits. Telle est l'idée de ce que Taylor nomme la *direction scientifique des entreprises*, reprise par les tayloristes. Celle-ci repose sur trois grands principes (Taylor, 1957, pp.68-70), et comme nous l'avons vu, la codification et le contrôle de la comptabilité et de l'audit en sont de parfaits exemples d'application. Pour penser cette solution-là efficace, il faut toutefois adhérer aux postulats qui fondent le point de vue taylorien : faire l'hypothèse déterministe d'une réalité sans surprises, sans imprévus, régie par un ensemble fini de lois précises et immuables, et penser qu'il est possible d'obtenir de l'homme un comportement de simple exécutant.

C'est précisément à cette vision-là que s'oppose, point par point, l'ergonomie de l'activité : quand les tayloriens postulent un opérateur *intégrable*, celle-ci fait l'hypothèse d'un travailleur *opposable* ; quand ils supposent une réalité et un agent sans surprises, univoques et homogènes, elle affirme l'imprévisibilité, l'équivocité et l'hétérogénéité irréductibles du monde et de l'homme ; quand ils ne jurent que par l'organisation du travail, elle met en relief l'importance de l'organisation par le travail, donc celle du collectif. Le changement de perspective est radical. La performance ne découle plus ici de la tâche, mais de l'activité. Pour atteindre le but visé, cette dernière doit nécessairement s'écarter des normes arrêtées au lieu de s'y plier de manière servile. Ainsi l'écart entre le travail prescrit et le travail réel n'est-il pas un écart à réduire, mais une ressource à reconnaître, à valoriser et à gérer. Travailler ne consiste jamais à ne faire qu'exécuter les méthodes prévues, aussi utiles soient-elles, mais à gérer des contradictions au moyens de compromis opératoires : la contradiction entre la logique du prescrit et celle de l'action humaine ; les contradictions au sein même du prescrit et au sein même de l'homme ; les contradictions internes au collectif de travail.

Très fortement codifiée et contrôlée, une pratique n'en est donc pas pour autant transparente. Tout au contraire, croire qu'elle l'est, c'est se condamner à la méconnaître *sans même s'en apercevoir*. Aussi l'adoption du point de vue taylorien crée-t-elle une curieuse illusion d'optique : elle fait du travail réel des auditeurs légaux une véritable « *tache aveugle* ».

Figure 2.6 - La tache aveugle
(Tirée de Heinz von Foerster, 1988, pp.46-48)

La Tache aveugle

Figure 1 [selon la numération de von Foerster]

Prenez le livre dans la main droite, fermez l'œil gauche, et fixez l'étoile de la figure 1 avec l'œil droit. Avancez et reculez lentement le livre sur la ligne de vision : à une distance précise (environ 30 à 35 cm), la tache noire et ronde disparaît. Si vous fixez bien l'étoile, la tache doit rester invisible, même si vous déplacez le livre dans n'importe quelle direction, en le maintenant droit.

[…] *Notons que cette cécité localisée n'est pas perçue comme une tâche sombre dans notre champ visuel (voir une tache sombre impliquerait de pouvoir la voir) ; elle n'est pas perçue du tout, ni comme quelque chose de présent, ni comme quelque chose d'absent – ce que nous percevons, nous le percevons « sans taches »*

…….

« […] *Si je ne vois pas que je suis aveugle, alors je suis aveugle, mais si je vois que je suis aveugle, alors je vois.* »

Chapitre 3

En quoi consiste le travail réel des auditeurs légaux ?

ꕥ ꕥ ꕥ

Même si la pratique de l'audit légal est fortement codifiée et contrôlée, il convient, comme le montre l'ergonomie de l'activité, de ne pas assimiler le travail réel des auditeurs légaux à celui qui leur est officiellement prescrit. Aussi notre question de recherche sera-t-elle la suivante :

En quoi consiste le travail réel des auditeurs légaux ?

La plupart des travaux de recherche en audit, nous l'avons vu, accompagnent l'effort de rationalisation accompli par la profession, et se donnent pour but d'améliorer l'efficacité et/ou l'efficience des audits réalisés. Si cette littérature que nous avons qualifiée d'« orthodoxe » est encore aujourd'hui largement dominante, il émerge néanmoins, depuis la fin des années 1980, une littérature dite « critique ». Comme nous l'avons déjà souligné, cette littérature-là compte au moins deux courants : le courant de la critique « radicale », dans lequel nous ne souhaitons pas situer notre recherche, et celui de la critique « alternative », qui retiendra ici notre attention. Certaines études de ce courant intéressent en effet directement notre question de recherche.

Section 1.
Quelques travaux de recherche éclairants

Le courant critique alternatif repose principalement sur deux corpus théoriques : la sociologie des techniques, dans sa version latourienne, et la théorie institutionnelle, avec de nombreuses références à Meyer et Rowan (1977). Comme nous allons le voir, les idées qu'il développe, rejoignent à bien des égards celles de l'ergonomie de l'activité. Pour présenter les études qui le constituent, nous avons classées celles-ci en trois groupes, et avons ainsi distingué les recherches « alternatives » centrées sur la méthodologie d'audit (1.), celles centrées sur le jugement des auditeurs (2.), et celles centrées sur l'indépendance de ces professionnels (3.).

1. Les recherches « alternatives » centrées sur la méthodologie

1.1. Une méthodologie structurée est-elle forcément plus efficace et efficiente ?

Comme nous venons tout juste de le voir, la plupart des recherches centrées sur la méthodologie d'audit s'attachent à en souligner les faiblesses et/ou à développer de nouvelles approches et de nouvelles technologies plus performantes, dans le but d'augmenter l'efficacité et/ou l'efficience de l'audit. Elles ne se posent pas la question de savoir si les auditeurs, en pratique, appliquent effectivement les modèles conceptuels, ni s'ils utilisent réellement les outils mis à leur disposition. Elles le présument donc implicitement. Sinon, pourquoi s'appliqueraient-elles à élaborer de nouvelles approches et de nouvelles techniques ? Elles supposent en outre que les démarches et technologies élaborées et évaluées de manière scientifique ne peuvent être qu'objectivement plus performantes, et que donc les utiliser ne peut conduire qu'à des gains d'efficacité et/ou d'efficience. Les recherches « orthodoxes » centrées sur le jugement des auditeurs n'empruntent pas le même chemin d'analyse, mais énoncent, au cours de leurs pérégrinations, un besoin similaire : celui de développer de nouveaux outils (systèmes experts, etc.). Aussi ces recherches partagent-elles, au moins de manière tacite, les deux présomptions ci-dessus mentionnées. Mais elles les partagent de manière paradoxale, serions-nous tenter d'ajouter.

En effet, elles savent de leur côté, et devraient se rappeler, que les individus ne déroulent pas toujours correctement « *l'équation de l'auditeur* », qu'ils n'utilisent pas toujours bien les nouvelles technologies mises à leur disposition. D'une certaine manière, il pourrait sembler qu'elles se soient égarées sur les sentiers de leur propre logique. Rappelons-le, les nouvelles technologies qu'elles proposent sont essentiellement destinées à juguler les biais cognitifs des novices, biais parmi lesquels l'« *anchoring* », qui désigne justement en partie le fait que les auditeurs ne tirent pas tous les profits des nouvelles technologies mises à leur disposition : qu'ils ne les utilisent pas (Biggs & Wild, 1984) ou, s'ils les utilisent, qu'ils continuent cependant à répéter la plupart des travaux accomplis durant les années passées (Bedard, 1989a, p.69).

Cette réalité, quand on en tient vraiment compte, remet en cause les deux présomptions susmentionnées de la littérature « orthodoxe » centrée sur la méthodologie et le jugement d'audit : non, les auditeurs n'utilisent pas systématiquement les nouveaux outils mis à leur disposition, du moins pas comme les concepteurs de ces derniers le voudraient ; non, l'utilisation des nouvelles démarches et technologies conçues et évaluées de manière scientifique ne se révèlent pas, en pratique, forcément plus performantes que les anciennes. Les utiliser ne conduit pas automatiquement à des gains d'efficience. Récemment, ce point-là a par exemple été mis en relief par Curtis et Turley (2007). Une question de recherche intéressante devient alors : à quelles conditions les nouvelles approches et techniques produisent-elles effectivement les gains attendus ?

C'est à cette question que tente de répondre Fischer (1996), et sa réponse sort des sentiers battus. Pour mener son investigation, l'auteur procède à une série d'interviews menées sur plus d'un an auprès de managers et d'associés membres des bureaux administratifs et opérationnels de plusieurs « *Big Six* » (ils étaient encore six en 1996). Il focalise son attention sur les technologies récemment mises en oeuvre ou abandonnées par ces cabinets, technologies associées à de nouvelles approches d'audit. Il s'appuie, pour conduire ses travaux, sur une méthode de recherche qualitative, empirique et interprétative, mais précise ne pas être parti muni d'un cadre d'interprétation défini a priori. Ses observations sont les suivantes.

D'une part, les auditeurs se trouvent soumis à une pression budgétaire toujours plus forte, alors qu'ils doivent maintenir au moins constante la qualité de leur audit.

Jusque là, rien de nouveau. Mais il ressort également que si cette qualité est inobservable pour les tiers, elle l'est aussi largement pour les auditeurs eux-mêmes. En effet, alors qu'un audit de qualité est celui dont l'opinion repose sur un nombre suffisant d'éléments réellement probants, il est difficile, sinon impossible, de définir objectivement, et une fois pour toutes, les procédures d'audit nécessaires pour atteindre ce nombre-là. Qu'est-ce donc qu'un nombre *suffisant* d'éléments *vraiment* probants ? Collecter, étape par étape, des éléments de preuves solides est une chose. Décider, au bout du compte, qu'on en a suffisamment accumulés en est une autre, mais c'est pourtant sur cette décision-là que l'auditeur doit fonder son opinion. Le véritable jugement d'audit est celui-ci : savoir si oui ou non, suffisamment de preuves tangibles ont bien été amassées pour pouvoir asseoir l'opinion à formuler. Comment le savoir ? Comment savoir si l'on a conduit un audit de qualité ? Deux moyens s'offrent pour cela aux auditeurs : confronter leurs travaux à ceux réalisés dans le passé, ou les comparer aux prescriptions de la méthodologie en vigueur, ici différente de celle des années précédentes.

Les observations de l'auteur le confirment : même lorsque la nouvelle méthodologie se trouve fermement imposée par un cabinet donné, nombreux sont les auditeurs de ce dernier qui préfèrent se référer aux travaux anciennement effectués, et rien n'indique, bien évidemment, que cette ancienne manière de faire n'aboutisse pas à un audit de qualité. Cependant, il n'est pas moins exact que certains individus, au contraire, adoptent effectivement les nouvelles technologies et en tirent les profits escomptés, à savoir une diminution des coûts de la mission. Pour parvenir à ce résultat, ces individus-là cessent d'accomplir certaines des tâches qu'ils exécutaient auparavant.

Les chercheurs « orthodoxes » expliqueraient sans doute que ces professionnels, contrairement aux autres, ont bien compris la nouvelle logique, et qu'ils ne sont pas, eux, affectés de biais cognitifs. Cette explication, cependant, ne semble pas pertinente. En effet, les interviews de Fischer (1996) révèlent que lesdits auditeurs ne témoignent pas d'une compréhension véritable et profonde des concepts et des hypothèses associées à la nouvelle démarche. Ils se réfèrent plutôt à cette dernière de manière mécanique, et ne font qu'employer de façon presque machinale les acronymes et grandes notions qui s'y rattachent. Ils font simplement confiance à l'approche et aux outils élaborés par les membres des bureaux administratifs de leur firme, qui renvoient eux-mêmes, pour se

rassurer, aux démarches similaires des autres grands cabinets, et à l'évolution constatée des normes de travail prescrites par les instituts professionnels. Quant aux auditeurs qui n'appliquent pas la nouvelle méthodologie, qui n'utilisent pas les nouveaux outils, ou qui les utilisent mais continuent d'effectuer autant de travaux que les années précédentes, ceux-là n'accordent tout simplement pas leur entière confiance à la nouvelle démarche, et pensent qu'un audit de qualité nécessite plus d'éléments probants que celle-ci ne peut en fournir. Qui a tort, qui a raison ?

D'un point de vue strictement logique, la réponse s'avère indécidable. En effet, la qualité d'un audit - cette quantité *suffisante* de preuves matérielles à collecter - ne peut faire l'objet d'une détermination a priori. Encore une fois, décider au final si oui ou non le nombre des éléments vraiment probants réunis suffit à formuler une opinion raisonnable, cette décision-là est toute l'affaire du jugement de l'auditeur : cela ne peut en aucun cas se déterminer à l'avance. Mieux : cela ne peut, dans l'absolu, pas se déterminer du tout. La véritable décision n'est pas de dire si la quantité amassée des éléments probants suffit. Elle est de savoir quand considérer qu'elle suffit, et cette décision-là ne saurait être purement rationnelle. Autrement dit, la qualité d'audit n'est pas un donné objectif, contrairement à ce que postule la littérature « orthodoxe », mais plutôt une construction sociale institutionnalisée. Telle est l'interprétation que Fischer (1996) donne des observations qui sont les siennes. Mais il va plus loin.

Car il faut encore comprendre pourquoi certains auditeurs appliquent la nouvelle méthodologie et en tirent effectivement les baisses de coût promises, et pourquoi d'autres pas. L'auteur adopte pour cela la perspective constructiviste de Weick (1979). Il remarque que les individus qui mettent en œuvre avec succès la nouvelle démarche et les nouvelles technologies sont ceux pour lesquels la nécessité de diminuer les coûts de mission s'avère la plus forte. Ceux-là sont alors contraints, pour réduire leur frais, de ne plus exécuter certains des travaux qu'ils réalisaient auparavant : ils ne réfléchissent pas, ils agissent, parce qu'ils sont obligés de le faire, mais ils doivent en conséquence rationaliser leur nouvelle pratique, lui trouver un sens de manière rétrospective. La nouvelle méthodologie le leur permet. S'ils agissent ainsi, se disent-ils, c'est parce que celle-ci les y autorise légitimement : parce qu'elle procure effectivement un niveau de preuve suffisant. En retour la confiance qu'ils accordent à cette méthodologie leur permet de ne plus

accomplir, sereinement, certaines des tâches auxquelles ils étaient accoutumés, et la boucle est bouclée : leur conception d'un audit de qualité a changé.

Qu'en est-il maintenant des auditeurs pour lesquels l'utilisation des nouvelles technologies ne se traduit pas par des diminutions de coûts ? A ceux-là est généralement imposé l'usage des nouveaux outils, sans qu'ils subissent par ailleurs de pression budgétaire suffisamment forte pour se voir contraints à réduire leur quantité de travail effectué.[76] Leur première action ne consiste pas en conséquence, contrairement au cas précédent, à ne plus réaliser certaines des tâches qu'ils exécutaient auparavant, mais à utiliser les nouvelles techniques, comme leur firme les y oblige. Mais l'emploi de ces techniques-là ne les conduit pas automatiquement à ne plus accomplir les travaux auxquels ils prêtent, depuis un certain temps, de la valeur. Cet emploi vient simplement s'ajouter à ce qu'ils faisaient déjà avant. Loin de diminuer leur temps de travail, il l'accroît plutôt, ce qui jette en retour un doute sérieux sur la pertinence des nouveaux outils. Généralement, un tel cercle vicieux aboutit à l'abandon de la nouvelle démarche, et la perception des acteurs de ce qui constitue un audit de qualité, elle, reste inchangée.

Fischer conclut que les nouvelles méthodologies ne produisent pas d'elles-mêmes les gains que leurs concepteurs en attendent. Ces gains sont, ou non, « *réal-isés* »[77] par les auditeurs, c'est-à-dire rendus ou non réels par les individus. Ils ne sont pas réels en eux-mêmes. Leur efficacité/efficience n'est pas inéluctable, elle est construite.

Le point clé de cette argumentation est sans doute le suivant : la qualité d'audit n'est pas un donné objectif, elle n'est pas précisément mesurable, elle n'est pas décidable - au sens logique du terme - avec certitude, contrairement à ce que présument de façon tacite les recherches « orthodoxes » centrées sur la méthodologie et le jugement. Ces recherches le supposent en ce qu'elles avancent l'idée que les nouvelles approches et technologies permettent intrinsèquement d'améliorer l'efficience de l'audit sans nuire à son efficacité. Elles supposent donc que la qualité d'un audit peut être mesurée de manière a priori. Elles supposent en fait que la tâche globale qui consiste à formuler l'opinion d'audit peut être décomposée en une série d'éléments simples, et que chacun de

[76] Peut-être parce qu'ils ne déclarent pas toutes leurs heures travaillées.

[77] Le trait d'union est volontaire.

ces éléments doit pouvoir trouver une solution technique susceptible d'être transmise sans difficulté aux auditeurs de terrain. En fait, les recherches « orthodoxes » se focalisent sur ces micro éléments-là, alors que le véritable jugement de l'auditeur s'exerce lorsqu'il s'agit de déterminer, à la fin d'une mission donnée, si oui ou non une quantité suffisante d'éléments probants a été collectée. La pertinence de ce jugement-là ne se mesure pas à l'aide d'un ordinateur, aussi puissant soit-il. Un tel jugement ne constitue pas la simple somme des jugements élémentaires formulés au cours de la mission : il les embrasse tous, les dépasse. Il est plus que leur agrégation. Il dépend d'eux, mais pas uniquement d'eux. Il repose aussi sur une décision qui le précède : celle de savoir quand on peut considérer que suffisamment de preuves ont été amassées, et cette décision-là ne peut être entièrement rationnelle (ce qui ne veut pas dire qu'elle soit irrationnelle) ; elle est un construit social. Une méthodologie doit d'abord être légitimée avant de pouvoir devenir efficiente, et non l'inverse, comme l'affirme la littérature « orthodoxe ». De même, alors que selon cette dernière une bonne méthodologie facilite le consensus des auditeurs, il apparaît au contraire qu'une nouvelle méthodologie doit d'abord faire l'objet d'un consensus pour être qualifiée de « bonne ». Renversement de perspective intéressant.

A cette argumentation, les chercheurs « orthodoxes » rétorqueraient sans doute qu'il s'avère pourtant bel et bien possible de mesurer l'efficacité d'une approche et des technologies qui l'accompagnent : cela est envisageable en « laboratoire », au moyen d'une méthode de recherche expérimentale, et de manière finalement relativement simple. Il suffit pour cela de monter un cas fictif dont les chercheurs possèdent la solution, et de vérifier si une méthodologie donnée permet aux auditeurs, mieux qu'une autre, de détecter les erreurs à découvrir. Et c'est bien ainsi que les nouvelles démarches et les nouveaux outils élaborés se trouvent « scientifiquement évalués ». Ceci appelle plusieurs commentaires.

D'une part, Fischer (1996) ne nie pas ce point, mais remarque que les technologies testées ne concernent à chaque fois qu'une tâche particulière du processus d'audit, et non le processus dans son ensemble. De plus, même si tel était le cas, il reste que ces technologies ne produisent pas, dans la vie réelle, les effets qu'elles promettent en laboratoire, et Fischer fournit une explication à ce phénomène-là, indéniable.

Il serait toutefois possible d'arguer que dans la mesure où l'efficacité des nouveaux outils développés se voit testée de manière scientifique, les auditeurs qui ne s'y fient pas conservent leur tort de ne pas le faire. Cependant, il faut noter que les études expérimentales réalisées par les chercheurs « orthodoxes » extirpent les auditeurs de leur contexte de travail réel, et que peu d'entre elles s'attachent à reconstituer correctement ce contexte-là. Dans l'immense majorité des cas, par exemple, les études réalisées ne soumettent les auditeurs à aucune sorte de contrainte temporelle. Or, nous savons qu'une telle contrainte s'exerce fortement sur le terrain. Dans un article publié en 1990, McDaniel évalue donc les effets d'une méthodologie structurée sur l'efficience et l'efficacité de professionnels soumis à une sérieuse pression de temps, et utilise pour ce faire une méthode de recherche expérimentale, du type de celle employée par « l'orthodoxie ». En outre, ses tests concernent la réalisation de contrôles de détail, tâches propices, s'il en est, aux prescriptions standardisées. Ses résultats sont les suivants. Plus la pression du temps augmente, et plus les auditeurs sont efficients. Cependant l'efficience des utilisateurs d'approches non structurées augmente plus rapidement que celle des individus soumis à forte structure. Par ailleurs, il apparaît que l'efficacité des auditeurs diminue de la même manière pour les deux groupes testés. McDaniel (1990) de conclure donc que les effets désirés de la structure pourraient, en pratique, ne pas être atteints.

Mais si la structure ne permet pas automatiquement d'obtenir un audit plus efficace et plus efficient, pourquoi donc investir tant d'argent dans le développement de méthodologies structurées ?

1.2. Une méthodologie structurée ne vise-t-elle que l'efficience et l'efficacité ?

Pour Fischer (1996) et McDaniel (1990), les recherches « orthodoxes » centrées sur la méthodologie et le jugement réclament plus de structure parce qu'elles pensent véritablement que celle-ci représente une source naturelle d'efficacité et d'efficience. Selon le premier de ces auteurs, toutefois, ces recherches se trompent parce qu'elles fondent leur raisonnement sur un certain nombre d'hypothèses fallacieuses. Aux yeux de McDaniel, elles se maintiennent dans l'erreur car elles mènent leurs expériences sans recréer certaines des caractéristiques clés du contexte de travail réel de l'auditeur (voir également à ce propos les critiques formulées par Hogarth, 1991).

Mais certains chercheurs soulignent qu'une méthodologie structurée peut aussi posséder d'autres buts que de simplement permettre un audit plus efficient et plus efficace. Certaines recherches avancent par exemple que les accents scientifiques marqués des méthodologies concourent - et même servent - à légitimer la pratique de l'audit au sein d'une société - la nôtre - qui voue, cultuellement, un véritable culte à la science. Alors que la qualité d'audit s'avère inobservable pour les tiers, l'audit doit gagner leur confiance, et la rationalité instrumentale de sa démarche le lui permet. Aux yeux de Power (1992) par exemple, l'utilisation de l'échantillonnage statistique ne vient qu'habiller du manteau de la science une pratique déjà ancienne, et transforme finalement en vertu une nécessité purement économique : depuis longtemps déjà, les auditeurs se montraient sélectifs en raison des contraintes financières de leur activité. Selon Power (2002), l'audit, finalement, ne produit pas uniquement - ni essentiellement - des rapports de certification : il produit avant tout sa propre légitimité (voir aussi Carpenter & Dirsmith, 1993). De la même manière, Humphrey et Moizer (1990), qui interviewent certains praticiens quant au processus de planification de l'audit, soulignent de leur côté que celle-ci - la planification - ne sert pas simplement un rôle technique : ses visées sont aussi idéologiques, en ce qu'elle permet de manifester aux tiers la grande rationalité avec laquelle se conduisent les missions.

Toujours selon les deux chercheurs, le caractère scientifique des méthodologies d'audit modernes permet également à l'auditeur d'asseoir son autorité auprès des clients, de leur justifier les travaux de contrôle effectués quand éclate un désaccord à leur sujet (Humphrey & Moizer, 1990).

Ensuite, en plus d'être développées pour réduire les coûts (mais nous avons vu qu'elles n'y parvenaient pas toujours), les méthodologies structurées visent à vendre aux entreprises auditées un certain nombre de mission de conseil, notamment dans le domaine du « *risk management* ». Elles ne s'attachent pas seulement à permettre une meilleure certification des comptes. Elles se trouvent dessinées de manière que la mission de contrôle permette à l'auditeur d'acquérir sur l'organisation examinée suffisamment de connaissances pour vendre à cette dernière diverses autres prestations (Humphrey & Moizer, 1990).

Enfin, les méthodologies structurées permettent aux centres administratifs des cabinets de contrôler la qualité du travail fournit par les auditeurs (Carpenter & Dirsmith, 1993 ; Power, 2002), et peuvent se penser comme une solution partielle au problème d'agence qui prend place au sein des firmes d'audit elles-mêmes, dont la légitimité se voit aujourd'hui menacée par les scandales que nous savons.

Cependant, comme nous l'avons vu, rien n'indique que la structure fournisse une réponse forcément satisfaisante à ce problème-là : les nouvelles méthodologies ne sont pas toujours appliquées (Fischer, 1996) et ne permettent pas systématiquement, compte tenu par exemple des contraintes de temps, d'atteindre les gains d'efficacité souhaités (McDaniel, 1990). Pire : selon certains auteurs (voir ci-dessous), loin d'éduquer le jugement professionnel des auditeurs, ces méthodologies conduisent à le détériorer, ou à provoquer de la part des collaborateurs des comportements dysfonctionnels.

1.3. Une méthodologie structurée accroît-elle la compétence des auditeurs ?

Selon Herrbach (1999, 2000), le contrôle extensif que les cabinets pratiquent désormais sur le travail de leur collaborateurs peut conduire ces derniers à adopter un certain nombre de comportements de réduction de la qualité d'audit : diminution de la quantité de travail effectué au-delà de l'acceptable ; examen superficiel des documents fournis par le client ; acceptation d'explications insuffisantes fournies par les interlocuteurs lors des missions ; non approfondissement de points techniques ou comptables pourtant importants ; survol des difficultés rencontrées ; affirmation d'avoir réalisé une tâche qui n'a pas été faite. Le contrôle ne prend donc pas en compte ses propres effets pervers. Il semble rationnel mais ne l'est pas.

Un point souligné par Fischer (1996) peut également susciter l'inquiétude : les individus qui appliquent les nouvelles méthodologies et qui parviennent par ce moyen à réduire leur quantité globale de travaux effectués, ne comprennent pas vraiment les concepts et hypothèses attachés à ces méthodologies-là. Ne pouvons-nous craindre, dès lors, qu'ils ne perdent, au final, leur capacité de jugement ?

Tel est l'avis qu'exprime Francis qui, dans un article publié en 1994, assimile le processus d'audit à une démarche herméneutique (interprétative), et se base pour ce faire sur les thèses exprimées par Gadamer. Selon Francis (1994), les approches structurées ne

peuvent aboutir qu'à la déformation du raisonnement pratique des auditeurs. Les hypothèses qui les sous-tendent idéalisent le processus d'audit. Elles le présentent comme une série d'étapes logiques susceptibles d'être toute entière encodées dans un algorithme géant d'aide à la décision, ce qui ne saurait être le cas. Alors que la *structure* représente et modélise l'audit universel tel un vaste système de règles, cette représentation prédéterminée ne peut cependant jamais vraiment informer l'auditeur sur ce qu'il doit *faire*. Ainsi, selon Francis (1994), l'approche par les risques constitue une abstraction creuse qui entraîne une perte de raisonnement pratique et une corruption du processus au cours duquel se forme le jugement d'audit.

Dirsmith et Haskins (1991) rejoignent cet avis-là. Selon eux, l'opposition entre méthodologies structurées et méthodologies non structurées en reflète une autre, plus profonde : celle du *mécanique* et de *l'organique*, autrement dit de la matière inerte et du vivant. Quand les zélateurs du *mécanisme* rêvent d'une approche formelle intégrative et promettent pour un avenir proche la construction d'un algorithme d'audit universel, les tenants de *l'organisme* affirment au contraire qu'aucun programme n'égalera jamais les capacités cognitives humaines. Les premiers s'attachent à décomposer le jugement d'audit en éléments simples, et portent leur attention sur ceux-ci. Les seconds accordent plus d'importance au tout, et arguent que celui-ci est toujours supérieur à la somme de ses parties. Après avoir exposé cette distinction conceptuelle, les auteurs étudient la manière dont chacun des « *Big Eight* » (ils sont encore huit en 1991) évalue le risque inhérent de ses clients. Ils procèdent pour cela en plusieurs étapes : trois vagues d'interviews leur permettent de dégager 48 dimensions susceptibles d'être prises en compte pour l'évaluation du risque inhérent ; un questionnaire est ensuite distribué aux auditeurs qui doivent évaluer l'importance de chacune des dimensions sur une échelle de Likert à 5 points ; les réponses sont enfin analysées et rapprochées du niveau de structure de chacun des cabinets, tel que défini par la classification de Cushing et Loebbecke (1986).[78] Les résultats montrent que les firmes d'audit dotées de méthodologies peu structurées

[78] En 1986, Cushing et Loebbecke établissent la typologie suivante. Parmi les cabinets dits structurés, ils classent Deloitte, Haskins & Sells, Touche Ross, et Peat Marwick. Parmi les cabinets dits intermédiaires, ils classent Arthur Andersen, Arthur Young et Ernst & Whinney. Parmi les cabinets dits non structurés, ils classent Coopers & Lybrand et Price Waterhouse.

prennent en compte un nombre de facteurs plus important que les autres. Cela permet à Dirsmith et Haskins (1991) de conclure à la supériorité des approches peu formalistes.

Ceci dit, comme le montrent Barrett *et al.* (2005), il ne faudrait pas faire un lien trop direct entre la méthodologie d'une part et les pratiques de terrain d'autre part. Les auditeurs conservent toujours, au niveau local, leur autonomie, et ne se contentent pas d'exécuter la tâche prescrite.

2. Les recherches « alternatives » centrées sur le jugement

Comme nous l'avons déjà vu, les recherches « orthodoxes » centrées sur le jugement supposent que la tâche globale qui consiste à formuler l'opinion d'audit peut être décomposée en une série d'éléments simples, et que chacun de ces éléments doit pouvoir trouver une solution technique susceptible d'être transmise sans difficulté aux auditeurs de terrain. Au contraire, Francis (1994), Dirsmith et Haskins (1991) et Fischer (1996) font ressortir que le jugement du commissaire aux comptes ne peut, sans perdre sa substance même, se voir couper en morceaux : le véritable jugement de l'auditeur s'exerce lorsqu'il s'agit de déterminer, à la fin d'une mission donnée, si oui ou non une quantité suffisante d'éléments probants a été collectée. La pertinence de ce jugement-là ne se mesure pas à l'aide d'un ordinateur, aussi puissant qu'il soit. Il ne constitue pas la simple somme des jugements élémentaires formulés au cours de la mission : il les embrasse tous, les dépasse. Il est, avant tout, de nature heuristique, et tâtonne dans l'incertain. Pris dans les rets des lignes d'un programme informatique, il meurt. Il n'est pas pure rationalité…

Les recherches « orthodoxes » centrées sur le jugement d'audit le considèrent comme un calcul délibératif froid, un processus strictement cognitif. Elles n'observent pas qu'il en est ainsi : elles le postulent. Pentland (1993), lui, observe, et voit tout autre chose. Selon ses observations, le processus de formation du jugement des auditeurs tient en fait beaucoup de l'émotionnel : l'affect semble y jouer un rôle important. L'auteur a, pour mener son investigation, mobilisé trois méthodes de collecte de données. Il a, d'une part, observé des professionnels en mission, et a pour cela suivi deux équipes d'audit d'un grand cabinet sur le terrain. Il a, d'autre part, enregistré et retranscrit des protocoles verbaux de revue de papiers de travail. Il a, enfin, procédé à l'interview de 10 auditeurs non membres des équipes accompagnées. Afin d'interpréter les données ainsi collectées,

il se base essentiellement sur les travaux de Goffman (1967) et de Collins (1981) relatifs aux interactions rituelles. De son étude, il tire les remarques suivantes.

D'une part, alors que les méthodologies traitent d'assurance, de risques, et utilisent ainsi des termes relativement froids, les auditeurs, parlent essentiellement, de leur côté, de *confort*, et emploient donc un langage d'ordre émotionnel. Acquérir du confort : tel est le but du processus d'audit selon Pentland (1993). Mais comment un auditeur en vient-il à se sentir confortable en situation réelle ? L'auteur observe que tout au long de la chaîne hiérarchique d'une équipe donnée, chaque individu acquiert du confort en s'assurant de celui des individus qui travaillent pour lui. L'associé questionne le manager et le senior pour savoir s'ils se sentent confortables, et le devient s'ils le sont. Il s'instaure ainsi une chaîne du confort : celui-ci se communique des assistants jusqu'à l'associé. Il s'échange aussi à l'intérieur du cabinet, quand, par exemple, l'équipe demande son avis à un fiscaliste membre de la firme d'audit : si celui-ci est confortable, celle-là le sera donc. Enfin, le cabinet communique son confort à la société dans son ensemble, selon le même mécanisme. Mais comment, à l'origine, le « *staff* », premier maillon de la chaîne, en vient-il à se sentir confortable ?

Selon Pentland (1993), il y parvient grâce à une pratique rituelle. D'une part, le processus des travaux d'audit à accomplir sur le terrain - processus qui se répète largement d'une mission à l'autre - possède en lui-même un fort caractère rituel. Mais il y a plus que cela. Les longues heures travaillées, l'absence de pauses, le déjeuner entre membres de l'équipe, les tenues vestimentaires réglementées : tous ces points, observés par Pentland, participent selon lui du rituel, et celui-ci est vital pour l'auditeur qui doit, en bout de course, formuler son opinion, décider si oui ou non suffisamment de preuves probantes ont été collectées. Se prêter au rituel est pour le professionnel un moyen de se rassurer quant au travail effectué. Pour lui, pour le client et pour les tiers, c'est un signe de qualité. Le processus de formation de l'opinion ne tient donc pas simplement - peut-être même pas essentiellement - du calcul cognitif. L'affect y tient une place importante. L'associé et son équipe certifient les comptes d'une entreprise donnée parce qu'ils se sentent suffisamment bien pour cela, non parce qu'une somme de calcul leur indique qu'ils peuvent les signer. Ils jouissent du *sentiment* de pouvoir le faire. Ils ont accompli le rituel, et en sortent confortables. L'accomplissement sans heurt du rituel les rassure quant

à la qualité du travail effectué. Ils ont fait ce qu'ils devaient faire, comme il fallait le faire, selon le rituel. La logique n'est pas totalement absente, bien sûr, de ce dernier, mais ce n'est pas elle qui détermine la certification : c'est le respect du rituel.

Humphrey et Moizer (1990) soulignent comme Pentland le rôle de l'affect dans la formation du jugement lors de la phase de planification. D'autre part, l'analyse de Pentland rejoint en certains point celle de Fischer (1996) : l'un comme l'autre affirment - Pentland implicitement - que la qualité d'audit n'est pas un donné objectif, que les auditeurs ne disposent d'aucun moyens directs de savoir s'ils ont effectué un travail efficace. Ils doivent pour cela comparer leur réalisation à certains référents : les travaux accomplis les années passées ou les prescriptions de la nouvelle approche pour Fischer ; le rituel pour Pentland. Dans tous les cas, on est bien loin du modèle de jugement proposé par la recherche « orthodoxe ». De même existe-t-il certains points de vue alternatifs quant à l'indépendance de l'auditeur.

3. Les recherches « alternatives » centrées sur l'indépendance

Richard et Reix (2002) étudient, pour la comprendre, la relation économique et sociale existant entre les directeurs financiers et les commissaires aux comptes, identifiée comme décisive dans le déroulement du processus d'audit. Pour mener leur investigation, les deux auteurs ont conduit plusieurs vagues d'entretiens, auprès de 16 entreprises cotées au CAC 40, de huit cabinets d'audit (associés et managers), de la COB, de la CNCC ou encore du MEDEF. Les données recueillies ont été interprétées à la lumière de la théorie de l'agence et de la sociologie économique.

Des interviews menées, il ressort d'une part que la relation entre directeurs financiers et commissaires aux comptes est à la fois professionnelle et personnelle. Elle est professionnelle en ce qu'elle s'inscrit dans le cadre d'un « *échange économique [et qu'elle se trouve] encadrée par un ensemble de normes professionnelles dont l'objet est de créer des barrières empêchant le développement d'engagement informels pendant le processus formel d'audit* » (Richard & Reix, 2002 : 159). Elle est personnelle parce qu'elle consiste en un ensemble « *d'interactions répétées qui engendrent la formation d'habitudes, en développant des liens d'amitié ou d'empathie* », mais aussi parce qu'elle s'inscrit dans le cadre d'un « *échange social impliquant notamment des obligations non*

spécifiées a priori » (p.159). De ce dualisme relationnel émerge, entre le directeur financier et le commissaire aux comptes, une confiance hybride, à la fois professionnelle et personnelle. Le commissaire aux comptes cherche à établir cette relation de confiance, notamment en jouant sur la convivialité des relations personnelles entretenues avec son client. Peu à peu, se développent entre les deux protagonistes une *relation de pairs*, c'est-à-dire « *une relation interpersonnelle dans laquelle les acteurs sont distincts mais égaux, […] caractérisée par une réciprocité dans l'échange et par une égalité des contributions* » (p.161). Celle-ci peut émerger parce que les directeurs financiers et les commissaires aux comptes partagent des normes professionnelles et culturelles communes, et que leurs contacts sont fréquents et multifaces. La relation de parité se caractérise par un partage croissant des connaissances et par le développement d'une confiance hybride entre les protagonistes : cette confiance est, dans un premier temps, une confiance de principe, puis elle se fonde sur la compétence des acteurs, pour finir parfois par devenir, au fil du temps, une véritable confiance empathique.

Mais une question se pose alors : l'auditeur pris dans une telle relation conserve-t-il son indépendance ? Selon la littérature « orthodoxe », l'indépendance doit se fonder sur l'existence d'un conflit d'intérêts. Cependant, telle qu'elle est vécue par les acteurs, cette indépendance s'articule plutôt autour de la question de la réduction de l'asymétrie d'information : afin d'être indépendant, l'auditeur doit disposer de suffisamment d'informations pour accomplir sa mission. C'est ne rien savoir, pour un commissaire aux comptes, qui le place en réelle situation de dépendance. Selon les auteurs, il semble donc qu'une « *relation de pairs pourrait constituer une menace à l'indépendance par le partage supposé des rôles et donc des intérêts, mais permettrait aussi une meilleure gestion par l'auditeur de son indépendance en réduisant l'asymétrie d'information* » (p.166). La relation de pairs permet au commissaire au comptes d'obtenir l'information dont il a besoin et d'être donc plus compétent, mais réduit son indépendance, du moins telle que celle-ci se trouve définit par la littérature « orthodoxe ». Cependant, une relation de parité trop poussée nuit également à la compétence de l'auditeur, car celui-ci ne dispose plus alors d'un regard externe suffisant pour apporter des solutions innovantes aux problèmes de son client. Tout l'art du commissaire aux comptes consiste alors à gérer

la relation de pairs qu'il entretient avec le directeur financier pour parvenir à un optimum en termes d'indépendance et de compétence.

Ainsi, l'analyse menée par Richard et Reix (2002) aboutit-elle à des conclusions différentes de celles trouvées dans la littérature « orthodoxe ». Principalement, alors que la compétence et l'indépendance sont généralement supposées constituer deux caractéristiques séparées de l'auditeur, les auteurs montrent clairement la manière dont celles-ci sont en fait liées. Un commissaire aux comptes parfaitement indépendant, sans relation de pairs aucune avec son client, devient par là même incompétent, puisqu'il ne dispose alors certainement plus des informations nécessaires à l'accomplissement de sa mission. Non, donc, pour répondre à la question posée dans le titre de ce paragraphe, toujours plus d'indépendance ne s'avère pas souhaitable. Une bonne relation de pairs rend certes l'auditeur moins indépendant, mais parce qu'elle lui permet d'accéder aux informations dont il a besoin, elle le rend aussi moins dépendant (paradoxe), et plus compétent. De plus, comme établir une telle relation demande un certain temps, il semble dans cette perspective déraisonnable de proposer, comme certains l'envisagent, de réduire la durée du mandat de l'auditeur pour en accroître l'indépendance.

Que ces quelques points de vue alternatifs nous content-ils en résumé ? Tout au long d'une mission donnée, les auditeurs collectent, produisent et analysent des éléments probants. A chaque étape du processus d'audit, ils exercent leur jugement. Plus l'étape est petite et bien ciblée, plus ce jugement peut être guidé par un programme de travail, un questionnaire, une technologie spécifique, etc. Mais reste qu'en bout de course, une fois les preuves élémentaires amassées, le commissaire aux comptes doit décider si, oui ou non, celles-ci s'avèrent suffisantes pour qu'une opinion puisse être formulée. Comment savoir si l'on a conduit un audit de qualité ? L'auditeur dira : on a fait ce qu'il fallait pour cela ; ce qu'on a fait - la démarche qu'on a adoptée, les outils qu'on a utilisés, ce qu'on en a tiré - a permis de récolter les preuves nécessaires et suffisantes pour conclure l'audit. Le véritable jugement professionnel est là. Il porte sur l'ensemble, c'est-à-dire sur la pertinence conjointe du modèle conceptuel, du processus d'action planifié, des techniques disponibles, et de tout ce qui a pu être réalisé sur le terrain conformément à ce dispositif-là. Ce jugement d'ensemble, nul ne peut l'effectuer à la place de l'auditeur, qui seul engage sa responsabilité. La méthodologie, aussi rationnelle soit-elle, ne peut se valider

elle-même. Les chercheurs l'évaluent, l'améliorent, mais au bout du compte, c'est l'auditeur qui jugera de sa qualité, lui accordera ou non sa confiance, et décidera s'il faut en suivre les prescriptions ou préférer celles d'une autre. Cet acte de jugement-là ne saurait être purement rationnel. Il est une construction sociale, qui prend forme au croisement de multiples interactions : interactions entre les membres de l'équipe d'audit ; interactions entre les auditeurs et le client ; interactions professionnelles ; interactions personnelles ; interactions économiques ; interactions sociales ; interactions rituelles ; interactions où s'échange de la connaissance ; interactions où se communique du confort ; interactions où doit s'arbitrer le juste équilibre entre la compétence et l'indépendance, etc. Décomposer le jugement de l'auditeur en une suite logique de microdécisions « scientifiques », c'est en manquer cruellement l'essence, le vider de sa moelle, et donc, en pratique, le tuer à terme. Ainsi les approches trop structurées risquent-elles de dessécher ce jugement, au lieu de l'élever. Mais celles-ci nourrissent d'autres desseins que celui de simplement guider le commissaire aux comptes au cours de sa mission : elles servent à légitimer l'audit aux yeux du public et du client, permettent de proposer à ce dernier des prestations de conseils, et visent à renforcer le contrôle exercé par les cabinets sur leurs collaborateurs.

Les lignes de partage qui séparent ces quelques points de vue alternatifs de la littérature « orthodoxe » sont nombreuses. Certains d'entre elles retiennent toutefois ici notre attention. Les recherches « orthodoxes » se focalisent principalement sur le processus d'audit et sur le contexte économique au sein duquel il prend place. Dans leur écrasante majorité, ces recherches s'intéressent en tout premier lieu à la méthodologie. Cela est évident pour les études directement centrées sur celle-ci, mais les travaux « orthodoxes » menés sur le jugement visent finalement aussi à élaborer des techniques capables d'augmenter l'efficacité de l'audit. Pour ces travaux-là, l'analyse du jugement ne constitue, en quelque sorte, qu'un détour nécessaire à la conception d'outils performants. Leurs auteurs se penchent moins sur l'expert en tant qu'être humain que sur son expertise, qui doit pouvoir, selon eux, s'encoder en lignes de programme. Et parmi les recherches « classiques » centrées sur l'indépendance, nombreuses sont celles qui concluent à la nécessité d'une réglementation stricte des relations économiques nouées entre les cabinets et leurs clients.

De leur côté, les quelques points de vues alternatifs que nous avons présentés se focalisent non pas sur le processus d'audit mais sur les auditeurs eux-mêmes. Ceux-ci se voient alors considérés dans toutes leurs dimensions de personnes humaines, capables de réflexion abstraite mais aussi douées d'émotions, engagées dans de nombreuses relations économiques, sociales voire personnelles, pourvues d'une capacité de jugement qu'aucune machine ne saurait simuler. Le jugement, ici, prime sur la méthodologie. Il s'applique à la méthodologie pour parfois la rejeter. Celle-ci ne lui dicte pas toutes ses conclusions. Elle n'est pas non plus prise trop au pied de la lettre : sa fonction se voit resituée dans une problématique sociologique plus large.

Section 2
Du manque d'études de terrain

1. Très peu d'études de terrain

A ces différences de perspectives correspondent des différences de méthodes. Alors que les travaux « orthodoxes » consistent généralement à valider certaines hypothèses au moyen d'expériences réalisées en laboratoire, la plupart des études « alternatives » commencent par collecter leurs données au moyen d'interviews qualitatives puis les traitent de manière interprétative. Par le simple fait de poser d'autres questions et d'employer d'autres méthodes, les recherches « alternatives » projettent sur l'audit un éclairage différent de celui fourni par les études « orthodoxes ». Elles font progresser, pensons-nous, notre compréhension de l'audit, parce qu'elles nous permettent de poser sur lui un autre regard. Mais dans le panorama que nous avons brossé de la recherche dans ce domaine, un point retient notre attention : toutes études confondues, très peu nombreuses sont celles basées sur une observation directe du travail des auditeurs en mission. A vrai dire, les seules études de terrain que nous ayons trouvées sont celles de Pentland (1993) et Barrett *et al.* (2005). Ces deux études sont, semble-t-il, les seuls spécimens du genre dans toute l'histoire de la recherche en audit. Peut-être en existe-t-il d'autres, mais Bédard *et al.* (2001), Gendron *et al.* (2001) et Power (2003) nous confirment leur rareté. Pourquoi ce vide ?

2. La rareté des études de terrain : quelques hypothèses explicatives

Pour commencer, il est aisé d'expliquer l'absence d'études de terrain au sein de la « *littérature pieuse* » (courant orthodoxe). Dans l'esprit de ses adeptes, les techniques d'audit officielles capturent en effet l'essentiel du travail des auditeurs, et étudier ce dernier ne semble donc pas requérir la fréquentation du terrain.[79] Sur un plan

[79] Sauf peut-être pour codifier encore davantage ce travail. C'est par exemple ce que proposent Gibbins et Jamal (1993).

méthodologique, l'analyse de données collectées par questionnaire ou la réalisation d'expériences de laboratoire paraissent en outre préférables ; aussi sont-elles privilégiées.

Il est en revanche plus difficile de comprendre pourquoi les auteurs critiques ne recourent pas davantage, quant à eux, à l'observation directe des pratiques. Ces auteurs, en effet, encouragent fortement les études de terrain. Dans la perspective qui est par exemple celle du courant alternatif, de telles études seraient de nature à établir de manière convaincante que les techniques d'audit, loin de refléter l'activité réelle des auditeurs, leur servent plutôt à (s') en forger une image jugée rationnelle ; elles permettraient aussi de montrer que, pour remplir une telle fonction, ces techniques doivent être d'abord perçues comme légitimes au sein des équipes de travail, et viendraient éclairer les mécanismes selon lesquels une telle légitimité se construit ; elles rendraient enfin possible l'analyse du processus grâce auquel les auditeurs parviennent à traduire ce qu'il font sur le terrain dans le langage des techniques formelles.

Gendron et Bédard (2001, p.356) formulent à ce sujet deux hypothèses complémentaires. D'une part, en raison du nombre élevé de publications qu'ils doivent produire pour être reconnus, les chercheurs ne seraient pas incités à s'engager dans cette voie-là, perçue comme trop consommatrice de temps ; d'autre part, les auditeurs seraient eux-mêmes hostiles à ce type de recherche, susceptible de menacer leur légitimité. Il se peut effectivement que les études de terrain soient jugées trop longues à effectuer. Les deux travaux en audit menés selon cette approche, toutefois, ne l'ont pas été plus que d'autres : Pentland n'a consacré que dix jours à la collecte de ses données (1993, p.609), Barrett *et al.* seulement 77 heures (2005, p.6), et leurs résultats respectifs n'en sont pourtant pas moins éclairants. Le temps ne constitue donc pas un véritable obstacle à la conduite d'enquêtes fondées sur l'observation. L'*a priori* des chercheurs à ce sujet, s'il est avéré, mériterait d'être rectifié. L'accès au terrain, en revanche, est sans conteste difficile à obtenir. On conçoit aisément que les auditeurs le refusent aux tenants de la littérature licencieuse, champions de la critique radicale. Pourquoi accueilleraient-ils à bras ouverts ceux qui ne pensent qu'à les blâmer ? Les cabinets, par contre, n'ont pas de raisons de craindre les adeptes du second courant critique que nous avons présenté. Ces derniers, en effet, ne désirent pas nuire à la profession. A leur égard, la résistance des

auditeurs pourrait donc ne pas être de nature « idéologique ». Selon nous, les deux hypothèses formulées par Gendron et Bédard (2001) doivent être ici complétées.

Par amour de la science ou par esprit de solidarité, les scientifiques peuvent se laisser observer par d'autres scientifiques sans trop rechigner. Les auditeurs, cependant, même s'ils sont cultivés et font preuve de curiosité, entretiennent avec le savoir, dans l'exercice de leur métier, des rapports moins désintéressés. Or, accueillir un chercheur au sein de leur cabinet constitue pour eux une source certaine de difficultés.[80] S'ils ne peuvent tirer de cette expérience aucun bénéfice, il est alors peu probable qu'ils décident de s'y livrer. Pour augmenter ses chances d'être autorisé à suivre des équipes d'audit sur le terrain, le scientifique doit donc être en mesure de préciser clairement ce qu'il peut leur apporter. Sa capacité à le faire dépend ici très largement de l'importance que son cadre théorique accorde à ce genre de préoccupations-là. A ce sujet, les chercheurs en audit partisans de la critique non radicale pâtissent selon nous du manque d'orientation pratique de leur approche. Le cadre de référence qu'ils mobilisent butte pour l'instant sur un paradoxe : d'un côté, il réclame la réalisation d'études de type ethnographique ; d'un autre côté, il ne fournit pas à ses adeptes les armes nécessaires pour négocier un terrain de manière efficace. A nos yeux, ceci est regrettable, mais peut être corrigé.

Comme nous l'avons vu, les tenants du courant critique non radical focalisent leur attention sur les processus de légitimation des techniques d'audit formelles. Au sein du cadre théorique qu'ils mobilisent, le travail réellement accompli par les auditeurs en mission tient une place importante, mais secondaire. Ce travail est dit différent de la tâche prescrite, affaire de compromis, mais il n'est pas étudié de manière approfondie et ne fait l'objet d'aucune conceptualisation rigoureuse. Selon notre expérience, pourtant, les commissaires aux comptes se montrent intéressés par son analyse, et surtout par la manière dont celle-ci peut, par exemple, leur permettre de développer leurs compétences. Pour gagner la coopération des auditeurs et obtenir le droit de les suivre sur le terrain, il faut donc, selon nous, situer le concept de travail non pas à la périphérie mais au cœur même de l'appareillage théorique pris pour référence. Il ne s'agit pas de cesser d'étudier les processus de légitimation des normes d'audit officielles, mais de subordonner cette

[80] Ces difficultés seront examinées en détail au chapitre 4 de cette thèse.

étude à celle de l'activité des auditeurs. Pour opérer ce recentrage, sans sortir du courant critique non radical dont les apports sont précieux, il est nécessaire de s'appuyer sur une discipline qui partage les idées clés de la sociologie des techniques et de la théorie institutionnelle, mais qui, cependant, prenne le travail pour objet d'étude principal et se préoccupe d'aider les professionnels à faire évoluer leurs pratiques. L'ergonomie de l'activité répond à ces critères.

Conclusion du chapitre 3

En quoi consiste le travail réel des auditeurs légaux ? Telle est notre question de recherche. Comme nous l'avons vu, les études menées par les tenants du courant de la critique « alternative » apportent à ce sujet un éclairage intéressant. En résumé, les idées que développent ces études sont les suivantes (Power, 1995, 2003). Le cadre officiel de l'audit légal tient du « *mythe rationnel* » (Meyer et Rowan, 1977). En dehors des périodes de scandales financiers, il constitue, aux yeux de la majorité des acteurs que la conduite de l'audit légal intéresse, un moyen sûr d'obtenir des auditeurs la réalisation d'un travail de qualité. Cependant, malgré son apparence scientifique, ce cadre n'est pas pure logique. Il est plutôt le résultat d'un processus de négociation auquel participent, entre autres, l'Etat, le public, les organisations auditées, les instituts professionnels, les cabinets et les auditeurs de terrain. Il prend ainsi la forme d'un arbitrage, opéré entre les exigences souvent conflictuelles de ces diverses parties prenantes. Il ne détermine pas, en outre, le travail réellement accompli par les auditeurs en mission. En effet, pour mener à bien leurs interventions et pour préserver leur autonomie, ces derniers, confrontés à de multiples contradictions, procèdent à des compromis individuels et collectifs, et mobilisent des compétences tacites. Toutefois, parce que la qualité de l'audit est inobservable par les tiers et par les auditeurs eux-mêmes, ceux-ci s'attachent, autant que faire se peut, à documenter leurs travaux comme s'ils s'étaient « contentés » d'appliquer les techniques officielles. Pour eux, l'enjeu est ici de rationaliser et donc de crédibiliser leurs décisions aux yeux du public, aux yeux de leurs collègues, et, pour commencer, aux leurs propres. Ils donnent ainsi l'impression de travailler conformément à la tâche qui leur est prescrite, et le croient eux-mêmes. Ceci renforce la légitimité de cette dernière, mais empêche aussi les auditeurs de s'interroger sur leurs pratiques réelles, les conduit à exercer leur métier de manière rituelle, nuit donc au développement de leurs compétences professionnelles, et menace *in fine* la qualité des audits effectués.

Ainsi les idées de la « critique alternative » et celles de l'ergonomie de l'activité se rejoignent-elles à bien des égards. Cette dernière présente toutefois selon nous l'énorme avantage de s'inscrire dans une visée qui n'est pas seulement théorique mais également pratique, ce qui constitue pour le chercheur un atout de poids lorsqu'il s'agit pour lui

d’obtenir d’un cabinet l’autorisation de suivre ses auditeurs en mission. Selon nous, l’approche trop purement conceptuelle des tenants du courant « alternatif » explique en partie leur difficulté à accéder au terrain, et la rareté des enquêtes fondées sur l’observation des pratiques. D’où la double orientation que nous avons choisi de donner à notre recherche, à la fois théorique, au service de la communauté scientifique, et pratique, au service des auditeurs légaux. Pour être plus précis, pratique et théorie sont, selon les ergonomes de l’activité et du point de vue qui est le nôtre, inextricablement liées. Elles se fécondent l’une l’autre, et le rapport d’enrichissement mutuel qu’elles entretiennent définit la *démarche clinique* que nous avons adoptée pour conduire notre recherche.

Chapitre 4

Une démarche clinique menée sur le terrain

Dans le présent chapitre, nous présenterons notre méthode de recherche, la démarche clinique (Section 1), ainsi que notre terrain d'enquête (Section 2).

Section 1.
La démarche clinique

1. La nature épistémologique de l'activité de travail[81]

1.1. Remarques épistémologiques préliminaires

Parmi les énoncés soumis à validation scientifique, Granger (1992), cité par Hubault *et al.* (1996) distingue les faits actuels (1.1.1.), les faits virtuels (1.1.2.) et les hypothèses (1.1.3.). Chacune de ces catégories renvoie à un mode de validation particulier (1.1.4.). Ce détour par l'épistémologie nous permettra de préciser encore ce que nous entendons par « activité » (1.1.5.).

1.1.1. Faits actuels

Les faits actuels appartiennent à la classe des événements singuliers. Ils sont observables et peuvent être saisis, au moment où ils se produisent, par impression. Une catégorie bien particulière de faits actuels nous intéresse ici : celle des faits historiques. Bien qu'ils ne puissent plus être saisis de manière immédiate (ils sont passés), les faits historiques n'en sont pas pour autant virtuels : ils ont été actuels. Vérifier (objectiver) un fait historique consiste donc, selon Granger, à en restaurer à présence : à le réactualiser, nécessairement sous la forme d'une « image ».

[81] Nous tirons les développements qui suivent d'Hubault *et al.* (1996).

1.1.2. Faits virtuels

La science ne saurait se limiter à énoncer des faits actuels : elle ne serait plus science. Elle opère des généralisations. Les faits virtuels sont les faits, qui, élaborés par la science, permettent à celle-ci de *penser* les faits actuels eux-mêmes, de les organiser en systèmes de relations stables. Parmi les faits virtuels, nous trouvons encore une fois, et toujours selon Granger, une catégorie particulière : celles des « *faits non observables* », mis en évidence par déduction à partir de faits observables sélectionnés à cet effet. Hubault *et al.* (1996) de préciser : « *Cette virtualité-là ne traduit ni une réalité cachée, ni une réalité idéale, ni un artefact du sujet qui manipule la réalité : elle est une condition nécessaire pour se former une* représentation *du réel.* »

1.1.3. Hypothèses

Selon Granger (1992), une hypothèse porte sur un fait virtuel, et « *plus qu'un type d'énoncé,* [*elle*] *est une fonction* [*qui*] *ouvre un cadre conceptuel pour la saisie des faits et pour la construction des théories* [...] [*de sorte que*] *l'hypothèse sert d'intermédiaire entre le virtuel et l'actuel.* »

1.1.4. Validation

Les faits actuels et virtuels sont *vérifiés* de la façon suivante : on s'assure de la réalité des premiers ; on contrôle la correcte actualisation des seconds. Une exception toutefois : les faits non observables (catégorie de faits virtuels) sont, pour leur part, non vérifiables. La validité d'une hypothèse se mesure à la capacité de ses faits virtuels à engendrer des faits actuels. Une hypothèse ne peut être vérifiée, mais seulement confirmée. Pour être scientifique, elle doit être réfutable. Quand elle dépend de son contexte, elle doit être énoncée en termes de probabilité.

1.1.5. Nature épistémologique de l'activité

En ergonomie, le terme *activité* revêt donc deux acceptions. Pour reprendre la typologie établie par Granger (1992), il renvoie à : « *un fait saisi par impression* », le vécu singulier de l'opérateur ; il s'agit ici d'un *fait historique* à restaurer ; « *un fait soumis à vérification scientifique* », c'est-à-dire le moyen de méthode construit par l'ergonomie pour comprendre ce vécu, qui neutralise toutefois fatalement la singularité de ce dernier. Ainsi

le *concept* d'activité représente-t-il un *fait virtuel* non observable. Il se trouve mis en évidence par déduction à partir de faits observables choisis pour cela (les résultats, le comportement et la tâche), et permet en retour de penser ces derniers comme autant de manifestations tangibles de l'activité vécue dont il rend compte (mais dont la connaissance exhaustive échappe toujours).

Comme l'indique Hubault (1996a, p.4) : « *Le travail réel, les compromis que l'opérateur passe pour agir, ça ne se voit pas… Le réel du travail* […], *à quoi l'opérateur s'affronte, comment il y répond, ce qu'il mobilise pour réussir, ce qu'il risque, ça ne se voit pas… Selon nous, c'est là une option essentielle de l'ergonomie : certes, le comportement communique du travail sa part manifeste – visuellement, mais aussi verbalement (les opinions sont des comportements verbaux) ; intentionnellement (le comportement participe d'une stratégie de communication des opérateurs), mais aussi non intentionnellement (le travail témoigne en partie de lui-même par lui-même). Il n'en épuise pas la réalité qui, foncièrement, échappe au regard, et justifie, sous couvert de l'analyse de l'activité, un dévoilement qui ne se confond pas avec l'observation, ni l'analyse, des comportements. C'est dans son acception descriptive, ''concrète'' que l'activité peut être confondue avec le comportement ; dans sa dimension de concept, analytique, elle est […] distincte du comportement.* ».Selon Hubault *et al.* (1996, p.305) « Les faits observables dont dispose *l'ergonomie* […] *concernent la Performance, le Comportement et la Tâche, que l'ergonome confronte entre eux et aux connaissances scientifiques acquises auparavant sur le "fonctionnement humain", pour faire émerger de cette toile de fond la figure de l'Activité qui, en retour, "explique" ces faits observés* ». A partir, donc, de l'objectivation d'un ensemble de faits bruts - la performance, le comportement et la tâche -, l'ergonomie élabore le concept d'activité, qui permet de saisir et d'éclairer l'activité réelle du travailleur.

2. La méthode clinique

2.1. L'analyse de l'activité : une analyse clinique

L'analyse de l'activité consiste alors, par le jeu du système d'hypothèses que définit l'ensemble « *conflit de logiques / compromis opératoires* »[82] à : (1) reconstituer *l'image* du vécu de l'opérateur (expérience au cours de laquelle la possibilité pour ce dernier de retrouver son « impression » se révèle décisive) ; (2) documenter l'univers de faits virtuels « *dont la richesse décide du mode de prédiction que la théorie ergonomique de l'activité de travail est, ou pas, capable de développer, et dont la Tâche, nous l'avons dit, constitue un enjeu majeur*. » (Hubault *et al.*, 1996).

L'analyse ergonomique de l'activité prend ainsi la forme d'une analyse clinique, c'est-à-dire d'une analyse où la connaissance se doit à la pertinence du « cas particulier », en quoi réside sa validation. Comme le souligne Hubault (1996a, p.123), en ergonomie, « *la réalité n'est connue que par et pour l'intervention, qui elle-même suppose des connaissances pour découper le point de vue qui la guide* ». Pour l'ergonomie de l'activité, la pratique participe d'une dimension méthodologique fondamentale de construction de la connaissance : « *la dimension clinique définit les conditions même de sa validation. Est exact ce qui vient* ex actu*, de l'acte, et le sert.* » (Hubault, 1996, p. 123). Connaître pour agir définit la démarche d'intervention de l'ergonomie ; agir pour connaître, sa méthode d'analyse.

Il est aussi important de noter que l'analyse clinique, qui aborde l'activité de travail comme l'expérience d'un sujet que l'observateur rencontre, est le produit de cette relation et doit donc être considérée comme une *co-production.* L'interprétation des résultats de l'analyse résulte de la *co-construction* d'une compréhension, qui vise moins le partage des certitudes sur lesquelles fonder le changement, que la mise en relief de l'incertitude liée à l'énigme que constitue le travail d'un autre. Cette incertitude rend toujours envisageable l'ouverture de possibles encore inexplorés (Noulin, 1996).

[82] Systèmes d'hypothèses que l'analyse contribue en retour à confirmer.

2.2. Construction de l'analyse[83]

L'analyse ergonomique du travail est fondamentalement itérative. Contrairement à la démarche expérimentale caractérisée par sa linéarité, elle se trouve marquée par l'enrichissement réciproque de ses différents niveaux d'élaboration.

2.2.1. Premier niveau d'analyse : le système concerné par l'analyse

Comme toute approche scientifique, l'analyse ergonomique doit définir : son objet d'étude (ce qu'on se propose de connaître) ; sa problématique (la manière dont on appréhende l'objet) ; sa méthode (les moyens mis en œuvre pour connaître l'objet). Mais la particularité de cette analyse-là réside dans le fait qu'elle ne peut définir son champ qu'à partir de la compréhension qu'elle en produit.

2.2.2. Deuxième niveau d'analyse : l'élaboration des hypothèses

Il s'agit ici, dans un premier temps, de recueillir des données relatives à l'environnement, à la tâche (au sens large que lui confère l'ergonomie), aux comportements et à la performance. Pour choisir entre les données à collecter, il convient d'élaborer rapidement une série de premières hypothèses sur lesquelles pouvoir s'appuyer. Celles-ci constituent des propositions d'explications fondées sur la mise en relation des données de la situation, entre elles et avec les connaissances ergonomiques qui en fournissent le cadre conceptuel (« *conflit de logique – compromis opératoires* »). Ces hypothèses seront le fruit d'interprétations a priori qu'un approfondissement de l'analyse aura pour but de vérifier. A ce niveau, il s'agit de « travailler » les hypothèses avec les acteurs de l'entreprise.

2.3. Analyse des comportements

Les comportements sont la seule manifestation observable de l'activité de travail, et leur analyse constitue le matériau de toute investigation ergonomique. Le terme de comportement ne renvoie pas ici à la performance ou à son acception behavioriste (« réponse à un stimulus »), mais désigne bien l'expression visible de l'activité du travailleur (son expérience vécue), c'est-à-dire la manifestation d'une relation permanente entre ce travailleur et sa situation de travail (Noulin, 1996). Analyser les comportements,

[83] Nous tirons les développements qui suivent de Noulin (1996).

c'est reconstruire, à partir d'eux, la relation qu'ils expriment afin de pouvoir leur donner sens. Dans la pratique, cela se traduit par la mise en œuvre de trois techniques d'investigation complémentaires : l'observation, l'entretien et l'analyse des traces. Dans un premier temps, ces techniques permettent le recueil des informations nécessaires à la formulation des hypothèses. Par la suite, elles sont employées de manière plus systématique pour éprouver ces dernières. Après les avoir présentées séparément, nous exposerons le dispositif de recueil et d'analyse de données tel que nous l'avons imaginé sur la base des travaux conduits par Clot (2001) en clinique de l'activité.

2.3.1. Les techniques de collecte de données

2.3.1.1. Observation

L'ergonomie se donne pour objectif de transformer une situation de travail donnée à partir de la compréhension de l'activité, et place pour cette raison l'observation au centre de son dispositif technique. Elle fait notamment valoir que tout n'est pas verbalisable. Les « tours de main », par exemple s'avèrent indicibles. Plus largement, le savoir opératoire du travailleur ne peut être verbalisé (voir Cazamian, 1996) : l'expert et le novice pourront tout deux décrire ce qu'ils font de la même façon ; le premier, pourtant, fera preuve de plus « d'habileté » sur le terrain. C'est l'observation qui permettra de repérer les savoirs incorporés et leurs difficultés d'acquisition dans les périodes d'apprentissage.

Les prises d'information que révèlent la direction des regards, les échanges entre les travailleurs, les courts moments d'interruption de l'action : tous ces signes constituent autant d'indicateurs à partir desquels l'analyse peut viser à reconstruire l'image opérative des acteurs. Comme l'indique Noulin (1996, p.332) :

> *Cette représentation mentale, construite par et pour l'action, une fois stabilisée, guide la réalisation des opérations en épargnant à l'opérateur la nécessité d'un contrôle conscient, lui laissant l'esprit disponible pour repérer et traiter tout événement imprévu qui pourrait survenir. A l'instar des habiletés sensori-motrices, ces habiletés ''mentales'' constituent un savoir concret, corporel, difficilement verbalisable, voire non verbalisable.*

Les communications entre les opérateurs, les déplacements mettent en lumière les modalités de l'action collective, les mares de libertés dont disposent les opérateurs, le degré de sollicitation mentale ou physique. L'observation est toujours instrumentée, que

l'instrument de mesure soit l'œil ou l'oreille de l'ergonome, ou un matériel plus technologique.

2.3.1.2. Entretien, verbalisation, communication

Si l'ergonome insiste sur l'incapacité du langage à rendre parfaitement compte de l'activité mentale ou du vécu du travailleur, il reconnaît que la seule observation ne saurait non plus y parvenir. C'est en fait la mise en relation de ce que *dit* l'opérateur avec ce qu'il *fait*, qui seule peut donner accès à la compréhension de l'activité. L'observation ne peut, par exemple, accéder aisément à certaines pratiques. Ainsi les navigations personnalisées opérées sur un logiciel complexe, les astuces trouvées pour contourner les difficultés, ne pourront être, la plupart du temps, repérées que si les travailleurs en parlent. D'autre part, *l'intentionnalité* des actions observées ne peut être connue sans échanges avec l'opérateur. Mais il convient ici de se montrer vigilant. En début d'intervention, le travailleur peut en effet avoir tendance à fournir des explications plutôt techniques de ce qu'il fait. Il est toutefois possible que ces explications ne constituent pas les seuls motifs de ses actes. S'en tenir au motif technique, c'est souvent s'interdire de comprendre les compromis opératoires que le travailleur réalise, compte tenu de son histoire, pour répondre tant aux exigences de sa tâche, qu'à ses propres exigences internes, physiologiques, psychologiques ou sociales. Enfin, le vécu du travail, résultante et moteur de l'activité, ne peut être appréhendé à partir des seules observations. Il faut que l'opérateur puisse dire ce qu'il ressent.

L'échange qui se noue entre l'ergonome et les travailleurs durant l'intervention permet à chacun d'accéder à une véritable compréhension du travail, sans laquelle celui-ci réduirait à sa dimension instrumentale. Dans cet échange, le langage, certes réducteur, permet néanmoins la construction d'une rationalité qui rend l'expérience de l'un au moins partiellement communicable à l'autre.

Du point de vue théorique, pour l'ergonome, se joue ici la question de la clinique, telle que la définit Clot (1995) : « *L'art de ménager des "passages" entre rationalité de l'action et rationalité scientifique, exercice pratique du "déplacement" entre le sens d'une expérience et la signification des concepts* ». Du point de vue de la pratique, cela signifie que les discours des travailleurs ne se trouvent pas traités comme simple matériau brut

qui, une fois retranscrit, pourrait constituer un corpus à analyser et à interpréter. Ici, l'ergonomie se distingue de nombreuses autres sciences humaines, pour lesquelles l'entretien et la verbalisation représentent deux techniques classiques de recueil de données. Pour l'ergonome praticien, le discours des opérateurs ne peut être appréhendé indépendamment de la situation concrète de travail, car il ne s'agit pas seulement de comprendre les représentations que les individus élaborent de leur travail, mais surtout l'activité qui s'y déploie. Observation et entretien ne vont pas l'un sans l'autre. Les discours donnent sens aux comportements observés, mais aussi accès à des éléments non observables de l'activité. Aussi l'ergonome préfère-t-il, à l'interview individuelle, l'échange avec les personnes au cours même de leur travail, sur leur lieu de travail.

2.3.1.3. Analyse des traces

En ergonomie, l'analyse des traces désigne la technique de collecte et d'analyse des documents produits par l'organisation ou susceptible d'influencer la vie de celle-ci. En règle générale, l'ergonome s'attache à disposer de ceux qui renseignent « *sur la stratégie de l'entreprise (plan de modernisation, projet d'entreprise…), sur la communication (journaux internes, notes de services, affichages…), sur la production (indicateurs de qualité, statistiques de production…), sur les conditions sociales du travail (bilan social…), le travail prescrit (fiches de poste, gammes, instructions…* » (Noulin, 1992). Ces informations intéressent l'ergonome pour elles-mêmes, mais surtout resituées dans leurs contextes de production, de communication et d'usage, car ces contextes leur donnent sens. Leur analyse est donc menée dans le cadre des échanges qui ont lieu avec les travailleurs. Cette analyse revêt une importance cardinale pour trois raisons. D'une part, elle conduit à cerner le travail prescrit. D'autre part, elle permet de situer celui-ci dans son contexte technique, organisationnel, etc. Enfin, elle révèle les indicateurs à partir desquels les résultats du travail sont évalués. Ce dernier point peut être crucial : en effet, les ratios ainsi établis peuvent avoir une influence sur les compromis opératoires adoptés par les individus pour atteindre leurs objectifs.

Section 2.
Le terrain de recherche

Nous avons obtenu de la branche française de l'une des plus grandes firmes d'audit au monde (un « *Big Four* ») l'autorisation d'accompagner certaines de ses équipes en mission. Ainsi avons-nous pu observer le travail accompli par leurs membres au cours des mois de juin et de juillet 2002, puis de novembre 2003 à juillet 2004. Chaque fois que possible, les auditeurs suivis ont été interviewés sur la base de nos observations. Des entretiens ont également été menés auprès de quelques hauts dirigeants du cabinet, et nous avons assisté à la formation des nouveaux managers de la firme ainsi qu'à une réunion d'information relative à l'application de la méthodologie adoptée par cette dernière.

Il est particulièrement rare qu'un cabinet d'audit autorise un chercheur à mener ce type d'investigation. Aussi celui qui obtient une telle autorisation a-t-il à notre sens le devoir d'expliquer la manière dont il est parvenu à ce résultat. Un tel partage d'expérience est selon nous nécessaire au développement de la recherche en audit fondée sur l'observation des pratiques. Dans ce domaine-là, nous semble-t-il, on ne peut à la fois en appeler à la multiplication des études de terrain et ne dire mot de la façon dont on a obtenu le sien. Aussi commencerons-nous par décrire le processus que nous avons mis en œuvre pour obtenir l'autorisation de suivre pas à pas un certain nombre d'auditeurs sur une période relativement longue (1.). Nous décrirons ensuite les équipes que nous avons rejoint ainsi que leurs missions respectives (2.). Nous présenterons enfin les travaux de collecte et d'analyse de données que nous avons pu réaliser (3.).

1. Processus d'accès au terrain

Les observations et les entrevues que nous avons effectuées durant les mois de juin et de juillet 2002 constituaient la « matière première » de notre mémoire de D.E.A. (Diplôme d'Études Approfondies). Nous avions, à l'époque, accompagné deux équipes d'audit d'un « *Big Four* » en mission pour analyser le travail réel accompli par leurs membres. Afin d'accéder à ce terrain-là, nous avions contacté quelques associés du cabinet que nous connaissions bien, et donc joué sur nos relations personnelles. La poursuite de notre étude

nécessitait cependant une collecte de « données » plus conséquente, et nous devions pour cela obtenir l'autorisation ainsi que le soutien logistique, matériel et financier des hauts dirigeants de la firme. Par souci de confidentialité, nous donnerons à cette dernière le nom de CAB. Nous souhaitons ici présenter la manière dont nous avons pu convaincre cette organisation de nous ouvrir ses portes et de nous aider à mener à bien notre étude.

Une conviction a guidé notre démarche : pour augmenter nos chances d'être autorisé à suivre des auditeurs sur le terrain, nous devions être en mesure de préciser ce que nous pouvions leur apporter. Nous devions aussi pouvoir montrer aux décideurs du cabinet ce qu'ils pouvaient tirer de notre présence et de notre étude, sans pour autant renoncer à notre statut de scientifique « indépendant ». Nous avons pour cette raison transmis au DRH (directeur des ressources humaines) de CAB un document titré « proposition de recherche-action ». Cette appellation était destinée à signifier de manière explicite notre double orientation : « théorique » certes, mais « pratique » aussi. Dans les développements qui suivent, nous présentons ce document (1.1.), tentons de reconstituer les raisons pour lesquelles le DRH a choisi d'accepter et de nous soutenir (1.2.), et décrivons le dispositif mis en place pour cadrer le projet (1.3.).

1.1. La proposition de recherche-action

La proposition de recherche-action que nous avons soumise au DRH fait l'objet de l'annexe B de la présente thèse. Elle s'y trouve présentée en intégralité. Seuls les passages révélant ou pouvant révéler l'identité de CAB ont été supprimés. Il nous semble important de signaler que ce document, de sa première version à sa version finale, s'est enrichi des remarques de deux chercheurs – Michel Fiol et François Hubault – et de deux auditeurs – un senior manager de CAB (que nous nommerons SMA/0) et un associé d'un autre « *Big Four* » (que nous appellerons ASS/0). Michel Fiol et François Hubault ont de leur côté veillé à la solidité conceptuelle du document ; les remarques et les suggestions de SMA/0 et d'ASS/0 se trouvent quant à elles synthétisées dans le tableau qui suit.

Tableau 4.1 - Suggestions des auditeurs consultés pour construire la proposition de recherche-action

Date	Interlocuteur	Type de rencontre	Durée	Objet	Remarques et suggestions des auditeurs consultés
09/06/2003	ASS/0	Entrevue (face à face)	1 heure	Discussion de l'idée de proposition	Idée intéressante. Mettre l'accent sur la fracture constatée entre managers et seniors, sur l'importance du non codifiable, et sur les problémes engendrés par la recomposition permanente des équipes.
09/07/2003	SMA/0	Entrevue (face à face)	1 heure	Discussion de l'idée de proposition	Mettre l'accent sur les bénéfices attendus de l'intervention pour les auditeurs (présenter l'intervention comme un dispositif de formation professionnelle), la direction (montrer que la recherche lui permettra d'alimenter ses réflexions stratégiques) et le chercheur (sa thèse est la raison pour laquelle il vient à la rencontre de CAB) ; mettre en avant l'originalité de la démarche (offrir aux auditeurs la ressource d'un regard extérieur sur leur travail réel) ; proposer des "livrables" ; insister sur l'existence du comité de pilotage académique (notion d'équipe) ; mettre en relief le nom du groupe HEC (en raison de son prestige) ; rédiger un document dont la lecture soit aisée et rapide (10 pages maximum, possibilité d'une première lecture en 3 minutes).
21/07/2003	ASS/0	Entrevue (face à face)	1 heure	Discussion de la proposition, version 1	Eliminer tous les termes trop académiques et trop "violents" (ne pas parler par exemple de "déformation professionnelle" ou de "l'angoisse" des auditeurs) ; supprimer toutes les redites pour faire le plus court possible ; proposer des "livrables".
15/08/2003	SMA/0	Entretien téléphonique	0,2 heure	Discussion de la proposition, version 2	Eliminer tous les termes trop académiques et les références trop théoriques ; enlever du dispositif de recherche-action les étapes trop consommatrices de temps pour les auditeurs et non absolument indispensables aux yeux du chercheur ; développer les prolongements ultérieurs envisageables du projet (réflexion à mener sur les formations, etc.) ; insister sur le passé d'auditeur du chercheur.

Entre le jour où nous avons commencé à réfléchir à la teneur de notre proposition et celui où nous avons envoyé la version finale de document au DRH de CAB (le 15/09/2003), plus de trois mois se sont écoulés. Une semaine après avoir reçu ce document, son

destinateur nous recevait. Il nous annonçait alors qu'il acceptait de soutenir le projet,[84] et nous expliquait les motifs de sa décision.

1.2. Les motifs d'acception du DRH

Le DRH n'a bien sûr pas décidé de nous ouvrir les portes de sa firme sur la seule base de notre proposition écrite. D'autres facteurs ont influencé son choix. Pour commencer, il est important de souligner que par une heureuse coïncidence, l'homme connaissait François Hubault de manière personnelle. Ce dernier a eu la gentillesse de l'informer que nous allions lui écrire et de lui expliquer la nature de notre démarche ; nous l'en remercions encore chaleureusement ; sa démarche explique en effet la rapidité, l'attention et sans doute aussi la bienveillance avec lesquelles notre interlocuteur a pris connaissance de notre courrier. Lors de notre entrevue du 23/09/2003, le DRH nous a par ailleurs dit s'être renseigné à notre sujet auprès des associés de CAB qui nous connaissaient, afin de juger de notre sérieux. Il a de plus précisé que notre passé d'auditeur constituait à ses yeux le gage de notre capacité d'intégration rapide aux équipes que nous allions suivre, et que le prestige du groupe HEC ainsi que celui de notre comité de pilotage académique (voir en annexe B de la présente thèse) avaient également pesé dans la balance. Selon ses dires toutefois, son acceptation tenait avant tout à la pertinence et à l'originalité de l'approche que nous lui proposions.

1.3. Le cadrage du projet

Au cours de la même réunion, le DRH de CAB nous a tout d'abord garanti une totale indépendance. Il nous a d'autre part informé que notre intervention serait placée sous le « double sponsorship » de la Direction des Ressources Humaines et de la Direction de la Qualité et des Risques (DQR), et que le « comité de debriefing » auquel nous exposerions nos analyses serait constitué du Directeur de la Formation Audit (DFA) et de lui-même. Une date a été fixée pour que nous puissions nous rencontrer, cette fois-ci tous les trois. Lors de cette seconde réunion tenue le 16/10/2003, les critères de sélection des équipes à accompagner ont été définitivement arrêtés. Ainsi avons-nous décidé que devaient être observées :

[84] Un contrat de recherche a été signé dans ce sens entre CAB et le groupe HEC, le 12/11/2003.

- ✓ des équipes auditant des organisations de secteurs d'activité variés ;
- ✓ des équipes auditant de grandes entreprises mais aussi des PME ;
- ✓ des équipes travaillant à Paris et en déplacement ;
- ✓ des équipes en mission de certification et en mission d'examen limité ;
- ✓ des équipes auditant des comptes sociaux et des comptes consolidés ;
- ✓ des équipes en phase d'intérim et en phase de final ;
- ✓ des équipes en mission de courte et de longue durée ;
- ✓ des équipes de taille restreinte et de taille conséquente.

2. Les équipes accompagnées et leurs missions respectives

Les 7 équipes dont nous avons observé les membres travailler satisfont toutes au minimum à l'un des critères précités. Le tableau 4.2 (voir *infra*) présente les principales caractéristiques des organisations dont elles auditaient les comptes, les objectifs qu'elles poursuivaient, la phase de la mission (intérim ou final) sur laquelle elles travaillaient, et les auditeurs dont elles se composaient.

- ✓ 4 auditaient des entreprises industrielles, 1 une société de service, 1 une société immobilière, et la dernière une société d'édition.
- ✓ 3 contrôlaient des comptes de PME et 4 des comptes de grandes organisations.
- ✓ 5 travaillaient à Paris et 2 en déplacement.
- ✓ 5 menaient des missions de certification et 2 des missions d'examen limité.
- ✓ 3 étaient en phase d'intérim et 5 en phase de final.[85]
- ✓ L'intervention la plus courte était de 4 jours et la plus longue de 20.
- ✓ La plus petite équipe comptait 4 membres et la plus étoffée 13.
- ✓ Au total, 44 auditeurs ont été suivis.

[85] Nous avons accompagné l'une des équipes en phase d'intérim puis en phase de final, ce qui explique que la somme du nombre des équipes accompagnées soit ici de 8 et non de 7.

Tableau 4.2 - Caractéristiques des équipes accompagnées et des missions suivies

		Equipe n°1 (EQU/1)		Equipe n°2 (EQU/2)		Equipe n°3 (EQU/3)		Equipe n°4 (EQU/4)	
Organisation(s) auditée(s)	Nom de code	ORG/1		ORG/2		ORG/3		ORG/4	
	Descriptif	Filiale d'un groupe français lui-même détenu par un groupe étranger		Filiale d'un groupe français		Société mère et l'ensemble de ses filiales		Société mère et l'ensemble de ses filiales	
	Secteur	Industrie		Industrie		Immobilier		Industrie	
	Taille (PME ou Grand Compte)	PME		Grand compte		Grand compte		Grand compte	
	Localisation (Paris ou Province)	Province		Paris		Paris		Paris	
Objectif de la mission et phase observée	Descriptif	Certification des comptes sociaux et opinion sur reporting groupe élaboré en US-GAAP		Examen limité des comptes semestriels en vue de leur intégration aux comptes consolidés		Certification des comptes de la sociétés mères, des filiales, et des comptes consolidés		Certification des comptes de la société mère, des filiales, et des comptes consolidés	
	Phase(s) de mission observée	Intérim (Préfinal)		De type final		Intérim (Préfinal)	Final	Intérim (Préfinal)	
	Mois	juin-02		A cheval sur 06 et 07/2002		11/2003	01/2004	12/2003	
	Durée de la phase sur le terrain	4 jours		9 jours		10 jours	20 jours	10 jours	
Composition de l'équipe	Niveaux (nom de code)	Nombre	Connaissance de la mission	Nombre	Connaissance de la mission	Nombre	Connaissance de la mission	Nombre	Connaissance de la mission
	Associé(s) (ASS/i)	1	Oui	1	Oui	2	Oui	2	Oui
	Senior(s) Manager(s) (SMA)/i)					1	Oui	1	Oui
	Manager(s) (MAN/i)			1	Oui				
	Senior(s) 3 (SE3/i)	1	Oui	1	Non			2	Oui
	Senior(s) 2 (SE2/i)								
	Senior(s) 1 (SE1/i)					1	Oui		
	Assistant(s) 2 (AS2/i)	1	Non	2	Non			1	Non
	Assistant(s) 1 (AS1/i)	1	Non			1	Non		
	Stagiaire(s) (STG/i)					1	Non		
	Nombre de membres au total	4		5		6		6	

Tableau 4.2- Caractéristiques des équipes accompagnées et des missions suivies (suite)

		Equipe n°5 (EQU/5)		Equipe n°6 (EQU/6)		Equipe n°7 (EQU/7)		Total
Organisation(s) auditée(s)	Nom de code	ORG/5		ORG/6		ORG/7		n/a
	Descriptif	Filiale d'un groupe étranger		Société mère et l'ensemble de ses filiales		Société mère (membre d'un groupe) et l'ensemble de ses filiales		n/a
	Secteur	Edition		Service		Industrie		Industrie : 4, Service : 1, Immobilier : 1, Edition : 1
	Taille (PME ou Grand Compte)	PME		Grand compte		PME		Grands comptes : 4, PME 3
	Localisation (Paris ou Province)	Province		Paris		Paris		Paris : 5, Province : 2
Objectif de la mission et phase observée	Descriptif	Certification des comptes sociaux et opinion sur reporting groupe élaboré en US-GAAP		Certification des comptes de la société mère, des filiales, et des comptes consolidés		Examen limité des comptes semestriels en vue de leur intégration aux comptes consolidés		n/a
	Phase(s) de mission observée	Final		Final		De type final		Intérim : 3, Final : 5
	Mois	02/2004		Entre 03 et 04/2004		07/2004		n/a
	Durée de la phase sur le terrain	10 jours		15 jours		10 jours		De 4 à 20 jours
Composition de l'équipe	Niveaux (nom de code)	Nombre	Connaissance de la mission	Nombre	Connaissance de la mission	Nombre	Connaissance de la mission	Nombre
	Associé(s) (ASS/i)	1	Non	1	Oui	1	Oui	9
	Senior(s) Manager(s) (SMA)/i)	1	Oui	1	Oui			4
	Manager(s) (MAN/i)							1
	Senior(s) 3 (SE3/i)	1	Oui	1	Oui	1	Oui	7
	Senior(s) 2 (SE2/i)			1	Oui			1
	Senior(s) 1 (SE1/i)			1		1	Non	3
	Assistant(s) 2 (AS2/i)	1	Oui	3	Oui	1	Oui	9
	Assistant(s) 1 (AS1/i)	1	Non	4	Non			7
	Stagiaire(s) (STG/i)	1	Non	1	Non			3
	Nombre de membres au total	6		13		4		44

3. Les travaux réalisés

Avant de suivre les équipes de CAB sur le terrain, nous avons commencé par prendre connaissance du travail prescrit par la firme d'audit à ses membres. Nous avons notamment examiné la méthodologie de travail et les règles de documentation en vigueur au sein du cabinet, ainsi que les rôles que celui-ci assignait à ses différents « grades » de collaborateurs. Les critères d'évaluation ont également été appréciés. Dans l'ensemble, ces divers éléments se sont révélés, sans surprise, conformes à la présentation que nous en avons faite au chapitre 1 de la présente thèse. Puis notre travail d'accompagnement a débuté. Un travail d'observation (3.1.) et de conduite d'entretiens (3.2.). Notre analyse de données a été réalisée tout au long du processus de collecte et poursuivi bien après (3.3.).

3.1. Le travail d'observation

3.1.1. De la difficulté de trouver des missions à observer

En pratique, trouver des missions à observer n'a pas été facile. Malgré son soutien affiché au projet, le DRH ne souhaitait pas imposer notre présence aux associés de CAB. Celle-ci, en effet, ne pouvait que leur poser des difficultés. Ils devaient par exemple, pour que leurs équipes et que les structures auditées[86] acceptent de nous accueillir, leur expliquer les motifs de notre venue, leur garantir que nos travaux ne gêneraient pas les leurs, les rassurer quant à nos obligations de confidentialité… Une telle démarche ne pouvait qu'être fastidieuse et même embarrassante. De fait, de nombreux associés contactés n'ont pas désiré nous greffer à leurs équipes, invoquant des contextes de mission trop difficiles (délai trop serré, relations avec les audités trop compliquées, etc.). Encore une fois, si notre « proposition de recherche-action » n'avait pas clairement explicité les bénéfices potentiels que les auditeurs pouvaient tirer de notre présence et montré que nous ne serions pas pour eux un obstacle mais une ressource utile, nos chances de pouvoir observer leur activité auraient été bien maigres.

[86] Celles-ci ont toujours été informées de notre statut de chercheur. Nous agissions donc en toute transparence sans avoir à faire semblant d'être auditeur.

3.1.2. Gagner la confiance des auditeurs accompagnés

« *Un auditeur d'auditeurs… il va falloir faire attention à ce que l'on dit…* ». Une telle remarque, exprimée sur le ton de la plaisanterie, nous était souvent faite par les membres des équipes que nous rencontrions pour la première fois. Ainsi l'avons-nous entendu, sous une forme ou sous une autre, sur 5 des 7 missions auxquelles nous avons participé. Nous avons interprétée cette « boutade » comme le signe d'une petite méfiance à notre égard ; une méfiance qu'il nous fallait rapidement dissiper.

Selon nous, il était en effet important de gagner la confiance de ceux que nous allions suivre. Méfiants, ils auraient été gênés dans l'accomplissement de leurs tâches et se seraient comportés de manière trop artificielle. Surtout, ils n'auraient pas pris le risque de nous expliquer certains aspects de leur activité, et se seraient fermés au travail de co-analyse que nous voulions engager avec eux. Aussi avons-nous systématiquement pris le temps, au moment des présentations (en tout début d'intervention), de leur assurer que nous n'étions pas « *l'œil de Moscou* » de la direction du cabinet (cette expression a été employée par l'un d'entre eux) ; que notre présence s'inscrivait dans le cadre de leur processus de formation professionnelle ; que nous souhaitions réfléchir avec eux à leur manière de faire et de penser leur métier ; que nous tirerions de cela une thèse de doctorat (nous insistions bien sûr notre statut de chercheur) et qu'ils en tireraient quant à eux – nous l'espérions – un regard renouvelé sur leurs pratiques personnelles ; que les bénéfices de cette opération seraient donc mutuels. Nous faisions en outre le point sur la manière dont nous allions prendre des notes, précisions que nous observerions aussi leurs échanges avec les audités, insistions sur le fait que nous ne les dérangerions pas, et que nos observations seraient rendues parfaitement « anonymes ». Nous nous appliquions ensuite à tenir nos engagements. Nos efforts n'ont cependant pas toujours été couronnés de succès. Certains auditeurs sont ainsi restés sur leurs gardes et d'autres n'ont pas été sensibles à notre démarche (nous ne sommes pas parvenu à leur faire sentir ce qu'ils pouvaient en tirer). Beaucoup, toutefois, nous ont dit qu'ils avaient été intéressés par notre approche, que le travail d'analyse conduit les avait menés à envisager certaines facettes de leur travail différemment, et que la réflexion que nous avions entamée ensemble allait progressivement faire son chemin.

3.1.3. Les instruments d'observation utilisés et les divers éléments examinés

Nos observations ont été réalisées et documentées de la manière la plus simple qui soit. Nous étions munis de nos yeux, de nos oreilles, d'un bloc de papier, d'un stylo, d'un ordinateur et d'une montre. Nous avons choisi de ne pas utiliser de magnétophone pour ne pas introduire dans les salles de travail un instrument qu'on n'y trouve jamais et qui aurait donc pu intimider ou gêner certains membres des équipes suivies. Nous avons prêté une attention particulière au travail solitaire effectué par les auditeurs face aux informations à vérifier, aux échanges entre commissaires aux comptes et audités, et aux conversations entretenues au sein des équipes (en salle de réunion, dans les couloirs, devant la machine à café, au restaurant, etc.). Nous avons écouté avec intérêt les instructions et explications de départ fournies sur le terrain par les responsables de mission, ainsi que les revues de travaux réalisées par ces derniers. Les dossiers des années antérieures et les papiers de travail des missions en cours ont été examinés. Les temps consacrés par les acteurs à certaines opérations ont été mesurés. Les outils employés et les façons de les utiliser ont été recensés. Les espaces de travail et les manières de les habiter ont fait l'objet de descriptions. Les signes de difficultés, de fatigue, de lassitude, de stress, de satisfaction,… ont été guettés.

3.1.4. Difficultés rencontrées

Observer les pratiques réelles des auditeurs légaux est un travail que nous avons trouvé difficile. Pour commencer, l'audit légal est une profession à forte composante mentale. Lorsqu'un auditeur se trouve devant son ordinateur ou face à un bilan d'entreprise, son comportement ne communique qu'une faible part de son activité intellectuelle. Celle-ci, peut-on lire parfois, est largement inobservable. Ce point mérite toutefois d'être relativisé pour deux raisons. D'une part, comme nous le verrons, les auditeurs ne restent pas muets lors des missions qu'ils effectuent. Ils communiquent entre eux : les supérieurs hiérarchiques donnent à leurs subordonnés des instructions et des explications sur le travail à réaliser, répondent aux questions qui se posent, revoient les travaux accomplis; de temps à autre, les subordonnés leur font part de leurs difficultés; les uns fournissent aux autres des informations collectées qui peuvent leur être utiles. Tous, d'autre part, sont en interaction constante avec les audités, auxquels ils ne cessent de s'adresser pour

recueillir les éléments dont ils ont besoin. Il arrive aussi qu'un commissaire aux comptes se parle à lui-même. Il est autrement dit fréquent que les raisonnements menés par les auditeurs soient verbalisés, et puissent ainsi être saisis par l'observateur. Le langage non verbal et certaines opérations effectuées sont aussi riches d'enseignement. Sur quels éléments d'information les yeux du travailleur se fixent-ils ? Que surligne-t-il ? Grimace-t-il ? Se prend-il la tête ? Etc. Bref, l'activité mentale des auditeurs s'extériorise de bien des façons et son observation n'est donc pas impossible.

Ce qui l'est en revanche, du moins lorsqu'on est seul, c'est de suivre et d'observer tous les membres d'une équipe à la fois. Ainsi manque-t-on toujours quelque chose, qu'on aurait parfois voulu ne pas manquer. Deux auditeurs se lèvent en même temps pour aller voir deux audités différents : lequel accompagner ? Un seul quitte la salle, que faut-il décider de faire ? Rester avec les autres ou le suivre ? Pour notre part, nous avons essayé d'observer l'ensemble des types de situations auxquelles chacun de nos auditeurs se trouvait confronté (travail solitaire, communication avec ses collègues, interaction avec les audités, test de telle ou telle section de comptes, etc.). Lorsque nous étions avec l'un et non avec l'autre, nous avons sans doute manqué des observations intéressantes, mais avons fait de notre mieux.

Enfin, l'observation du travail d'autrui requiert un haut degré de concentration tout en condamnant celui qui s'y livre à une certaine forme de passivité. Dans de telles conditions, la fatigue mentale se fait vite sentir, l'assoupissement gagne rapidement, et il n'est pas aisé de maintenir intacte sa vigilance sur une longue période. Aussi avons-nous ressenti le besoin de ne pas suivre les auditeurs sur toute la durée de leurs interventions respectives. Les jours de « repos » que nous avons pris nous permettaient de nous ressourcer, mais aussi d'analyser nos données recueillies et de remplir nos autres obligations professionnelles (enseignement et participation aux activités de l'école doctorale). Ainsi, avons-nous observé le travail des auditeurs de CAB durant 50 jours, sur les 88 jours des missions auxquelles nous participions. Nous pensons cependant avoir réuni suffisamment de données pour que notre travail soit un travail sérieux.

3.1.5. Quantité d'observations accumulées

Au total, nous avons étudié les auditeurs de CAB travailler durant 455 heures (soit une moyenne de 9,1 heures par jour d'observation) et avons pris à ce sujet 557 pages de notes manuscrites. Ce volume d'observations peut être comparé à celui des deux autres enquêtes de terrain menées en matière d'audit légal – celle de Pentland (1993) et celle de Barrett *et al.* (2005). Tel est l'objet du tableau 4.3 qui suit. Comme le montre par exemple ce tableau, notre nombre d'heures d'observation (pour ne retenir ici que ce critère) est près de 5 fois supérieur à celui des études précitées.

Tableau 4.3 - Observations réalisées : une comparaison avec Pentland (1993) et Barrett et al. *(2005)*

	Comparaison avec Pentland (1993)			**Comparaison avec Barrett et al. (2005)**		
	Pentland	**Nous**	**Comparaison**	**Barrett *et al.***	**Nous**	**Comparaison**
Nombre de cabinet(s) d'audit observé(s)	1	1	x 1,0	1	1	x 1,0
Nombre de mission(s) observée(s)	2	7	x 3,5	1	7	x 7,0
Nombre d'équipes observées	2	7	x 3,5	2	7	x 3,5
Nombre de phase(s) de mission observée(s)	2	8	x 4,0	1	8	x 8,0
Nombre de jours d'observation	10	50	x 5,0	12 (b)	50	x 4,2
Nombre d'heures d'observation	100 (a)	455	x 4,5	92 (c)	455	x 4,9
Nombre de pages de prise de notes manuscrites	200	557	x 2,8	- (d)	557	-

(a) Pentland (1993) ne précise pas son nombre d'heures d'observation. Nous pouvons cependant estimé ce chiffre à 100 en comptant 10 heures d'observation par jour (100 heures = 10 jours x 10 heures par jour)

(b) Barrett *et al.* (2005) ne précisent pas clairement leur nombre de jours d'observation. Dans le tableau qu'ils présentent en page 6 de leur article, ils font état de 5 visites faites à l'équipe d'audit de la société ABC en décembre 1996 (13 heures en tout), de l'observation en février 1997 d'une réunion de clôture entre les auditeurs nord-américains et les managers de la société auditée (1,5 heures en tout), et de l'observation en août 1997 d'une réunion de planification opérée par l'équipe d'audit canadienne (2,5 heures en tout). Nous comptons ici 7 jours, même si chaque visite n'a duré que quelques heures. En page 5, Barrett et al. (2005) disent avoir également suivi l'équipe d'audit du Canada en déplacement durant une semaine complète. Nous ne retrouvons pas cette information dans leur tableau de la page 6 mais comptons quand même ici 5 jours, ce qui porte le total de leur nombre de jours d'observation à 12.

(c) Nous faisons ici le total du nombre d'heures d'observation indiqué par Barrett *et al.* (2005) dans leur tableau de la page 6 (soit 17 heures) et du nombre d'heures d'observation afférent au suivi de l'équipe d'audit en déplacement (p.5). Ce nombre d'heures-là n'est pas précisé par les auteurs. Notre expérience nous porte à dire qu'une équipe en déplacement peut être observée 15 heures par jour (en comptant les repas du soir passés avec ses membres). Ainsi aboutissons-nous à un total de 17+5x15=92 heures.

(d) Non communiqué par les auteurs.

En plus des 7 missions auxquelles nous avons participé, nous avons pu assister à la formation des nouveaux managers de CAB (2 jours d'observation) ainsi qu'à une réunion d'information relative à l'application de la méthodologie de travail en vigueur au sein de du cabinet. Au bout du compte, nous totalisons 52,25 journées, 472 heures et 602 pages de notes d'observation, dont le tableau 4.4 présenté en page suivante expose le détail.

Tableau 4.4 - Nature et volume des observations effectuées

	Observations effectuées			
	Observations de terrain			
		Phase(s) observée(s)		
		Intérim	Final	Total
Mandat n°1	En jours	4	-	4
	En heures	57	-	57
	En pages manuscrites	50	-	50
Mandat n°2	En jours	-	4	4
	En heures	-	36	36
	En pages manuscrites	-	45	45
Mandat n°3	En jours	6	8	14
	En heures	55	62	117
	En pages manuscrites	100	67	167
Mandat n°4	En jours	3	-	3
	En heures	24	-	24
	En pages manuscrites	65	-	65
Mandat n°5	En jours	-	5	5
	En heures	-	64	64
	En pages manuscrites	-	52	52
Mandat n°6	En jours	-	10	10
	En heures	-	68	68
	En pages manuscrites	-	70	70
Mandat n°7	En jours	-	10	10
	En heures	-	89	89
	En pages manuscrites	-	108	108
Total	**En jours**	**13**	**37**	**50**
	En heures	**136**	**319**	**455**
	En pages de notes manuscrites	**215**	**342**	**557**

	Observations supplémentaires	
Formation nouveaux managers	En jours	2
	En heures	15
	En pages manuscrites	40
Réunion d'information technique	En jours	0,25
	En heures	2
	En pages manuscrites	5
Total général	**En jours**	**52,25**
	En heures	**472**
	En pages de notes manuscrites	**602**

3.2. Les entretiens menés

Lors des interventions auxquelles nous avons participé, nous avons éprouvé le besoin de demander aux auditeurs, « dans le feu de l'action », des éclaircissements sur les buts qu'ils poursuivaient, les techniques qu'ils employaient, les émotions qu'ils ressentaient, etc. Nous devions bien sûr arbitrer entre notre souci de ne pas les déranger et notre soif de compréhension. Ce temps passé à interroger les acteurs alors même qu'ils travaillaient est difficilement quantifiable ; nous ne l'avons pas mesuré.

Conformément au dispositif clinique que nous avions élaboré (voir en annexe B de la présente thèse), des entretiens individuels ont en outre été menés avec les auditeurs observés. Ces entretiens se déroulaient en fin de mission, à l'extérieur des organisations auditées, et duraient approximativement une heure, parfois plus. Ils exigeaient de notre part un important travail de préparation. Nous devions systématiquement tirer de nos notes tout ce qui concernait l'auditeur à interviewer, sélectionner les séquences de son activité que nous jugions clés, et en développer une première interprétation. Celle-ci formait alors le point de départ de l'entrevue, qui consistait précisément à la discuter, la reformuler, en réfuter certains éléments, en valider d'autres, etc. Cette activité de confrontation de points de vue visait un double objectif : (1) aider les auditeurs à mieux comprendre les contradictions et difficultés inhérentes à leurs situations de travail, à redécouvrir d'un œil nouveau leur façon de s'y prendre, à entrevoir d'autres manières de faire envisageables, et à développer ainsi leur pouvoir d'agir ainsi que leur plaisir d'exercer leur métier (volet « action ») ; (2) nous permettre de recueillir des données supplémentaires, de rectifier et d'enrichir nos analyses, et donc de renforcer la validité interne de notre étude (volet « recherche »).

Nous n'avons malheureusement pas pu interviewer tous les auditeurs suivis. En effet, comme nous l'avons déjà souligné, certains n'étaient pas convaincus de l'intérêt de notre démarche ou restaient sur la défensive. D'autres se sentaient totalement débordés et n'ont pas trouvé de temps à nous accorder. Sur les 9 associés de notre « échantillon », 3 seulement sont passés sur le terrain dont 2 en coup de vent, et un seul a donc pu faire l'objet d'un entretien. Au total, 26 auditeurs ont été interviewés sur les 44 affectés à nos missions de référence. Ensemble, ces entrevues ont duré 28 heures.

Nous nous sommes en outre entretenu avec 3 hauts responsables du cabinet lors de cinq réunions de travail. La première de ces réunions – nous l'avons dit – s'est tenue le 23/09/2003 et nous a permis de rencontrer le DRH. La seconde réunion a, quant à elle, eu lieu le 16/10/2003. Le DRH y était à nouveau présent, cette fois-ci accompagné du DFA (Directeur de la Formation Audit). Le 20/02/2004, nous avons échangé nos points de vue avec le Directeur de la Qualité et des Risques (DQR). Au cours de ces trois réunions d'une heure chacune, ces dirigeants nous ont fait part de leur conception du métier de commissaire aux comptes, des contraintes liées à la profession, de certaines de leurs peurs et des questions qu'ils souhaitaient nous voir examiner. Les deux autres réunions, tenues le 02/02/2004 et le 03/02/2005, ont à chaque fois duré une heure et demie. Elles étaient consacrées à la présentation de nos résultats de recherche au « comité de debriefing » (DRH et DFA). Les discussions qui y ont été menées furent très intéressantes et nous ont permis de faire progresser notre analyse.

De manière annexe, nous avons enfin auditionné deux chefs de mission de CAB dont nous n'avions pas observé le travail (1,5 heure chacun, soit 3 heures en tout). Au bout du compte, ce sont ainsi 35 heures d'entretiens qui ont été effectuées, dont le tableau 4.5 présenté page suivante fournit au lecteur le détail.

Tableau 4.5 - Récapitulatif des entretiens réalisés

	Entretiens réalisés

	Entretiens de fin de mission										
		Associé(s)	Manager(s) senior(s)	Manager(s)	Superviseur(s)	Chef(s) de mission senior(s)	Chef(s) de Mission	Assistant(s) confirmé(s)	Assistant(s) débutant(s)	Stagiaire(s)	Total
Mandat n°1	En fonction	1			1			1	1		4
	Interviewés				1			1	1		3
	Durée en heures				1			1	1		3
Mandat n°2	En fonction	1		1	1			2			5
	Interviewés				1			1			2
	Durée en heures				1			1			2
Mandat n°3	En fonction	2	1				1		1	1	6
	Interviewés		1				1		1	1	4
	Durée en heures		1				1		1	1,5	4,5
Mandat n°4	En fonction	2	1		2			1			6
	Interviewés										0
	Durée en heures										0
Mandat n°5	En fonction	1	1		1			1	1	1	6
	Interviewés	1	1					1	1	1	5
	Durée en heures	1	1,5					1	1	1	5,5
Mandat n°6	En fonction	1	1		1	1	1	3	4	1	13
	Interviewés		1				1	3	4		9
	Durée en heures		1				1,5	3	4		9,5
Mandat n°7	En fonction	1			1		1	1			4
	Interviewés				1		1	1			3
	Durée en heures				1,5		1	1			3,5
Total	**En fonction**	**9**	**4**	**1**	**7**	**1**	**3**	**9**	**7**	**3**	**44**
	Interviewés	**1**	**3**	**0**	**3**	**0**	**3**	**7**	**7**	**2**	**26**
	Durée en heures	**1**	**4**	**0**	**4**	**0**	**4**	**7**	**7**	**3**	**28**

	Entretiens supplémentaires (en heures)										
Entretiens avec des chefs de mission non accompagnés sur le terrain	18/07/2002 : CM/0a						1,5				1,5
	19/07/2002 : CM/0b						1,5				1,5
Réunions de cadrage	23/09/2003 : DRH	1									1
	16/10/2003 : DRH et DFA	1									1
	20/02/2004 : DQR	1									1
Réunions du comité de debriefing	02/02/2004 : DRH et DFA	1,5									1,5
	03/02/2005 : DRH et DFA	1,5									1,5
Total général (en heures)		**7**	**4**	**0**	**4**	**0**	**7**	**7**	**7**	**3**	**37**

3.3. Un travail d'analyse progressif

Comme cela doit maintenant apparaître clairement, nous n'avons pas (1) collecter nos données, puis (2) procéder à leur examen. Notre travail d'analyse a été mené tout au long de notre présence sur le terrain. Il ne s'est pas non plus achevé quand nous avons quitté ce dernier. En effet, nous n'avons pas cessé, depuis lors, de présenter nos travaux à de multiples chercheurs, ceci dans le but d'affiner nos interprétations et de renforcer la validité interne de notre étude.

Conclusion du chapitre 4

Pour étudier le travail réel des auditeurs légaux, nous avons adopté une démarche clinique reposant sur l'enrichissement réciproque de théorie et de la pratique. L'adoption d'une telle démarche nous a permis d'obtenir de la branche française « *Big Four* » l'autorisation de suivre 7 de ses équipes chez leurs clients, de juin à juillet 2002, puis de novembre 2003 à juillet 2004. Nous avons expliqué la manière dont nous sommes parvenus à accéder à ce terrain d'enquête, que nous avons par ailleurs présenté de manière détaillée. Nous ne le refairons pas ici. Il est en effet désormais temps d'exposer ce que nous avons tiré de notre investigation : en quoi le travail réel des auditeurs légaux consiste-t-il donc ?

DEUXIÈME PARTIE

Une étude empirique du travail réel des auditeurs légaux

Nous l'avons vu, l'État, les instituts professionnels, les grands cabinets d'audit et la plupart des chercheurs du domaine ne ménagent pas leurs efforts pour codifier autant que faire se peut la pratique du commissariat aux comptes. Qui prend aujourd'hui connaissance des règles, normes, techniques et autres procédures développées par leurs soins, ne peut pas *ne pas* se faire du travail des auditeurs légaux l'idée d'une activité obéissant aux strictes lois de la logique. Auditer, se dit-on à la lecture des documents officiels, c'est raisonner froidement, de manière algorithmique, comme pourrait le faire un ordinateur. On ne saurait toutefois selon nous se tromper davantage, car un ordinateur calcule certes vite et bien, mais il ne ressent rien.

Or, si les auditeurs passent effectivement de nombreuses heures à additionner, soustraire, multiplier et diviser, le premier objet de leur travail, ce sont certaines de leurs émotions, et non les comptes qu'ils cherchent à valider. Ils n'ont pas, en effet, à produire les états financiers soumis à leur attention, mais à porter un jugement sur leur qualité, et ce jugement tient bien davantage de l'affect que de la certitude mathématique. Pentland (1993) est à ce sujet très éclairant lorsqu'il écrit qu'émettre une opinion sur des comptes, c'est affirmer que l'on éprouve à leur égard un *sentiment* de confort suffisamment puissant. Ce confort, toutefois, fondé sur le travail de vérification accompli, n'est que le résultat d'un processus de transformation long et difficile. Tant que ce processus n'a pas été conduit à son terme, c'est la peur qui ne cesse d'habiter les auditeurs légaux. Auditer, soutiendrons-nous, consiste essentiellement pour eux à travailler cette peur (chapitre 5). Comme nous le verrons, envisager le travail des commissaires aux comptes sous cet angle s'avère particulièrement fécond. Cela permet notamment d'éclairer une autre dimension clé de leur activité, à savoir le travail qu'ils réalisent en direction des audités (chapitre 6).

Chapitre 5

L'audit légal ou le salaire de la peur

ꕥ ꕥ ꕥ

> *The basic problem in auditing is that numbers don't speak for themselves. Numbers may reflect management self-interest rather than reality, or they may simply be wrong. […]. Professional auditing standards discuss this problem in terms of "risk" and provide detailed procedures for reducing the "risk of misstatement" to obtain "assurance" or "satisfaction" […]. But on the job and in interviews, auditors at all level talked about "comfort". […]. From the perspective of audit judgment or decision-making, these observations raise some provocative questions. First, what is the role of affect in the formation of an audit opinion? […]. The language of comfort suggests a process which, if taken literally, is more descriptive of "gut feel" than of rational thought. […] In the case of auditing, the emotional resource being created and distributed is comfort. (Pentland, 1993, pp.609-610)*

> *Le confort ? […]. Je dirais que c'est le but, effectivement. C'est le résultat du travail quand tout s'est bien passé. La récompense. C'est ce que tu ressens à la fin, quand tu es à peu prés sûr d'avoir bien fait ton job. Mais le reste du temps, tu le passes à t'inquiéter. Bon, plus ou moins, c'est sûr, on n'est pas non plus toujours hyper anxieux. Faut pas exagérer. Ton degré de stress, il dépend de tout un tas de choses. Mais globalement, on est inquiet […]. Quand tu as un minimum de conscience professionnelle, tu ne peux pas ne pas t'en faire dans ce métier. Quelque part, on est payé pour ça. On ne risque pas notre peau, mais si je laissais parler mon coté cinéphile, je dirais que l'audit, c'est un peu le* salaire de la peur. *(L'un des superviseurs interviewés)*

Dans son article intitulé "Getting comfortable with the numbers: auditing and the micro-production of macro-order", Pentland (1993) pose selon nous une question tout à fait fondamentale lorsqu'il s'interroge sur le rôle joué par les émotions dans la prise de décision des auditeurs. Pour qui a lu *L'erreur de Descartes* d'Antonio R. Damasio (2001), cette question peut sembler aller de soi.[87] Resituée dans le contexte de la recherche en

[87] La quatrième de couverture de cet ouvrage en résume la thèse de la manière suivante : « *Etre rationnel, ce n'est pas se couper de ses émotions. Le cerveau qui pense, qui calcule, qui décide n'est pas autre chose que celui qui rit, qui pleure, qui aime, qui éprouve du plaisir et du déplaisir. Le cœur a ses raisons que la raison... est loin d'ignorer. Contre le dualisme du corps et de l'âme, mais aussi contre ceux qui voudraient*

audit toute saturée de travaux cognitivistes, elle mérite bien, toutefois, d'être qualifiée de « provocante ». Pentland part de l'observation suivante. Alors que les normes d'audit officielles empruntent le langage de la rationalité instrumentale, les auditeurs recourent eux, en pratique, au lexique des émotions, et utilisent notamment le mot de « confort » pour désigner le sentiment qui, lorsqu'ils l'éprouvent, leur signale qu'ils peuvent alors conclure. Ainsi l'associé rend-il son opinion lorsqu'il se sent confortable. Celle-ci objective sa sérénité que le public peut immédiatement faire sienne ; le marché financier y gagne son bon fonctionnement.

Pour féconde qu'elle puisse être, cette analyse nous semble cependant incomplète et peu représentative du vécu des commissaires aux comptes. Pentland (1993) se focalise en effet presqu'exclusivement sur le sentiment de confort et sa construction. Produit quasi-fini du travail à effectuer et forme « pré-institutionnelle » de l'opinion à émettre, ce sentiment est certes essentiel en audit. Mais comme le souligne le superviseur que nous citons en épigraphe, il ne survient jamais qu'en toute fin d'intervention. « *Le reste du temps* », les auditeurs aspirent à l'éprouver mais ne le ressentent pas. Ce qu'ils ressentent, pour la plupart, est une certaine forme de peur, dont nous avons tout d'abord cherché à cerner la nature ainsi que les causes principales (section 1.).

Comme nous le montrerons, cette peur constitue le principal objet du travail des commissaires aux comptes, qui s'emploient simultanément à la cultiver (section 2) et à l'épuiser (section 3), pour pouvoir ressentir du confort et rendre leur opinion. On conçoit dès lors que trouver le repos ne soit pas pour eux de tout repos et qu'il puisse leur être difficile et coûteux de s'apaiser. Ils n'ont pourtant pas le choix. En fin de mission, ils doivent se prononcer, donc gagner de la quiétude d'une façon ou d'une autre. Lorsqu'ils manquent des moyens pour le faire dans les règles de l'art ou que leurs efforts ne sont pas reconnus, ils recourent à des mécanismes de défense. Ceux-ci anesthésient leur capacité de penser pour faire taire leur souffrance, et nous avons pu en observer certaines manifestations (section 4).

---

réduire le fonctionnement de l'esprit humain à de froids calculs dignes d'une machine, voilà ce que révèlent les acquis récents de la neurologie ».

Section 1.
La peur des auditeurs : son objet, ses racines

Tout au long de leurs missions, les auditeurs ressentent pour beaucoup une certaine forme de peur, qu'ils ne laissent pas toujours paraître, mais dont ils parlent en entretien quand on a pu gagner leur confiance. Selon nos analyses, cette peur est celle de passer à côté d'une erreur comptable significative (1.), et deux facteurs élémentaires en sont la cause : l'incertitude à laquelle sont confrontés ces professionnels (2.), et le désir présent chez la plupart d'entre eux d'effectuer un travail de qualité (3.).

1. La peur de passer à côté

De quoi les auditeurs ont-ils donc peur ? Afin de le comprendre, revenons un instant au cadre conceptuel de la méthodologie qui leur est prescrite. Au cœur de ce dernier, nous trouvons, nous l'avons vu, le concept de risque d'audit. Ce risque – tel que le définit la norme n°2-301-03 de la CNCC – est celui, pour un commissaire aux comptes, de certifier à tort des états financiers porteurs d'anomalies significatives. Une telle définition traduit dans un langage institutionnel, de manière très précise, la peur éprouvée par les auditeurs, à savoir celle de passer à côté d'une erreur grave sans s'en apercevoir. L'un des seniors et l'un des assistants confirmés que nous avons suivis nous disent par exemple à ce sujet, chacun de leur côté :

> *Notre travail, c'est de trouver ce qu'il y a à trouver. Je parle des erreurs dans les comptes, des erreurs matérielles j'entends.*[88] *Bien faire son travail, c'est ça : s'il y a une erreur, tu la trouves. Parce qu'à la fin, quand tu dis haut et fort : « vous pouvez vous fier à ces états financiers », si tu te trompes, les conséquences peuvent être dramatiques. Dramatiques pour les utilisateurs de comptes, et en boomerang, dramatiques pour ton équipe, pour ton cabinet, et laisse-moi te dire tu ne seras pas épargné ! Tu as donc une grosse responsabilité. Écrasante, même, quand tu y penses. Chacun de nous a une énorme responsabilité dans cette histoire, du stagiaire à l'associé, qui lui risque carrément la prison. Donc, c'est ça qui te fait peur : te tromper. C'est d'affirmer : c'est bon, alors qu'en fait, ça ne l'est pas. (Senior)*

[88] L'adjectif « matériel » est ici synonyme de « significatif ».

> *On me donne des sections à auditer. Bon, je ne me fais pas trop d'illusions : je débute, et ce ne sont pas les sections les plus risquées du monde. Mais quand même : si le sup. [le senior] jugeait qu'il n'y avait aucun risque, on ne les auditerait pas. Donc le risque peut être faible, mais il existe. Et quand c'est la première fois que tu contrôles une section « x » ou « y » et qu'en prime c'est un peu compliqué, […] tu fais de ton mieux, mais tu doutes. Tu te demandes : est-ce que je ne suis pas en train de passer à côté d'un truc grave, là ? (Assistant confirmé)*

Pour l'écrire à la façon de Zarifian (1995) – selon qui travailler consiste à être au rendez-vous des événements – auditer, c'est être au rendez-vous des erreurs comptables significatives et la peur des commissaires aux comptes est précisément de manquer ce rendez-vous-là. Cette peur découle, selon nous, de la conjugaison de deux facteurs principaux : du caractère tout à la fois impossible et essentiel de la mission d'audit d'une part (2.), et du désir des auditeurs d'effectuer un travail de qualité d'autre part (3.).

2. La mission d'audit : une mission à la fois impossible et essentielle

La peur ressentie par les auditeurs de ne pas détecter certaines anomalies significatives résulte tout d'abord du caractère quasi-tragique de la mission qui leur est assignée, et plus exactement de la conscience qu'ils possèdent de ce caractère-là : bien que cette mission relève de l'impossible (2.1), ils doivent la mener à bien, car tout échec de leur part peut s'avérer catastrophique (2.2.).[89]

2.1. La mission d'audit : une mission impossible

La mission d'audit légal est tout d'abord qualifiable de mission impossible. Il est en effet demandé aux auditeurs de délivrer, au sujet de situations profondément incertaines (2.1.1.), une opinion exprimant, elle, non pas du doute mais de la certitude (2.1.2.).

2.1.1. Au cœur du travail des auditeurs, une profonde incertitude

Dans le cadre de leur mission, les commissaires aux comptes se trouvent confrontés à une profonde incertitude, dont divers aspects méritent d'être mis en relief. Un chef de mission

[89] L'adjectif « tragique » nous est ici inspiré par de Geuser (2005, p.236) selon qui le management est « *une sorte de tragédie dans laquelle les solutions sont* impossibles *mais* nécessaires ».

à qui nous demandons si l'on peut à son avis comparer son travail à celui d'un enquêteur de la police criminelle[90] nous fournit pour commencer la réponse suivante :

> *Hum… Question intéressante… vaste sujet… Je commencerais par dire que d'un certain point de vue, nous [les auditeurs] sommes dans une situation beaucoup moins confortable que celle d'un policier qui enquête. Parce qu'il sait, lui, qu'un crime a été commis […]. Ce qu'il ignore et doit découvrir, c'est l'identité du coupable. Nous, on nous demande d'enquêter, mais nous ne savons pas s'il a eu « crime » ou non. Contrairement au policier, nous partons donc sans aucune certitude... Notre seule certitude est que si l'on trouve une erreur dans les comptes, le « coupable », c'est le comptable ! (rires). Mais au départ, encore une fois, on ignore s'il y a quelque chose à trouver.*

Premier élément d'incertitude, donc : les comptes contiennent-ils des anomalies significatives ? « *Notre travail, c'est de trouver ce qu'il y a à trouver. Je parle des erreurs dans les comptes, des erreurs matérielles* », nous disait le senior cité au bas de la page 164. Mais ces erreurs existent-elles ? Mystère. Peut-être que oui, peut-être que non. Les auditeurs ne le savent pas en partant ; cette question n'est pas réglée d'avance. Mais ce n'est pas tout. Comme le souligne un assistant confirmé :

> *Dans les comptes d'une grosse entreprise, ce sont des centaines de milliers d'opérations qui sont enregistrées. Je ne saurais pas vraiment dire, mais... dans une multinationale, des millions peut-être. Quand tu réfléchis à ça ne serait-ce que deux secondes, tu te chopes le vertige ! Parce que ce qu'on te demande, c'est de mettre le doigt, dans ce gigantesque fatras, sur une erreur qu'on appelle significative, mais l'expression est trompeuse. Significative… On a l'impression qu'elle va te sauter au visage, l'erreur… Non ! Elle est noyée dans un océan de comptes. C'est un peu comme chercher une aiguille dans une botte de foin. Où est l'erreur ?* That is the question *! Elle peut être partout, l'erreur… partout et nulle part…*

Si donc erreur il y a (premier élément d'incertitude), les auditeurs ne savent pas où. Par la référence qu'il fait au Hamlet de Shakespeare et au sentiment de vertige, l'assistant tout juste cité suggère ce qu'une telle situation peut avoir d'anxiogène. La question du « où » ne tiendrait cependant pas du tragique s'il était possible aux auditeurs de draguer *in extenso* « l'océan des comptes » à contrôler. Cela, malheureusement, ne l'est pas. Non seulement les anomalies peuvent être « partout et nulle part », mais les

[90] Nous verrons dans le chapitre suivant ce qui a pu motiver une telle question.

auditeurs savent d'avance que leurs recherches ne pourront être exhaustives, puisqu'ils ne disposent pour accomplir leur mission que de moyens fatalement limités, notamment en termes de temps et d'effectifs. Comme le précise un superviseur, un audit intégral constituerait, en effet, une aberration tant économique qu'organisationnelle :

> *Tu vois, dans la société où nous nous trouvons, ce sont environ dix personnes qui s'occupent de la comptabilité à plein temps. On peut donc dire que si l'on voulait vérifier chaque opération comptabilisée en remontant aux pièces justificatives etc., il nous faudrait être environ dix et travailler durant un an complet. Notre intervention coûterait ainsi à l'entreprise ce que lui coûte son service comptable, et bien plus en fait compte tenu de nos taux de facturation. Économiquement, déjà, ça ne tiendrait pas : le bénéfice de l'opération serait inférieur à son coût ! […] OK, faisons maintenant comme si cette dimension pouvait être négligée. Imaginons un monde où, peu importe ce que ça coûte, on veut des comptes certifiés – le rêve de tous les cabinets, non ? (rires). Mais on arrive ici encore à une impasse. Parce qu'on n'a pas un an pour auditer les comptes. Pour que les actionnaires puissent les consulter rapidement, il faut qu'on les audite vite. Ici, on a deux semaines. Si l'on voulait tout vérifier en deux semaines on devrait être, laisse-moi calculer, dix fois vingt-quatre égale deux cent quarante. Dans l'entreprise débarquerait ainsi un bataillon, que dis-je, toute une armée d'auditeurs, face à dix malheureux comptables totalement submergés de questions (rires). En termes d'organisation du travail, ce serait évidemment intenable, pour eux comme pour nous. Impossible de travailler dans ces conditions-là ! Conclusion : sur le terrain, on n'est pas dix mais le tiers, on n'a pas un an mais deux semaines, et on ne peut donc pas aller voir partout. Économiquement et d'un point de vue pratique, c'est irréalisable. Il faut te faire une raison et tâcher de ne pas louper ton coup.*

Pour l'ensemble des motifs que nous venons de recenser, toute mission d'audit légal est intrinsèquement incertaine, et cette incertitude, dont la plupart des auditeurs que nous avons suivis ont pleinement conscience, est anxiogène. Un parallèle pourrait être ici fait – toute proportion gardée car les commissaires aux comptes ne risquent ni leur vie ni celle des autres – avec les situations affrontées par les ouvriers des industries à hauts risques. Ainsi Dejours (1993, p.147, note n°2) écrit-il au sujet de la peur ressentie par ces individus : « *Les enquêtes que nous avons menées* […] *montrent que c'est la perception de l'écart entre conscience de l'existence d'un risque et ignorance sur la nature exacte du risque qui suscite la peur. Souvent cet écart est à l'origine d'une crainte de ne pas être techniquement et psychologiquement à la hauteur* […] ». Si les auditeurs sont inquiets, c'est en partie parce qu'ils ont pour tâche de détecter dans les comptes les erreurs qui s'y

trouvent mais sans savoir si de telles erreurs existent, sans savoir où elles peuvent se cacher et sans pouvoir tout vérifier. L'un des managers interviewés nous livre ainsi la réflexion suivante :

> *Nous pouvons toujours manquer une erreur sans nous en rendre compte. C'est le risque du métier. Ce n'est pas parce qu'on n'a rien trouvé qu'il n'y avait rien à trouver. Ce n'est pas parce qu'on a détecté une erreur importante qu'il n'y en avait pas une autre, plus grosse encore, à déceler. N'avons-nous rien laissé passer ? Fondamentalement, il n'existe aucun critère objectif qui nous permette d'en être sûrs à 100%.*

Nous retrouvons ici l'une des idées clés avancées par certains chercheurs tels Fischer (1996), Power (1999) et Pentland (1993), qui montrent que si la qualité de l'audit est inobservable par les tiers, elle l'est également par les auditeurs eux-mêmes. Ainsi les trois auteurs susmentionnés écrivent-il respectivement :

> *Obviously, audit practitioners are in a much better position than those placing reliance on their reports to know what they have done, in the way of audit procedures, to support their opinions. However, it appears that the question of the nature and extent of audit procedures necessary to provide sufficient competent evidential matter […] is difficult, if not impossible, to answer conclusively. […] The overall evaluation of what constitutes a "quality" audit may arguably be the most difficult, and important, judgment in auditing. Yet truly objective measures of audit quality do not exist. (Fischer, 1996, pp.223-224)*

> *What is the nature of the assurance given by audits? Can it be observed? Can it be measured other than in broad qualitative terms or in terms of a consensus between auditors themselves? […] In short, they do not know how to demonstrate publicly what they produce; they appeal instead to their expert judgement. It is in this sense that auditing has a "weak" knowledge base; there is no way of specifying the assurance production function independently of a practitioner's own qualitative opinion process. […] Auditing remains at the level of a folk craft or art. (Power, 1999, pp.28-30)*

> *There is good reason to expect that no amount of rationalistic analysis will ever produce a sufficient explanation of auditor judgment. […] The thrust of the argument can be stated quite simply. For any given rule, one must decide when to apply it, which requires more rules, each of which requires more rules. In principle, any attempt to construct a purely rational explanation of auditor behaviour […] must ultimately fail in the face of an infinite regress. In practice, of course, rules fail us almost immediately. […] To reach a conclusion (even a qualified one) in the face of an essentially unknowable situation, auditors must rely on the emotional resources generated by the audit ritual […] [which] produce comfort […]. (Pentland, 1993, p.619)*

L'opinion produite par les auditeurs légaux ne saurait ainsi tenir de la certitude mathématique. Sa justesse est indémontrable. Face à l'inconnaissable, les commissaires aux comptes ne peuvent au mieux que gagner un sentiment de confort sur lequel Pentland centre son analyse. De notre étude, il ressort toutefois qu'une telle situation est avant tout à leurs yeux source de peur, d'autant qu'ils doivent se montrer dans leurs conclusions tout à fait catégoriques.

2.1.2. Le devoir de certification

Comme nous l'avons vu, la mission d'audit légal est en France définie dans des termes très précis. Ainsi l'article L.823-9 du Code de commerce fait-il de cette mission une mission de *certification*. Le verbe *certifier* que doivent utiliser les auditeurs français pour formuler leur opinion est particulièrement fort. En sa norme n°2-101-08, la CNCC s'emploie certes à en réduire la portée. Ainsi souligne-t-elle que l'assurance fournie par la profession n'est point absolue mais seulement *raisonnable*. Il n'empêche. Même raisonnable une assurance demeure une assurance.

Confrontés à l'incertain et pouvant ne prétendre qu'au confort, les auditeurs n'ont donc pas pour autant le loisir d'afficher, à l'endroit des comptes vérifiés, la moindre indécision. L'opinion qu'ils émettent doit exprimer de la certitude, et ce quel que soit leur niveau d'expérience. Un superviseur nous dit par exemple : « *Rester sur des incertitudes, ce n'est jamais bon. Il faut pouvoir l'expliquer et c'est quelque chose qui ne passe pas. Tu ne peux pas rendre une note de synthèse en disant : il y a des incertitudes. Si c'est le cas, les gens partent du principe que tu n'as pas fait ton travail.* » De même, sur l'une des missions que nous avons observées, le manager revoyant les travaux de son équipe s'écrie tout à coup en direction de l'assistant et du stagiaire :

> *Ça ne va pas ! Vos feuilles de travail ne sont pas conclues ! C'est tout à fait inacceptable ! Nous exerçons un métier de certification. Une feuille de travail, ça se conclut ! Je veux voir apparaître le mot de conclusion souligné en rouge au bas de la première page de chacune de vos sections et sous-sections. Ce qu'on vous demande, c'est de prendre position, de trancher, de vous engager. C'est d'écrire noir sur blanc : « il n'existe dans tel ou tel compte aucune erreur significative » ou « l'erreur est celle-ci et son montant est de tant ».*

Selon la belle formule de Pentland (1993, p.611), il revient ainsi à tout auditeur de produire une « *certification de l'inconnaissable* ».[91] C'est en ce sens que nous qualifions la mission d'audit de mission impossible, caractère que la nouvelle obligation faite aux commissaires aux comptes de justifier leur opinion ne fait que renforcer.[92] A ce sujet, l'un des associés interviewés par nos soins s'étonne, grave et désappointé :

> *Comme si nous pouvions justifier par a+b ce qui relève de manière essentielle de notre jugement professionnel, c'est-à-dire de notre intuition. Parvenir à se sentir suffisamment à l'aise pour procéder à une certification constitue déjà, souvent, une véritable gageure. Mais démontrer par écrit la validité de notre opinion, de nos appréciations, alors là… cela tient à mon avis de la quadrature du cercle ! Le jugement, n'est-ce pas précisément ce qui ne s'explique pas ? Si ça pouvait se décortiquer, on en aurait fait une application informatique, je présume. Nous demander de justifier notre opinion, c'est penser que notre métier se réduit à la mise en œuvre de procédures, en avoir une vision bureaucratique, pauvre, ne rien y comprendre ! Mais c'est également, et cela me chagrine beaucoup, penser que nous pourrions sans cela émettre une opinion injustifiée, nous prononcer avec légèreté, perdre de vue la responsabilité qui est la nôtre. D'un certain côté, je comprends… avec tous ces scandales... Mais d'un autre côté, je puis vous l'assurer : je ne connais pas un auditeur qui ne soit pleinement conscient des effets dévastateurs qu'une erreur de sa part peut engendrer. Aux rares amnésiques, les « affaires » auront rafraîchi la mémoire. Il n'était nul besoin d'en rajouter. Notre mission est essentielle : nous le savons tous.*

2.2. La mission d'audit : une mission essentielle

Comme l'associé tout juste cité, nous n'avons nous-même croisé au cours de notre étude aucun auditeur inconscient des « *effets dévastateurs qu'une erreur de sa part peut engendrer* », du caractère essentiel de la mission d'audit. Les propos du senior rapportés en bas de page 164 sont, à ce sujet, tout à fait représentatifs. Ainsi un deuxième associé de CAB déclare-t-il dans un article de presse :

---

[91] Un parallèle peut être ici fait avec le travail prescrit aux managers qui consiste en partie, selon de Geuser (2005, p.248) à devoir « *gérer l'ingérable* ».

[92] Pour mémoire, l'article L.823-9 du code de commerce stipule désormais : « *Les commissaires aux comptes certifient, en* justifiant de leurs appréciations, *que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.* » (C'est nous qui soulignons)

> *Devenir et rester auditeur, c'est avoir la conscience aiguë de remplir une mission d'intérêt public. Les talents d'investigation de l'auditeur ne prennent sens que parce que celui-ci est animé d'un fort sentiment de responsabilité envers les entreprises et envers le nécessaire équilibre du monde économique : il sait que – par une mauvaise appréciation, une interprétation erronée ou par une volonté délibérée d'enfreindre la norme – de grands décideurs peuvent mettre l'équilibre économique en danger et réagir alors en « écologue », un métier qui s'inscrit dans les exigences reconnues des principes de développement durable. L'information qu'on lui soumet peut se révéler insuffisante ou inexacte, voire dolosive. La dignité de sa fonction réside dans sa capacité à prévenir les risques […].*

La mission d'audit n'est donc pas seulement impossible : elle est aussi essentielle, « *d'intérêt public* », indispensable à « *l'équilibre du monde économique* » et même au « *développement durable* ». Elle est tout à la fois irréalisable et nécessaire, autrement dit tragique, au moins en un certain sens. Mettons-nous un instant à la place d'un auditeur : ce qu'on lui demande d'effectuer semble logiquement infaisable, mais il sait pourtant ne pas avoir le droit d'échouer, tant cela pourrait s'avérer dommageable. Qui pourrait, dans ces conditions, ne pas avoir peur ? Celui, peut-être, qui de tout cela ne se soucie guère, n'ayant pas à cœur de déceler dans les comptes les erreurs qu'ils peuvent contenir. Ainsi l'inquiétude des auditeurs découle-t-elle également du désir qu'ont ces professionnels de bien faire.

3. Le désir de bien faire (deuxième source de peur)

Selon Dejours (1993, p.225), nous l'avons vu, le désir d'accomplir un travail de qualité s'avère spontané chez « *la plupart des sujets bien portants* ». Nos observations et nos entretiens nous montrent que, de ce point de vue, la grande majorité des auditeurs se porte parfaitement bien. Nous rejoignons ici les conclusions d'Herrbach (2000, p.292) qui écrit à ce sujet :

> *Le questionnaire [conduit par nos soins] faisait […] apparaître [chez les commissaires aux comptes] un niveau élevé de conscience professionnelle […]. 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 […].*

Le désir de bien faire manifesté par les auditeurs se trouve sous-tendu par de multiples mobiles qui diffèrent d'un auditeur à l'autre. Il convient d'en fournir quelques exemples. En ce domaine, l'analyse ne saurait cependant être qu'incomplète. Est-on soi-même toujours conscient des raisons qui nous poussent à agir ? Nous ne visons donc pas ici l'exhaustivité. Les motivations invoquées par les sujets de notre étude peuvent être classées en trois catégories, non exclusives l'une de l'autre : il y a la volonté de servir (3.1.), le plaisir personnel que procure un travail bien fait (3.2.), et enfin le souci du regard de l'autre (3.3.).

3.1. La volonté de servir

Le désir d'accomplir un travail de qualité résulte chez certains auditeurs d'une volonté de servir, au caractère *altruiste* : servir la vérité (3.1.1.), les utilisateurs d'états financiers (3.1.2.), les audités (3.1.3.), ou encore les supérieurs hiérarchiques (3.1.4.).

3.1.1. Vouloir servir la vérité

De par la mission légale qui leur est assignée, les auditeurs doivent œuvrer au service de la vérité. Pour certains, servir le vrai est effectivement capital et représente une source de motivation au travail. Un associé de CAB déclare par exemple :

> *L'auditeur manifeste la même passion pour la vérité et les mêmes exigences d'investigation que tout grand reporter. Deux métiers aux convergences certaines : parcourir sans idée préconçue des pays ou des entreprises toujours différents, tenter de pénétrer leurs organisations formelles et leur mœurs, pousser jusque dans leurs organisations informelles afin de découvrir « leur vérité », puis la faire connaitre.*

L'associé d'un grand cabinet peut bien sûr veiller à tenir en toute occasion un discours « politiquement correct » ; il est possible que ce soit l'institution plus que lui-même qui parle lorsqu'il s'exprime. Nous pensons cependant ici cet auditeur sincère : il croit en ce qu'il dit. D'autres commissaires aux comptes moins « gradés » tiennent du reste des propos similaires. Ainsi un assistant confirmé particulièrement déterminé nous répond-il quand nous le questionnons sur les sources de son opiniâtreté :

> *Moi, ce qui me motive, c'est de me dire que je suis au service de la vérité. Je suis très attaché à cette valeur-là. Je tiens sans doute cela de mon éducation, je veux dire de mes parents. En tous cas, vérifier que les comptes disent bien la vérité, pour moi, c'est important, ça me parle. C'est en phase avec mes*

> *principes. C'est ça… pour moi, c'est une question de principes. […] Je crois que notre société est en train de crever d'un manque d'éthique, et je me dis que là, à mon petit niveau, j'ai mon rôle à jouer.*

Il est frappant de constater dans les propos de cet individu la manière dont il fait sienne la quête de vérité assignée aux auditeurs légaux ; frappant de constater combien cette quête peut résonner avec son éducation, ses principes, ses croyances, et l'analyse qu'il fait des maux de notre société ; frappant de remarquer comme il se sent ainsi œuvrer dans ce qu'il fait, comme il s'y reconnaît. Lorsqu'il audite, il est à ses yeux dans *son* rôle, « en phase » avec lui-même.

3.1.2. Vouloir servir les utilisateurs d'états financiers

D'autres auditeurs mettent l'accent sur leur volonté de servir les actionnaires, ou plus largement les utilisateurs d'états financiers. Un senior et un manager nous disent à ce sujet, chacun de leur côté :

> *Mon grand-père, tu vois, il est à la retraite, et il tire une partie de ses revenus de placements boursiers. L'affaire Enron et les autres affaires du même genre, on en a parlé, il suit cela de près, et ça m'a fait vraiment plaisir de voir l'importance qu'il accordait à mon travail. J'ai vraiment pris conscience du mal que pouvaient faire à des gens comme lui des comptes mensongers. Notre rôle à nous, c'est de protéger les actionnaires. (Senior)*

> *Les actionnaires, les fournisseurs, les clients, les banques… tous les lecteurs de comptes : ce sont eux nos clients. Pas le directeur financier de la société qu'on audite, pas même le grand patron. Eux. C'est pour eux que je travaille, même si je ne les ai jamais concrètement en face de moi. Et encore… tu vois, moi, je me dis que des actionnaires, des clients, des fournisseurs, des banquiers, on en connaît tous, on en a tous autour de nous. Mon frère, par exemple, est entrepreneur. […] En tant que tel, il est à la fois client et fournisseur d'autres entreprises. L'un de mes amis travaille dans une banque d'affaires : il passe son temps à lire des états financiers. Mon beau-père, lui, boursicote : c'est un actionnaire. Finalement, c'est donc pour eux que je travaille. Pour qu'ils puissent se fier aux comptes sur la base desquels ils prendront leurs décisions. Si ces comptes sont erronés, les conséquences peuvent être catastrophiques. Les conséquences économiques bien sûr, mais je pense surtout aux conséquences humaines. Derrière les faillites d'entreprises, ce sont des existences qui basculent... Bon, je ne sais pas si mon beau-père a jamais lu un bilan de sa vie, j'en doute à vrai dire (rires), mais tu vois ce que je veux dire. (Manager)*

Ces deux citations nous montrent à nouveau la manière dont les auditeurs peuvent donner sens à la mission que leur assigne la loi, quand cette mission prend pour eux de la valeur dans d'autres pans de leur vie personnelle : lorsqu'ils en mesurent l'importance pour ceux qui leur sont chers ; quand l'actionnaire, le client, le fournisseur, le banquier, etc. s'incarnent à leurs yeux dans un parent, un ami, un proche, qu'ils veulent protéger, à qui ils souhaitent pouvoir être utile. Ce n'est cependant pas toujours le cas.

3.1.3. Vouloir servir les audités

Pour la majorité des assistants et des seniors que nous avons accompagnés, le lecteur de comptes, client disons « officiel » de la mission d'audit légal, représente une figure trop abstraite, trop lointaine, trop désincarnée pour susciter à elle seule une mobilisation suffisante. Celle-ci puise alors à d'autres sources. Ainsi un assistant confirmé nous dit-il :

> *Le lecteur des comptes… c'est sûr qu'on travaille pour lui... Mais moi, je ne l'ai encore jamais rencontré ce type-là. Je ne sais ni comment il s'appelle, ni à quoi il ressemble (rires). Hormis les gens de mon équipe, les deux personnes que je vois ici toute la journée, ce sont Monsieur […] [X] [le chef comptable] et Madame […] [Y] [en charge des comptes clients et fournisseurs]. Si l'on s'en tient à la loi, ce n'est peut-être pas pour eux que je dois travailler, mais c'est pourtant concrètement avec eux que je le fais. Et donc mon envie, ce que je veux, c'est qu'ils retirent quelque chose de ma présence, quelque chose qui leur soit utile, à eux. Attention, je ne suis pas en train de dire que je me fiche des actionnaires. Pas du tout. Mais tu vois ce que je veux dire… D'ailleurs, on n'arrête pas de l'entendre chez […] CAB : « apportez de la valeur à vos clients ! ». Bon, eh bien pour moi, ça fait clairement sens !*

Il est intéressant de constater que pour ce sujet, les « clients », ce sont les comptables et non les utilisateurs de comptes. Ceux-ci ne sont pas oubliés, mais ils n'occupent pas le devant de la scène. La figure mobilisatrice est ici celle de l'audité, plus que celle de l'actionnaire, du fournisseur ou du banquier.

3.1.4. Vouloir servir les supérieurs hiérarchiques

Enfin, certains auditeurs travaillent avec application pour servir au mieux leur supérieur hiérarchique, notamment lorsqu'ils entretiennent avec celui-ci de bonnes relations. Nous retrouvons ici un résultat mis en avant par Herrbach (2000, p.318). Un superviseur nous dit à ce propos :

> *Avec [Untel, le manager], comme tu as pu le remarquer, on se connaît bien et on s'apprécie. Je sais qu'il compte sur moi, qu'il s'attend à ce que je fasse du bon boulot, et franchement, je n'ai aucune envie de le décevoir. Avec d'autres, ce n'est pas la même chose. Ça ne veut pas dire que je bâcle le travail quand le manager est une plaie. Je ne m'applique pas juste pour faire plaisir à mon supérieur. Mais disons que cela alimente tout de même pas mal ma conscience professionnelle.*

Servir la vérité, les lecteurs de comptes, les audités, les supérieurs : voici donc ce qui peut motiver les auditeurs à vouloir réussir leurs missions. Mais ce n'est pas tout. Certains, d'ailleurs, ne songent pas à citer ce type de mobile pour expliquer leur désir de bien faire. Tous en revanche se révèlent mus, d'une manière ou d'une autre, par le plaisir personnel que peut causer l'accomplissement d'un bon travail.

3.2. Le plaisir retiré du travail bien fait

Selon Cazamian (1996, p.47), effectuer un travail de qualité engendre une « *gratification intrinsèque* ». Cela procure au travailleur un triple plaisir : un plaisir libidinal voire érotique d'une part (3.2.1.), un plaisir esthétique d'autre part (3.2.2.), un plaisir créatif enfin (3.2.3.). Selon nos analyses, la conscience professionnelle des auditeurs découle en bonne partie de la recherche de ces trois formes de satisfaction-là.

3.2.1. Audit et plaisir érotique

« *Le désir sous-tend et vivifie le travail,* écrit Cazamian (1996, p.47). *Freud le savait. Et, plus encore, Bachelard, qui remonte à l'homo faber pour découvrir dans l'"érotisme de la pierre polie", le point de départ de la libido artisanale.* »[93] Certains des gestes et des propos des auditeurs peuvent être interprétés dans ce sens. Quelques commissaires aux comptes entretiennent ainsi avec leurs papiers de travail un rapport très intime. Ils aiment les regarder, les caresser du bout des doigts, et parfois même en humer discrètement l'odeur (nous l'avons observé en une occasion), tel que le font avec les livres les amoureux des beaux ouvrages. D'autres auditeurs nous parlent du plaisir intellectuel

[93] « *Celui qui travaille le silex aime le silex et l'on n'aime pas autrement les pierres que les femmes* » écrit Bachelard (1938, p.67). Quant à Quillet (1964, p.119) il remarque dans son ouvrage consacré au philosophe des sciences que « *la main qui caresse* [*la pierre*] *est aussi caressée* [*par celle-ci*] » (Nous tirons ces deux citations de Cazamian, 1996, p.47, note n°4).

qu'ils tirent de leurs efforts comme d'une véritable forme de jouissance. Ainsi un chef de mission déclare-t-il : « *Quand tu as bien travaillé, que tu parviens à réconcilier l'ensemble des pièces du puzzle, et que tout finit par s'emboîter, wouahou : c'est le pied !* (Il lève les yeux au ciel) ». Un assistant confirmé nous dit de son côté :

> *Quand je serai CM [chef de mission] et quand j'aurai un peu de budget, je ferai tout mon possible pour dérouler la méthodologie de A à Z de manière très documentée. De l'analyse des risques aux conclusions en passant par le programme de travail sans solution de continuité. Honnêtement, ça peut faire un dossier qui tue, hyper logique, hyper carré. Y arriver, intellectuellement, ça me ferait vraiment tripper ! C'est mon gros fantasme. Sérieusement, j'y pensais quand on nous apprenait la méthodologie en formation, et je me disais : si c'est ça le boulot de CM, ça risque d'être carrément jouissif !*

3.2.2. Audit et plaisir esthétique

Mais le plaisir que procure un travail bien fait est aussi parfois de nature esthétique (Cazamian, 1996, pp.47-48). Un travailleur peut ainsi éprouver du plaisir devant la beauté de son produit, ou devant celle de la façon dont il l'a fabriqué. Certains auditeurs recherchent ce type de satisfaction. Un assistant confirmé que nous questionnons sur le soin qu'il met à présenter ses feuilles de travail nous répond : « *J'aime quand elles sont belles. D'autres n'y attachent aucune importance, mais pour moi, c'est le genre de choses qui compte.* » De même, un superviseur que nous complimentons pour la qualité de son écriture nous répond : « *J'y consacre du temps quand je rédige mes notes de synthèse. Je suis sensible au style. Le fond, c'est le travail, la forme, c'est mon plaisir. C'est ce qui fait que cette note-là (il nous montre le document en question) est bien mon œuvre, et non celle d'un autre.* » Un deuxième superviseur déclare quant à lui :

> *Il y a grosso modo deux manières d'auditer des comptes. Première façon de faire : tu te poses à peine la question des risques inhérents, tu ignores complètement les contrôles internes, et tu déroules un programme de travail standard de chez standard. Tu testes tout, dans tous les sens, sans faire dans la dentelle. C'est la méthode bulldozer. Deuxième approche : tu t'appliques au contraire à bien cerner les zones de risques, tu t'appuies au maximum sur les contrôles existants, et tu procèdes ensuite de manière très ciblée, chirurgicale pour employer un terme à la mode. Ça, c'est le grand art ! En ce qui me concerne, c'est cet audit-là qui me fait vibrer, pas la version BTP.*

3.2.3. Audit et plaisir créatif

Enfin, le « *troisième élément de la gratification opératoire est la créativité, qui […] se manifeste à tous les stades du processus de travail : dans le produit, dans le mode de fabrication et jusque dans l'artisan lui-même.* » Certains auditeurs, comme les travailleurs manuels dont parle ici Cazamian (1996, p.48), sont sensibles au plaisir que procure l'acte de créer. Un chef de mission que nous interrogeons sur le caractère standard des dossiers d'audit nous dit à ce propos :

> *D'un certain point de vue, tous les dossiers se ressemblent, c'est sûr. Même couleur, même structure… Heureusement d'ailleurs : tu imagines sinon ? A revoir, ce serait l'enfer ! Ceci dit, dans le détail, on conserve quand même une bonne marge de manœuvre. Ça nous permet de coller aux spécificités des sociétés [auditées] et aussi de présenter nos travaux comme on l'entend. A ce niveau-là, on a tous nos préférences. La seule chose qu'on nous demande, c'est de respecter les normes de cross-référencement et d'être clair. A part ça, on fait finalement un peu ce qu'on veut, et c'est tant mieux. Il n'y a rien de plus frustrant qu'un supérieur qui t'impose son modèle de présentation à lui. C'est rare, mais ça arrive. Il me semble que pour qu'une personne soit motivée à travailler, il faut qu'elle puisse s'exprimer dans ce qu'elle fait. Pour moi, cela passe par beaucoup de choses, dont des trucs aussi anodins que de me choisir des tic-marks originaux.*

Si les dossiers d'audit semblent donc tous se ressembler, leurs auteurs – certains d'entre eux au moins – s'attachent néanmoins, « *dans le détail* », à leur donner une forme originale, et retirent du plaisir de cet acte de création. En outre, la créativité des auditeurs trouve largement à s'exercer dans la conception du processus de travail en lui-même. Alors que nous demandons par exemple à un assistant confirmé s'il considère accomplir un travail de pure exécution, celui-ci nous répond :

> *Absolument pas. Ce serait triste après cinq ans d'études. Il y aurait de quoi te tirer une balle dans la tête, non ? (rires) C'est sûr que selon les procédures officielles, on est censé dérouler un programme de travail hyper détaillé. Mais sur le terrain, on ne t'en donne pas souvent, de programme de travail. C'est dans les manuels que ça se passe comme ça, ou en formation (rires). Non, tu arrives et on te dit les sections que tu vas auditer, on te demande si tu les as déjà contrôlées sur d'autres missions, et si oui, tu te débrouilles ! Concrètement, ton programme de travail, c'est le dossier n-1. Mais tu ne vas pas te contenter de refaire mécaniquement ce qu'un autre a fait avant toi. En ce qui me concerne, je cherche toujours, quand j'ai le temps, à voir si je ne pourrais pas faire les choses autrement, de façon plus intelligente. Ensuite, alors que tu as prévu de t'y prendre de telle ou telle manière, vlan : ils ne*

> *peuvent pas te sortir le document dont tu as besoin parce leur système a planté, parce que ça va leur prendre un temps fou de remettre la main dessus, ou que sais-je encore… Ça arrive tout le temps ce genre de petites surprises. Quand c'est le cas, t'es bien obligé de changer ton fusil d'épaule et d'imaginer vite fait un test de substitution. Donc tu vois, on est loin de l'exécution bête et méchante. Au contraire, il faut tout le temps faire preuve d'inventivité, et c'est ça qui est plaisant.*

Enfin, de manière fondamentale, ce que l'homme crée en s'appliquant au travail, c'est d'abord lui-même. Cazamian (1996, p.48) écrit à ce sujet : « *le travail apporte au travailleur une formation et une transformation que beaucoup d'auteurs assimilent à un véritable engendrement de l'homme par le travail* ».[94] De nombreux auditeurs indiquent effectivement mettre du cœur à l'ouvrage dans l'objectif d'apprendre, et mettent en avant la satisfaction que cela peut leur procurer. Un chef de mission nous dit par exemple :

> *En ce qui me concerne, je ne souhaite pas faire carrière en audit. C'est trop de sacrifices. Mais ça ne veut pas dire que je ne m'y donne pas à fond. Parce que je suis là pour apprendre, et dans le domaine comptable et financier, c'est fou ce qu'on peut apprendre dans ce métier. Dans le domaine relationnel aussi, et dans celui du management. L'audit « troisième cycle » n'est pas un mythe. D'ailleurs moi, je tiens un cahier dans lequel je note ce que j'ai pu apprendre durant la journée. Un peu comme un étudiant, tu vois. C'est toute une discipline, mais cela me permet de prendre conscience des progrès que je fais au jour le jour, et c'est vraiment très, très satisfaisant.*

Le rapport entre travail et construction de soi apparait ici clairement, tel qu'il se noue dans l'affrontement direct du travailleur à l'objet travaillé. Mais ce rapport est aussi médiatisé par le jugement qu'autrui peut émettre sur le travail accompli (Dejours, 1993, p.227). Ainsi la plupart des individus s'appliquent-ils à faire de leur mieux car l'opinion qu'ils ont d'eux-mêmes dépend grandement de celle que d'autres peuvent exprimer sur leur travail. Les auditeurs ne font pas exception à la règle, bien au contraire.

---

[94] Cazamian (1996, p.48, note n°3) cite ici de nombreux penseurs : « *C'est par la médiation du travail que la conscience vient à soi-même* » (Hegel, Phénoménologie de l'esprit) ; [*Par le travail*], *en même temps qu'il* [l'homme] *agit sur la nature extérieure et la modifie, il modifie sa propre nature et développe les facultés qui y sommeillent* » (Marx, Le Capital, section 3, livre 7) ; « *Travailler, c'est faire un homme en même temps qu'une chose* » (E. Mounier).

3.3. Le souci du regard de l'autre

En audit plus encore que dans bien des métiers, l'édification de l'identité dépend du regard porté par autrui sur le travail effectué (3.3.1.). S'il est négatif, ce regard expose l'auditeur au risque d'une dégradation de son estime de soi, s'il est positif, il apporte à l'inverse au sujet une gratification identitaire. Aussi les commissaires aux comptes ont-il le souci permanent du regard des autres, et notamment de celui de leurs pairs (chefs ou collègues de même grade) (3.3.2.) et de celui des audités (3.3.3.). Comme la volonté de servir altruiste et comme le plaisir retiré du travail bien fait, ce souci alimente pour beaucoup leur désir de travailler au mieux.

3.3.1. De l'importance du regard des autres pour les auditeurs

L'importance que les auditeurs peuvent accorder au regard des autres s'explique selon nous par la force du lien qu'ils entretiennent avec leur travail. L'audit est en effet un métier où l'on signe ses réalisations, comme l'artiste signe son œuvre. Ainsi l'un des managers que nous avons suivis fait-il remarquer à son stagiaire un brin dilettante :

> *Dis-moi, je rêve ou certains de tes papiers de travail ne sont pas signés ? Mais non, mais non, je ne rêve pas ! Je te disais toute à l'heure qu'en audit on devait s'engager, eh bien cela implique de signer tout ce qu'on fait ! C'est le fait de signer qui permet de sentir ce qu'est la responsabilité. Alors tu te mets bien ça dans la tête : tes initiales doivent apparaître sur chacun des documents écrits de ta main. Tu en es res-pon-sable. Ici, tu dois prendre l'habitude d'associer ton nom à ton travail. Compris ?*

Associer son nom à son travail. On ne pourrait mieux dire combien l'identité des auditeurs peut être attachée, par le truchement de la signature, aux productions qui sont les leurs. Quand le regard d'autrui se pose sur ces dernières pour les juger, c'est le destin de cette identité qui se joue. Notamment lorsque cet autrui est un pair ou un audité.

3.3.2. Le souci du regard des pairs (chefs et collègues du même grade)

Les travaux d'audit doivent sans cesse faire l'objet de revues, d'évaluations et de contrôles qualité. Comme nous l'avons vu, de multiples règles l'imposent, et nous avons pu constater sur le terrain la réalité de ce processus de vérification permanente : le regard des autres sur le travail effectué est permanent, et chacun s'en soucie. Il suffit d'observer les coups d'œil furtifs et nerveux qu'un commissaire aux comptes peut lancer à qui revoit

ses sections pour comprendre que son identité est en jeu : le réviseur fronce les sourcils, la voici qui vacille ; il opine l'air content, elle se renforce légèrement. Ainsi de nombreux auditeurs désirent-ils bien faire pour obtenir la reconnaissance de leurs pairs et jouir d'une gratification identitaire (3.3.2.1.), ou pour éviter au contraire les reproches blessants et sauvegarder ainsi leur estime de soi (3.3.2.2.).

3.3.2.1. Désir de bien faire et recherche de gratification identitaire

« *Tout au long de l'année, nos travaux sont revus et évalués. C'est quelque chose qu'on a toujours à l'esprit. Certains trouvent cela oppressant, mais en ce qui me concerne, ça me motive. M'entendre dire que je suis bon, ça me booste le moral !* » Les propos de cet assistant confirmé montrent bien la dynamique qui est ici la sienne : félicité pour son travail, il prend le compliment pour lui (« *je* suis bon »), en tire une gratification identitaire, et s'applique pour cela à faire de son mieux.

Pour certains auditeurs, cela va plus loin. Il leur faut, pour combler leurs attentes en termes d'accomplissement de soi, sortir du lot, briller plus que les autres : obtenir un bonus particulièrement élevé, une augmentation record, une promotion exceptionnelle. Un chef de mission nous dit par exemple : « *Si je travaille comme un fou, je ne m'en cache pas, c'est pour jumper. Je veux être parmi les meilleurs* ». Dans le langage des auditeurs que nous avons accompagnés, *jumper* signifie sauter un « grade », devenir par exemple superviseur quand on n'était que chef de mission, sans avoir à passer par le stade intermédiaire. Selon les acteurs que nous avons interrogés, ceci est extrêmement rare et le cabinet n'y consent que pour ceux qu'il souhaite vivement retenir. Les auditeurs qui obtiennent une telle faveur gagnent ainsi une réputation d'excellence. Tous n'en rêvent pas, mais quelques-uns oui : ils en font une question d'ego et cela les stimule. De même certains voient-ils dans l'association le stade ultime du développement personnel. Comme le note un superviseur, « *pour pas mal de gens ici, les associés font figure de véritables dieux. Ils sont à la fois craints et vénérés. Pouvoir devenir dieu, ça motive non ?* » Un manager nous dit ainsi : « *Mon objectif est on ne peut plus clair : je veux être associé. C'est ce que je vise depuis toujours et je travaille dur pour cela* ». Mais avant d'en arriver là, il faut commencer par éviter les reproches, susceptibles de dégrader l'opinion que l'on a de soi-même.

3.3.2.2. Désir de bien faire et sauvegarde de l'estime de soi

La peur d'être sanctionné par leur supérieur hiérarchique habite de nombreux auditeurs, et les pousse à accomplir ce que celui-ci attend d'eux. Elle peut ne pas exister quand une relation de confiance ou d'amitié s'est installée entre le subordonné et son chef, mais se révèle plus ou moins forte, selon les personnes, dans le cas contraire. Cette peur peut être celle de se voir verbalement agresser. Ainsi un manager dit-il à son senior sur l'une des missions que nous avons suivies : « *La trésorerie, tu me regardes ça de très près. La dernière fois, on est complètement passé à côté, et me faire encore assassiner par* […] [*l'associé*], *non merci !* » La réprimande, en outre, vient rarement seule. Elle s'accompagne généralement d'une évaluation formelle passable, voire mauvaise. Or, les auditeurs recrutés par les cabinets sont pour la plupart d'anciens étudiants au cursus sans faille, qui accordent une grande importance à la notation. Être mal évalué revêt souvent à leurs yeux une dimension vexatoire. Ainsi un assistant confirmé nous dit-il : « *Tout au long de mon parcours scolaire, je n'ai jamais eu que d'excellents résultats. Une mauvaise note m'a toujours rendu malade. Je prends ça de façon très personnelle.* » Mais il y a plus. La « mauvaise note » n'est pas seulement blessante. Comme de multiples auditeurs le soulignent, le moindre faux pas peut avoir dans un cabinet des conséquences terriblement dommageables pour qui le commet. Un chef de mission déclare par exemple :

> *Si tu as le malheur de ne pas satisfaire aux exigences de ton sup., que tu n'as aucune affinité particulière avec lui, et qu'il peut donc te casser sans aucun état d'âme, oups : prépare-toi à souffrir ! C'est surtout vrai pour les assistants, parce qu'eux ont encore toutes leurs preuves à faire. On est très vite catalogué dans le cabinet. Il y a ceux qui ont la réputation d'être super bons, ceux dont on ne parle pas, qui font du bon boulot, mais sans que ce soit non plus à tomber par terre – l'écrasante majorité – et ceux qui portent dans le dos une étiquette de pestiféré. Le pire est qu'il peut suffire de rater une mission pour se retrouver dans cette situation. Ton sup. t'a pris en grippe, ses potes lui demandent comment tu bosses, il te descend en flèche, et de fil en aiguille, ta réputation de gros nullard se construit. Les gens se mettent à se méfier de toi, plus personne n'a envie de te prendre avec lui. Tu deviens le boulet qu'on veut éviter coûte que coûte, qu'on se traîne quand on n'a pas de chance. Tu es celui qu'on n'aime pas à la base, et dont on interprète de manière systématiquement négative tous les faits et gestes. C'est le cycle infernal ! Pour éviter de tomber dans cet engrenage, on fait tout pour ne pas se choper de mauvaises éval. C'est en partie pour ça qu'on travaille comme des brutes.*

3.3.3. Le souci du regard des audités

Mais les bons et les mauvais points ne sont pas distribués que par les pairs. Ils le sont également par les audités. « *Quand en fin d'intervention je salue le client et qu'il me dit un petit mot gentil parce que j'ai pu lui être utile, je suis aux anges. Pour moi, c'est très gratifiant. C'est pour entendre ce genre de chose que je me défonce* », affirme un chef de mission. Nous retrouvons ici la séquence « reconnaissance du travail réalisé, gratification identitaire, désir de bien faire ». Mais c'est aussi très fréquemment, par peur d'être mal jugés par leurs interlocuteurs et pour sauvegarder leur estime de soi, que les auditeurs s'appliquent à travailler au mieux. Ainsi un superviseur et un assistant débutant nous disent-ils chacun de leur côté :

> *Sur certaines missions, pas systématiquement mais c'est fréquent, on sent bien qu'en face, ils feront tout pour nous mener en bateau. C'est fou le nombre de fois où je constate, en creusant un peu, que les explications du chef comptable ou du directeur financier ne tiennent pas la route, que c'est du grand n'importe quoi. Et ils te racontent leurs salades avec le sourire, en plus ! Me faire avoir, qu'on me prenne pour un con, je ne supporte pas ça. Du coup, je suis très vigilant. (Superviseur)*

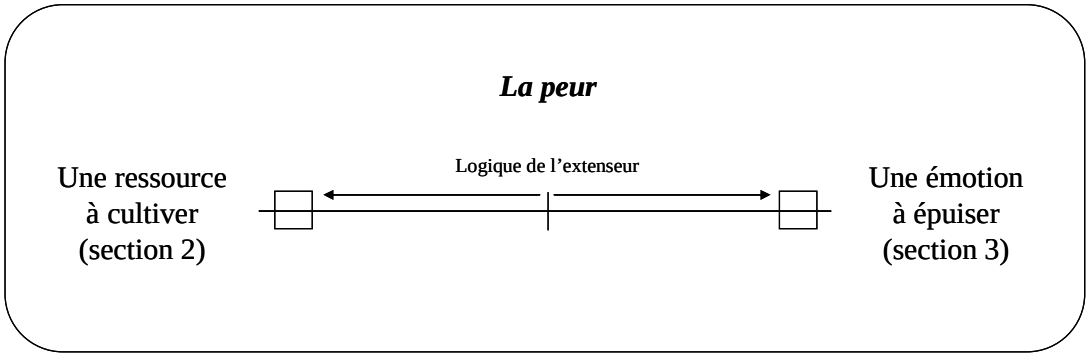
> *Alors qu'en théorie, c'est nous qui sommes censés évaluer le travail de nos interlocuteurs, en pratique, quand tu débutes, c'est plutôt l'inverse. Il faut dire la vérité : la plupart du temps, je suis trente-six mille fois moins compétent que les comptables qui sont en face de moi. Mais l'idée de passer à leurs yeux pour un incapable me pose un grave problème d'ego. D'autant que certains ne te passent rien : ils te sautent à la gorge si tu n'es pas à la hauteur. Je ne vais donc les voir que quand je suis parfaitement préparé, et je mets un point d'honneur à trouver ce qui peut clocher dans leurs comptes. (Assistant débutant)*

De très nombreux mobiles, donc, viennent alimenter le désir qu'ont les auditeurs de bien faire, dont beaucoup ont sans doute échappé à notre analyse. Ces mobiles diffèrent d'un individu à l'autre mais ne sont pas mutuellement exclusifs. Un même commissaire aux comptes est poussé à travailler de son mieux pour de multiples raisons. La recherche du plaisir n'exclut pas la volonté de servir, ni celle-ci le souci de trouver dans le regard d'autrui une source de gratification identitaire. Ainsi la conscience professionnelle des auditeurs se trouve-t-elle fermement établie.

Désireux, donc, de produire un travail de qualité, mais en charge d'une mission impossible qu'il leur faut néanmoins mener à bien sous peine de devoir assumer la

responsabilité judiciaire et surtout morale de drames économiques et humains de plus ou moins grande ampleur, les auditeurs sont habités par la peur : celle de passer à côté d'une erreur comptable significative sans même s'en apercevoir. Cette peur caractérise leur vécu professionnel, mais il y a plus. Comme nous allons le montrer, elle constitue l'objet essentiel de leur travail. Elle en est tout d'abord le moteur principal, et bien des auditeurs voient en elle, pour cette raison, une ressource à cultiver, mais elle est aussi le contraire du confort, et doit être à ce titre peu à peu épuisée. Accomplir une mission d'audit, consiste ainsi, dans une large mesure, à adopter à l'égard de cette peur deux attitudes contradictoires : la maintenir active le plus longtemps possible, mais chercher, dans le même temps, à s'en défaire progressivement (figure 5.1). Nous consacrerons les deux sections qui suivent à chacune des branches de cette contradiction.

Figure 5.1 - La peur : une ressource à cultiver et une émotion à épuiser



Section 2.
La peur comme ressource à cultiver

Être inquiet est bien sûr difficile à vivre. De nombreux auditeurs considèrent néanmoins que leur peur de se tromper est une ressource à cultiver, parce qu'elle est la condition d'un travail bien fait (1.) et qu'elle peut parfois s'étioler (2.). De ce point de vue, leur savoir-faire consiste en partie en un « savoir s'en faire », et certains utilisent *de facto* certaines techniques pour se maintenir inquiets lorsqu'ils risquent, pensent-ils, de ne plus l'être assez (3.).

1. La peur, condition du travail bien fait

Un superviseur avec qui nous discutons de la peur ressentie par les auditeurs nous livre la réflexion suivante :

> *La peur dont tu parles, il est vrai qu'on la ressent tous plus ou moins, et c'est elle, sans doute, qui nous tient en alerte. Ce métier, si tu le fais en dilettante, tu vas forcément finir par passer à côté d'un truc grave. Ça te pend au nez. Avoir peur de se tromper, c'est maximiser ses chances d'être efficace.*

Bien des individus que nous avons accompagnés soulignent l'existence de ce lien entre efficacité et peur d'échouer. Leur peur, estiment-ils, est ce qui les pousse à faire de leur mieux pour ne pas passer à côté d'une erreur significative. Si bien qu'en audit, celui qui n'a pas peur inquiète. Ainsi un manager nous dit-t-il au sujet d'un assistant confirmé intervenant sur l'une de ses missions :

> *[Untel] est vraiment très brillant. La seule chose susceptible de me faire peur chez lui, c'est son côté trop détaché, zen en toutes occasions. Je le connais bien et je sais pertinemment que c'est un genre qu'il se donne. J'aimerais tout de même parfois qu'il se montre un tantinet plus inquiet. Cela me permettrait, à moi, de l'être un peu moins.*

Pentland (1993), qui centre son analyse sur le confort, dit de cette émotion qu'elle se communique du bas vers le haut de la hiérarchie tel un produit de base : chacun des membres d'une équipe d'audit tire selon lui une partie de son confort de celui de ses subordonnés. En fin d'intervention, peut-être. Mais tel que le suggèrent les propos du manager tout juste cité, quand le confort d'un auditeur arrive trop tôt, il ne rassure pas son

supérieur mais l'inquiète. En effet, comme nous venons de le montrer, l'inquiétude est aux yeux des commissaires aux comptes la condition du travail bien fait. Nous rejoignons ici de nouveau les analyses produites par Dejours (1993, pp.139-143) dans le cadre de ses études relatives aux industries à hauts risques. Selon lui, la peur est un moteur conduisant les sujets à se surpasser. Les auditeurs en ont conscience, et peuvent craindre, en certains cas, de ne pas avoir suffisamment peur.

2. La peur de ne pas avoir suffisamment peur

En audit comme dans les industries à hauts risques, nous l'avons vu, les caractéristiques des situations affrontées et le désir qu'ont les travailleurs de bien faire conduisent presque fatalement ces derniers à éprouver de la peur. Deux facteurs peuvent cependant finir par éroder ce sentiment : l'habitude d'une part (2.1.), et l'ennui d'autre part (2.2.).

2.1. La peur de l'habitude

Comme le note Dejours, l'habitude, même dans les situations les plus anxiogènes, produit des effets ataraxiques. Ainsi écrit-il (1993, pp.138-139) :

> *[…] dans l'une des usines où nous avons fait notre enquête, implantée localement depuis plusieurs dizaines d'années (depuis la Première Guerre mondiale) et qui a connu toutes les générations d'équipements et de processus, il est apparu que la peur atteignait un moins haut niveau. […] Nous y avons [notamment] retenu […] :*
>
> - *L'ancienneté de l'usine.*
> - *L'ancienneté des ouvriers […].*
> - *La stabilité du personnel.*

Tous ces éléments plaident en faveur du développement d'une sorte de tradition locale gagnée par plusieurs générations. Avec le temps, on connaît l'entreprise et le process. L'usine tue comme, dans le Nord, tue la mine. Mais la peur a fait place à une moindre tension, l'habitude a pris le dessus.

Certains des commissaires aux comptes que nous avons suivis ont, sans que nous abordions nous-mêmes le sujet, clairement identifié dans l'habitude un danger, une sorte de sédatif de la peur de se tromper. Selon leurs dires, ce sédatif menace entre autres les auditeurs de mandats « historiques » (2.1.1.), et les sujets les plus expérimentés (2.1.2.).

2.1.1. L'habitude sur les missions « historiques »

Selon certains de nos interlocuteurs, intervenir sur une mission depuis plusieurs années fait naître des habitudes susceptibles « d'anesthésier » la peur de se tromper, donc la vigilance que celle-ci permet de nourrir. Ainsi un superviseur nous dit-il :

> *Je travaille sur cette mission depuis que je suis entré dans le cabinet. Cela va bientôt faire cinq ans. Donc aujourd'hui, dans cette société, je suis un peu comme chez moi. Les premières années, je ressentais une sorte de tension nerveuse quand je venais ici. Maintenant, c'est devenu la routine. C'est naturel je crois. Ça a d'ailleurs énormément d'aspects positifs […]. Mais en même temps, c'est peut-être là que réside le plus grand danger. J'ai entendu à la radio à propos des accidents de voiture que beaucoup se produisent tout près du lieu d'habitation. On se sent en terrain connu, on baisse la garde, et voilà ce qui arrive. Idem pour les accidents domestiques, qui tuent massivement – je n'ai plus les statistiques en tête, mais c'est ahurissant. Bref, quand on est à la maison, on se sent en sécurité, et c'est ça qui est dangereux : la vigilance est comme anesthésiée. Sur les missions « historiques », c'est la même chose.*

A la longue, ce superviseur se sent au sein des entreprises auditées un peu comme chez lui, et pense que cela nuit à son état d'alerte. A ses yeux, l'habitude qui s'installe sur les missions récurrentes porte ainsi surtout sur l'environnement de travail. Mais elle peut aussi concerner la manière de penser les travaux à accomplir. Ainsi comme le remarque un autre auditeur du même grade :

> *[Lorsque tu interviens pour la première fois dans une organisation], tu essaies de bien sentir les choses, de bien comprendre le business et les processus de l'entreprise, et de ne pas te tromper sur les orientations à suivre et sur les tests à effectuer. Tu pars totalement ignorant, c'est stressant, mais au moins tu bénéficies d'un regard vierge. Parce qu'après, tu te retrouves très vite enfermé dans ton idée préconçue, tu es pris dans ce carcan, dans l'idée initiale que tu t'es forgée de la société et de ce qu'il faut y faire, et je dirais qu'au bout de trois ou quatre ans, tu ne vois plus rien. En plus, les gens te connaissent bien : pour eux, tu fais partie des meubles et ils ne vont pas te réexpliquer chaque année ce qu'ils t'ont dit à ton arrivée. Tu ne peux donc plus avoir d'œil novateur sur ce qu'ils font et sur ce que tu fais. Tu as pris l'habitude de penser les choses d'une certaine façon et tu es prisonnier de cette habitude-là. Ça, j'en suis persuadé.*

Avec ses mots à lui, ce superviseur souligne les dangers d'une forme particulière d'habitude connue sous le nom de *fixation fonctionnelle* (Euske, 1983, cité par de Geuser, 2005). De Geuser (2005, pp.239-240) définit la fixation fonctionnelle comme la tendance

à s'accrocher aux outils historiquement jugés efficaces (ici certains schémas de pensée), sans se demander s'ils s'appliquent encore. « *C'est* – poursuit de Geuser – *ce qu'Audia, Locke et Smith (2000) appellent le paradoxe du succès : ils constatent que les entreprises ont tendance à persister dans les stratégies qui ont été gagnantes dans le passé, même lorsque l'environnement externe a radicalement changé.* » Ce paradoxe, équivalent au paradoxe d'Icare (Miller, 1992), peut aussi menacer les auditeurs les plus expérimentés.

2.1.2. Habitude, expérience et paradoxe d'Icare

L'habitude, évidemment, n'est pas que négative. Elle est nécessaire à l'élaboration du savoir-faire et a pour synonyme l'expérience. Mais celle-ci n'est pas non plus que positive, notamment lorsqu'elle fait naître chez le sujet qui la détient une trop grande confiance en soi. Un associé nous dit à ce propos :

> *Prendre en charge l'audit des comptes d'une entreprise, c'est un peu comme s'attaquer à l'escalade d'un haut sommet. On se retrouve confronté à quelque chose de gigantesque, muni d'outils qui, compte tenu de l'ampleur de la tâche, sont forcément tout à fait dérisoires. Pour réussir dans ce type de situations, il faut beaucoup d'expérience et conserver coûte que coûte la conscience du danger. Or cela ne va pas forcément de pair. D'excellents alpinistes en viennent à se tuer pour avoir perdu cette conscience-là* à mesure qu'*ils gagnaient en savoir-faire. Pour nous autres auditeurs, il en va de même. Plus nous accumulons d'expérience, plus nous devons cultiver notre humilité, sans quoi nous sommes également condamnés à chuter. Quand on est associé, la suffisance ne pardonne pas. C'est l'interprétation personnelle que je fais de la perte d'Andersen, au-delà des possibles problèmes d'indépendance : un savoir-faire énorme, mais un manque d'humilité.*

Ce que cet associé met ici en relief, c'est le paradoxe d'Icare (Miller, 1992) dont peuvent être victimes les auditeurs expérimentés. Icare, selon la mythologie grecque, tient de son père Dédale deux ailes faites de plumes collées à la cire et peut ainsi voler. Dédale l'exhorte cependant de ne pas s'élever trop près du soleil, car la cire – prévient-il – n'y résisterait pas. Mais grisé par son pouvoir, Icare oublie le conseil paternel : sa prodigieuse capacité anesthésie sa peur du danger. Il vole haut, toujours plus haut, et la cire finit par fondre. Sa chute est vertigineuse ; il n'y survit pas. Le paradoxe, bien sûr, est que sa perte soit causée par son principal avantage. Comme Icare, tout auditeur doué d'une forte expérience peut, aveuglé par son savoir-faire, chuter d'un manque d'humilité.

2.2. La peur de l'ennui

Comme l'habitude, l'ennui peut endormir la peur de se tromper. Or, l'audit possède la réputation d'être une pratique parfois ennuyeuse. Ainsi Power (1999, p.38) écrit-il :

> *Audit opinions also emerge from the « lonely monotony of backroom adding and subtracting" (Stevens, 1981:11) and a prevailing image of the financial auditing field is one of boredom, of waiting to move on to higher things, of "ticking and bashing", […] and of long hours to finish the job.*

Selon nos observations et nos entrevues, il est en fait relativement rare que les auditeurs s'ennuient. Cela arrive toutefois, notamment aux assistants débutants qui, sur de grosses interventions, peuvent se voir assigner des tâches particulièrement répétitives. Ainsi un assistant confirmé que nous questionnons sur le sujet nous dit-il :

> *Me suis-je déjà ennuyé en mission ? Pas souvent, mais oui, quand même. L'année dernière par exemple, on auditait les comptes d'un groupe constitué d'une multitude d'entreprises. Mon travail consistait à contrôler les rapprochements bancaires de l'ensemble des sociétés : un job de pur pointage, effectué dix heures par jour et deux semaines durant. Un vrai travail à la chaîne. Inutile de te dire que j'en garde un assez mauvais souvenir. En plus, vérifier les rapprochements bancaires, c'est super important, ça se fait au centime près, ça permet parfois de détecter des fraudes, donc tu dois vraiment faire gaffe. On nous le répète tout le temps. Mais quand tu en es à ton ixième rapprochement de la journée, et que tout est toujours OK, tu n'es plus au top de ta concentration. Tu finis forcément par adopter un comportement un peu mécanique, voire à ne plus être du tout à ce que tu fais, et c'est ça qui est dangereux. […] Tu dois [donc] absolument te trouver des moyens pour rester concentré.*

Le parallèle entre la situation décrite par cet assistant et celle des conducteurs de trains automatisés est tout à fait saisissant. Notre auditeur sait devoir rester vigilant et cela, manifestement, lui tient à cœur. Mais sa tâche est monotone et « *tout est toujours OK* ». Aussi lui arrive-t-il de ne « *plus être à ce qu'il fait* », d'être physiquement présent mais mentalement ailleurs. Sa peur de passer à côté existe toujours, mais elle est, dans ces moments d'absence, comme endormie, et « *c'est ça*, dit-il, *qui est dangereux* ». Aussi s'applique-t-il à « *trouver des moyens pour rester concentrer* » et maintenir sa peur en état d'éveil. Les techniques inventées par les auditeurs pour cela constituent leur « savoir s'en faire ». En voici quelques exemples.

3. Le « savoir s'en faire » des auditeurs : quelques exemples

Comment les auditeurs se maintiennent-ils inquiets en situation d'habituation et d'ennui ? Chacun en la matière possède ses propres « ficelles » que Clot qualifierait de catachrèses centripètes. Lors de notre étude, cinq techniques de cette nature ont particulièrement retenu notre attention.

3.1. Le « proverbe menteur »

Après nous avoir dit que l'habitude qui s'instillait sur les « *missions historiques* » risquait toujours « d'anesthésier » la vigilance des auditeurs, le premier des superviseurs cités en page 186 poursuit par les propos suivants :

> *« Missions historiques, missions anesthésiques ! » […] C'est un proverbe que je me suis inventé et qui me vient à l'esprit dans ce genre de situations. Un proverbe menteur. Quand je l'ai en tête, cela m'encourage à la vigilance, ce qui le fait mentir puisqu'alors l'anesthésie ne prend pas.*

C'est ici grâce à l'invention d'une forme langagière bien spécifique que l'auditeur parvient à cultiver sa peur lorsque l'habitude pourrait endormir cette dernière. La forme langagière en question est un proverbe à la propriété remarquable. Ainsi son auteur le qualifie-t-il de « *menteur* », parce qu'y songer dans son contexte de validité le change paradoxalement en une contre-vérité. Il s'agit d'une prophétie qui n'est pas auto-réalisatrice (Watzlawick, 1988) mais autodestructrice, d'un langage non pas performatif (Austin, 1970) mais contre-performatif. Un instrument psychologique de toute beauté.

3.2. « Travail banal, pari de Pascal »

Notre second exemple de « technique d'entretien de la peur » nous est fourni par un assistant confirmé lors de la discussion suivante.

> Nous : *Il y a quelques jours, tu auditais les comptes d'immobilisations de cette entreprise. Si je ne me trompe pas, tu les avais déjà contrôlés l'année dernière, tout comme il y a deux ans quand tu étais stagiaire. On peut donc dire que ce travail relevait pour toi de la routine, de l'habitude. En outre, de tels comptes sont ici, comme dans bien des sociétés, qualifiables de non risqués. Dans ces conditions, on aurait pu s'attendre à lire dans ta manière de faire les signes d'une certaine désinvolture. Mais pas du tout : tu y mettais visiblement beaucoup de sérieux, paraissais très concentré, fronçais souvent les sourcils, comme si quelque-chose te préoccupait…*

> L'assistant : *Je fais peut-être parfois un peu trop de zèle, mais je ne crois pas. En tant qu'auditeur, on doit toujours demeurer sur ses gardes, et c'est quand on audite durant plusieurs années un compte* a priori *sans risque que c'est sans doute le plus difficile. Parce qu'on a tendance à penser qu'il n'y a pas d'erreur à trouver, avant même d'avoir fait le moindre contrôle. Du coup, on est attentif à rien et on ne risque pas de déceler grand-chose. Mon astuce à moi, pour rester vigilant dans ces situations, c'est de faire le pari de Pascal, et j'y pense parce que ça rime avec « travail banal ». J'ai toujours adoré la philo et la poésie (rire). Sérieusement, on peut en tirer beaucoup pour sa vie quotidienne […] Ce que dit Pascal, c'est que personne ne peut savoir si Dieu existe ou pas, mais qu'on a tous intérêt à parier que c'est le cas. Parce que si c'est vrai, on entre dans ses bonnes grâces, et si ça ne l'est pas, après tout peu importe. Moi, je transpose ce raisonnement à l'audit : avant d'avoir contrôlé un compte, on ne peut pas savoir s'il comporte ou non des erreurs, mais notre intérêt est de parier que c'est le cas. Sur les sections auxquelles je suis habitué, sans risque, que je risque donc de traiter avec négligence, je me dis « travail banal, pari de Pascal ». Je pars du principe qu'il y a quelque part des erreurs à trouver, et c'est comme ça que j'arrive à rester aux aguets. Si je détecte effectivement quelque chose, j'ai gagné mon pari et je m'en félicite. Si je ne détecte rien, peu importe : j'ai fait mon job.*

Dans l'exemple précédent, le superviseur utilisait une création verbale de son cru pour maintenir en éveil sa peur de se tromper. Ici, pas de création verbale, mais un acte doublement inventif tout de même : (1) la transformation du pari de Pascal en outil permettant de rester inquiet, (2) qui associé par une rime aux cas qui en réclame l'usage (« *travail banal* ») se trouve mobilisé chaque fois que nécessaire.

3.3. La mnémotechnie par l'hypermétropie

Le second superviseur que nous citions en page 186 nous disait : « [*Quand on audite les comptes d'une société depuis*] *trois ou quatre ans, on n'y voit plus rien.* […] *Tu as pris l'habitude de penser les choses d'une certaine façon et tu es prisonnier de cette habitude-là.* […] ! » Après avoir fait ce commentaire, il ajoute immédiatement :

> *Il faut absolument avoir ça en tête, sans quoi, non seulement tu ne vois plus rien, mais en plus tu ne t'en aperçois pas. Et on a tôt fait de l'oublier : ça va vite de se laisser gagner par le train-train. Ceci dit, en ce qui me concerne, je n'ai pas trop de mal à m'en souvenir, je suis hypermétrope. Ça veut dire que j'y vois mal de près. Or c'est ce qui se passe sur les missions qu'on audite depuis longtemps et dont on est trop proche : on n'y voit plus clair. La différence, c'est qu'on croit souvent le contraire. En tous cas quand je suis dans ce genre de situation, mes lunettes sont là pour me rappeler que ma vision doit être un peu déformée, et que je ferais bien de prendre du recul.*

C’est ici un objet physique que l’auditeur institue en instrument mnémotechnique, à savoir ses lunettes. Dans certaines circonstances, celles-ci lui rappellent qu’il risque de ne plus s’inquiéter assez et réactivent ainsi sa peur de ne pas avoir suffisamment peur. Lorsqu’il les regarde, il pense à son hypermétropie, songe par association d’idées aux effets ataraxiques de l’habitude en mission, et se dit alors, comme tout hypermétrope qui veut y voir plus clair, qu’il serait bon pour lui de prendre du recul. Dans l’exemple qui suit, c’est encore un objet qui sert de pense-bête. Il s’agit d’une photographie.

3.4. La « photo-réveil »

Alors que nous écoutons avec intérêt l’associé qui compare son travail à l’ascension d’un haut sommet, notre regard est irrésistiblement attiré par une photographie sous verre au cadre fin, suspendue relativement haut sur le mur à la droite de son bureau. On peut justement y voir un alpiniste lui-même suspendu dans le vide, seul, non encordé, escaladant la paroi verticale d’une montagne sans piolet, à la seule force de ses mains et de ses pieds. Sa survie, se dit-on, ne peut tenir qu’à un pouvoir presque surhumain de défier les lois de la pesanteur, et à une conscience de tous les instants des limites de ce pouvoir-là. L’associé, qui remarque l’attention que nous portons à ce cliché, nous en livre le commentaire suivant :

> *Comme vous le voyez, cette image résume à elle seule tout ce que je viens de vous dire. Je l’ai accrochée ici pour ne jamais perdre cela de vue. Je tourne la tête, je la croise du regard, et en une fraction de seconde elle me le remémore. Je l’appelle ma « photo-réveil ».*

« *Photo-réveil* » : le jeu de mot, plus encore que l’image sur lequel il porte, est saisissant. Il indique de façon merveilleusement condensée la fonction de « radioréveil » que l’associé attribue à cette photographie. Lorsque sa conscience du danger risque d’être endormie par son haut niveau de savoir-faire, le cliché en question fait comme sonner dans son esprit une alarme stridente qui réveille instantanément sa crainte de commettre un faux pas. Avant d’être décoratif, il est ici d’abord opératif, transformé en instrument de maintien de la peur.

3.5. La tactique du « tic mark » atypique

Enfin, lorsque nous demandons à l'assistant qui déclare parfois s'ennuyer, la manière dont il opère pour rester à ce qu'il fait, celui-ci nous répond :

> *Mon truc, quand je dois me coltiner un travail de pointage à la chaine, c'est de ne pas utiliser le "tic mark" habituel [✓]. Celui-là, on peut le faire sans avoir à réfléchir une seule seconde ; dans les situations qui rendent la concentration difficile, il ne t'empêche pas de sombrer dans un comportement mécanique. Donc moi, quand c'est nécessaire, j'opte pour un "tic mark" plus alambiqué, dont j'invente la forme selon mon inspiration du moment. Un "tic mark" dont l'exécution va me demander un petit effort, un peu de temps, et qui obligera mon esprit à coller à mes papiers de travail au lieu de se mettre en mode automatique. Et franchement, je trouve ça super efficace. Selon moi, c'est quelque chose qu'on devrait apprendre en formation.*

Pour combattre non pas l'ennui mais ses conséquences narcotiques, et notamment l'endormissement de la peur qui peut en découler, cet assistant s'est donc doté d'une technique. Il substitue au « *tic mark* » le plus souvent utilisé en audit d'autres tics marks de son invention, dont l'exécution qu'il veut plus laborieuse lui demande de se concentrer. Comme il le dit très joliment, il oblige de la sorte son esprit à « *coller à ses papiers de travail* », quand celui-ci tendrait plutôt à s'en échapper. Chaque fois qu'il dessine l'un de ses « *tics marks* », le petit effort qu'il doit accomplir le conduit à se demander s'il a bien effectué en toute conscience son opération mentale de pointage. Ce qui rend à nos yeux ce procédé très intéressant est le point suivant. Alors que l'exécution d'un « *tic mark* » symbolise souvent tout ce que l'audit peut avoir de répétitif et de monotone, l'assistant en fait, en l'espèce, le cœur même de sa lutte contre les effets de l'ennui. On voit ici, une fois de plus, combien l'analyse de terrain permet de dépasser certaines idées reçues. Les cinq « techniques d'entretien de la peur » que nous venons de présenter ne sont que des exemples parmi d'autres. Nous les avons sélectionnées pour leur caractère marquant. Elles montrent l'ingéniosité dont les auditeurs sont capables pour entretenir leur crainte de se tromper, et jouir ainsi du moteur que celle-ci constitue. Auditer, toutefois, ne consiste pas seulement à savoir s'en faire. Si la peur est bien, aux yeux des auditeurs, une ressource à cultiver, elle est aussi, de manière contradictoire, une émotion qu'il leur faut épuiser. C'est à ce volet fondamental de leur travail que nous allons maintenant nous intéresser.

Section 3.
La peur comme émotion à épuiser

Comme nous venons de le montrer, les auditeurs légaux voient en la peur de se tromper la condition d'un travail bien fait, et s'appliquent donc à cultiver cette dernière lorsqu'ils la pensent menacée. Dans la plupart des cas, néanmoins, le caractère à la fois impossible et essentiel de leur mission, ainsi que leur désir de travailler au mieux, les portent spontanément à se sentir inquiets, à tel point qu'il serait anormal, pour eux, de ne pas l'être du tout. Ainsi l'auditeur trop vite confortable dérange-t-il, suspecté d'inconscience ou de dilettantisme. Mais il n'empêche. Si le confort ne rassure pas lorsqu'il est prématuré, il reste cependant l'ultime but à atteindre. Il est en effet, nous l'avons vu, le sentiment qui permet aux auditeurs de rendre leur opinion, et constitue dans cette mesure le produit quasi-fini de leur travail. Nous rejoignons ici la pensée de Pentland (1993). Mais alors que ce chercheur centre son étude sur la notion de confort, il n'en fournit aucune définition et manque ainsi, selon nous, quelque chose d'essentiel. Qu'est-ce donc que le confort en audit légal ? Notre enquête nous conduit à répondre à cette question de la manière suivante : être confortable, pour un auditeur, c'est ne plus avoir peur d'avoir pu se tromper. Épuiser cette peur-là, afin d'éprouver *in fine* du confort, constitue, de ce point de vue, le cœur même du travail des auditeurs légaux.

Comment parviennent-ils à ce résultat ? Selon nos analyses, ils déroulent pour ce faire un processus composé de trois phases (1.). Présenté de manière schématique, ce processus peut sembler de mise en œuvre aisée. Mais qu'on ne s'y trompe pas : celle-ci est au contraire toujours ardue, en ce qu'elle demande aux auditeurs d'adopter, dans les rapports qu'ils entretiennent avec les composantes de leur situation de travail, des attitudes contradictoires difficiles à concilier (2.). Au bout du compte, il apparait que si le verbe « épuiser » que nous utilisons pour titrer cette section est sans doute un peu exagéré, il doit être néanmoins retenu pour ce qu'il permet de mettre en lumière, à savoir le rôle de diverses formes d'épuisements dans la diminution de la peur – et donc dans l'acquisition du confort – des commissaires aux comptes (3.).

1. Le processus d'épuisement de la peur : une vue d'ensemble

Comment les auditeurs parviennent-ils à épuiser leur peur de passer à côté d'une erreur comptable significative, pour ressentir en bout de course du confort et pouvoir ainsi conclure ? Afin de rendre compte de la démarche globale qu'ils adoptent pour ce faire, nous nous appuierons sur l'équation qui fonde le cadre conceptuel de leur profession, et qui est pour mémoire la suivante :

RA = RI x RC x RND [95]

Plusieurs chercheurs, tel Francis (1994), ont dénoncé le caractère « scientiste » de cette formule mathématique, qui tend à faire passer le commissariat aux comptes pour ce qu'il n'est pas, à savoir une pratique exclusivement logique, entièrement codifiable, parfaitement programmable. Compte tenu de nos références théoriques, nous ne pouvons que souscrire à cette critique-là. Pourtant, tout comme le concept de risque d'audit parle finalement, à qui sait le décrypter, de la peur concrètement éprouvée par les auditeurs, sa mise en équation laisse entrevoir, derrière sa forme algébrique, le processus réellement mis en oeuvre par ces professionnels pour se défaire de leurs craintes. Pour dégager une vue d'ensemble de ce processus à partir de sa traduction équationnelle, et mettre ainsi en lumière la perspective tant subjective qu'opératoire dont celle-ci est issue mais qu'elle tend à obscurcir, il faut encore une fois remplacer le mot de « risque » par celui de « peur ». Ainsi les auditeurs procèdent-ils, selon nos analyses, en trois temps : ils cherchent tout d'abord à transformer leur peur de se tromper en une peur localisée et « mesurée » (1.1.) ; ils s'emploient ensuite à se défaire de cette peur-là, plus facile à éteindre (1.2.) ; ils s'attachent enfin à épuiser le reliquat qui subsiste toujours de leur peur initiale, autant que faire se peut (1.3.).

1.1. Phase n°1 : La localisation de la peur, et sa « mesure »

La peur que les commissaires aux comptes cherchent à épuiser pour parvenir au confort est, nous l'avons vu, celle de passer à côté d'une erreur significative. Cette peur naît assez

[95] Pour une explicitation de cette équation, voir en annexe A de la présente thèse.

largement d'une certaine forme de méconnaissance : en début de mission, les auditeurs savent évidemment que les états soumis à leur contrôle sont susceptibles de contenir des erreurs graves, mais ils ignorent si de telles erreurs existent et où elles peuvent se cacher. Leur crainte initiale est donc de nature très générale et n'offre, en tant que telle, que peu de prises à l'action. Pour cette raison, ils cherchent à la préciser, pour pouvoir la réduire plus efficacement. Il s'agit pour eux de passer de la peur diffuse « de ne pas savoir où », au savoir du « où avoir peur et jusqu'à quel point » ; d'une peur fondée sur l'ignorance, à une peur fondée sur la connaissance ; d'une peur subie, à une peur « choisie », maîtrisée ; d'une peur relativement floue et de ce fait insaisissable, à une peur localisée, « mesurée » (qualifiée par exemple de faible, de forte ou de modérée), donc plus facile à juguler.

C'est cette opération de « métamorphose » de la peur qui se trouve retranscrite, au moyen d'un langage mathématique, dans la première partie de l'équation de l'auditeur. Selon ce langage, localiser et mesurer sa peur se dit « déterminer, pour chaque compte significatif, et assertion par assertion, le niveau de risque inhérent (RI) et de risque de contrôle (RC) ». D'un point de vue subjectif pourtant, c'est bien de peur dont il s'agit. Dans les dossiers d'audit, l'appréciation du risque combiné (RI x RC) formalisée pour un poste donné, ne fait que parler de la peur éprouvée par les auditeurs à l'endroit de ce dernier. C'est, par exemple, le fait de craindre fortement que l'évaluation des stocks ne soit erronée, qui conduit un auditeur à qualifier le risque correspondant d'élevé.

Nous l'avons vu, les commissaires aux comptes en mission ne peuvent pas tout vérifier : un audit intégral serait une aberration tant économique qu'organisationnelle. Où doivent-ils donc chercher ? C'est à cette question que permet de répondre la transformation de la peur de départ en une peur mieux définie, et la réponse est qu'il faut creuser à l'endroit même de cette peur-là, justement pour s'en défaire.

1.2. Phase n°2 : L'extinction de la peur localisée et « mesurée »

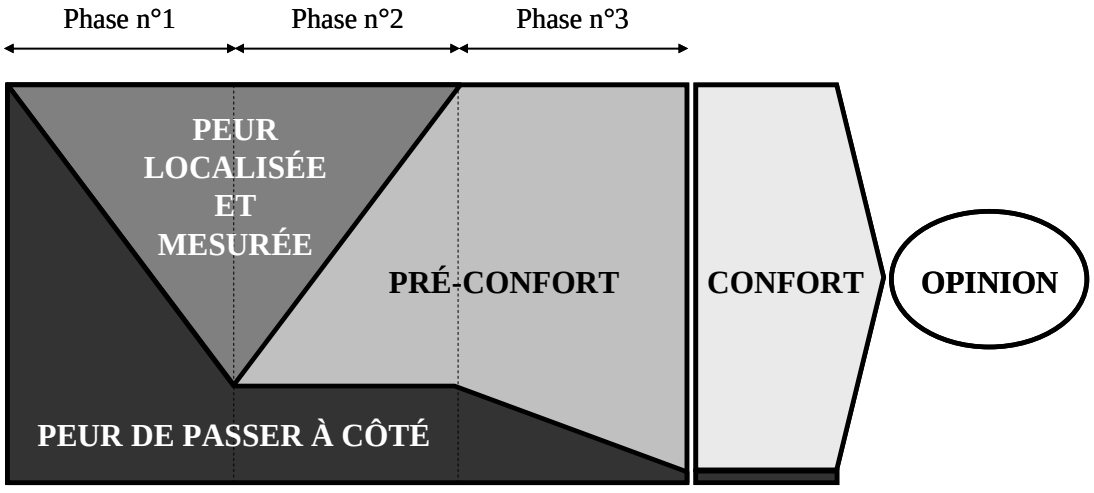
Une fois leur peur localisée et mesurée, les auditeurs s'emploient à l'éradiquer au moyen de divers tests. Nous en resterons pour l'instant à ce niveau de généralité, car l'objectif est ici de brosser à grands traits les trois phases du processus d'épuisement de la peur, et non d'exposer le détail de sa mise en œuvre qui fera l'objet du point n°2. Il faut toutefois apporter la précision suivante : se libérer de leur peur localisée ne permet pas aux

auditeurs de gagner le confort qu'ils recherchent, mais un état de simple pré-confort dont ils ne peuvent se contenter. En effet, la peur de passer à côté d'une erreur significative est une peur tenace, qui n'est pas encore épuisée à ce stade du processus. Une partie certes importante, mais une partie seulement, a pu jusqu'alors être transformée en une peur mieux définie. A ce stade, les auditeurs craignent encore d'avoir pu mal juger le danger lié à certains postes (phase n°1) ou de ne pas avoir assez poussé les tests effectués (phase n°2). Dans l'équation de l'auditeur, ce reliquat de peur initiale est appelé risque de non détection (RND), et seul son épuisement quasi-complet peut permettre aux commissaires aux comptes de ressentir du confort.[96]

1.3. Phase n°3 : L'épuisement quasi-complet du reliquat de peur initiale

Cet épuisement-là fait l'objet d'une troisième et dernière phase au cours de laquelle s'opère le passage crucial du pré-confort au confort. C'est à l'issue de cette phase, et seulement alors, que les auditeurs peuvent se sentir suffisamment à l'aise avec leurs conclusions pour en supporter l'officialisation. Beaucoup de choses se jouent ici, nous y serons attentifs. Au total, le processus déroulé par les auditeurs pour épuiser leur peur de se tromper peut être représenté de la manière suivante (figure 5.2).

Figure 5.2 - Le processus d'épuisement de la peur : vue d'ensemble



[96] Pour mémoire, le risque de non détection (RND) est défini par la CNCC comme le risque que les diligences accomplies par l'auditeur le poussent à conclure à tort qu'aucune anomalie significative n'existe dans les documents comptables soumis à son attention (norme n°2-301-06).

Cette décomposition en trois phases du processus d'épuisement de la peur vise à fournir de ce dernier une vue d'ensemble. Une telle schématisation pourrait toutefois laisser penser qu'aboutir au confort en audit ne présente pas de difficulté. Or, rien n'est moins vrai. Pour le montrer, il convient à présent de commencer à introduire dans l'analyse la complexité qui lui fait pour l'instant défaut, et qui est celle du travail des commissaires aux comptes.

2. De nombreuses attitudes contradictoires requises

La mise en œuvre du processus que nous venons de présenter est en pratique difficile. Elle demande en effet aux auditeurs d'adopter, dans les rapports qu'ils entretiennent avec les composantes de leur situation de travail, des attitudes contradictoires, comme par exemple avec l'espace (2.1.), le temps (2.2.), les techniques officielles (2.3.), leurs propres travaux (2.4.) et leur corporalité (2.5.).

2.1. Se déplacer et se « poser » : le rapport à l'espace

2.1.1. Se déplacer et se poser pour collecter les informations nécessaires

Les règles, normes et procédures écrites qui codifient l'exercice de l'audit légal ne disent quasiment rien des déplacements qu'un auditeur doit effectuer. Or, le commissariat aux comptes est à bien des égards une activité nomadique, exercée par des travailleurs ambulants. Les états financiers à certifier, les enregistrements dont ils font la synthèse, les aspects de la « réalité » qu'ils sont censés traduire, et les processus par lesquels cette traduction s'opère, tout cela, bien sûr, n'est point situé dans l'enceinte des firmes d'audit mais dans les murs des sociétés contrôlées, et forme une masse intransportable. Pour identifier ce qui, dans cette masse-là, peut faire craindre des erreurs de comptabilisation, et déterminer si de telles erreurs ont été commises ou non, les auditeurs doivent donc se déplacer. Il leur faut gagner le bâtiment de l'entreprise auditée, rejoindre en son sein la salle qui leur est attribuée, et quitter cette dernière plusieurs fois par jour pour chercher les éléments utiles à leur travail. Ce bâtiment, cette salle, ces éléments, où peut-on les trouver ? Quels itinéraires faut-il suivre pour s'y rendre ? Ces questions, d'ordre spatial, sont parmi les premières auxquelles un auditeur se trouve confronté. Puis ce sont pour lui des routes à prendre, des portes à franchir, des couloirs à traverser, des usines, des

entrepôts et des bureaux à investir, des meubles à ouvrir et à fouiller, des classeurs et des chemises à feuilleter, des documents à parcourir ; les chemins qui mènent à l'information sont longs et tortueux ; en voiture, en métro, à pied, en ascenseur, les commissaires aux comptes ne cessent de les arpenter ; lorsqu'ils restent en un lieu, ce sont leurs yeux, leurs oreilles ou leurs mains qui se promènent ; plus ils voient de choses, plus ils en entendent, plus ils en touchent, mieux ils peuvent localiser et épuiser leur peur. Un superviseur nous dit ainsi avec humour : « *Un bon auditeur doit souvent faire ressemeler ses chaussures. Celui qui ne passe pas chez son cordonnier au moins une fois par an ne s'est pas assez déplacé* ». Un associé souligne quant à lui : « *Faire le tour d'une question, c'est faire celui des lieux auxquels elle se rapporte* ».

Mais on peut cependant traverser et même occuper un lieu sans y prêter attention ; on peut voir sans remarquer, entendre sans distinguer, toucher sans percevoir. Aussi les auditeurs ne doivent-ils pas seulement sillonner les sociétés au sein desquelles ils opèrent mais également s'appliquer à s'y poser : y fixer leur regard pour observer, y tendre l'oreille pour écouter, y palper certains éléments pour ressentir. Ils ne sauraient se contenter de pénétrer l'espace des organisations qui les accueillent : il leur faut aussi s'en pénétrer, et se montrer pour cela attentifs à ses diverses dimensions. Cet espace est d'abord une somme d'itinéraires à emprunter, et il faut y prendre des repères pour s'y orienter. Il contient ensuite les « objets » à comptabiliser, dont il faut observer l'état pour en vérifier la valorisation. Il doit en outre lui-même générer certains enregistrements comptables, en cas de rénovation par exemple. A ce sujet, un superviseur que nous suivons lève son regard et nous dit, comme il se dit à lui-même : « *Tiens, ils font refaire le toit. Tu me diras, ce n'est pas du luxe. Vu la tête du bâtiment, il faudra que je regarde les provisions pour grosses réparations* ». L'espace de la société est enfin le lieu où s'opèrent les processus comptables, dont il facilite ou compromet la mise en œuvre. La personne qui dénombre les marchandises reçues a-t-elle suffisamment de place pour faire un bon travail ? La configuration de l'entrepôt favorise-t-elle ou complique-t-elle la tenue de l'inventaire physique ? Les distances qui séparent les opérationnels des services financiers découragent-elles ou stimulent-elles une bonne communication entre ces deux pôles ? Que disent la localisation et l'état des bureaux assignés à la comptabilité, de l'importance que la direction accorde à cette dernière ? Comment les audités utilisent-ils les lieux dans

lesquels ils travaillent ? De quelle manière parviennent-ils à en surmonter les obstacles ? Tel est le type de questions auxquelles un commissaire aux comptes doit porter attention.

Afin de collecter les informations dont ils ont besoin, les auditeurs doivent ainsi à la fois se déplacer et se poser, s'imprégner des lieux dans lesquels ils travaillent. Les propos de l'un des associés que nous avons interviewés illustrent parfaitement ce point :

> *A l'intérim, on étudie les processus comptables de l'entreprise. Le but est de finir par les avoir dans la peau. On doit pouvoir sentir, presque physiquement, là où une erreur peut se produire, et là où le risque est au contraire quasiment nul. Il ne suffit donc pas de se faire expliquer, assis dans un bureau, les procédures supposément en vigueur dans la société. Prenons le cycle « achats » par exemple. Pour l'analyser, il faut se rendre sur le quai de réception des marchandises, observer les conditions dans lesquelles celles-ci sont déchargées, se demander s'il peut y avoir de la casse, des vols, ou que sais-je encore ; il faut regarder la façon dont ces marchandises sont comptées, le contexte dans lequel ce comptage est réalisé, montrer à la personne qui l'effectue qu'on s'intéresse à ce qu'elle fait, lui demander si elle manque parfois de moyens pour accomplir sa tâche, les moments de l'année qui ont été les plus chargés, ceux où elle a peut-être dû se faire remplacer par quelqu'un de moins expérimenté, etc. Il faut ensuite suivre le parcours des bons de réception jusqu'à la comptabilité, cheminer avec eux, s'arrêter quand ils s'arrêtent, et à chaque étape se forcer à la curiosité, questionner, scruter, creuser, creuser, et creuser encore, être à l'affût du moindre indice, suivre les pistes. C'est une image, mais quand on a fini, on doit avoir mal aux pieds et les mains noires du cambouis de l'usine et du carbone des doubles de pièces justificatives.*

A l'instant où il évoque le cambouis, l'associé nous montre sa main gauche, symbolisant l'opérationnel. Quand il nous parle du carbone, il nous montre sa main droite, représentant la comptabilité. Entre ses deux mains se trouve bien sûr le reste de son corps, et nous comprenons alors qu'il est en train de mimer ce que signifie pour lui faire corps avec un processus, l'avoir « *dans la peau* », pour « *sentir, presque physiquement, là où une erreur peut se produire* ». A ses yeux, celui dont le corps n'a pas porté les traces d'un processus ne peut prétendre se l'être mis dans la peau : il est resté à la surface des choses, sans être allé au contact du « *vrai monde* ». Or, comme le souligne notre interlocuteur, aller à ce contact, c'est à la fois se déplacer (se faire « *mal aux pieds* ») et se poser (« *à chaque étape* »), pour « *questionner, scruter, creuser* ». Au total, il s'agit – nous dit-il – de « *suivre des pistes* ». Cette analogie qu'il fait entre l'audit et l'activité du pisteur – analogie à laquelle deux autres individus interviewés ont également

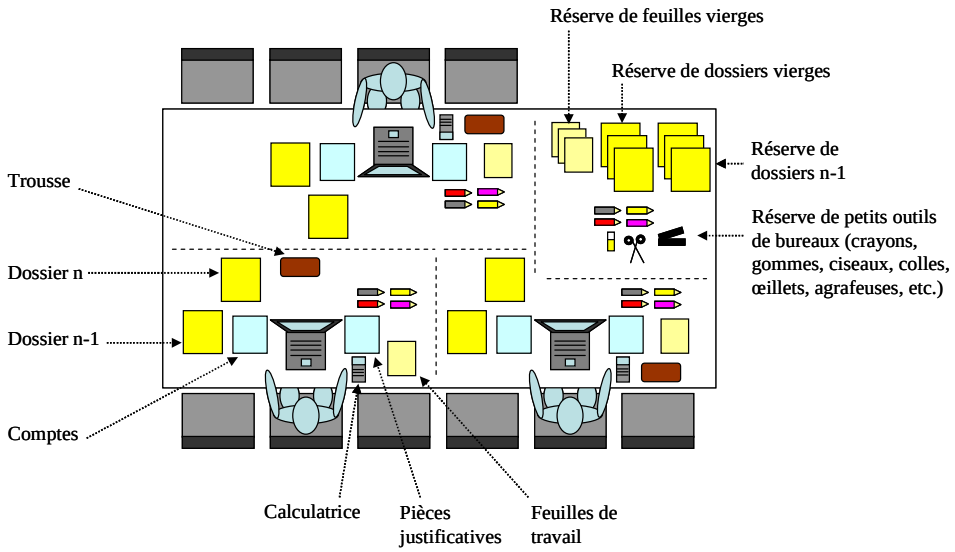
eu recours – montre bien l'importance de la relation complexe que les auditeurs entretiennent avec l'espace, de laquelle émergent notamment certaines de leurs intuitions professionnelles. Elle montre bien, aussi, la façon dont ces acteurs en arrivent progressivement à élaborer leurs conclusions, par déplacements et arrêts successifs, sans itinéraire préétabli, au grè de leurs découvertes. « *Une opinion*, nous dit joliment l'un d'entre eux, *cela se construit* pas à pas » : en marchant, mais en prenant aussi, entre chaque foulée, un temps de pause. Ainsi certains auditeurs emploient-ils, pour désigner ce que les cabinets appellent officiellement une méthodologie, les termes de démarche ou d'approche, qui traduisent mieux, du point de vue qui nous intéresse ici, la réalité de leur travail. Sur le terrain, les mots à connotation spatiale foisonnent. On ne planifie pas une mission, on l'oriente. On creuse, on extrait, on approfondit. On va voir ce qu'il y a derrière un compte. On se plonge enfin dans le dossier, qui constitue lui aussi un espace, à la construction duquel nous allons maintenant nous intéresser.

2.1.2. Se déplacer et se poser pour rassembler les informations collectées

Dès qu'ils ont pu collecter des éléments exploitables, les auditeurs regagnent leur salle pour s'y poser. L'essentiel ne réside cependant plus ici dans leurs propres déplacements et « arrêts », mais dans ceux des informations qu'ils rapportent avec eux. Celles-ci subissent un double transfert : de l'endroit où elles ont été obtenues à la place du bureau où s'assoie le commissaire aux comptes, puis de cette place à une feuille préparée par ce dernier.

Le second de ces transferts, qui conduit au dépôt des informations au dossier, est capital. Son exécution influence tout d'abord la manière dont les membres de l'équipe s'installent autour de la table qui leur est attribuée : quand cette table est suffisamment grande, chacun d'eux veille à se situer à une ou deux chaises vides de son collègue le plus proche, de manière à pouvoir poser devant soi un ordinateur, le dossier de l'exercice à constituer, celui de l'année précédente, les comptes à auditer, et tous les autres documents collectés ça et là (figure 5.3, ci-dessous).

Figure 5.3 - L'installation des auditeurs en salle de travail



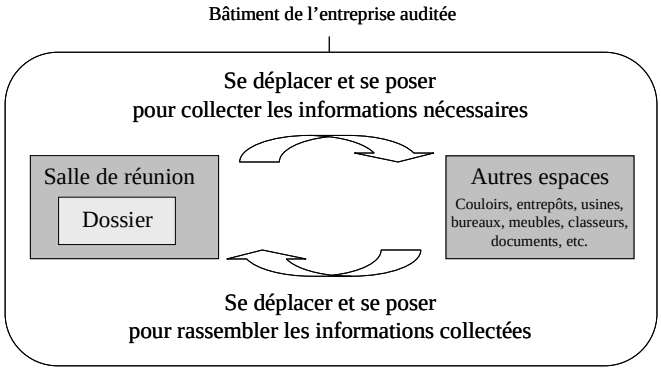
D'autre part, si se déplacer dans les locaux de l'entreprise se fait avec les pieds, transférer les informations dans un classeur est une activité manuelle, qui réclame toute une batterie d'outils. Certains appartiennent à la société auditée, comme les photocopieuses, très utilisées en audit ; d'autres sont à prendre avec soi en mission, tels les ordinateurs, les feuilles de papier, les intercalaires, les crayons de mine, les gommes, les stylos et surligneurs, les règles, les agrafeuses, les perforeuses, les ciseaux, la colle, les œillets, les trombones, etc.

Ce travail manuel est indispensable à l'activité intellectuelle des auditeurs. Faire physiquement ressortir les données collectées en les surlignant, les retranscrire sur papier, les mettre en forme, tout cela aide l'analyse, permet aux commissaires aux comptes d'avoir mieux « en main » les informations à traiter, et de les considérer avec plus de recul. Rapprochées les unes des autres, ces informations peuvent être plus facilement comparées, appréhendées d'un seul coup d'œil, et donc être littéralement mieux comprises (saisies ensemble). Leur cohérence ou leur incohérence apparait avec plus de clarté. Sont-elles en conflit ? Si oui, il faut alors sortir une fois de plus de la salle pour les compléter et pouvoir finalement les réconcilier, ou identifier une erreur. Si non, tout va bien et l'on peut poursuivre.

2.1.3. Se déplacer et se poser : le passage d'un espace à un autre

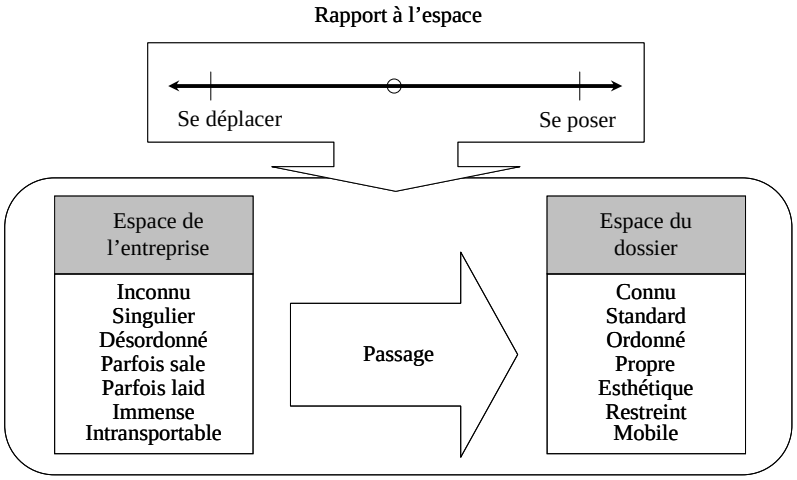
Ainsi le dossier se construit-il au fur et à mesure des déplacements et « arrêts » accomplis par les auditeurs, de la salle vers les autres espaces de l'entreprise pour collecter les informations nécessaires, et de ces autres espaces vers la salle pour rassembler les informations collectées (figure 5.4, ci-dessous).

Figure 5.4 - La construction du dossier, au fur et à mesure des déplacements et « arrêts »



Autrement dit, se déplacer et se poser permet aux commissaires aux comptes de convertir progressivement l'espace de l'entreprise en un autre, celui du dossier ; de passer d'un espace inconnu, singulier, parfois désordonné, parfois sale, parfois laid, immense et intransportable, à un espace connu, standardisé, ordonné, propre, plutôt esthétique, petit et parfaitement mobile (figure 5.5, ci-dessous).

Figure 5.5 - De l'espace de l'entreprise auditée à celui du dossier



2.2. Se presser et inscrire son action dans la durée : le rapport au temps

Dans son livre intitulé *A quoi sert le travail ?,* Zarifian (2003, pp.29-46) identifie, en s'appuyant sur Bergson (1996), deux grands types de temps : le temps spatialisé d'une part, et le temps-devenir d'autre part. Le premier de ces temps nous est le plus familier. Il est le temps des montres et des calendriers : celui des secondes qui s'écoulent, des journées qui passent, une « *suite d'instants* […] *séparés par des espaces strictement équivalents* […] » (p.31). Il s'agit d'un temps qui se prête au calcul, à la mesure, à la quantification ; un temps sur l'axe duquel on peut toujours se situer et qui rend donc possible les rendez-vous, la coordination, la prévision (« *il se passera telle chose, tel jour, à telle heure* » (p.32)) ; un temps qui, dans l'entreprise, s'impose à tous du dehors, auquel chacun doit se soumettre, et qu'on appelle le temps de travail. C'est le temps du chronomètre dans les environnements tayloriens, celui de la date butoir dans les activités intellectuelles, le temps, bref, de la productivité. Un temps qui entraîne dans sa course le corps même des travailleurs et qui exerce sur lui, lorsqu'il est trop compté, une « *violence incommensurable* » (p.37).

Le temps-devenir est d'une toute autre nature. Il est le temps de la durée au sens que Bergson donne à ce terme : le temps des mutations, des transformations qualitatives, un temps à la fois objectif et subjectif. Objectif, car tout change toujours, ne serait-ce qu'en vieillissant ; subjectif car le cours des changements dépend néanmoins de nos initiatives (il existe par exemple plusieurs façons de vieillir). Dans l'entreprise, ce temps-là n'est donc pas le temps de travail, mais le temps du travail, tant il est vrai que travailler consiste à « *conduire un devenir, en mobilisant l'expérience passée et en anticipant l'advenir* » (p.38). Il s'agit du temps qu'il faut prendre pour réussir la transformation que l'on vise et qu'on opère. Il est le temps de la prise en charge de ce qui n'est pas réglé d'avance, de la compréhension, de la réflexion, de la prise de recul, du doute, de la discussion, des choix, de la capitalisation ; le temps du ressourcement aussi, des pauses, et plus globalement de la gestion de soi ; le temps, en d'autres termes, nécessaire au passage de tous les compromis opératoires constitutifs de l'activité réelle de travail.

Pour épuiser leur peur, les auditeurs doivent satisfaire aux exigences de ces deux types de temps. Toute mission d'audit, d'une part, est une course contre la montre. Ce

qu'un service comptable a produit durant toute une année doit se voir validé en un délai record – au mieux en quelques semaines, au pire dans la journée. Dans ces conditions, pas question de lambiner : il faut se presser, ne pas perdre une seconde. Plus on va vite, plus on peut faire de contrôles, et plus on peut faire de contrôles, plus on est rassuré. La peur, son épuisement, et la productivité, sont ainsi, en audit légal, intimement liés : les auditeurs se dépêchent parce qu'ils craignent de manquer une erreur, et plus ils se hâtent mieux ils parviennent à se défaire de leur inquiétude. Un superviseur que nous interrogeons à ce sujet nous dit par exemple : « *Auditer les états financiers d'une société, c'est comme désamorcer une bombe dont le compte à rebours est lancé. Il faut savoir s'y prendre, mais c'est aussi une question de rapidité.* ». De fait, la plupart des sujets que nous avons observés ont accompli leurs tâches à un rythme soutenu, allant parfois jusqu'à courir lorsqu'ils se déplaçaient. Les individus jugés trop lents ont toujours provoqué chez leurs supérieurs de l'inquiétude. Dans certains cas, des règles strictes ont été clairement énoncées pour promouvoir la vitesse d'exécution. Ainsi l'un des managers que nous avons suivi a-t-il martelé en tout début d'intervention : « *Ne restez jamais bloqués, ne bloquez jamais les autres, ne faites rien d'inutile, et travailler rapidement* ».

On sait cependant, dans les équipes, qu'il faut aussi, pour épuiser sa peur, savoir prendre son temps ; ne pas confondre vitesse et précipitation. On n'ignore pas devoir inscrire ses actes dans la durée : devoir penser à l'intérim lorsqu'on est au final et songer au final quand on est à l'intérim ; devoir tirer du passé les leçons de l'expérience et se rappeler que demain se bâtit aujourd'hui ; devoir perdre du temps maintenant pour pouvoir ensuite en gagner davantage. On veille toujours à comprendre les contrôles que l'on doit effectuer, on veut réfléchir à la meilleure manière de les concevoir et de les mener. On a conscience du fait qu'auditer nécessite de poser son regard, de scruter les documents contrôlés, de ne pas les survoler. On connait le caractère essentiel de la formalisation, qui permet à soi-même et aux autres de revenir sur le travail accompli, et qui est un moyen de capitaliser. On mesure l'importance du doute, de la prise de recul. On sent bien qu'il faut parfois lever le pied, parce qu'on ne voit plus rien, qu'on est trop fatigué. Tout ceci, on le sait, et l'on s'applique à le faire. Pour échapper au sentiment de passer à côté d'une erreur, il faut parfois travailler nuit et jour ; le temps du travail en audit est un temps qui prend du temps.

Faire entrer ce temps-là, par nature envahissant, dans les délais d'une mission d'audit, constitue l'un des défis majeurs auxquels les commissaires aux comptes sont confrontés. Selon nos observations, il résulte toujours de cette opération, nécessairement effectuée au forceps, une double déformation temporelle. Le temps-devenir, fatalement à l'étroit dans le calendrier de l'intervention, fait l'objet d'une compression plus ou moins douloureuse, quand le temps spatialisé, pénétré par ce dernier, connaît à l'inverse une singulière dilatation. En témoigne l'une des « blagues » les plus en cours dans le milieu : quand un acteur quitte sa mission vers 17 heures, il s'entend souvent dire qu'il « *prend son après-midi* » ; ainsi, lorsqu'une heure a passé sur toutes les montres du monde, seules 30 minutes se sont écoulées sur la planète du commissariat aux comptes. Pour gérer au mieux cette situation – c'est-à-dire pour finir avant l'échéance, en prenant néanmoins le temps nécessaire, mais sans y passer non plus de trop longues heures – les auditeurs se construisent parfois des outils, comme par exemple des tableaux d'avancement, qui les aident à visualiser ce qui leur reste à faire, à prendre conscience des dérapages, et à moduler en conséquence leur rythme de travail. Ces outils, de nature informelle, s'ajoutent à ceux qui sont officiellement imposés aux commissaires aux comptes, et face auxquels ces professionnels doivent, encore une fois, adopter des attitudes contradictoires.

2.3. Utiliser les outils prescrits et s'en affranchir : le rapport aux techniques officielles

Comme nous l'avons vu, les instituts professionnels et les grands cabinets prescrivent aux auditeurs l'usage de toute une série d'outils, censés maximiser leurs chances de mener à bien leurs missions. Remplir des questionnaires et des matrices d'analyse de risques doit ainsi les conduire à mieux cibler leurs contrôles ; calculer divers seuils de signification doit leur éviter de perdre du temps ; se référer à des bases de tests standards et utiliser des tables statistiques doit leur permettre de minimiser leur risque de non détection, etc. Ces techniques officielles, les commissaires aux comptes les utilisent, mais en font un usage qui s'écarte des modes opératoires prévus. Respecter ces derniers serait en effet pour eux la meilleure manière de courir à l'échec : ils s'en affranchissent donc.

2.3.1. La critique officieuse des techniques officielles

Nos observations ne nous laissent à ce sujet aucun doute : les techniques prescrites aux auditeurs ne sont pas utilisées sur le terrain, pas, du moins, conformément à leurs « modes

d'emploi » officiels. Les commissaires aux comptes leur adressent en effet trois critiques principales : leur mise en œuvre serait d'abord pour eux trop consommatrice de temps ; elle les priverait ensuite de toute capacité à ressentir les choses ; elle se révèlerait enfin toujours inadaptée.

2.3.1.1. Un problème de temps

L'approche par les risques qui fonde les méthodologies d'audit modernes vise à réduire le temps requis pour la réalisation des missions. Le fort degré de structure qui caractérise ces méthodologies ne va toutefois pas dans le même sens. Les commissaires aux comptes que nous avons suivis ont été sur ce point unanimes : les outils qui leur sont prescrits sont trop « lourds » pour pouvoir être mis en œuvre tels quels. Un chef de mission nous dit ainsi à propos des questionnaires et des matrices d'évaluation des risques :

> *Remplir les questionnaires intégralement ? Mon dieu, ça n'en finirait pas ! Concrètement, on n'a pas le temps. Quant aux matrices… ici comme dans la plupart des cas, tu peux facilement passer deux semaines à les formaliser. Là tu vois, on avait quatre jours pour faire tout l'intérim, alors tu vois…*

Un superviseur avec qui nous discutons de la mise en œuvre des outils prescrits laisse quant à lui échapper un rire avant de remarquer : « *S'il te prend, un de ces quatre, d'éditer tous les formulaires qu'on est censé remplir, tous les tests qu'on peut imaginer faire, etc., etc., un conseil : prévois plusieurs classeurs. Comment veux-tu qu'on fasse tout ça ? C'est tout simplement impossible* ».

2.3.1.2. Un obstacle au ressentir

En outre, plusieurs des individus que nous avons accompagnés ont insisté sur un point à nos yeux fort intéressant : utiliser les outils standards les empêcherait de sentir le terrain, donc de bien localiser et épuiser leur peur. Un manager nous dit à ce propos : « *Remplir un questionnaire, c'est par définition répondre à des questions. Mais ce n'est pas comme ça qu'on arrive à sentir où sont les risques sur le terrain. C'est en se posant des questions. C'est complètement différent. Les questionnaires standards, ça donne des perceptions standards, les mêmes partout, pour tout le monde, autant dire une absence de perceptions.* » Toujours au sujet des questionnaires, le chef de mission précédemment cité remarque :

> *Le temps que tu consacres à remplir ce genre de truc, c'est du temps que tu ne passes pas à visiter l'usine de la boîte que tu audites. Et si tu y vas quand même, tu as les yeux rivés sur ton questionnaire, et ça t'empêche de voir que juste derrière, il y a des machines qui vont rendre l'âme, et qu'au dessus de ta tête le toit menace de s'effondrer. Bref, tu loupes tout !*

Nous trouvons dans ces lignes une belle illustration du danger de la médiation technique mis en lumière par certains ergonomes. Quand les instruments s'interposent entre un individu et la réalité, le premier ne peut pas correctement voir la seconde, et quand son métier consiste précisément à juger si celle-ci est ou n'est pas bien traduite, cela pose bien sûr problème. Mais les questionnaires ne sont pas les seuls outils mis en cause. En début d'intervention, lorsqu'ils avaient encore du temps, les auditeurs observés ne se sont guère préoccupés, par exemple, des seuils de signification définis. Beaucoup ont contrôlé des montants nettement inférieurs à ces seuils-là, quand ils pensaient que cela, peut-être, les conduirait sur une piste. Ainsi un chef de mission répond-il à un assistant qui lui demande s'il doit absolument « *respecter* » le seuil calculé : « *Non, c'est bon, on n'est pas des machines ! Si tu sens que ça vaut le coup, même si c'est en dessous du seuil, il faut le faire.* »

Pour en finir avec ce thème, le recours aux statistiques a souvent été opposé, lors de notre étude, à la nécessité de ressentir où avoir peur et quand pouvoir ne plus être inquiet. De fait, aucun des auditeurs suivis n'a fait usage de cette technique-là. Un chef de mission à qui nous demandons s'il l'a déjà utilisée nous répond :

> *Non, et à ma connaissance, personne ne s'en sert. De toute façon, ce n'est pas parce qu'une table de stats va me dire de tester dix montants que je serai à l'aise avec ça. Il m'en faudra peut-être plus, peut-être moins. Je ne peux pas le savoir d'avance. Bien sûr, en fonction du risque que j'apprécie, je me dis par exemple au départ : bon, je vais tester cinq ou six montants. Mais il se peut que mes tests ne me satisfassent pas, pour une raison ou pour une autre, et que je sois conduit à en effectuer davantage. Ce qui compte, c'est de sentir qu'on peut s'arrêter, qu'on est à l'aise avec ce qu'on a fait.*

L'associé qui comparait l'audit à l'activité du pisteur nous dit de son côté : « *Lorsqu'on s'est retroussé les manches pour bien sentir le terrain, je peux vous assurer que l'on sait précisément ce qu'il faut tester au final, et qu'on n'abandonne pas au hasard des statistiques la sélection des pièces à contrôler.* […] *Piocher ces pièces de façon aléatoire, c'est travailler à l'aveuglette. N'importe qui peut faire ça. C'est le degré*

zéro de la compétence. » De manière tout à fait claire, cet auditeur associe ici l'outil statistique à l'incapacité de voir, de sentir.

2.3.1.3. Un manque d'adaptation

Les techniques d'audit officielles sont enfin critiquées par les auditeurs pour ne pas être adaptées aux situations affrontées. Beaucoup en soulignent le caractère trop standard. Un manager nous dit à ce propos :

> *Tous les outils dont tu me parles, tu les imprimes, tu les relies, tu ajoutes une couverture, et tu peux titrer ça « L'audit pour les nuls ». Tu trouveras là-dedans ce qui est censé permettre à n'importe qui d'auditer toutes les sociétés du monde. Sauf qu'en mission, on n'est pas dans toutes les sociétés du monde. On est dans une société particulière. Et finalement, avec le temps, on s'aperçoit que la solution soi-disant universelle ne fonctionne nulle part, qu'elle est en fait universellement inadaptée.*

Inadaptées aux cas particuliers rencontrés, les techniques prescrites le sont aussi aux individus qui doivent les mettre en œuvre. C'est cette idée qu'exprime un assistant confirmé lorsqu'il nous dit : « *Se taper un questionnaire de A à Z, c'est franchement inhumain. Tu sors de là complètement lobotomisé. Tu ne sais même plus comment tu t'appelles.* » L'antagonisme entre l'utilisation formelle de l'outil et l'exercice de la réflexion apparaît ici clairement. Quand le chef de mission précédemment cité (voir supra, p.207) lance à son assistant « *C'est bon, on n'est pas des machines* », c'est aussi le caractère aliénant des instruments prescrits qu'il dénonce, l'incompatibilité entre ce caractère et l'aspiration de l'homme à l'autonomie, à la réalisation de soi.

2.3.2. De l'usage informel des outils prescrits

Faut-il en conclure que les auditeurs n'utilisent pas les techniques officielles ? Non, car ils s'en servent pourtant, mais d'une façon qui n'est pas celle prévue par les organisateurs. Pour commencer, puisque ces techniques sont trop lourdes et inadaptées, ils s'attachent à les simplifier et à les ajuster. Un superviseur nous dit par exemple :

> *Les matrices dont le cabinet nous bombarde sont trop complexes. La plupart du temps, il est impossible ou inutile de les remplir entièrement, et il arrive aussi qu'on ne puisse pas y mettre certaines informations pertinentes. Je me construis donc à chaque fois un modèle de matrice ad hoc, qui convient à l'entreprise que j'audite et que je peux remplir dans les temps.*

Ce qui est vrai pour les matrices l'est aussi pour les tests substantifs effectués au final, qui constituent toujours, selon nos observations, des versions modifiées des tests standards, ajustés par les auditeurs aux situations rencontrées (aux documents produits par la société, à leur plus ou moins grande facilité d'accès, et plus globalement à tout ce qui se produit sur le terrain). C'est la raison pour laquelle l'outil le plus utilisé en pratique est finalement le dossier de l'exercice précédent, car l'ajustement des techniques officielles y a déjà été fait. Ce dossier n'est toutefois pas non plus repris tel quel ; d'une année sur l'autre, la situation change toujours, et chaque auditeur entend mener ses travaux selon son style, ses habitudes et ses envies du moment. On n'a donc pas (1) planification et (2) exécution, mais une reconception permanente de ce qui est à faire. Nous rejoignons ici Herrbach, selon qui (2000, pp.296-298) :

> *L'exécution de la mission a […] un caractère mouvant qui se traduit par une diversité d'ajustements possibles sur le terrain […]. 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 […] La démarche « canonique » de l'audit consiste à effectuer une planification des travaux […] Une fois définis et justifiés, les contrôles d'audit […] ne devraient pas […] être flexibles et devraient donc être tous exécutés consciencieusement […]. Ce que nous montrent nos entretiens, c'est que la mission n'est en fait pas souvent effectuée selon ce schéma.*

D'après nos analyses, les outils officiels ont en outre trois fonctions informelles : une fonction de tranquillisation, une fonction de formalisation ex post, et une fonction de vérification. D'une part, de façon paradoxale, même si ces outils sont critiqués par les auditeurs, ils les tranquillisent néanmoins. Comme le dit un chef de mission : « *Disposer de tous ces instruments fait qu'on ne part pas totalement démunis. On ne se sent pas tout nu.* » Les techniques prescrites, non directement productives, possèdent ainsi toutefois, du simple fait d'exister, des vertus apaisantes. Comme nous l'avons vu, la mission d'audit est anxiogène par nature, et devoir la conduire sans armes, même inappropriées, serait paralysant.[97] Les deux autres fonctions informelles ressortent quant à elles de l'utilisation faite des questionnaires d'évaluation des risques. Aucun des auditeurs suivis n'est parti de

[97] Nous retrouvons ici la fonction ataraxique des méthodologies mise en lumière par Devereux (1967, cité par de Geuser, 2005, p.250).

ces questionnaires pour identifier les zones de risque à couvrir. Plusieurs les ont en revanche remplis après coup, pour formaliser ex post leurs intuitions, et vérifier qu'ils n'avaient rien oublié (utilisation de l'outil comme une check-list et non comme un guide de l'action).

2.4. Revenir sur le travail réalisé et non réalisé : le rapport au réel de l'activité

La peur d'être passé à côté d'une erreur comptable significative pousse sans cesse les auditeurs à revenir sur leur travail accompli. Il est facile de le remarquer quand on les observe travailler : lorsqu'ils terminent une tâche ou même une simple opération, ils marquent toujours un temps d'arrêt, et jettent ne serait-ce qu'un coup d'œil à ce qu'ils viennent de faire. Un chef de mission nous dit à ce sujet :

> *Quand j'étais petit et que nous partions en vacances, mon père n'avait qu'une seule peur : avoir oublié de fermer le gaz. C'était toujours la même chose. Nous montions en voiture, roulions à peine trente mètres, et nous l'entendions s'écrier : « mince, le gaz !? ». Y avait-il pensé ? On faisait alors machine arrière pour qu'il en ait le cœur net. La plupart du temps tout était OK, mais il revenait parfois en disant : « Eh bien, les enfants, j'ai bien fait d'y aller : la bouteille était encore ouverte ! » C'est parce qu'il avait cette peur-là qu'il préférait vérifier deux fois plutôt qu'une. A l'époque, cela m'énervait. Mais je me suis ensuite vu faire exactement la même chose : quand j'étais étudiant et vivais dans ma chambre de bonne au septième étage sans ascenseur, je me demandais souvent, juste avant de sortir de l'immeuble, si j'avais bien fermé ma porte à clé. C'était ma peur à moi. Il fallait alors que je remonte les escaliers quatre à quatre pour m'en assurer, et mes efforts n'étaient pas toujours inutiles. Aujourd'hui, dans mon travail, c'est pareil. Je vérifie tout deux fois plutôt qu'une, de peur de manquer quelque chose.*

Ce que souligne ce commissaire aux comptes au moyen des exemples qu'il tire de sa vie privée, est le caractère courant, voire instinctif, du comportement qui consiste à revenir sur ce qu'on a fait quand on a peur d'avoir été négligent. Mais à quoi les auditeurs pensent-ils devoir être vigilants lorsqu'ils se retournent sur leur travail ? A deux choses en vérité : à ce qu'ils ont effectivement réalisé d'une part, mais aussi, et de manière plus essentielle encore, à ce qu'ils n'ont pas accompli. Pour le dire avec les mots de Clot, c'est au réel de leur activité qu'ils prêtent attention. Clot *et al.* écrivent en effet (2001, p.18) :

> *Ce qui se fait, et que l'on peut considérer comme l'activité réalisée, n'est jamais que l'actualisation d'une des activités réalisables dans la situation où elle voit le jour. […] De sorte que, selon nous, le réel de l'activité, c'est aussi*

> *ce qui ne se fait pas, ce que l'on cherche à faire sans y parvenir […], ce que l'on aurait voulu ou pu faire, ce que l'on pense pouvoir faire ailleurs.*

Le regard porté par les auditeurs sur le travail effectué n'appelle de notre part aucune remarque particulière. Celui qu'ils pensent devoir poser sur ce qu'ils n'ont au contraire pas fait, mérite en revanche d'être commenté. Il est en effet intimement lié à la peur que ces professionnels doivent épuiser, à savoir celle de ne pas avoir détecté une erreur qui pourtant existe, de ne pas avoir cherché aux bons endroits, ou de ne pas avoir assez creusé, là où il le fallait. Comme le dit un superviseur que nous avons suivi :

> *Le travail qu'on a accompli doit certes avoir été correctement réalisé, mais s'en assurer ne présente pas de difficultés. Dans notre métier, ce qui compte le plus, c'est ce qu'on n'a pas fait, là où on n'a pas été voir, car c'est ici que se trouvent les erreurs qui nous ont échappé, si bien sûr de telles erreurs existent. En bout de course, c'est donc cela qui doit appeler de notre part une attention particulière. Quels sont les risques que je n'ai pas couverts ? Pourquoi n'ai-je pas fait tel test ou tel test ? Pourquoi ai-je contrôlé dix montants et non pas quinze ? C'est ce genre de questions qu'on doit savoir se poser, ce genre de choses qu'on doit être en mesure de se justifier et de justifier aux autres, sans quoi notre opinion n'est pas une opinion lucide.*

Dans son propre langage, cet auditeur énonce l'importance en audit du principe éthico-écologique formulé par de Geuser (2005, p. 236), qui « *consiste à s'assurer que ce qui est* […] l*aissé de coté, ce qui est radicalement autre, pour reprendre la terminologie de Lévinas, dispose d'un statut, existe dans le système de gestion, et n'est pas considéré comme une externalité absolue* ». Au total, le regard que portent les commissaires aux comptes sur le réel de leur activité – réalisée et non réalisée – est donc essentiel. Il participe notamment des pratiques qui leur permettent de juguler, lors de la phase 3 du processus d'épuisement de la peur précédemment décrit, ce qui leur reste de crainte d'avoir pu se tromper. Mais la gestion qu'ils opèrent de leur état de fatigue tient aussi un rôle clé dans l'émergence de leur confort.

2.5. S'épuiser et se reposer : le rapport au corps

On peut lire et relire cent fois l'ensemble des écrits codifiant l'audit légal, on n'y trouvera rien qui permette de soupçonner l'importance du rôle joué par le corps dans la formation de l'opinion des auditeurs. Sur le sujet, la recherche, même critique, n'est d'ailleurs pas plus loquace. Comme si les commissaires aux comptes n'étaient que purs esprits. Or,

nous l'avons vu, c'est bien en déplaçant et en posant leur corps que les auditeurs arrivent à sentir et à comprendre leurs situations de travail. Le corps, autrement dit, est en audit comme ailleurs, nécessaire à la cognition. Comme le souligne de Geuser (2005, p.77) :

> *[…] les anthropologues et les philosophes […] [nous apprennent que le corps est le lieu] de la compréhension. […] Le Breton (1999) dans sa synthèse sur le corps, rappelle que le sens est « la perception sensorielle et affective d'un homme dans une trame sociale » (p.188). Le mot sensoriel rend alors explicite la nécessaire médiation par le corps de la perception. Au-delà même de la perception, le corps est ce qui permet de dépasser (en vitesse) « le cogito dans le quotidien » (Le Breton, p.188), ou pour le dire plus simplement, de faire beaucoup de choses sans même y penser. Bourdieu résume joliment cette compétence du corps, en signalant que la véritable expertise n'est pas de savoir les choses par cœur, mais pas corps.*

Il arrive certes de voir, sur certains prospectus institutionnels, des commissaires aux comptes faits de chair et de sang. Mais sous quels traits apparaissent-ils alors ? Ils sont généralement jeunes, vêtus de costumes ou de tailleurs impeccables, physiquement beaux et athlétiques, et semblent toujours au sommet de leur forme physique. Fiabilité, dynamisme, combativité, succès : telles sont les qualités que peuvent inspirer ces icônes. Au Canada, au moment où écrivons ces lignes, l'ordre des (CA) Comptables Agréés, formateur des auditeurs du pays, titre certaines de ses brochures « *Les indispensables CA, super héros du monde des affaires* ». On y voit plusieurs individus dotés des attributs que nous venons de recenser, dans des postures dignes de personnages de mangas ou de Marvel Comics, et dont le corps est manifestement capable de toutes les prouesses. Bref, les auditeurs sont présentés comme des acteurs ignorant la fatigue, celle-ci, se dit-on, ne pouvant que nuire à la qualité de leur travail. On ne saurait être, cependant, plus loin de la vérité : non seulement les auditeurs exercent un métier fatigant (2.5.1.) et doivent en conséquence savoir se reposer (2.5.2.), mais la fatigue compte en audit pour beaucoup dans la construction du confort (2.5.3.).

2.5.1. L'audit, un métier fatiguant

La lecture des quinze pages qui précèdent devrait suffire à nous en convaincre : la pratique de l'audit légal est une pratique fatigante, voire épuisante. Se rendre dans la société auditée, en région parisienne, c'est affronter la cohue du bus ou du métro, les embouteillages, les klaxons, les insultes, manquer la sortie de l'autoroute et se perdre en

banlieue. Aller en Province, c'est se lever aux aurores, passer prendre un véhicule de location, rouler de longues heures, ou bien goûter aux joies des aéroports bondés, des vols retardés, des files pour enregistrer ses bagages, qui peut-être seront égarés.[98] Dans tous les cas, on doit transporter avec soi son ordinateur, de nombreux dossiers, tous les outils nécessaires pour remplir ces derniers, et traîner ainsi de lourdes valises jusqu'à destination. Arrivé sur place, on découvre parfois des zones industrielles et des bâtiments auxquels on n'avait pas forcément rêvé. Quand on n'a pas de chance, il vente, il pleut, on marche dans une flaque d'eau, et l'on soupire, comme l'un des stagiaires que nous avons suivi : « *Engagez-vous qu'ils disaient* ! ». Dès qu'on franchit la porte de l'entreprise, il faut toutefois s'efforcer de paraître « frais et dispo » (on transpire pourtant dans ses vêtements, et le moral n'est pas toujours au beau fixe). Puis on passe son temps à ajuster les outils prescrits pour les rendre opérationnels, à revenir mille fois sur le travail accompli, sur celui qu'on n'a pas fait, et à s'occuper de bien d'autres choses encore dont nous allons bientôt parler (chapitre 6). Le tout se fait évidemment au pas de course, jusqu'à seize heures ou même plus par jour, y compris le week-end. Qui, dans ses conditions, pourrait être épargné par la fatigue, physique, nerveuse, mentale ? De fait, lorsqu'il se fait tard, que la mission touche à sa fin, ou que la saison est bien entamée, les auditeurs portent les stigmates de l'usure biophysiologique : ils ont les traits tendus, se tiennent la tête, plissent les yeux, étouffent maints bâillements, etc.

2.5.2. Des plages de repos nécessaires

Les commissaires aux comptes doivent pourtant tenir la distance, entretenir dans la durée ce que leur vigilance doit à leur santé, et s'octroyer pour cela quelques pauses, savoir décompresser. Ainsi peut-on les observer, lorsqu'ils arrivent le matin et de temps à autre dans la journée, aller prendre un café. Le temps du café est un temps de repos mais aussi d'absorption d'excitant, qui recharge donc doublement les batteries (bien des d'auditeurs disent « *carburer au café* »). La machine à café est cependant un espace public, qui ne permet pas un total relâchement. Aussi est-ce en salle de travail, porte fermée, que les commissaires aux comptes peuvent le plus se relaxer. Ils s'y étirent, s'y massent le cou,

[98] La plupart des auditeurs, pour s'éviter ce genre de déconvenues, ne prennent toutefois que des bagages à main, qui leur font gagner un temps précieux, et beaucoup d'énergie.

s'y frottent les globes oculaires. Certains se livrent à de mini exercices de respiration, « tombent » leur veste, desserrent leur nœud de cravate. D'autres ôtent brièvement leurs chaussures pour se détendre un instant les pieds, et ce peut être alors pour leurs collègues un prétexte à plaisanter. L'humour s'invite en effet souvent dans les équipes d'audit où la convivialité tient une place importante. Cela n'a rien d'anecdotique. Pouvoir rire dans ce métier est en effet capital. Comme le souligne le sémioticien Bakhtine (1984, p.354, cité par Clot, 1995, p.27) :

> *Le sérieux alourdit les situations sans issues, le rire s'élève au dessus d'elles. […]. Tout ce qui est authentiquement grand doit comporter un élément de rire, au risque de devenir menaçant, effrayant ou grandiloquent et, en tout cas, limité. Le rire donne le feu vert, fait la voie libre.*

La situation d'audit, nous l'avons montré, est bien une situation sans issues (nous l'avons qualifiée d'« impossible »). Le rire permet aux auditeurs de « s'élever au dessus d'elle », de s'affranchir des tensions qui la caractérisent. Il serait ici malheureusement trop long de développer ce point. Nous le ferons en d'autres lieux.

2.5.3. Fatigue, repos et confort

Parvenir à adopter dans la durée les attitudes contradictoires que nous venons de mettre en lumière demande donc aux auditeurs d'accepter la fatigue, sans négliger le repos. De ce point de vue, celle-ci et celui-là constituent, en audit légal, deux conditions du travail bien fait. Mais il y a plus. Dans les instants qui précèdent l'émission d'une opinion, le couple fatigue-repos joue, nous semble-t-il, un rôle crucial. Comme nous l'avons vu, il subsiste, au début de la phase 3 du processus que nous avons décrit, un reliquat de peur difficile à juguler. Un auditeur peut en effet toujours avoir manqué une erreur grave sans s'en apercevoir, et sa crainte d'être passé à côté devrait donc être inextinguible. Aussi l'éradication de cette dernière ne peut-elle résulter que de mécanismes « inconscients ». Selon nous, l'un de ces mécanismes est de nature « corporelle » : un auditeur finit par considérer que son travail est achevé quand il a fait son maximum, et qu'il n'en peut plus. C'est la fatigue – physique, nerveuse et mentale – qui le conduit à « lâcher prise » ; la fatigue et l'aspiration au repos. Un assistant nous dit par exemple :

> *Je décide de soumettre mon travail à la revue du CM quand j'en ai plein le dos, quand je suis revenu « x » fois sur mes contrôles et que tout me semble OK. A un moment, il faut bien se jeter à l'eau. C'est un peu comme quand on*

> *écrit une lettre de motivation. On la lit et la relit pour être sûr de ne laisser aucune faute d'orthographe, mais au bout d'un moment, on a les yeux complètement explosés, on est fatigué, et c'est là qu'on finit par décider de la poster. On se dit qu'on a suffisamment travaillé dessus, que ça doit être bon comme ça.*

Ainsi l'épuisement final de la peur n'est-il pas un phénomène purement cognitif, ni même simplement cognitif et émotif : il tient aussi du physiologique. C'est entre autres le sentiment du repos mérité qui assure le passage du pré-confort au confort. Émettre une opinion, c'est devoir se « *jeter à l'eau* », et ne plus en pouvoir aide à franchir le pas.

3. Le rendez-vous des épuisements

Épuiser leur peur pour pouvoir rendre leur opinion demande donc aux auditeurs d'adopter de nombreuses attitudes contradictoires, que nous n'avons, du reste, pas encore toutes identifiées. De façon synthétique, il s'agit pour les commissaires aux comptes d'arriver, dans le délai d'une mission, à faire coïncider différentes formes d'épuisement. Lorsqu'ils doivent émettre leurs conclusions, il leur faut ainsi avoir pu épuiser, au sens de saturer, les espaces pertinents de l'entreprise à auditer, le temps dont ils disposaient, certains des modes d'usage des outils à utiliser, le réel de leur activité, et être eux-mêmes allés jusqu'au bout de leurs forces (sans pour autant compromettre leur santé, bien que cela puisse aussi arriver). Les termes d'épuisement et de saturation sont certes forts, sans doute trop, mais ils permettent, nous semble-t-il, de percevoir la manière dont les auditeurs parviennent à éprouver du confort. De ce point de vue, peut-être y aurait-il un parallèle intéressant à faire entre la manière dont ils construisent leur opinion et celle que Glaser et Strauss (1967) proposent aux chercheurs pour faire naître une théorie.[99]

[99] Ceci n'est bien sûr qu'une intuition, fondée sur le fait que le concept de saturation tient chez Glaser et Strauss (1967) une place importante.

Section 4.
De la peur à la souffrance : le spectre des mécanismes de défense

Nous avons pour l'instant vu dans l'épuisement de la peur des auditeurs légaux un enjeu d'efficacité. Mais épuiser leur peur de passer à côté d'une erreur grave est aussi, pour ces professionnels, une question de santé. Si l'inquiétude qu'ils ressentent n'est pas en elle-même invivable, elle peut toutefois aisément le devenir : se doubler de souffrance (1.). Or, comme le montre la psychodynamique du travail, qui dit souffrance dit mécanismes de défense (destinés à faire taire cette dernière), qui dit mécanismes de défense dit perte d'intelligence, et qui dit perte d'intelligence dit risque de non qualité (2.).

1. De la peur à la souffrance

Deux facteurs principaux peuvent selon nous conduire les auditeurs à ressentir de la souffrance : le manque de moyens d'une part (1.1.) et le manque de reconnaissance d'autre part (1.2.).

1.1. La souffrance due au manque de moyens

Épuiser leur peur, nous venons de le voir, est pour les commissaires aux comptes difficile. Ce n'est jamais gagné d'avance. Adopter les attitudes contradictoires que nous avons recensées dans la section précédente nécessite des moyens. Lorsqu'ils en manquent ou craignent de pouvoir d'en manquer, les auditeurs vivent une situation douloureuse. La peur qu'ils éprouvent n'est plus simplement celle de se tromper, mais celle de ne pas pouvoir épuiser cette peur première. Ils ressentent autrement dit une peur « au carré » qui, elle, les fait souffrir. Ils voient en effet arriver le moment où ils devront rendre leur opinion, alors même qu'ils n'auront pu aboutir au confort ; le moment où ils devront certifier la véracité des états financiers, en étant pourtant encore habités par le doute ; le moment où il leur faudra donc commettre ce contre quoi ils sont censés lutter, à savoir un mensonge ; le moment, bref, où ils auront à faire face à l'absurde, à la perte de sens. Nous avons par exemple avec un superviseur le dialogue suivant (celui-ci est certes un peu long mais intéressant et nous le reproduisons donc dans son intégralité) :

> Nous *: Qu'est-ce qui génère de l'angoisse en audit ? Pas du petit stress, mais de l'angoisse.*
>
> Le superviseur *: Ce qui génère de l'angoisse, c'est de ne pas être sûr de pouvoir dérouler le programme qu'on s'est fixé dans les temps […] ou de ne pas pouvoir collecter l'ensemble des informations qui doivent permettre de conclure […]. Parce que rester sur des incertitudes, ce n'est jamais bon. […].*[100]
>
> Nous *: Donc quand il subsiste des incertitudes, il faut trouver un moyen pour qu'elles se transforment en certitudes ? Ce peut être parfois juste une question de style, non ?*
>
> Le superviseur *: Oui, mais c'est là où je trouve que les choses ne sont pas admissibles. C'est binaire. C'est oui ou c'est non. Ce n'est pas entre les deux. On peut conclure ou on ne peut pas conclure.*
>
> Nous *: As-tu l'impression que parfois, on ne puisse pas conclure… et qu'on conclue quand même ?*
>
> Le superviseur *: Oui, en enrobant. Par des formules de style, en effet. Et je pense que c'est surtout ça qui cause du stress. […] Quand j'étais assistant, [mon angoisse était différente] ; c'était : vais-je pouvoir comprendre et traiter l'ensemble des informations qu'on me donne ? Quel lien vais-je réussir à faire entre les choses ? Vais-je pouvoir m'en sortir ? […] Je me souviens des rêves que je faisais à l'époque : j'étais noyé sous une masse de documents. Il y avait sur mon bureau un monceau de pièces justificatives, et je ne savais plus où était l'information. J'en rêvais !*

La souffrance due au manque de moyens ressort bien des propos de cet auditeur. Lorsqu'il était débutant, c'est l'expérience qui lui faisait défaut, et son angoisse, que les rêves de noyade qu'ils faisaient traduisent bien, résultait de sa peur de ne pas être techniquement à la hauteur. Cette peur-là n'était pas celle de se tromper, mais celle de ne pas « s'en sortir » : celle de ne pas pouvoir calmer sa peur de passer à côté d'une erreur grave. Désormais superviseur, il connaît encore une telle peur « au carré », mais pour des raisons différentes. Les moyens dont il manque ne sont plus d'ordre technique : ce sont le temps et les informations qui peuvent lui faire maintenant parfois défaut. Comme il le souligne, il lui arrive de rester avec des incertitudes, alors même qu'il se trouve dans l'obligation de conclure. Quand c'est le cas, il avoue avoir parfois recours à des « *formules de style* » pour masquer les zones d'ombre qu'il n'a pu éclairer, affirme cependant qu'il trouve cela « *non admissible* », et que devoir le faire, « *c'est surtout ça*

[100] Ce que nous coupons ici a déjà été cité en page 169 de la présente thèse.

qui cause du stress ». Son visage et le ton de sa voie témoignent de sa souffrance : celle de devoir, de temps à autre, consentir au mal, d'être poussé à son « *corps défendant dans cet univers morbide de la faute dont la psychopathologie du travail est coutumière* » (Clot *et al.*, 2001, p.12).

1.2. La souffrance due au manque de reconnaissance

C'est précisément à la psychopathologie devenue psychodynamique du travail, que nous allons maintenant nous référer pour comprendre le second facteur pouvant causer aux auditeurs de la souffrance. Selon Dejours (1993, p.228), nous l'avons déjà vu, travailler, c'est s'affronter au réel, défini comme ce qui résiste. Tout travail constitue donc une forme d'épreuve et possède sa part de pénibilité. Sur cette base, de deux choses l'une : soit le travail accompli est reconnu, et la souffrance qu'il a causée trouve alors à se changer en plaisir (on sait pourquoi on s'est donné du mal) ; soit il ne fait au contraire l'objet d'aucune reconnaissance, et ladite souffrance « *ne peut plus que s'accumuler et engager le sujet dans une dynamique pathogène* » (1993, p.230). Nous avons suffisamment montré dans la section précédente combien la pratique de l'audit pouvait être épuisante, pour ne pas revenir sur le sujet, et conclure que, faute de reconnaissance, la souffrance qu'elle occasionne menace de nuire à la santé des auditeurs. Face à une telle menace, précise la psychodynamique du travail, les individus ne restent cependant pas inactifs : ils développent des mécanismes de défense qui agissent comme des « *antalgiques* » (Dejours, 2005, p.68), leur permettant de ne point trop souffrir.

2. Le spectre des mécanismes de défense

Ces mécanismes trouvent cependant leur efficacité dans le déni du réel qu'ils organisent, et leur effet n'est donc pas que positif. Comme le souligne Dejours (2000), ils « *nuisent à l'intelligence aux deux sens du terme : capacité de penser et de raisonner d'une part, compréhension du monde d'autre part* » (p.21), et « *ce rétrécissement de la capacité de penser se révèle […] comme le moyen électif d'engourdir le sens moral* » (p.22). Quand faute de moyens, il est impossible aux auditeurs d'épuiser leur peur, ou que la peine qu'ils se donnent ne rencontre que trop peu de reconnaissance, il est alors probable qu'ils parviennent au confort, pour s'éviter une souffrance pathogène, aux moyens de

mécanismes de défense plutôt qu'en toute lucidité. En reprenant les propos de Louis Le Guillant, fondateur de la psychopathologie du travail (1984, cité par de Geuser, 2005, p. 250), nous pourrions dire que pour eux, « *la tentation pourrait devenir invincible de ne plus penser, car c'est le seul moyen de ne pas souffrir* ». De fait, nous les avons observés, au cours de notre enquête, mettre en œuvre diverses stratégies élémentaires, dont l'ensemble constitue le spectre – comme éventail et comme danger – des mécanismes de défense en audit. Nous recourons ici au terme de stratégie car celui-ci est employé par Dejours. Il faut toutefois garder en tête qu'il s'agit là de manœuvres qui ne peuvent être efficaces que parce qu'elles sont utilisées de manière non consciente, ce qui ne signifie pas que les auditeurs en ignorent l'existence, puisque certains ont été capables de nous en parler avec beaucoup de recul. Il y a d'une part la stratégie du survol (2.1.), d'autre part diverses stratégies de justification (2.2.), et enfin, une stratégie de détachement (2.3.).

2.1. La stratégie du survol

La stratégie du survol consiste à opérer un audit le plus superficiel possible, à ne rien tester sur les zones de comptes hâtivement considérées comme non risquées, à ne surtout pas trop approfondir les autres, mais à faire bien le peu qui est effectué. Un superviseur nous dit ainsi :

> *Cette année, nous avons eu un gros problème de ressources en janvier. Certains managers ne se sont retrouvés qu'avec un assistant débutant sur leurs dossiers. On n'est donc passé que sur les sections à risques, rapidement, et le reste a été laissé de côté. […] En ce qui me concerne, je suis serein sur ce que j'ai vu, mais c'est vrai, uniquement sur ça. Ensuite, c'est tout le problème : on ne voit que la partie émergée de l'iceberg. Je suis capable de dire que ce qui a été fait a été correctement fait, mais… […] Dès qu'on creuse un peu, ça suppose qu'on mette les mains dans le cambouis. Il y a deux choses qui peuvent nous freiner dans cette démarche. Un, c'est : est-ce que je vais comprendre tout ce qu'on va me dire ? Et deux, c'est : est-ce que je vais pouvoir en tirer quelque chose ? Tu ne le sais jamais d'avance, et dans le doute, s'abstenir. Donc la première priorité : tu fais les tests de base, ce avec quoi tu es le plus à l'aise. […] De toute manière, moins on remonte de problèmes, mieux les gens se portent. Pas de problèmes, pas de vagues, ok, tout roule ! Dès qu'on soulève un problème, c'est la galère : il faut le comprendre, le traiter, savoir si ça a une implication comptable, et si ça en a une, il faut déployer les procédures, mais le truc, c'est que le temps n'est pas extensible…*

Des propos de cet auditeur, il ressort clairement que le manque de moyens peut conduire les commissaires aux comptes à survoler leurs missions. Quand les délais sont trop courts, creuser, « *soulever un problème* », c'est risquer de ne pas avoir le temps ou les capacités (« *est-ce que je vais tout comprendre* ») de le traiter correctement, donc de rester avec des doutes. Dans ces conditions, il vaut mieux ne « *passer que sur les sections à risques, rapidement, et laisser le reste de côté* » ; ne faire « *que ce avec quoi on est le plus à l'aise* ». On est ainsi certain « *d'être serein sur ce qu'on a vu* », de garder l'impression qu'il n'y a « *pas problèmes, pas de vagues, que tout roule* », et de gagner ainsi un confort facile.

2.2. Les stratégies de justification

Les stratégies de justification ont pour but de justifier le survol tout juste décrit, pour qu'il n'apparaisse pas comme tel. Elles permettent notamment aux auditeurs de s'auto-persuader, au moyen d'arguments fallacieux, qu'ils ont bien fait de ne pas faire ce qu'ils n'ont pas fait. C'est par exemple, dans l'extrait qui précède, le « raisonnement » qui consiste à se dire que ce qui n'a pas été effectué n'aurait de toute manière rien apporté d'utile, simplement parce qu'on n'est pas sûr du contraire (« *dans le doute, s'abstenir* »). La confiance accordée à certains audités ou à certains comptes peut, dans cet esprit, n'être également qu'un mécanisme de défense : ne servir qu'à rationaliser *a posteriori* la non vérification d'une opération donnée. De manière intéressante, on voit aussi que l'inobservabilité par les auditeurs eux-mêmes de la qualité de l'audit, identifiée plus haut comme un facteur de peur, peut réciproquement alimenter les stratégies de lutte contre la souffrance : les commissaires aux comptes conservent en effet toujours la possibilité de supposer, quand cela les arrange, que les erreurs qu'ils n'ont pas trouvées n'existent pas ; celle de faire, en quelque sorte le pari de Pascal à l'envers. Quelques auditeurs à qui nous avons demandé pourquoi ils n'avaient pas testé tel ou tel montant ont également avancé une « excuse » de nature juridique : « *nous n'avons qu'une obligation de moyens* ». Un moyen, pour eux, de se dédouaner à leurs propres yeux.

Mais la plus grosse pourvoyeuse de justifications est la méthodologie dont nous retrouvons ici la fonction ataraxique. Certains individus y font une référence générale. Pourquoi ont-ils bien fait leur travail ? Parce qu'ils ont appliqué la démarche formelle « *dans ses grandes lignes* ». D'autres en utilisent, à des fins similaires, certaines

techniques. Quelques acteurs que nous questionnons sur ce qu'ils n'ont pas contrôlé nous répondent ainsi de manière laconique : « *En audit, on procède par sondages* ! », ou encore « *c'est ça, l'approche par les risques* ». Cette façon de réduire dans le discours leur pratique à l'un de ses « outils » officiels, ceci dans le but de ne pas avoir à réfléchir à ce qui n'a pas été fait, est bien sûr de nature défensive. Il est de même frappant de constater que si, comme nous l'avons vu, le seuil de signification est souvent ignoré en début de mission, il regagne, en fin d'intervention, une soudaine légitimité : quand le temps vient à manquer, il ne constitue plus seulement le montant « significatif » aux yeux des actionnaires, mais aussi ce qui donne, au fait de ne pas tout voir, une *signification* à ceux des auditeurs ; une justification. Nous retrouvons ici le principal résultat de la recherche de Fischer (1996), qui montre que les nouvelles technologies d'audit ne sont utilisées selon le « mode d'emploi » prévu par leur concepteur, que lorsque les auditeurs n'ont plus le temps de faire autrement. Fischer ne l'interprète pas ainsi, mais ce type d'utilisation des techniques prescrites est selon nous constitutif d'une stratégie de lutte contre la souffrance.

L'emploi ataraxique de la méthodologie ne chasse cependant une souffrance que pour en faire naître une autre. Ceux qui choisissent en effet d'y avoir recours affirment, peut-être d'abord sans y penser, ne faire finalement qu'obéir à la technologie, et cet aveu déshumanisant ne peut qu'être douloureux. Dans le discours au moins, si ce n'est pas dans les faits, ces individus se robotisent. Nous voyons que la crainte exprimée par Francis (1994) de voir les auditeurs se transformer en « outils » de la méthode – crainte qui n'est autre que celle du déterminisme technologique – est à prendre au sérieux, mais nous pensons qu'elle doit être pensée en rapport avec le thème de la santé.

2.3. La stratégie du détachement

Le mécanisme de défense le plus efficace et le plus naturel à long terme est toutefois le détachement. La meilleure façon de ne pas souffrir est en effet de renoncer au désir au bien faire et c'est fatalement ce qui finit par se produire quand le travail n'est jamais que souffrance. L'auditeur détaché qui demeure à son poste est un véritable danger pour le cabinet. Heureusement pour ce dernier, les démissions ne tardent jamais à arriver, car le marché raffole des jeunes commissaires aux comptes.

Pour conclure cette section, il nous semble intéressant de revenir une fois de plus sur l'article de Pentland (1993). Celui-ci n'offre pas, selon nous, une théorisation de l'audit en lui-même, mais de la forme mécanisée que prend cette pratique sous l'effet des mécanismes de défense. La description du travail des auditeurs qu'il nous offre ne fait en effet apparaître que les aspects mécaniques de l'exercice du métier : la conduite de la mission y est comparée à celle d'un rituel lui-même théorisé comme suite d'opérations répétitives. La conduite de ce rituel semble procurer automatiquement aux auditeurs du confort. Ce confort gravit enfin mécaniquement les échelons hiérarchiques de l'équipe. Même l'émotion, donc, au centre de l'article, n'a rien d'une émotion humaine. Les humains eux-mêmes, les auditeurs, se comparent à des machines (p.614), et par définition, celles-ci ne ressentent rien (si ce n'est un confort de supermarché), et ne souffrent pas. C'est selon nous la raison pour laquelle Pentland ne voit que le confort aisément gagné, sans distinguer la peur pourtant bien plus essentielle au métier : il observe des sujets pétrifiés en même temps que protégés par leurs stratégies défensives.

Conclusion du chapitre 5

Tout au long de leurs missions, les auditeurs ressentent pour beaucoup une certaine forme de peur. Selon nos analyses, cette peur est celle de passer à côté d'une erreur comptable significative, et deux facteurs en sont la cause : le caractère tout à la fois impossible et essentiel de la mission d'audit, et le désir présent chez la plupart des auditeurs d'effectuer un travail de qualité.

Si la peur éprouvée par ces professionnels caractérise leur vécu, elle est avant tout l'objet essentiel de leur travail, ceci pour deux raisons : elle en est tout d'abord le moteur principal et représente ainsi une ressource à cultiver ; elle est aussi le contraire du confort, et doit être à ce titre peu à peu épuisée. Accomplir une mission d'audit consiste ainsi à adopter à l'égard de cette peur une attitude contradictoire : la maintenir active le plus longtemps possible, mais chercher dans le même temps à s'en défaire progressivement.

Pour se maintenir inquiets lorsqu'ils risquent de ne plus l'être assez, les auditeurs utilisent un certain nombre de techniques inventées par leurs soins. Nous en avons fourni cinq exemples marquants, qui montrent l'ingéniosité dont ils sont capables pour entretenir leur crainte de se tromper.

Pour épuiser leur peur, les commissaires aux comptes déroulent un processus composé de trois phases. Présenté de manière schématique, ce processus peut sembler de mise en œuvre aisée, mais celle-ci est pourtant toujours ardue, en ce qu'elle demande aux auditeurs d'adopter, dans les rapports qu'ils entretiennent avec les composantes de leur situation de travail, des attitudes contradictoires, comme par exemple avec l'espace, le temps, les techniques officielles, leurs propres travaux et leur corporalité. Présenter ces attitudes nous a permis d'analyser certaines dimensions importantes en audit mais peu discutées dans la littérature.

L'épuisement de la peur des auditeurs légaux n'est cependant pas qu'un enjeu d'efficacité : épuiser leur peur de passer à côté d'une erreur grave est aussi, pour ces professionnels, une question de santé. Si l'inquiétude qu'ils ressentent n'est pas en elle-même invivable, elle peut toutefois aisément le devenir : se doubler de souffrance. Tel est le cas lorsque les commissaires aux comptes manquent de moyens ou de reconnaissance.

Or, comme le montre la psychodynamique du travail, qui dit souffrance dit mécanismes de défense (destinés à faire taire cette dernière), qui dit mécanismes de défense dit perte d'intelligence, et qui dit perte d'intelligence dit risque de non qualité. Efficacité et santé ont ainsi, en audit plus encore peut-être que dans bien d'autres métiers, parties liées, à tel point qu'on pourrait imaginer estimer la qualité des services d'un cabinet à l'aune de son taux de morbidité. La problématique sanitaire que soulève cette interdépendance est, sans grande surprise, totalement négligée par le corpus de règles censées garantir la compétence des commissaires aux comptes. De façon plus étonnante, elle n'a pas encore été véritablement traitée par les chercheurs critiques du domaine, dont les plus virulents préfèrent, il est vrai, accuser les auditeurs du pire plutôt que de risquer d'en faire des victimes. Sans être en mesure de prouver ce que nous avançons, nous sommes pourtant prêt à gager que bien des échecs d'audit font écho à des problèmes de santé. Il pourrait être ainsi intéressant de compléter l'équation de l'auditeur de la manière suivante, en écrivant : RA = RI x RC x RND x RS, où RS serait au choix le risque de santé ou de souffrance, qui pourrait lui-même se décomposer en RS = RMM x RMR, avec RMM pour « risque de manque de *moyens* » et RMR pour « risque de manque de *reconnaissance* ». Comme nous allons maintenant le voir, sur le terrain, ces moyens et cette reconnaissance sont octroyés ou refusés aux auditeurs par les audités.

Chapitre 6

Savoir transformer l'audité en un client : un enjeu d'efficacité et de santé, une affaire de conception du métier

ꕥ ꕥ ꕥ

Qu'arriverait-il si l'on réussissait à trouver la formule de toutes nos volontés, et de tous nos caprices ? Ce serait découvrir de quelles lois ils procèdent et dépendent, comment ils se développent, à quelles fins ils tendent, suivant les cas. Nous aurions ainsi une véritable formule mathématique. Je suppose que l'homme cesserait alors immédiatement de vouloir. […] Mais il ne s'agit pas de cela. Le rôle de l'homme se réduirait tellement : une goupille dans un orgue […]. Et, même au cas où l'homme ne serait réellement qu'un instrument de ce genre, si on le lui prouvait de par les sciences naturelles, ou mathématiquement, même alors il ne deviendrait pas plus raisonnable, et commettrait à dessein quelque action hostile, uniquement par ingratitude, uniquement pour ne point démordre de ses idées. Et si les moyens lui faisaient défaut, l'homme inventerait la destruction et le chaos, imaginerait je ne sais quels maux, et n'en ferait, en définitive, qu'à sa tête. Il répandra la malédiction sur le monde ; et, comme il est le seul à pouvoir maudire (privilège qu'il possède, et qui, plus que tout, le distingue des animaux), il parviendra peut-être, grâce à cette seule malédiction, à satisfaire son désir : se convaincre qu'il est un homme, et non une simple touche d'ivoire.

Dostoïevski, *Dans mon souterrain*, 1960, pp.54 et pp.58-59.

L'audit légal, nous l'avons vu, trouve son origine dans la méfiance que les lecteurs de comptes éprouvent à l'égard des audités : les dirigeants et les comptables d'entreprises ont à produire des états financiers réguliers, sincères et fidèles ; faute de compétence ou d'éthique, ils peuvent ne pas s'acquitter correctement de cette tâche ; les auditeurs ont pour mission d'en juger, et tout est fait pour que ceux dont ils vérifient le travail ne puissent leur faire obstacle. En vertu des règles d'indépendance, les commissaires aux comptes ne sauraient ainsi normalement travailler au contact d'individus susceptibles de les corrompre ; de par la loi, ils jouissent sur le terrain d'un pouvoir d'investigation presque sans limites ; face à des interlocuteurs trop récalcitrants, ils peuvent invoquer le « *délit d'entrave* » et brandir la menace du refus de certifier.

Lorsque les auditeurs arrivent en mission, la « question » des audités est donc théoriquement déjà réglée. Ces derniers sont présumés neutralisés, transformés en dociles fournisseurs d'informations. Ils sont autrement dit pensés comme extérieurs au périmètre de l'intervention. Afin de rester indépendants, les commissaires aux comptes sont certes supposés devoir les maintenir à distance, mais ceci n'est apparemment pas de nature à poser de difficultés, et pour le reste, la construction de l'opinion d'audit n'est semble-t-il qu'une affaire purement technique.

De fait, les normes d'exercice professionnel et les méthodologies développées par les cabinets font presque totalement abstraction des acteurs contrôlés. La situation de travail qu'elles modélisent, et dont elles sont censées garantir la maîtrise, est une situation sans audités, ou du moins sans audités ne serait-ce qu'un peu « problématiques ». On comprend évidemment pourquoi : l'hypothèse d'un audité à la fois capable et désireux de résister ne permettrait pas aux législateurs, aux normalisateurs, et aux administrateurs des cabinets, de codifier, comme ils s'évertuent à le faire, l'exercice de l'audit légal ; elle ferait exploser toute la belle mécanique qu'ils élaborent dans leurs bureaux. Pour le dire autrement, le paradigme taylorien dans lequel s'inscrivent les efforts de codification du commissariat aux comptes, ne reconnaît pas l'irréductibilité de la logique du vivant ; il repose sur le postulat d'un homme non « opposable ».

Sur le terrain pourtant, les audités ont toujours la possibilité, s'ils le souhaitent, de perturber impunément le cours de la mission d'audit. Pour affirmer leur liberté, ils ne sont nullement condamnés à ne faire que « *maudire* » les auditeurs ; ils sont tout à fait à même de ne pas se laisser faire ; leur pouvoir de nuisance est énorme. Comme toute personne humaine, ils sont en outre désireux d'exister, et refusent de voir leur rôle réduit à celui d'une « *goupille dans un orgue* ». Qui veut les forcer à coopérer ne peut ainsi espérer de leur part que « *quelque action hostile* ». De ce fait, comme nous le verrons, les transformer en clients de la mission d'audit constitue pour les commissaires aux comptes une obligation implicite : un enjeu d'efficacité et de santé (section 1.). Afin d'y parvenir, ces professionnels adoptent divers modes opératoires, mais beaucoup jugent toutefois la chose impossible (section 2.). Développer un tel savoir-faire nécessite en effet de mener une réflexion de fond sur le travail des comptables et sur celui des auditeurs, à laquelle ces derniers sont insuffisamment conviés. Nous verrons pourquoi (section 3.).

Section 1.
Transformer l'audité en un client : un enjeu d'efficacité et de santé

Certains des textes qui régissent la pratique du commissariat aux comptes s'appliquent à faire de l'audité un acteur totalement inoffensif. A leur lecture, il est difficile d'imaginer que celui-ci puisse faire obstacle à la mission des auditeurs. Aussi ne peut-on qu'être surpris lorsqu'on accompagne ces professionnels sur le terrain. C'est en effet dans le domaine des relations auditeur-audité que le contraste entre la théorie et la pratique est sans doute le plus saisissant : sur le papier, l'auditeur est omnipotent, incorruptible, et ses interlocuteurs doivent passer sous ses fourches caudines s'ils veulent éviter les ennuis ; dans les faits, ceux-ci peuvent toujours, s'ils le désirent, nuire en toute impunité à la compétence (1.), à l'indépendance (2) et à la santé du commissaire aux comptes (3.). Leur pouvoir de résistance (Crozier et Friedberg, 1977) est énorme. Ce pouvoir ne poserait cependant nul problème si les membres des entités contrôlées étaient à la base demandeurs d'audit. Or, tel n'est pas le cas. De prime abord, ils perçoivent plutôt les auditeurs comme autant de trouble-fêtes potentiels (4.). S'ils veulent avoir une chance de travailler dans de bonnes conditions, ceux-ci doivent donc s'appliquer à modifier cette perception première. Transformer les audités en clients de leur intervention est en ce qui les concerne une obligation implicite. Pour eux, hors de l'audité-client, point de salut (5.).

1. Le pouvoir des audités : (1) nuire à la compétence des auditeurs

Pour être en mesure d'exprimer pleinement leur compétence, les auditeurs doivent disposer de toutes les informations utiles à leurs contrôles. Aussi la loi leur confère-t-elle, nous l'avons vu, un pouvoir d'investigation presque sans limites, auquel les audités ne sauraient en théorie se soustraire impunément. En pratique toutefois, ces derniers peuvent toujours, sans risquer la moindre sanction, gêner la collecte et le traitement des données auxquels les commissaires aux comptes doivent procéder. Un superviseur nous dit par exemple à ce sujet : « *C'est clairement l'une de nos principales difficultés. Pour nous, obtenir l'information, c'est l'obtenir du client, et celui-ci a dans ce domaine de multiples moyens de nous poser problème.* » Ce sont ces moyens-là que nous souhaitons ici

documenter. Selon nos analyses, les audités les tirent de la maîtrise qu'ils possèdent sur le terrain de l'espace (1.1.), et du temps (1.2.).

1.1. Les audités, maîtres de l'espace

Dans le chapitre précédent, nous avons vu l'importance du rapport qu'entretiennent les auditeurs avec l'espace : pour collecter les informations nécessaires à leurs contrôles et constituer leurs dossiers de travail, ces professionnels ont à se déplacer et à se poser. Or, comme nous l'avons précisé, l'audit se pratique principalement au sein des entités contrôlées, et non dans les bureaux des cabinets. Autrement dit, le terrain dont on parle quand on parle d'audit de terrain, est celui des audités : il est leur domaine, ils en ont la maîtrise, et ceci leur fournit bien des moyens de gêner le travail des commissaires aux comptes.

1.1.1. L'attribution d'une salle handicapante

Pour commencer, ce sont les audités qui attribuent aux auditeurs leur salle de travail. Ces derniers n'ont pas le pouvoir de la réquisitionner. Ils peuvent bien sûr formuler certains vœux à son endroit, mais ils doivent finalement faire avec celle qu'on leur assigne, qui peut être très handicapante soit du fait de son emplacement (1.1.1.1.), soit du fait de son équipement (1.1.1.2.).

1.1.1.1. Les emplacements qui dérangent

Une salle de travail mal placée peut terriblement compliquer le travail des auditeurs, qui redoutent l'isolement, la promiscuité et les environnements bruyants.

Lorsqu'ils sont trop éloignés du bureau des audités, les commissaires aux comptes perdent en spontanéité de déplacement. Sur cinq des sept missions auxquelles nous avons participé, il fallait aux équipes d'audit environ quatre minutes pour rejoindre leurs interlocuteurs : trois d'entre elles en étaient séparées par plusieurs étages, et devaient souvent attendre les ascenseurs ; les deux autres étaient établies dans des bâtiments annexes, et avaient à traverser, pour rallier les services financiers, des espaces non couverts, parfois sous la pluie. Dans de telles conditions, remarque un chef de mission, « *tu réfléchis deux fois plutôt qu'une avant de quitter ton siège* ». Un assistant confirmé et un superviseur développent ce point :

Le fait d'être loin, c'est super embêtant. Ça freine à aller voir le client. Tu ne peux pas te déplacer à chaque fois que tu as besoin d'un éclaircissement ou d'une information. Ça prendrait trop de temps, ça serait trop fatiguant. Ce qui fait que tu bosses sur un problème, tu te dis, tiens, je dois penser à demander telle ou telle chose, mais tu n'y vas pas tout de suite, tu regroupes tes questions, et finalement, tu oublies plein de trucs. (Assistant confirmé)

Pour le bon déroulement d'une mission, il faut être complètement immergé. Pas forcément dans la même pièce que les comptables, ce n'est pas bon non plus, mais être vraiment tout près, pour qu'il n'y ait pas de barrière et qu'on puisse aller poser une question dès qu'elle nous vient à l'esprit. Quand ce n'est pas le cas, on perd en interactivité, et il y a des informations qui passent à la trappe, qu'on oublie de demander. Souvent aussi, la mission se passe bien parce qu'on sent les choses, qu'on est au milieu des gens. Beaucoup de points nous viennent à l'esprit parce qu'on est là, à un certain endroit, à un certain moment, au cœur de l'action. Quand on est isolé dans une annexe, on perd complètement ça, et on est finalement beaucoup plus « guidés » par le client que lorsqu'on est sur place, qu'on sent l'ambiance, qu'on entend parler les membres de l'entreprise. C'est très, très important. Malheureusement, il nous arrive assez souvent d'être éloignés de nos interlocuteurs. […]. Il y a plusieurs raisons à cela. Il y a d'abord les caractéristiques disons spatiales de l'entreprise dans laquelle on se trouve, comme sa taille par exemple. Bon ça, encore, on ne peut pas y faire grand-chose. Mais il faut bien dire aussi que, généralement, plus on est loin, mieux les clients se portent. Pour eux, toutes les excuses sont bonnes. Une fois par exemple, un directeur financier à qui je demandais une salle plus proche m'a répondu : « Ben, vous voulez être indépendants, oui ou non ?». Tu vois le genre. De toute façon, à la rigueur, ils n'ont pas besoin de se justifier. Ils sont chez eux après tout. La salle qu'ils te donnent, tu la prends. Tu n'as pas vraiment le choix. (Superviseur)

De son côté, l'assistant (premier verbatim) indique pourquoi le fait d'être loin des audités limite les déplacements : quand les trajets prennent trop de temps et génèrent de la fatigue, ils ne peuvent être multipliés. Il met aussi l'accent sur l'un des dangers d'une telle situation : les questions qui ne sont pas posées dans l'instant sont parfois oubliées. Le superviseur, quant à lui, reprend ce dernier point et le complète : en audit, dit-il, sentir les choses est capital, et ne peut se faire qu'au « cœur de l'action »[101] ; tenu à l'écart, un commissaire aux comptes ne voit finalement que ce qu'on veut bien lui montrer.

Dans les propos du superviseur, nous trouvons aussi quelques commentaires éclairants sur la marge de manœuvre des audités en matière de mise à distance. Tel qu'il

[101] On retrouve ici un point que nous avons souligné en chapitre 5.

le souligne, cette marge de manœuvre dépend des « caractéristiques spatiales » des entités contrôlées. Plus ces dernières sont grandes, plus les auditeurs peuvent y être facilement « isolés ». Dans le même ordre d'idées, nos observations nous conduisent à songer aux entreprises multi-sites, composées de petites sociétés dispersées, dont les comptes doivent être audités au sein du siège social du groupe, donc à distance ; aux organisations, de plus en plus nombreuses, qui externalisent la tenue de leur comptabilité dans les pays en voie de développement ; à celles, enfin, dont le service comptable est situé dans tel immeuble, la paie dans tel autre, l'usine ailleurs encore, etc. Dans tous ces cas, la collecte de données est évidemment rendue plus difficile. Par ailleurs, la manière dont le directeur financier cité dans l'extrait justifie l'isolement des auditeurs (« *Ben, vous voulez être indépendants, oui ou non ?*») est tout à fait savoureuse. On voit ici comment les audités peuvent parfois se saisir des règles de l'audit légal pour justifier certains de leurs agissements. Mais tel que cela est souligné, ces acteurs « *sont chez eux* », et s'ils peuvent avoir à argumenter leur refus d'octroyer aux commissaires aux comptes un bureau plus proche du leur, ils conservent toutefois, dans tous les cas, le dernier mot.

Toujours selon le superviseur, devoir travailler « *dans la même pièce que les comptables* » n'est ceci dit pas non plus l'idéal, loin s'en faut. Si l'isolement est pénible, l'extrême proximité peut l'être plus encore. En effet :

> *Dans de telles conditions, il est tout d'abord difficile de se concentrer. On est constamment dérangé par tout un tas de choses. Il arrive par exemple que le client sollicite sans arrêt notre attention. Je me souviens d'un cas où il nous abreuvait de blagues bien lourdes auxquelles on se sentait obligé de rire. Autre inconvénient : comme on est toujours observé, on ne peut pas se parler librement, je veux dire au sein de l'équipe. Quand les comptables sont tout à côté de toi, dire à ton assistant de faire attention à tel ou tel point, ça devient délicat : il faut ménager les susceptibilités. Tes collègues ne peuvent pas non plus te demander de l'aide sans passer immédiatement pour des bleus et perdre toute crédibilité. Et puis l'on ne veut pas déranger le service. Il faut donc se parler discrètement, par signes, par notes écrites. Mais évidemment, les « messes basses » peuvent être aussi mal interprétées. Ce qui fait que les relations avec le client, au lieu d'être facilitées par la proximité, deviennent plus difficiles au contraire.*

Difficulté à se concentrer, à communiquer au sein de l'équipe, nécessité de s'auto-surveiller pour maintenir intacte son image de professionnel : on voit bien ici la manière dont une trop grande promiscuité entre auditeurs et audités, peut affecter la compétence

des premiers. Comme l'écrivent Hubault et Bourgeois (2001) dans un ouvrage consacré à la relation de service, lorsqu'elle est excessive, « *la proximité est plus une pression d'une intimité* ». Le superviseur ajoute toutefois aussitôt : « *Ce genre de situation est très rare, heureusement. Cela ne se produit que dans les entreprises qui ne trouvent vraiment à nous caser nulle part ailleurs. Quand les comptables peuvent éviter de nous avoir sur le dos, ils ne se font pas prier.* »

Indépendamment de sa position par rapport aux audités, une salle peut enfin être située dans un environnement bruyant, nuisible au travail des auditeurs. Être installé dans une usine ou dans une zone de travaux, par exemple, ne facilite pas la réflexion. Nous renvoyons ici le lecteur aux descriptions saisissantes que Pentland (1993, p.616) a pu faire de telles situations. Une salle peut être ainsi mal placée pour de multiples raisons. Mais outre son emplacement, la qualité de son équipement importe aussi. Une autre variable sur laquelle peuvent jouer les membres des entreprises contrôlées.

1.1.1.2. Le manque d'équipements

Si les audités n'ont pas le droit de refuser aux auditeurs les informations demandées, ils ne sont pas, en revanche, contraints de les outiller au mieux, et peuvent très bien choisir de limiter leurs efforts en la matière. Lorsque tel est le cas, la tâche des commissaires aux comptes s'en trouve bien sûr compliquée. Une table de taille réduite ne leur permet pas de poser autour d'eux tous les documents et outils dont ils ont besoin. Dans une petite pièce où tout s'empile, il leur devient difficile de se mouvoir et de s'y retrouver dans le désordre qui s'installe. Des prises en nombre limité les obligent à travailler sur batterie à tour de rôle. L'inexistence d'une connexion internet les empêche de consulter facilement certaines données utiles à leurs travaux. Lorsqu'il n'y a pas de téléphone dans la pièce, ils ne peuvent vérifier si la personne qu'ils souhaitent voir est bien à son bureau, et doivent donc se déplacer sans savoir, quitte à revenir « *bredouille* ». Sans savoir même parfois où aller, faute d'explications suffisantes.

1.1.2. « Vous trouverez, ce n'est pas très compliqué »

Quand les auditeurs interviennent dans une organisation depuis un certain temps, ils ont appris à en connaître l'espace. En revanche, lorsqu'ils entreprennent une mission pour la première fois, ils pénètrent dans une terre inconnue, au sein de laquelle les premières

questions qu'ils se posent sont, comme nous l'avons déjà souligné, d'ordre spatial. Où se trouvent les informations dont ils ont besoin, qui les détient, dans quel bureau, quel itinéraire suivre pour s'y rendre ? Ils l'ignorent. De l'entreprise qu'ils contrôlent, ils ne possèdent pas la « carte », et seuls les audités peuvent au départ la leur fournir. Par là-même, ceux-ci disposent d'un moyen simple de désorienter ne serait-ce qu'un temps les commissaires aux comptes. Il leur suffit pour cela de livrer à ces derniers des indications imprécises, voire erronées. A ce propos, le récit du superviseur qui suit, colle parfaitement avec plusieurs de nos observations :

> *Sur les nouveaux dossiers, la première des choses que tu te demandes, c'est : où vais-je trouver l'information qu'il me faut ? Le savoir, c'est essentiel, mais pas toujours facile. Parfois, comme dirait ma grand-mère, les clients te font devenir chèvre. Certains répondent aux questions que tu leur poses, te racontent tout un tas de trucs, jusqu'à ce que tu t'aperçoives que ce ne sont pas les bons interlocuteurs, que tu n'es pas à la bonne place, qu'en fait, il n'y connaissent rien. Dans d'autres cas, tu demandes à l'un d'entre eux qui s'occupe de tel point spécifique, il t'envoie chez l'un de ses collègues, tu y vas, et celui-ci te dit que ce n'est pas lui qui traite de cela, mais un autre. Entre temps, tu as pu te perdre en route parce que l'itinéraire qu'on t'a indiqué était bidon ou approximatif. Quand tu finis par trouver la bonne personne, mais que ce n'est pas ton jour, elle te dit que le papier que tu cherches est dans son armoire, que tu n'as qu'à le prendre toi-même, que tu dois faire comme chez toi. Tu ouvres donc l'armoire en question, évidemment énorme, évidemment pleine à craquer, et tu découvres un bazar que tu pensais impossible. Tu te retournes, livide, tu voudrais la supplier de t'aider, mais manque de pot, elle s'apprête déjà à sortir. Et là c'est le coup de grâce ; elle te dit avec le sourire : « vous trouverez, ce n'est pas très compliqué ! »*

1.1.3. Les « règles de la maison »

« *Faites comme chez vous* ! » Évoquée dans le verbatim qui précède, une telle invitation est assez souvent adressée aux commissaires aux comptes. Quelle plus belle manière – à vrai dire – de leur rappeler que précisément, ils ne sont pas chez eux, et que pour ouvrir les armoires de l'entreprise ou se déplacer en son sein, ils doivent y être autorisés, ne serait-ce que tacitement ? Comment les audités pourraient-ils signifier aux auditeurs avec plus de force et de subtilité, qu'ils peuvent aussi – eux leurs hôtes – instituer des règles moins favorables, si l'envie leur en prend ? Dans certains cas, cela se produit d'ailleurs. Aux premiers instants d'une mission que nous avons observée, le directeur financier qui accueille l'équipe d'audit s'exprime ainsi en ces termes :

> *Il est, je suppose, inutile de vous rappeler les* règles de la maison*. Je ne veux pas vous voir errer dans les locaux sans autorisation. Pas de déplacements sauvages ici ! Pendant que j'y pense, vous me ferez le plaisir de porter vos badges « visiteurs ». Lorsque vous souhaitez rencontrer un comptable, vous l'appelez pour vérifier qu'il peut vous recevoir, que c'est le bon moment. Je vous le dit gentiment, mais si j'apprends que vous n'avez pas respecté cette règle – si on me le rapporte ou si je vois l'un d'entre vous à une place où il n'est pas censé se trouver – je serai très mécontent. Je me permets d'insister car comme vous le savez, l'année dernière, on a eu quelques petits soucis… Je ne voudrais pas que cela se reproduise. Votre associé en serait immédiatement avisé. Cela poserait un gros problème. Est-ce bien clair ?*

Oui, ceci était tout à fait clair, la consigne a d'ailleurs été scrupuleusement suivie, les auditeurs s'y sont fortement appliqués, et la spontanéité de leurs déplacements s'en est trouvée réduite à néant. Il n'est cependant pas nécessaire que les règles d'occupation de l'espace soient aussi explicites pour produire des effets. Beaucoup, non expressément formulées, sont toujours respectées. La porte d'un audité, par exemple, ne s'ouvre pas sans accord préalable. Ainsi avons-nous fréquemment vu les commissaires aux comptes se déplacer jusqu'au bureau d'un comptable, toquer, attendre en vain une réponse, puis s'en retourner en salle de travail. Pour empêcher les auditeurs de parvenir jusqu'à eux sans avoir à dire un mot, il suffit donc aux membres des entités contrôlées de maintenir leurs portes closes. Celles-ci, toutefois, ne le sont pas toujours. Il ne faut point exagérer. Elles demeurent même souvent ouvertes, mais peuvent alors ne faire que dévoiler un espace vide. Rien n'oblige en effet les audités à rester à leur poste. Les trouver dans l'entreprise est parfois difficile : une « *véritable partie de cache-cache* ».

1.1.4. La « partie de cache-cache »

Contrairement aux auditeurs, les audités, qui sont sur leur territoire, jouissent d'une totale liberté de mouvement et peuvent quitter leur bureau quand bon leur semble. Ainsi est-il assez fréquent, pour un commissaire aux comptes, de constater que son interlocuteur s'est temporairement absenté de son poste. « *Il n'est pas là M.* [*X*] *? demande un assistant au voisin de ce dernier », « Si, si, il est là, mais je crois qu'il est parti voir Mme* [Y]*... en fait je n'en suis pas sûr… en tout cas, ça ne devrait pas être trop long. Repassez peut-être dans une heure, ou alors je lui demande de vous rappelez ?* ». Ce genre d'échange est un grand classique des missions d'audit. Comme le dit un autre assistant :

> *Quand on tente de mettre la main sur certains de nos clients, on a parfois l'impression de participer à une véritable partie de cache-cache. Une partie perdue d'avance bien sûr, puisque ceux qui se cachent connaissent le terrain comme leur poche. Toi, de ton côté, tu comptes. Tu comptes les heures qui passent, à ne pas trouver la personne que tu cherches. Et tu ne peux rien lui reprocher en plus. Impossible de lui dire par exemple, « vous ne me fournissez pas les informations que je vous demande » : tu n'as même pas eu l'occasion de lui faire ta requête ! Tu ne peux pas non plus te plaindre de son absence, puisqu'en fait, elle est là (la personne), même si ce n'est pas à son bureau.*

Déserter leur bureau, *en faire un espace vide*, devenir totalement introuvables au sein de leur entreprise qu'ils « *connaissent comme leur poche* », et s'arranger ainsi pour que les auditeurs ne puissent les joindre, est une manœuvre à laquelle les audités peuvent toujours avoir recours, sans qu'on soit en mesure – l'assistant l'explique bien – de leur reprocher quoi que soit. A condition évidemment, de pas abuser. Tout est dans le dosage.

1.1.5. « Tout est là ! »

Enfin, les auditeurs légaux peuvent aussi rencontrer, parmi leurs interlocuteurs, d'anciens commissaires aux comptes. Or, de par la connaissance qu'ils possèdent de l'audit, ceux-ci disposent également d'un moyen très efficace pour limiter les déplacements de leur « *invités* ». Il leur suffit à cette fin de préparer un dossier aux normes de la profession, riche de tout ce dont les auditeurs peuvent avoir besoin, et de le leur fournir. Au lieu de devoir systématiquement sortir de leur salle pour effectuer leur collecte d'informations, les membres de l'équipe peuvent alors consulter les classeurs mis à leur disposition. Ils gagnent ainsi beaucoup de temps, mais risquent néanmoins de perdre, s'ils n'y prennent garde, le sens de la réalité du terrain. Un superviseur nous dit à ce propos :

> *Quand le directeur financier est un ex-auditeur, il arrive qu'il ait lui-même préparé, avant notre venue, un dossier d'audit totalement conforme à notre méthodologie. Sur l'une de mes missions, c'est typiquement le cas. Le directeur financier nous accueille, nous conduit à notre salle de travail, y a préalablement déposé un dossier de contrôle complété en bonne et due forme, et nous dit en le désignant : « Voilà, comme d'habitude, tout est là ! Si vous avez la moindre question, vous venez me voir, je ne suis pas bien loin ». D'ordinaire, on doit sortir de la salle pour collecter nos informations, mais ici, comme il dit, « tout est là » : les écarts significatifs entre « n » et « n-1 » sont identifiés et analysés, des tests substantifs ont été effectués, les pièces justificatives correspondantes sont présentes et – cerise sur le gâteau – elles ont été photocopiées pour nous. Ça nous change des missions où l'on doit trimer comme des fous pour avoir le moindre papier. C'est clairement très*

appréciable. Ceci dit, ça présente aussi des dangers. Tu dois veiller à ne pas te laisser enfermer dans le dossier qu'on te livre sur un plateau d'argent. Si tu n'es pas vigilant, tu te retrouves vite à faire ce que j'appelle de « l'audit en chambre » : tu ne sors jamais de ta salle, ou juste pour obtenir quelques éclaircissements de ton interlocuteur, qui a pris soin de t'installer à côté de lui. Mais alors, tout ce que tu vas connaître de l'entreprise, c'est l'image qu'en donne le classeur qu'il t'a remis. Quand le directeur financier dit « tout est là », il faut bien garder en tête que ça peut signifier « tout ce que je veux bien vous montrer est à cet endroit, n'allez surtout pas voir ailleurs ». Après, tout dépend du temps dont on dispose, et il est rare qu'on en ait des masses. D'autant plus que dans la situation que je viens d'évoquer, le client négocie souvent un budget serré sous prétexte du travail qu'il effectue en amont. Quand c'est le cas, on se retrouve alors à faire de l'audit en chambre, faute de temps. En parlant de temps, d'ailleurs… Bon, ça ne s'applique pas au cas dont on vient de parler, mais s'il y a bien un jeu où nos clients excellent, c'est celui qui consiste à nous en faire perdre…

Ceci ne peut effectivement échapper au chercheur qui accompagne les auditeurs sur le terrain : non seulement les audités, comme nous venons de le voir, sont chez eux maîtres de l'espace, mais ils y sont également maîtres du temps ; un second facteur grâce auquel ils peuvent, s'ils le souhaitent, gêner le travail des commissaires aux comptes.

1.2. Les audités, maîtres du temps

Lorsqu'ils négocient, avant qu'elle ne débute, les modalités pratiques et financières de la mission d'audit, les audités peuvent chercher à en restreindre la durée : première manière pour eux de grever le temps de travail des auditeurs.[102] N'ayant pas assisté à ce type de négociation, nous ne développerons cependant pas ce point ici. Du reste, dans la mesure où les actionnaires exigent eux-mêmes des commissaires aux comptes l'émission d'une opinion rapide à un coût raisonnable, ceux-ci n'ont jamais le loisir de musarder : même si les pressions exercées par les audités peuvent réduire les délais d'intervention, elles sont un facteur aggravant mais ne créent pas le problème ; dans tous les cas, effectuer un audit légal est une course contre la montre ; ce qu'un service comptable a produit durant toute une année doit être vérifié en quelques semaines au plus ; pour faire bien, les auditeurs doivent faire vite, et les méthodologies élaborées par les cabinets sont censées les y aider.

[102] Comme nous l'avons vu, la loi française définit certes un barème pour éviter les abus en la matière, mais celui-ci n'est pas systématiquement applicable et peut toujours être finalement ignoré.

La productivité des équipes d'audit n'est toutefois pas une question purement technique. Comme le disait le superviseur cité en page précédente, « *s'il y a bien un jeu où nos clients excellent, c'est celui qui consiste à nous* […] *faire perdre* [*du temps*] ». L'un de ses collègues, chef de mission senior, va dans le même sens :

> *Il existe un facteur sur lequel nos interlocuteurs jouent beaucoup et qu'ils maitrisent, c'est la contrainte temps. Ils savent que nous intervenons dans des délais limités, que nous sommes extrêmement chargés, qu'à la fin de la semaine, on aura quitté l'entreprise, et qu'il nous sera alors difficile d'obtenir de leur part quelque information que ce soit. […] Quand je dis qu'ils maîtrisent ce facteur-là, je veux dire que la rapidité avec laquelle nous pouvons effectuer nos travaux dépend énormément de leur comportement.*

Selon nos observations, les audités disposent en effet de multiples moyens pour ralentir les auditeurs. Toutes les stratégies recensées au point précédent (voir *supra* en 1.1.), sauf la dernière (le « tout est là »), sont d'ailleurs très efficaces en la matière. D'autres sont néanmoins plus spécifiquement dédiées à cette fin. En voici quelques exemples que nous avons regroupés en deux catégories.

1.2.1. La « stratégie du compte-gouttes »

Première façon pour les audités d'obérer la productivité des commissaires aux comptes : tarder à leur fournir les informations dont ils ont besoin. Un assistant confirmé nous dit à ce propos : « *En mission, il nous arrive de devoir attendre, attendre, et attendre encore, avant d'obtenir enfin les informations qui nous sont nécessaires. Elles ne nous sont distillées qu'au compte-gouttes, et cela nous fait perdre un temps considérable. Parfois, j'en suis persuadé, il s'agit-là d'une* stratégie *délibérée de la part de nos clients.* » Sur le terrain, une telle stratégie – que nous appellerons « stratégie du compte-gouttes » pour reprendre les termes de l'assistant – connait au moins cinq variantes.

1.2.1.1. Variante n°1 : les « petits retards »

Lorsqu'ils doivent procurer des documents aux auditeurs légaux, les audités peuvent tout d'abord veiller à accumuler les « petits retards ». Un superviseur que nous accompagnons demande au chef comptable qui l'accueille de lui transmettre une balance générale, les balances auxiliaires, et quelques autres états nécessaires au lancement de la mission. S'engage alors le dialogue suivant :

Le chef comptable *: Bon, pour ce qui est de la balance générale, on a bien quelque chose, mais c'est encore du provisoire, du très provisoire même, donc euh… Il y a malheureusement quelques* petits retards*. Mais ne vous inquiétez pas, on va se rattraper. Ce n'est rien de plus qu'un léger problème d'allumage au démarrage, comme on dit.*

Le superviseur *: OK… Et la balance clients, la balance âgée ?*

Le chef comptable *: Alors en ce qui concerne la balance âgée, [Untel] travaille dessus depuis trois jours, et je dois vous dire que c'est un gros point noir ! Le but, c'est d'arriver à la sortir sous quarante-huit heures, enfin… qu'on puisse au moins vous montrer quelque chose qui ait un début de sens, quoi, hein !*

Le superviseur *: Mais il y a des choses sur lesquelles on peut travailler ou… ?*

Le chef comptable *: Ben, les clients justement, mais hors provisions, je veux dire hors factures et avoirs à établir, et hors intercos aussi, ça ce n'est pas pour maintenant. Sinon, oui, les clients, ça devrait pouvoir se faire sous peu.*

Le superviseur *: Et pour la paie ?*

Le chef comptable *: Ah, ben la paie, elle n'est pas encore intégrée ! […] Non, ça, on n'est que le vingt-quatre, faut pas l'oublier. Par rapport au calendrier, nous sommes dans les clous, il n'y a pas de décalage, là.*

A 14h50, soit environ six heures plus tard, le superviseur, perplexe, dit à son équipe qu'aucun document n'est disponible, et s'interroge : ne faudrait-il pas quitter l'entreprise ? Le manager, présent depuis le début de l'après-midi, déclare quant à lui, après avoir vu le chef comptable : « *Bon, si rien n'est prêt, on rentre au bureau, mais pour l'instant, on attend encore un peu. On fera le point demain matin.* » Les éléments finissent toutefois par arriver, progressivement, et l'équipe décide de rester à son poste pour activer le processus et travailler sur le peu d'informations qui lui parviennent. Tout au long de l'intervention, les divers états se font systématiquement attendre, rarement communiqués le matin.

1.2.1.2. Variante n°2 : les analyses tenues secrètes

Les audités peuvent aussi, s'ils le désirent, cacher aux auditeurs les analyses « risquant » de leur faire gagner du temps. L'histoire que nous conte un chef de mission senior illustre parfaitement ce point :

Sur l'un de mes anciens dossiers, les remises de fin d'année constituaient une problématique clé. La société tenait un tableau récapitulant l'ensemble des conditions de remise par client, mais en niait l'existence. Pour nous, c'était galère. Nous étions obligés de collecter les informations correspondantes une

> *par une, de manière très fastidieuse. Cela exigeait de notre part beaucoup de temps, et limitait nos contrôles par ailleurs. Mais depuis peu, le poste de DAF (directeur administratif et financier) a été récupéré par l'un de chez nous, qui nous dit – devine quoi – que ce tableau a toujours existé ! C'est comme ça que je l'ai appris. Donc il y a une volonté chez certains de nos clients de nous orienter. Ils nous orientent vers ce qui va prendre le plus de temps.*

Il faut ici noter qu'une telle pratique n'a rien d'illégale. Les audités procurent bien aux commissaires aux comptes les informations demandées, mais ils les leur fournissent « une par une », progressivement, alors même qu'ils pourraient leur communiquer un document qui les rassemble toutes.

1.2.1.3. Variante n°3 : les refus motivés

Une autre façon pour les audités de ralentir les auditeurs est de ne consentir à leurs requêtes que lorsqu'elles sont argumentées. Alors qu'il demande à un comptable de lui fournir un document, l'un des assistants que nous avons accompagnés s'entend ainsi dire : « *Ah ! Ça non ! Vous n'en avez pas besoin ! Désolé, mais tant que vous ne m'aurez pas convaincu du contraire, ce sera non, non et non !* » Décontenancé par la réaction de son interlocuteur, ledit assistant ne parvient pas à s'expliquer, et doit regagner la salle de travail pour rassembler ses idées. Après avoir retrouvé ses moyens, il finit par obtenir le document en question. Une demi-heure s'est cependant écoulée, en pure perte.

1.2.1.4. Variante n°4 : les « règles de la maison », bis

Sur l'une des missions suivie par nos soins, un directeur financier, on s'en souvient, rappelait à ses « *invités* » quelques « *règles de la maison* ». Ces règles concernaient les déplacements des commissaires aux comptes dans l'espace de l'entreprise. Après les avoir énoncées, le directeur ajoute immédiatement :

> *Dernière précision : comme toujours, certains documents sont ici considérés comme hautement confidentiels, et les membres de la société ont reçu pour consigne de ne pas vous les fournir sans mon autorisation. Donc si vous rencontrez le cas, il faudra passer par moi. Vous obtiendrez les documents en question, mais vous devrez pour ça respecter cette procédure.*

Une telle « procédure », cela va sans dire, a ralenti le travail des auditeurs légaux. Plusieurs fois, ceux-ci ont effectivement dû s'adresser au directeur financier pour accéder à des informations jugées sensibles. Or, ce dernier n'était pas toujours disponible.

1.2.1.5. Variante n°5 : le manque de disponibilité

Dernière variante de la « *stratégie du compte-gouttes* » : le manque de disponibilité. Il est important pour un auditeur de pouvoir compter sur la disponibilité de ses interlocuteurs ; important que ceux-ci puissent répondre rapidement aux questions qu'il se pose. Moins les audités lui consacrent de temps, plus il en perd, contraint d'attendre que ceux-ci se libèrent pour être en mesure d'avancer. Un assistant nous dit à ce sujet :

> *Par rapport au client, on a eu du mal à […] obtenir les informations. Déjà, le directeur de la production n'était pas très disponible. Les comptables non plus d'ailleurs. Avec l'arrivée de leur* board*, ils avaient d'autres chats à fouetter. Je peux le comprendre, mais quand même : quelle idée de nous faire venir en même temps que le* board *! Ça n'a pas de sens. Nous, derrière, on a ramé. On accumulait les questions en attendant de réussir à voir nos interlocuteurs, et quand ils avaient enfin un moment de libre, c'était toujours en coup de vent.*

Sur une des autres missions que nous avons suivies, l'un des membres du service comptable ne fut présent que trois jours sur les deux semaines de l'intervention. Il prenait tout simplement ses vacances, ce dont les auditeurs n'avaient pas été avisés. Pour traiter des sujets dont il était responsable, ils durent donc s'adresser à ses collègues. Ceux-ci ne pouvaient cependant leur répondre aussi rapidement qu'il aurait, lui, pu le faire, et leurs explications n'étaient pas non plus toujours très claires. C'est à cet aspect-là que nous allons maintenant nous intéresser.

1.2.2. « En plat du jour : brochettes d'informations indigestes »

Nous venons de le voir : pour obérer la productivité des commissaires aux comptes, les audités peuvent tarder à leur fournir les informations dont ils ont besoin. Légalement, ils sont toutefois tenus de les leur procurer, et celles-ci finissent donc généralement par être livrées. Mais la question est alors : sous quelle forme ? Sous une forme facile à traiter, ou consommatrice de temps car difficile à appréhender ? Au sujet d'une entreprise dont il audite les comptes, un superviseur nous dit :

> *Dans cette boîte, le menu est toujours le même, c'en est désespérant.* En plat du jour*, c'est* brochettes d'informations indigestes*. Systématiquement. Des informations qui devraient normalement être traitées en une seconde, on passe un temps monstrueux à les analyser, tellement elles sont… Je ne sais pas comment dire. Indigestes, c'est ça, je ne trouve pas d'autres mots. Parfois, j'en ai même mal au ventre. Indigestes, c'est ça.*

Selon nos observations, il existe sur le terrain au moins cinq types d'informations qualifiables d'indigestes : les documents inachevés, les données contradictoires, et les explications absconses, « hors sujet », ou encore erronées.

1.2.2.1. Les documents inachevés

Les commissaires aux comptes peuvent tout d'abord se voir transmettre des documents « inachevés », dont la prise en charge est fatalement fastidieuse. Un seul exemple, parmi d'autres. Un chef comptable s'adresse aux auditeurs que nous suivons en ces termes :

> *Côté fournisseurs, l'objectif, c'est qu'on arrive à vous donner une balance le plus rapidement possible. Bon, si elle n'est pas prête aujourd'hui, attendez deux ou trois jours, et si elle n'est toujours pas prête, on vous en bricolera une, mais qui mélangera fournisseurs, taxe professionnelle, salariés, etc. Ça ne sera pas le top, c'est sûr, mais il faudra vous en contentez.*

Et il faudra en effet que les auditeurs s'en contentent, qu'ils extraient eux-mêmes dudit document les lignes « fournisseurs » pour pouvoir les additionner, et contrôler ainsi la correcte centralisation du total en balance générale : une grosse perte de temps.

1.2.2.2. Les données contradictoires

Sur l'une des missions que nous avons suivies, un superviseur doit valider le chiffre d'affaires de l'entreprise, et demande pour cela les statistiques du service commercial. Celles-ci, toutefois, ne cadrent point avec les données de la comptabilité. Il cherche alors à comprendre. L'écart nait-il simplement du fait que les commerciaux ont du « chiffre d'affaires » une définition différente de celle des comptables, ou révèle-t-il aussi un problème de comptabilisation ? Parce que le rapprochement entre les deux sources n'est pas réalisé au sein de la société, l'auditeur doit l'effectuer lui-même pour parvenir à y voir plus clair. Au terme d'une longue journée de travail, il conclut qu'il n'y a pas pour ce poste d'erreur d'enregistrement. Comme il nous le dit par la suite lorsque nous lui demandons ce qu'est pour lui une mission facile :

> *Une mission facile, c'est une mission sur laquelle tu vas rapidement obtenir les informations dont tu as besoin, et sur laquelle ces informations coïncident entre elles. C'est surtout ça. Parce que si tu dois attendre trois jours pour avoir tes données et qu'en prime celles qu'on te livre ne se recoupent pas, tu es obligé de déployer des procédures énormes pour valider tes comptes. En bout de course, la perte de temps est gigantesque. Gigantesque.*

1.2.2.3. Les explications absconses

L'un des assistants confirmés que nous accompagnons veut comprendre pourquoi le taux de marge de l'entreprise qu'il audite varie d'un mois sur l'autre. Sur les conseils du chef comptable, il va voir pour cela le directeur de la production. S'engage alors entre eux le dialogue suivant :

> Le directeur de la production *: Ça s'explique facilement. Ici, on n'est pas en comptabilité analytique. C'est vraiment de la comptabilité générale bête et méchante. Alors c'est vrai qu'avec l'*absorption *(prononcé à l'anglaise, accent français), on met une partie des coûts en stock, mais une partie seulement. L'*absorption*, c'est censé être l'absorption des coûts de production. C'est le* standard overhead *multiplié par le nombre d'heures standard produites. Enfin, ces notions, je ne m'étale pas : vous connaissez tout ça par cœur. Si on regarde, on voit qu'on a 874 plus 2162 égale 3036,* do you agree *?*
>
> L'assistant confirmé *: Euh… ?*
>
> Le directeur de la production *: Attendez, je vous dis une bêtise, non, je n'ai pas pris le* year to date*. Oh ! Ben mince alors ! Elle est bonne celle-là ! Sur le global, c'est bon, mais il y a des mois où ça ne marche pas.*
>
> L'assistant confirmé *: Qu'est-ce qui ne marche pas ?*
>
> Le directeur de la production *: Eh bien parce que vous pouvez vendre peu et produire beaucoup. C'est ça. C'est le B-A BA.*
>
> L'assistant confirmé *: OK… (Il a l'air perdu)*
>
> Le directeur de la production *: Si vous produisez et que vous mettez tout en stock, vous allez absorber beaucoup, et ne rien vendre, et vous dites alors que l'absorption a absorbé tous les coûts de production que vous mettez en stock, et si ce mois là vous n'avez rien vendu, vous n'avez pas d'overhead en haut mais en avez moins en bas. Mais comme vous n'avez rien vendu, les manufacturing expenses en termes de pourcentage explosent, et comme on les mesure par rapport aux ventes, et que les ventes font le yoyo : CQFD ! La seule chose qui est intéressante, ce n'est ni les manufacturing expenses, ni la less absorption, c'est la résultante des deux. C'est ce qu'on appelle* l'under absorption*, c'est facile à comprendre. […]*

Au total, l'entretien dure une heure et trente cinq minutes. Une heure trente cinq minutes d'explications absconses, prodiguées par un homme au débit de parole très élevé, qui utilise le jargon de son entreprise, laisse entendre que ce qu'il énonce coule de source (« *Enfin, ces notions, je ne m'étale pas : vous connaissez normalement tout ça par cœur* », « *c'est le B-A BA* », etc.), et empêche ainsi l'assistant à la fois de comprendre ses propos et d'avouer son incompréhension.

Au sortir de l'entrevue, celui-ci nous dit, écarlate et en sueur comme s'il venait de courir un semi-marathon : « *Il m'a retourné la tête celui-là. Je ne sais pas pour toi, mais moi, je n'ai quasiment rien compris à ce qu'il m'a raconté. Je pensais obtenir des éclaircissements, et résultat : je suis maintenant deux fois plus dans le brouillard qu'avant. Mais bon, j'ai pris des notes, et je vais m'y replonger pour tenter de débroussailler tout ce fatras* ». Après une demi-journée passée à revenir sur ce qu'il venait d'entendre, il en arrive toutefois à la conclusion qu'il doit se faire expliquer à nouveau certaines choses. Que de temps perdu, encore une fois.

1.2.2.4. Les explications « hors sujet »

Certains audités peuvent aussi répondre aux questions qui leur sont posées en fournissant des explications « hors sujet », autre moyen d'obérer la productivité des auditeurs. Un assistant confirmé nous dit par exemple à propos d'un directeur financier :

> *Je ne me sens pas à l'aise face à lui. […] Je lui pose des questions, et il part tout de suite sur des faux débats, donc je perds du temps. […] Le chef comptable, tu vas le trouver, et il te sort le document qu'il te faut, la bonne explication. Le directeur financier, il te parle de son tableau d'immobilisation à longueur de journées. Franchement, je ne vois pas en quoi il vient me "bassiner" avec ça : je n'en ai vraiment rien à faire, moi de son tableau. Il n'arrête pas de m'en parler alors que je n'aborde même pas le sujet.*

1.2.2.5. Les explications erronées

Un audité peut enfin ralentir un auditeur en lui fournissant des explications erronées, par exemple à propos de variations constatées dans les comptes d'une année sur l'autre. Un superviseur que nous questionnons à ce sujet nous dit ainsi :

> *Certains de nos clients sont hyper doués pour ça. […] Tu demandes par exemple au directeur financier pourquoi le taux de marge de l'entreprise augmente par rapport à l'exercice précédent, histoire de voir s'il n'y a pas un problème de cut-off, et il te répond du tac au tac, sans sourciller, que c'est tout à fait normal, et vas-y que je te trouve les meilleures raisons du monde pour justifier le phénomène. Et puis tu regagnes ta salle de travail et là, tu t'aperçois que tu as fait une erreur de calcul et qu'en fait, le taux de marge ne croît pas, il diminue. Donc tu vas donc revoir ton interlocuteur, et bien sûr il te trouve plein d'autres raisons pour expliquer la baisse dont tu parles. Toi, en attendant, tu as perdu ton temps, et comme tu ne lui fais plus confiance, tu te mets en plus à vérifier tout ce qu'il te dit, ce qui n'arrange pas les choses. Tu vois ce que je veux dire. Bonjour les baratineurs !*

Les audités ont ainsi de nombreux moyens d'empêcher les commissaires aux comptes d'exprimer toute leur compétence. Bien sûr, ils ne le font pas toujours de façon volontaire. Par manque d'espace, ils peuvent être obligés d'octroyer aux auditeurs une salle handicapante ; bien souvent, ils sont eux-mêmes pris par le temps et ne parviennent pas à être aussi disponibles qu'ils le voudraient ; des problèmes informatiques les contraignent parfois à produire des « documents inachevés » ; il est possible et même fréquent que leurs éventuels retards soient le fruits d'événements totalement imprévus ; dans de nombreuses sociétés, les systèmes d'informations génèrent des données contradictoires sans que personne ne l'ait désiré ; tout le monde n'est pas capable de prodiguer des explications claires, pertinentes et non erronées. Nos propos ne doivent donc pas être mal interprétés. Nous n'affirmons pas que les audités, lorsqu'ils perturbent le travail des commissaires aux comptes, le font de manière systématiquement délibérée, mais qu'ils peuvent toujours s'y employer s'ils le désirent. Ils en ont le pouvoir, et ce pouvoir-là leur confère celui de nuire à l'indépendance des auditeurs.

2. Le pouvoir des audités : (2) nuire à l'indépendance des auditeurs

L'indépendance, en audit, est une notion complexe. Selon le code de déontologie publié par la CNCC, elle est plus ou moins synonyme d'intégrité (article 3), d'impartialité (article 4), et « *se caractérise notamment par l'exercice en toute liberté* […] *des pouvoirs et des compétences* […] *conférés par la loi* [*au commissaire aux comptes*] » (article 5). Pour être dit indépendant, un auditeur ne doit ainsi pas avoir à soumettre à la volonté des audités. Ceux-ci ne doivent disposer d'aucun moyen de faire pression sur lui. Il doit pouvoir les amener à corriger leurs états financiers selon son jugement, sans craindre de leur part d'éventuelles représailles. Le législateur et le normalisateur s'attachent à faire en sorte que tel soit bien le cas, et à la lecture des règles qu'ils élaborent à cette fin, on pourrait penser cet objectif raisonnable. Au vu de « *l'équation de l'auditeur* », on pourrait même le croire définitivement atteint.[103] Cette dernière fait en effet totalement abstraction du risque de perte d'indépendance, un peu comme si, grâce à tous les garde-fous officiels existants, ce risque-là ne pouvait plus qu'être nul.

[103] Pour mémoire, l'équation de l'auditeur est la suivante : RA = RI x RC x RND (voir l'annexe A, p.398)

Pourtant, si les incompatibilités, les interdictions et les mesures de sauvegarde définies par ceux qui codifient l'exercice de l'audit légal empêchent effectivement les membres des entités contrôlées d'exercer sur les commissaires aux comptes bien des formes de chantage, aucune disposition prescriptive ne saurait confisquer aux audités leur pouvoir de perturber en pratique le cours d'une mission de certification. Légiférer pour éviter aux auditeurs certains types « d'assujettissement » est certes utile, mais il reste que sur le terrain, comme nous l'avons vu (voir *supra* en 1.), ces professionnels se trouvent *de facto* en situation de dépendance vis-à-vis des audités. Quand vient le moment de définir la manière d'ajuster les états financiers, les membres des entités contrôlées ont toujours la possibilité de faire sentir au commissaire aux comptes qu'ils peuvent, s'ils le désirent, lui rendre la tâche impossible. Un manager nous dit ainsi :

> *Si ton client n'a pas envie de coopérer, s'il s'est mis en tête de te résister, tu peux dire adieu à une grande partie de ton indépendance. […] Pourquoi ? Parce qu'au lieu d'accepter gentiment les ajustements que tu lui proposes, il va se mettre à les discuter un par un, et te forcer à faire des compromis. Tu vas vite sentir que si tu ne cèdes pas à certaines de ses volontés, l'année d'après, il usera de tous les moyens dont il dispose pour te rendre borgne voire aveugle, sans que tu puisses faire quoi que soit. Tu auras donc deux options. Tu pourras choisir de rester inflexible, lui commander de corriger ses comptes comme bon te semble, mais ce sera la dernière fois que tu auras l'occasion de le faire, puisqu'ensuite, il s'arrangera pour que tu ne trouves plus jamais rien chez lui. Certes, tu auras été très indépendant, mais le problème, c'est que ton indépendance ne sera ensuite plus qu'illusoire. N'ayant plus les moyens de travailler, tu ne pourras en effet plus rien discuter du tout. La belle affaire ! Ou alors, deuxième option : tu cèdes sur certains points pour montrer ta bonne volonté, les points qui te semblent les moins essentiels, mais là encore, tu sors insatisfait. Donc ce que je veux dire, c'est que si ton client est un client qui est récalcitrant, concrètement, tu peux être très indépendant sur le papier, mais dans la réalité, ton indépendance, ce n'est rien d'autre que du vent.*

Autrement dit – cela ressort clairement des propos de ce manager – les audités qui n'ont « *pas envie de coopérer* » ont toujours le pouvoir de peser sur l'indépendance des auditeurs. Face à des acteurs qui se sont « *mis en tête de résister* », ces professionnels sont plus ou moins contraints de faire des « *compromis* ». Ils doivent renoncer à une partie de leur indépendance pour conserver la possibilité d'exercer leur compétence. Lorsqu'ils sont trop « *inflexibles* », ils n'ont en effet, « *l'année d'après* », « *plus rien à discuter du tout* ». Leur indépendance devient alors « *illusoire* » : « *La belle affaire !* ».

3. Le pouvoir des audités : (3) nuire à la santé des auditeurs

Les audités ont enfin toujours la possibilité de nuire, s'ils le désirent, à la santé des auditeurs. Ainsi peuvent-ils fatiguer à l'excès ces derniers (3.1.), ou bien encore les faire souffrir (3.2.). Une autre manière pour eux d'affecter la qualité des audits réalisés (3.3.).

3.1. Les audités, possibles sources de fatigue

Du fait de la maîtrise qu'ils possèdent de l'espace et du temps, les audités ont les moyens de rendre le travail des commissaires aux comptes plus fatigant encore qu'il ne l'est d'habitude. Une salle de travail éloignée, des explications d'itinéraires à suivre imprécises, et l'institution de « *parties de cache-cache* », obligent par exemple ces professionnels à parcourir de grandes distances pour accéder aux informations dont ils ont besoin. Devoir travailler dans un environnement bruyant soumet leurs nerfs à rude épreuve. Un éclairage insuffisant peut affecter leur vue. Des chaises trop dures ou trop basses finissent par les incommoder. S'il n'y a pas d'armoire à verrou dans leur bureau, et si celui-ci ne ferme pas à clé, ils doivent repartir chaque soir avec l'ensemble de leurs dossiers. Tout ce qui les ralentit (voir *supra*, en 1.2.) rallonge automatiquement chacune de leurs journées, et peut les contraindre à travailler le week-end. Ce sont alors leurs temps de repos qui se trouvent amputés. Comme l'affirme un chef de mission :

> *Lorsque le client décide de nous pourrir la vie, on est souvent obligés, pour compenser, de travailler comme des fous. Il peut nous arriver de terminer tous les soirs à minuit, et de passer nos samedis et nos dimanches à trimer. Quand les missions de ce genre s'enchaînent, on est à ramasser à la petite cuillère !*

Dans le domaine du repos, la salle qui est allouée aux auditeurs possède son importance. A ce propos, le superviseur cité en page 230, qui redoutait d'avoir à travailler dans le bureau des comptables, ajoute à son analyse : « [*Dans ces conditions*], *tu ne peux pas te relaxer quand tu veux. Pour cela, il faut quitter la pièce, mais dans les couloirs ou à la machine à café, tu n'es pas non plus isolé des membres de l'entreprise. Tu n'as donc aucun endroit à toi. C'est assez étouffant.* » Mais même lorsque les commissaires aux comptes disposent d'une pièce à part, les audités peuvent très bien, s'ils le décident, y faire éruption par surprise. Si les auditeurs ne sauraient entrer dans le bureau de leurs interlocuteurs sans frapper, ceux-ci, maîtres chez eux, ont toujours la possibilité de

pénétrer dans le leur à l'improviste, et de les empêcher ainsi d'y prendre trop leurs aises, de décompresser comme ils l'entendent et lorsqu'ils en ont besoin.

3.2. Les audités, possibles sources de souffrance

Quand ils privent les commissaires aux comptes des moyens d'exercer leur compétence ou les obligent à abdiquer une partie de leur indépendance, les audités ne nuisent pas seulement à la qualité du travail accompli par ces professionnels : ils les font également souffrir. Les auditeurs sont en effet, nous l'avons vu, animés d'un fort désir de bien faire, et être incapables d'œuvrer au mieux les conduit *ipso facto* à éprouver de la souffrance.

Mais ils peuvent également subir de la part de leurs interlocuteurs une violence plus directe. Ainsi ces derniers ont-ils toujours la possibilité d'adopter à leur égard une attitude agressive. L'agression est parfois de faible intensité. L'audité soupire, ne cesse de regarder sa montre, adopte des moues évocatrices ; il se contente autrement dit de manifester un certain agacement, au moyen de signes non verbaux mais néanmoins explicites. Dans d'autres cas cependant, l'attaque est beaucoup plus brutale. « *Non mais qu'est-ce que vous êtes lent, j'en reviens pas !* » ; « *Si vous ne comprenez pas ça, je ne sais pas quoi vous dire, je ne suis quand même pas là pour vous former, moi !* » ; « *Écoutez, parlez plus fort ! Articulez ! On ne comprend rien à ce que vous dites ! C'est horripilant !* » ; « *Vous ne voyez pas que je suis en train de vous raconter des énormités, là ? On peut vraiment vous faire avaler n'importe quoi ! Vous gobez tout, ma parole !* ». Ces remarques pour le moins acerbes ont été adressées à un assistant au cours du même entretien. Elles l'ont conduit à quitter son interlocuteur le pourpre aux joues et les larmes aux yeux, mais de sa propre initiative, et l'ensemble de ses questions posées. Or, ceci n'est pas toujours le cas. Il arrive qu'un auditeur soit tout simplement chassé du bureau d'un audité, ou qu'il ne puisse, pour commencer, que difficilement en franchir le seuil.

Un assistant que nous accompagnons frappe ainsi à la porte d'un comptable, timidement il est vrai. Pas de réponse. Certains bruits, pourtant, nous indiquent la présence d'une personne. L'assistant recommence donc, toujours sans succès, mais la pièce n'est pas vide, on en jurerait. Le junior décide alors de frapper plus fort, car peut-être ne l'a-t-on pas entendu. « *Entrez !* » s'écrie tout à coup l'audité. Surpris, l'auditeur

tressaille légèrement, puis ouvre la porte. S'en suit un échange très marquant. Aussitôt qu'il découvre qui vient à lui, le comptable se renfrogne et laisse éclater sa colère :

> *Bon Dieu, mais qui vous a dit d'attendre une réponse avant d'entrer ? Vous frappez, vous entrez, ce n'est pourtant pas compliqué ! Personne ne vous a demandé d'attendre, que je sache ! [L'assistant tente de s'exprimer mais reste sans voix, et ne peut s'empêcher de froncer les sourcils]. Quoi ? Vous croyez que c'est drôle pour moi de vous entendre frapper à ma porte indéfiniment ? C'est la politique de la porte ouverte ici. Même une porte fermée, elle est ouverte. Ça fait combien de jours que vous êtes là ? Deux jours ? Si vous n'avez pas remarqué ça, on se demande bien ce que vous avez pu remarquer. Pas grand-chose apparemment. Bon, de toute façon, revenez plus tard, je n'ai pas le temps maintenant. La porte, merci ! [L'assistant se retire donc, abasourdi, laisse deux heures s'écouler, puis repasse, manifestement tendu. Lorsque nous arrivons, la porte est toujours close. Il frappe, pas de réponse, entre alors précautionneusement, et la réaction du comptable est immédiate]. Et, dites donc ! Vous prenez tout ce qu'on vous dit au pied de la lettre, c'est pas croyable ! Vous permettez, je suis au téléphone. La porte, merci !*

La violence psychologique exercée sur l'auditeur est ici considérable. Un parfait exemple de double-contrainte (Bateson, 2008). Selon une règle tacite que nous évoquions plus haut, un commissaire aux comptes ne saurait ouvrir une porte close sans autorisation. C'est à cette règle qu'obéit d'abord l'assistant. Le comptable, cependant, laisse entendre qu'une telle règle ne saurait exister, puisqu'elle n'a pas été explicitement énoncée (« *Bon dieu, mais qui vous a dit d'attendre une réponse avant d'entrer ?* […] *Personne ne vous a demandé d'attendre, que je sache !* »). Comble de l'absurde, il va jusqu'à s'étonner que l'auditeur ait pu ne pas remarquer que les portes fermées étaient en fait des portes ouvertes. Mais lorsque ce dernier revient, toque, et entre cette fois-ci sans attendre de réponse, la règle tacite dont l'existence avait été niée regagne soudainement toute sa validité. Auparavant ce qui n'était pas dit n'existait pas ; à présent, c'est ce qui a été formulé qui ne compte plus (« *Vous prenez tout ce qu'on vous dit au pied de la lettre, c'est pas croyable !* ».) Enfin, quand l'audité dit, puis répète, « *La porte, merci !* », son injonction est évidemment très équivoque ; elle peut être comprise de deux manières différentes, aussi déstabilisantes l'une que l'autre. On peut tout d'abord entendre « Fermez la porte, merci ! », et en être troublé puisque cette porte est supposée toujours ouverte, ou « Prenez la porte, merci ! », et appréhender d'avoir à revenir en ce lieu d'où l'on vient d'être chassé.

3.3. Fatigue, souffrance, et perte de qualité

Pour prendre toute la mesure du pouvoir détenu par les audités, il faut enfin noter qu'en pesant sur la santé d'un auditeur, ceux-ci n'affectent pas seulement à sa personne, mais également la qualité de son travail. Un commissaire aux comptes trop vite fatigué risque par exemple de passer à côté d'une erreur grave, et quand vient pour lui le moment d'imposer certains ajustements, il court aussi le danger de ne pas être assez combattif. Lorsqu'il éprouve de la souffrance, il peut d'autre part, nous l'avons vu, recourir à divers mécanismes de défense, qui soulagent sa douleur mais au prix de sa compétence et de son indépendance. Selon nos analyses, ces mécanismes peuvent se répartir en deux groupes. Il y a d'une part les mécanismes du renoncement (3.3.1.), et d'autre part les mécanismes du refoulement (3.3.2.)

3.3.1. Le renoncement

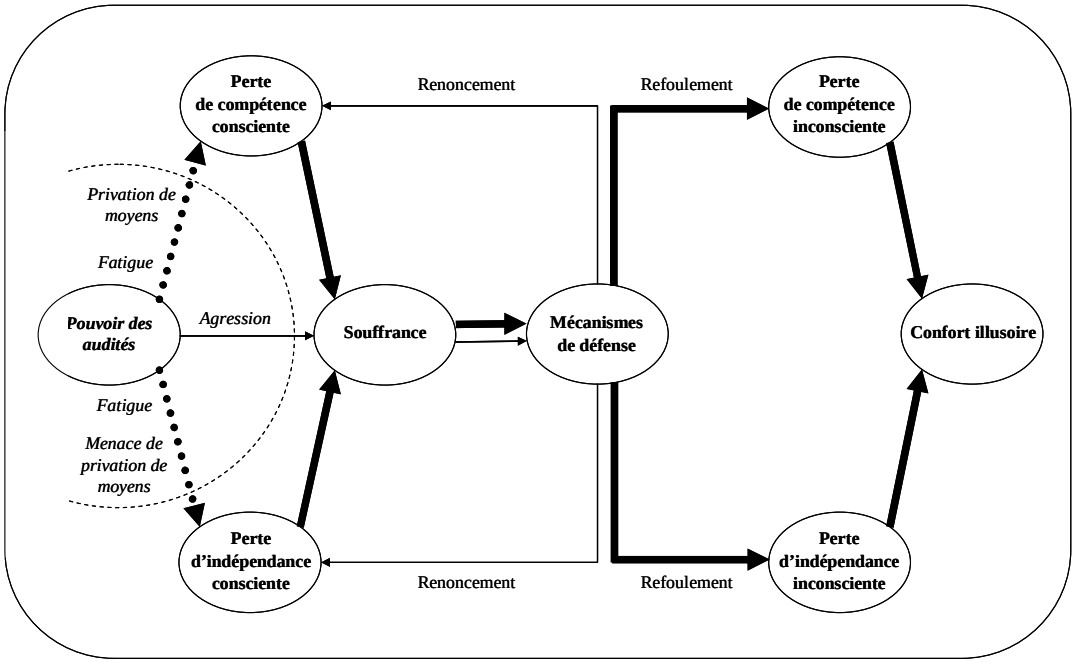
Pour ne pas avoir à souffrir d'être agressés, les auditeurs peuvent tout d'abord décider de renoncer à certains des moyens d'exercer leur compétence. Les deux assistants dont nous venons de relater les « malheurs » (voir supra en 3.2.), ont ainsi, après avoir été rabroués, tout fait pour éviter leurs « persécuteurs ». De manière générale, un auditeur qui souffre trop au contact d'un audité tend à le fuir autant que possible. Pour se protéger, c'est lui qui en vient à se cacher, à limiter ses déplacements. Comme le souligne un chef de mission : « *Quand notre interlocuteur est acariâtre, il est toujours risqué d'aller se frotter à lui. On se demande si les questions qu'on se pose appellent vraiment une réponse de sa part, et l'on préfère parfois laisser tomber, juste par peur de s'en prendre plein la tête.* »

Renoncer à son indépendance face à la menace d'être privé des moyens d'exercer sa compétence, ceci afin de ne pas avoir à souffrir d'une telle privation, est également un mécanisme de défense. Abdiquer son indépendance tient d'ailleurs selon nous presque toujours de la stratégie défensive, dans la mesure où une telle abdication est généralement dictée par la peur, fusse-t-elle celle de devoir perdre de l'argent. Ainsi un auditeur qui abdique son indépendance est-il d'abord un auditeur qui souffre. Toutefois, savoir que l'on renonce à cette dernière ou à sa compétence est également douloureux. Ici résident le paradoxe et la limite de ce genre de stratégie. Il ne faut donc pas simplement renoncer, il faut aussi oublier que l'on renonce : refouler le renoncement.

3.3.2. Le refoulement

Nous retrouvons ici les mécanismes de défense décrits au chapitre précédent. Lorsqu'il souffre de ne pas pouvoir exprimer sa compétence, un commissaire aux comptes tend à recourir, nous l'avons vu, aux stratégies du survol, de la justification, et du détachement. Les mêmes stratégies peuvent aussi lui servir à endormir sa conscience de n'être plus intègre. Il s'agit alors pour lui de tout faire pour devenir incompétent, mais sans, bien entendu, se l'avouer. En opérant un audit superficiel, et en se justifiant cette pratique, il réduit par exemple ses chances de trouver une erreur significative dans les comptes, et garde ainsi la possibilité de croire en son indépendance, puisqu'il n'a plus alors l'occasion de tester cette dernière. S'il détecte tout de même une anomalie, il peut s'auto-persuader de son manque d'importance, ou du fait qu'à bien y réfléchir, l'audité n'a pas tout à fait tort. Enfin, s'il se détache et perd son désir de travailler au mieux, toutes ces questions sortent de son champ de préoccupation et ne le soucient plus. Comme cela apparaît ici, la perte d'indépendance, pour sortir de la conscience et ne plus faire souffrir, tend à entraîner une perte de compétence elle-même refoulée. La figure 6.1 présentée ci-dessous résume les idées jusqu'ici développées dans le cadre de cette section.

Figure 6.1 - Le pouvoir de nuisance des audités : vue d'ensemble



Au total, les audités possèdent donc un formidable pouvoir de résistance. Ce pouvoir ne poserait toutefois nul problème si ces acteurs attendaient avec impatience la venue des commissaires aux comptes, comme on peut attendre son médecin lorsqu'on souffre d'une mauvaise grippe. Du reste, qui s'en tient au vocabulaire utilisé par les auditeurs pourrait tout à fait penser que tel est bien le cas. Dans les méthodologies que produisent les grands cabinets, il est en effet question de satisfaire aux attentes des « clients », et pour parler des dirigeants, des comptables, et plus généralement de tous les membres des entités contrôlées, c'est également ce terme qui prévaut au sein des équipes. Sur le terrain, pourtant, les audités sont loin d'être spontanément demandeurs d'audit. De prime abord, ils perçoivent plutôt les auditeurs comme autant de trouble-fêtes potentiels : ceux-ci sont pour eux une source de peur ; ils s'en méfient.

4. L'auditeur, trouble-fête potentiel : une source de peur pour l'audité

Lorsque les auditeurs franchissent pour la première fois le seuil d'une entreprise donnée, les membres de cette dernière ne voient point d'abord en eux des personnes singulières, avec chacune son style et sa façon de travailler. Ils ont pour première impression d'accueillir des professionnels du contrôle dont le rôle officiel est, de leur point de vue, menaçant (4.1.), dont le « capital de sympathie » est somme toute limité (4.2.), et dont la présence promet toujours de perturber la réalisation du travail en cours (4.3).

4.1. Un rôle officiel menaçant

Comme le remarque Mispelblom Beyer (2001), toute relation de service possède une dimension théâtrale : « *Le service, souligne cet auteur, suppose une pièce écrite d'avance, des rôles préexistants, ainsi que des acteurs qui doivent s'y adapter. C'est en tant que représentants de ces rôles que les personnes réelles et concrètes entrent en contact les unes avec les autres* » (p.61). Or, dans le domaine de l'audit légal, les rôles officiellement attribués aux caractères en présence ne sauraient inciter les audités à réclamer la tenue d'une mission de certification. De fait, dans le cadre de la « pièce écrite d'avance » dont ils sont parties prenantes, le personnage du client-roi est octroyé au lecteur de comptes. Eux, ce sont les « méchants » : les éventuels incapables, les malhonnêtes en puissance, les possibles fautifs. Tout ce qu'ils peuvent attendre des auditeurs, ce sont apparemment des

reproches et des sanctions : pas de quoi susciter l'enthousiasme, bien au contraire. Comme nous le disent deux auditeurs que nous questionnons à ce sujet :

> *Dans l'imaginaire des gens, un auditeur, c'est quelqu'un qui a choisi de faire de la critique son métier. Le genre d'individu qu'on préfèrerait ne pas avoir en face de soi si l'on avait le choix, même quand on est totalement* clean*. Je le comprends, d'ailleurs. Qu'on le veuille ou non, on est là pour mettre le doigt sur tout ce qui ne va pas dans les comptes. C'est notre travail. Même quand on rédige une lettre de recommandations, on peut toujours se dire qu'on apporte de la valeur à nos interlocuteurs, mais concrètement, cela revient à souligner leurs faiblesses, à leur faire des reproches. Ça fait rarement sauter de joie la personne qui est en face, et peut même avoir pour elle des conséquences graves. Une expérience personnelle, tiens. Avec un comptable, ça s'était toujours super bien passé. J'avais vraiment beaucoup de plaisir à travailler avec lui. Et puis lors de ma troisième année d'intervention, je vois qu'il a commis une erreur de manipulation sur Excel et que la valorisation de ses stocks s'en trouve faussée. Gros impact. Je lui dis, il corrige, et la semaine d'après, il était viré. Tout ça fait que les gens appréhendent souvent notre venue. Pour eux, on est une menace. (Superviseur)*

> *Sur les nouvelles missions, quand les gens nous voient arriver, ils se méfient toujours un peu. Tu le vois clairement à leurs réactions, tu peux lire ça dans leur regard, tu le devines à la façon dont ils te parlent. Même s'ils ont déjà eu affaire à des auditeurs dans le passé, ce qui est bien sûr généralement le cas, et même quand ça s'est bien déroulé, ils sont sur leurs gardes. Je pense que beaucoup d'entre eux nous assimilent à des inspecteurs fiscaux ou à des policiers. Ils nous appellent d'ailleurs souvent les « contrôleurs », ou bien les « commissaires ». Il faut dire que le « commissaire » de commissaires aux comptes, ça évoque quand même beaucoup la police. En tout cas, selon moi, c'est le type d'étiquette qui colle à la profession. (Chef de mission)*

Les propos de ces deux individus font bien ressortir en quoi le rôle officiellement assigné aux auditeurs légaux peut être menaçant pour l'audité. Ce rôle, en effet, consiste à « *mettre le doigt sur tout ce qui ne va pas dans les comptes* », à « *faire des reproches* », ce qui « *fait rarement sauter de joie la personne qui est en face, et peut même avoir pour elle des conséquences graves* » (un licenciement par exemple). D'où « *le type d'étiquette qui colle à la profession* », souvent assimilée, « *dans l'imaginaire des gens* », à celle des « *inspecteurs fiscaux* » ou encore à celle des « *policiers* », deux catégories d'acteurs dont on est rarement client à la base, « *qu'on préfèrerait ne pas avoir en face de soi, si l'on avait le choix* ». En d'autres termes, à la méfiance dont ils font l'objet et qui fonde la demande d'audit légal, les audités répondent eux-mêmes par la méfiance, dirigée à

l'encontre des auditeurs ; des professionnels dont ils craignent en outre une attitude déplaisante ; des individus qui ne leur inspirent, *a priori,* pas beaucoup de sympathie.

4.2. Un « faible capital de sympathie »

Les acteurs dont le métier consiste, aux yeux du plus grand nombre, à surveiller et à punir, pâtissent généralement, dans l'opinion publique, d'une image personnelle assez négative. Qui ne les connaît pas tend souvent, « instinctivement », à les croire plutôt antipathiques. Pour faire profession du reproche et de la sanction, il faut en avoir le goût, pense-t-on ; cela doit bien correspondre à un certain caractère. D'où, par exemple, l'expression populaire, « être aimable comme un gardien de prison ». Professionnels du contrôle, les commissaires aux comptes ne font pas exception à la règle ; d'autant que leurs costumes sombres et leur haut niveau de qualification peuvent craindre de la dureté et de la prétention. Ainsi un assistant confirmé nous dit-il[104] :

> *D'ordinaire, nous attaquons nos nouvelles missions dotés d'un* faible capital de sympathie. *Quand nous rencontrons nos interlocuteurs pour la première fois, on les sent clairement sur la défensive, la plupart du temps en tout cas. Selon moi, ils ont peur d'avoir affaire à des gens… je ne sais pas… peut-être cassants, acerbes, ou alors froids et sans pitié. […] A quoi cela tient-il ?... D'abord au rôle qui est le nôtre, je crois, un rôle de contrôleur, au fait qu'on ait essentiellement pour tâche de mettre à jour les erreurs commises… A notre look de « men in black » aussi, et son côté « justicier intergalactique ». Et puis quand on traite avec des comptables beaucoup plus vieux que nous, qui possèdent davantage d'expérience, mais qui n'ont pas tous nos diplômes… certains craignent, je crois, qu'on les prenne de haut, qu'on leur manque de respect. Avant même que tu n'aies ouvert la bouche, à la façon dont ils te regardent, tu vois qu'ils sont en train de se dire : « Non mais, pour qui se prend-il ce jeune blanc bec ? Il ne croit quand même pas qu'il va m'apprendre mon métier ? ». Tu n'as pas encore posé la moindre question que tu les énerves déjà ! Donc c'est tout un ensemble de choses.*

4.3. Une présence aux effets perturbateurs

Enfin, la visite des auditeurs promet toujours de perturber le fonctionnement normal des services contrôlés, et d'éveiller chez les audités un sentiment de dérangement. Une telle visite, pour commencer, est une source de travail supplémentaire ; elle est consommatrice

[104] N'ayant pu interviewer aucun audité, nous nous fions ici à la manière dont les auditeurs pensent être vus par leurs interlocuteurs. Selon nos observations, leur jugement est dans ce domaine tout à fait correct.

de temps. Elle doit en effet tout d'abord se préparer, dans la mesure où les commissaires aux comptes ont besoin d'être « outillés ». Ainsi convient-il de leur réserver une salle, de leur procurer si nécessaire des cartes de cafétéria, de leur trouver dans certains cas des badges d'accès, de sortir les documents qu'ils réclameront à leur arrivée, etc. Puis, à partir du moment où commence l'intervention, il faut répondre à leurs questions. Parce que ces questions portent sur l'exercice passé, qu'il faut pourtant déjà mettre en route le suivant, et que bien d'autres échéances doivent être respectées, la tenue de la mission d'audit gêne la réalisation du travail en cours.

D'autant que sur toute la durée du séjour des commissaires aux comptes, les audités doivent partager avec eux leur « territoire » et certains de leurs équipements. Un auditeur entre dans leur bureau avec un ordinateur, un dossier, et quelques documents : il prend automatiquement de la place. Un autre parle fort dans le service : personne ne peut plus se concentrer. Un troisième utilise la photocopieuse : il faut attendre derrière lui. Un quatrième sort de l'ascenseur : on comprend pourquoi c'était si long. Un cinquième utilise les toilettes : à chacun son tour… L'équipe au complet se sert de la machine à café : on prend son mal en patience, mais l'on se dit qu'ils sont décidemment partout, qu'on ne peut même plus se reposer tranquillement, qu'on n'est plus vraiment chez soi, et c'est alors une impression d'envahissement qui gagne. Un superviseur à qui nous livrons cette réflexion rebondit sur nos propos au moyen d'une analogie, dont l'intérêt est de permettre d'approcher ce que peuvent ressentir les audités en pareilles circonstances.

> *Oui, au fond, c'est un peu comme quand on reçoit chez soi des membres de sa famille durant deux semaines. Je veux dire… Avant qu'ils n'arrivent, il faut faire le grand ménage, préparer les chambres, laver les draps, les serviettes, astiquer la salle de bain, réfléchir à des choses à faire. Quand ils sont là, on doit s'en occuper, et quand on n'est pas en vacances, on n'a pas vraiment le temps. On a envie d'un jus d'orange, il n'y en a plus. On voudrait voir un bon film à la télé, pas de pot, elle est déjà prise. Le matin, c'est la queue pour la douche. Le soir, la queue pour le lavabo. Les enfants qui courent partout. On se marche sur les pieds. On se cogne dans les murs. De quoi faire un bon film comique, tout ça ! En tout cas, le dernier jour, on n'est pas mécontent de les voir partir. Et encore, eux, on leur a demandé de venir, c'est la famille, on les aime ! Alors c'est vrai que si l'on se met à la place de nos clients… Parce qu'à proprement parler, on ne peut pas dire qu'on soit leurs invités. Concrètement, c'est la loi qui les oblige à nous recevoir. D'ailleurs parfois, on sent bien qu'ils ne sont pas franchement ravis de le faire. Ils craignent toujours qu'on ne les dérange, c'est clair.*

5. Hors de l'audité-client, point de salut

Les audités ne sont donc pas spontanément demandeurs d'audit. Loin de là. Ils se méfient au contraire des auditeurs qu'ils rencontrent pour la première fois, ayant peur d'avoir à souffrir de leur intervention. Pourquoi les commissaires aux comptes les qualifient-ils alors de clients ? Faut-il interpréter cette curieuse habitude de langage comme le signe du commercialisme qui, à en croire certains chercheurs critiques, règne aujourd'hui sans partage au sein des cabinets ? Nous ne le pensons pas, dans la mesure où, répétons-le, les auditeurs que nous avons accompagnés ont tous fait preuve d'un fort désir de bien faire.

Ces professionnels ignoraient-ils donc la façon dont leurs interlocuteurs tendent à les percevoir de prime abord ? Les verbatim qui précèdent nous montrent qu'il n'en est rien. Les commissaires aux comptes sont tout à fait conscients de ne pas être d'emblée les bienvenus parmi les audités. Pour reprendre les mots du chef de mission cité en page 251, ils le constatent aux réactions de ceux qui les accueillent, le lisent dans leur regard, le devinent à leurs propos. Il leur est également aisé de le sentir à la manière dont ils sont parfois traités. Un assistant confirmé nous dit ainsi : « *Quand tu arrives dans une entreprise et que tu vois qu'on t'a installé dans une pièce exigüe, miteuse et sans fenêtre, tu sais tout de suite que tu n'es pas la personne qu'ils chérissent le plus au monde.* »

Selon nous, si le terme de « client » est systématiquement utilisé au sein des équipes, bien que pourtant inadapté à la façon dont les audités se perçoivent à l'origine, c'est que sa fonction n'est pas d'abord descriptive. Il désigne en premier lieu un objectif à atteindre, un impératif : celui, pour les auditeurs, de transformer leurs interlocuteurs en clients de la mission d'audit. Les commissaires aux comptes le savent pertinemment : l'individu qui redoute d'avoir à pâtir de leur intervention, et qui de façon plus générale pense qu'il n'a pas intérêt à les aider, est un individu appelé à résister. Il ne leur fournira pas les moyens d'exercer leur compétence, ou bien alors au prix de leur indépendance, et nuira dans tous les cas à leur santé. *Ce type d'individu-là leur fait peur*. Or la plupart des audités, parce qu'ils ont au départ une image négative des auditeurs, agiraient de la sorte si leur perception première n'était pas « travaillée ». Après avoir dit que les commissaires aux comptes tendaient à être assimilés à des policiers ou à des inspecteurs fiscaux, le chef de mission cité en page 251 précise ainsi :

> *Si tu ne parviens pas à casser cette image-là au cours des premiers jours de ton intervention, tu es mort ! Tu peux être sûr que tes interlocuteurs t'en feront baver. OK, certains auront tellement peur de toi que ça les rendra dociles – on en croise parfois des comme ça – mais ce n'est pas la majorité. La plupart des gens ne te louperont pas. Ils t'agresseront, te feront poireauter, te baladeront, te manipuleront. On passe donc beaucoup de temps à leur montrer qu'ils se font une fausse idée de nous. Le but, c'est de les rassurer, de gagner leur confiance, pour qu'ils aient envie de coopérer, et pas de nous rendre la vie impossible.*

Calmer les craintes de l'audité, le rassurer, faire taire sa méfiance, obtenir sa confiance, le transformer autrement dit en un client de la mission d'audit pour l'amener à coopérer, est la seule façon pour les auditeurs légaux de pouvoir être compétents et indépendants, donc de ne pas souffrir du contraire. Dans le domaine de l'audit légal, la compétence, l'indépendance et la santé sont toujours à gagner ; elles ne sont jamais acquises d'avance. De façon sans doute un peu provocante, on pourrait avancer que les commissaires aux comptes débutent toujours leurs nouvelles missions incompétents, dépendants, et en souffrance, et que leur premier défi consiste à changer cet état de fait, le plus rapidement possible.

Transformer ses interlocuteurs en clients n'est pas, pour un auditeur, choisir de brider sa compétence, c'est au contraire pouvoir l'exprimer pleinement ; ce n'est pas perdre son indépendance, mais à l'inverse la conquérir ; c'est aussi se donner la chance d'obtenir de la part des audités de la *reconnaissance* plutôt que des reproches. Pour les commissaires aux comptes, réussir cette transformation-là constitue, pour résumer, un enjeu d'efficacité et de santé. Aussi allons-nous à présent nous intéresser à la manière dont ils s'y prennent pour parvenir à un tel résultat.

Section 2.
La transformation de l'audité en un client : attitudes adoptées, équilibrages requis, et pierre d'achoppement

Afin de transformer les audités en clients de leur intervention, la plupart des auditeurs que nous avons suivis ont orienté leurs efforts dans trois grandes directions : ils ont veillé à ne pas déranger leurs interlocuteurs (1.), se sont attachés à nouer avec eux des relations au caractère amical (2.), et ont enfin cherché à leur apporter de la valeur (3.). Mais si de telles attitudes sont effectivement nécessaires à l'atteinte du but visé, elles sont aussi toujours risquées. Pour ne pas s'avérer plus néfaste que bénéfique, chacune d'elles doit impérativement être adoptée en même temps qu'une autre lui étant contradictoire. Gérer les relations qu'ils entretiennent avec les audités tient ainsi, pour les commissaires aux comptes, du travail d'équilibriste (4.). La complexité de ce travail-là semble ne pas leur échapper, et ils parviennent en partie à la prendre en charge. En partie seulement, toutefois. Beaucoup, en effet, buttent ici sur ce qu'ils pensent être l'une des principales difficultés de leur métier : une pierre d'achoppement sur laquelle viennent s'abîmer leurs pratiques, et que nous prendrons donc soin d'identifier (5.).

1. Le souci de ne pas déranger

Nous l'avons vu, les audités tendent à se méfier des auditeurs qu'ils ne connaissent pas encore. Ils les perçoivent de manière plutôt négative. Aussi les commissaires aux comptes ont-ils pour première préoccupation, lorsqu'ils arrivent sur le terrain, de casser l'image de trouble-fêtes qui peut être la leur. Parce que l'individu qui appréhende leur venue risque d'activer son pouvoir de nuisance, ils s'appliquent à le rassurer, à dissiper chacune de ses craintes. Dans ce but, ils évitent pour commencer de perturber le travail de leurs hôtes. Pour reprendre les termes d'un superviseur : « *Ça, c'est le B.A. BA !* ». Leur interlocuteur redoute-t-il de devoir leur consacrer beaucoup de temps ? Ils veillent à ne point lui en prendre trop (1.1.). Craint-il de les voir s'accaparer son territoire et ses équipements ? Ils s'attachent dans ce domaine à faire preuve de retenue (1.2.). Comme nous le dit un chef

de mission, « *le premier des messages à faire passer, c'est : nous sommes venus en paix, nous veillerons à ne pas vous gêner* ».

1.1. Le respect du temps de l'autre

Selon nos observations, les commissaires aux comptes s'attachent tout d'abord à ne point abuser du temps de ceux qui les reçoivent. Dans ce but, ils veillent en tout premier lieu à se caler sur leurs agendas. D'une part, les responsables de missions s'emploient, dans la mesure du possible, à définir des dates d'intervention susceptibles d'arranger les entités contrôlées ; d'autre part, aucun auditeur « sain d'esprit » n'oserait, sur le terrain, imposer à ses interlocuteurs le moment d'une rencontre. Lorsqu'un commissaire aux comptes désire pouvoir s'entretenir avec un comptable, il prend rendez-vous, ou lui demande, au préalable, si l'instant est bien choisi : « *Excusez-moi de vous déranger, on peut se voir, par hasard ?* », « *Vous avez un moment ?* », « *Je peux vous demander quelque chose ?* », sont autant de petites phrases que l'on entend fréquemment sur le terrain.

Ensuite, pour que leurs entrevues soient les plus courtes possibles, les auditeurs prennent soin de les préparer en coulisses avec sérieux. Afin de prendre connaissance des spécificités de l'entreprise contrôlée et de cerner toutes les dimensions de la section à vérifier, ils se plongent notamment dans les dossiers de l'exercice passé et s'appuient sur les explications de leur supérieur hiérarchique. Ils évitent ainsi de demander à l'audité ce qu'il a déjà dit cent fois au cours des années précédentes, augmentent leurs chances de lui poser des questions précises et pertinentes, se donnent les moyens de mieux saisir ses explications, et minimisent les risques de paraître à ses yeux incompétents, ce qui l'amènerait à penser qu'ils lui font perdre son temps. Ils connaissent bien sûr en la matière quelques ratés, mais se faire admonester par un interlocuteur pour avoir créé chez lui un sentiment de dérangement inutile, les conduit généralement à retenir la leçon.

1.2. Une utilisation de l'espace et des équipements pleine de retenue

Les commissaires aux comptes veillent d'autre part à n'utiliser qu'avec grande retenue l'espace et les équipements des entités contrôlées. Quand ils se rendent à une entrevue, ils frappent toujours à la porte pour annoncer leur présence, demandent le plus souvent à l'audité la permission d'entrer, s'avancent vers lui avec une certaine lenteur, et s'assoient rarement sans y avoir été conviés. Installés sur une chaise, ils posent parfois leur matériel

sur leurs genoux ou à leurs pieds, dans le but de ne pas encombrer le bureau de leur interlocuteur. En *openspace*, ils parlent systématiquement à voix basse, soucieux de ne pas perturber l'ensemble du service. Ils cèdent souvent leur tour à la photocopieuse, pour ne pas avoir l'air de la mobiliser. Sur l'une des sept missions que nous avons accompagnées, les membres de l'équipe se sont même efforcés de prendre l'escalier plutôt que l'ascenseur, qui aurait pu, sinon, s'avérer d'un usage pénible pour leurs hôtes. On n'aurait aucun mal à multiplier de tels exemples de précautions, dont certaines peuvent parfois sembler excessives. Mais comme le souligne un superviseur :

> *Quand nous sommes chez nos clients, notamment sur les nouvelles missions, il est toujours préférable de prendre trop de gants que pas assez. Au départ, mieux vaut paraître un peu timide que sans-gêne. On a vite fait d'énerver quelqu'un quand on l'empêche de faire ce qu'il a à faire, surtout lorsqu'on est chez lui, et qu'on est à ses yeux encore qu'un étranger. Donc la consigne, c'est : « profil-bas ». Interdiction de se comporter en petit chef. Il est vrai que la loi nous confère un pouvoir important, mais il n'est pas question pour nous d'en faire usage avec autoritarisme. Ce pouvoir, quelque part, nous devons y renoncer d'entrée de jeu. Si tu ne déposes pas tes armes au seuil de sa porte, le client te livre une guerre sans merci, et sort toujours vainqueur du combat. La première des choses à faire pour éviter ce scénario, c'est, encore une fois, de faire en sorte que ton travail ne perturbe pas le sien. Quand tu respectes cette règle élémentaire, tes interlocuteurs te regardent d'un œil déjà moins méfiant. Ils te tiennent moins à distance, acceptent davantage te recevoir, ouvrent une porte. Tu peux alors espérer tisser avec eux des liens personnels plus étroits. L'apprivoisement des clients, c'est tout un processus.*

Des propos de ce superviseur – tout à fait représentatifs de la pensée des auditeurs que nous avons suivis – il ressort que ne pas déranger les audités est une nécessité : la condition pour que ceux-ci *n'agissent point en ennemis*, tiennent les commissaires aux comptes « *moins à distance, acceptent davantage de* [*les*] *recevoir, ouvrent une porte* », leur accordent autrement dit un « espace-temps », à l'intérieur duquel ils pourront commencer à poser leurs questions. Comme le souligne l'interviewé, cela implique, pour ces professionnels, de « *renoncer d'entrée de jeu* » au « *pouvoir que* […] [*leur*] *confère la loi* ». Mais ce « *dépôt des armes* » initial n'est pas suffisant. Il n'est en fait que la première « *étape* » du « *processus* » d'« *apprivoisement des clients* » : un préalable au tissage de « *liens personnels plus étroits* » avec les acteurs contrôlés, point auquel nous allons maintenant nous intéresser.

2. Le soin des relations humaines

Les auditeurs, nous l'avons vu, amorcent leurs nouvelles missions dotés d'un « capital de sympathie » relativement faible. Les membres des entités contrôlées craignent en effet de leur part une attitude déplaisante. Eux, cependant, savent bien ne pas pouvoir commettre un tel écart de conduite sans en subir immédiatement les conséquences. Aussi veillent-ils, en tout premier lieu, à ne jamais faire preuve d'incorrection (2.1.). Pour la plupart d'entre eux, néanmoins, demeurer toujours correct ne saurait être suffisant. Il leur faut aussi, pensent-ils, nouer avec leurs interlocuteurs des relations au caractère amical. Comme nous le verrons, différentes techniques peuvent leur permettre de parvenir à ce résultat (2.2.). L'objectif poursuivi est alors pour eux de gagner la confiance des audités, et de pouvoir espérer de leur part une aide un tant soit peu active (2.3.).

2.1. « Faire preuve d'incorrection : ça jamais, au grand jamais ! » [105]

Pour construire avec leurs interlocuteurs de bonnes relations humaines, les auditeurs en mission veillent tout d'abord à ne jamais faire preuve d'incorrection. Ils s'attachent, en d'autres termes, à ne point adopter l'attitude déplaisante que certains audités craignent parfois de leur part. Ainsi n'oublient-ils jamais, ou presque, un « bonjour », un « s'il vous plaît », un « merci » ou un « de rien ». Même face à des acteurs agressifs, ils s'efforcent de rester toujours corrects. Au cours de notre étude, nous n'avons jamais vu un auditeur malmené céder à l'inconvenance, répondre à la violence par la violence ; dans l'esprit des commissaires aux comptes, en effet, le respect des règles élémentaires de bonne conduite, a précisément pour fonction de ne pas activer, ou de faire taire chez l'autre, ses tendances belliqueuses. Comme nous le dit un chef de mission :

---

[105] Avant de documenter ce point-là, il nous semble important de formuler la remarque suivante. Parce que nous traitons finalement ici de la question du tact, nos observations traduisent, beaucoup plus à notre avis que précédemment, la culture nationale au sein de laquelle elles ont été réalisées. On ne fait pas preuve de tact en France comme on peut en fait preuve dans un autre pays, et réciproquement. Cette remarque vaut aussi pour la manière dont nos commissaires aux comptes ont noué, avec leurs interlocuteurs, des rapports de nature amicale (voir *infra*, en 2.2.). Le tact et l'instauration d'une certaine forme de complicité sont selon nous essentiels en audit, ceci partout dans le monde (il y a là, nous semble-t-il, une logique de métier) mais donnent lieu à des comportements différents, ici ou là sur la planète.

Quand on arrive sur le terrain, même si l'on ne s'est pas levé du bon pied, on doit laisser ses états d'âme au vestiaire. C'est d'abord une question de respect. Mais bon, ce genre de respect… je veux dire qu'avec ses proches, on peut être parfois grognon. Ici, pas question. Les gens chez qui l'on va ne nous voient pas toujours débarquer d'un bon œil, et donc, si l'on était malpoli, la mission tournerait vite au vinaigre. Alors après, malgré tous tes efforts, certaines personnes peuvent quand même t'agresser, soit parce qu'elles restent encore sur l'idée que tu es là pour leur nuire, soit parce qu'elles ont tout simplement mauvais caractère. Dans ce cas, tu laisses passer l'orage, tu tends l'autre joue. Parfois, c'est vrai, il faut quand même savoir s'affirmer davantage pour se faire respecter. Mais faire preuve d'incorrection : ça jamais, au grand jamais ! En ce qui me concerne, il m'est arrivé de me faire détruire par un associé pour avoir omis, un matin, de saluer des membres de la boîte que j'auditais. Il était tôt, c'était à la machine à café, je n'avais pas encore tous mes esprits… Eh bien ils s'en étaient plaints à leur boss*, qui en avait aussitôt informé le mien ! C'est te dire s'ils sont chatouilleux sur le sujet.*

Mais si rester toujours correct est aux yeux des auditeurs un moyen de *désarmer en l'autre l'ennemi possible*, un tel résultat ne saurait cependant être pour eux suffisant. De leur point de vue, nouer avec les audités des relations au caractère amical est également nécessaire. Comme nous le dit un assistant, « *avoir du tact, c'est bien, un bon contact, c'est mieux ! Quand je pense à mes interlocuteurs, je pense : objectif cœur !* ».

2.2. « Quand je pense à mes interlocuteurs, je pense : objectif cœur ! »

Avant de présenter la manière dont les commissaires aux comptes tentent de se rendre sympathiques aux yeux de leur « clients », il nous semble intéressant de formuler la remarque suivante. Si le travail relationnel dont nous allons faire état se trouve bien sûr effectué tout au long de la mission d'audit, l'intérim – première phase au cours de laquelle les auditeurs se rendent sur le terrain – possède en la matière une importance particulière. A tel point que selon la plupart des professionnels que nous avons suivis, cette phase-là trouve peut-être sa plus grande utilité dans les liens personnels qu'elle permet de tisser. Officiellement, sa fonction est purement technique ; beaucoup d'auditeurs, cependant, insistent davantage sur son intérêt « social ». La phase intérimaire – précisent-ils – est une phase un peu moins codifiée que la suivante ; une phase lors de laquelle on n'est pas trop pris par le temps ; une phase, donc, qui laisse aux relations humaines un certain espace pour se développer. Un superviseur nous dit ainsi :

> *Quand on arrive sur une mission préliminaire comme celle-ci, ça fait… là, ça faisait dix mois que nous n'étions pas venus. […] Donc l'intérim, c'est beaucoup : tu vas chez le client, et tu t'y fais apprécier […]. Ça fait longtemps que tu n'as pas revu tes interlocuteurs. Les stagiaires et les assistants, eux, découvrent même carrément les leurs. Il te faut donc passer du temps à nouer ou renouer des relations. Et ça tombe bien, parce que tu as plus de marge de manœuvre qu'au final, avec aussi moins de pression temporelle, et que du coup, tu peux vraiment te concentrer sur la dimension relationnelle du job.*

Pour « *nouer et renouer des relations* », tisser avec les audités des liens personnels étroits, les commissaires aux comptes, comme nous allons maintenant le voir, utilisent diverses techniques informelles, des catachrèses au sens de Clot, semblables à celles qu'utilise le brancardier dont il donne souvent l'exemple (voir supra, p.88). Sept d'entre elles feront ici l'objet d'une présentation (2.2.1.) Comme le suggèrent certains signes, ces techniques-là peuvent être très efficaces : l'« *objectif cœur* » que se fixent les auditeurs légaux est semble-t-il fréquemment atteint (2.2.2.).

2.2.1.L'art de se faire apprécier, en sept leçons

Afin de « *gagner le cœur* » de leurs interlocuteurs, les auditeurs que nous avons suivis ont orienté leurs efforts dans deux grandes directions. Ils ont d'une part veillé à faire preuve à leur égard de gentillesse – les cinq premières techniques dont nous ferons état vont dans ce sens-là ; ils ont d'autre part souligné ce qui les rapprochait d'eux – les deux dernières techniques présentées ci-dessous visent, nous le verrons, un tel objectif.

2.2.1.1. « Un sourire, cela ne coûte rien… ! » : (1) la technique des zygomatiques

« *Un sourire, cela ne coûte rien, et ça peut faire beaucoup de bien !* », nous dit un chef de mission qui – comme la majorité de ses collègues – sourit souvent à ses interlocuteurs. Il ajoute : « *Sourire, c'est un moyen de se rendre sympathique. C'est une façon d'introduire rapidement, et à peu de frais, un peu de chaleur humaine dans la relation. C'est une manière de manifester à l'autre de la bienveillance. Ça fait qu'il est agréable de te parler, qu'on se sent plutôt bien en ta compagnie.* » « *Un sourire,* disait Baden-Powell, *est une clef secrète qui ouvre bien des cœurs* ». De cette clef, les auditeurs possèdent en général un exemplaire. En mission, leurs sourires suivent la plupart de temps leurs « bonjours ». Et ces derniers ne tardent jamais à s'accompagner d'un « comment allez-vous ? »

2.2.1.2. « Comment allez-vous ? » : (2) la technique des nouvelles que l'on prend

Lorsqu'ils rencontrent leurs interlocuteurs pour la toute première fois, les commissaires aux comptes se contentent généralement de les saluer avec le sourire. Mais très vite – assez souvent dès le lendemain – ils ajoutent à leur bonjour un « *comment allez-vous ?* ». Dans la vie quotidienne, une telle interrogation tient souvent de la formule rituelle ; elle constitue davantage un complément de salutation, qu'une véritable question appelant une réponse. Cela est particulièrement vrai, nous semble-t-il, lorsque ceux qui se saluent se connaissent déjà bien et qu'ils ne font rien d'autre que se croiser. Mais ceci n'est pas le cas lorsque les auditeurs ne sont encore pour leurs hôtes que des inconnus, et qu'ils s'apprêtent à conduire avec eux une conversation d'ordre professionnel. Dans de telles circonstances, demander à l'autre la manière dont il se sent ne passe pas inaperçu. On cherche bien à lui montrer que l'on se préoccupe de sa personne, et il ne peut, de son côté, que l'entendre de cette oreille-là. Pour être tout à fait sûr que cela soit bien le cas, les auditeurs ajoutent du reste parfois certains petits mots à leur question. Ils disent par exemple : « *Alors*, comment allez-vous *aujourd'hui* ? ». Il leur arrive également de faire référence à des événements précis. Un chef de mission arrive par exemple dans le bureau d'un comptable qui, les jours précédents, souffrait d'un mauvais rhume, et lui dit immédiatement, voyant qu'il semble rétabli : « *Ah ! Vous avez l'air d'aller mieux à ce qu'on dirait ? Je suis bien content pour vous. Ça y est, c'est parti ?* ». En entretien, l'auditeur nous précise à ce sujet : « *C'est important de montrer à ton interlocuteur que tu préoccupes de sa santé, de son moral, que tu lui veux du bien, en d'autres termes !* ». Une technique dont celle des vœux formulés est en quelque sorte le pendant.

2.2.1.3. « Je vous souhaite un excellent week-end ! » : (3) la technique des vœux formulés

Formuler à un individu certains vœux est en effet une autre une manière de lui montrer qu'on se soucie de sa personne, de son bonheur. Plusieurs des auditeurs que nous avons suivis ont eu recours à cette technique-là. A la fin de sa première semaine d'intervention, un assistant débutant a par exemple conclu chacun de ses entretiens en disant : *« Eh ! bien, sur ce, je vous souhaite un excellent week-end !* ». En règle générale, les dates d'intervention des commissaires aux comptes sont propices à la formulation de vœux. Quand les inventaires ou les pré-finaux se déroulent en toute fin d'année, les auditeurs peuvent souhaiter à leurs hôtes de « *superbes fêtes de noël et un très bon réveillon* ».

Lorsqu'ils reviennent pour le final, il n'est point de meilleur moment pour lancer aux audités : « *Bonne année, et surtout bonne santé !* ». Comme nous le dit un superviseur : « *Présenter à ses clients ses bons vœux, cela permet sans aucun doute d'instaurer avec eux des relations cordiales. On fait beaucoup d'efforts dans ce sens-là. Dans notre métier, il faut avoir le sens du contact, ne pas hésiter à multiplier les gestes d'attention. Un compliment bien placé, un petit cadeau de temps en temps, c'est tout à fait indiqué* ».

2.2.1.4. « Félicitations ! » : (4) la technique du compliment

Au cours d'une mission, un manager congratule le chef comptable pour la beauté de ses enfants, dont la photo repose, bien en vue, sur une étagère : « *Ils sont vraiment très mignons vos deux petits garçons. Félicitations ! Et c'est fou comme le plus grand ressemble à mon neveu ! C'est impressionnant !* ». « *Un compliment, cela fait toujours plaisir* », nous dit ensuite l'auditeur en aparté, alors que nous marchons dans le couloir. « *En faire, ajoute-t-il plus tard en entretien, cela contribue à te rendre sympathique aux yeux de tes interlocuteurs* ».

De fait, selon nos observations, les commissaires aux comptes ne sont nullement avares de petits mots gentils. Lors d'une intervention, un assistant demande ainsi à une auditée proche de la soixantaine : « *je suis un peu gêné de vous poser cette question, mais c'est bientôt l'anniversaire de ma mère, alors voilà : je voudrais lui offrir une bouteille de parfum, et je trouve le vôtre vraiment délicieux. J'aimerais beaucoup en connaître le nom, si cela ne vous dérange pas.* ». Dans le même esprit, une auditrice dit à un directeur financier entre un « *bonjour* » et une demande d'explications : « *Elle est très jolie votre cravate ! Je peux vous demander où vous l'avez achetée ? Mon fiancé en cherche des comme ça, mais n'arrive pas à en trouver.* » Difficile de ne pas être touché par ce genre de louanges, qui parfois, se doublent de petits cadeaux.

2.2.1.5. « Allez, un petit cadeau, tiens ! » : (5) la technique du don

Sur le bureau d'un comptable, un chef de mission note la présence du dernier roman de Marc Lévy. Après avoir cordialement salué son interlocuteur, il poursuit, enthousiaste, en pointant du doigt l'ouvrage :

L'auditeur *: Eh ! Mais c'est le dernier Marc Lévy ma parole ! Vous aimez ?*

Le comptable *: Beaucoup ! J'adore cet auteur ! Certains le critiquent, je le sais, mais je m'en moque…*

L'auditeur *: Bah, vous savez, en France, dès qu'un écrivain a un peu succès… En tout cas moi, je suis comme vous, je suis complètement fan de lui. J'ai lu absolument tous ses bouquins, et j'ai littéralement dévoré le précédent, « Sept jours pour une éternité ». J'ai vraiment adoré !*

Le comptable *: Ah ! Pas de chance, celui-là, je l'ai justement laissé passer.*

L'auditeur *: Non !? Vous ne pouvez pas me dire ça ! C'est trop triste ! Moi je l'ai en double. On me l'a offert pour mon anniversaire, mais je l'avais déjà acheté. Ça vous dirait que je vous en apporte un exemplaire demain ? Allez, un petit cadeau, tiens !*

Le comptable *: Oh ! C'est très gentil de votre part, mais je ne peux pas accepter ça. Offrez-le plutôt à quelqu'un de votre entourage…*

L'auditeur *: Écoutez, si ça vous gêne, disons que je vous le prête. Vous me le rendrez quand vous l'aurez fini, l'année prochaine, je ne suis pas pressé. Attendez ! Pour une fois qu'entre comptables on peut s'échanger autre chose que des livres de comptes. C'est super les livres de comptes, mais bon… Je vous assure que ça me fait plaisir.*

Dans cet exemple, le chef de mission, « *fan* » de Marc Lévy, se propose de faire au comptable un « *petit cadeau* ». En fin de journée, alors que nous le questionnons sur son geste, il en livre le commentaire suivant :

Renverser la perception que nos clients peuvent avoir de nous, c'est quelque chose de capital. Comme tu as sans doute pu le sentir, ils s'imaginent parfois que nous sommes de grands méchants loups. On doit donc leur prouver qu'ils se trompent. Qu'ils se trompent du tout au tout. Qu'on n'est pas méchant mais au contraire gentil. Avoir de petits gestes délicats, c'est s'afficher comme bienveillant. Au fond, ce que ça dit, c'est : « N'ayez pas peur de nous, on ne mord pas, voyez donc comme nous sommes généreux. Nous ne sommes pas vos ennemis mais vos amis ». Selon moi, il est très important d'avoir de temps à autre ce genre de petite attention. Tout le monde n'y songe pas, mais quand même : je pense ne pas être le seul.

Nous avons effectivement vu quelques autres commissaires aux comptes offrir à leurs interlocuteurs des croissants le matin, des friandises l'après-midi, ou encore un café lors d'une pause. Un moyen pour ces professionnels de se montrer « *gentils* », « *délicats* », « *bienveillants* », « *généreux* », donc de nouer avec les audités des relations au caractère amical.

2.2.1.6. « Tiens, vous aussi ? » : (6) la technique du point commun

S'ils le peuvent, les auditeurs font assez souvent remarquer à leur interlocuteur qu'ils possèdent avec lui au moins un point commun, une sorte de trait d'union qui les rapproche. Quand l'audité est un ancien auditeur, le point commun est vite trouvé. Dans le cas contraire, il peut s'agir d'une ville d'origine, d'une école jadis fréquentée, d'un goût partagé, et de bien d'autres choses encore. L'exemple que nous avons choisi pour rendre compte de la technique précédente pourrait tout aussi bien permettre d'illustrer celle-ci : dès qu'il voit le « *dernier Marc Lévy* » sur le bureau de son « client », le chef de mission s'empresse de souligner qu'il adore *également* cet auteur-là (« *En tout cas moi, je suis* comme vous*, je suis complètement fan de lui*). Les deux exemples qui suivent se rapportent également à cette pratique.

a. Premier exemple : « Un Chambérien à Paris »

Un assistant, saluant un comptable, remarque tout de suite chez lui la présence d'un léger accent. S'engage alors entre eux le dialogue suivant :

> L'auditeur *: Vous ne seriez pas de Savoie, vous, par hasard ?*
>
> Le comptable *: Si, pourquoi, ça s'entend tant que ça ?*
>
> L'auditeur *: Quand on n'est pas de là-bas, je suppose que non, mais… quand on en vient, ce qui est mon cas, on ne peut pas se tromper. Je vais même vous dire mieux… selon moi, vous venez de Chambéry !*
>
> Le comptable *: Alors là, vous m'épatez !*
>
> L'auditeur *: Bon, pour Chambéry, j'avoue, j'ai quand même eu pas mal de chance. Mais comme j'ai grandi là, je me suis dit... Mes parents habitaient, et habitent toujours d'ailleurs, rue des Écoles, dans le centre ; vous situez ?*
>
> Le comptable *: Mais oui, je vois tout à fait ! La rue des Écoles. Quasiment en face de la Banque de France. Moi j'étais rue Victor Hugo. Tout près, au fond ! Tiens, ça c'est marrant alors !*
>
> L'auditeur *: C'est même complètement fou vous voulez dire ! L'un de mes meilleurs copains habitait rue Victor Hugo ! Benoît [Untel]. Les [Untel], Ça vous dit quelque chose ?*
>
> Le comptable *: Non, rien, mais bon…*
>
> L'auditeur *: En tout cas, comme on dit, le monde est petit ! Enchanté de faire votre connaissance ! Ça fait plaisir de rencontrer* un Chambérien à Paris *!*

b. Second exemple : « Poursuivons, camarade ! »

Un superviseur, en compagnie d'un directeur financier, voit sur ses étagères l'annuaire des anciens d'HEC. Il lui demande alors immédiatement :

> L'auditeur *: Tiens, vous êtes passé par Jouy-en-Josas, vous aussi ?*
>
> Le directeur financier *: Eh ! Oui, une grande famille n'est-ce pas ?! De quelle promotion êtes-vous donc ?*
>
> L'auditeur *: De la promotion 99.*
>
> Le directeur financier *: En ce qui me concerne, je suis de la promotion 1972. Ça ne me rajeunit pas. J'aime beaucoup pouvoir retourner sur le campus quand j'en ai l'occasion. Cela me rappelle de très bons souvenirs. D'ailleurs vous parlez de Jouy-en-Josas, mais lorsque j'ai intégré, en 1969, cela ne faisait que cinq ans, si ma mémoire est bonne, que l'école s'était installée à Jouy. Auparavant, elle était à Paris, et j'avoue d'ailleurs qu'au début, cela ne m'enchantait guère d'aller m'enterrer à la campagne. D'autant qu'à l'époque, imaginez-vous, HEC n'était pas encore mixte ! Elle ne s'est ouverte aux filles que l'année d'après mon départ ! Une déveine pareille, ça ne s'oublie pas ! En entrant, j'avais donc peur de m'ennuyer. L'avenir m'a montré que j'avais tort : ce fut formidable… Bon, enfin, je ne vais tout de même pas vous ennuyer plus longtemps avec mes vieilles histoires : si vous le voulez bien,* poursuivons, camarade *!*

A travers ce terme de « *camarade* » – qu'utilisent les anciens élèves d'HEC pour s'appeler entre eux – on voit bien que posséder avec un autre certains points communs peut, dans certains cas, permettre de tisser avec lui une relation au caractère amical. Plus le point commun est cher aux deux individus en présence, plus ils ont de chance de s'apprécier. D'où l'intérêt de la technique qui suit : celle de l'ancrage familial.

2.2.1.7. Le « neveu », la « mère » et le « fiancé » : (7) la technique de l'ancrage familial

Pour présenter la technique du compliment, nous avons fourni trois exemples, grâce auxquels nous pouvons aussi illustrer ce que nous nommons l'ancrage familial.[106] Dans chacun de ces exemples, il est possible de constater qu'un lien est explicitement établi par l'auditeur entre sa propre famille et celle de son interlocuteur. L'un de vos fils ressemble fortement à mon neveu, nous sommes donc un peu comme des frères ; vous qui pourriez

[106] Comme cela apparaît clairement dans presque toutes nos illustrations, plusieurs techniques sont souvent simultanément à l'œuvre dans un même acte de communication.

être ma mère, avez un parfum qui sera bientôt le sien ; en matière de cravates, vos goûts sont identiques à ceux de mon fiancé.

Au détour d'une conversation, les relations entre auditeurs et audités peuvent ainsi prendre un caractère familial, autrement dit éminemment privé, et comme le montre le dialogue suivant, ce caractère-là est aisément cultivable d'un exercice à l'autre. « *Bonjour*, dit un superviseur à un directeur financier. *Ça me fait plaisir de vous revoir ! Alors au fait, votre fils, son bac, ça s'est bien passé ? J'espère que je ne mets pas trop les pieds dans le plat. Selon ma sœur, les sujets étaient plutôt difficiles cette année, non ?* ». Le directeur : « *Ah ! Ne m'en parlez pas ! Tout cela m'a valu quelques cheveux blancs ! Mais finalement, il ne s'en est pas si mal tiré. Mention bien ! C'est correct non ?* ». Le superviseur : « *Correct ? C'est super vous voulez dire ! Vous deviez être content, je suppose. Vous le féliciterez de ma part, tiens ! Ma sœur, elle, n'a pas eu de mention. Enfin bon, elle n'a pas été recalée, c'est déjà ça !* […] ». A n'en pas douter, les liens existant ici entre ces deux acteurs sont assez étroits, et d'une manière plus générale, « *l'objectif cœur* » que se fixent les auditeurs semble fréquemment atteint.

2.2.2. « L'objectif cœur » : un objectif fréquemment atteint

Plusieurs signes le montrent : la plupart du temps, les auditeurs parviennent effectivement à tisser avec leurs interlocuteurs des relations de proximité ; à se faire apprécier, voire aimer, de ces derniers, de manière d'ailleurs assez rapide. Après un temps d'adaptation réciproque relativement court – quelques jours au plus –, la réserve du début laisse place à de la cordialité. Du côté des audités, les sourires voire les rires se multiplient. Dans les deux « camps », on devient de plus en plus naturel, de moins en moins cérémonieux. Dans certains cas, avec le temps et la répétition des rencontres, le tutoiement survient. Dans d'autres, les protagonistes se racontent quelques histoires drôles, dont le caractère parfois « cochon » témoigne de la familiarité qui s'installe entre eux. Plus on monte dans la hiérarchie, plus les affinités peuvent devenir importantes : on a fait les mêmes écoles, on habite le même quartier, on fréquente les mêmes clubs, on visite les mêmes musées, on voyage de la même façon, on partage les mêmes valeurs. On peut alors en arriver à se voir en dehors des heures de travail, pour pratiquer un sport, sortir au restaurant, etc. Nos analyses rejoignent ici celles de Richard et Reix (2002) : entre les auditeurs et les audités, une relation personnelle se développe presque toujours, *« du lien flagrant d'amitié à*

celui, plus général, de contacts amicaux mais restreints » (p.162). Les techniques dont nous avons présenté ici quelques exemples semblent donc efficaces. Reste maintenant à comprendre pourquoi les commissaires aux comptes cherchent tant à tisser avec leurs « clients » des liens d'une telle nature. Comme nous allons maintenant le voir, le « cœur », en audit, a ses raisons…

2.3. Le cœur a ses raisons…

Il convient tout d'abord de ne pas interpréter sous un angle strictement rationaliste, la propension des auditeurs à nouer des relations amicales. Une telle interprétation serait en effet réductrice. En audit comme ailleurs, « *le cœur a ses raisons que la raison ne connaît pas* » (Pascal) ; des raisons qui lui sont propres, qui échappent au moins un peu à la conscience, à la froide volonté. Ainsi les techniques que nous avons recensées ne sont-elles pas toujours utilisées de manière purement calculée, manipulatoire. Loin de là. Sans aller jusqu'à mobiliser le champ de la psychologie ou de la psychanalyse que nous ne maîtrisons pas, nous pouvons tout même avancer que pour certains individus au moins, se faire aimer est une manière de parvenir à s'aimer soi-même ; une stratégie, certes, mais non délibérée, plutôt subie. En matière de construction personnelle, le regard des autres a son importance. Plusieurs des remarques qui nous ont été faites en entretien suggèrent que de nombreux auditeurs refusent ainsi d'être assimilés à d'antipathiques « inspecteurs fiscaux », parce que cette image-là ne correspond pas à l'idée qu'ils souhaitent se faire de leur personne. Pour eux, casser une telle image est une question d'ordre identitaire. Un assistant nous dit ainsi :

> *Je ne sais pas pour mes collègues, mais en ce qui me concerne, être perçu comme une espèce de flic, ça me pose un problème. Je ne supporte pas. C'est plus fort que moi : il faut qu'on me trouve sympathique, sans quoi je suis mal dans ma peau. Le rôle du père fouettard, ce n'est pas un rôle qui me convient.*

On peut d'autre part noter que les marques de courtoisie que constituent les cinq premières techniques que nous avons présentées, possèdent dans la société un caractère rituel : on s'y adonne de manière souvent automatique, sans même y penser. Selon certains éthologistes, ce caractère-là relève directement de l'instinct. Lorentz (1993) établit ainsi un parallèle entre les règles de la bienséance respectées par les humains, et certains rites animaux, inhibiteurs d'agressivité. Au sein de certaines espèces, écrit-il, se

présenter sous son angle le plus vulnérable désamorce chez le congénère ses velléités belliqueuses. Dans d'autres espèces, poursuit-il, l'attitude inhibitrice prend la forme d'un « *cérémonial d'apaisement* » plus complexe. Chez l'homme, un tel cérémonial pourrait correspondre au code de politesse, destiné, pour ses règles les plus élémentaires, à faire taire en l'autre l'agresseur possible, et pour ses règles les plus élaborées (sourire, don, compliment, etc.), à s'en faire un allié.

Ainsi voit-on que si les raisons du cœur ne procèdent pas toujours de la raison raisonnante, elles n'en sont pas pour autant *ipso facto* déraisonnables. Nouer avec les membres des entités contrôlées des liens au caractère amical peut tenir, chez les commissaires aux comptes, d'une sorte « d'instinct social », mais cet instinct-là possède son utilité, sa rationalité. Les auditeurs ne l'ignorent pas, et si leurs efforts relationnels sont certainement pour partie instinctifs, ils sont également tout à fait réfléchis, calculés. Par instinct, ces professionnels pourraient en effet tout aussi bien se laisser aller à la mauvaise humeur, ce qu'ils ne font pas. A leurs yeux, tisser avec les audités des relations personnelles de proximité est nécessaire pour obtenir de ces derniers plus de *disponibilité* et surtout une *aide active*. Comme nous le dit un assistant confirmé :

> *Le gars qui te trouve antipathique, qu'il soit occupé ou non, il n'est jamais disponible, et quand tu réussis à le voir et que tu lui demandes une série de factures, il te montre son armoire, et te dit sur un ton désagréable d'aller te servir toi-même. Tu te prends une heure de recherche dans les dents, plus une heure, plus une heure, plus une heure, à chaque fois que tu veux obtenir de lui des pièces justificatives. Le gars qui te trouve neutre, s'il est occupé, ce qui le plus souvent le cas, aura le même comportement, en étant toutefois sans doute moins agressif. Celui qui t'aime bien, et qui a compris que tu n'étais pas là pour le flinguer, lui, il prendra toujours un peu de son temps pour te recevoir et te sortir ce qu'il te faut. Pour qu'il t'apprécie, ça t'aura coûté un sourire et quelques amabilités : aller, dix minutes par jour, à tout casser ! Quatre heures d'un côté, plus tout un tas de remarques désagréables dans la figure en prime, et dix minutes de l'autre, avec au contraire de la chaleur humaine : pas besoin d'avoir fait Polytechnique pour comprendre où est ton intérêt, je crois.*

Nous trouvons ici, clairement exposées, les deux raisons pour lesquelles l'audité qui apprécie son auditeur peut être enclin à lui faciliter la tâche, à lui fournir « aimablement » les informations dont il a besoin : d'une part, parce que justement, il l'aime bien, et prend donc plaisir à lui faire plaisir ; d'autre part, parce qu'il pense ne pas

avoir à pâtir de son acte coopératif, qu'il croit en la bienveillance de son commissaire aux comptes, qu'il a confiance en sa personne, et plus précisément, à ce stade, en ses bonnes intentions. Nous rejoignons là encore les analyses de Richard et Reix (2002), qui montrent que les auditeurs nouent avec leurs interlocuteurs des liens amicaux pour gagner leur confiance personnelle, et pouvoir ainsi *obtenir rapidement toutes les informations pertinentes dont ils ont besoin*. L'un des associés interviewés par ces chercheurs explique ainsi : « *Vous savez, c'est par le relationnel que tout passe […]. Un bon audit demande de bonnes relations* » (2002, p.156). Dans la même étude, un directeur financier précise de son côté (p.159) : « […] *Pour qu'il y ait transparence entre l'entreprise et les auditeurs, il faut qu'il y ait une grande confiance dans la relation. Il faut donc qu'il y ait aussi des liens amicaux* ». Un autre directeur financier explique enfin (p.162) : « *Il faut qu'il* [*le commissaire aux comptes*] *soit bien accepté dans l'organisation… Pour ramasser l'information qui vient bien compléter les dossiers formels que ses staffs remplissent.* »

Mais il reste toutefois que les bons contacts humains, certes nécessaires, ne sont pas suffisants. « *Malheureusement, dit ainsi un manager sur le ton de l'humour, l'audit n'est pas fait que d'amour et d'eau fraîche* ». Pour développer un réel désir de coopérer, les audités doivent aussi penser que l'intervention des commissaires aux comptes sera pour eux la source d'un bénéfice d'ordre *professionnel*. Pour consentir pleinement aux efforts qu'une telle intervention exige de leur part, ils doivent croire les auditeurs capables de leur apporter de la valeur. Un superviseur nous dit par exemple à ce sujet :

> *Faire en sorte que tes interlocuteurs te trouvent sympathique, selon moi, c'est indispensable, mais ce n'est pas encore assez. Quand ils t'apprécient, t'aider, ils sont plutôt pour, mais enfin, jusqu'à un certain point. Ils ne se défonceront pas juste pour tes beaux yeux. Pour ça, il faut qu'ils puissent aussi en retirer quelque chose. C'est du donnant-donnant. Donc ce n'est pas tout de se faire apprécier de tes clients sur le plan humain. Il faut aussi pouvoir leur rendre des services, leur apporter de l'aide, de la valeur.*

Dans les termes de Richard et Reix (2002), il s'agit pour les auditeurs de bâtir avec leurs interlocuteurs des relations de parité, c'est-à-dire à la fois personnelles et professionnelles, susceptibles d'engendrer chez les audités une confiance elle-même hybride. C'est donc à la volonté des commissaires aux comptes de *servir* leurs « clients » que nous allons maintenant nous intéresser.

3. La volonté de servir

Aux yeux des audités, nous l'avons vu, le rôle officiellement attribué aux commissaires aux comptes peut sembler de prime abord menaçant. Il n'est pas de nature à éveiller au sein des entités contrôlées, un puissant désir de coopérer, mais bien plutôt une attitude de résistance. Aussi les auditeurs s'emploient-ils sur le terrain à rassurer leurs interlocuteurs. Ils s'attachent à leur montrer qu'ils ne sont pas là pour les blâmer, mais au contraire pour les servir. Pour ce faire, ils veillent notamment à ménager l'« *ego professionnel* » de leurs hôtes (3.1.) et à leur apporter de la valeur (3.2.). Comme nous le verrons, l'enjeu est ici pour eux d'obtenir de la reconnaissance mais aussi de préserver leur indépendance (3.3.).

3.1. Le ménagement des « egos professionnels »[107]

Comme nous le dit un chef de mission : « *L'audit est un métier qui exige beaucoup de tact, de diplomatie. Il faut toujours ménager* l'ego professionnel *de la personne qui est en face. Sans ça, elle ne fera plus aucun effort pour toi et pourra même te causer des ennuis* ». Or, éviter les faux-pas en la matière n'est pas toujours facile. En effet, d'un point de vue « diplomatique », les situations que doivent gérer les auditeurs sont parfois délicates. Nous en présenterons ici deux exemples, grâce auxquels nous pourrons étudier la façon dont opèrent les commissaires aux comptes pour ne pas vexer leurs interlocuteurs. Ainsi analyserons-nous quelques unes des « *tact*-iques » (« techniques de tact ») qu'ils utilisent face aux comptables dont les explications sont confuses (3.1.1.), ou lorsqu'ils doivent informer un audité d'une erreur lui étant imputable (3.1.3.).

3.1.1. Les tact-iques de « prise en charge » des audités « peu pédagogues »

Il arrive souvent aux auditeurs d'être confrontés à des audités dont la qualité première n'est pas la pédagogie. Travailler avec de tels individus est alors pour eux un exercice périlleux. Comme nous le dit un chef de mission :

> *Quand un comptable n'est pas clair dans ses explications, généralement, c'est en plus chez lui un sujet sensible. Du genre… tu lui dis que tu ne comprends pas ce qu'il te raconte, et tu le vois aussitôt prendre la mouche. Pour lui, tout ce qu'il dit coule de source, et si tu ne saisis pas, c'est forcément de ta faute.*

[107] Voir note 105, p.259.

Face à un tel cas de figure, les auditeurs, selon nos observations, font usage d'au moins sept *tact*-iques complémentaires. L'exemple suivant nous permettra d'illustrer les six premières. Alors que son interlocuteur vient de lui prodiguer quelques explications particulièrement difficiles à suivre, un assistant lui dit avec beaucoup de précaution :

> L'assistant *: Je n'ai pas tout suivi, là. Vous serait-il éventuellement possible de m'expliquer ça encore une fois, si cela bien sûr ne vous dérange pas ?*
>
> Le comptable *: [d'un ton un peu sec] Je ne suis pas clair, ou quoi ?*
>
> L'assistant *: Si, si ! Tout à fait clair ! C'est juste que… J'ai un peu de mal ce matin, j'avoue. Désolé… Si vous le voulez bien, on va reprendre, je vais noter tout ce que vous allez me dire, et je relirai tout ça calmement, quand j'aurai pris un bon café.*
>
> Le comptable *: Bon, donc […] [et il reprend ses explications]*
>
> L'assistant *: Super ! C'est déjà beaucoup plus clair pour moi, merci !*

Première tactique ici mise en oeuvre : la *répétition poliment sollicitée*. L'assistant demande à son interlocuteur de bien vouloir répéter tout ce qui vient d'être dit, sans avoir toutefois l'air d'imposer quoi que ce soit (« *Vous serait-il éventuellement possible de* » […] « *si cela bien sûr ne vous dérange pas* »). Le comptable, cependant, s'en trouve tout de suite légèrement offusqué (son ton est sec et il termine par « *ou quoi ?* ») ; cette requête semble en effet remettre en cause ses capacités pédagogiques.

Deuxième tactique, donc : celle du *démenti* catégorique. Alors que l'audité lui demande sèchement s'il n'est « *pas clair* » dans ses explications, l'auditeur lui répond sur un ton de voix qui inspire la plus grande sincérité, que « *si, si* », il l'est, et qu'il l'est même « *tout à fait* » ! La manière dont s'exprime l'auditeur veut dire : « N'allez surtout pas penser une chose pareille, ce n'est vraiment pas ce que j'ai voulu dire ; vous êtes remarquablement limpide ». En d'autres termes, il dément le caractère abstrus des propos de son interlocuteur, et va jusqu'à faire comme s'il trouvait celui-ci formidablement pédagogue, alors qu'il nous précisera par la suite, en salle de travail, avoir rarement entendu un tel « *charabia* ».

La troisième tactique – l'*autocritique* – vient répondre à la question qui ne manque alors pas de se poser : d'où vient donc l'incompréhension, si tout est si clair que cela ? Cette tactique-là consiste pour l'auditeur à prendre à sa charge toute la responsabilité du problème rencontré, mais d'une manière qui ne remette pas non plus en cause sa propre

compétence, car le comptable pourrait alors penser qu'il est en train de perdre son temps (on voit bien ici que l'on marche sur un fil). L'explication fournie, « *J'ai un peu de mal ce matin* », convient parfaitement. Elle signifie : « Je suis fautif, mais pas incompétent ; je n'ai d'habitude aucune difficulté intellectuelle particulière ; un « bon café », et je serai de nouveau opérationnel ; n'ayez crainte, vous n'aurez pas à vous plaindre de moi ».

Quatrième tactique : l'*excuse*. Si l'auditeur est fautif, il doit alors demander pardon. « *Désolé* », dit-il ici : désolé de ne pas être en forme ; désolé de vous prendre plus de temps que nécessaire ; désolé d'avoir pu vous laisser croire que vous n'étiez pas compétent. Cela ne se reproduira pas.

Cinquième tactique : la *prise de note explicite*, formellement instaurée comme méthode de recueil des informations fournies. Au moins trois vertus à l'actif de cette tactique-là. Elle permet tout d'abord à l'auditeur d'amener son interlocuteur à parler plus lentement, à faire de petites pauses, à structurer davantage ses explications, bref à être plus clair. Elle permet ensuite au commissaire aux comptes de faire plus facilement reformuler au comptable certains points obscurs. Elle permet enfin de conserver la trace de tout ce qui vient d'être dit, de pouvoir relire l'ensemble à tête reposée, et, comme ce fut le cas ici pour l'assistant, d'en appeler aux lumières de son supérieur hiérarchique. Ce qu'on n'a pas compris sur le moment, sans être en mesure de l'avouer, il faut tout de même pouvoir le comprendre à un moment donné.

Sixième tactique, celle du *coup d'éponge* : « *Super ! C'est maintenant beaucoup plus clair pour moi, merci !* ». Au moyen de cette phrase, l'auditeur rappelle que le souci venait bien de lui, mais signale surtout qu'il n'y a maintenant plus aucun problème, qu'il n'y en a d'ailleurs à la limite jamais eu, que tout s'est merveilleusement bien passé, et que l'audité doit pour cela en être remercié.

Septième tactique enfin, qui n'apparaît pas dans cet exemple : celle du *contournement dissimulé*. Cette tactique-là répond à la question suivante : que faire, lorsqu'un audité est strictement incapable de fournir des explications compréhensibles, pour ne pas le froisser, mais obtenir tout de même les informations nécessaires. Réponse : aller quérir de telles informations auprès d'un autre interlocuteur, mais sans que le premier ne s'en aperçoive, surtout s'il fait partie de la hiérarchie. Un superviseur explique ainsi à ses subordonnés en tout début d'intervention : « *Pour savoir ce qui se trouve dans*

les comptes, c'est [*le chef comptable*] *qu'il faut aller voir. Le DAF, lui, n'est pas compétent, mais attention, il est très susceptible ! Il ne faut donc pas le court-circuiter* ». En entretien, le superviseur nous précise ensuite :

> *Il faut toujours ménager la hiérarchie [de l'entité auditée]. C'est-à-dire que si tu es confronté à une hiérarchie qui est incompétente… si cette hiérarchie-là se braque, elle s'arrangera pour que ta mission se déroule mal. Il est donc très important de ménager les susceptibilités, et finalement de faire en sorte que tout le monde s'y retrouve. Même si tu sais que c'est le chef comptable qui détient l'information pertinente : toujours tenir au courant la hiérarchie de l'avancée de tes travaux, de tes questions, pour ne pas la froisser. La contourner, mais surtout sans qu'elle s'en rende compte.*

3.1.2. Les tact-iques de révélation des erreurs détectées

Détecter une erreur dans les comptes contrôlés, est pour un auditeur légal très satisfaisant. Il en retire notamment un sentiment de compétence, d'utilité, et peut en outre faire bonne impression à son supérieur hiérarchique. Cela le place cependant aussi dans une situation délicate. En effet, il doit alors informer son interlocuteur de l'anomalie détectée, ce qui risque – il le sait – d'en froisser la susceptibilité professionnelle. Un chef de mission nous dit ainsi à ce sujet :

> *Il est certain que trouver un ajustement, ça fait toujours plaisir. Tu te dis que tu n'as pas bossé pour rien, que tu as été utile à quelque chose. C'est valorisant. Mais en même temps, tu dois aller voir ton interlocuteur dans la foulée pour qu'il rectifie sa compta, et ça… C'est-à-dire qu'on a quand même envie de rester sympathique, donc euh… Beaucoup de gens n'aiment pas s'entendre dire qu'ils se sont trompés. Il faut y aller avec des pincettes. Cela exige parfois beaucoup de doigté pour faire passer la pilule.*

Quelles sont donc ces « pincettes » que prend un commissaire aux comptes pour informer ses interlocuteurs de leurs erreurs commises ? Selon nos observations, les tact-iques ici mises en œuvre sont, une fois encore, au nombre de sept.

Première tactique utilisée : la tactique du « *tête-à-tête* ». La plupart des auditeurs prennent soin, lorsqu'ils détectent une erreur, d'en référer directement au comptable concerné. Comme le souligne en effet un chef de mission :

Celui qui a fait une bêtise n'a pas forcément envie que tout le monde soit au courant, surtout pas son chef. Donc le pire des comportements que tu puisses adopter en tant qu'auditeur, lorsque tu trouves un problème, c'est de ne pas en parler en tête-à-tête au

comptable qui a commis la faute ; de laisser par exemple ton manager voir ça avec le directeur financier. Si tu ne laisses pas au comptable la chance de pouvoir gérer lui-même le processus de correction de son erreur, il ne te le pardonnera jamais.

Au cours du « tête-à-tête » en question, au moins six autres tactiques peuvent être ensuite utilisées. L'exemple qui suit nous permettra de les identifier. Lors d'une mission, un assistant confirmé détecte dans les comptes une anomalie relative à la valorisation des stocks, et valide son analyse auprès de son supérieur hiérarchique. Il est donc à peu sûr de son fait. Il se rend alors au bureau de l'audité concerné pour lui faire part de sa découverte. La porte est ouverte, il toque doucement pour annoncer sa présence, puis dit d'un ton aimable : « *Oui, Monsieur* [*Untel*]*, c'est moi. Vous avez un moment, ou… ?* ». S'engage alors entre lui et son interlocuteur le dialogue suivant.

> Le comptable *: Oui, oui, entrez donc !*
>
> L'assistant *: Merci. [Il s'avance, s'assied après y avoir été invité, et poursuit, en prenant soin de ne pas parler trop fort] Oui, voilà, je viens vous voir parce qu'il y aurait apparemment quelque chose avec la valorisation des stocks. Alors euh… Si l'on pouvait regarder cela ensemble…*
>
> Le comptable *: [Il fronce les sourcils] Un problème avec ma valorisation ?*
>
> L'assistant *: Oui, enfin, rien de bien grave non plus, hein ! Tenez, regardez par vous-même ! [Il dispose délicatement un certain nombre de documents sur le bureau du comptable]. Voyez, là, par exemple […] [Il explique alors ce qui lui fait dire qu'une erreur a été commise]*.
>
> Le comptable *: Euh… Oui, vous avez raison. Il y a bien une erreur, là. Bon, l'impact ne doit être énorme, mais quand même. Ça alors ! C'est incroyable ! Comment ça se fait ? [Il est manifestement un peu vexé]*
>
> L'assistant *: Enfin bon, comme on dit souvent,* errare humanum est, *hein ! La perfection n'est pas de ce monde, Monsieur [Untel] ! Si vous saviez, moi, le nombre d'erreurs que je peux commettre dans une journée !*
>
> Le comptable *: Ça, c'est sûr ! On ne peut pas toujours tout voir non plus ! C'est tellement la course que… Ceci dit, là, tout de même, j'avoue que…*
>
> L'assistant *: Ah ! Ben heureusement ça vous arrive de temps en temps, hein, Monsieur [Untel] ! Je pointerais au chômage, moi, sinon ! Faut bien qu'on vous serve à quelque chose, nous les auditeurs !*

Première tactique repérable dans cet extrait – la seconde de notre liste après celle du « tête-à-tête » : l'*euphémisation*. L'assistant, c'est manifeste, fait ici tout son possible pour signifier qu'une erreur a été commise, mais sans le dire explicitement. Comme si les termes d'erreur, d'anomalie ou de problème, étaient en eux-mêmes trop choquants. Au

lieu d'affirmer : « *Il y a une erreur* » ; il choisit de dire : « *Il y aurait apparemment quelque chose* ». « *Quelque chose* » : on ne sait pas trop quoi ; on n'est même pas sûr que ce soit le cas (conditionnel) ; mais il y a tout de même de bonnes chances que cela existe (« *apparemment* »).

Troisième tactique (en comptant celle du « tête-à-tête ») : l'*anonymisation*. Non seulement l'assistant se garde bien de prononcer le mot d'erreur (seule sa traduction latine trouve place dans ses propos), mais il évite aussi de lier explicitement, au moins dans un premier temps, l'existence de l'anomalie à la personne du comptable. Il ne dit pas : « Vous avez commis une erreur », formule bien trop cassante, mais simplement qu'il y a « *quelque chose avec la valorisation des stocks* ».

Dans le cas présent, ces deux précautions-là ne sont toutefois manifestement pas très efficaces. Le comptable traduit tout de suite le « *quelque chose* » en « *problème* », et non pas juste en problème *de* valorisation, mais bien en problème avec *sa* valorisation. Bref, il appelle, lui, les choses par leur nom, et cela ne lui fait nullement plaisir (la manière dont il fronce les sourcils ne laisse à ce sujet aucun doute possible).

L'assistant recourt alors immédiatement à une quatrième tactique : celle de la *dédramatisation*. Il admet qu'il y a certes un problème avec la valorisation opérée par l'audité, mais « *enfin*, ajoute-t-il, *rien de bien grave non plus* ». Le comptable, cette fois-ci, saisit la perche tendue : il reconnait l'erreur, mais note qu'effectivement, « *l'impact ne doit pas être énorme* ». Il ajoute toutefois : « *Mais quand même. Ça alors !* […] ». On le sent encore un peu vexé. L'auditeur enchaîne donc au moyen de deux autres tactiques.

La première d'entre elles – cinquième de la série – correspond à une tactique de *banalisation*. L'« *Errare humanum est* » de l'assistant signifie : « Vous avez certes commis une erreur, mais au fond c'est assez banal, tout le monde en fait, il ne faut surtout pas vous inquiéter pour ça ». Puis suit aussitôt une sixième tactique, d'*auto-infériorisation* (« *Si vous saviez, moi, le nombre d'erreurs que je peux commettre dans une journée !* »). Il s'agit ici, pour l'auditeur, de revaloriser son interlocuteur en se montrant lui-même sous son jour le moins favorable. Une fois de plus, le comptable accepte cette redéfinition de la situation (« *Ça, c'est sûr ! On ne peut pas toujours tout voir non plus !* »), se donne en outre une excuse au passage (« *C'est tellement la course que…* »), mais reste visiblement embêté (« *Ceci dit, là, tout de même, j'avoue que…* »).

L'auditeur mobilise donc une septième et dernière tactique, celle du *recadrage humoristique* de l'événement : il remercie l'audité pour les rares petites erreurs qu'il lui arrive de commettre, car ce sont ces petites erreurs-là qui, dit-il avec le sourire, lui permettent, à lui, de gagner sa vie (« *Ah ! Ben heureusement ça vous arrive de temps en temps, Monsieur* [*Untel*]*, hein !* (sous-entendu de faire de petites erreurs). *Je pointerais au chômage, moi, sinon !* »). En concluant par « *Il faut bien qu'on vous serve à quelque chose, nous les auditeurs !* », il manifeste enfin au comptable sa volonté de l'aider, de lui apporter de la valeur, et c'est à ce point-là que nous allons maintenant nous intéresser.

3.2. L'apport de valeur ajoutée

Aux yeux de l'immense majorité des commissaires aux comptes, ne pas desservir leurs interlocuteurs est nécessaire – *il s'agit de ne pas s'en faire des ennemis* – mais ne saurait être suffisant. Nous retrouvons ici la remarque du superviseur cité en page 270 : pour avoir réellement envie de coopérer, être vraiment clients de la mission d'audit, les audités doivent y trouver leur intérêt ; il faut, autrement dit, qu'ils puissent retirer de leur coopération certains bénéfices ; que leur contribution soit concrètement récompensée par quelque rétribution. Selon nos observations, les auditeurs s'appliquent à offrir à leurs interlocuteurs deux sortes de « récompenses » pour leurs efforts fournis : ils leur manifestent assez souvent, d'une part, une certaine forme de reconnaissance (3.2.1.), et s'attachent généralement, d'autre part, à leur rendre des services (3.2.2.).

3.2.1. La reconnaissance des efforts accomplis

Comme le souligne Dejours (1993, p.225), l'individu qui accomplit certains efforts dans le cadre d'une action coopérative, attend généralement que sa contribution soit rétribuée par de la reconnaissance. Si son travail est équitablement reconnu, le sujet peut alors trouver sens à la peine qu'il s'est donnée, se sent *valorisé*, et profite *ipso facto* d'une gratification identitaire. Dans le cas contraire, son désir de coopérer finit par s'émousser. Reconnaître le travail de l'autre, c'est donc bien apporter à cet autre de la valeur, et éviter par la même occasion qu'il ne se démobilise.

De fait, selon nos observations, la plupart des auditeurs fournissent aux audités qui les servent de la reconnaissance, et les servent par là-même en retour. Pour être plus précis, ils reconnaissent généralement les efforts qu'accomplissent leurs interlocuteurs

pour leur faciliter la tâche. Pour le dire à la manière de Dejours (2005, p.59-61), ils situent leur reconnaissance sur l'axe du jugement d'utilité. Ainsi peut-on entendre assez souvent en mission un auditeur dire par exemple à un comptable : « *Merci beaucoup pour toute l'aide que vous m'avez apportée. Cela m'a été très utile. J'ai beaucoup apprécié.* »

Toutefois, comme le souligne un superviseur avec qui nous discutons de cette problématique de la reconnaissance :

> *Je suis d'accord, mais si tu veux pouvoir remercier ton interlocuteur pour sa coopération, il faut déjà qu'il coopère effectivement, non ?*[108] *Et pour ça, on en revient toujours au même, il faut qu'il y trouve son compte. Donc en toute logique, tu dois donc d'abord lui montrer en quoi tu vas pouvoir lui être utile. Et comme au départ, il n'attend en général pas grand chose de ta part, sauf que tu lui fiches la paix, il faut être proactif. A toi, de lui faire voir ce que tu peux lui apporter au niveau professionnel, les services que tu peux lui rendre. Il n'y a que comme ça que tu vas pouvoir obtenir sa pleine coopération, et je dirais aussi sa reconnaissance, finalement. Il faut qu'il soit vraiment client de ta venue. Quand tu dis de lui que c'est ton client, ce ne doit pas être juste un mot. Il faut faire en sorte que derrière, ce soit une réalité.*

Ce commentaire-là met en relief une attitude qui ne peut que frapper l'observateur de terrain : en mission, beaucoup d'auditeurs cherchent à montrer à leurs interlocuteurs qu'ils peuvent leur rendre certains services.

3.2.2. L'offre de services

Plusieurs des auditeurs que nous avons accompagnés ont tout d'abord pris soin de demander aux audités quelles étaient leurs attentes. Ils ont voulu savoir ce qu'ils pouvaient leur apporter. Pour stimuler la réflexion de leurs interlocuteurs en la matière, ils se sont également attachés à leur fournir quelques exemples de services envisageables. Le

[108] Selon nos observations, il arrive ceci dit aux auditeurs de remercier chaleureusement certains de leurs interlocuteurs en réalité assez peu coopératifs. Comme nous le dit un assistant confirmé que nous avons vu pratiquer ce type de remerciement « abusif » : « *C'est une façon, je pense, d'encourager les comportements positifs. Un comptable qui est disons simplement correct, sans plus, peut s'améliorer si tu prends soin de saluer le peu qu'il t'a donné* ». Dans cet ordre d'idée, on entend aussi parfois sur le terrain des remerciements « anticipés » : « *Ça serait vraiment super de votre part si vous pouviez faire ça pour moi. Cela m'aiderait énormément* ». Une autre façon, selon nous, d'inciter l'autre à coopérer.

dialogue suivant, observé entre un superviseur et un comptable, est particulièrement significatif à cet égard :

> Le superviseur *: Bon, moi, avant qu'on ne commence la mission, ce que je voudrais savoir, c'est ce qu'on peut faire pour* vous *(il insiste sur ce mot). Y-a-t-il des points sur lesquels nous pouvons vous apporter notre contribution ? Il y en a certainement, j'imagine…*
>
> Le comptable *: [Un peu pris au dépourvu] Ben, euh…*
>
> Le superviseur *: Ça peut être n'importe quoi, vous savez. Par exemple, y-a-t-il des analyses que vous n'avez pas eu le temps de réaliser et qu'on pourrait faire de notre côté. Des contrôles que vous n'avez pas encore pu effectuer et dont on se chargera bien sûr avec plaisir. Des traitements comptables sur lesquels vous souhaiteriez avoir notre avis…*
>
> Le comptable *: Bien écoutez… c'est-à-dire que je n'ai pas encore vraiment bien réfléchi à la question, donc, euh…*
>
> Le superviseur *: Pour vous aider dans votre réflexion, euh… cela peut être aussi des projets sur lesquels vous êtes en train de travailler, ou alors que vous voudriez lancer, comme la définition d'une procédure, euh… Un point sur lequel vous vous dites tout le temps : « Ah ! Tiens, ça, c'est la barbe, il faudra que je trouve un jour une autre façon de m'y prendre», sans avoir jamais le temps d'y penser. Ou alors, je réfléchis à haute voix, hein, euh… un problème récurrent dans la manière dont vous arrivent certaines informations, un truc qui vous fait tout le temps pester.*
>
> Le comptable *: Oui, oh ! ça, y'en a ! C'est sûr ! Ça ne me vient pas forcément à l'esprit maintenant, mais…*
>
> Le superviseur : *Bon et bien, voyez, quand cela vous reviendra, je vous propose de le noter sur un coin de papier, et puis on en parlera ensemble. Ça peut être n'importe quoi, j'insiste. Dans la mesure où la loi nous le permet, bien sûr. Enfin bon : n'importe quoi. Envisagez-nous comme des ressources que vous pouvez mobiliser, si vous le désirez, pour faire aboutir vos projets professionnels ! Si je ne possède pas les compétences pour répondre à l'une de vos demandes, quelqu'un dans notre cabinet, lui, les possède forcément, et cette personne-là, je m'engage à la trouver pour vous. Je vous laisse réfléchir à tout ça, d'accord ? Gardez bien tout cela en tête.*

Tous les auditeurs suivis par nos soins n'ont pas été aussi « performants » dans leur proposition de services, loin de là, mais plusieurs, encore une fois, ont tout de même accompli des efforts observables en la matière, regrettant par ailleurs, pour beaucoup, de ne pas être formés à cette pratique-là par le cabinet. Un chef de mission nous dit ainsi :

> *On nous répète tout le temps en interne que nous devons apporter de la valeur à nos clients, mais nous ne bénéficions d'aucune formation dans ce domaine. Les managers peut-être, et encore, je n'en suis pas sûr,*[109] *mais nous, non. Ce qui fait que sur le terrain, à mon avis, on n'est pas aussi efficace qu'on pourrait l'être. On voudrait pouvoir expliquer à nos interlocuteurs tout ce qu'on peut leur apporter, mais on ne sait pas trop comment s'y prendre, je veux dire, au niveau du discours. On n'a pas de vision structurée sur la question. On fait ce qu'on peut, mais… Après, au niveau pratique, on arrive à se débrouiller. Même quand on n'est qu'assistant, on trouve toujours quelque chose qui peut servir au client. C'est du côté du discours que ça a tendance à bloquer… Disons qu'avec les années, on met progressivement des mots sur les services qu'on peut rendre, mais si l'on disposait plus vite d'un discours plus structuré, si l'on partait autrement dit sur le terrain avec quelques idées claires acquises en formation, pour moi, on serait plus efficace.*

Les propos de ce chef de mission rejoignent ici nos observations. « *Au niveau du discours* », effectivement, les assistants sont relativement démunis. Aucun de ceux que nous avons accompagnés n'a su débuter un entretien par une proposition de services. Une telle pratique n'a pu être observée que chez les commissaires aux comptes dotés de deux années complètes d'expérience au moins, et mis à part le superviseur dont nous venons de donner l'exemple, les auditeurs de terrain ont eu des difficultés à exposer à leurs « clients » l'aide qu'ils pouvaient leur fournir. Cela ne les a toutefois pas empêchés de trouver, en cours de mission, certains moyens de servir leurs interlocuteurs. Les propos de l'assistant confirmé qui suivent, donnent un bon aperçu des pratiques adoptées dans ce domaine par les professionnels les moins expérimentés.

> *Moi, pour apporter de la valeur à mes clients, ce n'est pas très compliqué, je me sers de ce que je fais. Parfois, ce que je fais, ça peut leur être utile. Ici par exemple, je devais valider la valorisation des stocks. Un truc balaise. D'autant plus que cette année, il y avait un problème de sous-activité. Le comptable en était parfaitement conscient, mais n'avait pas eu le temps de chiffrer l'impact. En plus, il n'avait jamais vraiment été confronté à cette problématique, et comme cela va sûrement se reproduire… J'ai donc monté toute une analyse pour évaluer l'incidence que ça pouvait avoir sur le résultat de l'exercice, et je lui ai communiqué mon fichier. Quand il devra refaire l'analyse par lui-même, il disposera comme ça d'un modèle totalement adapté à sa situation. Il était vraiment ravi. Ravi ! Il peut aussi m'arriver de remarquer qu'un comptable s'est bidouillé sur Excel un outil qui n'est pas top. Or Excel, moi, je maîtrise à fond. Donc si j'ai le temps et si c'est utile à*

[109] Les managers reçoivent en effet une telle formation.

mes propres tests, je conçois un autre outil, similaire mais plus performant, avec macros, boutons, etc., et je le lui transmets ; ça fait toujours plaisir. Ou encore, je constate que les contrôles que le client fait de son côté pourraient être remplacés par d'autres, plus rapides et aussi efficaces ; voire plus efficaces, même, parfois. Dans ce cas, je le lui dis, ça lui fait gagner du temps, c'est de l'aide. De façon plus générale, tous les tests auxquels je procède, mes interlocuteurs pourraient très bien les réaliser de leur côté. Donc je prends toujours le temps de leur expliquer ce que je vais faire avec les informations que je leur demande. Ça a selon moi deux gros avantages. D'une part, ils se sentent comme ça un peu associés à mon travail ; le message, c'est « vous et moi, on forme une équipe, vous n'êtes pas mes sbires, on bosse ensemble, pas les uns contre les autres ». D'autre part, ils peuvent éventuellement tirer de mes méthodes quelques bons trucs pour leur pratique personnelle. Moi, j'appelle ça de la valeur.

Lorsque les auditeurs gagnent en expérience et en expertise technique, ils peuvent ensuite fournir aux audités des services plus « pointus », par exemple en matière de traitement comptable, d'interprétation de normes, de conception de processus, etc. Mais quelle que soit l'aide apportée, l'objectif demeure toujours le même : en dernière analyse, il s'agit pour les commissaires aux comptes, comme nous allons le voir, de gagner la reconnaissance de leurs interlocuteurs, et de conquérir leur indépendance.

3.2.3. La course à la valeur : une lutte pour la reconnaissance et pour l'indépendance

3.2.3.1. Être utile pour être reconnu

Parce qu'ils ne sont, pour la plupart, jamais au contact des lecteurs de comptes, les auditeurs ne peuvent espérer de ces derniers – leurs clients officiels – aucune gratitude immédiate. Dans de telles conditions, être utiles aux audités et bénéficier par là-même de leur reconnaissance revêt, en ce qui les concerne, une importance significative.[110] Cela contribue notamment à donner sens à la souffrance qu'ils éprouvent dans le cadre de leur mission, transforme une partie de cette souffrance en plaisir, sert en conséquence leur besoin d'accomplissement personnel, et rend enfin pour eux superflu le recours à certains mécanismes de défense.

[110] Sur ce point, le lecteur peut ici par exemple se référer aux propos de l'assistant confirmé cité en p.174.

3.2.3.2. Servir pour être indépendant

Nous l'avons vu, les audités ont toujours le pouvoir de porter atteinte à l'indépendance d'un commissaire aux comptes. Il leur suffit pour cela de faire sentir à ce dernier qu'ils le priveront des moyens d'exercer sa compétence, s'il n'adopte pas, face à eux, une attitude de soumission. Confronté à une telle menace, un auditeur ne peut que redouter le moment où il invitera ses interlocuteurs à corriger leurs erreurs commises. Ce moment-là promet en effet d'être pour lui douloureux. Afin de se protéger, il risque alors de recourir à des stratégies défensives inconscientes, et d'en venir à juger que ses découvertes ne valent peut-être pas la peine d'être soulignées.

Pour être véritablement indépendant, un commissaire aux comptes doit donc faire en sorte que les audités ne le soumettent point au « chantage à la compétence ». Il doit les inciter à toujours lui fournir les moyens d'accomplir sa tâche – à continuer de coopérer – même lorsqu'il requiert de leur part certaines corrections comptables. D'où l'importance, pour sa liberté d'action, de la valeur qu'il peut apporter à ses interlocuteurs. Si ceux-ci ne doutent pas de sa volonté de les aider au mieux, de sa bienveillance, et valorisent les services qu'il peut leur rendre, ils pourront alors peut-être accepter de lui une attitude d'opposition, et ne pas chercher à le réduire au silence. Plusieurs des auditeurs que nous avons suivis ont exprimé cette idée. L'un d'eux, superviseur, nous dit ainsi :

> *Apporter de la valeur à tes clients, cela accroit, me semble-t-il, ta marge de manœuvre. Il faut rendre tes interlocuteurs accrocs à ton intervention. C'est comme ça que tu peux gagner du pouvoir sur le terrain. En ralliant ceux qui te font face à ton panache blanc, si je puis dire. Si tu ne fais pas ça, ce sont eux qui gardent les pleins pouvoirs. Ce n'est pas facile, mais c'est la seule façon de te sentir parfaitement à l'aise lorsque tu vas les voir pour leur dire que sur tel ou tel point, tu n'es pas d'accord avec ce qu'ils ont fait. Ok, ça les embête, mais bon : ils savent que ce n'est pas ton but, que ça fait partie de ton rôle, et qu'à côté de ça, il te tient à cœur de les aider sur tout un tas de choses. Donc, oui : ça te donne définitivement une liberté de parole qui te manquerait sinon.*

Ce *verbatim*-là nous permet de mesurer encore un peu plus, la complexité qui peut être celle du travail réel des auditeurs légaux. Deux enseignements méritent à nos yeux d'en être tirés. Premier point : en état de dépendance vis-à-vis des audités – une dépendance, nous l'avons suffisamment dit, consubstantielle à la situation d'audit – les

auditeurs ne peuvent *conquérir* leur indépendance qu'en rendant leurs interlocuteurs eux-mêmes dépendants de leur intervention (« *accrocs* », dit le superviseur). L'indépendance des commissaires aux comptes apparait donc ici comme le résultat d'un effort de *compensation* d'une dépendance par une autre. Deuxième point : face au pouvoir de nuisance des audités, un pouvoir de type Crozierien, celui que confère la loi aux auditeurs ne pèse rien. Ces derniers partent sans pouvoir effectif, et doivent en « *gagner* » pour être en mesure d'accomplir leur mission. Comment ? « *En ralliant, selon les mots du superviseur, ceux qui leur font face à leur panache blanc* ». Ils doivent autrement dit savoir se doter sur le terrain d'un pouvoir de *ralliement*, de type Dahlien, le seul qui puisse contrebalancer celui de leurs « clients ».

Avant de poursuivre notre propos, nous voudrions maintenant résumer les idées proposées jusqu'ici dans le cadre de cette section. Telle est la vocation du tableau suivant.

Tableau 6.1 - Processus de transformation de l'audité en un client et qualité de l'audit

Attitudes adoptées par l'auditeur	Processus de transformation de l'audité en un client Etape 1 › Etape 2 › Etape 3 Ne pas déranger	Construire des relations de proximité	Servir	Non adoption par l'auditeur d'une des trois attitudes	Facteur de qualité d'audit principalement servi par l'attitude de *l'audité*
Effet sur les attitudes de l'audité					
L'audité se rend disponible pour l'auditeur	❶	❷	❸	⊗	Capacité d'investigation
L'audité apporte à l'auditeur une aide active		❶	❷	⊗	Compétence technique
L'audité accepte de l'auditeur une attitude d'opposition			❶	⊗	Indépendance
L'audité active son pouvoir de nuisance				❶	Aucun (les 3 sont desservis)
Facteur de qualité d'audit dont l'obtention (et non le renforcement) est obtenue par l'attitude de *l'auditeur* (le principal enjeu pour cette attitude-là)	Capacité d'investigation	Compétence technique	Indépendance	Aucun (les 3 sont mis à mal)	

Légende :

❶ : L'attitude de l'auditeur est la première condition nécessaire pour engendrer l'attitude de l'audité.
❷ : L'attitude de l'auditeur est la deuxième condition nécessaire pour engendrer l'attitude de l'audité, et renforce cette dernière.
❸ : L'attitude de l'auditeur est la troisième condition nécessaire pour engendrer l'attitude de l'audité, et renforce cette dernière.
⊗ : Si l'une des attitudes de l'auditeur n'est pas adoptée, l'audité active son pouvoir de nuisance.

Afin que ses interlocuteurs acceptent de se rendre pour lui disponibles, un auditeur doit *commencer* par ne pas en perturber le travail – ne pas les déranger. Ainsi gagne-t-il sa capacité d'investigation ; la chance de pouvoir rencontrer les audités aussi souvent que nécessaire, pour leur poser ses différentes questions. Nouer avec ces acteurs des liens personnels étroits et les servir au mieux sont deux attitudes tout aussi indispensables à cette fin, mais qui poursuivent respectivement un autre but prioritaire. La première a pour principal objectif de susciter l'aide active des individus contrôlés. Il s'agit d'obtenir de leur part, le plus rapidement possible, toutes les informations nécessaires à l'analyse. Pour l'auditeur, l'enjeu est ici de pouvoir exercer pleinement sa compétence.[111] Servir les audités est, une fois encore, également nécessaire dans ce domaine, mais permet avant tout au commissaire aux comptes de conquérir son indépendance, en amenant les audités à mieux accepter ses désaccords. Le professionnel qui omet d'adopter ne serait-ce qu'une de ces trois attitudes voit ses interlocuteurs activer leur pouvoir de nuisance, et le bon déroulement de sa mission s'en trouve alors compromis.

Comme le soulignent Hubault et Bourgeois (2001), *« […] [dans le cadre d'une relation de service*], *il n'y a jamais symétrie entre l'agent et son interlocuteur, et […] il est précisément au cœur de sa compétence que l'agent (r)établisse une certaine parité et se hisse au même niveau que le « client-usager-patient »* ». Tel est bien le but visé par les commissaires aux comptes lorsqu'ils s'efforcent de transformer l'audité en un client. Il s'agit pour eux d'établir avec lui une relation de *parité* (Richard et Reix, 2002), de se hisser à son niveau, ceci pour instaurer sur le terrain un équilibre des forces, qui au départ n'existe pas. Ce travail d'équilibrage-là, comme nous allons bientôt le voir, crée toutefois autant de déséquilibres qu'il ne permet d'en résorber ; des déséquilibres qui appellent eux aussi un certain nombre de rééquilibrages.

[111] Selon De Angelo (1981, p.146), la compétence, en audit légal, est la capacité à déceler dans le système comptable de l'entité contrôlée les erreurs qui peuvent s'y trouver, et c'est à cette définition-là que nous nous référons ici.

4. Un travail d'équilibriste

Ne pas déranger les membres des entités contrôlées, développer avec eux des relations de proximité, et s'attacher à les servir au mieux, sont, comme nous venons de le voir, les trois grandes attitudes qu'adoptent les auditeurs pour transformer les audités en clients de leur intervention. Bien que nécessaires, de telles attitudes sont cependant aussi risquées. Pour ne pas être plus néfaste que bénéfique, chacune d'elles doit se voir contrebalancée par une autre lui étant contradictoire. Faire de l'audité un client dans le but d'aboutir à une opinion de qualité, relève ainsi toujours pour les auditeurs du travail d'équilibriste. En la matière, ces professionnels sont constamment sur la corde raide.

4.1. Ne pas déranger mais parvenir à s'affirmer : premier segment de corde raide

4.1.1. Souci de ne pas déranger et risque d'effacement

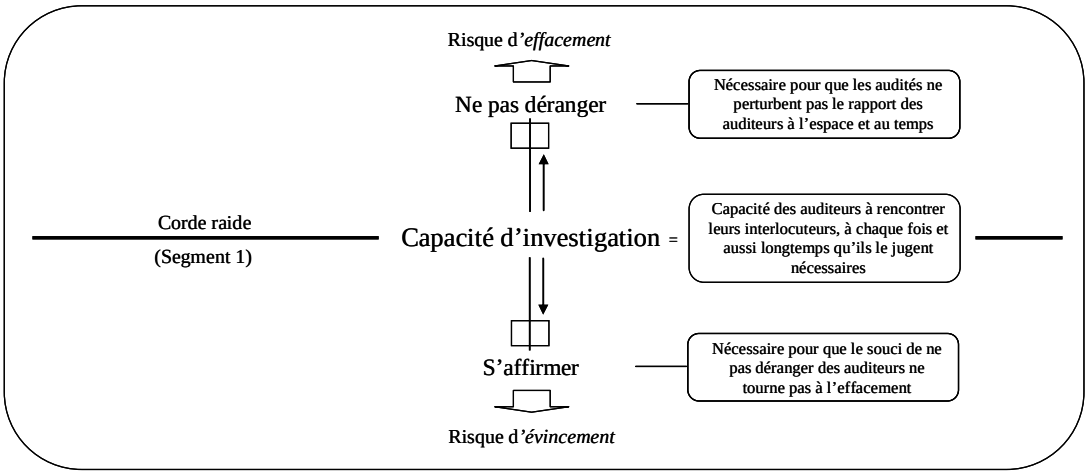
Ne pas déranger les audités (respecter leur temps de travail et n'utiliser leur territoire et leurs outils qu'avec grande retenue) est, nous l'avons vu, nécessaire aux auditeurs légaux. Adopter une telle attitude constitue en effet le seul moyen permettant à ces professionnels de gagner leur *capacité d'investigation.* Mais cela peut tout aussi bien, s'ils n'y prennent garde, les éloigner de cet objectif-là. De crainte de voir leurs interlocuteurs activer leur pouvoir de nuisance, les commissaires aux comptes peuvent en venir à se priver, de leur propre initiative, des moyens d'accomplir correctement leur tâche. Au-delà d'une certaine limite – de manière assez évidente – le souci de ne pas s'imposer risque de devenir synonyme *d'effacement*. Le dialogue suivant, observé entre un manager et un stagiaire, fournit de ce risque-là une bonne illustration.

> Le manager *: Tout ce que tu inscris sur tes feuilles de travail, je veux que tu en sois parfaitement sûr. Quand tu es avec un comptable, il faut absolument que tu prennes le temps de comprendre tout ce qu'il te raconte.*
>
> Le stagiaire *: On dérange les gens alors ? C'est-à-dire que je n'ai pas très envie qu'ils me prennent en grippe, donc euh…*
>
> *Le manager : Comment ça, on dérange les gens ? On ne va quand même pas rester le derrière sur nos chaises sous prétexte de ne pas les déranger du tout. Il ne s'agit pas de quitter leur bureau au bout de trente secondes sans avoir obtenu les informations requises, tu vois ? Tu ne dois pas te laisser bouffer, il faut vraiment que tu parviennes à* t'affirmer *davantage, ou alors… Tu saisis ?*

4.1.2. Volonté de s'affirmer et risque d'évincement

Afin de jouir de moyens d'action suffisants, les auditeurs doivent ainsi également veiller à *s'affirmer*. Cependant, il convient immédiatement de souligner, une fois encore, qu'ils ne sauraient, non plus, s'imposer sur le terrain de manière brutale, sans se voir tout de suite *évincés* par leurs interlocuteurs ; sans perdre, autrement dit, dans les faits, une part importante de leur capacité d'investigation. Pour que tel ne soit pas le cas, ils doivent en conséquence *à la fois* s'affirmer *et* ne pas déranger, c'est-à-dire adopter, sur le mode de l'extenseur, deux attitudes simultanément opposées et complémentaires (Fiol, 2003), chacune permettant d'endiguer le risque associé à l'autre (voir la figure 6.2).

Figure 6.2 - Ne pas déranger mais parvenir à s'affirmer : premier segment de corde raide



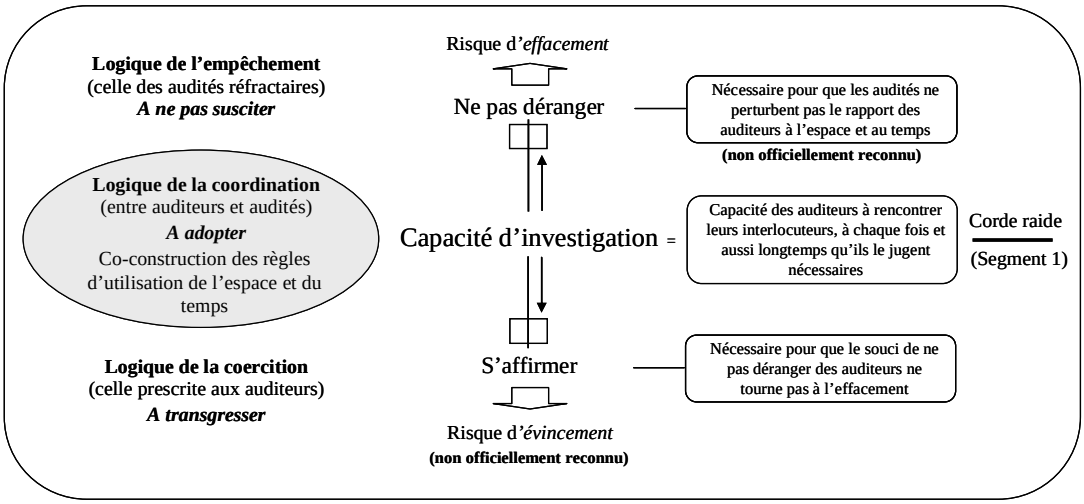
4.1.3. A la conquête de la capacité d'investigation : de la coercition à la coordination

Il nous semble à présent intéressant de formuler la remarque suivante. Pour leur permettre de s'affirmer, le législateur, nous l'avons dit et répété, confère aux auditeurs un pouvoir d'investigation presque sans limite, et définit en outre un délit d'entrave pour punir les audités réfractaires. Juridiquement, tout est donc fait pour que les commissaires aux comptes n'hésitent pas à s'imposer sans ménagement au sein des entités contrôlées ; à y réquisitionner leurs moyens d'action de manière coercitive.

La nécessité de ne pas déranger et l'existence du risque d'évincement, liés au pouvoir de nuisance des audités, ne font autrement dit l'objet d'aucune reconnaissance formelle. Aussi les commissaires aux comptes doivent-ils, sur le terrain, transgresser la

logique coercitive qui est celle du prescrit, s'ils veulent pouvoir jouir d'une capacité d'investigation suffisante. Pour profiter de ce qu'est censé leur apporter le pouvoir légal dont ils disposent, il leur faut « *y renoncer d'entrée de jeu* » ; « *déposer leurs armes* » officielles au seuil des entreprises auditées, de manière plus ou moins clandestine. Afin de s'affirmer sans déranger, ils doivent – et c'est bien ce qu'ils cherchent à faire en pratique – substituer au mode de la coercition le mode de la coordination ; co-construire avec leurs interlocuteurs, au fur et à mesure de leur intervention, les règles d'utilisation du temps et de l'espace à respecter lors de la mission ; des règles dans lesquelles chacun, évidemment, puisse trouver son compte. La figure précédente peut ainsi être complétée de la manière suivante (figure 6.3).

Figure 6.3 - A la conquête de la capacité d'investigation : de la coercition à la coordination



4.2. Savoir allier proximité et distance : deuxième segment de corde raide

4.2.1. Proximité et risque de pensée unique

Pouvoir rencontrer un audité à chaque fois et aussi longtemps que nécessaire est pour un auditeur tout à fait indispensable. Y parvenir – c'est-à-dire gagner ce que nous avons appelé une bonne capacité d'investigation – constitue une première étape incontournable. Mais il faut ensuite que l'interlocuteur s'attache à y mettre du sien, qu'il fournisse une aide active, au lieu de se faire prier. Pour cela, nous l'avons vu, les auditeurs s'emploient à développer avec les audités des relations de proximité. Il s'agit alors pour eux de

commencer à gagner la confiance de ces derniers, et d'obtenir ainsi leur part, le plus rapidement possible, de tout ce dont ils ont besoin. Ainsi la proximité relationnelle est-elle nécessaire à la *compétence* des commissaires aux comptes. Mais il n'empêche. Les bonnes relations humaines risquent toujours aussi de nuire à cette dernière. Un auditeur peut en effet avoir accès à toutes les informations utiles à la formation de son opinion, mais ne plus être intellectuellement capable de mener une analyse différente de celle de son « client », parce que trop exclusivement proche de ce dernier. Comme le soulignent Richard et Reix (2002, p.163), à mesure qu'ils tissent avec leurs interlocuteurs des liens personnels étroits, les commissaires aux comptes peuvent en venir à « *internaliser les préférences du directeur financier et [à] s'identifier à lui. Une longue histoire commune, une grande proximité, parfois des valeurs religieuses, culturelles ou sociales similaires, et le partage de la stratégie et des buts de l'entreprise, induisent un sens d'identité* ». Colasse (2002), reprenant cette analyse, écrit de son côté :

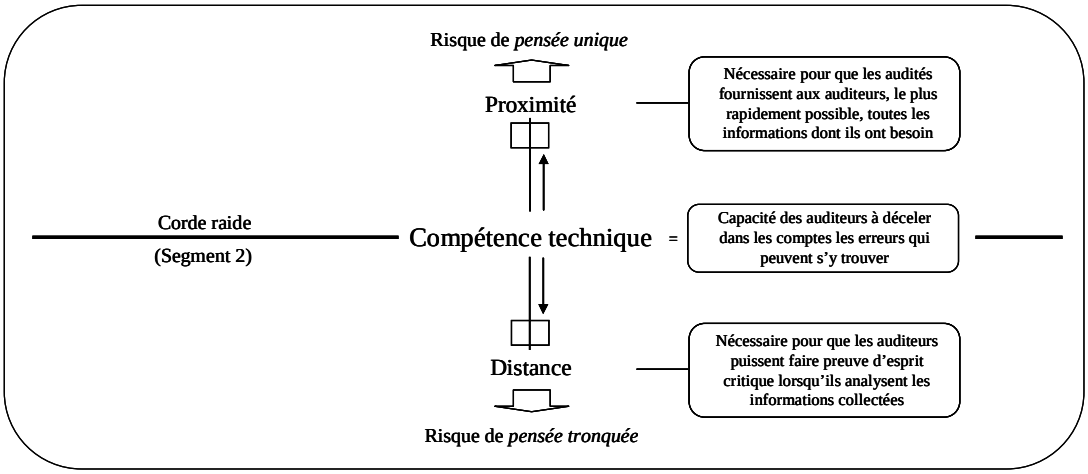
> *A travers ces relations [de proximité], le monde de l'audit, celui des auditeurs et de leurs interlocuteurs directs dans les entreprises, apparaît comme un monde clos et endogamique que l'on pourrait qualifier de corporatiste… Ces mondes clos ne sont pas sans efficacité mais ils peuvent être les lieux d'une* pensée unique *[…] (c'est nous qui soulignons).*

4.2.2. Distance et risque de pensée tronquée

Pour préserver leur capacité à ne pas toujours penser comme le font les membres des entreprises contrôlées, les commissaires aux comptes doivent donc également veiller à se tenir à distance. Richard et Reix (2002, p.167) le précisent bien : la « *compétence* [*de l'auditeur*] *prend sa source non seulement dans la connaissance approfondie du groupe audité mais aussi dans la position extérieure et distante qu'il occupe par rapport à cette entité* ». Néanmoins – et c'est tout le sens du « *non seulement* » de la citation qui précède – l'éloignement, à lui seul, ne permettrait pas non plus aux commissaires aux comptes de développer une analyse autonome, de faire preuve d'esprit critique. Si ces professionnels ne nouaient point avec les audités des relations de proximité, ils ne pourraient espérer de leur part aucune aide un tant soit peu active, aucune information confidentielle, et leur pensée s'en trouverait alors *tronquée*. Autrement dit, pour être compétents, les auditeurs doivent savoir allier en pratique proximité et distance, c'est-à-dire, une fois de plus,

adopter deux attitudes à la fois opposées et complémentaires, chacune venant faire obstacle au risque lié à l'autre (voir la figure n°6.4).

Figure 6.4 - Savoir allier proximité et distance : deuxième segment de corde raide



4.2.3. A la conquête de la compétence : de la distance à la distanciation

Il faut maintenant remarquer que dans la logique du prescrit, les auditeurs, pour être compétents, doivent toujours rester à distance de leurs interlocuteurs ; n'entretenir avec eux aucune relation spécifique. Tout est fait, du reste, pour qu'il en soit bien ainsi. Non seulement le code de déontologie de la profession interdit-il aux membres de cette dernière de développer avec les audités des « *liens personnels étroits* » (Titre V, article 27), mais plusieurs articles de loi ont pour but de rendre la chose difficile.[112] La nécessité des relations au caractère amical, ainsi que l'existence de ce que nous avons appelé le risque de pensée tronquée, ne font autrement dit officiellement l'objet d'aucune reconnaissance. Aussi les commissaires aux comptes se retrouvent-ils sur le terrain dans la situation quelque peu inconfortable de devoir transgresser, pour la bonne cause, l'une

[112] Nous pouvons ici par exemple penser à l'article L.822-14 de la LSF du 1er août 2003, selon lequel les commissaires aux comptes personnes physiques ou signataires d'un cabinet ne peuvent certifier les comptes d'une société cotée plus de six exercices de suite. Jusqu'au grade de chef de mission ou de superviseur selon les cas, le mécanisme de la progression hiérarchique assure de toute manière que les auditeurs ne seront guère plus de deux années de suite au contact des mêmes interlocuteurs.

de leurs règles déontologiques.[113] Car répétons-le, s'il n'y a certes pas de compétence possible en audit sans extériorité, il ne saurait non plus y en avoir sans liens personnels.

En d'autres termes, la compétence des auditeurs légaux n'est pas, contrairement à ce que semble le suggérer le discours officiel, dans la simple distance, mais plutôt dans la *distanciation* : dans la *prise de* distance, la *prise de* recul, concept plus complexe que celui de distance, puisqu'il suppose, lui, l'existence d'une proximité, dont il faut savoir s'abstraire, mais sans y renoncer. Nous empruntons ce concept de distanciation à Jobert (1997), qui en fait l'une des attitudes clés du consultant – et nous de l'auditeur. Selon Jobert (1997, p.32) la distanciation est la « *capacité à « se mettre à côté », de ce qui se dit et de ce qui se vit.* […] [*Elle*] *concerne aussi bien le plan intellectuel que le plan affectif. Elle consiste à ne pas adopter d'emblée la vision des faits construite par son interlocuteur ou encore les catégories d'analyse avec lesquelles il appréhende le monde qui l'entoure ; elle permet également de ne pas être absorbé par la souffrance de l'autre ou entraîné dans son délire* ». Jobert (1997, p.32) insiste bien :

> *Posture intellectuelle et affective, la distanciation ne doit pas être confondue avec la distance. Il est possible au praticien expérimenté de maintenir sa capacité d'écoute critique sans renoncer à la chaleur des relations interpersonnelles ou à une certaine proximité avec des personnes ou des groupes appartenant au système-client. La qualité de la relation client-consultant [ici auditeur-audité], dont la proximité est une dimension parmi d'autres, constitue une condition d'efficacité du processus d'intervention.*

Cette dernière remarque n'empêche évidemment pas Jobert de souligner lui aussi avec insistance le « *risque associé à une proximité relationnelle mal maîtrisée* ». Ce risque, écrit-il (pp.32-33), « *est celui de la collusion* [nous l'avons appelé de notre côté risque de *pensée unique*]. *En confondant intervenant et demandeur* [pour nous auditeur et audité], *elle* [la collusion] *annihile toute distanciation et donc toute capacité à penser autrement ou autre chose* ». Il précise également (pp.32-33) :

> *La collusion dans laquelle un intervenant peut se trouver empêtré peut advenir sans que celui-ci l'ait (consciemment) voulue. D'autres fois, elle résulte d'une volonté délibérée d'ordre tactique (« faire de mes clients des*

[113] Ceci dit, cette règle-là s'oppose tant au « bon sens » de l'exercice pratique du métier que sa violation ne pose, en réalité, guère de problèmes de conscience aux auditeurs.

amis »). Dans tous les cas, l'effet est le même : la perte de distanciation, plus ou moins complète, interdit que l'espace de la relation puisse être aussi espace d'analyse, ce qui modifie sensiblement le statut de la parole. La relation devient plus confortable pour les deux parties : elle permet au client de faire l'économie de ce qu'il peut y avoir d'inquiétant dans le regard d'extériorité de l'intervenant [et l'on voit ici que le développement de relations au caractère amical entre auditeurs et audités peut aussi résulter d'une stratégie mise en œuvre par ces derniers] ; elle permet au consultant [ici l'auditeur] de réduire la tension intellectuelle et affective, voire le risque d'agression lié à la fonction pour laquelle on l'a appelé, mais qu'il se trouve en même temps empêché de remplir.

Les commissaires aux comptes parviennent-ils à se garder de ce risque-là, à se distancier des dires et du vécu de ceux dont ils se rapprochent, à conserver leur « *capacité de penser autrement ou autre chose* », ceci malgré les liens de nature amicale qu'il leur faut savoir nouer ? Il est assez difficile de répondre à cette question dès maintenant. Laissons-nous un peu de temps, nous y reviendrons très bientôt. Nous pouvons cependant formuler ici un certain nombre de remarques.

Premièrement, il faut le répéter, les commissaires aux comptes *cherchent* à faire preuve de distanciation. Tel est leur état d'esprit. La notion de distanciation est au cœur de la mission qui leur est assignée, et nous l'avons suffisamment dit, ils veulent remplir cette mission du mieux qu'ils peuvent. Si leurs motivations à nouer avec les audités de solides liens personnels peuvent être multiples, l'une d'entre elles revient toujours : il s'agit pour eux de gagner en compétence, et d'utiliser les informations collectées grâce à leur travail relationnel pour détecter dans les comptes les erreurs qui s'y trouvent. Tel est leur objectif premier, et la construction de bonnes relations humaines n'est à leurs yeux qu'un moyen d'y parvenir. Comme le souligne l'un des associés interviewés par Richard et Reix (2002, p.165) : « *Un commissaire aux comptes est automatiquement les deux, insider et outsider. Le côté outsider ne doit être là que pour être sûr que le rôle d'outsider est parfaitement tenu.* […] *Je crois qu'on utilise notre côté insider pour parfaitement bien jouer notre rôle d'outsider* ».

Vouloir, toutefois, n'est pas toujours pouvoir, et ne le perdons pas de vue, c'est bien en fait ici toute la question. Le risque de pensée unique est de nature sournoise. Il s'actualise de manière inconsciente, notamment lorsque l'on ne s'en méfie pas. Ce sera donc ici notre seconde remarque : toujours selon nos analyses, la plupart des auditeurs

légaux, justement, s'en méfient. Ils n'en ignorent pas l'existence, et certains au moins songent à se le remémorer périodiquement. L'interdiction officielle de nouer avec les audités des « *liens personnels étroits* » trouve ici une utilité. Un superviseur que nous interrogeons à son propos nous dit ainsi :

> *Oui, oui, l'article, euh… – je ne sais plus combien, mais peu importe – du code de déontologie. Absolument… Très théorique. Très théorique parce qu'on est obligé de faire un peu copain-copain avec le client si l'on veut pouvoir recueillir les informations stratégiques. Si tu ne sympathises pas avec le type des stocks, par exemple, il ne te dira pas que tel ou tel lot est détérioré, et tu passeras à côté d'une provision à faire passer. Mais ceci dit… Je crois qu'il faut prendre tout cela avec un certain recul, de façon intelligente. Selon moi, c'est l'esprit de la règle qui est important, pas sa lettre. Or cette règle-là, à mon avis, a en fait vocation, enfin c'est mon interprétation, à souligner les dérapages qui peuvent se produire dans le cadre des relations que nous construisons avec nos interlocuteurs. C'est un appel à la prudence en quelque sorte. Ce qui est interdit, ce n'est finalement pas la relation en elle-même, c'est je dirais le risque qu'elle fait courir. Je pense que c'est la manière dont il faut entendre la règle en question. En ce qui me concerne, je n'en vois pas d'autres possibles, de toute façon. Et c'est finalement très utile. Quand tu te dis qu'avec un client, tes relations sont vraiment excellentes, cordiales, voire carrément amicales, tu constates – oups ! – que tu es en train d'enfreindre un article du code de déontologie, et ça t'amène automatiquement à te demander si tu fais encore preuve de suffisamment d'esprit critique ; si ta relation au client ne trouble pas ton regard sur les comptes.*

On voit ici la manière dont l'auditeur parvient – par un effort d'interprétation – à transformer la règle officielle en un instrument de sa propre action.[114] Il est selon nous d'autre part intéressant de constater que dans le cas d'espèce, la règle formelle dont il est question ne sert pas les praticiens lorsqu'ils l'appliquent – il serait pour eux, nous l'avons vu, contreproductif de le faire – mais lorsqu'ils la transgressent, puisque c'est alors qu'elle s'impose à leur esprit, nourrissant ainsi leur vigilance. Un exemple parmi d'autres qui montre combien les usages du prescrit peuvent être parfois surprenants.

Troisième remarque : les commissaires aux comptes opèrent selon un dispositif d'analyse – la méthodologie d'audit – qui diffère de celui qu'utilisent les comptables pour

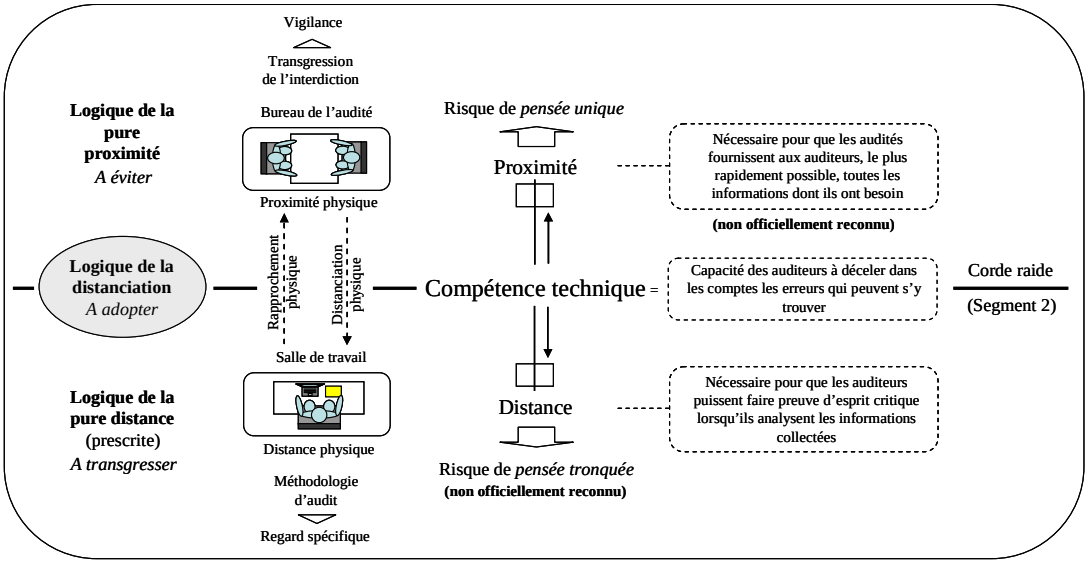
---

[114] On retrouve ici l'une des idées clés du courant ergonomique que nous mobilisons, selon lequel « *travailler, c'est toujours, en quelque façon, chercher à reconcevoir la tâche pour la mettre au service de sa propre activité* […], *s'ingénier à en faire un "instrument" pour cette activité* » (Clot, 1996, pp.278-279).

élaborer les états financiers, et ce référent technique est, nous semble-t-il, de nature à leur permettre de porter sur les comptes un regard qui n'est pas celui des audités.

Quatrième remarque, et nous n'en ferons pas d'autres sur ce thème : si les auditeurs tissent avec leurs interlocuteurs certains liens lorsqu'ils sont à leur contact, ils travaillent aussi, la plus grande partie de leur temps, à distance des services contrôlés, au sein du même bâtiment, certes, mais dans une salle isolée, qu'ils regagnent à la fin de chacune de leurs entrevues, pour procéder à l'analyse des données collectées. Lorsqu'ils quittent le bureau d'un audité et s'en éloignent, leur esprit, lui aussi, commence à prendre de la distance. On peut ainsi aisément les observer, quand ils regagnent leur salle de travail, réfléchir dans les couloirs à ce qui vient de leur être dit. Entre leurs déplacements d'un endroit à l'autre, et la façon dont ils peuvent allier proximité relationnelle et distance critique, il y a peut-être un parallèle à faire, leurs mouvements dans l'espace pouvant aider ceux de leur pensée. Dans le même ordre d'idée, la manière dont ils transfèrent dans leurs dossiers les informations fournies par les audités – l'effort de formalisation, autrement dit, qui est toujours le leur – nous semble plutôt propice à la prise de recul. La figure 6.5 qui suit complète la précédente des dernières idées développées.

Figure 6.5 - A la conquête de la compétence : de la distance à la distanciation



4.3. Servir tout en s'opposant : troisième et dernier segment de corde raide

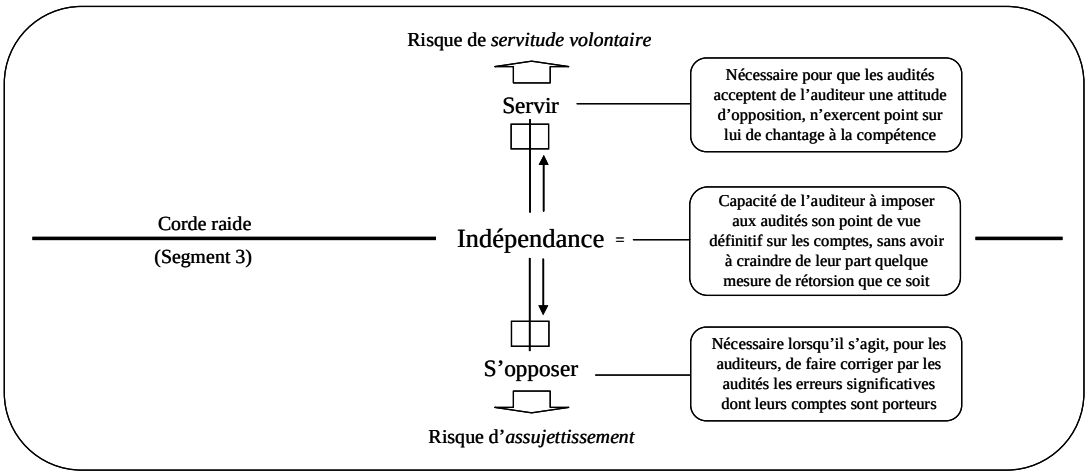
4.2.4.4.2.1. Volonté de servir et risque de servitude volontaire

Nous l'avons vu, les auditeurs s'emploient à servir leurs interlocuteurs pour bénéficier de leur reconnaissance, et, dans le registre de l'efficacité, pour gagner en indépendance. Pas d'indépendance, en audit légal, sans services rendus aux audités. Cependant, de manière ici tout à fait évidente, la volonté de servir des commissaires aux comptes peut également se transformer, s'ils n'y prennent garde, en servitude volontaire – dépendance totale.

4.2.5. Volonté de s'opposer et risque d'assujettissement

Afin d'être vraiment indépendants, les commissaires aux comptes doivent donc – cela va de soi – être également capables d'affirmer leurs désaccords, de soutenir les positions que leur posture de distanciation leur permet de construire. Ils doivent pouvoir s'opposer aux membres des entités contrôlées, savoir leur dire non, dans le but de servir ici le lecteur des états financiers. Il faut cependant immédiatement souligner que si ce non-là s'avérait trop cassant, et ne s'accompagnait d'aucun apport de valeur ajoutée, les audités refuseraient alors de l'entendre, et obligeraient les auditeurs à abdiquer une grande partie de leur indépendance. Pour que tel ne soit pas le cas, ces professionnels doivent ainsi *à la fois* s'opposer et servir, adopter autrement dit ici encore deux attitudes contradictoires, au sens que Fiol (2003) peut conférer à ce terme (voir la figure 6.6 ci-dessous).

Figure 6.6 - Servir tout en s'opposant : troisième et dernier segment de corde raide



4.2.6. A la conquête de l'indépendance : de l'opposition à la résistance

Ceci étant clarifié, il convient à présent de remarquer que les codificateurs de l'audit légal ne situent quant à eux l'indépendance des commissaires aux comptes que du seul côté de l'opposition. Dans les règles qu'ils prescrivent en la matière à ces professionnels, le service aux audités est connoté de manière péjorative, n'est envisagé que comme facteur de risque, et se trouve largement prohibé à ce titre. Comme nous venons de le voir, servir les membres des entités contrôlées n'est effectivement pas sans danger, mais n'en reste pas moins nécessaire à l'indépendance des auditeurs, une nécessité qui ne fait l'objet d'aucune reconnaissance officielle.

Il est vrai qu'il s'agit-là d'une réalité relativement contre-intuitive, dont il est assez difficile de rendre compte simplement, et qui ne peut donc être aisément comprise du public. Lorsqu'il faut rapidement rétablir la confiance du marché financier envers les commissaires aux comptes, notamment à la suite d'un scandale financier, il est sans doute plus efficace, pour les autorités compétentes, de fixer des règles conformes aux idées les plus largement répandues au sein de l'arène sociale ; l'indépendance d'apparence, dans un tel contexte, compte plus que l'indépendance de fait. Pour conquérir cette dernière, et pouvoir correctement accomplir leur mission, les auditeurs légaux n'ont donc, une fois de plus, pas d'autre choix que d'aller contre la logique du prescrit, de manière clandestine. De s'opposer à leurs interlocuteurs, certes, mais aussi de les servir.

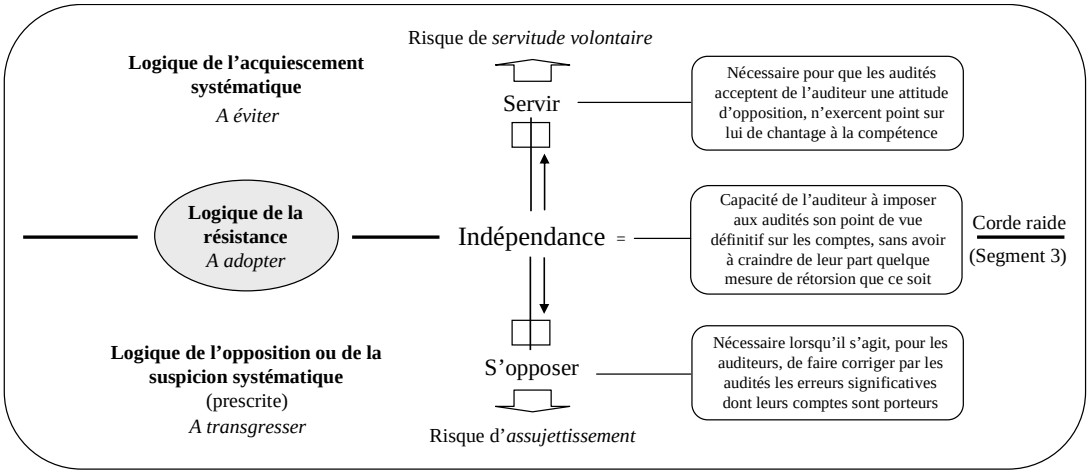
Il faut toutefois aller plus loin. Dépasser ce que nous avons écrit à ce sujet sur la base des propos de bien des auditeurs accompagnés par nos soins, et nous fonder pour cela sur les commentaires de tous les associés que nous avons pu interviewer. Que ces derniers nous disent-ils en substance, à propos de cette question du service et de l'opposition ? Qu'il ne suffit pas, pour pouvoir s'opposer librement, c'est-à-dire sans craindre d'avoir par la suite à en pâtir, de rendre des services annexes à l'occasion de la mission d'audit : il faut aussi faire en sorte que l'opposition puisse, *en elle-même*, être perçue par l'audité comme une source de valeur ajoutée. Il ne faut pas simplement servir cet acteur *tout* en s'opposant, mais également le servir *en* s'opposant ; l'opposition doit devenir à ses yeux un service à part entière. Le transformer en un client, c'est le rendre demandeur d'une « divergence de regard ». Un associé nous dit ainsi :

> *Le sommet de l'art dans notre métier – et au fond, quand on y réfléchit bien, la seule voie de succès possible – est de savoir opposer à nos clients un « non » qui puisse les faire grandir, un « non » pour eux porteur de sens, et dont ils ne puissent finalement plus se passer. Il existe au moins deux façons de rater une mission d'audit. La première, c'est évidemment de dire « oui » à tout ce que peut vouloir le dirigeant, d'en faire son maître – nous sommes bien sûr au service des utilisateurs de comptes. La deuxième est d'asséner à nos interlocuteurs, dans les entreprises, un « non » brutal, stérile, et donc inaudible. Nous devons être aussi à leur service, mais d'une manière bien spécifique encore une fois, attention. Notre vocation est de leur offrir un regard différent du leur – sinon à quoi bon ? – un regard susceptible de les amener à prendre du recul vis-à-vis de leurs pratiques comptables, de voir les choses autrement, et d'évoluer. Quand on n'a pas compris cela, ou quand l'on ne parvient pas à le faire, quand le « non » que l'on oppose est un « non » qui rabaisse au lieu d'élever, qui fait obstacle au lieu d'aider, alors quels que soit les services qu'on peut rendre par ailleurs, le client rentre lui aussi dans une logique d'obstruction, et notre capacité à remplir le rôle qui est le nôtre s'en trouve automatiquement compromise.*

S'opposer, mais dans le but de servir les audités tout autant que les utilisateurs de comptes, constitue donc la seule manière pour l'auditeur d'être vraiment indépendant. Cette forme bien spécifique d'opposition, pensée et pratiquée comme moyen de « *faire grandir* » l'autre, se rapproche selon nous de ce que Jobert (1997) nomme de son côté la *résistance* à la commande. Celle-ci consiste selon lui, pour le consultant – ici l'auditeur – à « *ne pas se laisser entraîner par la vision que son client lui propose de la réalité présente ou de celle qu'il voudrait instaurer à l'avenir* » (p.29), mais– et ceci est tout à fait fondamental – dans le but de le servir au mieux, de « *l'aider à y voir plus clair en mettant à sa disposition son extériorité, son savoir-faire méthodologique, sa capacité de questionnement et de problématisation* » (p.30) (voir la figure n°6.7, présentée page suivante). Jobert insiste bien (p.30) :

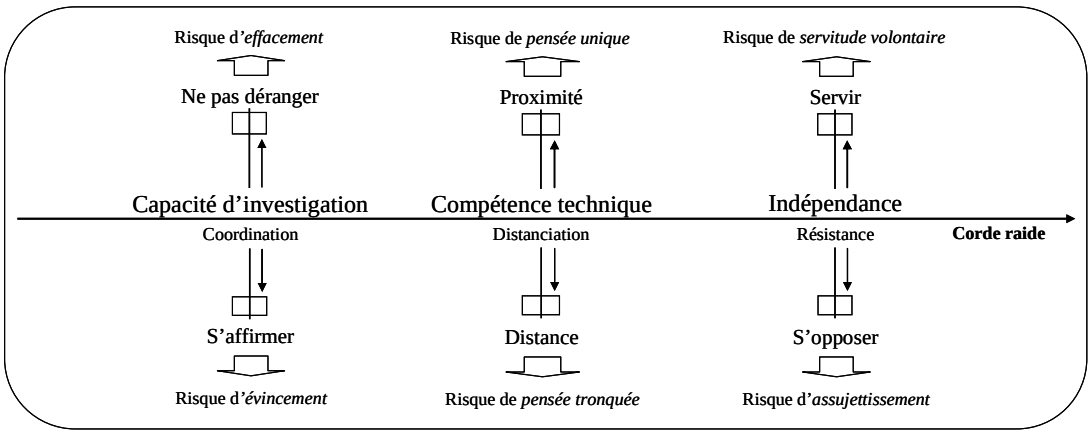
> *[Une telle posture] n'a évidemment rien à voir avec l'opposition systématique de l'enfant qui cherche à définir sa personnalité, ni avec l'attitude de suspicion systématique de certains consultants qui sous-estiment les capacités intellectuelles de leurs clients, ou qui pensent que leur métier consiste à débusquer l'implicite et le dissimulé derrière les propos qui leur sont tenus, propos qui, de leur point de vue, ne peuvent être que des leurres destinés à s'auto-abuser et/ou à abuser le consultant.*

Figure 6.7 - A la conquête de l'indépendance : de l'opposition à la résistance



Avant de poursuivre notre propos, nous pouvons maintenant, au moyen de la figure 6.8 qui suit, représenter l'ensemble de la corde raide sur laquelle se situent toujours les auditeurs lorsqu'ils s'efforcent de transformer leurs interlocuteurs en clients de la mission d'audit, ceci dans le but d'accomplir au mieux cette dernière.

Figure 6.8 - Transformer l'audité en un client pour mener à bien la mission : un travail d'équilibriste



Une question mérite à présent d'être posée. Les auditeurs parviennent-ils, oui ou non, à emprunter une telle corde raide sans chuter ? Selon nos observations et nos entretiens, bon nombre d'entre eux buttent en fait en chemin sur ce qu'ils pensent être l'une des principales difficultés de leur métier : une pierre d'achoppement sur laquelle viennent s'abîmer leurs pratiques, et que nous allons maintenant identifier.

5. Au travers du chemin, une pierre d'achoppement

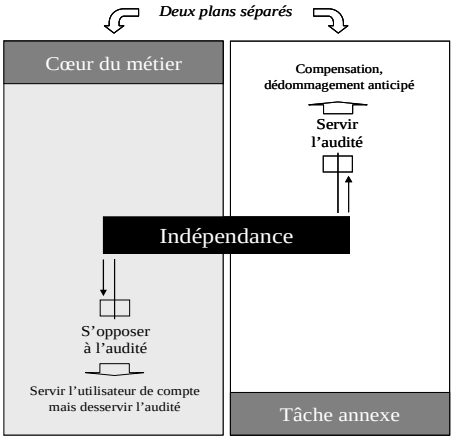
Quel regard les auditeurs portent-ils en majorité sur chacune des trois séries d'attitudes contradictoires que nous venons de présenter, et qu'ils doivent savoir gérer au quotidien pour parvenir au succès ? Que la plupart de ces professionnels nous disent-ils à ce sujet ? Premièrement, qu'il leur semble parfaitement possible de s'affirmer sans pour autant déranger. Deuxièmement, que contrôler, en salle de travail, les comptes avec distance critique, ne les empêche pas, en présence de leurs interlocuteurs, de s'en faire apprécier. Mais troisièmement, qu'ils ne voient pas comment le fait d'informer un audité d'une erreur lui étant imputable, pourrait constituer à ses yeux une source de valeur ajoutée. De leur point de vue, opposition rime bien plus avec réprobation qu'avec source d'élévation ; les propos du superviseur rapportés en page 251 sont, à cet égard, tout à fait représentatifs de la pensée de bon nombre des commissaires aux comptes que nous avons suivis.[115]

Soyons bien clair. Nous n'affirmons pas ici que les auditeurs choisissent de ne pas s'opposer à ceux qui leur font face par crainte de les desservir. De fait, ils communiquent toujours à ces derniers, pour qu'elles puissent être corrigées, les anomalies détectées suite aux contrôles effectués. Mais le « non » qu'ils posent alors est, de leur avis, très rarement susceptible d'être bien accueilli. Un chef de mission avec qui nous discutons de la possibilité d'un « *non qui fasse grandir* », nous répond ainsi : « *Faire grandir par le non. Hum, hum… L'idée est intéressante, mais je suis quand même un peu perplexe. Parce qu'en pratique – et là je te parle de mon expérience vécue – ce serait plutôt le « non qui fait blêmir* », si tu vois ce que je veux dire ». D'où, du reste, les multiples précautions que prennent les auditeurs – *tact-tiques* dont nous avons fait état – lorsque vient pour eux le

[115] Pour éviter au lecteur de devoir se reporter à la page 251, nous retranscrivons ici les paroles déjà cités du superviseur en question : « *Dans l'imaginaire des gens, un auditeur, c'est quelqu'un qui a choisi de faire de la critique son métier. Le genre d'individu qu'on préfèrerait ne pas avoir en face de soi si l'on avait le choix, même quand on est totalement clean. Je le comprends, d'ailleurs. Qu'on le veuille ou non, on est là pour mettre le doigt sur tout ce qui ne va pas dans les comptes. C'est notre travail. Même quand on rédige une lettre de recommandations, on peut toujours se dire qu'on apporte de la valeur à nos interlocuteurs, mais concrètement, cela revient à souligner leurs faiblesses, à leur faire des reproches. Ça fait rarement sauter de joie la personne qui est en face, et peut même avoir pour elle des conséquences graves.* […] *Tout ça fait que les gens appréhendent souvent notre venue. Pour eux, on est une menace.* »

moment de soutenir leur désaccord. D'où, aussi, l'importance que revêtent à leurs yeux les multiples services qu'ils s'attachent à rendre à ceux qui leur font face, dans le but, *dixit* un superviseur, « *de mieux faire passer la pilule* ». De leur point de vue, donc, servir et s'opposer sont bien deux attitudes contradictoires devant être simultanément adoptées, mais sur des plans qui ne peuvent être que séparés (voir la figure 6.9 ci-dessous). Pour eux, servir les lecteurs de comptes en s'opposant aux audités, revient en effet à contrarier ces derniers. On ne peut, pensent-ils, être utile à ces deux catégories d'acteurs au moyen d'un seul et même acte. Il y a d'un côté l'opposition, service rendu aux utilisateurs de comptes – le cœur même du métier – et d'un autre côté, un ensemble de prestations *annexes* fournies aux membres des entités contrôlées, compensation octroyée pour efforts consentis, dédommagement anticipé pour préjudice à venir (le désaccord qui s'en vient).

Figure 6.9 - S'opposer à l'audité et le servir : deux plans séparés



Autrement dit, ce que tous les associés que nous avons interviewés parviennent à penser, semble échapper à la plupart des auditeurs de terrain. Ici se situe la pierre d'achoppement sur laquelle ceux-ci tendent à buter, étant alors conduits, comme nous allons le montrer, à s'enfermer dans des pratiques qu'ils jugent eux-mêmes subjectivement insatisfaisantes, et objectivement peu efficaces.

Parce qu'ils ne saisissent pas comment s'opposer à un audité pourrait ne pas le desservir, ils ne sont pas en mesure de le faire comprendre à leurs interlocuteurs, qui restent donc toujours un peu sur leurs gardes. Comme le suggèrent de nombreux indices, les membres des entités contrôlées continuent effectivement à se méfier des commissaires aux comptes qui leur font face, malgré tous les efforts déployés par ces derniers pour

tenter de gagner leur confiance. Ainsi les comptables ont-ils assez fréquemment répondu aux auditeurs qui leur expliquaient la raison de notre présence, quelque chose du genre : « *Ah ! Vous aussi, vous avez maintenant votre contrôleur alors ? Ça fait plaisir, ça ! Vous allez voir ce que ça fait, comment on se sent quand on est de l'autre côté de la barrière* ! ». De fait, les manifestations du pouvoir des audités que nous avons observées sur chacune des sept missions suivies par nos soins, témoignent de l'état d'esprit dans lequel se trouvent communément ces acteurs.

Confrontés à une méfiance qu'ils ne parviennent pas à juguler, les commissaires aux comptes deviennent eux-mêmes assez méfiants, et se forgent, selon nos observations, une image parfois péjorative de leurs interlocuteurs. Des remarques désobligeantes faites à l'encontre de ces derniers sont régulièrement formulées en salle de travail. « *Je n'arrive pas à mettre la main sur Madame [Unetelle]* » dit un assistant à son chef de mission. « *Oh ! répond celui-ci, grosse comme elle est, cela ne m'étonnerait pas qu'elle soit restée coincée dans l'ascenseur* ! ». Lors d'une réunion de début d'intervention, un superviseur précise à son équipe : « *Ici, faites attention, les gens quittent à cinq heures précises, et n'arrivent pas très tôt le matin. Bref comme dirait Coluche, ils font en sorte de ne pas être en retard deux fois de suite dans la même journée ! Et il ne faut surtout pas leur en demander trop, sans ça, on passe pour des tyrans ! Donc bonjour les boulets, je vous préviens !* ». Un manager nous dit quant à lui le premier jour d'une intervention : « *Ici, tout le monde est parano ! Du moindre comptable au directeur financier. Donc attention à ce que tu peux dire et faire : ça risque toujours d'être mal interprété !* […] ». Comme le souligne un assistant confirmé, cette image négative des audités n'est pas seulement observable dans les salles de travail, au sein des organisations contrôlées. Forgée sur le terrain, elle peut ensuite être véhiculée en séminaire de formation. Ainsi nous dit-il :

> *Je ne me souviens plus si celle qui nous formait était sup. ou manager, mais peu importe. Ce dont je me souviens, et qui m'avait marqué, c'est l'image qu'elle donnait des comptables en général. Il s'agissait d'un jeu de rôles. Elle jouait celui du client et nous devions obtenir de sa part certaines informations. Donc le jeu commence, et pour incarner son personnage, elle s'affuble tout d'abord d'un nom ridicule, fait semblant de tricoter, et balance en première tirade : « Non, mais vous ne voyez pas que je suis hyper occupée là ? ». Le message, c'était clairement : « les comptables sont de gros glandus qui ne fichent rien de la journée et qui ont pourtant toujours l'impression d'être débordés ». L'un des participants lui avait d'ailleurs fait la remarque,*

et tout ce qu'elle avait trouvé à lui répondre, c'était un truc du genre : « Ben écoutez, vous verrez bien, on s'en reparlera. En audit, on travaille dur, mais ce n'est pas le cas de tout le monde, il vaut mieux vous y préparer ».

Lorsqu'ils perturbent le bon déroulement de la mission d'audit, les membres des entités contrôlées en viennent ainsi parfois à être déclarés perturbés par les commissaires aux comptes. Handicapant les auditeurs, ils sont de temps à autre qualifiés d'*handicapés.* Nous retrouvons ici un phénomène semble-t-il assez classique en matière de relation de service. Dans une étude consacrée au travail des infirmières, Vega (2001) écrit ainsi :

[…] dans un service de neurologie, l'enquête à montré combien des malades souvent douloureux, handicapés et incurables renvoyaient parfois brutalement les soignantes aux limites de la médecine. Bien plus, elle révèle des risques réels de mimétisme soignants-soignés, susceptibles d'expliquer des phénomènes d'inversion de rôles. Avec le temps, des professionnels en arrivent à penser que l'ensemble des patients sont psy *: ils sont dérangés et pourtant jugés responsables de leurs souffrances, ils ont des volontés malfaisantes, ils agissent délibérément contre les professionnels.*

Cette forme de méfiance que les auditeurs de terrain ressentent parfois à l'égard des audités, semble conduire certains de ces professionnels à adopter une conception policière de leur métier. Un assistant confirmé nous dit ainsi : « *Oh ! Entre nous et nos clients, c'est la gentille guéguerre, tu sais, « attrape-moi si tu peux ». On joue toujours un peu au chat et à la souris, aux gendarmes et aux voleurs* ». Sur une autre mission, le superviseur explique à son équipe :

Ici, les gens sont plutôt du genre fonctionnaire. Ils partent tôt, quand on veut les voir, ce n'est jamais le bon moment, et je vous mets en garde, bon nombre d'entre eux cherchent clairement à nous embrouiller. Moi, quand c'est comme ça, mon truc – je vous le livre – c'est de me la jouer inspecteur Colombo. *J'arrive, toc toc, je passe la tête dans la porte, l'air le plus inoffensif possible, je dis que je n'ai que quelques petites questions à poser, que ça prendra deux minutes, pas une de plus, et une fois dans la place, je m'incruste gentiment, mine de rien. Je sympathise, je tape la discute, et j'y vais avec des « Ah ! Oui, j'oubliais, un dernier petit détail ». Je prends un air un peu niais, aussi, pour qu'ils se méfient moins. Je prêche le faux pour obtenir le vrai. Le tout enrobé d'un beau grand sourire, ça fonctionne très bien. C'est comme ça que j'arrive à en coincer certains, tout en douceur.*

Un chef de mission formule de son côté aux assistants qui l'accompagnent la remarque suivante :

> *[Untel], le responsable de la compta clients, il est sympa, mais méfiance. Il n'est pas super compétent, et il tente toujours de nous embobiner pour qu'on ne découvre pas ses « petits cafouillages », d'ailleurs pas toujours si petits que ça. Alors heureusement, quand il essaie de nous avoir, ça se voit facilement sur son visage, il ne sait pas mentir. Chez d'autres c'est plus difficile à déceler. D'une façon générale, ça, c'est une compétence que vous devez acquérir. Arriver à sentir quand on vous raconte des bobards, lire ça sur la tête des gens, y être attentif. Avec l'expérience, ça se fait très bien, ça devient naturel. [Untel], c'est un bon sujet pour s'exercer à la chose. Quand vous êtes en entretien avec un comptable, dites-vous que vous êtes en train de conduire une sorte d'*interrogatoire*, mais sans que ça paraisse. Tout ça doit être fait de façon très subtile. Il faut absolument préserver le relationnel.*

Ces extraits d'entretiens le montrent clairement, les techniques « policières » dont les commissaires aux comptes peuvent faire usage, ne sont évidemment pas celles de l'inspecteur Harry. C'est à Columbo qu'il est ici fait référence. Lorsqu'il s'agit de jouer « *aux gendarmes et aux voleurs* », il convient de le faire « *mine de rien* ». Ne surtout jamais attaquer les audités de front, à découvert, mais prendre « *l'air le plus inoffensif possible* […], *un air un peu niais, pour qu'ils se méfient moins* ». Mener son entretien comme un « *interrogatoire, mais sans que ça paraisse. Tout ça doit être fait de façon très subtile. Il faut absolument préserver le relationnel* ». Ce relationnel, auquel les auditeurs de terrain, nous l'avons vu, consacrent beaucoup de temps et d'énergie, relève donc, en partie au moins, du simulacre, de la simagrée, et son coût psychique, dans ces conditions, ne peut être qu'important pour ceux qui s'y livrent, d'autant que la forme de mensonge qu'il constitue revêt un caractère qualifiable d'absurde dans un métier tout entier ancré dans la valeur « vérité ».

Absurde également, pour les commissaires aux comptes, d'en arriver à travailler à la manière des policiers, alors même qu'ils refusent souvent d'être assimilés à cette catégorie professionnelle-là, que cela leur pose des problèmes identitaires. Beaucoup finissent ainsi par ne plus se reconnaitre dans ce qu'ils font, ne se sentent plus œuvrer dans leur travail, alors même que la reconnaissance des audités, à laquelle beaucoup aspirent au départ, devient pour eux sans importance, du moins lorsqu'ils se forgent de leurs interlocuteurs une image péjorative.

Si encore ils pouvaient trouver là un moyen efficace de mener à bien leur mission. Mais tel n'est pas le cas. De leur manque d'authenticité, leurs interlocuteurs ne sont en

effet pas dupes. Nous venons de le voir, ils tendent à se méfier des auditeurs auxquels ils ont affaire. Ils prennent le bon côté des relations agréables que ces professionnels s'attachent à nouer avec eux, mais sans en être abusés pour autant. Le fait est qu'ils résistent ; certes gentiment, la plupart du temps sans agressivité, mais ils résistent, activent leur pouvoir de nuisance. Les auditeurs se retrouvent donc dans une situation où leur désir de « coincer » les audités est élevé, mais ne peut être que difficilement satisfait ; une situation de frustration, de souffrance, d'autant plus douloureuse que vécue comme sans issue. Ainsi un superviseur déclare-t-il :

> *Honnêtement, dans une mission d'audit, le client est tout à fait à même s'il le souhaite, d'orienter complètement tes travaux, ta façon de penser et de te faire voir ce qu'il a envie de te faire voir. Je ne vois pas comment cela pourrait être autrement. […] Il y a des clients qui vont faire en sorte de ne jamais être dispos, et si le mec en face n'est jamais dispo, te ne peux rien voir. Si le client joue le jeu… Enfin les meilleures missions, les plus abouties que tu puisses faire, c'est quand le client joue le jeu. Si le client ne joue pas le jeu, tu ne vois rien, puisqu'il te donne le minimum syndical pour que tu ne puisses pas lui dire qu'il fait obstruction à tes travaux. Et il faut bien avouer qu'en pratique, malheureusement, le second cas de figure est bien plus fréquent que le premier. De manière écrasante. C'est la* dure *vie de l'auditeur. Nous devons bien nous y* résigner*, qu'est-ce que tu veux !*

D'où, selon nous, les mécanismes de défense dont nous avons parfois observé certaines manifestions, au premier rang desquels la démission, que les commissaires aux comptes, c'est un fait bien connu, pratiquent intensément. Pour clore ce chapitre, il nous reste maintenant à répondre à une dernière question : pourquoi la plupart des auditeurs de terrain n'arrivent-ils pas à concevoir ce que les associés – au moins ceux que nous avons interviewés – parviennent de leur côté à penser, à savoir que s'opposer aux audités puissent servir ces derniers au lieu d'être fatalement synonyme de reproche ? Trouver une réponse à cette question-là nous semble tout à fait essentiel, dans la mesure où la capacité des commissaires aux comptes à transformer leurs interlocuteurs en clients de la mission d'audit per se en dépend, comme en dépend donc la qualité de l'opinion produite par leurs soins. Comme nous allons le voir, tout est ici affaire de conception du métier.

Section 3.
Savoir transformer l'audité en un client : une affaire de conception du travail

Pourquoi les auditeurs de terrain tendent-ils donc à assimiler l'opposition au reproche, quand les associés voient au contraire dans cette dernière une source de valeur ajoutée ? Comment expliquer une telle divergence de vues ? Celle-ci renvoie, nous semble-t-il, à l'adoption implicite, par les uns et les autres, de deux conceptions tout à fait différentes du travail en général, de celui des comptables en particulier, et finalement, en dernière analyse, du métier de commissaire aux comptes. Croire au « *non qui* [*systématiquement*] *fait blêmir* » – pour reprendre les mots du chef de mission cité en page 298 –, c'est souscrire selon nous, sans en être obligatoirement conscient, à une vision taylorienne du travail d'élaboration des états financiers (1.). Comprendre que s'opposer puisse « *faire grandir* », c'est au contraire penser ce travail-là à la façon des ergonomes de l'activité, et choisir alors de conduire l'intervention selon une logique *clinique* (2.). Une telle logique est la seule qui permette de transformer l'audité en un client, donc de mener à bien la mission d'audit ; beau paradoxe (3.).

1. Le « non qui fait blêmir » : un « non » aux accents tayloriens

Penser qu'informer un audité d'une erreur rattachable au champ de responsabilité qui est le sien, revient fatalement à lui adresser un reproche, c'est croire que cette erreur-là lui est nécessairement imputable à titre personnel ; qu'il a commis une faute ; qu'il n'a pas fait ce qu'il fallait faire, ce qu'il aurait dû faire ; qu'il n'a pas correctement exécuté la procédure prévue et respecté les normes en vigueur, ou n'a pas su lui-même se doter d'une procédure adéquate, si personne d'autre n'avait songé à lui en prescrire une ; qu'il n'existait qu'un unique chemin à suivre pour ne pas courir à l'échec, et qu'il ne l'a pas emprunté ; qu'un seul bon résultat était à obtenir, et qu'il ne l'a pas atteint ; qu'en tout état de cause, il a eu tort, s'est trompé, et que même s'il ne veut pas l'avouer, lui aussi voit les choses de la même manière.

Ceci revient donc à souscrire, qu'on en soit ou non conscient, à une conception du travail en général, et de l'activité comptable en particulier, aux accents tayloriens, selon

laquelle travailler, c'est exécuter la tâche ou le programme prévus, conçus par d'autres ou à défaut par soi-même, pour arriver au meilleur résultat final possible, indiscutable et unique, ici l'image fidèle de la réalité économique de l'entreprise.

A une telle conception du travail de production des états financiers, se trouve assez naturellement associée une certaine manière d'envisager le métier de commissaires aux comptes. Dans ces conditions, celui-ci ne peut en effet consister qu'à « traquer » les écarts à la procédure et à la norme, qu'à vérifier, autrement dit, la correcte *exécution* par les comptables de la tâche qui leur est assignée. Un processus d'action s'impose alors de lui-même. Il s'agit (1) d'obtenir des audités toutes les informations nécessaires à la construction de l'opinion, (2) d'analyser selon une méthodologie structurée les données ainsi recueillies, (3) de demander au « client » de corriger chacune des erreurs détectées, et (4) de lui faire part de la marche à suivre pour qu'à l'avenir de telles erreurs ne se reproduisent pas. Dans ce processus-là, le « non » prononcé et les recommandations émises ne le sont qu'en bout de course, possèdent un caractère définitif, certain, et procèdent d'une *logique d'expert* (Hubault, 2000, p.126 ; 2001, p.274). Une coopération est attendue des audités au début (fournir les documents et les explications requises) et à la fin (corriger les anomalies décelées), mais les comptables ne sont pas, entre les deux, associés à l'analyse, celle-ci étant essentiellement effectuée en salle de travail. A vrai dire, auditeurs et audités œuvrent ici davantage chacun de leur côté qu'ensemble, et la logique de la coordination prime donc en fait sur celle de la coopération, au sens que Maggi (1996) donne à ces deux concepts.

Selon nos observations, cette description-là traduit assez bien la chronologie des opérations auxquelles procèdent effectivement la plupart des auditeurs de terrain, dont la conception implicite du travail comptable et la manière de conduire une mission d'audit correspond donc globalement à l'esprit du prescrit. L'intervention est ici conçue comme de nature *technologique* (Jobert, 1997, p.26), et les attitudes adoptées par les auditeurs pour tenter de transformer leurs interlocuteurs en clients ne le sont que pour rendre possible l'analyse « solitaire » qui est ensuite effectuée. Le travail relationnel auquel ces attitudes correspondent, est vu comme un préalable certes nécessaire à la bonne marche de l'intervention, mais comme un préalable seulement. A chaque étape du processus, il y a (1) le relationnel, et (2) l'audit en tant que tel, là où se construit l'opinion.

Cette approche-là, nous l'avons vu, ne fonctionne cependant pas. Une question se pose alors : est-elle la seule envisageable ? Réponse : pas du tout. Mieux, la conception du travail comptable sur laquelle elle repose est irréaliste, et c'est à notre avis parce qu'ils le comprennent que certains associés sont capables de concevoir la possibilité, en audit, d'un non porteur de valeur ajoutée. Ce non-là, comme nous allons maintenant le voir, ne s'inscrit pas dans une logique d'expert, d'essence taylorienne, mais dans une logique clinique, radicalement autre. Sa place et son rôle s'en trouvent complètement modifiés.

2. Le « non qui fait grandir » : un « non » de clinicien

En quoi consiste donc le travail réel des comptables audités (2.1.), et comment peut-on, sur cette base, concevoir autrement le métier des auditeurs légaux, de sorte que le « non » opposé aux audités dans le cadre de son exercice puisse effectivement constituer pour eux non pas un reproche, mais une source de valeur ajoutée (2.2.) ?

2.1. Le travail réel des producteurs de comptes

Comme tout autre travail humain, celui des producteurs de comptes ne saurait réellement consister à ne faire qu'exécuter des procédures et à obéir à des normes. Il est assez facile de le montrer. Les procédures et normes comptables, pour commencer, ne forment pas le tout cohérent qu'on imagine parfois. Du point de vue de ceux qui doivent s'y « plier », elles se révèlent au contraire, comme tout ensemble prescriptif, triplement incohérentes : (1) elles comportent toujours une part d'implicite, (2) sont porteuses d'injonctions contradictoires, et (3) se voient continuellement déborder par l'occurrence d'événements imprévus venant miner leur pertinence.

Prenons tout d'abord le cas des normes comptables. D'une part, quel qu'en soit le niveau de détail, ces normes laissent toujours au producteur des comptes – on le sait – une marge de manœuvre relativement importante. Pour ne prendre qu'un seul exemple, la comptabilisation de nombreux éléments du compte de résultat – comme les dotations aux amortissements ou aux provisions – ne peut être codifiée à l'avance et doit être laissée à l'appréciation du dirigeant de l'entreprise. D'autre part, comme le souligne Colasse (1997a, p.2725) :

> *La comptabilité des entreprises contemporaine repose […] sur un socle théorique constitué par* l'accumulation de principes élaborés à différentes époques. *Par ailleurs, elle doit satisfaire* de multiples besoins d'information.[116] *Il n'est donc pas étonnant qu'existent d'évidentes* contradictions *entre ses principes fondamentaux. Ainsi l'évaluation des biens en comptabilité procède-t-elle d'un* arbitrage *entre deux principes débouchant sur des valeurs différentes, celui des coûts historiques et celui de la valeur actuelle,* arbitrage *fondé sur l'application d'un troisième principe, celui de prudence. Mais ce principe de prudence peut lui-même apparaître* contradictoire *avec le principe de continuité ; en pratique, il conduit par exemple le Comptable à étaler (par la voie de l'amortissement) les dépenses d'investissement sur des durées relativement courtes, ce que ne paraît pas justifier le principe de continuité. Le socle théorique de la comptabilité est donc incontestablement fragile et confronte les professionnels de la comptabilité à des* arbitrages *entre principes souvent délicats. (C'est nous qui soulignons)*

« *Ce qui explique, en partie au moins* – poursuit Colasse (1997a, p.2725) – *les tentatives récentes faites par un certain nombre d'organismes de normalisation pour donner à la comptabilité ce qu'il est convenu d'appeler un cadre conceptuel* […] ». « *Pour autant,* précise le chercheur (1997, p.2725), *la mise en œuvre d'un tel cadre s'est toujours avérée, dans les pays qui s'en sont donné un, assez difficile et n'a pas toujours abouti à la rationalisation des normes et des pratiques que l'on en attendait* ».

Enfin, le processus de normalisation peine toujours – et c'est normal – à suivre l'évolution des pratiques dont il doit permettre la traduction comptable ; certaines innovations – en matière de produits financiers ou de montages juridiques par exemple – prennent régulièrement en défaut les normes existantes, les débordent.

Les mêmes commentaires pourraient bien sûr être faits au sujet des procédures mises en place au sein des organisations pour encadrer la production des comptes. Ces procédures sont également frappées d'une certaine imprécision, souvent contradictoires, et de multiples événements viennent, à longueur d'année voire de journée, en miner la pertinence (un comptable qui tombe malade, une défaillance du système informatique

[116] On retrouve ici très précisément énoncées les deux raisons citées par Dejours (1993, p.218), Clot (1995) et Hubault (1996a, p.117), pour expliquer qu'un ensemble prescriptif comporte toujours des contradictions, obligeant les opérateurs à un certain nombre d'arbitrages.

inopinée, un pic d'activité à absorber, un déménagement, l'occurrence d'une opération inhabituelle à comptabiliser, etc.).

Dans le domaine comptable comme ailleurs, donc, le prescrit ne suffit pas, ne résout rien de manière définitive, il existe « *une insuffisance consubstantielle de la tâche à épuiser les difficultés liées aux situations de travail* » (de Geuser, 2005, p.51), et travailler consiste ainsi à prendre en charge ce qui n'est pas réglé d'avance, l'incertain, l'indisciplinable, ce que Dejours (2005, p.40) nomme le réel, d'autant plus perturbant en comptabilité qu'il est précisément cette partie de la réalité qui résiste à la symbolisation, donc à la comptabilisation.

Pour assurer cette prise en charge, les comptables, et plus largement tous les acteurs participant au processus de comptabilisation – du réceptionniste de marchandises qui dénombre les arrivages, au grand patron qui procède aux choix politiques, en passant bien sûr par le service comptable qui assume au jour le jour la laborieuse traduction des opérations économiques en lignes de comptes – doivent effectuer des compromis opératoires et faire preuve de *créativité*. Nous l'avons vu, dans une comptabilité ultra normalisée qui procède directement du paradigme taylorien, la créativité n'a pas bonne presse : échappant par définition à toute norme, elle est synonyme de délinquance, d'immoralité, d'où l'expression de « *comptabilité créative* » pour désigner les pires pratiques du domaine. Pourtant, qui ne confond pas travail prescrit et travail réel, tâche et activité, voit immédiatement que la créativité est au contraire la condition même d'une comptabilisation de qualité, et que c'est l'absence de créativité – grève du zèle – qui poserait en fait problème. Produire des états financiers « fidèles » implique nécessairement une « *excursion* […] *hors de la norme* ».[117] La comptabilité, comme tout travail humain, est par définition créative. Elle demande à ses producteurs d'effectuer de multiples choix, certains pouvant se trouver commentés dans l'annexe – ce document dont le nom pourrait laisser croire qu'il est sans importance, mais qui constitue en vérité

[117] Cela exige même « *un manquement à la prescription, une tricherie* » (Dejours, 2005, p.54) et de ce point de vue, les principes de régularité et de sincérité sont en partie contradictoires, puisque la « bonne foi » requiert toujours de compléter et d'enfreindre au moins partiellement la règle en vigueur. Écrire qu'un jeu de comptes est sincèrement irrégulier, donc fidèle, traduirait en ce sens sans doute mieux la réalité de l'activité comptable que ne peut le faire la formule officielle.

le lieu même du travail comptable, de ce « hors-norme » dont la logique taylorienne ne comprend pas le caractère essentiel, et qu'elle qualifie pour cette raison d'accessoire. Bref, produire des comptes exige toujours d'y mettre du sien, et donc de soi – tant il est vrai qu'on ne fait bien que ce en quoi l'on peut se reconnaître ; et de savoir se ménager aussi, afin de mieux pouvoir se mobiliser lorsque cela est nécessaire.

Pour le dire à la manière des spécialistes du travail auxquels nous nous référons dans cette thèse, travailler ne consiste pas seulement à gérer les conflits internes à la tâche, mais également et peut-être surtout à tenir ensemble efficacité et santé, logique technico-organisationnelle et logique du vivant. Comme le souligne Clot (1996, p.278-279) par exemple, « *travailler, c'est toujours, en quelque façon, chercher à reconcevoir la tâche pour la mettre au service de sa propre activité ou de celle qu'on partage avec d'autres, s'ingénier à en faire un « instrument » pour cette activité, s'évertuer – souvent malgré tout – à la commander comme un organe vivant de son individualité* ».

Les comptes, résultat du travail de comptabilisation, parlent donc nécessairement autant du dirigeant que de son entreprise. Lorsqu'il décide du montant d'une provision, arbitre entre deux normes contradictoires, tente de satisfaire les besoins d'information hétérogènes des multiples parties prenantes de son organisation, etc., cet acteur ne peut pas ne pas exprimer sa subjectivité. Chacun des compromis opératoires qu'il passe traduit nécessairement sa vision personnelle des choses à un moment donné : ses intentions, ses certitudes, ses possibles et impossibles (Solé, 1996), ses goûts esthétiques, ses valeurs, ses enjeux, ses intérêts, etc. Et sa souffrance aussi. Ce point-là est, nous semble-t-il, essentiel dans la perspective qui est la nôtre. Car les dirigeants qu'on pourrait croire épargnés par ce sentiment de par les avantages que leur confère leur prestigieux statut, ne le sont nullement. Comme le souligne de Geuser (2005, pp.249-250) :

> *[Les sources de peur] semblent […] s'accroître en remontant la chaîne hiérarchique. En effet, les situations de gestion se « complexifient » […] en haut, le manager est de plus en plus seul… Les managers ont donc à faire face au double paradoxe suivant : plus ils montent, plus ils doivent manager, moins ils peuvent le faire, moins ils ont le droit d'avoir peur et plus ils ont peur. On peut alors appliquer presque directement aux managers les conclusions de Louis Le Guillant, fondateur de la psychopathologie du travail (1984 […]), qui écrit que « la tentation pourrait devenir invincible de ne plus penser car c'est le seul moyen de ne pas souffrir ».*

Ainsi le dirigeant qui souffre de devoir gérer une situation ingérable mais sans pouvoir le dire, peut-il perdre sa lucidité, « *ne plus penser* », et en venir alors à embellir inconsciemment ses comptes, voire en le sachant s'il parvient à calmer ses remords. En d'autres termes, la « santé » des états financiers – sont-ils ou non réguliers, sincères et fidèles ? – parle, en partie au moins, de celle des acteurs qui les produisent,[118] parmi lesquels bien sûr aussi, à un niveau hiérarchique inférieur, toutes les « petites mains » de la chaîne de production comptable, dont la tâche est de plus en plus taylorisée (Cooper *et al.*, 2000), à qui l'on ne donne pas toujours les moyens de travailler, et qui se retrouvent donc bien souvent à devoir exercer une activité extrêmement ennuyeuse (Dejours, 1987, pp.738-739), et dans certains cas qualifiable impossible (Clot, 2001, pp.11-14).

2.2. Une autre conception du métier de commissaire aux comptes

2.2.1. Vue d'ensemble

Dans cette perspective-là, auditer ne peut plus consister à vérifier la correcte *exécution* par les comptables de la tâche prescrite, ni à améliorer cette tâche quand son application est inefficace, puisque le travail d'élaboration des états financiers commence précisément là où la seule mise en œuvre des normes et des procédures ne permet pas d'aboutir au résultat souhaité. Au lieu de cela, il s'agit plutôt, dans l'entité contrôlée et pour chaque exercice, c'est-à-dire de manière très contextuelle : (1) d'identifier les « blancs » de la prescription que les audités ont dû combler, les contradictions qu'ils ont eu à gérer, les événements auxquels ils ont été confrontés, toutes ces « zones », bref, où leur intelligence pratique a été, ou aurait dû être, sollicitée ; (2) de cerner les compromis opératoires grâce auxquels ils ont tenté de répondre à l'ensemble de ces défis tout en préservant et en améliorant leur santé ; (3) d'évaluer la pertinence de ces compromis-là ; et (4) d'imaginer, si cela est nécessaire, les moyens d'en passer de meilleurs. Mais l'essentiel reste à dire. Car si se situer dans le paradigme de l'exécution conduit naturellement à exclure les travailleurs de la réflexion à mener sur leur travail, s'en départir nécessite au contraire de les associer pleinement à cette dernière. L'analyse ne peut être ici qu'une coanalyse. D'un bout à l'autre. D'entrée de jeu et jusqu'au terme de l'intervention, l'audité doit être

[118] Ov voit ici combien peut être réductrice la vision purement économique de l'école de Rochester.

considéré comme un membre à part entière de l'équipe d'audit. Il s'agit de revenir *avec lui* sur le réel qu'il a pour mission d'affronter, *avec lui* sur la manière dont il le fait, *avec lui* sur la pertinence des arbitrages qu'il adopte pour cela, *avec lui* sur les moyens d'en accroître la performance productive *et* humaine ; bref, de travailler *avec lui* sur *son* travail, un travail qui lui appartient, en se plaçant nécessairement alors à son service, en même temps bien sûr qu'au service de ceux qu'il sert, lui : ses clients internes, et en bout de course, les lecteurs de comptes. Mais comment ?

Être au service de, dans cette logique-là – que certains des spécialistes du travail que nous mobilisons qualifient de *clinique* – cela signifie-t-il faire acte d'allégeance ? Non justement, tout au contraire. L'aide ne peut ici résulter que d'une certaine forme d'opposition, de désaccord. Aider un acteur à développer ses pratiques nécessite en effet, ne serait-ce qu'un temps, de problématiser ces dernières, de les remettre en *question*, d'en faire un objet de réflexion, de les soumettre au doute critique. L'idée est d'« *offrir* […] *d'autres manières de voir pour permettre d'autres manières d'agir* » (Hubault, 2001). Le « non », dans ce cas, n'a donc absolument rien à voir avec celui de la logique précédente. Il peut effectivement « *faire grandir* », quand l'autre ne faisait que « *blêmir* ». Il vise à servir, pas à sanctionner ; à ouvrir des possibles, pas à enfermer. Il n'a rien, non plus, de définitif, en trois sens au moins. D'abord, il se prononce dès le début de la rencontre, plutôt qu'à son terme : sa vocation est en effet d'ouvrir un espace de discussion (Dejours, 2005, p.64), de provoquer un dialogue, d'instituer une dispute au sens grec du terme, pas de conclure un échange qui n'a jamais vraiment existé. Ensuite, son « destin » est de céder progressivement la place au « oui », de déboucher sur un accord. Au fil de l'intervention, auditeurs et audités doivent, dans l'idéal, parvenir à intégrer leurs points de vue grâce au dépassement dialectique de leurs positions initiales.[119] Enfin, pour que cela soit possible, le « non » prononcé ne doit jamais se montrer trop sûr de son fait, mais être

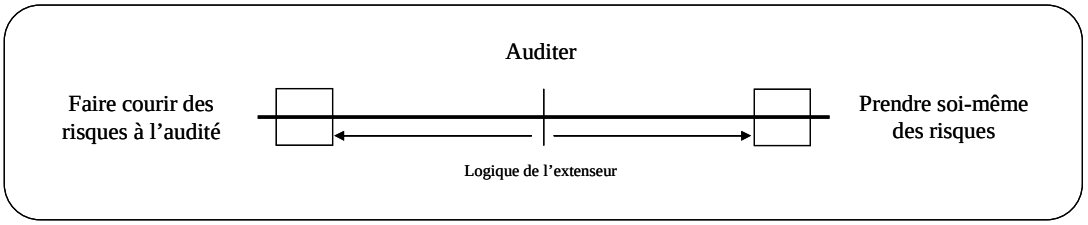
[119] Une référence à l'herméneutique peut être utile pour comprendre ce point-là. Ainsi Gadamer (1975, p.348, cité par Francis, 1994, p.243) écrit-il : "*Coming to an understanding in conversation presupposes that the partners are ready for it and that they try to allow for the validity of what is alien and contrary to themselves. If this happens on a reciprocal basis and each of the partners, while holding to his own ground simultaneously weights the counter-arguments, they can ultimately achieve a common language and a common judgement in an imperceptible and non-arbitrary transfer of viewpoints.*"

toujours prêt à se rallier à l'avis opposé, même s'il lui faut aussi savoir tenir bon ; son but est de faire réfléchir, pas de convaincre ou de contraindre ; il est un « non » qui cherche à comprendre, autant qu'à faire comprendre.

Ce point-là est essentiel. Dejours (2005, p.69) écrit ainsi : « *Prendre la parole pour exprimer publiquement ses raisons d'agir comporte toujours un risque. Ce risque ne peut être atténué que si écouter représente aussi un risque. Celui d'être déstabilisé dans son analyse, sa compréhension et son opinion, par la prise en considération de l'opinion d'autrui* ». Hubault (1996b, p.7), développant cette idée, précise de son côté qu'intervenir (pour nous auditer, voir figure 6.10 ci-dessous) requiert de savoir gérer :

> *- le risque que le décalage du point de vue qu'on engage fait courir aux « autres » – les opérateurs et tous les protagonistes dans l'entreprise,*
>
> *- le risque que le dévoilement du réel du travail fait courir à l'intervenant lui-même – apprendre du « terrain », travailler avec, assumer la rencontre d'autres points de vue,*
>
> *- en s'assurant que ces risques s'équilibrent suffisamment,*
>
> *- pour que leur confrontation puisse créer, produire, les conditions de leur transformation, sauf à se solder, sinon, par un simple déplacement du risque des uns en un nouveau risque pour les autres.*

Figure 6.10 - Confiance et équilibrage des risques



Il s'agit autrement dit pour les auditeurs de pratiquer une *écoute véritable*, de chercher à entendre, à comprendre, à intégrer le point de vue de ceux qui leur font face, ce qui nous ramène finalement à l'étymologie même du verbe auditer – trop souvent oubliée – qui signifie à l'origine, rappelons-le, « écouter ». L'écoute véritable est pour un auditeur le seul moyen de *juger équitablement* le travail de ses interlocuteurs, donc de leur témoigner de la *reconnaissance*, et surtout de gagner leur *confiance*, sans laquelle il ne peut espérer de leur part qu'une forte résistance.

2.2.2. Pour les auditeurs de terrain

En relation quotidienne avec les comptables, les auditeurs de terrain sont essentiellement amenés à travailler sur cette partie de l'activité d'élaboration des comptes qui consiste à prendre en charge l'insuffisance des *procédures* de comptabilisation. Dans ce domaine, une conception clinique du métier implique pour commencer d'identifier les problèmes auxquels les audités sont d'ordinaire confrontés, et les difficultés qu'ils ont dû affronter au cours de l'exercice passé. On s'intéresse autrement dit en l'espèce au *réel* du travail des acteurs.[120] Dans les termes de la méthodologie, il s'agit de mettre à jour les *risques inhérents.* Il faut ensuite comprendre comment les individus gèrent habituellement les obstacles rencontrés, et la manière dont ils ont dépassé ceux de l'année écoulée. On se concentre ici, en d'autres termes, sur leur activité en tant que telle. Dans les termes de la méthodologie, il s'agit de mettre à jour les *risques de contrôle*.

Mais le plus important, encore une fois, est de procéder à cet examen *avec* les personnes concernées, de les associer à l'analyse. L'auditeur doit même considérer qu'il n'est finalement qu'une *ressource* mise à la disposition de ses clients, leur permettant de revenir sur leurs pratiques, de les envisager avec recul, et de trouver ainsi par eux-mêmes les moyens de développer leurs compétences. Mais il ne peut jouer correctement ce rôle que s'il cherche lui-même à *véritablement* comprendre le travail de ses interlocuteurs. Comme le souligne Jobert (1997, p.30) : « *C'est l'intérêt* authentique *pris par le consultant* [*l'auditeur*] *pour comprendre ce que dit et ce que vit son client* […] *qui va* autoriser *le client à se mettre, lui aussi, en posture de réflexion sur la situation qu'il expose, c'est-à-dire de prise de distance par la parole et la pensée* » (c'est l'auteur qui souligne). Or, cette compréhension-là – gagnée par l'auditeur et l'audité – passe,

[120] Il convient alors d'être attentif à un grand nombre d'éléments ; les questions auxquelles on peut songer sont multiples. Par exemple, la personne a-t-elle été confrontée à des pics d'activité significatifs, a-t-elle dû prendre en charge l'activité d'un collègue tombé malade, a-t-elle elle-même été souffrante, en quoi les procédures lui étant prescrites peuvent-elles se révéler contradictoires, de quoi manque-t-elle à son avis le plus, est-elle satisfaite de ses fournisseurs internes, des événements perturbateurs ou inhabituels se sont-ils produits au cours de l'exercice, qu'est-ce qui la fait le plus enrager, etc. ?

répétons-le, par le questionnement critique, sans complaisance mais bienveillant, que doit conduire le commissaire aux comptes ; car alors, comme l'explique Jobert (1997) :

> *Le client [l'audité] va devoir nécessairement parler, expliquer, pour que le consultant [l'auditeur] comprenne. En retour, celui-ci va faire des efforts pour y voir clair, mobiliser son savoir-faire pour faciliter l'expression et son savoir pour accueillir les informations qui lui sont livrées. En posant des questions, en faisant des remarques, en manifestant des étonnements, en témoignant de certaines innocences, en opérant des rapprochements, etc., le consultant s'efforce à la fois de comprendre ce qui lui est dit (et un peu au-delà de ce qui lui est dit) et d'engager déjà une problématisation des difficultés rencontrées par son client, c'est-à-dire un effort pour dépasser le niveau factuel de la situation évoquée. En opérant de la sorte, le consultant offre à son client autant d'occasions de « déplier » sa pensée, d'explorer plus avant la situation qu'il expose, d'approfondir ses hypothèses […].*

Lorsque ce travail-là est bien mené, l'auditeur et l'audité savent précisément, à l'issue de l'intérim, où les erreurs dans les comptes peuvent se trouver, et le second porte déjà un autre regard sur son activité, qu'il a eu l'occasion de redécouvrir d'un œil nouveau, grâce à l'extériorité du commissaire aux comptes. L'audit prend alors peut-être pour lui un sens qu'il n'anticipait pas. On s'intéresse vraiment à son travail, à ce qui lui pose problème, sans chercher à lui imposer des manières de faire déconnectées du réel qu'il affronte et des mobiles qui le poussent à agir. On n'est pas là pour lui reprocher quoi que ce soit, on sait que travailler est toujours difficile, que les échecs sont inévitables, qu'ils sont autant d'opportunités de progresser, de se dépasser. Il est lui aussi curieux de poursuivre l'investigation, et d'aller creuser où les risques ont été identifiés, ce qui est l'objectif du final. Il sera le premier à vouloir savoir s'il a commis des erreurs, car si l'on en détecte, ce sera encore pour lui l'occasion de réfléchir à ce qui s'est produit, de revenir sur les compromis qu'il a passés pour pouvoir en passer de meilleurs à l'avenir. Cela mettra aussi peut-être en lumière qu'il manque décidément de moyens pour accomplir correctement son travail, ou que le caractère répétitif de sa tâche le conduit parfois à ne plus être assez vigilant, autant de points que l'auditeur, son partenaire, pourra remonter à sa hiérarchie pour qu'elle puisse en prendre mieux conscience. La découverte d'une erreur n'est donc pas ici un aboutissement : elle permet d'approfondir et de préciser avec les acteurs la réflexion à mener sur le travail. L'anomalie devient ici un symptôme qui appelle une analyse complémentaire. Elle n'est intéressante que pour ce qu'elle permet de comprendre dans le registre de l'activité.

2.2.3. Pour les managers et associés

De leur côté, les managers et surtout les associés, dont les principaux interlocuteurs sont les dirigeants, sont essentiellement amenés, dans une perspective clinique, à revenir, avec ces derniers, sur cette partie du travail d'élaboration des comptes qui consiste à prendre en charge l'insuffisance des *normes* comptables. Cette insuffisance, comme nous l'avons vu, demande au responsable de l'entreprise d'opérer de très nombreux choix et arbitrages, ce qu'il ne peut évidemment faire que du point de vue *subjectif* qui est le sien. Comme le souligne Colasse (1997b, p.112) :

> *Il ne peut donc y avoir une seule […] mesure du résultat ; il y en a plusieurs et les comptables admettent en général assez facilement que le résultat de l'entreprise est susceptible de prendre plusieurs valeurs, qu'il est comme on dit en mathématiques, un nombre flou. Par extension, on peut dire qu'il n'y a pas une mais plusieurs images fidèles de l'entreprise, autant sans doute que d'utilisateurs de l'information comptable ; chacune est fidèle par référence à la rationalité et aux besoins d'information d'au moins un utilisateur.*

Pour le dire à la manière de Girin (1990, p.176) cité par Hubault (2000a, p.141), être fidèle aux faits, en comptabilité – qui, si l'on veut absolument en faire une science, ressort de ce point de vue des sciences humaines –, c'est être fidèle à « *l'histoire qui nous intéresse* » à travers eux. Mais, ajoute Hubault (2000a, p.141) :

> *Précisons bien que nous entendons par là, tout à la fois que les « faits » nous intéressent par rapport à la visée qui les saisit […], mais qu'il ne s'agit pas pour autant de retenir pour probant uniquement ce qui conforterait cette visée : «* tout le problème de l'exactitude des sciences humaines tient alors à la difficulté de "surmonter ce qui est autre sans le transformer en quelque chose à soi" *» (C'est l'auteur qui souligne)*

Au total, il apparait donc que l'« efficacité » en comptabilité n'est jamais une *donnée* susceptible de s'imposer sans débat : sa validation requiert toujours un dispositif de controverse. Ainsi Colasse (2007) écrit-il : « *A la recherche d'une objectivité mythique du résultat, peut-être faudrait-il, comme le suggère Habermas (1988) pour un autre domaine, substituer une éthique de la discussion avec les parties prenantes, fondée sur la reconnaissance d'une certaine liberté des dirigeants dans l'estimation des performances de leur entreprise* ». « *Cette discussion,* précise immédiatement le chercheur, *existe au stade de l'élaboration du résultat, du moins en principe, entre les dirigeants et l'auditeur censé représenté l'ensemble des parties prenantes* ». Quand ce professionnel, serait-il

utile d'ajouter, exerce toutefois son métier dans une perspective clinique, ce qui semble bien être le cas des associés que nous avons interviewés.

Il s'agit alors pour le commissaire aux comptes de s'assurer que le producteur des états financiers a bien réussi à « *surmonter ce qui est autre sans le transformer en une chose à soi* », et de le vérifier non par méfiance, mais parce qu'on sait que le dirigeant risque toujours, dans la position qui est la sienne, de ne pas avoir le recul nécessaire pour opérer tous les arbitrages requis, voire que sa souffrance, s'il en ressent, peut le conduire à fauter (mais l'on reste alors ici sur une volonté d'aider, non de blâmer).

Une nouvelle fois, l'intervention doit prendre la forme d'un dialogue alimenté, dès le départ, d'un « non » assorti d'une écoute véritable, et devant aboutir, en bout de course, à un accord, à une intégration dialectique des points de vue à prendre en *comptes*. Le « non » est guidé par la volonté d'intégrer à l'analyse ce et ceux qui ne semblent pas avoir été considérés par le dirigeant ; l'écoute l'est par le désir de ne pas, pour autant, faire abstraction du point de vue de cet acteur. Être impartial en audit ne signifie pas n'être d'aucun bord, mais se montrer au contraire capable d'envisager la situation sous tous ses angles possibles. L'objectif de l'auditeur est bien double : servir les utilisateurs de comptes d'une part, en s'assurant que les états financiers répondent bien à leurs besoins d'information respectifs ; servir le responsable de l'entité contrôlée d'autre part, en s'opposant à lui avec bienveillance, pour l'amener à comprendre la manière dont il est possible– ce que sa souffrance l'empêchait peut-être de voir – de préserver ses intérêts sans avoir à nuire à ceux des autres. Il s'agit autrement dit d'élargir l'espace politique de ses choix, pour son propre bien et pour celui de ceux à qui il doit rendre compte. C'est en ce sens qu'il faut selon nous interpréter les propos de l'un des associés de CAB, qui écrit dans un article de presse que selon lui :

> *L'auditeur n'est ni un justicier ni un policier, mais plutôt le* thérapeute *qui va tenter un* véritable dialogue *avec le dirigeant. De l'échange devraient apparaître des* interprétations nouvelles possibles, *des* façons différentes de provisionner afin de ne pas mettre actionnaires, salariés et pérennité de l'entreprise en péril. Toutefois, tel le thérapeute, si la guérison ne vient pas, *il devra exercer son* devoir d'alerte *afin de protéger le marché des dangers qu'il a décelés. (C'est nous qui soulignons)*

2.2.4. Remarques conclusives

Nous voyons ici combien les deux conceptions du métier que nous avons présentées peuvent être différentes l'une de l'autre. Lorsque l'audit est conduit selon une logique d'expert, nous l'avons vu, le travail relationnel précède le travail technique, qui est seul censé permettre de découvrir la vérité. Celle-ci n'est certes pas connue d'avance, mais elle est supposée préexister à l'audit. Afin de pouvoir y accéder, il convient, pense-t-on, de travailler sur les audités, pour gagner face à eux un certain pouvoir, et les amener ainsi à coopérer, mais sur un plan purement pratique (on souhaite qu'ils fournissent rapidement toutes les informations utiles à la mission, puis acceptent sans broncher les ajustements à opérer). Enfin, dans la mesure où l'éthique et la compétence du comptable ne consistent, dans cette perspective, qu'à obéir aux normes et procédures en vigueur, l'espace politique des choix du dirigeant est supposé nul, et toute erreur détectée par le commissaire aux comptes fait d'office de l'audité un être incapable ou malveillant.

Lorsque l'audit est en revanche mené selon une logique clinique, tout change. Le relationnel n'est plus, alors, un préalable nécessaire à l'application de la méthodologie, conçue comme instrument de la découverte du vrai : la technique sert ici au contraire le dialogue, d'où finit par émerger *une* vérité, qui ne préexiste pas au travail comptable, mais se construit plutôt au fil de la discussion. Cette vérité n'appartient pas à l'ordre de l'objectif, mais à celui de l'intersubjectif. Il ne s'agit pas, en outre, de travailler *sur* les audités, ni de gagner du pouvoir *face* aux interlocuteurs, mais bien, dans les deux cas, de le faire *avec* eux. La coopération n'est pas ici requise dans le seul registre pratique, mais dans celui de l'analyse également. Il n'est pas question de peser sur l'autonomie des acteurs, mais d'accroître l'espace politique de leurs choix. L'éthique du comptable comme celle de l'auditeur ne se situe nullement dans l'obéissance, mais dans la prise en compte de tous les points de vue possibles. Au final, comme le souligne Hubault (2001), on voit bien que l'intervention pratiquée dans cette perspective « *participe d'une manière d'être là, une tonalité de la présence à ce qu'on fait et dans ce qu'on fait, où les questions éthiques, méthodologiques, politiques* » mais aussi relationnelles et épistémiques « *sont strictement indissociables* ». Seule cette perspective permet de transformer les audités en clients de la mission d'audit, d'éviter qu'ils n'activent leur pouvoir de nuisance, donc de maximiser les chances de construire une opinion de qualité. Un beau paradoxe…

3. Un beau paradoxe

Un beau paradoxe, car comme nous l'avons vu, la normalisation comptable et l'audit légal *procèdent* du paradigme taylorien. Leur succès résulte et témoigne de celui de ce paradigme et de la domination que celle-ci exerce sur les esprits. Or, si notre analyse est correcte, travailler au mieux implique pour les auditeurs de se libérer de cette pensée-là, de savoir dire non à l'Audit « avec un grand A », de s'opposer à la logique d'expertise dont cette pratique constitue sur le papier le modèle sans doute le plus abouti, pour adopter sur le terrain une démarche clinique qui s'en écarte radicalement, point par point. L'audit « généalogique » ne fonctionne pas ; seul l'audit « étymologique » peut donner de bons résultats. Le serment de tout auditeur devrait être ainsi : « Je te renierai, logique taylorienne ! », ce que semblent du reste parvenir à faire les associés que nous avons interrogés. Mais pourquoi pas, alors, les auditeurs moins expérimentés ?

Deux explications complémentaires peuvent être ici avancées. Il faut tout d'abord remarquer que les jeunes commissaires aux comptes évoluent dans un environnement extrêmement taylorisé. Leur tâche, tout comme celle des comptables qui leur font face, est fortement codifiée et contrôlée. En comparaison, les associés et leurs interlocuteurs sont nettement moins soumis à prescription, et donc sans doute plus libres d'échapper à l'emprise du paradigme taylorien. Mais l'on peut aussi penser qu'une des conditions d'accès aux plus hautes sphères de la hiérarchie des cabinets, est précisément de savoir opérer cette transgression suprême qui consiste à renier la logique fondatrice du métier. Il nous semble effectivement que dans un univers de travail ultra-procédurier, la déviance est ce qui permet le mieux de sortir du lot, tant par l'efficacité qu'elle confère que par l'admiration qu'elle suscite.

Pourquoi, maintenant, les dirigeants des firmes d'audit, adeptes en pratique de la démarche clinique, n'en enseignent-ils pas les rudiments aux membres de leurs équipes ? Pourquoi toutes les formations prodiguées dans les cabinets entraînent-elles, au lieu de cela, à la logique d'expert ? Pourquoi les méthodologies prescrites aux auditeurs sont-elles toujours plus structurées ? Pourquoi les transgresseurs, une fois arrivés au pouvoir, ne changent-ils pas le système ? Nous répondrons à ces ultimes questions en conclusion.

Conclusion du chapitre 6

Certains des textes qui régissent la pratique du commissariat aux comptes s'appliquent à faire de l'audité un acteur totalement inoffensif. A leur lecture, il est difficile d'imaginer que celui-ci puisse faire obstacle à la mission des auditeurs. Aussi ne peut-on qu'être surpris lorsqu'on accompagne ces professionnels sur le terrain. C'est en effet dans le domaine des relations auditeur-audité que le contraste entre la théorie et la pratique est sans doute le plus saisissant : sur le papier, l'auditeur est omnipotent, incorruptible, et ses interlocuteurs doivent passer sous ses fourches caudines s'ils veulent éviter les ennuis ; dans les faits, ceux-ci peuvent toujours, s'ils le désirent, nuire en toute impunité à la compétence, à l'indépendance et à la santé du commissaire aux comptes. Leur pouvoir de résistance est énorme (Crozier et Friedberg, 1977).

Ce pouvoir ne poserait cependant nul problème si les membres des entités contrôlées étaient à la base demandeurs d'audit. Or, tel n'est pas le cas. De prime abord, ils perçoivent plutôt les auditeurs comme autant de trouble-fêtes potentiels. En effet, lorsque ceux-ci franchissent pour la première fois le seuil d'une entreprise donnée, les membres de cette dernière ne voient point d'abord en eux des personnes singulières, avec chacune son style et sa façon de travailler. Ils ont pour première impression d'accueillir des professionnels de l'inspection dont le rôle officiel est, de leur point de vue, menaçant, dont le « capital de sympathie » est somme toute limité, et dont la présence promet toujours de perturber la réalisation du travail en cours.

S'ils veulent avoir une petite chance de travailler dans de bonnes conditions, les auditeurs doivent donc s'appliquer à modifier cette perception première. Ils le savent pertinemment : l'audité qui redoute d'avoir à pâtir de leur intervention, et qui de façon plus générale pense qu'il n'a pas intérêt à les aider, est un audité appelé à résister, et ce type d'individu-là leur fait peur. Calmer ses craintes, faire taire sa méfiance, obtenir sa confiance, le transformer autrement dit en un client de la mission d'audit pour l'amener à coopérer, est la seule façon pour eux de pouvoir être compétents et indépendants, donc de ne pas souffrir du contraire : il s'agit là d'un enjeu d'efficacité et de santé.

Ne pas déranger les membres des entités contrôlées, développer avec eux des relations de proximité, et s'attacher à les servir au mieux, sont les trois grandes attitudes

qu'adoptent les auditeurs pour ce faire. Comme nous l'avons montré, de telles attitudes bien que nécessaires, sont cependant aussi toujours risquées, et chacune d'elles doit, pour ne pas être plus néfaste que bénéfique, se voir systématiquement contrebalancée par une autre lui étant contradictoire. Faire de l'audité un client dans le but d'aboutir à une opinion de qualité, relève ainsi toujours pour les commissaires aux comptes du travail d'équilibriste : en la matière, ceux-ci se trouvent constamment sur la corde raide.

D'abord, le souci de ne pas déranger doit s'accompagner du désir de s'affirmer. Il s'agit en l'espèce de gagner en *capacité d'investigation*, et de passer pour cela d'une logique de la coercition (celle du prescrit) à une logique de la *coordination*. Ensuite, le développement de relations de proximité doit être contrebalancé par le maintien d'une certaine distance. Le principal enjeu est dans ce cas la conquête de la *compétence*, qui, comme nous l'avons vu, correspond à une capacité de *distanciation*. Enfin, la volonté de servir doit quant à elle se marier à celle de s'opposer, pour permettre cette fois-ci aux auditeurs de jouir d'une bonne indépendance. Mieux, précisent les associés, il faut savoir *servir en s'opposant*, être capable d'offrir aux interlocuteurs « *un non qui puisse les faire grandir* », ce que Jobert (1997) appelle de son côté *résister*. Ceci est indispensable ; les audités ne peuvent sans cela être transformés en clients de la mission d'audit ; et c'est ici même que le bât blesse.

Car du point de vue des auditeurs de terrain, l'opposition évidemment nécessaire, ne saurait cependant constituer une source de valeur ajoutée ; le « non » ne fait pas « *grandir* », mais plutôt « *blêmir* ». Là se situe la pierre d'achoppement sur laquelle bon nombre d'entre eux viennent buter, étant alors conduits à s'enfermer dans des pratiques qu'ils jugent eux-mêmes subjectivement insatisfaisantes, et objectivement inefficaces.

Mais pourquoi tendent-ils donc à assimiler le désaccord au reproche, quand les associés voient au contraire dans ce dernier une manière de servir l'audité ? Une telle divergence de vues renvoie selon nous, nous l'avons montré, à l'adoption implicite, par les uns et les autres, de deux conceptions radicalement différentes du travail en général, de celui des comptables en particulier, et finalement, en dernière analyse, du métier de commissaire aux comptes. Croire au « *non qui fait blêmir* », c'est souscrire, sans en être forcément conscient, à une vision taylorienne du travail d'élaboration des états financiers. Comprendre que s'opposer puisse « *faire grandir* », c'est au contraire penser ce travail-là

à la façon des ergonomes de l'activité, et choisir alors de conduire l'intervention selon une logique clinique. Cette logique-là est la seule qui permette de transformer l'audité en un client, et d'éviter que celui-ci n'active son pouvoir de nuisance.

D'où le paradoxe suivant : pour pouvoir travailler au mieux, les commissaires aux comptes doivent en venir à renier la logique taylorienne fondatrice de l'audit, ce que les associés parviennent de leur côté semble-t-il à faire, mais sans que les auditeurs de terrain en soient, du leur, capables. Une série de questions se pose alors : pourquoi ceux qui dirigent les grands cabinets, manifestement adeptes en pratique de la démarche clinique, n'en enseignent-ils pas les rudiments aux membres de leurs équipes ? Pourquoi toutes les formations offertes à ces derniers les entraînent-elles plutôt à la logique d'expertise ? Pourquoi les méthodologies prescrites aux auditeurs sont-elles toujours plus structurées ? Pourquoi les transgresseurs, une fois arrivés au pouvoir, ne changent-ils pas le système ?

La théorie institutionnelle de Meyer & Rowan (1977) permet ici selon nous de répondre de manière assez convaincante à ces interrogations. Parvenus à la tête de leur organisation, les associés doivent, avant de servir les intérêts du terrain, servir ceux de l'audit en tant qu'institution, une institution dont la légitimité résulte précisément de son affiliation au paradigme taylorien. Pour garder la confiance du public, ils n'ont guère d'autre choix que de maintenir cette façade-là, une façade « scientifique », rassurante, un mythe rationnel (Meyer & Rowan, 1977). Tout doit être fait pour que les actionnaires ne doutent pas un instant de la capacité technique des auditeurs à rendre transparente l'activité de reddition de comptes des dirigeants d'entreprise. Il ne faut en effet pas l'oublier, telle est la raison d'être de l'audit, son utilité sociale, et comme nous allons le voir, ceci n'est pas sans conséquence sur le travail réel des commissaires aux comptes.

Chapitre 7

Des choses cachées…[121]

ꕥ ꕥ ꕥ

> *Le rituel n'est guère apprécié par nos intellectuels. Ils l'assimilent, pour la plupart, au cléricalisme pour lequel ils ont peu de sympathie. Cela ne les dispose guère à admettre que des institutions comme celles de l'administration moderne, qu'ils approuvent et qui leur semblent éminemment rationnelles et efficaces, soient nées de cette superstition qu'est, à leurs yeux, le rituel. Pour eux, seul l'intérêt économique peut créer quelque chose d'aussi solide que l'État. Pourtant, avec un peu d'attention, il leur serait aisé de voir partout autour d'eux des communautés cimentées par un intérêt rituel commun; et ils s'apercevraient que la ferveur rituelle est un ciment plus solide que toutes les ambitions économiques, puisqu'un rituel implique une règle morale tandis que l'économie est une règle de profit, qui divise au lieu d'unir.*
>
> Arthur M. Hocart, *Rois et courtisans,* chap. III, pp.110-111

A ce point de notre propos, résumons en quelques lignes ce que nous avons pu écrire au sujet du travail réel des auditeurs légaux. Ce travail, d'une part, n'a pas pour principal objet les états financiers à auditer, mais la peur. Celle des commissaires aux comptes eux-mêmes, d'une part, qui craignent de passer à côté d'une erreur comptable significative ; celle des audités, d'autre part, qui nuiraient sans cela au bon déroulement de la mission d'audit. Comme nous l'avons également montré, ce travail sur la peur demande aux auditeurs de gérer de multiples contradictions. Il s'agit donc d'un travail difficile et très engageant. Mais ce n'est pas tout. Car il est encore une autre peur que doivent contenir ces professionnels : celle que les lecteurs de comptes peuvent ressentir à l'égard des patrons. Nous en revenons ici aux premiers moments de notre discours. L'audit légal, avons-nous vu, naît en effet de la méfiance qu'un dirigeant d'entreprise tend à inspirer aux parties prenantes de son organisation. La mission de certification est censée rendre transparente l'activité de reddition de comptes de ce Gygès en puissance, et libérer ainsi les autres acteurs de leur crainte d'être trompé par lui. Car quand la peur saisit les

[121] Nous tirons le titre de ce chapitre d'un ouvrage de René Girard (1978), intitulé *Des choses cachées depuis la fondation du monde : Recherche avec Jean-Michel Oughourlian et Guy Lefort.*

marchés financiers, la panique s'y installe, les violences réciproques s'y multiplient, et très nombreux sont ceux qui en pâtissent. Étouffer les suspicions que les membres de la commununauté économique et financière peuvent nourrir les uns envers les autres est essentiel à leur entente « cordiale », au bon ordre du monde des affaires, et plus largement à la paix sociale. En dernière analyse, c'est au service de cette paix-là que travaillent les auditeurs légaux : fondamentalement, leur mission est une mission de pacification, et la valeur qu'ils servent n'est autre que le « vivre ensemble », pas la transparence, pas la vérité. Celles-ci ne sont que les moyens présumés de créer du « ciment » dans le groupe, ce qui n'est pas sans conséquence sur le travail réel des commissaires aux comptes.

Pour commencer, ceci peut confronter ces professionnels à certains dilemmes éthiques, et les contraindre, entre autres, à arbitrer entre la « fidélité » des états financiers, et les effets que peut avoir leur intervention sur les entreprises. On mesure ici toute la responsabilité qui pèse sur les épaules des associés signataires. Nous n'avons pas abordé ce sujet-là avec les commissaires aux comptes que nous avons suivis. Ce point ne nous est en effet apparu qu'après notre enquête de terrain. Nous nous réfèrerons donc ici à Prat dit Hauret (2007), qui fournit dans son étude quelques exemples frappants des cas de conscience auxquels se trouvent parfois confrontés les auditeurs. Nous exposerons le suivant (pp.80-81) :

> *a) Présentation du cas:*
>
> *Un commissaire aux comptes interrogé a indiqué avoir accepté le non respect par une entreprise de bâtiment et de travaux publics de la règle fiscale de récupération de la taxe sur la valeur ajoutée sur les achats de sous-traitance selon le régime de la TVA sur les encaissements. L'entreprise auditée était financièrement dans une période difficile […].La récupération anticipée de la TVA est une infraction au Code Général des Impôts et peut être qualifiée de fraude fiscale […].*
>
> *b) Dilemme éthique*
>
> *[…] [L]e commissaire aux comptes est [ici] confronté à un choix délicat en termes d'opinion : soit il dénonce le fait délictueux de fraude fiscale et refuse de cautionner le crédit de trésorerie que l'entreprise s'est indirectement octroyée, ce qui précipite le dépôt de bilan pour cessation de paiement […], soit il relativise l'importance du fait délictueux par rapport à la survie de l'entreprise qui peut éventuellement se redresser ultérieurement. Le choix de la deuxième solution peut engager sa responsabilité du point de vue civil (condamnation à des dommages et intérêts, ou pénal (non révélation des faits délictueux).*

Comme le souligne Prat dit Hauret (2007), un autre commissaire aux comptes, doté d'une autre conception de l'éthique, aurait bien entendu pu faire le choix opposé. On mesure en tout cas bien ici toute la responsabilité qui pèse sur l'associé signataire des états financiers, et l'on voit que « [*l]a nécessité de tenir compte de l'intérêt du public et de celui du client fait partie de la réalité quotidienne de l'auditeur et le place au cœur d'importants conflits d'intérêt pour lesquels les codes de déontologie n'offrent pas de solutions simples* » (Prat dit Hauret, 2007, p.70).

Mais il y a plus. En effet, préserver la confiance des actionnaires à l'égard des dirigeants d'entreprise – une confiance nécessaire à la bonne marche de l'économie –, réclame également des auditeurs qu'ils ne laissent rien filtrer, à l'extérieur des entités contrôlées, de la peur et des contradictions qu'ils affrontent sur le terrain. En bout de course, seul du confort doit être communiqué à la communauté économique et financière. Tout ce qui rend le métier si difficile doit donc être tu, gommé. D'où le caractère laconique et rassurant du rapport d'audit. D'où, aussi, l'apparence très « scientifique » du prescrit, dans une société où la rationalité instrumentale, synonyme de maitrise, est supposée pouvoir protéger de tous les risques (une apparence qui doit être maintenue, et qui obligent les auditeurs à traduire dans les termes de la méthodologie, le travail qu'ils effectuent pourtant souvent autrement). D'où, enfin, les dossiers de travail lisses, propres et structurés, conformes en tout point aux normes imposées par la profession. En d'autres termes, le travail réel des auditeurs légaux ne consiste pas seulement à épuiser la peur qu'ils ressentent et celle qu'éprouvent leurs interlocuteurs, pas seulement à gérer de multiples contradictions au quotidien, mais aussi et surtout à ne rien dire de tout cela, qui doit rester secret, pour que la peur des actionnaires ne soit point réveillée. Il consiste à assumer ce pensum sans jamais pouvoir s'exprimer à son sujet, si ce n'est en interne.

L'audit, pense-t-on, est une pratique transparente, au service de la transparence, et qui maintient ainsi la paix au sein de communauté. Ceci est tout à fait exact, si toutefois l'on entend bien l'adjectif de transparent comme un synonyme d'invisible. Ce que les auditeurs cachent – ne laissent pas voir – est au moins aussi important que ce qu'ils révèlent. Ils n'assument leur rôle de pacificateur, que parce qu'ils tiennent – sans du reste en avoir eux-mêmes forcément conscience – les acteurs du système dans l'ignorance de la violence sur laquelle repose ce dernier. Ils ne « réconcilient » ces acteurs qu'en certifiant

aux uns – les parties prenantes de l'entreprise – la non-violence des autres – les dirigeants de l'organisation.

Régulièrement pourtant, les auditeurs semblent échouer dans leur mission. Les scandales financiers, très nombreux au cours de ces dernières années, paraissent en fournir la preuve irréfutable. Comment expliquer alors, dans ces conditions, la forte légitimité qui continue d'être celle de ces professionnels ? Justement parce qu'en ces temps heurtés, leur fonction reste strictement identique : ils pacifient la communauté économique et financière, mais en jouant cette fois-ci le rôle de victime sacrificielle, c'est-à-dire, si l'on suit, Girard (Girard, 1990, p.125) : « [*en privant une fois encore les acteurs*] *du savoir de leur propre violence, avec lequel ils n'ont jamais réussi à coexister* ».[122] Pour le montrer, nous partirons des deux citations suivantes :

> *Rightly or wrongly, corporate collapse is always accompanied by scrutiny of the role of the auditors and, in some cases, litigation on the grounds that they have performed their task negligently. One of the surprising features of these experiences is that they tend not to call into question the role of audit itself. Instead, where audit has failed, the common response has been to call for more of it. Indeed, the great puzzle of financial audit is that it has never been a more powerful and influential model of administrative control than now, when many commentators talk of an auditing crisis. (Power, 1994, p. 6)*

> *Prévoyante, la ville d'Athènes entretenait à ses frais un certain nombre de malheureux […]. En cas de besoin, c'est-à-dire quand une calamité s'abattait ou menaçait de s'abattre sur la ville, épidémie, famine, invasion étrangère, dissensions intérieures, il y avait toujours un* pharmakos *à la disposition de la collectivité. […] On promenait le* pharmakos *un peu partout, afin de drainer les impuretés et de les rassembler sur sa tête ; après quoi on chassait ou on tuait le* pharmakos *dans une cérémonie à laquelle toute la populace prenait part. […] D'une part, on […] [voyait] en lui un personnage lamentable, méprisable et même coupable ; il […] [était] en butte à toutes sortes de moqueries, d'insultes et bien sûr de violences ; on […] [l'entourait], d'autre part, d'une vénération quasi-religieuse ; il […] [jouait] le rôle principal dans une espèce de culte. (Girard, 1990, pp.143-144)*

[122] Nous tirons les développements qui suivent d'un article de recherche que nous avons écrit avec le Professeur Yves Gendron de l'Université Laval. Nous le remercions chaleureusement de nous avoir permis d'inclure cet article dans la présente thèse.

Dans la première de ces deux citations, Michael Power, de la London School of Economics, met en relief la manière paradoxale dont les auditeurs et leur pratique sont aujourd'hui perçus. Ceux-ci nous apparaissent en effet comme simultanément délétères et salvateurs, peu fiables et pourtant dignes de confiance : à la fois légitimes et illégitimes. La suite de ce chapitre vise à mieux comprendre la façon dont ce paradoxe – que nous appelerons le « *paradoxe de la légitimité de l'audit* » – se construit et se déconstruit, ceci pour montrer que les auditeurs, même lorsqu'ils font l'objet de très fortes critiques, ne cessent pourtant de jouer le rôle qui est le leur. En période de « paix » comme en période de « troubles », ils absorbent la « crise » à la place du système, permettent à la peur des acteurs de s'apaiser, maintiennent ou rétablissent l'ordre au sein de la communauté économique et financière.

Pour ce faire, nous mobiliserons la théorie de l'anthropologue français René Girard. Comme celui-ci le suggère dans le second extrait ici mis en exergue, d'autres acteurs – les *pharmakoi* – ont été jadis, comme les auditeurs financiers, simultanément honnis et vénérés. L'un des intérêts de la pensée Girardienne est d'éclairer le mécanisme de construction de ce paradoxe. En résumé, Girard soutient que les grandes crises sociales (guerres de tous contre tous) tendent à être résolues grâce à la conduite spontanée d'une chasse au bouc émissaire (guerre de tous contre un). Au cours d'un processus d'élaboration mythique, le bouc émissaire, sélectionné parce qu'il présente des signes victimaires, fait l'objet d'un double transfert de responsabilité : il se voit d'abord accusé par ses persécuteurs d'avoir provoqué, au moyen de crimes horribles, la crise traversée par le groupe (diabolisation), puis l'on voit en lui celui qui, *également*, a su ramener la paix au sein de la collectivité (légitimation). Ainsi en vient-il à être perçu comme l'incarnation du sacré, tant maléfique que bénéfique ; dans l'esprit des acteurs, le sacré désigne l'ensemble des forces extérieures aux individus, autonomes, et maîtresses de leur destinée. Par la suite, une fois l'ordre restauré, l'occurrence de tout événement violent déclenche la conduite d'un rite sacrificiel. Les rites sacrificiels ont pour fonction d'éviter que la survenance d'un événement violent ne dégénère en une crise sociale majeure. Pour ce faire, les rites reproduisent la chasse au bouc émissaire qui, une première fois, a sauvé la communauté. Les victimes sacrificielles sont choisies et préparées pour ressembler au bouc émissaire originel. Dès leur désignation, ces victimes sont elles-mêmes sacralisées

par anticipation ; elles sont à la fois diabolisées et adulées. Tant qu'elles ne sont pas physiquement éliminées, elles jouissent d'une grande autorité car on pense qu'elles disposent du pouvoir de détruire comme de sauver le groupe. Avec le temps, la poursuite de l'élaboration mythique tend cependant à gommer le caractère maléfique des victimes sacrificielles, ceci au moyen de stratégies spécifiques. Seule la vertu attribuée auxdites victimes subsiste alors dans les têtes. Les mythes, récits de persécutions collectives relatées selon le point de vue des persécuteurs, témoignent de l'évolution des représentations de ces derniers (Section 1)

Comme nous le montrerons, le processus qui – suite à une faillite retentissante – conduit à la condamnation des commissaires aux comptes, possède les caractéristiques du rite sacrificiel tel que théorisé par Girard. Aussi, d'un certain point de vue, les auditeurs – et plus précisément les grands cabinets d'audit – peuvent être qualifiés de *pharmakoi* modernes. Ils constituent un réservoir de victimes à sacrifier dès qu'une violente banqueroute menace la survie du système (Section 2). Comme toute victime sacrificielle, ils sont d'abord, au cours des rites, fortement diabolisés. Puis, immédiatement après avoir été châtiés, inspirent la vénération, et sont alors à la fois honnis et adulés. Ensuite, l'élaboration mythique qui poursuit son œuvre tend à minimiser le caractère maléfique qu'on leur prêtait. En bout de course, les auditeurs sont donc très légitimes. C'est de l'enchaînement des cycles de mythification que dépend notre perception du paradoxe de la légitimité de l'audit (Section 3).

La première partie de notre démonstration s'appuie sur un ensemble de données faciles à collecter, tirées de la presse et de certains articles de recherche. Mais nous avons également, pour étayer et compléter notre argumentaire, analysé 10 entrevues semi structurées conduites par Yves Gendron au lendemain de la disparition d'Andersen. Nous remercions vivement le Professeur Gendron de nous avoir permis d'utiliser ces entrevues dans notre thèse. Celles-ci ont été réalisées au Canada auprès de divers professionnels (membres de comités d'audit, banquiers, analystes financiers, régulateurs et autres acteurs). D'une part, plusieurs des entretiens analysés s'avèrent présenter les attributs qui permettent, selon Girard, de soutenir qu'un récit témoigne de manière mythique d'une persécution collective bien réelle. Ceci supporte la thèse qui fait du processus de condamnation de l'auditeur un rite sacrificiel déguisé. D'autre part, notre analyse des

entrevues, qui fait clairement apparaître la tendance des acteurs à minimiser le caractère maléfique de leurs victimes une fois celles-ci sacrifiées, permet de révéler les stratégies que les sacrificateurs utilisent inconsciemment pour blanchir les auditeurs après les avoir diabolisés. Comme nous le verrons, ces stratégies correspondent à celles qu'utilisaient, dans un lointain passé, les producteurs de mythes fondateurs.

D'une manière générale, l'ensemble de notre démarche ne prétend être qu'exploratoire. Si le travail de René Girard exerce une influence significative au sein de nombreuses sciences sociales, il n'a pas encore été vraiment mobilisé, nous semble-t-il, dans le domaine de la recherche comptable.[123] Il faut donc avant tout voir dans cette thèse la première tentative du genre. Les développements qui suivent sembleront peut-être provocateurs. Notre objectif sera réalisé s'ils suscitent le débat.

[123] Au cours de notre revue de littérature, nous n'avons trouvé qu'un article de recherche en comptabilité se référant à Girard, à savoir Touron (2005). Touron, cependant, ne mentionne Girard que dans la conclusion de son étude et ne s'appuie donc pas sur cet auteur pour fonder son travail de recherche.

Section 1.
La pensée de René Girard

Selon René Girard, la dynamique du désir humain conduit inexorablement, si rien ne s'y oppose, à l'émergence de grandes crises sociales (1.). Aux yeux de ce chercheur, ces grandes crises tendent à se voir résolues grâce à la conduite spontanée d'une chasse au bouc émissaire. De façon importante dans le cadre de cet article, le bouc émissaire, au terme de son élimination, est à la fois honni et vénéré par ses persécuteurs, qui voient en lui l'incarnation du sacré (2.). De ce processus originel, les Hommes – soutient Girard – tirent une technique générale de prévention des crises. Cette « technique » n'est autre que le sacrifice rituel. Les victimes sacrificielles sont elles-mêmes à la fois détestées et adulées, et disposent pour cette raison d'une grande autorité tant qu'elles ne sont pas physiquement éliminées (3.). Girard voit enfin, dans les mythes, des récits de persécutions collectives relatées selon le point de vue des persécuteurs. Avec le temps, ces récits évoluent de manière à insister sur le caractère salvateur des victimes. L'analyse que nous livre Girard des stratégies utilisées par les acteurs pour parvenir à ce résultat nous sera très précieuse (4.).

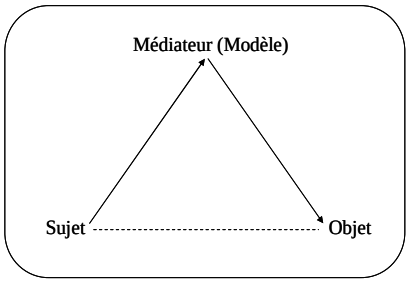
1. La théorie du désir mimétique

Dans son premier ouvrage intitulé *Mensonge Romantique et Vérité Romanesque* (1961), René Girard tire des romans de Cervantès, Stendhal, Flaubert, Proust et Dostoïevski, une théorie novatrice du désir. Selon lui, le désir est de nature mimétique et sa dynamique conduit inéluctablement à l'émergence de profondes crises sociales.

Alors que pour Platon et ses disciples, le désir naît de la valeur intrinsèque d'un objet donné (un bien, une personne ou un statut social par exemple), Spinoza et ses héritiers affirment au contraire que cette valeur, non intrinsèque, procède d'un désir posé comme premier. Mais dans un cas comme dans l'autre, sujets désirants et objets désirés sont supposés directement reliés. Girard, de son côté, défend une thèse différente. A ses yeux, tout être humain poursuit une quête d'identité au cours de laquelle il croise tôt ou tard une personne qu'il juge supérieure à lui et prend pour modèle. Ce que cette personne désire ou possède – source présumée de sa supériorité perçue – est alors désiré par

imitation. Aussi les relations de désir ne sont-elles pas rectilignes mais triangulaires, et le désir non spontané, mais mimétique (voir figure 7.1 ci-dessous).

Figure 7.1 - Le désir mimétique
(Tirée de Golsan, 1993)



Selon Girard, les effets du désir mimétique dépendent essentiellement de la distance temporelle, spatiale, spirituelle, intellectuelle ou encore sociale, qui sépare le sujet de son modèle. Lorsque cette distance est importante, Girard qualifie *d'externe* la médiation reliant l'acteur à l'objet de son désir. Dans ce cas de figure, le médiateur est perçu comme une sorte de guide transcendantal, un maître absolu toujours respecté, et non comme une personne à concurrencer. Dans le cas contraire, en revanche, le sujet, proche de l'individu qu'il prend pour exemple, en vient à désirer les objets que ce dernier possède ou désire concrètement, et parce que certains d'entre eux ne peuvent être aisément partagés, une relation de rivalité s'instaure entre les deux protagonistes. Girard parle ici de médiation *interne* ; à ses yeux, ce type de médiation peut engendrer d'importantes tensions interindividuelles et de profondes crises sociales, selon le mécanisme suivant.

Un acteur pris pour exemple à suivre tend généralement, dans un premier temps, à encourager l'imitation de son disciple, car celle-ci le flatte. Mais la *mimesis* réciproque qui s'instaure entre le modèle et son épigone, parce qu'elle conduit inéluctablement à l'effacement des différences qui les séparent, ne tarde pas à dégrader leurs relations. Plus l'élève et son maître se plagient l'un l'autre, plus ils se ressemblent, et plus ce dernier s'inquiète de pouvoir perdre sa position dominante. Aussi finit-il par adjoindre à sa première injonction, « imite-moi », une seconde exigence, celle-ci antinomique : « ne m'imite pas ! ».

Soumis à une telle double contrainte, le disciple développe envers son modèle, devenu modèle-obstacle, un ensemble d'attitudes paradoxales : plus il l'admire, plus il le déteste, furieux de se voir rejeté par son idole ; et plus il le déteste, plus il l'admire, fasciné par la domination qu'exerce sur lui son oppresseur. La haine est le sentiment qui naît d'un pareil tiraillement, et parce que les deux protagonistes se copient mutuellement, ils en viennent à s'entre-déchirer. A compter de cet instant, les objets qu'ils se disputaient jusqu'alors n'importent plus. La violence elle-même, perçue comme ultime manifestation de supériorité, devient le seul objet du désir de chacun. Cette violence, réciproque, transforme les rivaux, déjà fort semblables, en doubles que rien ou presque ne peut plus distinguer. De fil en aiguille, parce qu'un modèle donné est en même temps le disciple d'un autre individu, violence et indifférenciation menacent l'ensemble du corps social. Avec le temps, les institutions elles-mêmes sont atteintes puis s'effondrent. La société est alors en voie de désintégration totale.

Aussi intéressante que soit cette théorie, elle soulève néanmoins un problème logique qui doit être résolu. Si le désir humain porte en lui la destruction des sociétés, comment, dès lors, expliquer la genèse, le développement et tout le raffinement des cultures humaines ? Cette question anthropologique fondamentale est adressée par Girard dans ses ouvrages ultérieurs, comme par exemple dans *La Violence et le sacré* (1972) et *Le Bouc émissaire* (1982). Analysant les principales tragédies de Sophocle, Euripide et Shakespeare, ainsi que de très nombreux mythes et rituels, Girard soutient que les grandes crises sociales tendent à être dépassées au moyen d'une chasse spontanée au bouc émissaire. Comme nous le verrons, à l'issue du processus qui conduit à son élimination, le bouc émissaire se voit à la fois diabolisé et vénéré ; aux yeux de ses persécuteurs, il incarne le sacré.

2. Le mécanisme du bouc émissaire

Selon Girard, confrontés à une crise sociale aiguë, les Hommes ressentent une douloureuse sensation de chaos : d'une part, l'effacement des différences à l'intérieur du groupe confère à toute chose le même aspect monotone et quelque peu monstrueux ; d'autre part, troublés par leur forte ressemblance mutuelle, les acteurs se sentent comme possédés par une puissance extérieure qui, pensent-ils, les conduit à différer d'eux-

mêmes. A la fois terrifiés et furieux, ils entendent découvrir la source de leurs maux. Cependant, au lieu de se blâmer eux-mêmes, ils préfèrent suspecter autrui, et les accusations réciproques gagnent alors rapidement l'ensemble de la communauté ; la crise atteint là son paroxysme.

A partir de ce moment, néanmoins, un mécanisme autorégulé tend à se déclencher spontanément ; il conduit à transformer la guerre de tous contre tous en un combat de tous contre un. En effet, les individus, imitant leur désir de violence respectif, en viennent, avec le temps, à proférer leurs accusations de manière mimétique. Aussi les antagonismes, d'abord également distribués, finissent-ils par converger sur une cible unique, le bouc émissaire, dont les caractéristiques polarisent l'hostilité de la foule.

D'une part, le bouc émissaire ressemble aux autres acteurs du groupe. Il leur ressemble dans la violence ; il n'échappe pas à l'agressivité mimétique. Pour cette raison, il peut se substituer à tous. Taper sur lui, c'est un peu comme frapper son voisin : lui ou un autre, peu importe. Mais le bouc émissaire possède souvent, également, ce que Girard appelle des *signes victimaires*. Autrement dit, il s'agit d'une personne qui, d'une façon ou d'une autre, s'écarte de la norme acceptée au sein de sa communauté. Ainsi les membres de minorités ethniques et/ou religieuses, les individus physiquement et/ou mentalement atypiques (malades, infirmes, obèses, jumeaux, très beaux ou très brillants), et les indigents, tout comme les riches et les puissants, polarisent-ils souvent, en période de troubles, l'hostilité du plus grand nombre. La raison en est simple. Lorsqu'un système social et ceux qui le composent semblent différer de leur normalité, tout acteur perçu comme monstrueux se voit vite soupçonné d'avoir communiqué au groupe ses propres dérèglements : l'étranger vu comme barbare, l'infirme vu comme déformé, le mendiant vu comme bestial et le roi qui paraît n'être pas non plus totalement humain, sont aisément suspectés d'avoir provoqué les désordres que leur anormalité évoque fortement. Une profonde immoralité se trouve ainsi fréquemment attachée à la monstruosité culturelle, physique, mentale ou sociale de la victime. Celle-ci fait alors l'objet des pires accusations qui soient.

Ces accusations peuvent varier : une violence perpétrée à l'égard d'acteurs particulièrement importants ou vulnérables (rois, pères, enfants), des offenses de nature sexuelle (inceste, bestialité) et/ou des transgressions religieuses sont, par exemple,

souvent invoqués par les persécuteurs. Mais quoi qu'il en soit, les offenses attribuées au bouc émissaire s'attaquent toujours aux différences les plus fondamentales de l'ordre social établi, et Girard les qualifie pour cette raison de *crimes indifférenciateurs.* L'objectif inconscient des persécuteurs est ici de s'expliquer comment un simple individu a pu, à lui seul, ébranler la société toute entière. En outre, dans la mesure où la victime est en réalité le plus souvent innocente, les crimes dont on l'accable ne doivent permettre aucune réfutation possible. Il leur faut être, si possible, *infalsifiables.* Dans les sociétés primitives, les accusations de sorcellerie étaient couramment utilisées pour cette raison-là. Depuis la fin du Moyen Age, l'exigence de rationalité ne permet plus aux persécuteurs de recourir à ce type d'allégations, mais les fautes qu'ils imaginent continuent pourtant, aussi sûrement que jadis, de priver leurs victimes de toute protection légale réelle.

Bien entendu, cela ne signifie pas que le bouc émissaire ne soit jamais effectivement coupable des crimes dont on l'accuse. Ces crimes, néanmoins, ne constituent jamais vraiment le facteur déterminant du choix de l'accusé : si la foule polarise sur celui-ci son hostilité, c'est d'abord, d'un point de vue chronologique, parce qu'il présente des « *signes victimaires* ». En outre, réelle ou non, la responsabilité du bouc émissaire fait, dans tous les cas, l'objet d'un grossissement fantastique : les bourreaux inversent invariablement la relation de cause à effet existant entre la situation globale de la société et la transgression individuelle ; au lieu de percevoir dans le comportement de leur victime le reflet d'un niveau plus global, ils voient en cette dernière l'origine des malheurs qui les frappent.

Tous, en conséquence, réclament l'élimination de cet individu détestable. Ils le châtient comme il le mérite, pensent-ils, et dès que cesse de se déchaîner contre lui leur violence unanime, l'ordre, subitement, revient, car « *en détruisant la victime émissaire, les hommes croient se débarrasser de leur mal et ils s'en débarrassent effectivement, car il n'y a plus entre eux de violence fascinante* » (Girard, 1990, p.125). Aux yeux des persécuteurs, ce retour de l'ordre confirme définitivement la culpabilité de la victime. Désormais, les acteurs ne peuvent plus douter que l'agressivité dont tous faisaient preuve les uns envers les autres résultait de la présence contaminatrice de ce personnage maléfique. Une vérité s'impose alors : cette créature diabolique les rendaient malades, et c'est pour cela que la diffusion de la violence observée lors de la crise est souvent

assimilée, *ex post*, à celle d'une sorte de virus ; ainsi, pour décrire les épreuves traversées par la communauté, ses membres, après coup, parlent-ils fréquemment d'épidémie.

Mais le bouc émissaire ne sort pas seulement diabolisé du processus qui consiste à l'éliminer. Parce que ses persécuteurs se sentent totalement dominés par son être, rien ne peut leur arriver qui ne lui soit immédiatement attribué. Aussi, lorsqu'ils se réconcilient et que l'ordre soudainement revient, c'est à leur victime qu'ils pensent devoir ce miracle. Auparavant accusée de manier à sa guise le virus destructeur de la violence réciproque, elle passe maintenant *aussi* pour contrôler la violence unanime qui a sauvé la communauté. Précédemment honnie, la victime est donc désormais *également* vénérée.

En d'autres termes, elle en vient à être considérée comme l'incarnation du sacré. Dans l'esprit des acteurs, le sacré désigne en effet l'ensemble des forces supposées extérieures aux individus, autorégulées, et maîtresses de leurs destinées. Trop proche ou totalement absent, le sacré, pense-t-on, détruit la collectivité ; situé à bonne distance, à l'inverse, il la surveille, la protège et la féconde. En réalité, selon Girard, l'âme secrète du sacré n'est autre que la violence humaine posée hors de l'Homme, au terme d'une chasse spontanée au bouc émissaire d'abord ; du fait de la répétition de rites sacrificiels ensuite.

3. Les rites sacrificiels

Au bout d'un certain temps, les effets bénéfiques de la chasse au bouc émissaire se dissipent. La violence réciproque – parfois stimulée par un événement dommageable telle une tempête ou une inondation – croît alors de nouveau. Quand cela arrive, la résurgence d'une crise majeure est à craindre, et, plus que tout, il convient de prévenir ce risque. Pour ce faire, les acteurs, selon Girard, tendent instinctivement à reproduire ce qui les déjà a sauvés. Ils imitent, autrement dit, la chasse au bouc émissaire initiale, et cette imitation n'est autre que le rite sacrificiel.

Les particularités d'un rite sacrificiel donné découlent de la façon dont les sacrificateurs se représentent l'épisode fondateur qu'ils tentent de reproduire. La stabilité de la structure du processus imité, cependant, dote les sacrifices rituels d'une ossature commune. Dans presque tous les cas, les étapes de la persécution initiale sont répétées de manière exhaustive. En début de cérémonie, une guerre de tous contre tous est observée,

puis l'attention des parties se polarise sur la victime à sacrifier. Celle-ci doit correspondre à l'idée que les sacrificateurs se font du premier bouc émissaire. Autrement dit, elle doit posséder tous les attributs du sacré, qui passe pour extérieur au groupe, radicalement différent des membres de la communauté, mais libre et capable de pénétrer cette dernière et de prendre l'apparence des acteurs. Concrètement, la victime doit donc à la fois ressembler aux autres et posséder des signes victimaires. Ces deux critères guident sa sélection. Si l'un d'entre eux n'est pas satisfait, une *préparation sacrificielle* vient réparer ce manque. Selon les cas, cette préparation vise soit à rendre plus atypique une victime trop intégrée au groupe, soit à intégrer davantage une victime par trop différente (un total étranger ou un animal par exemple).

Bien sélectionnée et soigneusement préparée, la victime – généralement toujours tirée d'une même catégorie d'acteurs – peut alors correctement aimanter la violence collective. Elle est accusée de crimes indifférenciateurs et se voit donc éliminée ; son élimination ramène la paix ; le retour de l'ordre confirme sa culpabilité, mais lui est également attribué. Aussi la victime est-elle à la fois diabolisée *et* vénérée. Aux yeux des sacrificateurs, elle participe du sacré, qui, une fois de plus, a procédé à sa propre expulsion : le sacrifice, c'est le sacré qui l'a voulu pour s'en nourrir ; on n'a finalement fait qu'obéir à sa volonté.

Selon Girard, tout rite est de nature sacrificielle et émerge du mécanisme du bouc émissaire ; ensuite, les rites engendrent à leur tour les grandes institutions humaines, et notamment toute forme de souveraineté. Si le bouc émissaire originel n'est sacralisé qu'au terme de son élimination, les victimes de rites sacrificiels sont, par anticipation, diabolisées et vénérées à compter de leur désignation. Entre le moment de leur sélection et celui où elles sont éliminées, elles jouissent alors d'une grande autorité, puisque tous se sentent dominés par leur être. Aussi les rois ne sont-ils pour Girard que des victimes dont la mise à mort a été différée. Ils sont à la fois vénérés et honnis. Mais à mesure que le temps passe, si aucune catastrophe ne vient troubler la communauté, leur caractère maléfique tend à passer en arrière plan, jusqu'à être totalement oublié. Le bouc émissaire originel lui-même, dans l'esprit des persécuteurs, est innocent de toute faute. Le sacré, comme ceux qui passent pour l'incarner, n'est plus que bienveillant. Les mythes – qui ne sont rien d'autre, selon Girard, que des récits de persécutions collectives – témoignent de

cette évolution, et leur analyse permet de mieux comprendre la manière dont celle-ci s'installe.

4. Les mythes

Comme le montre Girard, les récits – écrits ou oraux – relatant *ex post* une chasse au bouc émissaire, décrivent généralement, de manière plus ou moins transfigurée, plusieurs des cinq éléments suivants, qualifiés par l'auteur de *stéréotypes de la persécution* :

- une crise sociale majeure ;
- des crimes indifférenciateurs ;
- les signes victimaires que possède l'accusé ;
- l'élimination du criminel ;
- l'attribution à la victime du retour de l'ordre.

En sens inverse, la présence de tels stéréotypes au sein d'un document donné doit nous faire voir en ce dernier le témoignage d'une persécution collective passée. Etudiés sous cet angle, de nombreux mythes s'avèrent constituer des récits de chasse au bouc émissaire bien réelle. Tel est le cas, par exemple, du mythe d'Œdipe traité par Sophocle dans *Œdipe Roi* et *Œdipe à Colone*. La peste ravage Thèbes. Nous décelons ici le premier des stéréotypes de la persécution ; comme nous l'avons vu, les acteurs tendent à décrire en termes d'épidémie la violence indifférenciatrice qui, en période de crise, décime leur communauté. Œdipe est, d'autre part, accusé de parricide et d'inceste. Nous trouvons là le deuxième stéréotype, qui vise à attribuer à un modeste individu l'anéantissement d'une cité toute entière. En outre, Œdipe est infirme, fait figure d'étranger, il est de sang royal et prend parfois les allures d'un mendiant ; cette accumulation de signes victimaires explique sa sélection : troisième stéréotype. Enfin, une fois exilé – quatrième stéréotype – Oedipe se rend à Colone. Il y inspire terreur mais également vénération ; le retour de l'ordre à Thèbes lui est en effet attribué ; ainsi la liste des stéréotypes se trouve-t-elle parfaitement complétée.

Dans certains mythes, toutefois, ces stéréotypes demeurent absents. En effet, après avoir été posée hors de l'Homme par la désignation d'un bouc émissaire, la violence humaine tend, avec le temps, à se voir rejetée hors du mythe pour être totalement oubliée

des persécuteurs. Autrement dit, la volonté inconsciente de dissimuler cette violence guide l'élaboration mythique et son évolution. Cette dissimulation emprunte, semble-t-il, des voies toujours similaires.

La violence collective qui frappe la future divinité – relatée sans détour dans les versions mythiques les plus anciennes – tend d'abord à se voir remplacée par une violence simplement individuelle ; ce n'est plus la foule qui élimine le criminel mais un acteur unique. Il existe ensuite une puissante propension à minimiser les méfaits du dieu fautif. Différentes stratégies sont ici utilisées. Dans certains cas, le dieu a bien fait le mal, mais par simple négligence et sans savoir qu'il s'y livrait ; un contexte malheureux est alors souvent présenté comme la cause des dérapages divins. Dans d'autres cas, l'intention de nuire est attribuée à un bouc émissaire de second degré : un démon est ainsi accusé d'avoir poussé le dieu à fauter. Quoi qu'il en soit, d'excuse en excuse, les divinités finissent par se voir totalement blanchies. Elles perdent certes dans l'opération un peu de leur infaillibilité, mais gagnent en contrepartie une moralité immaculée. La violence collective puis individuelle qui continuait de les frapper dans le récit n'a dès lors plus lieu d'être ; elle disparaît entièrement. Passé un certain temps, des cinq stéréotypes de la persécution, seul le dernier subsiste dans les discours : l'ordre au sein du groupe est un bienfait des dieux qui protègent les acteurs des démons malfaisants.

Selon Girard, les sociétés modernes ne seraient plus vraiment menacées de voir la violence réciproque les anéantir. L'existence d'une autorité centrale et d'un système judiciaire agirait comme rempart. Au sein de nos sociétés, pourtant, il existe bien une communauté susceptible d'être totalement ébranlée par la diffusion rapide de la violence ; il s'agit de la communauté économique et financière. Comme nous allons le montrer, celle-ci, comme les communautés primitives, a ses victimes à sacrifier quand un événement violent menace de déclencher une crise majeure : ces *pharmakoi* modernes sont les commissaires aux comptes.

Section 2.
Les auditeurs comme victimes de rites sacrificiels

Notre objectif est ici d'établir que le processus de condamnation morale et/ou judiciaire des auditeurs, opéré à intervalles réguliers, tient du rite sacrificiel tel que théorisé par Girard. Pour cela, nous montrerons que ce processus présente chacun des cinq stéréotypes du sacrifice rituel recensés par l'anthropologue français.

1. Premier stéréotype

Selon Girard, un rite sacrificiel est exécuté chaque fois qu'un événement violent menace de déclencher, au sein de la collectivité, une crise sociale majeure. La fonction du rite est alors d'empêcher qu'une telle crise ne survienne, ce dont on a peur. Pour cette raison, le rite est entrepris rapidement ; il débute par une guerre de tous contre tous qui se transforme en une lutte de tous contre un. Assurément, le processus de condamnation des auditeurs répond à chacun de ces critères. En effet, comme le montrent de multiples études, sa mise en œuvre suit de façon rapide et quasi-systématique, depuis plus d'un siècle, l'occurrence de faillites retentissantes et inattendues (Humphrey *et al.* 1992, pp.138-142 ; Power 1994, p.22 ; Power 1999, pp.25-26 ; Napier 1998, p.106). Or, de telles faillites, dommageables pour de nombreux acteurs (salariés, actionnaires, banquiers, clients, fournisseurs, etc.), sont bel et bien susceptibles de causer des crises de grande envergure au sein de la communauté économique et financière. Aussi, lorsqu'un scandale éclabousse cette dernière, l'escalade de la violence que celui-ci risque d'engendrer doit être contenue de manière rapide et impérative.

Dans un tel contexte, il est possible de penser que la remise en cause ostentatoire des commissaires aux comptes obéit à cette priorité-là. Bien entendu, cela ne signifie pas que les auditeurs ne puissent être responsables des crimes dont on les accuse. Mais leur condamnation a peut-être pour objet de punir leur culpabilité que d'empêcher la diffusion de la violence au sein du système.

Ensuite, comme les rites sacrificiels, le processus de condamnation des auditeurs débute par une guerre de tous contre tous qui se transforme en une lutte de tous contre un. Terrifiés par la possibilité de voir le système financier s'effondrer, les acteurs veulent

déterminer la source du problème qui les heurte. Mais chacun d'eux, plutôt que de reconnaître sa part de responsabilité, tend à suspecter autrui, et les accusations répondent alors aux accusations. Ainsi, dans un premier temps, auditeurs, managers, membres de comités d'audit, régulateurs, banquiers et analystes financiers se blâment-ils les uns les autres. Toutefois, la majorité des acteurs en vient régulièrement, à un moment ou à un autre, à se polariser rapidement sur une cible unique : les commissaires aux comptes.

La responsabilité des autres protagonistes demeure certes questionnée, mais le problème se voit alors, au moins temporairement, redéfini comme un problème d'audit. Par exemple, si les managers d'une entreprise en faillite sont suspectés d'avoir manipulé les états financiers, on finit par se demander, en bout de course, pourquoi l'auditeur concerné n'a pas détecté et/ou révélé ces irrégularités, et l'ensemble des membres de sa profession est alors critiqué dans la foulée. Cette ruée sur les commissaires aux comptes peut être de courte durée, voire fugace ; elle peut faire rapidement place à la condamnation d'autres acteurs ; mais cela n'enlève rien à son caractère effectif.

2. Deuxième stéréotype

Par ailleurs, les auditeurs s'avèrent posséder les caractéristiques de toute victime sacrificielle : ils appartiennent à la communauté économique, mais possèdent cependant des signes victimaires qui les en distinguent. Ainsi les commissaires aux comptes, parce qu'ils bénéficient du statut de professionnel, appartiennent à une minorité tout à fait hors normes au sein du monde libéral. Ce statut traduit la grande légitimité dont ils jouissent d'ordinaire à l'intérieur de la société.[124] En effet, un tel statut n'est accordé qu'aux travailleurs dédiés à une mission considérée comme d'intérêt général et dont le succès, croit-t-on, repose sur la mise en œuvre de savoirs théoriques spécialisés et l'exercice d'un jugement affûté. Seuls les individus titulaires d'une formation supérieure *ad hoc* sont censés pouvoir s'acquitter correctement de ce genre d'activité. Ces individus-là s'en voient donc confier le monopole et reçoivent toute liberté pour réguler, organiser et contrôler leur travail. Leur altruisme – pense-t-on – garantit qu'ils n'abuseront pas de tels

[124] Les caractéristiques du statut de professionnel que nous énumérons dans la suite de ce paragraphe sont tirées de Freidson (2001).

privilèges. Ensuite, même si les commissaires aux comptes se révèlent, en temps normal, fort bien considérés, ils ne sont médiatisés que lorsqu'on les soupçonne d'avoir fauté (Power, 1994, p.22). D'un certain côté, donc, ils sont connus pour être des transgresseurs, et si ce souvenir tend à s'effacer en période de tranquillité, un nouveau scandale rafraîchit vite les mémoires.

3. Troisième stéréotype

En outre, la négligence et la perte d'indépendance, crimes souvent attribués aux auditeurs, possèdent les caractéristiques des offenses invoquées lors de sacrifices rituels. Ainsi la négligence et la perte d'indépendance constituent-elles des fautes aussi commodes à invoquer que difficiles à réfuter. D'une façon générale, dans la mesure où la qualité de l'audit est inobservable par nature, affirmer l'échec ou la réussite d'une mission tient plus du domaine de la croyance que de celui de la démonstration logique. Lorsqu'on croît en la culpabilité des auditeurs et qu'on veut l'établir, il est toujours possible, après coup, de collecter des faits qu'on interprétera comme preuves à charge. Dans cette optique, les dossiers d'audit, réexaminés à la lumière de la connaissance des événements passés, fournissent aux persécuteurs une précieuse source de données. Ce qu'on y trouve, comme ce qu'on n'y trouve pas, peut aisément servir les accusateurs.

D'autre part, les fautes dont les auditeurs se voient souvent accusés sont qualifiables de crimes *indifférenciateurs*, au sens que Girard donne à ce terme *:* la négligence, c'est une entorse faite aux techniques sanctifiées ; la perte d'indépendance, c'est la fin de la différence entre auditeurs et audités ; dans un cas comme dans l'autre, les comptes justes ne sont plus différenciables des comptes erronés.

4. Quatrième stéréotype

Enfin, comme toute victime sacrificielle, l'auditeur associé à une faillite retentissante et inattendue est châtié. *Mais à travers lui, c'est toute sa profession qui se trouve mise en accusation.* Celle-ci peut alors faire l'objet d'un lynchage médiatique, et se voit dans ce cas généralement contrainte, du fait de la pression qui s'exerce sur elle, à durcir ses normes professionnelles et éthiques (un peu comme on demandait, il n'y a encore pas si

longtemps que cela, aux « criminels », dans les pays communistes, d'écrire une lettre d'auto-critique dans laquelle ils devaient avouer leur faute « de leur plein gré » et réclamer leur punition). Les pouvoirs publics peuvent eux-mêmes rendre plus sévères les lois et règlements relatifs à ses conditions d'exercice. Nous interprétons ce durcissement des normes et des règles comme faisant partie du châtiment, et d'un certain point de vue, on peut voir en celles-ci une sorte de casier judiciaire de la profession (chaque nouvelle norme/règle répondant à un crime supposément commis les auditeurs).

5. Cinquième stéréotype

Une fois que le groupe des commissaires aux comptes est châtié (médiatiquement lynché et soumis à des normes et à règles plus sévères), l'ordre ne tarde effectivement pas à revenir au sein de la communauté financière. Telle est bien la fonction du rite. Le tableau suivant récapitule notre propos.

Tableau 7.1 - Le processus de condamnation des auditeurs comme rite sacrificiel

	Les stéréotypes du sacrifice rituel	
	Cas général	Processus de condamnation des auditeurs
Stéréotype 1 *Facteur déclencheur, fonction et logique de déroulement du rite*	Un rite est exécuté suite à l'occurrence d'un *événement violent susceptible d'engendrer une crise majeure*	Le processus de condamnation des auditeurs, *quand il a lieu*, fait suite à l'occurrence d'une *faillite retentissante et inattendue*, effectivement susceptible d'engendrer une crise majeure
	Un rite a pour fonction d'*empêcher la survenance de la crise qui menace*	Le processus de condamnation des auditeurs vise vraisemblablement, avant tout, à *empêcher qu'un scandale financier ne cause la perte du système économique*
	Un rite débute par une *guerre de tous contre tous* qui se transforme en une *lutte de tous contre un*	En début de processus, les acteurs (auditeurs, managers, analystes financiers, banquiers, régulateurs, etc.) se blâment les uns les autres, puis tous se *focalisent sur les auditeurs*, au moins temporairement.
Stéréotype 2 *Spécificités de la victime*	Une victime sacrificielle *appartient* généralement à la communauté	Les auditeurs appartiennent bien à la communauté économique et financière
	Une victime sacrificielle possède néanmoins des *signes victimaires*	Les auditeurs possèdent des signes victimaires : appartenance à une *profession* (minorité hors normes au sein du système libéral) ; gémellité ; délinquance. Les grands cabinets présentent ces signes de manière exacerbée.
Stéréotype 3 *Spécificités des crimes attribués à la victime*	Ces crimes sont *indifférenciateurs*	Les auditeurs sont souvent accusés de *négligence* et de *perte d'indépendance (perte de distance, de différences)*. Le résultat de la négligence et de la perte d'indépendance, c'est qu'*on ne peut plus différencier les comptes justes des comptes erronés*.
	Ces crimes sont *difficiles à réfuter*	Négligence et perte d'indépendance sont *aussi commodes à invoquer que difficiles à réfuter*.
Stéréotype 4 *Châtiment*	Une victime sacrificielle est *éliminée* (réellement ou seulement de manière symbolique)	A l'issue du processus, la profession des auditeurs est *châtiés* : fortement critiquée (lynchage médiatique), contrainte de durcir ces propres normes, et parfois soumise par l'État à des règles plus sévères.
Stéréotype 5 *Conséquences du rite*	Le châtiment de la victime conduit au retour de l'ordre	Le châtiment des auditeurs ramène l'ordre au sein de la communauté économique et financière.

Dans la mesure où il possède chacun des cinq stéréotypes de la persécution rituelle, le processus de condamnation des auditeurs tient selon nous du rite sacrificiel tel que théorisé par Girard. Sa fonction est moins de rendre la justice (même si tel peut être également le cas) que d'empêcher une faillite retentissante de provoquer de graves troubles économiques. De ce point de vue, les auditeurs légaux, en tant que profession, peuvent être qualifiés de *pharmakoi* modernes.

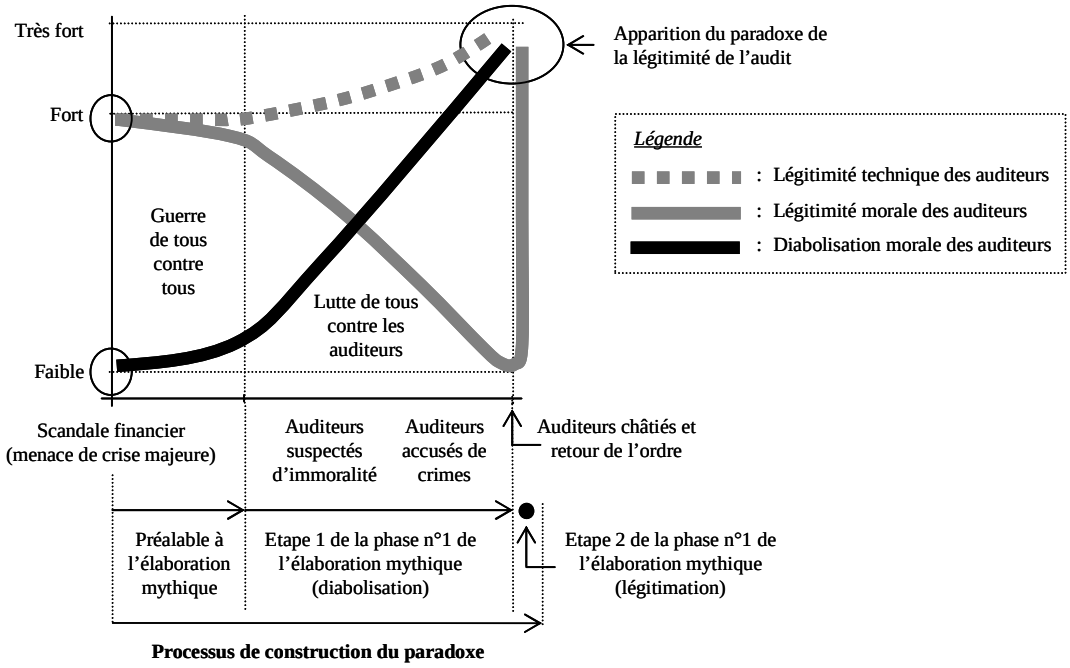
Une telle perspective nous permet de mieux comprendre le processus de construction et de déconstruction du paradoxe de la légitimité de l'audit. Comme tout sacrifice rituel, la condamnation des auditeurs s'accompagne d'un *processus d'élaboration mythique* grâce auquel s'élaborent et s'affermissent les représentations persécutrices des acteurs. C'est ce processus qui conduit ces derniers, dans un premier temps, à attribuer aux commissaires aux comptes la principale responsabilité des scandales financiers, et c'est selon nous au cours de ce processus que se construit et se déconstruit le paradoxe de la légitimité de l'audit.

Du début du procès fait aux auditeurs jusqu'au retour de l'ordre que ce rite sacrificiel permet d'obtenir, une première phase d'élaboration mythique opère la construction dudit paradoxe. Cette phase compte deux étapes successives – l'une de diabolisation, l'autre de re-légitimation des commissaires aux comptes. Au terme de ces deux étapes, ces derniers se voient à la fois diabolisés et vénérés (Section 2). Une seconde phase de mythification prend alors le relais, qui aboutit cette fois-ci à la dédiabolisation des auditeurs et dénoue ainsi le paradoxe de la légitimité de l'audit. Pour obtenir un tel résultat, les acteurs recourent aux mêmes stratégies que les persécuteurs des temps passés. Enfin, comme nous le verrons, les deux phases d'élaboration mythique forment un cycle, et c'est de l'enchaînement des cycles de mythification que dépend notre perception du paradoxe de la légitimité de l'audit (Section 3).

Section 3.
La construction du paradoxe de la légitimité de l'audit

L'analyse que nous conduirons dans cette section s'appuiera sur la figure de la suivante.

Figure 7.2 - Le processus de construction du paradoxe de la légitimité de l'audit



Comme le montre cette figure et la légende qui l'accompagne, nous distinguerons dans notre étude deux composantes de la légitimité des auditeurs : une composante technique d'une part, une composante morale d'autre part. La légitimité *technique* des commissaires aux comptes sera dite forte si l'on estime, au sein de la communauté économique et financière, que ces praticiens possèdent la *capacité* de mener à bien leur mission. Leur légitimité *morale* sera dite grande si, aux yeux de la collectivité, leur *volonté* de servir le bien public excède la valeur qu'ils attachent à leurs intérêts personnels.

A l'instant où survient un scandale financier, facteur déclencheur du processus de condamnation rituelle des commissaires aux comptes, ceux-ci jouissent d'une grande légitimité, tant technique que morale ; s'il y a scandale, c'est bien parce qu'on pensait pouvoir se fier à leur opinion. En outre, lorsque suffisamment de temps s'est écoulé

depuis la dernière faillite médiatisée, le caractère de transgresseur qu'on prêtait peut-être aux auditeurs est oublié (faible diabolisation). Dans ces conditions, ces derniers méritent pleinement – aux yeux des acteurs – le statut de professionnel qui leur est accordé. Une telle situation constitue notre point de départ : le paradoxe de la légitimité de l'audit ne s'y trouve pas encore noué ; nous pouvons donc étudier la manière dont il se construit. Comme nous l'avons vu dans la section précédente, le processus de condamnation des auditeurs débute par une guerre de tous contre tous. Au cours de cette étape, la légitimité morale des commissaires aux comptes se voit certes entamée, mais elle ne l'est que légèrement. En effet, ces derniers ne sont pas les seuls acteurs suspectés d'avoir fauté : les managers, les membres du comité d'audit, les régulateurs, les banquiers et les analystes financiers le sont aussi. Tous renvoient aux autres la responsabilité du drame qui frappe la communauté, et aucun n'est donc véritablement diabolisé. Toutefois, ce jeu d'accusations réciproques ne tarde pas à déclencher une première phase d'élaboration mythique. Celle-ci compte deux étapes – l'une de diabolisation (1.), l'autre de re-légitimation morale des auditeurs (2.).

1. La diabolisation morale des auditeurs

Nous l'avons vu, lorsque les accusations réciproques s'intensifient et qu'on se rapproche de la crise tant redoutée, la guerre de tous contre tous tend à se transformer en une lutte de tous contre un : le groupe des auditeurs légaux. Il s'agit ici de comprendre le processus qui conduit à une telle polarisation. De leur côté, les acteurs pensent réellement focaliser leur hostilité sur les commissaires aux comptes en vertu des crimes dont ils les croient coupables. Bien sûr, cette culpabilité peut être réelle. Mais, comme le souligne Girard (1982, p.33), même si les distorsions persécutrices ne sont pas incompatibles avec la vérité littérale de l'accusation :

> *La représentation des persécuteurs reste irrationnelle. Elle invertit le rapport entre la situation globale de la société et la transgression individuelle. S'il existe entre les deux niveaux un lien de cause ou de motivation, il ne peut procéder que du collectif à l'individuel. La mentalité persécutrice se meut en sens contraire. Au lieu de voir dans le microcosme individuel un reflet ou une imitation du niveau global, elle cherche dans l'individu l'origine et la cause de tout ce qui la blesse. Réelle ou non, la responsabilité des victimes subit le même grossissement fantastique.*

Autrement dit, les commissaires aux comptes peuvent avoir commis les crimes dont on les accuse, ils peuvent être portés au mercantilisme. Ils peuvent être en partie responsables des scandales qui leur sont imputés. Mais en partie seulement. Avant de stimuler la violence que les acteurs s'infligent les uns les autres, une faillite médiatisée en est d'abord le résultat ; si les auditeurs ont transgressé certaines règles fondamentales, ils ne sont pas les seuls coupables : les violences ont été réciproques, et les torts ne peuvent être que partagés. Ce fait, bien sûr, n'est pas ignoré. Dès le départ, lorsque tous s'accusent mutuellement, chacun énonce une parcelle de vérité, et une fois la mise en cause des auditeurs passée, d'autres acteurs attirent à nouveau les critiques. Les managers frauduleux, par exemple, ne tardent jamais à se voir poursuivis, et nous verrons plus loin que la raison de leur incrimination dépasse elle-même le simple souci de rendre la justice. Mais il reste que dans la plupart des cas, les auditeurs finissent, à un moment ou à un autre, à polariser la méfiance. Comme si leur commercialisme avait causé celui de tous les autres acteurs. Comme toute victime sacrificielle, ils possèdent en effet, plus que les autres, les caractéristiques susceptibles d'attirer la violence collective.

1.1. Des caractéristiques des auditeurs à leur immoralité supposée

1.1.1. Le commissaire aux comptes comme substitut

A mesure que la guerre de tous contre tous s'exaspère, les membres de la communauté sont plus que jamais les « jumeaux » de la violence. Or, explique Girard (1990, p.121) :

> *Si la violence uniformise réellement les hommes, si chacun devient le double ou le « jumeau » de son antagoniste, si tous les doubles sont les mêmes, n'importe lequel d'entre eux peut devenir, à n'importe quel moment, le double de tous les autres, c'est-à-dire l'objet d'une fascination et d'une haine universelles. Une seule victime peut se substituer à toutes les victimes potentielles, à tous les frères ennemis que chacun s'efforce d'expulser, c'est-à-dire à tous les hommes sans exception, à l'intérieur de la communauté.*

Les auditeurs n'échappent pas à la règle. Ils participent aussi à la ronde des accusations réciproques, et pris dans le jeu de la violence, ils ressemblent à tous les autres. Eux-mêmes se font accusateurs. Pour cette raison, ils peuvent se substituer à toutes les victimes potentielles. De fait, les signes victimaires qu'ils possèdent les conduisent effectivement à être soupçonnés d'immoralité.

1.1.2. Les signes victimaires des auditeurs perçus comme marques de culpabilité

Nous l'avons vu, les auditeurs possèdent des signes victimaires. Or, lorsqu'un système social et ceux qui le composent s'écartent de leur normalité, tout acteur atypique est vite soupçonné d'avoir communiqué au groupe sa bizarrerie, perçue comme monstruosité.

Leur statut, notamment, éveille tout à coup la méfiance. Dans notre monde libéral, lorsque des dérèglements économiques sont observés, les professionnels en général, et donc les auditeurs en particulier, sont souvent soupçonnés d'utiliser leur monopole à des fins purement égoïstes (Freidson, 2001, p.3). Leurs hauts revenus sont alors réinterprétés comme la preuve d'une opulence usurpée. On se souvient alors du passé de transgresseurs de ces structures, presque oublié, mais que les scandales précédents – se dit-on maintenant – avaient pourtant révélé. Rapidement, le souci de l'intérêt général qu'on prêtait aux commissaires aux comptes se voit donc questionné. Ce souci passe désormais pour n'être plus qu'une fable destinée à dissimuler la cupidité de ces praticiens, leur commercialisme. En bref, la courbe de légitimité morale des auditeurs s'effondre en même temps que s'envole celle de leur diabolisation, et ce mouvement s'accentue lorsque, suspectés d'immoralité, les commissaires aux comptes se voient accusés de fautes graves (voir la figure n°7.2 placée en début de section).

1.2. Des crimes attribués aux auditeurs à la croyance en leur totale responsabilité

Parce qu'ils soupçonnent les auditeurs de commercialisme, c'est-à-dire du mal qui ronge la communauté toute entière, les acteurs ont tôt fait de penser que ces praticiens n'ont que faire de l'indépendance et sont versés à la négligence. Or, comme nous l'avons vu, ces crimes sont finalement aussi commodes à invoquer que difficile à réfuter. Ils tiennent plus du domaine de la croyance que de celui de la démonstration logique. Autrement dit, ils offrent aux persécuteurs la possibilité de blâmer, en cas d'urgence, les commissaires aux comptes, dont on n'a pas vraiment repéré les activités criminelles. De plus, ces crimes, qualifiables d'indifférenciateurs, permettent aux acteurs de s'expliquer comment les auditeurs peuvent à eux seuls causer tant de dégâts. Ils conduisent donc les persécuteurs à voir dans leurs victimes les principaux responsables des scandales déplorés. La légitimité morale des commissaires aux comptes n'en finit alors pas de chuter, mais leur légitimité technique, elle, aurait plutôt tendance à croître.

1.3. La légitimité technique des auditeurs : un produit de la diabolisation

En effet, le mouvement de diabolisation des auditeurs soutient, et même renforce, la légitimité technique de ces praticiens (voir figure 7.2). Car pour reprocher aux auditeurs de ne pas révéler les anomalies dont les faillites montrent *a posteriori* l'existence, il faut bien supposer que ces professionnels disposent effectivement de la *capacité technique* de les détecter. Nous retrouvons ici un vieux réflexe persécuteur : à l'époque où l'on chassait encore les sorcières, c'est pour les rendre responsables d'événements dommageables qu'on leur accordait des pouvoirs hors du commun. Et comme ces pauvres femmes qu'on brûlait en place publique, les auditeurs s'étonnent toujours du pouvoir qu'on croit être le leur lorsqu'ils font l'objet de la violence collective. Ainsi le président de l'ICAEW (Institute of Chartered Accountants of England and Wales) et le secrétaire de l'AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) déclaraient-ils déjà, vers la fin du XIX° siècle :

> *In my experience I have found men of ordinary business ability holding the most ridiculous [optimistic] opinions as to the power of a professional accountant to detect fraud and error. (Griffith, 1885, p. 27, cite par Humphrey et al., 1992)*

> *We find that the public has believed that the certified public accountant was an infallible superman; that the signature of a CPA invariably meant that everything was perfect […]. Whether through its own fault or not, the accounting profession seems to have been oversold. Its limitations have been overlooked, whilst its abilities have been emphasized. Now the public has been somewhat shocked to find that even auditors can be fooled by clever criminals. (Cité par Miller, 1986, p. 35)*

Quelles que soient les capacités conférées aux commissaires aux comptes avant l'occurrence d'un scandale financier, et indépendamment de celles dont ces praticiens se réclament officiellement, les acteurs doivent inconsciemment prêter aux auditeurs le pouvoir de faire ce que, précisément, ils n'ont pas su effectuer. De ce point de vue-là, l'« *expectation gap* » est une fatalité.

1.4. La diffusion et la fixation des croyances persécutrices : le résultat d'une mimesis

Nous l'avons vu : ce sont les caractéristiques des auditeurs qui conduisent les acteurs à les soupçonner du pire. Mais il nous faut maintenant préciser la manière dont cette croyance se répand et s'affermit au sein de la communauté toute entière. Il convient pour cela de recourir au concept girardien de *mimesis.* Comme le souligne l'anthropologue français (1990, pp.121-122) :

> *Pour que le soupçon de chacun contre chacun devienne la conviction de tous contre un seul, rien ou presque n'est nécessaire. L'indice le plus dérisoire, la présomption la plus infime va se communiquer des uns aux autres à une vitesse vertigineuse et se transformer presque instantanément en une preuve irréfutable. La conviction fait boule de neige, chacun déduisant la sienne de celle des autres sous l'effet d'une* mimesis *quasi instantanée. La ferme croyance de tous n'exige pas d'autre vérification que l'unanimité irrésistible de sa propre déraison.*

Autrement dit, les individus, imitant leurs désirs de violence respectifs, en viennent à proférer leurs accusations de manière mimétique, et ce qui n'est d'abord chez certains qu'une vague impression laissée par quelques signes victimaires se transforme vite chez tous en une vérité inébranlable, car unanimement partagée. Selon nous, les médias nourrissent et reflètent ce processus-là. Ils diffusent en effet à grande échelle les opinions d'acteurs dits « informés », capables d'influencer de larges segments de la communauté (Herman et Chomsky, 1988). En bout de course, les auditeurs sont perçus comme la principale cause des maux du système économique et financier et, pense-t-on, doivent pour cela être châtiés.

1.5. Châtiment des auditeurs, retour de l'ordre et prophétie autoréalisatrice

Le châtiment des commissaires aux comptes, comme nous l'avons vu, peut prendre la forme d'un durcissement des normes et règles, ou plus simplement celle d'un lynchage médiatique. A lui seul, peut suffir à restaurer la paix au sein de la communauté. En effet, comme le dit Girard :

> *Si les hommes réussissent tous à se convaincre qu'un seul d'entre eux est responsable de toute la mimesis violente, s'ils réussissent à voir en lui la « souillure » qui les contamine tous, s'ils sont vraiment unanimes dans leur croyance, cette croyance sera vérifiée car il n'y aura plus nulle part, dans la communauté, aucun modèle de violence à suivre ou à rejeter. (1990, p.125)*

Pour les membres de la collectivité, le retour de l'ordre confirme définitivement la culpabilité des auditeurs, selon un mécanisme de prophétie autoréalisatrice (Watzlawick, 1988). Les acteurs ne doutent plus, désormais, que l'agressivité dont ils faisaient preuve les uns envers les autres résultait en fait de l'action *contaminatrice* des commissaires aux comptes. Une vérité s'impose : ces derniers, d'une certaine manière, les rendaient malades. Selon Alborn (1995, pp.281-282), c'est bien à l'image de la peste que les acteurs de la fin de XIX° siècle recouraient pour parler des crises économiques et financières qu'ils traversaient à leur époque (faut-il le préciser, la plupart de ces crises conduisaient bien sûr à la persécution rituelle des auditeurs). Aujourd'hui même, on continue de décrire les effets de l'affaire Enron au moyen de l'expression d'*Enronite* dans les pays francophones, et de celle d'*Enron virus* au sein du monde anglo-saxon. Girard écrit à ce propos (1990, p.119 et p.127) :

> *La peste, c'est ce qui reste de la crise […] quand on l'a vidée de toute sa violence. […] Il n'y a plus que des malades. Personne n'a plus de comptes à rendre à personne […]. Pour délivrer la cité entière de la responsabilité qui pèse sur elle, pour faire de la crise […] la peste, en la vidant de sa violence, il faut réussir à transférer cette violence sur […] un individu unique. […] En somme, la guérison consiste à adopter le mythe, à faire de lui la version unique et indiscutable de la crise maintenant dépassée, […] à se convaincre que la communauté n'a jamais été malade que de la peste.*

La minorité sur laquelle les acteurs économiques transfèrent les dissensions qui ronge leur communauté est celle des auditeurs financiers. Ceux-ci en viennent ainsi à incarner la violence destructrice des acteurs du système. Toutefois, s'ils sortent diabolisés de cette première étape d'élaboration mythique, une seconde étape prend aussitôt le relais. Celle-ci relégitime les commissaires aux comptes, mais sans pour autant les dédiaboliser.

2. La re-légitimation morale des auditeurs

Au terme de la première phase d'élaboration mythique, les acteurs se sentent complètement dominés par les commissaires aux comptes. En effet, dans leur esprit, ces derniers peuvent à eux seuls mettre en péril l'ensemble de la communauté économique et financière : posséder les esprits au moyen de comptes impurs, provoquer des faillites en série, répandre la violence comme se répand une épidémie de peste. Autrement dit, du point de vue des membres de la collectivité, rien ne peut leur arriver qui ne soit le fait des

auditeurs. Aussi, lorsqu'ils se réconcilient et que l'ordre revient, c'est aussi aux commissaires aux comptes et à leur pratique qu'ils attribuent ce miracle. On en vient à penser qu'ils ont eux-mêmes, librement, réformé leurs normes professionnelles et éthiques. C'est – pense-t-on – au nom de l'Audit que la justice a été rendue, au nom de l'Audit qu'on a blâmé les auditeurs, et donc, d'une certaine manière, au nom des auditeurs eux-mêmes. Ainsi l'audit et ses praticiens en viennent-ils à incarner la violence unanime qui a sauvé la communauté.

Toutefois, cela ne signifie pas qu'ils cessent pour autant d'être vus comme tout à fait maléfiques. Désormais perçus comme les incarnations de la violence unanime, ils ne cessent pas, au lendemain de la crise, d'être vus comme celles de la violence réciproque qui a causé le malheur de la communauté. Autrement dit, ils incarnent le jeu de la violence dans son ensemble et sont perçus par les acteurs comme les incarnations du sacré, tant maléfique que bénéfique, incarnations de la violence réciproque, destructrice, et de la violence unanime, salvatrice.

Le processus de condamnation des auditeurs ressemble en fait aux rites d'intronisation et de rajeunissement jadis opérés dans les monarchies africaines primitives. Ces rites débutaient, de manière classique, par la conduite d'une guerre de tous contre tous : différentes factions s'affrontaient les unes les autres ; une crise sociale majeure était ainsi rejouée. Le futur roi se voyait alors tenu de transgresser les principaux interdits de sa communauté, ou d'infinies précautions étaient au contraire déployées pour qu'il ne puisse le faire. Dans un cas comme dans l'autre, l'idée restait la même : le roi devait apparaître comme un transgresseur absolu, le criminel par excellence, l'incarnation du mal. Les luttes cessaient alors peu à peu, car tous reportaient de manière unanime leur agressivité sur cet infâme personnage. Celui-ci était châtié, mais sans être tué. Sa punition n'était que symbolique, mais parce qu'il permettait d'apaiser la violence réciproque en lui servant d'exutoire, on lui prêtait le pouvoir de sauver la communauté. Il passait donc pour contrôler tant la violence destructrice que la violence salutaire. On voyait en lui l'incarnation du sacré.

Parce que le roi était vu comme sacré, sa présence au sein des autres posait un problème de *distance optima* (le concept est de Girard). En effet, nous nous souvenons qu'aux yeux des acteurs, le sacré, trop proche ou trop lointain, détruit, et ne sauve qu'à

bonne distance. Aussi le roi devait-il se tenir quelque peu éloigné de ses sujets pour ne pas les infecter, sans toutefois les abandonner, ce qui les aurait perdu tout autant. Lorsqu'un grand malheur ravageait la collectivité, le monarque était accusé de l'avoir provoqué, par vice ou négligence. On pensait qu'il avait contaminé le groupe par une trop grande proximité. Un nouveau rite était alors conduit, qui ne faisait que renforcer le pouvoir royal. Ce parallèle permet de discuter du concept d'indépendance en terme de *distance optima*. L'impératif d'indépendance assigné à l'auditeur, perçu comme incarnation du sacré, est un impératif de *distance optima*. De ce point de vue, l'accusation de perte d'indépendance est une accusation de la pensée religieuse. Châtier les auditeurs, c'est en quelque sorte les remettre à distance, remettre à distance le sacré pour qu'il soit à nouveau bénéfique. Remis à distance, les auditeurs sont vus comme à nouveau indépendants. Une fois qu'ils sont châtiés, on entend dire qu'il vont maintenant bien se comporter, qu'ils sont à nouveau moraux. Mais, encore une fois, ils continuent d'être diabolisés (d'où le paradoxe).

Comment les acteurs gèrent-ils cette contradiction ? Une deuxième phase d'élaboration mythique leur permet de le faire, qui aboutit à la déconstruction du paradoxe de la légitimité de l'audit.

Section 3.
La déconstruction du paradoxe de la légitimité de l'audit

1. Méthodologie de collecte et d'analyse des données

Notre étude du processus de déconstruction du paradoxe de la légitimité de l'audit repose sur une l'analyse d'une série de 10 entrevues menées par Yves Gendron suite au « *lynchage d'Andersen* » (Morrison, 2004). Nous avons sélectionné ce processus de condamnation-là en raison de sa proximité et de l'importance de son impact sur la communauté économique et financière internationale. Mais bien que la faillite d'Enron et le démantèlement d'Andersen se distinguent du fait de leur magnitude et de leurs conséquences, ces événements ne sont nullement incomparables à tout autre (Zeff, 2003 a, b) : le rite sacrificiel des auditeurs est un processus, rappelons-le, tout aussi ancien que récurrent. Les entretiens analysés ont été réalisés de décembre 2003 à mars 2005 auprès de 10 individus de la communauté d'affaires canadienne : 3 membres de comités d'audit de sociétés cotées, 1 banquier, 4 analystes financiers, et 2 régulateurs. La longueur des entrevues variait entre 45 et 120 minutes. Leur détail est fourni en tableau 7.2, page suivante.

La plupart des recherches en audit fondées sur entretiens se concentrent sur des données obtenues auprès d'auditeurs individuels (voir par exemple Covaleski *et al.*, 1998 ; Anderson-Gough *et al*., 2005 ; Gendron, 2002 ; Richard et Reix, 2002). Les points de vue d'acteurs externes sur la profession sont très faiblement représentés dans la littérature d'audit. Cependant, dans la perspective qui est la nôtre, ces points de vue-là jouent un rôle primordial dans la construction du mythe relatif à la fonction sociale de l'audit.[125] De manière importante, les entrevues analysées révèlent les pensées d'un nombre de catégories d'acteurs supérieur à celui que laisse suggérer la typologie des groupes interrogés précisée en tableau 7.2. Par exemple, un certain nombre de membres de comités d'audit sont aussi, ou étaient, directeurs financiers de sociétés cotées.

[125] Bien sûr, les auditeurs participent eux aussi à cette construction, mais selon des processus différents, quoique liés, qui réclament des études distinctes.

Tableau 7.2 - Présentation des entrevues[126]

Echantillon A : les membres de comités d'audit (MCA)

Date	Personne interrogée	Fonction actuellement occupée	Diplômes
19/01/2004	MCA4	Membre de 4 comités d'audit (de 3 entreprises publiques et d'une entreprise privée – président de 3 comités)	FCA, associé retraité d'un *Big Four*
20/05/2004	MCA7	Membre de 4 comités d'audit (entreprises publiques – président d'un des comités)	CPA, CA
25/06/2004	MCA9	Membre du conseil d'administration de 3 entreprises publiques (membre non votant des comités des 2 entreprises pour lesquelles cette personne est président) Par le passé, membre de comités d'audit de nombreuses entreprises publiques	FCA

Echantillon B : les banquiers (BQ)

Date	Personne interrogée	Fonction actuellement occupée	Diplômes
02/06/2004	BQ3	Adjoint du vice président – banque commerciale – dans une grande institution financière	

Echantillon C : les analystes financiers (AF)

Date	Personne interrogée	Fonction actuellement occupée	Diplômes
17/05/2004	AF1	Analyste senior, fonds d'investissement, dans une entreprise publique	MBA, CFA
19/05/2004	AF3	Gestionnaire de portefeuille dans un fonds de pension canadien pour enseignants (Côte Est du Canada)	MBA, CFA
24/08/2004	AF7	Vice président directeur général, investissements	MBA, CFA
24/08/2004	AF8	Vice président senior, fonds d'investissements	CFA

Echantillon D : les régulateurs (REG)

Date	Personne interrogée	Fonction actuellement occupée	Diplômes
09/06/2004	REG1	Dirigeant, organisme de régulation canadien (Côte Ouest)	FCA, ancien associé d'un *Big Four*
08/10/2004	REG4	Directeur général, organisme de régulation canadien (Côte Est)	FCA, ancien associé d'un *Big Four*

[126] Informations recueillie lors des entretiens.

Comme le montre ce tableau, les personnes interrogées peuvent être qualifiées d'individus « informés », et diffèrent donc de la foule des investisseurs individuels, retraités, salariés et simples citoyens, qui participent de manière plus ou moins intense aux persécutions rituelles déclenchées par les faillites d'entreprise. Il est largement reconnu que le pouvoir d'influencer les institutions et les pratiques institutionnelles dont disposent les parties peu informées est minime comparé à celui d'individus situés à des positions clés (Cousins *et al.*, 1998 ; Said, 1994). Ainsi les personnes dont les témoignages ont été collectés sont-elles plus susceptibles que d'autres d'influer sur la construction du mythe relatif à la fonction sociale de l'audit.

Ces personnes ont été préalablement informées que la présente étude visait à mieux comprendre l'impact des récents scandales financiers sur la confiance des acteurs dans le rapport des auditeurs financiers. Certaines d'entre elles faisaient partie des connaissances d'Yves Gendron. D'autres ont été choisies parce qu'elles étaient affiliées à des organisations particulièrement concernées par les rapports d'audit. D'autres enfin ont été identifiées selon la technique dite de la « boule de neige ». Tous les entretiens ont été enregistrés et retranscrits.

Ces entrevues étaient de nature semi-structurée, de manière à permettre aux acteurs de s'exprimer selon leur propre système de pensée (Rubin and Rubin, 1995). L'ensemble initial de thèmes incluait : le degré d'utilité des rapports d'audit, le degré de confiance accordé aux auditeurs, les réactions occasionnées par la faillite d'Enron et à la disparition d'Andersen et l'impact de ses événements sur la confiance conférée aux commissaires aux comptes. De manière additionnelle, il a été demandé aux acteurs s'ils avaient, ou non, modifié leurs méthodes de travail suite à l'occurrence du drame financier.

Plusieurs précautions ont été prises pour accroître la fiabilité des entretiens. Au début de chacun d'eux, l'objectif de la recherche était rappelé, un formulaire de consentement était signé tant par le chercheur que par la personne interrogée, un parfait anonymat était garanti à cette dernière et à son organisation. Il était aussi précisé aux acteurs que la transcription de l'entrevue leur serait envoyée et qu'ils pourraient en amender le contenu s'il le jugeait utile, cela pour qu'ils se sentent tout à fait à l'aise durant le face-à-face.

Ces transcriptions ont été analysées selon des procédures qualitatives (Miles and Huberman, 1994). Initialement, une première liste de codes a été développée dans le but de faciliter l'identification de grands thèmes. Il est alors apparu que les personnes interrogées adoptaient, face à l'effondrement d'Andersen, des attitudes paradoxales, puisqu'elles critiquaient et célébraient les auditeurs de manière simultanée. Ce constat nous a conduit à nous appuyer sur la pensée de Girard pour poursuivre notre analyse et tenter ainsi de mieux comprendre le paradoxe de la légitimité de l'audit. Sur la base de la théorie girardienne et de plusieurs relectures d'une première série de 10 entretiens, nous avons modifié notre liste de codes originelle et préparer une matrice conceptuelle apte à fournir une vision globale des points de vue de chacune des personnes interrogées (voir table n°3). Pour l'instant, nous n'avons étudié en profondeur que cette première série d'entrevues, mais pouvons déjà tirer des résultats que nous pensons intéressants.

Tableau 7.3 - Grille d'analyse des entrevues

	MCA			BQ	AF				REG	
	4	7	9	3	1	3	7	8	1	4
Diplômes en comptabilité	FCA	CA CPA	FCA						FCA	FCA
Autres diplômes					CFA MBA	CFA MBA	CFA MBA	CFA		
Nombre d'année d'expérience professionnelles en audit	15	6	4	0	0	0	0	2	30	33
Le paradoxe de la légitimité de l'audit										
Diabolisation des auditeurs										
Les auditeurs sont enclins au commercialisme : leurs caractéristiques le prouvent	●		●	●	●		●	●	●	●
Le commercialisme des auditeurs les conduit à commettre des fautes graves	●		●	●	●		●	●	●	
Légitimité morale des auditeurs										
Au lendemain de la disparition d'Andersen, le sens moral des auditeurs a monté en flèche	●		●	●			●	●	●	●
La plupart des auditeurs sont moralement fiables	●	●	●	●	●		●	●	●	●
Légitimité technique des auditeurs										
On a besoin des auditeurs	●	●	●	●	●		●	●	●	●
La plupart des auditeurs sont techniquement fiables	●	●	●	●	●		●	●	●	●
La déconstruction du paradoxe : les stratégies de dédiabolisation des auditeurs										
L'incrimination de victimes sacrificielles de second degré										
Un cabinet d'audit abrite forcément quelques brebis galeuses	●	●	●	●	●		●	●	●	●
Les managers peuvent tromper ou pervertir les auditeurs	●	●	●	●	●	●			●	●
Les membres de comités d'audit peuvent priver les auditeurs des moyens de travailler correctement			●				●	●	●	●
Les normes comptables soulèvent de plus en plus de problèmes			●			●			●	
La limitation du pouvoir de détection conféré aux commissaires aux comptes										
Il est très difficile pour les auditeurs de détecter une fraude habillement dissimulée	●	●		●		●				●
Les auditeurs travaillent sous forte contrainte de temps et selon un seuil de matérialité		●		●		●				
La réalité économique des entreprises est de plus en plus difficile à appréhender			●			●				
L'ultime étape : la dédiabolisation des victimes sacrificielles de second degré										
Dédiabolisation des managers	●	●		●	●				●	●
Dédiabolisation des membres de comités d'audit			●				●	●	●	●
Dédiabolisation des régulateurs (normes comptables)			●							

2. Le paradoxe et sa déconstruction

L'analyse de la première série d'entrevues révèle, au sein du discours des acteurs interrogés, la présence des réflexes propres aux sacrificateurs suite à la tenue d'une persécution rituelle. D'une part, la majorité de ces acteurs, pour qui le souvenir du « lynchage » d'Andersen est encore frais, diabolisent et légitiment les auditeurs selon les mécanismes étudiés au sein de la section précédente. Ensuite, parce que le temps a passé depuis l'élimination du cabinet d'audit, les individus interrogés, tout comme les persécuteurs de sociétés primitives, tendent à dédiaboliser leurs victimes sacrificielles au moyen d'une stratégie utilisée depuis des millénaires. C'est au cours de cette deuxième phase d'élaboration mythique que se déconstruit le paradoxe de la légitimité de l'audit. Nous présenterons nos résultats sur la base de la matrice conceptuelle présentée en tableau 7.3, page précédente.

2.1. Le paradoxe de la légitimité de l'audit chez les personnes interrogées

Nous retrouvons bien dans le discours de huit des dix personnes dont nous avons traité l'entrevue, le paradoxe de la légitimité de l'audit tel qu'il se dessine en fin de première phase d'élaboration mythique (voir section précédente, figure 7.2).

Comme le suggère la grille présentée en tableau 7.3, les acteurs interrogés diabolisent les auditeurs selon la logique étudiée au sein de la section précédente. D'une part, ils suspectent les auditeurs de commercialisme et de fautes graves sur la base d'un raisonnement persécuteur classique : ils semblent être aussi avides de profits que n'importe quel acteur économique ; leur statut de professionnel conduit cependant les individus interrogés à se focaliser sur eux plutôt que sur les autres ; ils incarnent donc, pour un temps au moins, la cupidité et la violence qui caractérise l'ensemble des acteurs du système ; ils se substitut à tous, temporairement.

D'autre part, les entrevues que nous avons menées montrent bien la montée en flèche de la légitimité morale des auditeurs typiquement observée au lendemain du retour de l'ordre qui suit le châtiment d'une victime sacrificielle (8 cas sur 10). Par exemple, MCA4 d'affirmer :

> *[Depuis l'affaire Enron, les cabinets d'audit ont un point de vue différent sur la notion d'indépendance]. Je l'ai constaté. La plupart des grands cabinets ont cessé leurs activités de conseil pour se consacrer exclusivement à l'audit. Je sais d'expérience que les auditeurs sont aujourd'hui très attachés à cela. […] Je pense sincèrement que le niveau de responsabilité ou plutôt le degré de compréhension de leur responsabilité professionnelle a changé. Je continue de penser que la pression marketing perdure mais son niveau de responsabilité s'est élevé.*

Dans 9 cas sur 10, les acteurs interrogés accordent plus généralement aux auditeurs une forte légitimité morale. MCA9, par exemple, qui pourtant diabolise très fortement les commissaires aux comptes, affirme dans la foulée : « *Je n'ai jamais perdu confiance dans les auditeurs. Je n'en ai pas rencontrés en qui je ne pouvais avoir confiance.* »

De même, la légitimité technique conférée aux auditeurs est très forte : d'une part, les acteurs disent avoir impérativement besoin des auditeurs. A ce propos, MCA4 va jusqu'à affirmer : « *On a besoin de l'audit. Si l'audit n'existait pas, si nous n'avions pas les commissaires aux comptes, j'imagine que ce serait le chaos.* » D'autre part, les auditeurs – et notamment les plus grands cabinets – sont jugés techniquement très fiables.

2.2. La déconstruction du paradoxe : les stratégies de dédiabolisation des auditeurs

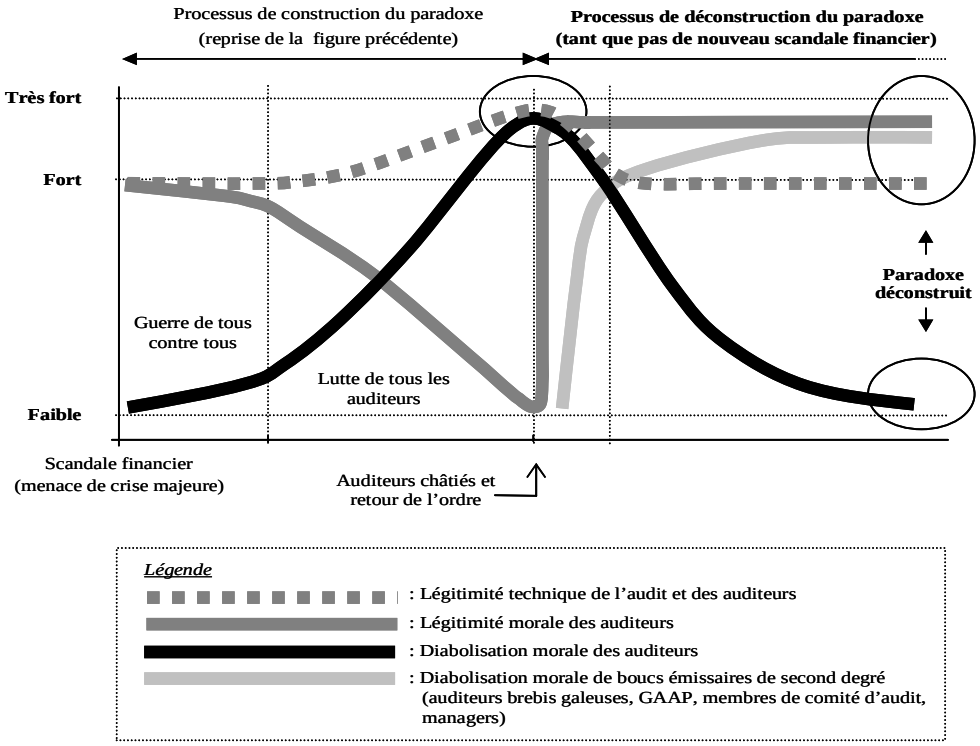
Comme Girard le souligne, les persécuteurs, avec le temps, tendent à dédiaboliser leurs « dieux » pour n'en garder plus que l'aspect bénéfique. Dès que le retour de l'ordre s'installe, une seconde phase d'élaboration mythique débute, qui opère cette dédiabolisation. Dans les temps anciens, les stratégies mentales qu'on utilisait pour ce faire consistaient d'abord à inventer des victimes sacrificielles de second degré pour leur attribuer le mal dont les divinités avaient d'abord été tenues pour uniques responsables. Ensuite, on faisait perdre à ces dernières un peu de leur pouvoir afin de les excuser de n'avoir pas éviter certains malheurs à la communauté. Des milliers d'années plus tard, les réflexes de l'inconscient persécuteur sont restés les mêmes.

Comme le révèle l'analyse de nos entretiens, les acteurs, après avoir diabolisé les commissaires aux comptes, les dédiabolisent en arguant que d'autres parties ont pu les amener à la faute. Certes, les auditeurs ont bien commis des erreurs, mais on les y a poussés. Comme le montre le tableau 7.3, quatre victimes émissaires de second degré sont

mises en avant par les individus interrogés pour « blanchir » les commissaires aux comptes. D'une part, dans 9 cas sur 10, les scandales financiers, avec le recul, sont attribués, non à la profession dans son ensemble (redevenue morale et compétente) mais, en son sein, à quelque auditeur misérable, non représentatif. Ce sont ensuite les managers qui sont dits pouvoir tromper ou pervertir les auditeurs (8 cas sur 10). On reproche également aux comités d'audit de marchander les honoraires des auditeurs, de ne pas suffisamment les aider, de prendre le parti des managers (5 cas sur 10). Enfin, plus rarement, les normes comptables – donc indirectement leurs auteurs – sont incriminées : trop lâches ou au contraire trop précises, inaptes à traduire la réalité économique de l'entreprise, etc. La facilité avec laquelle les acteurs parviennent soudainement à changer de victime ne doit pas étonner. Tous sont les doubles de tous les autres, aussi responsables les uns que les autres, tous, donc, à n'importe quel moment, peuvent se substituer aux autres. Et c'est ce bal des victimes sacrificielles, qui sauve le système de l'effondrement où le mènerait une guerre de tous contre tous prolongée. Au lieu de s'affronter ensemble, les acteurs se dénigrent un par un, chacun leur tour.

Ensuite, tout comme la légitimité technique des auditeurs rationalise leur diabolisation en période de trouble, pour les dédiaboliser, il faut leur enlever un peu de leur pouvoir. Les commissaires aux comptes n'ont-ils pas découvert une fraude ? Si celle-ci est habillement dissimulée, nous disent 5 personnes sur 10 interrogées, les auditeurs n'ont pas les moyens techniques de la détecter. En outre, les contraintes de temps, leurs seuils de matérialité et la complexité croissante de la vie des affaires permettent à nos acteurs de s'expliquer que les auditeurs puissent parfois commettre des erreurs. Globalement, le processus de déconstruction du paradoxe de la légitimité de l'audit prend donc l'allure suivante (figure 7.3).

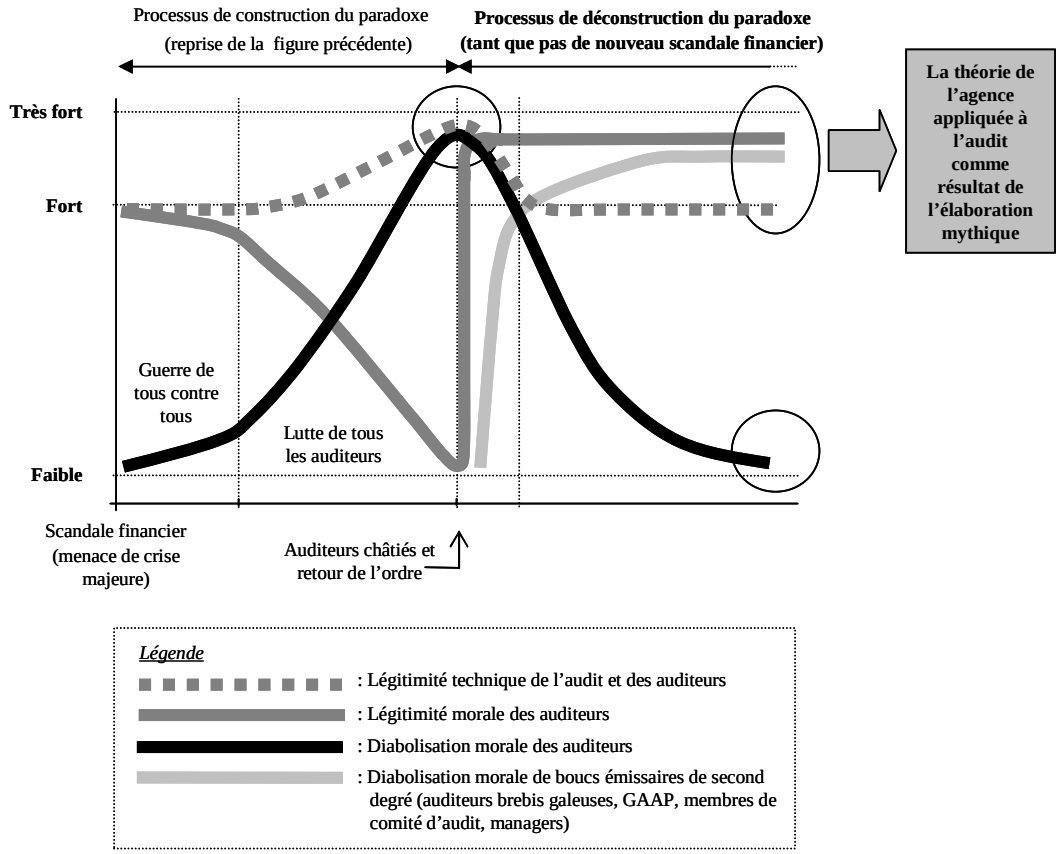
Figure 7.3 - Le processus de déconstruction du paradoxe de la légitimité de l'audit



2.3. Déconstruction du paradoxe et théorie de l'agence appliquée a l'audit

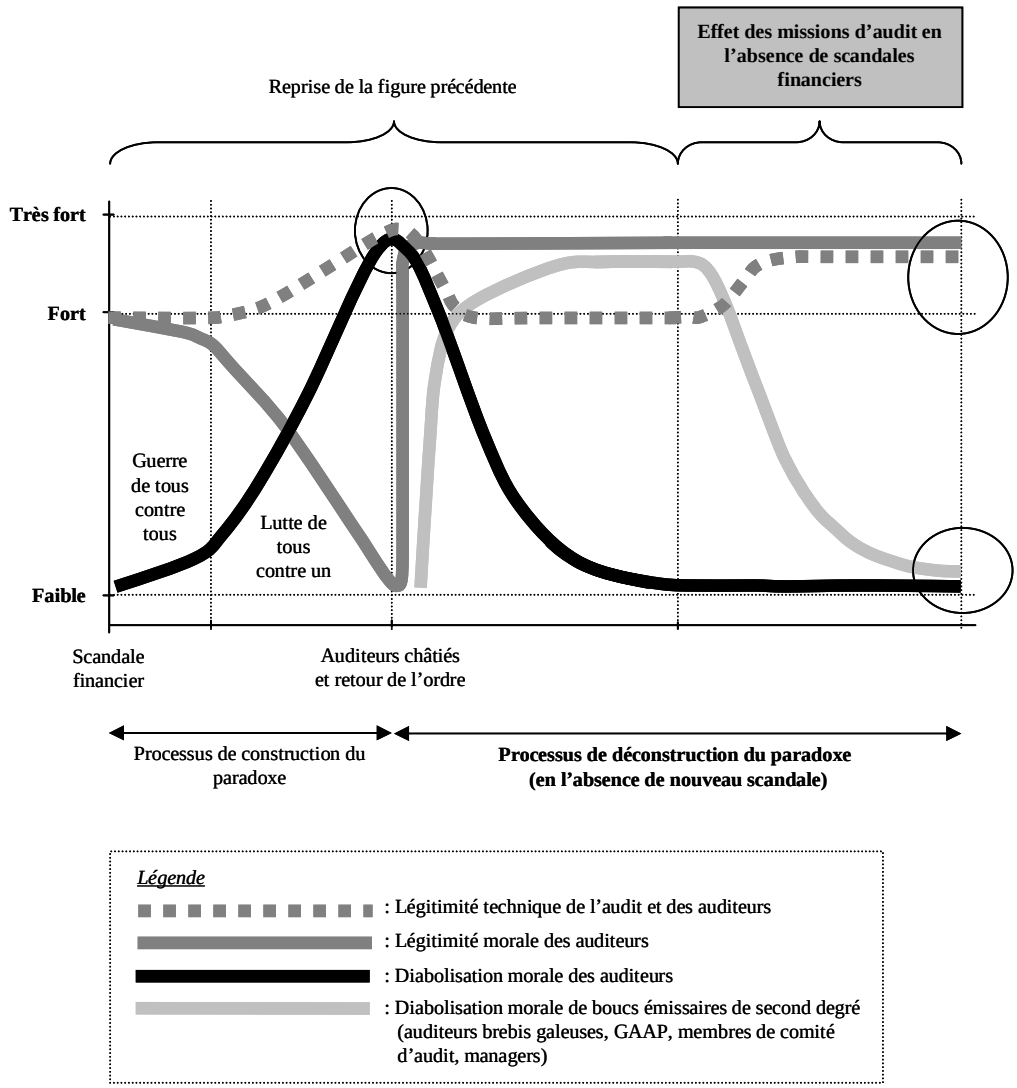
Nous remarquons également que le résultat de la phase d'élaboration mythique qui conduit à dénouer le paradoxe de la légitimité de l'audit est le suivant : aux yeux des acteurs, les auditeurs ne sont plus que bons, et les managers, victimes sacrificielles de second degré, sont perçus comme relativement maléfiques ; on a donc besoin des commissaires aux comptes pour contrôler ces derniers. Autrement dit, le résultat du processus d'élaboration mythique qui accompagne la condamnation rituelle de l'auditeur, c'est la théorie de l'agence appliquée à l'audit. Celle-ci pourrait bien ressembler à la version la plus économique (dans tous les sens du terme) du mythe associé au sacrifice rituel de l'auditeur.

Figure 7.4 - Déconstruction du paradoxe et mythe de l'agence



Enfin, si les acteurs que nous avons interrogés s'emploient à blanchir les auditeurs au moyen de victimes sacrificielles de second degré, celles-ci se voient à leur tour, dans les entrevues, rachetées d'une manière ou d'une autre. Par exemple, les interviewés qui incriminent les managers ne tardent pas non plus à affirmer que les mauvais constituent une minorité. Pourquoi cette seconde absolution ? Pourquoi, en bout de course, dans le discours des acteurs, tout à l'air d'aller si bien dans le meilleur des mondes possibles ? Selon nous, il faut voir ici l'effet lénifiant de la conduite répétée des missions d'audit, que toute notre analyse nous porte à interpréter comme des rites.

Figure 7.5 - Effet des missions d'audit en l'absence de scandales financiers



2.4. Déconstruction du paradoxe, suite et fin : la mission d'audit comme rite

Le processus de déconstruction du paradoxe de la légitimité de l'audit dédiabolise les auditeurs aux dépens d'autres parties qui doivent alors être à leur tour « pacifiées », « purifiées » par les commissaires aux comptes. Ceci ne devrait pas étonner. Comme Girard l'explique pour Dionysos, et qui s'applique très bien aux auditeurs (1990, p.375) :

> *Dans le mythe des Bacchantes, Dionysos ne joue pas le rôle de la victime mais celui du sacrificateur. Il ne faut pas se laisser égarer par cette différence, en apparence formidable, en réalité nulle sur le plan religieux : l'être mythique ou divin en qui le jeu de la violence parait s'incarner n'est pas limité, on l'a déjà vu, au rôle de la victime émissaire. C'est la métamorphose du maléfique en bénéfique qui constitue l'essentiel et le meilleur de sa mission, c'est cette métamorphose qui le rend proprement adorable […]*

L'analogie avec les rois des Swazi (peuple africain) et les commissaires aux comptes est encore plus frappante (Girard, 1990, p.167) :

> *D'abord quasi sacrifié lui-même, le roi officie ensuite dans des rites qui font de lui le sacrificateur par excellence. Cette dualité de rôle ne doit pas étonner ; elle confirme l'assimilation de la victime émissaire au jeu de la violence* dans sa totalité. *Même quand il est victime, le roi est en fin de compte le maître de ce jeu et il peut intervenir en n'importe quel point de son parcours ; tous les rôles lui appartiennent ; il n'y a rien dans les métamorphoses de la violence, quel que soit le sens dans lequel elles s'effectuent, qui lui soit étranger.*

Dans la continuité de ce qui précède, si la condamnation des commissaires aux comptes tient du rite sacrificiel, il convient d'interpréter la mission de l'auditeur comme un rite de même nature. Nous retrouvons ici un terrain familier. Pentland (1993), a déjà proposé une telle interprétation. Mais la théorie du rite sur laquelle Pentland s'appuie n'est pas celle de Girard, et si Pentland insiste sur le confort que le rituel de la mission permet de créer, il ne parle que peu de la violence associée à ce rituel. Or, nous le savons maintenant, pour Girard, rite et violence sont indissociables. Le rite sert bien a créer du confort ou, dirions-nous plutôt, de la réconciliation, mais il le fait pour endiguer une violence, au moyen d'une autre violence.

La première violence que l'auditeur a pour mission de prévenir, c'est celle que des comptes erronés, malades, impurs – pour employer le vocabulaire de la pensée religieuse – sont susceptibles d'engendrer au sein de la communauté financière. La première victime sacrificielle de la mission d'audit comme rite, ce sont les états financiers en instance de publication. Comme dans tout rite de passage, des épreuves sont infligées à l'individu ou à l'objet au statut encore incertain, ici les comptes. Ceux-ci sont démembrés, remembrés, puis les auditeurs en extraient ce que les chamans auraient appelé un *katharma*, et qu'on nomme des ajustements, véritables boucs émissaires symboliques censés incarner toute la violence des documents comptables.

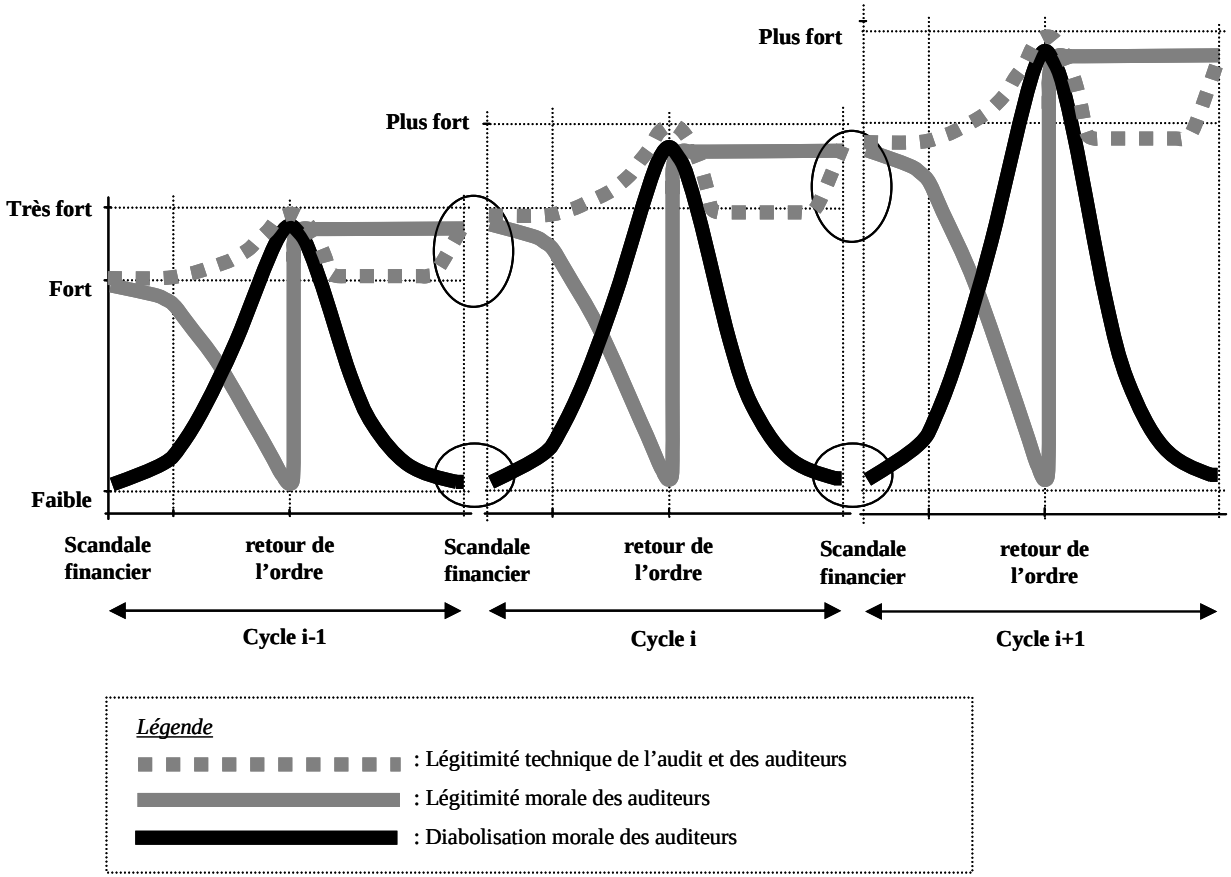
L'ensemble de ces opérations requiert bien sûr de se confronter aux comptes, aux pièces justificatives, mais aussi aux normes comptables, aux normes d'audit, aux managers et aux autres membres de l'équipe d'audit. Il va sans dire que chacune de ces confrontations s'accompagne souvent de violence. Selon notre passé d'auditeur et nos recherches en cours, le travail des commissaires aux comptes, c'est précisément d'affronter cette violence-là, de l'absorber, de la désamorcer, de la pacifier, en veillant que la victime sacrificielle du rite soit et demeure bien, pour tous, les comptes, et non une personne par exemple. Mais le travail de l'auditeur, c'est aussi, une fois cette violence prise en charge, de n'en rien laisser paraître. Ce qui sort de la mission doit être non violent. Toute violence qui transpirerait risquerait en effet de se répandre à l'extérieur comme une traînée de poudre. Un rapport d'audit lacunaire, un dossier propre, conforme aux normes, vidé de toutes les contradictions et de tous les conflits surmontés, débarrassé des impuretés rituelles qui doivent être détruites : voilà ce qui doit rester. Quelles que soient les batailles livrées en coulisse, elles ne doivent pas sortir des murs.

Ainsi plus le temps passe, si tout va bien, et plus on oublie les soupçons qu'on avait eus à l'égard des managers, des membres de comité d'audit et des normes comptables. Une à une, les victimes sacrificielles de second degré sont dédiabolisées. Les limites qu'on consentait à reconnaître au pouvoir des auditeurs sont oubliées. La réconciliation est générale (voir figure 7.6 ci-dessus)… jusqu'au scandale suivant, et le cycle reprend.

3. Enchainement des cycles d'élaboration mythique et perception du paradoxe de la légitimité de l'audit

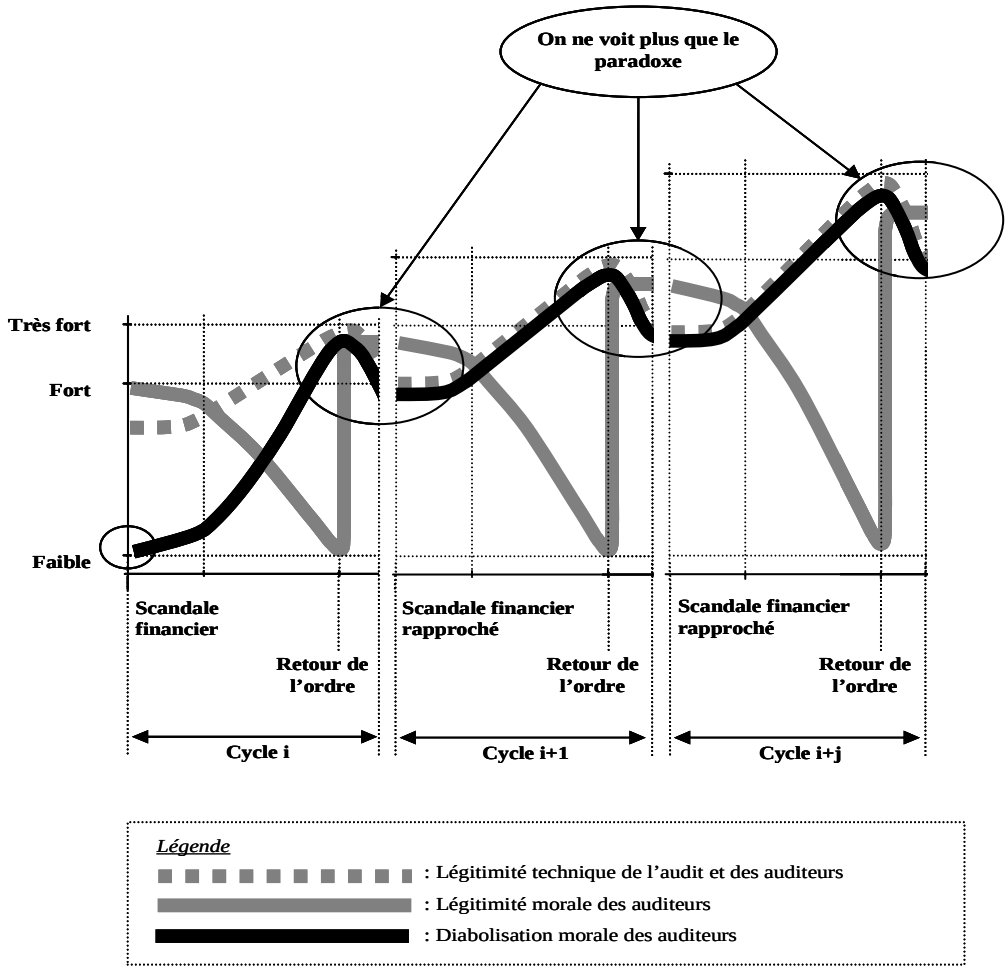
Au terme du processus de déconstruction du paradoxe de la légitimité d'audit, les auditeurs sont à nouveau fortement légitimés et faiblement diabolisés, comme ils l'étaient avant que ne survienne le scandale financier. Processus de construction et de déconstruction du paradoxe de la légitimité de l'audit forment un cycle. Quand les scandales financiers surviennent de manière suffisamment espacée, les cycles s'enchaînent de la façon suivante (figure 7.7.).

Figure 7.6 - Enchainement des cycles d'élaboration mythique



Dans un tel cas de figure, le paradoxe de la légitimité de l'audit n'est perçu que de manière sporadique et relativement fugace. Si, au contraire, les scandales se produisent de manière rapprochée, nous obtenons le phénomène que décrit la figure 7.8.

Figure 7.7 - Effet des missions d'audit en l'absence de scandales financiers



Dans ce cas de figure, le paradoxe de la légitimité de l'audit est toujours apparent. La seconde phase d'élaboration mythique n'a pas le temps de dérouler sa logique jusqu'à son terme. Nous sommes sans doute aujourd'hui dans ce cas de figure-là.

Conclusion du chapitre 7

Selon nous, le processus qui – suite à une faillite retentissante – conduit à la condamnation médiatique et/ou judiciaire des commissaires aux comptes, possède toutes les caractéristiques du rite sacrificiel tel que théorisé par Girard. Aussi, d'un certain point de vue, les auditeurs – et plus précisément les grands cabinets d'audit – peuvent être qualifiés de *pharmakoi* modernes : ils constituent un réservoir de victimes à sacrifier dès qu'une violente banqueroute menace la survie du système. Comme toute victime sacrificielle, ils sont d'abord, au cours des rites, fortement diabolisés. Puis, immédiatement après avoir été châtiés, ils inspirent la vénération et sont alors à la fois honnis et adulés. Ensuite, l'élaboration mythique qui poursuit son œuvre tend à minimiser le caractère maléfique qu'on leur prêtait. En bout de course, les auditeurs sont donc très légitimes. Et c'est de l'enchaînement des cycles de mythification que dépend notre perception du paradoxe de la légitimité de l'audit.

Encore une fois, l'ensemble de notre démarche ne prétend être qu'exploratoire. Il nous semble cependant que la théorie girardienne, qui n'a pas encore été mobilisée en recherche comptable, permet de porter un regard nouveau sur bien des problématiques d'audit. Par exemple, l'audit est généralement fortement associé à l'idée de rationalité. Pourtant, comme le montre notre étude, c'est peut-être la perspective religieuse qui permet d'en comprendre le succès actuel. Par ailleurs, on lit souvent que la bonne marche du système financier nécessite que les acteurs accordent aux auditeurs leur confiance. Mais notre analyse montre aussi qu'au lendemain d'une faillite retentissante, c'est en polarisant la méfiance que les auditeurs permettent au système de ne pas s'enfoncer dans la crise. Ensuite, il est souvent avancé que l'audit est ce qui permet d'acquérir une meilleure connaissance des organisations. De notre côté, nous montrons que les auditeurs permettent également aux acteurs de méconnaître leur propre violence en période de troubles. Pour revenir à la toute première citation qui ouvre notre propos, certains commentateurs, dit Power (1994), parlent d'une crise de l'audit. Mais il apparaît, dans la perspective girardienne, que c'est précisément la fonction sociale de l'audit que d'être en crise à la place du système. Enfin, la plupart des études critiques actuelles insistent sur l'activisme des auditeurs, sur leurs efforts plus ou moins cachés pour maintenir leurs

privilèges professionnels. Mais il peut être intéressant, aussi, de comprendre que ces privilèges sont la contrepartie et peut-être même la conséquence du statut de victime sacrificielle des auditeurs. Comme les rois des sociétés primitives africaines, les auditeurs jouissent d'une grande légitimité et d'un fort pouvoir en leur qualité de victimes en sursis. Une telle perspective, croyons-nous mériterait d'être creusée.

CONCLUSION GÉNÉRALE

Dans le cadre de cette thèse, nous nous sommes attaché à mieux comprendre le travail réel des auditeurs légaux. Comme nous l'avons néanmoins souligné en introduction, ce travail, comme tout autre, est d'une richesse inépuisable, et plutôt que d'en survoler les multiples dimensions, nous avons préféré nous concentrer sur l'une d'entre elles : le contrôle des comptes réalisé de manière individuelle sur le terrain, au contact des audités. Qu'apporte notre thèse (1.), en quoi se distingue-t-elle des études avec lesquelles elle peut être le plus naturellement comparée (2.), quelles sont ses limites (3.), et quelles pistes de recherche ouvre-t-elle (4.) ?

Principaux apports

Les principaux apports de la présente thèse sont au nombre de cinq. Cette dernière repose d'abord sur un cadre de référence original et fécond, celui de l'*ergonomie de l'activité*. Elle se fonde ensuite sur un long travail d'*observation des pratiques*, réalisé sur le terrain. Elle permet enfin de comprendre que le travail réel des auditeurs légaux est avant tout un travail sur la *peur*, demandant aux commissaires aux comptes de gérer de multiples *contradictions*, et les conduisant, de temps à autre, à jouer le rôle de boucs émissaires.

Un cadre de référence original et fécond : celui de l'ergonomie de l'activité

Le travail des auditeurs légaux, fortement codifié et contrôlé, peut être appréhendé comme étant transparent. Les chercheurs en audit partisans du courant critique non radical – dans lequel nous nous inscrivons – montrent toutefois que tel n'est pas le cas, mais ils focalisent leur attention sur les processus de légitimation des techniques d'audit officielles. Au sein du corpus théorique qu'ils mobilisent, essentiellement constitué de la sociologie des techniques et de la théorie institutionnelle, le travail réellement accompli par les auditeurs en mission tient une place certes importante, mais secondaire. Ce travail est dit différent de la tâche prescrite, affaire de compromis, mais il n'est pas étudié de manière vraiment approfondie, et ne fait l'objet d'aucune conceptualisation rigoureuse. Pour conduire notre recherche, nous avons donc choisi de nous appuyer sur une théorie

non encore utilisée par ce courant : celle de l'ergonomie de l'activité (ou ergonomie de langue française), dont le travail constitue le principal objet d'étude. La présentation détaillée que nous avons faite de cette théorie-là constitue selon nous l'un de nos apports, pour deux raisons essentielles.

D'une part, la perspective développée par les ergonomes auxquels nous faisons ici référence, parce qu'elle est à la fois similaire et distincte de celles que l'on trouve dans la littérature d'audit qualifiée d'« alternative », est de nature à alimenter le débat d'idées que celle-ci appelle explicitement de ses vœux. Cette perspective conduit notamment à prêter une attention particulière au lien existant en audit entre l'efficacité et la santé des auditeurs, et aux contradictions que ces professionnels doivent gérer au quotidien.

D'autre part, comme nous l'avons vu, l'orientation non purement théorique mais également pratique adoptée par l'ergonomie de l'activité, facilite au chercheur qui désire suivre des commissaires aux comptes en mission, l'accès à ce terrain d'enquête. De fait, une telle orientation nous a permis d'obtenir d'un grand cabinet d'audit, l'autorisation d'accompagner sept de ses équipes chez leurs clients. Tel est le second apport de notre recherche.

Un long travail d'observation des pratiques, réalisé sur le terrain

Nous l'avons souligné, les études menées par les tenants du courant critique non radical reposent, dans leur immense majorité, sur la conduite d'entretiens, l'analyse de dossiers d'audit, ou celle de documents officiels plus facilement accessibles. Les enquêtes fondées sur l'observation directe des auditeurs en mission sont en revanche extrêmement rares. Après celle de Pentland (1993) et celle de Barrett *et al.* (2005), la nôtre n'est, à notre connaissance, que la troisième du genre, et se démarque des deux précédentes, d'un point de vue quantitatif, par un nombre de jours et d'heures d'observations, quatre à cinq fois supérieur. L'analyse de cette masse de données collectées, en partie conduite avec les auditeurs suivis et trois hauts dirigeants du cabinet, nous a permis de saisir certaines dimensions fondamentales du travail réel des commissaires aux comptes, jusqu'ici non identifiées par la littérature.

Le travail réel des auditeurs légaux : un travail sur la peur

Contrairement à ce que l'on pourrait croire, les états financiers que les auditeurs légaux doivent certifier dans le cadre de leur mission, ne constituent pas le principal objet de leur travail. Cet objet, c'est la *peur*.

Les commissaires aux comptes œuvrent tout d'abord sur leur propre peur : celle de passer à côté d'une erreur comptable significative. Cette peur-là résulte de deux facteurs complémentaires : du caractère à la fois impossible et essentiel de la mission d'audit d'une part, et du désir de bien faire présent chez la plupart de ces professionnels d'autre part.[127] Épuiser la peur qui les habite pour gagner en bout de course du confort et pouvoir ainsi se prononcer sur les comptes, est au cœur même du travail réel des auditeurs légaux.

Mais pour y parvenir, ceux-ci doivent également calmer la peur qu'ils inspirent à ceux qui leur font face : les audités. Ces derniers, en effet, ont toujours le pouvoir de nuire au bon déroulement de la mission d'audit. S'ils veulent avoir les moyens d'épuiser leur propre peur, les commissaires aux comptes doivent donc impérativement transformer les membres des entités contrôlées en clients de leur intervention, ce qu'ils s'attachent à faire. Il s'agit pour eux d'un enjeu d'efficacité et de santé.

Enfin, et c'est peut-être l'essentiel, ces professionnels ont pour mission officielle – ce qui n'est pas sans conséquence sur leur travail réel – de contenir la peur que les lecteurs de comptes, et notamment les actionnaires, peuvent avoir à l'égard des dirigeants d'entreprise. Telle est la raison d'être de l'audit, son utilité sociale. Car quand la peur saisit les marchés financiers, la panique s'y installe, et de très nombreux acteurs économiques en pâtissent. Or, ce triple travail d'épuisement de la peur est un travail difficile, en ce qu'il demande aux auditeurs de gérer de multiples contradictions.

---

[127] Les tenants de la recherche critique « radicale » se méfient des auditeurs, et fondent toute leur réflexion sur cette méfiance. Ils postulent que les commissaires aux comptes sont purement mercantilistes, et n'ont aucune conscience professionnelle. Ils interprètent donc le plus souvent leurs données à charge. Ils seraient à notre sens bien inspirés de conduire quelques études de terrain, pour se rendre compte combien ce postulat ne résiste pas à l'observation empirique.

Le travail réel des auditeurs légaux : un travail de gestion de contradictions

Tout d'abord, les commissaires aux comptes ne s'emploient pas simplement à épuiser leur peur : ils veillent aussi à la cultiver, car celle-ci leur permet, pensent-ils, de rester vigilants. Accomplir une mission d'audit consiste ainsi pour eux à adopter à l'égard de leur crainte, deux attitudes contradictoires : ils s'attachent à la maintenir active le plus longtemps possible, et cherchent, dans le même temps, à s'en défaire progressivement. Pour ce faire, ils déroulent un processus qui les conduit à adopter de multiples autres attitudes contradictoires, dans les rapports qu'ils entretiennent par exemple avec l'espace, le temps, les techniques officielles, leurs différents travaux, et leur propre corps.[128] Ainsi s'emploient-ils à :

- se déplacer et se « poser » (relation à l'espace)
- se presser et inscrire leur action dans la durée (relation au temps)
- utiliser les outils prescrits et s'en affranchir (relation aux techniques officielles)
- revenir sur le travail réalisé et non réalisé (relation au réel de l'activité)
- s'épuiser et se reposer (relation au corps)

Ensuite, pour calmer la peur de leurs interlocuteurs et les transformer en client de la mission d'audit, les auditeurs veillent à ne pas déranger ces derniers, à nouer avec eux des relations de proximité, et à les servir dans toute la mesure du possible. Or, si de telles attitudes sont nécessaires au but visé, elles sont cependant aussi toujours risquées, et chacune d'elles, pour ne pas être plus néfaste que bénéfique, doit se voir adoptée en même temps qu'une autre lui étant contradictoire :

- le souci de ne pas déranger doit s'accompagner d'un désir de s'affirmer ;
- la construction de relations de proximité doit être contrebalancée par le maintien d'une certaine distance critique ;
- la volonté de servir doit aller de pair avec celle de s'opposer.

[128] Ceci nous a permis, au passage, de mettre en relief l'importance que revêtent, dans le travail réel des auditeurs légaux, certaines dimensions non traitées par la littérature d'audit. Nous pensons ici notamment à l'espace, et à la corporalité des commissaires aux comptes.

Mieux, précisent les associés que nous avons interviewés, il faut savoir *servir en s'opposant*, être capable d'offrir aux membres des entités contrôlées « *un non qui puisse les faire grandir* ». Sans cela, les audités ne peuvent être transformés en clients de la mission d'audit. D'où le paradoxe suivant : pour être capables de travailler au mieux, les commissaires aux comptes doivent savoir renier la logique taylorienne qui selon nous fonde leur métier, ce que les associés parviennent, semble-t-il, à faire de leur côté, mais sans que les auditeurs de terrain en soient, du leur, capables.

Ici se situe la pierre d'achoppement sur laquelle bon nombre d'entre eux viennent fréquemment trébucher. Ceci les conduit à devoir faire face à la résistance de leurs interlocuteurs, à entretenir avec eux des relations d'apparence amicale mais en fait souvent conflictuelles, à progressivement développer en conséquence une image péjorative de ces derniers, à adopter une conception policière de leur métier, à vivre leurs efforts relationnels comme autant de simagrées, et à souffrir, dans certains cas, de ne pas avoir les moyens d'épuiser leur peur. Pour faire taire cette souffrance-là, ils recourent à des mécanismes de défense, qui leur permettent de ressentir le confort nécessaire au rendu de leur opinion, mais ce confort-là n'est alors dans ce cas qu'illusoire.

Enfin, contenir la peur que les lecteurs de comptes, et notamment les actionnaires, peuvent avoir à l'égard des dirigeants d'entreprise, peut confronter les auditeurs à certains dilemmes éthiques, et les contraindre à arbitrer entre la « fidélité » des états financiers, et les effets que peuvent avoir sur les organisations auditées, les réactions du marché à certaines variations du résultat comptable. On mesure ici toute la responsabilité qui pèse sur les épaules des associés signataires. Mais il y a plus.

Les auditeurs comme boucs émissaires

En effet, préserver la confiance des actionnaires à l'égard des dirigeants d'entreprise – une confiance nécessaire à la bonne marche de l'économie –, réclame des auditeurs qu'ils ne laissent rien filtrer, à l'extérieur des entités contrôlées, de la peur et des contradictions qu'ils affrontent sur le terrain. En bout de course, seul du confort doit être communiqué à la communauté économique et financière. Tout ce qui rend le métier si difficile doit être tu, gommé. En d'autres termes, le travail réel des auditeurs légaux ne consiste pas seulement à épuiser la peur qu'ils ressentent et celle de leurs interlocuteurs, pas seulement

à gérer au mieux de multiples contradictions au quotidien, mais aussi et surtout à ne rien dire de tout cela, qui doit rester secret, pour que la peur des lecteurs de comptes ne soit pas réveillée ; à assumer ce pensum sans jamais pouvoir s'exprimer à son sujet, si ce n'est en interne.

L'audit, pense-t-on, est une pratique transparente, au service de la transparence, et qui maintient ainsi la paix au sein de communauté. Ceci est tout à fait vrai, si toutefois l'on veut dire que transparent signifie invisible. Ce que les auditeurs cachent – ne laissent pas voir – est au moins aussi important que ce qu'ils révèlent. Ils n'assument leur rôle de pacificateur, que parce qu'ils tiennent – sans du reste en avoir eux-mêmes forcément conscience – les acteurs du système dans l'ignorance de la violence sur laquelle repose ce dernier. Ils ne « réconcilient » ces acteurs qu'en certifiant aux uns – les parties prenantes de l'entreprise – la non-violence des autres – les dirigeants de l'organisation. Et lorsqu'éclate un scandale financier, et que la violence réciproque menace d'ébranler la sphère économique, leur fonction est identique. Ils pacifient les marchés à leurs propres dépens, en jouant cette fois-ci le rôle de bouc émissaire. Dans tous les cas de figure, en temps de « paix » comme en temps de « troubles », ils absorbent la crise à la place du systéme, et ceci, comme nous l'avons vu, explique qu'ils puissent être à la fois « vénérés » et voués aux gémonies.

Traits distinctifs

En quoi notre recherche se distingue-t-elle maintenant des autres études avec lesquelles elle peut être le plus naturellement comparée – celle de Pentland (1993), celle de Barrett *et al.* (2005) et celle de Richard et Reix (2002) ?

Sur le plan de la collecte des données, nous l'avons dit, le travail d'observation que nous avons réalisé est beaucoup plus conséquent que celui des deux premiers travaux précités, alors que Richard et Reix ne se fondent de leur côté que la conduite d'entretiens, réalisés auprès d'associés, de managers d'audit, et de directeurs financiers.

Sur le plan du contenu, un point essentiel nous différencie de Pentland (1993). Lui centre en effet son enquête sur le sentiment de confort éprouvé par les auditeurs, lorsque nous insistons sur sa face opposée : la peur.

Barrett *et al.* (2005), quant à eux, montrent, pour ce qui nous intéresse, que les auditeurs adaptent aux contraintes de leur situation particulière les consignes émanant de leur cabinet, au lieu de les exécuter à la lettre de manière servile. En ce qui nous concerne, nous faisons apparaître que l'inadaptation au contexte n'est pas la seule raison pour laquelle les outils prescrits ne sont pas utilisés tels quels : le faire serait aussi, selon les auditeurs, trop consommateur de temps, ne permettrait pas de sentir suffisamment bien le terrain, et serait « lobotomisant ». Nos analyses mettent également en relief trois fonctions informelles des outils officiels, non mentionnées par Barrett *et al.* (2005) : une fonction « *ataraxique* », une fonction de *formalisation ex post*, ainsi qu'une fonction de *vérification.*

Soulignons maintenant que ni Pentland (1993), ni Barrett *et al.* (2005), ne font ressortir de leurs études respectives l'importance du travail accompli par les auditeurs auprès des audités. A notre connaissance, seuls Richard et Reix (2002) traitent de ce sujet-là.[129] Contrairement à nous, ils se sont toutefois principalement focalisés sur la relation associé-directeur financier, sans analyser les rapports qu'entretiennent auditeurs de terrain et membres des services comptables.

Limites

Comme tout travail de recherche, le nôtre possède de nombreuses limites. Tout d'abord, il repose sur un cadre théorique complexe – celui de l'ergonomie de l'activité – que nous ne maîtrisions pas au début de notre doctorat, que nous avons trouvé et trouvons encore aujourd'hui aussi riche et passionnant que difficile à appréhender, et dont nous aurions sans doute pu tirer plus de bénéfices si nous avions eu la chance de suivre une formation en ergonomie. En outre, la démarche clinique chère aux ergonomes de l'activité exige, pour être correctement mise en œuvre, beaucoup d'expérience. Cette expérience, nous l'avons acquise sur le terrain, au fil des missions suivies, mais avons encore beaucoup de choses à apprendre en la matière. Nous regrettons de ne pas avoir pu aider davantage les auditeurs que nous avons accompagnés. Avec plus de pratique, nous leur aurions sans

[129] On pourrait aussi songer à Pentland et Carlile (1996), mais leur article porte sur les inspecteurs fiscaux, pas sur les auditeurs.

doute apporté un meilleur éclairage sur leur activité, la confrontation de nos points de vue s'en serait alors trouvée enrichie, et notre travail de co-analyse en aurait profité, par voie de conséquence.

Notre terrain présente lui-même de nombreuses faiblesses. Tout d'abord, du fait de nos dates d'intervention, nous n'avons pu suivre que pour une seule mission, les phases d'intérim *et* de final. Nous le déplorons, car le lien entre ces deux phases est, du moins si l'on en croît la méthodologie d'audit, capital. Or, nos entrevues, ainsi que l'étude des dossiers d'intérim relatifs aux missions dont nous avons suivi le final, nous laissent penser que ce lien est, pour de nombreux auditeurs, difficile à faire en pratique. Nous avons cependant manqué de données d'observation pour en comprendre pleinement la raison.

Ensuite, nous n'avons pu observer certaines phases clés de l'intervention. Nous pensons ici tout particulièrement à la phase de planification – lors de laquelle se décide l'approche d'audit à retenir –, et à la réunion de fin de mission – où se discute la manière dont les comptes doivent être ajustés. Assister à ces phases-là nous aurait évidemment permis d'enrichir nos données et nos analyses.

Nous n'avons pas non plus d'observations sur le travail qu'accomplissent les auditeurs lorsqu'ils ne sont pas chez leurs « clients », mais au bureau. Peut-être ceci nous en aurait-il appris sur leur travail. Plutôt que de toujours rester dans les murs des entités contrôlées, nous aurions également pu suivre ceux qu'on y voit que très rarement, à savoir les managers et les associés, pour mieux comprendre l'activité de ces individus-là. Nous ne l'avons pas fait, et c'est aujourd'hui un regret.

De plus, nous n'avons observé le travail des auditeurs que de la branche française d'un seul cabinet. Ceci est évidemment gênant, car certaines de nos analyses auraient peut-être été différentes si nous avions conduit notre étude au sein d'une autre firme d'audit, ou encore dans la même firme, mais dans un autre pays. Autrement dit, l'unicité du cas que nous avons traité, vient questionner la validité externe de notre recherche. Compte tenu de la nature de nos résultats, nous pensons toutefois que ceux-ci traduisent dans une large mesure une certaine « logique » du métier, mais ne sommes pas en mesure de l'affirmer. Disons simplement que notre enquête a vocation à se poursuivre dans d'autres cabinets, de nationalités différentes.

Il convient en outre de souligner que notre réflexion « girardienne » demeure en l'état fort peu étayée, et particulièrement discutable. Elle est avant tout, comme d'ailleurs tout le reste de notre thèse, de nature exploratoire, et destinée à susciter le dialogue et la controverse, nous semble-t-il indispensables à la progression de la connaissance.

Enfin, comme nous l'avons expliqué, nous ne nous sommes penché que sur l'une des nombreuses dimensions du travail réel des auditeurs légaux, préférant mener une analyse en profondeur plutôt qu'en étendue. Une fois encore, ceci ne signifie pas que les autres facettes du métier soient de moindre importance. L'activité de management pratiquée à l'intérieur des équipes, comme au sein du cabinet, nous semble par exemple nécessiter une étude fouillée, dans la mesure où ses effets sur l'efficacité et la santé des auditeurs sont considérables.

Pistes de recherche

Bon nombre des limites que nous venons d'identifier constituent bien sûr autant de pistes de recherche pour l'avenir. Nous voudrions toutefois ici nous concentrer sur la dernière dont nous avons fait état – l'analyse du travail de management – dans la mesure où notre étude et certaines de nos observations nous permettent de formuler à ce sujet quelques réflexions, nous semble-t-il, intéressantes.

D'une part, l'analyse que nous avons présentée dans cette thèse, dessine, selon nous, la tâche de management des auditeurs en charge d'encadrer un ou plusieurs de leurs collègues. Puisqu'auditer consiste (1) à cultiver et épuiser sa peur, (2) à calmer celle des audités, (3) à contenir celle des actionnaies, et (4) à gérer pour cela de nombreuses contradictions, un commissaire aux comptes encadrant doit aider ses subordonnés à s'acquitter de tout cela, et à reconnaître leurs efforts et leur travail accomplis dans ce sens. Il s'agit, autrement dit, de pratiquer ce que nous appelerions volontiers un management *de* la peur. Aider ceux que l'on manage à cultiver leur peur, revient à leur expliquer les problématiques auxquelles il faut être particulièrement attentif, et les aider à épuiser leur crainte consiste à leur fournir tous les moyens dont ils ont besoin, entre autres pour faire face aux contradictions à gérer (principalement du temps et du soutien). Certains moments sont ici très importants, comme la réunion de début de mission, la revue des

travaux, et l'évaluation, mais il faut également être toujours disponible, et fréquenter régulièrement le terrain (ce qui est nécessairement le cas jusqu'au grade de senior).

Qu'en est-il maintenant en pratique ? Les temps de mission sont courts, en partie déterminé sur la base de la méthodologie qui ne tient pas compte, par exemple, du travail relationnel à effectuer ; les équipes sont parfois « sous-staffées » ; certains assistants nous disent se voir confier à l'occasion des tâches de chef de mission ; de très nombreux auditeurs de terrain déplorent le manque de reconnaissance de leur travail ; le cabinet rappellent de temps à autre à ses membres, sur le ton du reproche, que leurs dossiers ne sont pas conformes aux normes ; etc. En première analyse, il nous apparait donc que bien des auditeurs tendent à pratiquer non pas un management *de* la peur, mais un management *par* la peur : ils cultivent plus que nécessaire l'inquiétude de leurs subordonnés, sans les aider à épuiser cette dernière (à charge pour eux de le faire), et le crédo de ce type de management-là semble être « *je ne veux pas le savoir* » : « *débrouillez-vous, je ne veux pas le savoir* », « *vous avez commis une erreur, c'est votre faute, je ne veux pas le savoir* », « *vos problèmes, vous vous les gardez, je ne veux pas le savoir* ». Plus on monte dans la hiérarchie, plus cela semble être le cas. En effet, les seniors, de leur côté, font généralement ce qu'ils peuvent en termes d'aide, même s'ils sont souvent débordés par leurs propres travaux de contrôle et peinent alors à se placer en soutien autant qu'ils le souhaiteraient. Bien des managers, en revanche, sont très peu présents, et de multiples associés paraissent éloignés de leurs équipes. Il existe donc *apparemment* assez souvent – mais cela reste à confirmer ou à infirmer par une analyse rigoureuse – une fracture entre les seniors et les managers d'une part, et entre ces derniers et les associés d'autre part.

Si toutefois ceci est correct – ce qui reste encore une fois à valider, et à fortement nuancer – comment expliquer ce phénomène ? Plusieurs facteurs entrent sans doute en ligne de compte, mais nous ferons ici la proposition suivante. Sur la base des travaux de de Geuser (2005), nous sommes tenté de penser que le management par la peur trouve sa source dans la peur de ceux qui managent. Plus on monte dans la hiérarchie, et plus cette peur s'intensifie. En effet, les situations à gérer se complexifient alors, en même temps qu'on a moins le droit d'échouer, et que les sanctions, en cas de faute, se font de plus en plus lourdes (un associé, par exemple, risque la prison). Dans ces conditions, « *on ne veut pas le savoir* ». Aller sur le terrain est anxiogène, on le déserte donc : « *on ne veut rien en*

savoir ». Apprendre les problèmes des autres fait accroître l'anxiété : « *on ne veut pas les savoir* ». Le subordonné doit travailler 16 heures par jour pour couvrir les risques de la mission : « *on ne veut pas le savoir* ». La souffrance que l'on crée chez lui de la sorte : « *on ne veut pas la savoir* ». Tout ce qu'on veut voir remonter du bas, c'est du confort, et cultiver la peur des subordonnés tend en outre à rassurer (on se dit qu'ils travailleront plus dur comme cela). Il se construit ainsi une chaine de la peur descendante, qui va de l'actionnaire – se déchargeant de ses craintes sur les commissaires aux comptes – à l'assistant et au stagiaire, tout en bas de l'échelle, et une chaine du confort ascendante, telle que la décrit Pentland, allant du stagiaire à l'actionnaire, chacun des membres de cette chaine-là « *ne voulant pas savoir* » les problèmes des gens du dessous. Il ne faut alors pas attendre longtemps pour que la « sélection naturelle » fasse son office. Assez vite en effet, si personne n'y prend garde, ne restent dans le cabinet que les individus capables de résister au management par la peur, et les plus susceptibles, donc, de le reproduire. Les autres partent. Le principe de progression hiérarchique n'est donc pas « up or out », qui laisse penser que ceux qui montent sont les plus qualifiés de tous, mais « out or up », selon lequel ce sont les « endurants » qui gravissent les échelons. Tout ceci est évidemment très hypothétique, certainement caricatural, et avancé dans le seul but de pouvoir être affiné, voire réfuté. Une réflexion doit néanmoins être conduite à ce sujet, tant les effets de la culture du management peuvent être préjudiciables à la qualité des audits effectués.

ANNEXE A
La codification et le contrôle de l'audit légal

1. La codification et le contrôle de l'audit légal par l'État et les instituts professionnels

1.1. La codification de l'audit par l'Etat

Pour garantir autant que faire se peut la qualité de l'audit légal, l'Etat français réglemente la profession de commissaire aux comptes. Il en fixe ainsi l'organisation (1.1.1.) et définit des règles pour favoriser la compétence technique (1.1.2.) et l'indépendance (1.1.3.) des auditeurs.

1.1.1. L'organisation de la profession

En France, l'organisation de la profession de commissaire aux comptes résulte du décret du 12 août 1969, modifié par celui du 27 mai 2005. Cette organisation « *a pour objet le bon exercice de la profession, sa surveillance ainsi que la défense de l'honneur et de l'indépendance de ces membres* » (décret du 12-8-1969, art. 1). Elle repose sur les commissions régionales d'inscription, les chambres disciplinaires, la CNCC (Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes), les CRCC (Compagnies Régionales de Commissaires aux Comptes), et le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (H3C).

Selon l'article L.822-1 du code de commerce (LSF du 1er août 2003, art. 103), nul ne peut exercer les fonctions de commissaire aux comptes s'il n'est préalablement inscrit sur une liste prévue à cet effet. Cette liste est dressée par les commissions régionales d'inscription, établies au siège de chaque cour d'appel (C. com. art. L.822-2, LSF du 1er août 2003, art. 103). Lorsqu'il s'agit de traiter les plaintes déposées à l'encontre des commissaires, ces commissions sont alors instituées en chambres disciplinaires (C. com. art. L.822-6, LSF du 1er août 2003, art. 103). Les décisions de ces chambres et celles des commissions régionales d'inscription sont susceptibles de recours devant le H3C.

La CNCC, instituée auprès du Garde des Sceaux par le décret du 12 août 1969 (C.com. art. L.821-6), regroupe l'ensemble des commissaires aux comptes inscrits sur la liste susmentionnée (R. 25). Avec la Loi de Sécurité Financière, cette Compagnie, dotée

de la personnalité morale, a gagné le statut d'établissement d'utilité publique. Elle ne comprend pas d'assemblée mais un Conseil National composé de 93 auditeurs légaux, renouvelés par moitié tous les deux ans. Lors de chacun de ses renouvellements, ce Conseil procède à l'élection de son Président et des membres de son Bureau. Il crée en son sein des comités et commissions – au nombre de 16 en 2006 – chargés de l'élaboration de la doctrine professionnelle. Selon le décret du 27 mai 2005, il a pour rôle d'élaborer les normes d'exercice professionnel en vue de leur homologation, de donner son avis – lorsqu'il y est invité par le Garde des Sceaux – sur les projets de loi et de décrets soumis à son attention, de soumettre aux pouvoirs publics toute proposition jugée utile quant à la mission des commissaires aux comptes, de travailler au contenu de la formation professionnelle, et d'effectuer le contrôle qualité dont le H3C définit les orientations et supervise la mise en œuvre.

Déclinaisons locales de la CNCC, les CRCC – au nombre de 33 en 2006 – siègent sur tout le territoire français, dans le ressort des Cours d'appel. Chaque CRCC regroupe l'ensemble des commissaires aux comptes inscrits sur la liste de sa région, et se voit administrée par un Conseil Régional, qui en désigne le Bureau et le Président. Les CRCC ont pour principales missions de surveiller l'exercice de la profession sur leur territoire de compétence, de saisir si nécessaire le syndic de leur chambre disciplinaire, d'assurer la défense des intérêts de leurs membres, de procéder à la gestion administrative de ces derniers, d'organiser les actions de formation proposées par le Conseil National, et d'opérer certains contrôles qualité selon les orientations, le cadre et les modalités arrêtés par le H3C.

Autorité de contrôle externe à la profession instituée auprès du Garde des Sceaux (l'article 100 de la Loi de Sécurité Financière), le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes est l'élément le plus récent du dispositif d'organisation de la profession. En créant ce Haut Conseil qui ne compte que trois commissaires aux comptes parmi ses douze membres,[130] l'Etat a mis un terme à l'autorégulation de la profession, pour instaurer

[130] Le H3C compte dans ses rangs (C. com. art. L.821-3) : trois magistrats – dont un de la Cour de Cassation (à qui revient la présidence du Haut Conseil), un de la Cour des Comptes, et un de l'ordre judiciaire ; le Président de l'Autorité des Marchés Financiers ou son représentant ; un représentant du Ministère de

une régulation dite partagée. Selon l'article L.821-1 du code de commerce, le H3C a pour mission, avec le concours de la CNCC, d'assurer la surveillance de la profession et de veiller au respect de la déontologie et de l'indépendance des commissaires aux comptes. Il est notamment chargé d'identifier et de promouvoir les bonnes pratiques d'audit légal, d'émettre un avis sur les normes d'exercice professionnel de la Compagnie Nationale en vue de leur homologation par le Garde des Sceaux, de définir les orientations et le cadre des contrôles qualité, de superviser la mise en œuvre et le suivi de ces contrôles, et d'assurer, en tant qu'instance d'appel, l'inscription et la discipline des commissaires.

1.1.2. Les règles tournées vers la compétence des auditeurs et leurs moyens d'action

a. Le monopole accordé aux commissaires aux comptes et les conditions d'accès à la profession

Afin d'éviter que les missions d'audit légal ne soient accomplies par des individus peu compétents, l'Etat en réserve le monopole aux personnes jugées capables de les mener à bien. Selon l'article L.822-1 du code de commerce, comme nous l'avons vu, nul ne peut exercer les fonctions de commissaire aux comptes s'il n'est préalablement inscrit sur une liste prévue à cet effet. Or, pouvoir figurer sur cette liste nécessite de satisfaire à des critères de nationalité et de formation. Si les premiers ne sont guère discriminants,[131] les seconds sont en revanche draconiens. Selon ces derniers, seuls peuvent ainsi être inscrits sur la liste des commissaires :

> *- les individus ayant réussi l'examen d'aptitude aux fonctions de commissaires aux comptes, après l'accomplissement d'un stage professionnel jugé satisfaisant (R.3 al. 2) ou suite à une expérience perçue comme équivalente (R.5) ;*

---

l'Économie ; un professeur des universités spécialiste des matières juridique, économique ou financière ; trois personnalités qualifiées dans les domaines économiques et financiers ; et trois commissaires aux comptes, dont deux pratiquant l'audit légal dans des sociétés faisant appel public à l'épargne ou à la générosité publique.

[131] Peuvent être inscrits sur la liste des commissaires aux comptes les ressortissants d'un Etat membre de l'Union Européenne, et ceux des Etats étrangers à l'Union permettant aux Français la pratique de l'audit légal sur leur territoire (R.3 al. 1).

- les titulaires du diplôme d'expertise comptable ayant effectué au moins les deux tiers de leur stage auprès d'un commissaire aux comptes habilité à recevoir des stagiaires (R.3 al. 3) ;

- les personnes de nationalité française et les ressortissants d'un autre Etat membre de l'Union Européenne titulaires d'une formation les autorisant à pratiquer l'audit légal à l'intérieur de cette zone (ces personnes doivent, dans certains cas, subir une épreuve d'aptitude ; R.5-1) ;

- les ressortissants d'Etats autres que les Etats membres de l'Union européenne titulaires d'une formation leur permettant d'exercer l'audit légal dans leur pays d'origine (ces personnes doivent, elles, forcément subir une épreuve d'aptitude).

Pour décourager l'exercice illégal de la profession, celui-ci est sévèrement sanctionné. Ainsi l'article L.820-5 du code de commerce stipule-t-il :

Est puni d'un an d'emprisonnement et de 15000 euros d'amende le fait, pour toute personne :

1° De faire usage du titre de commissaire aux comptes ou de titres quelconques tendant à créer une similitude ou une confusion avec celui-ci, sans être régulièrement inscrite sur la liste prévue au I de l'article L.822-1 et avoir prêté serment dans les conditions prévues à l'article L.822-10 ;

2° D'exercer illégalement la profession de commissaire aux comptes, en violation des dispositions du I de l'article L.822-1 et de l'article L.822-10 ou d'une mesure d'interdiction ou de suspension temporaire.

b. La récusation ou la relève des commissaires aux comptes incompétents

Malgré les diplômes et l'expérience qu'ils doivent posséder pour exercer leurs fonctions, certains commissaires aux comptes peuvent se révéler incompétents. Il convient alors de les empêcher de nuire. Pour cela, le législateur français autorise leur récusation ou leur relève. D'une part, selon l'article L.225-230 du code de commerce, un commissaire aux comptes peut être récusé dans les trente jours de sa désignation pour justes motifs, et la constatation de son impéritie fait partie de ce genre de motifs-là. D'autre part, selon l'article 225-233, l'auditeur légal peut toujours être relevé de ses fonctions pour faute ou empêchement, le défaut de compétence étant une faute considérée comme recevable. La récusation et la relève des auditeurs sont confiées au tribunal de commerce.

c. Le mode d'exercice de la profession

Parce qu'il détermine grandement les *moyens* dont dispose le commissaire aux comptes pour accomplir sa mission, le mode d'exercice de la profession influence la capacité de ce

dernier à traiter ses dossiers de manière compétente. Aussi est-il réglementé par l'Etat. Selon l'article L.822-9 du code de commerce, les fonctions de commissaire aux comptes peuvent être exercées par des personnes physiques ou des sociétés constituées entre elles sous quelque forme que ce soit. Pour que les premières puissent accomplir leurs missions avec soin et dans un délai raisonnable, la puissance publique leur permet de se faire assister ou représenter par des experts ou collaborateurs de leur choix (C. com. art. L.823-13). Toutefois, même correctement secondé, un auditeur « individuel » ne saurait pouvoir contrôler de manière satisfaisante les états financiers de grandes entités. D'où l'autorisation donnée par l'Etat de constituer des sociétés de commissariat aux comptes.[132]

Forts des ressources intellectuelles et matérielles que leur confère leur association, les auditeurs légaux membres de telles sociétés peuvent en effet, mieux que les autres, prendre en charge le contrôle d'organisations de taille importante. Plus cette taille est conséquente, plus celle de la société d'audit doit l'être également. Les cabinets désirant auditer de grandes multinationales doivent en effet pouvoir mobiliser des équipes qualifiées en nombre suffisant, et disposer d'implantations géographiques à la mesure de la zone couverte par leurs clients. (Mercier *et al.*, 2002, p.41, n°1392-1394). Pour cette raison, ils se joignent généralement à un réseau, composé de structures juridiquement distinctes mais unies par des liens financiers durables, et proposant des prestations pluridisciplinaires (en comptabilité, commissariat aux comptes, audit contractuel, et conseil juridique, financier, fiscal, organisationnel ou autres). Quatre réseaux de cabinets dominent actuellement le marché mondial de la certification de comptes, et reçoivent pour cela le surnom de *Big* ou de *Fat Four*.[133] Il s'agit, dans l'ordre alphabétique, de Deloitte, Ernst & Young, KPMG et PricewaterhouseCoopers.

---

[132] Selon l'article 822-9 du code de commerce, les trois quarts au moins du capital des sociétés d'audit doivent être détenus par des commissaires aux comptes ; les trois quarts au moins des membres des organes de gestion, d'administration, de direction ou de surveillance, et des actionnaires ou associés, doivent être des commissaires aux comptes ; et les fonctions de gérant, de président du conseil d'administration ou du directoire, doivent être assurées par des commissaires aux comptes.

[133] Au début des années 1980, les « Big » étaient au nombre de huit, et l'on parlait alors de *Big Eight*. Il y avait Arthur Andersen, Arthur Young, Coopers & Lybrand, Deloitte Haskins & Sells, Ernst & Whinney,

d. La rémunération des auditeurs légaux

La rémunération du commissaire aux comptes prend la forme d'honoraires, dont le paiement incombe à l'organisation auditée (C. com. art. L.823-18 al. 1). Ces honoraires ne sauraient cependant se voir imposés à l'entité qui doit les régler. Avant que l'audit ne commence, celle-ci doit en avoir pleinement accepté le montant. Dans la plupart des cas, une négociation intervient à ce sujet. S'il n'existait aucun garde-fou, le résultat de cette négociation pourrait ne pas permettre pas au commissaire aux comptes d'exercer sa compétence de manière satisfaisante. Afin d'éviter un tel cas de figure, le décret du 12 août 1969 (modifié par celui du 27 mai 2005) prescrit certaines règles, en ses articles 119 à 126-2.

Pour déterminer le nombre d'heures nécessaire à la réalisation de sa mission et pouvoir ainsi justifier le montant des honoraires qu'il demande, le commissaire aux comptes doit, pour commencer, rédiger un plan de mission et un programme de travail. L'article R.119 du décret de 1969 (article 79 du décret de 2005) précise à ce sujet :

> *Les travaux du ou des commissaires aux comptes font l'objet d'un plan de mission et d'un programme de travail annuels, établis par écrit, qui tiennent compte de la forme juridique de la personne [auditée], de sa taille, de la nature de ses activités, du contrôle éventuellement exercé par l'autorité publique, de la complexité de la mission, de la méthodologie et des technologies spécifiques utilisées par le ou les commissaires aux comptes.*
>
> *Le plan de mission décrit l'approche générale des travaux.*
>
> *Le programme de travail définit la nature et l'étendue des diligences estimées nécessaires, au cours de l'exercice, à la mise en œuvre du plan, compte tenu des prescriptions légales et des normes d'exercice professionnel ; il indique le nombre d'heures de travail affectées à l'accomplissement de ces diligences et les honoraires correspondants.*
>
> *Le plan de mission et le programme de travail sont versés au dossier prévu au deuxième alinéa de l'article 66.*

L'article R.120 établit quant à lui un barème. Celui-ci indique le nombre d'heures de travail normalement nécessaires à l'audit légal des comptes d'une organisation, en

---

Peat Marwick Mitchell, Price Watherhouse et Touche Ross. Ces *Big Eight* sont devenus *Big Four* à la suite de plusieurs fusions amorcées en 1989, puis de la disparition d'Andersen dans le cadre de l'affaire Enron.

fonction de la somme du bilan, des produits d'exploitation hors taxes, et des produits financiers de cette dernière (tableau A.1).

Tableau A.1 - Barème légal d'honoraires

Montant total du bilan, des produits d'exploitation hors taxes et des produits financiers de l'entité auditée	Nombre normal d'heures de travail
Jusqu'à 304 898,03 euros	20 à 35
De 304898,03 à 762 245,09 euros	30 à 50
De 762 245,09 à 1 524 490 euros	40 à 60
De 1 524 490 à 3 048 980,34 euros	50 à 80
De 3 048 980,34 à 7 622 450,86 euros	70 à 120
De 7 622 450,86 à 15 244 901,72 euros	100 à 200
De 15 244 901,72 à 45 734 705,17 euros	180 à 360
De 45 734 705,17 à 121 959 213,79 euros	300 à 700

Lorsqu'il s'applique,[134] ce barème doit être normalement respecté. Si l'auditeur et/ou l'entité auditée veulent y déroger à la baisse, ils ont alors l'obligation de saisir le président de la compagnie régionale compétente, qui rend sa décision dans les quinze jours de la requête.[135] Celle-ci doit indiquer le nombre d'heures estimé nécessaire à l'audit envisagé ainsi que les motifs de la dérogation désirée, et être déposée avant que la mission ne débute (R.122). En imposant à la partie souhaitant sortir du barème la charge d'étayer sa demande, le législateur limite le risque d'accomplissement d'audits légaux « bâclés ». *De facto*, il est rare qu'une organisation entame une procédure de dérogation contre l'avis de son commissaire aux comptes (Mercier *et al.*, 2002, p.211, n°10078).[136]

[134] Ce qui n'est le cas ni dans les sociétés cotés (R.124), ni dans les entreprises régies par le code des assurances, ni dans les établissements de crédits et diverses autres entités (R.125), ni pour certains travaux, telle la certification des comptes consolidés.

[135] Quand le commissaire aux comptes et l'entité auditée s'accorde pour déroger au barème à la hausse, ils n'ont pas à respecter de procédure de dérogation (dernier alinéa de l'article R.122 du décret de 1969).

[136] Toujours selon Mercier (2002, p.209, n°10020) : « *En pratique, la quasi-totalité des demandes de dérogation sont formulées par les commissaires aux comptes et visent à obtenir, avec l'accord de l'entité contrôlée, une réduction du nombre d'heures obtenu à partir du barème. Les motifs les plus couramment invoqués sont la présence d'un expert comptable, la qualité de l'organisation administrative et comptable,*

Les litiges relatifs au *montant* des *honoraires* sont, eux, plus fréquents. Ils doivent également être portés devant le président de la compagnie régionale, qui tente ici de concilier les parties. A défaut d'une conciliation dans les quinze jours de la requête, la chambre régionale de discipline est saisie (R.126). Le H3C intervient ensuite en cas d'appel. Quand la décision rendue ne satisfait pas le commissaire aux comptes, celui-ci ne peut la contester au titre de l'exercice concerné, mais peut toujours démissionner au début de l'exercice suivant (voir infra). Si la décision mécontente au contraire la société auditée, celle-ci doit néanmoins s'y plier, et procéder au versement des sommes dues. A défaut, l'auditeur recourra aux procédures de droit commun. Toute chose égale par ailleurs, l'existence d'un tel dispositif permet à ce dernier de négocier ces honoraires avec plus de force, donc de bénéficier des moyens nécessaires au bon déroulement de sa mission.

e. Le pouvoir d'investigation et les droits du commissaire aux comptes

S'ils ne pouvaient accéder aux informations utiles à la construction de leur opinion, les auditeurs seraient évidemment dans l'incapacité d'exercer leurs compétences. Aussi le législateur confère-t-il à ces professionnels un pouvoir d'investigation presque sans limites. Il s'agit de faire en sorte que les entités contrôlées se transforment, pour eux, en véritables « *maisons de verre* » (Guyon, 1997). Ainsi, selon l'article L.823-13 alinéa 1 du code de commerce :

> *A toute époque de l'année, les commissaires aux comptes, ensemble ou séparément, opèrent toutes vérifications et tous contrôles qu'ils jugent opportuns, et peuvent se faire communiquer sur place toutes les pièces qu'ils estiment utiles à l'exercice de leur mission et notamment tous contrats, livres, documents comptables et registres des procès verbaux.*

Ce pouvoir d'investigation est, bien sûr, également accordé aux collaborateurs et experts dont les commissaires peuvent s'entourer (C. com. art. L.823-13 al. 2). Il vaut en outre aussi auprès des sociétés mères et filiales de l'entité auditée, et des tiers ayant accompli des opérations pour le compte de cette dernière (C. com. art. L.823-14).

---

l'appartenance à un groupe dont le budget fait l'objet d'une négociation globale, la nature de l'activité (société holding, société de location…) ou la situation particulière de la société (société en liquidation…). »

Si le commissaire aux comptes se heurte à des résistances de la part de ses interlocuteurs, il peut s'adresser au juge des référés pour lui demander d'ordonner sous astreinte la communication des pièces qui lui sont refusées (Guyon, 1997), et peut, par ailleurs, informer le Procureur de la République de la commission à son encontre d'un *délit d'entrave*. Ainsi, selon l'article L.820-4 alinéa 2 du code de commerce :

> *Est puni d'un emprisonnement de cinq ans et d'une amende de 75 000 euros le fait, pour les dirigeants d'une personne morale ou toute personne au service d'une personne ou entité tenue d'avoir un commissaire aux comptes, de mettre obstacle aux vérifications ou contrôles des commissaires aux comptes ou des experts nommés en exécution des articles L.223-37 et L.225-231, ou de leur refuser la communication sur place de toutes les pièces utiles à l'exercice de leur mission et, notamment, de tous contrats, livres, documents comptables et registres de procès verbaux.*

L'obstacle à la mission d'audit légal ne résulte pas seulement d'un total refus de communiquer à l'auditeur la moindre information, Ainsi, comme en a décidé le Tribunal de Grande Instance de Paris (30 mai 1990), la simple réticence à fournir des explications et un atermoiement inexcusable suffisent à caractériser l'infraction (Mikol, 2006, p.153).

En plus de son pouvoir d'investigation, le commissaire aux comptes jouit d'un droit à l'information. Il est l'un des destinataires obligés de nombreux documents établis par l'entité dont il contrôle les comptes, et doit être impérativement convoqué à toutes les réunions du conseil d'administration, du directoire ou du conseil de surveillance, lors desquels ces comptes sont examinés ou arrêtés (C. com. art. L.823-17). Rien ne peut ainsi normalement se décider à leur sujet sans qu'il n'en soit mis au courant.

1.1.3. Les règles destinées à favoriser l'indépendance des auditeurs légaux

Deux voies s'offrent au législateur pour garantir l'indépendance des auditeurs légaux : une approche « normative » et une approche généralement qualifiée de « conceptuelle » (Mercier *et al.*, 2002, p.89, n°3630-2637). L'approche « normative » s'attache à définir un certain nombre d'incompatibilités et d'interdictions. L'approche « conceptuelle » repose sur l'analyse des risques pesant sur l'indépendance de l'auditeur et sur la mise en place de mesures préventives, dite mesures de sauvegarde, destinées à les réduire voire les neutraliser. Ces deux approches sont complémentaires. Comme le soulignent Mercier *et al.* (2002, p.89, n°3637) :

> *Si détaillé qu'il puisse être, un système d'incompatibilités et d'interdictions ne peut prévoir toutes les situations, et dans les cas non prévus par la règle, seule la prise de conscience par le professionnel des menaces qui pèsent sur son indépendance pourra lui permettre de la préserver […].*
>
> *Réciproquement, l'absence totale d'interdits et d'incompatibilités aurait pour effet de multiplier à l'infini les risques pesant sur l'indépendance de l'auditeur : la simple mise en place d'un ensemble de mesure préventives, aussi sophistiqué qu'il soit, serait alors bien impuissante à les neutraliser tous.*
>
> *Quelle que soit la priorité retenue, respect de la règle, ou mesures de sauvegarde fondées sur la prévention, les systèmes mis en place dans les différents pays devront réaliser une combinaison de ces deux approches.*

Depuis la récente vague de scandales financiers survenus aux Etats-Unis et dans l'Union Européenne, l'approche « normative » tend ceci dit à l'emporter. Au sein de notre pays, tel est le cas depuis de nombreuses années. Le législateur français privilégie ainsi la définition d'incompatibilités et d'interdictions (a.). Néanmoins, il ne fait pas totalement l'impasse sur la mise en place de mesures de sauvegarde (b.).

a. Incompatibilités et interdictions

Pour garantir l'indépendance des auditeurs légaux, l'Etat énonce des incompatibilités qualifiées de générales, affirme une incompatibilité entre l'audit et le conseil, et formule quelques interdictions.

Les incompatibilités dites générales interdisent l'exercice du commissariat aux comptes aux personnes exerçant des activités susceptibles de les rendre dépendantes. Ainsi, selon l'article L.822-10 du code de commerce, les fonctions de commissaire aux comptes sont incompatibles 1) avec toute activité ou tout acte de nature à porter atteinte à son indépendance, 2) avec tout emploi salarié,[137] 3) avec toute activité commerciale, qu'elle soit exercée directement ou par personne interposée. La première de ces incompatibilités générales ne concerne aucune situation particulière. Elle pose le principe du devoir d'indépendance auquel est assujetti l'auditeur légal. Elle tire sa force de son

[137] A ce sujet, l'article L.822-10 précise qu'un commissaire aux comptes peut toutefois dispenser un enseignement se rattachant à sa profession ou occuper un emploi rémunéré chez un commissaire aux comptes ou chez un expert-comptable.

absence de précision, qui permet de faire obstacle à des pratiques non expressément prévues par le dispositif légal (Mercier *et al.*, 2002, p.91, n°3712).

En plus des incompatibilités générales, l'Etat proclame une incompatibilité entre l'audit et le conseil (C. com. art. L.822-11), que celui-ci soit prodigué par le commissaire aux comptes, un membre de son cabinet (L.822-11-2 al. 1) ou un membre du réseau auquel il appartient (L.822-11-2 al. 2), et que ce conseil soit donné chez l'entité auditée, sa mère, ou encore ses filiales. Ne sont toutefois pas considérées comme du conseil les prestations directement liées à la mission d'audit elle-même. Ces prestations seront listées par les normes d'exercice professionnel élaborées par la CNCC puis homologuées par le Garde des Sceaux après avis du H3C. Elles ne le sont pas encore, cependant, au moment où nous écrivons ces lignes.

Trois interdictions s'ajoutent enfin à l'ensemble des incompatibilités précitées. L'article L.822-12 du code de commerce interdit ainsi durant cinq ans à l'ancien commissaire aux comptes d'une entité d'en devenir le dirigeant, l'administrateur ou le salarié. L'article L.822-13 interdit quant à lui durant cinq ans, aux personnes ayant exercé certaines fonctions au sein d'une organisation, d'en contrôler les états financiers. L'article 823-10 alinéa 1 interdit enfin aux auditeurs légaux de s'immiscer dans la gestion des entités dont ils vérifient les états financiers.

b. Mesures de sauvegarde

Outre ces incompatibilités et interdictions, l'Etat énonce un ensemble de règles constitutives de mesures de sauvegarde, afin d'éviter au commissaire aux comptes des situations susceptibles de nuire à son l'indépendance.

Pour commencer, celui-ci doit être désigné par l'assemblée générale et non par les dirigeants (C. com. art. 823-1), qui pourraient sinon trop aisément peser sur ses prises de position.[138] Ensuite, la durée d'un mandat d'audit légal, renouvelable sans limitation, est fixée à six exercices (L.823-3). L'auditeur peut ainsi s'exprimer plus librement, sans avoir toujours à craindre de devoir perdre son client. Il peut être certes récusé ou relevé, mais

[138] Dans les sociétés cotées, les dirigeants sont même écartés du vote du conseil d'administration ou du conseil de surveillance qui propose à l'assemblée le nom d'un commissaire aux comptes.

pour raisons valables uniquement, et une divergence d'opinion sur un traitement comptable ne saurait bien sûr en être une. Pour éviter qu'ils ne développent avec leurs interlocuteurs une relation trop familière ou trop confiante, les commissaires personnes physiques ou signataires d'un cabinet ne peuvent certifier les comptes d'une société cotée plus de six exercices d'affilée. Enfin, comme nous l'avons vu, le cocommissariat est obligatoire dans certaines sociétés. Parce qu'il permet un double regard sur les états financiers, ce système est supposé diminuer les risques de perte d'indépendance.

1.2. La codification de l'audit légal par la CNCC

Les règles que fixe l'Etat pour assurer la qualité de l'audit légal forment un cadre général, ayant vocation à être précisé et complété. Comme nous l'avons vu, telle est l'une des missions dévolues à la CNCC, qui publie pour cela deux documents principaux : un recueil des normes d'exercice professionnel d'une part, et un code de déontologie de la profession d'une part. Ces documents sont aujourd'hui regroupés dans *Le guide du commissaire aux comptes* (classeur papier et CD-ROM), sous la rubrique intitulée « *Instruments réglementaires et doctrinaux* ». Depuis la LSF, le code de déontologie des commissaires aux comptes doit être approuvé par décret, et l'a été par celui du 16 novembre 2005.[139] Tel que précédemment mentionné, les normes d'exercice professionnel doivent être elles-mêmes homologuées par le Garde des Sceaux après avis du H3C. La profession n'a donc plus le dernier mot sur les normes qui s'imposent à ces membres. Elle continue toutefois d'en être l'auteur, et l'on peut ainsi toujours parler d'une codification de l'audit légal par la CNCC.

Les normes d'exercice professionnel indiquent principalement aux auditeurs les opérations à mener pour effectuer leurs missions de manière techniquement compétente (1.2.1.). Le code de déontologie de la profession dicte aux commissaires aux comptes les règles à observer pour préserver leur indépendance (1.2.2.). Mondialisation oblige, ce code et ces normes épousent aujourd'hui les propositions de l'IAASB (International

[139] Cette approbation a été effectuée après avis du H3C, mais aussi de l'Autorité des Marchés Financiers pour les dispositions relatives aux commissaires aux comptes des sociétés faisant appel public à l'épargne. Le décret du 16 novembre 2005 a ensuite été pris en application par l'article L.822-16 du code de commerce.

Auditing and Assurance Standards Board), chargé au sein de l'IFAC (International Federation of Accountants) d'établir les normes d'audit internationales appelées ISA (International Standards on Auditing).[140] Dans la mesure où l'IFAC regroupait en 2005 163 instituts professionnels nationaux, les normes d'audit sont de nos jours très similaires d'un pays à l'autre (Mikol, 2006, p.30). Celles que nous présentons dans les développements qui suivent ne constituent donc pas une « exception française ».

1.2.1. Les normes d'exercice professionnel

Le recueil des normes d'exercice professionnel publié par la CNCC se subdivise en sept parties. Seule nous intéresse pour l'instant ici la partie 2 intitulée « *Missions d'audit* » et consacrée à la démarche d'audit proprement dite.[141]

Comme l'indique la norme n°2-101-02, qui rappelle les dispositions de l'article L.823-9 du code de commerce : « *L'objectif de l'audit des comptes est de permettre au commissaire aux comptes de formuler une opinion exprimant si ces comptes sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable qui leur est applicable* ». Pour lever toute ambigüité, la CNCC fournit trois précisions à ce sujet.

---

[140] Comme le précise Mikol (2006, p.30) : « *L'IFAC est une organisation privée à but non lucratif et non politique fondée en 1977. A côté de l'IASC (International Accounting Standards Committee, aujourd'hui IASB) qui avait été créé en 1973 pour établir des normes internationales de comptabilité, l'IFAC a pour rôle l'harmonisation des normes autres que comptables : normes d'audit, d'éthique, de comptabilité de gestion, de formation des professionnels comptables…* »

[141] La partie 1, « *Dispositions relatives à l'exercice des missions* », rappelle les principes fondamentaux de la déontologie professionnelle et les caractéristiques de base des missions. La partie 3, « *Mission d'examen limité* », présente les caractéristiques de cette dernière. La partie 4, « *Interventions définies par convention* » traite de l'examen des comptes prévisionnels et pro forma, de l'intervention *Webtrust*, des attestations particulières et des lettres de confort. La partie 5, « *Vérifications et informations spécifiques* », présente les diligences liés à ces vérifications. La partie 6, « *Interventions définies par la loi et le règlement* », est consacrée aux diverses intervention prévues par le dispositif légal, soit dans le cadre de certaines opérations ou de certains événements, soit pour certaines entités. La partie 7, « *Missions particulières* », traite du commissariat aux apports et â la fusion ainsi que d'un certain nombre d'interventions donnant lieu à la définition de diligences spécifiques.

D'une part, la certification du commissaire aux comptes ne dit rien de la santé des entreprises auditées, ni de la qualité de leur administration. Ainsi la norme n°2-101-03 souligne-t-elle : « *Bien que l'opinion du commissaire aux comptes renforce la crédibilité des comptes, l'utilisateur ne peut en déduire qu'elle constitue une garantie de la pérennité de l'entité ou d'une gestion efficace et rentable de celle-ci par la direction.* »

D'autre part, l'auditeur n'a pas pour mission de détecter les faits délictueux, mais bien uniquement d'évaluer la fiabilité des comptes soumis à son attention. Il doit certes apprécier le risque qu'une fraude puisse fausser les états financiers de façon significative (norme n°2-101-6) ; s'il juge ce risque élevé, il lui faut alors procéder aux contrôles appropriés (norme n°2-105-29) ; mais comme l'indique la norme n°2-101-6, on ne peut attendre de lui « *qu'il détecte tous les cas de non-respect des textes légaux et réglementaires en vigueur*. » De manière générale, s'il peut être conduit à déceler des irrégularités au cours de sa mission, il ne doit pas mener celle-ci dans un esprit de suspicion ; il lui faut certes toujours faire preuve d'esprit critique (norme n°2-101-05 et norme n°2-105-14), mais son « doute cartésien » ne doit pas tourner au soupçon de principe. A ce sujet le Professeur Emmanuel du Pontavice, cité par Mikol (2006, p.31-32), écrit :

> *Le commissaire aux comptes n'est pas un détective : disons plus simplement que le commissaire aux comptes n'est pas un expert judiciaire, qui est précisément alerté par le juge d'instruction sur l'existence d'une fraude et auquel souvent on indique quelle est la fraude soupçonnée et quels sont les documents sur lesquels porte la fraude. Le commissaire aux comptes ne doit pas avoir une attitude de méfiance systématique, mais une attitude de vigilance qui s'exerce par des sondages plus ou moins importants au cours desquels il peut laisser échapper un fait délictueux commis au sein de la société. (Bulletin CNCC n°16, décembre 1974)*

Enfin, en France, le verbe « certifier » utilisé par l'auditeur pour exprimer son opinion est particulièrement fort. Toutefois, si l'assurance que ce professionnel émet est effectivement élevée, elle n'est pas non plus absolue, et doit être considérée comme *raisonnable* (norme n°2-101-08). Comme l'indique la norme 1-200, le commissaire aux

comptes n'est pas astreint à une obligation de résultat, mais à une obligation de moyen.[142] Il se trouve en effet aujourd'hui dans l'impossibilité de tout contrôler, et pense même ne pas devoir poursuivre cet objectif ; de nos jours, aux yeux des commissaires aux comptes, un contrôle intégral ne constitue pas un audit.

Ceci, pourtant, n'a pas toujours été le cas. Les auditeurs légaux ont en effet longtemps vu en l'audit exhaustif un idéal, même si, faute de temps, ils devaient souvent y renoncer (Lee, 1986, p.162 ; Power, 1999, p.20 et pp.70-74). Jusqu'aux années 1930-1940, ils s'attachaient ainsi à examiner un à un les comptes des balances générales et auxiliaires, à en contrôler la justification, et à en vérifier le correct report dans les états de synthèse. Mais plus la taille et la complexité des organisations augmentaient, plus les limites d'une telle pratique devenaient évidentes. Cette dernière exigeait en effet un temps et des moyens considérables, et son efficacité laissait en outre à désirer, puisqu'elle ne permettait pas de détecter, le cas échéant, les évènements non enregistrés qui auraient dû l'être. Aussi les leaders de la profession se sont-ils attachés, à partir des années 1940 (Casta et Mikol, 1999, p.110), à trouver le moyen d'obtenir un niveau d'assurance plus satisfaisant, sans avoir à contrôler les comptes *in extenso*. Leur réflexion a conduit au développement d'une méthodologie *sui generis* élaborée durant les années 1950-1960, puis continuellement améliorée (Casta et Mikol, 1999, p.110).

Cette méthodologie semble si rationnelle que certains n'hésitent pas à comparer l'audit légal à une pratique scientifique (Mautz & Sharaf, 1961 ; Smieliauskas & Smith, 1990). Elle est aujourd'hui imposée par la CNCC à l'ensemble des auditeurs légaux sous la forme de normes à observer. Elle repose notamment sur le découpage de l'entité auditée en différents cycles (a.), sur la définition des assertions que tout compte doit

[142] Par exception, une obligation de résultat et non une obligation de moyen échoit au commissaire aux comptes dans trois cas bien précis : 1) en application des articles L.225-26 et L.225-73 du code de commerce, pour la vérification des règles relatives aux actions dont doivent être propriétaires les administrateurs et les membres du conseil de surveillance ; 2) en application de l'article L.210-8, al. 2 du code de commerce, pour le contrôle de la régularité des modifications statutaires dans les sociétés commerciales et les GIE; 3) en application des articles L.225-40 al. 3 et L.225-88 al. 3, pour ce qui est de la présentation par le commissaire aux comptes d'un rapport spécial sur les conventions dont il a eu connaissance. Ces cas ne nous concernent pas ici.

respecter (b.), sur une approche par les risques (c.), sur un ensemble de techniques de collecte d'éléments probants (d.), sur la décomposition des missions en un certain nombre de phases (e.), sur la mise en place d'un contrôle qualité au sein des cabinets (f.) et sur la tenue de dossiers de travail (g.). Pour présenter ces différents points, nous nous appuierons sur les normes d'exercice professionnel publiées par la CNCC, et sur les synthèses qu'en proposent Mercier *et al.* (2002, p.388-513) et Mikol (2006, p.29-81).

a. Le découpage de l'organisation en cycles

La méthodologie d'audit prescrite par la CNCC repose tout d'abord sur le découpage de l'entité contrôlée en différents cycles. Un cycle peut être défini comme un ensemble d'activités similaires accomplies de façon plus ou moins répétitive et dont la réalisation entraîne celle d'une procédure comptable spécifique impactant un ou plusieurs comptes. Si, par exemple, toutes les ventes d'une entreprise font l'objet d'une procédure comptable identique, on identifiera dans cette organisation un cycle de ventes unique. Si les exportations sont en revanche traitées de façon particulière, deux cycles – un pour les ventes à l'étranger et un pour les ventes locales – seront pris en considération. Les principaux cycles généralement retenus sont les suivants :

- cycle(s) d'achats ;
- cycle(s) d'investissements ;
- cycle(s) de ventes ;
- cycle(s) de production ;
- cycle(s) de trésorerie ;
- cycle(s) de financement ;
- cycle(s) de gestion du personnel.

L'auditeur organise ses contrôles selon les cycles qu'il identifie, et l'objectif de ses travaux par cycle est la validation des assertions d'audit.

b. Les assertions d'audit

Comme nous l'avons vu, la production d'états financiers jugés « fidèles » nécessite que soient observés de multiples principes et normes comptables. A un niveau plus détaillé, les comptes d'une organisation doivent respecter un certain nombre de critères, appelés

assertions d'audit. La norme n°2-401-13 de la CNCC en fournit la définition et la liste suivantes.

> *Les assertions sous-tendant l'établissement des comptes sont l'ensemble des critères, explicite ou non, retenus par la direction dans leur préparation, et qui peuvent être regroupés comme suit :*
>
> *(a) Existence : actif ou passif existant à une date donnée ;*
>
> *(b) Droits et obligations : actif ou passif se rapportant à l'entité à une date donnée ;*
>
> *(c) Rattachement : opération ou événement de la période se rapportant à l'entité ;*
>
> *(d) Exhaustivité : ensemble des actifs, des passifs, des opérations ou des événements enregistrés de façon complète et tous faits importants, correctement décrit ;*
>
> *(e) Evaluation : valorisation d'un actif ou d'un passif à sa valeur d'inventaire ;*
>
> *(f) Mesure : opération ou événement enregistré à sa valeur de transaction, et produits ou charges rattachés à la bonne période ;*
>
> *(g) Présentation et informations données : information présentée, classée et décrite selon le référentiel comptable applicable.*

Lorsqu'il audite un compte donné, l'auditeur doit vérifier le respect de chacune de ces assertions. Pour un compte d'immobilisations corporelles par exemple, il lui faudra se poser les questions suivantes (Mikol, 2006, p.34-35). Les montants immobilisés correspondent-ils à des actifs réels (existence) ? Ces actifs appartiennent-ils à l'entité au moment de la clôture (droits et obligations) ? Les opérations comptabilisées au cours la période – acquisitions, cessions, dotations, etc. – se rapportent-elles à l'organisation (rattachement) ? Toutes les immobilisations de la firme figurent-elles bien à l'actif, et l'ensemble des mouvements significatifs de l'exercice sont-ils correctement décrits en annexe (exhaustivité) ? Les amortissements sont-ils calculés selon la bonne durée, et si nécessaire, des dépréciations complémentaires sont-elles passées (évaluation) ? Les éléments immobilisés sont-ils bien comptabilisés au bilan pour leur coût d'acquisition, et les dotations aux amortissements enregistrées concernent-elles l'exercice (mesure) ? Enfin, les immobilisations et les diverses dépréciations sont-elles correctement présentées, classées, et décrites, selon le référentiel comptable applicable (présentation et informations données) ?

Dès lors que l'ensemble des assertions relatives aux enregistrements comptables, aux soldes, et aux états financiers, peut être validé, l'auditeur est en mesure de rendre son opinion. Toutefois, parce que son temps d'intervention est compté, il ne saurait tester dans le détail le respect de chaque assertion, pour chaque compte de l'entreprise. Il doit savoir concentrer ses efforts sur les points susceptibles de poser problème. Pour cela, il s'appuie sur une approche qualifiée d'approche par les risques.

c. L'approche par les risques

L'approche par les risques permet à l'auditeur de maintenir son risque d'audit à un niveau jugé acceptable. La norme n°2-301-03 de la CNCC définit le risque d'audit comme la possibilité pour le commissaire aux comptes de certifier par erreur des états financiers porteurs d'anomalies significatives. Selon la même norme, ce risque résulte de trois facteurs : le risque inhérent, le risque lié au contrôle, et le risque de non détection.

Le risque inhérent est la prédisposition d'un compte ou d'un groupe d'opérations à contenir des anomalies significatives, indépendamment des procédures de contrôle interne mises en œuvre par l'entité auditée (norme n°2-301-04). Le risque lié au contrôle renvoie au danger que ces procédures ne permettent pas de prévenir ou de corriger de telles anomalies en temps opportun (norme n°2-301-05). Enfin, le risque de non détection est le risque que les diligences accomplies par l'auditeur le conduisent à conclure, *à tort*, qu'aucune anomalie significative n'existe dans les documents comptables soumis à son attention (norme n°2-301-06). Le risque d'audit peut ainsi se voir modélisé sous la forme d'une équation, souvent appelée « *équation de l'auditeur* » (Lesage, 1997, p.5 ; Casta & Mikol, 1999, p.111). Si l'on note RA le risque d'audit, RI le risque inhérent, RC le risque lié au contrôle et RND le risque de non détection, cette équation est la suivante :

$$RA = RI \times RC \times RND$$

Le caractère significatif des anomalies est apprécié en fonction d'un seuil de signification (norme n°2-203-14), montant à partir duquel les omissions ou inexactitudes contenues dans les comptes, isolées ou cumulées, peuvent en venir à biaiser le jugement d'un utilisateur des états financiers. Trois seuils de signification sont souvent calculés : un

seuil de certification, un seuil de remontée des ajustements, et un seuil d'investigation. Le seuil de certification est utilisé par l'auditeur pour déterminer la teneur de son opinion au vu de l'ensemble des erreurs décelées dans les comptes. En pratique, selon les critères les plus importants aux yeux des parties prenantes et diverses autres considérations, ce seuil peut être fixé entre 5% et 10% du résultat courant avant impôt, entre 0.5% et 1% du chiffre d'affaires, entre 1% et 2% de la marge brute, entre 1% et 5% des capitaux propres, ou à un faible pourcentage du total de l'actif. Le seuil de remontée des ajustements sert à définir le montant en dessous duquel une pièce justificative ne sera pas auditée. La détermination d'un tel seuil permet d'éviter la vérification de pièces dont le montant, trop faible, ne servirait pas à fonder l'opinion du commissaire aux comptes. Un troisième seuil, le seuil d'investigation, permet quant à lui de déterminer une première série de comptes ou groupes de comptes dits significatifs, c'est-à-dire dignes de contrôle. Tout compte ou groupe de compte supérieur à ce seuil est ainsi normalement qualifié de significatif. Un compte d'un montant inférieur peut toutefois, de par le risque inhérent qui lui est attaché, être tout de même significatif. Même si le solde d'un compte de banque, par exemple, n'est que peu élevé, le volume des opérations enregistrées dans ce compte et sa sensibilité au risque de détournement doivent normalement le faire qualifier de significatif.

Les postes non significatifs ne nécessitent pas une étude approfondie. Mais pour tout compte significatif, il convient en revanche de vérifier le respect des assertions d'audit. Le modèle d'évaluation des risques doit être appliqué à ce niveau de précision-là. Pour chaque compte significatif, et assertion par assertion, il faut ainsi apprécier le risque inhérent et le risque de contrôle, puis décider de l'étendue des diligences à accomplir pour maintenir le risque d'audit à un niveau jugé acceptable. Le tableau A.2 qui suit, annexé à la norme n°2-301 de la CNCC, permet de guider une telle prise de décision.

Tableau A.2- Niveau des diligences à mettre en œuvre

Evaluation par le commissaire aux comptes du risque inhérent	**Evaluation par le commissaire aux comptes du risque lié au contrôle**			
		Elevé	Moyen	Faible
	Elevé	Maximum	Elevé	Moyen
	Moyen	Elevé	Moyen	Faible
	Faible	Moyen	Faible	Minimum

Afin d'évaluer le risque de contrôle (RC) d'une assertion relative à un compte significatif, l'auditeur analyse et teste les procédures mises en œuvre au sein du cycle alimentant ce compte. Un cycle associé à un compte significatif est lui-même qualifié de significatif. Seuls les cycles significatifs font l'objet d'une étude approfondie.

d. Les outils et techniques de collecte d'éléments probants

Pour certifier les états financiers soumis à son attention, l'auditeur doit procéder à la collecte d'éléments probants. Selon la norme n°2-401-04 de la CNCC, les éléments probants sont les « *informations obtenues par le commissaire aux comptes pour aboutir à des conclusions sur lesquelles il fonde son opinion. Ces informations sont constituées des documents justificatifs et des pièces comptables ayant servi à l'établissement des comptes et qui viennent corroborer des informations provenant d'autres sources* ». Les techniques de collecte d'éléments probants (norme 2-401-19) sont principalement l'inspection, l'observation physique, les demandes d'informations, d'explications et de confirmation, le calcul, les procédures analytiques, les sondages, l'exploitation de fichiers informatiques, et la prise en compte des travaux d'autres professionnels.

La technique de l'inspection (norme n°2-401-20) consiste à opérer l'examen des livres comptables, de documents (actes notariés, factures d'achat ou de vente, bons de commande ou de livraison, relevés bancaires, fiches de paie, etc.), ou d'actif physiques (immobilisations, stocks, d'espèces en caisse, etc.).

Au moyen de l'observation physique (norme n°2-401-21), il s'agit de mener l'étude critique d'un processus ou d'évaluer la manière dont une procédure est exécutée par le personnel de l'entité auditée. L'assistance à la prise d'inventaire en est un exemple typique.

Les demandes d'informations, d'explications ou de confirmation permettent au commissaire aux comptes d'obtenir, oralement ou par écrit, toute information utile à sa mission. Ces demandes peuvent être adressées à des personnes internes ou externes à l'organisation (norme n°2-401-22).[143] La réponse écrite d'un tiers qui, suite à la requête du commissaire, corrobore le montant d'un élément de comptes, est appelée confirmation directe, ou circularisation (norme n°2-401-23).

Le calcul est utilisé par l'auditeur pour contrôler l'exactitude arithmétique de documents justificatifs ou de documents comptables, mais aussi pour vérifier les reports (tel celui des soldes de comptes d'un mois sur l'autre), les centralisations (des balances auxiliaires dans la balance générale par exemple) ou la concordance des montants figurant sur différents états.

Les procédures analytiques (norme n°2-401-25) consistent à comparer les données issues des comptes à des données antérieures, postérieures, prévisionnelles ou concernant des entités similaires, pour établir des relations entre elles. En pratique, un tableau comparant les données comptables de l'exercice, celles de l'exercice précédent et le budget établi pour la période en cours est souvent établi. Il permet d'identifier les variations et différences significatives ou anormales entre ces différents éléments, et pousse l'auditeur à en comprendre les causes.

La norme n°2-401-08 précise que « *sauf cas exceptionnels, le commissaire aux comptes ne peut examiner l'ensemble des documents justificatifs et des écritures comptables. Pour aboutir à une conclusion sur un solde de compte ou une catégorie d'opérations, il effectue ses vérifications sur un échantillon déterminé selon des procédures d'échantillonnage statistique ou non.* » Dans la première partie du rapport

[143] Toutefois, comme le rappelle le président de la CNCC, la loi n'oblige pas les tiers à répondre (Bulletin CNCC n°132, décembre 2003, § 130).

général sur les comptes annuels (norme n°2-601), il est explicitement indiqué qu'un « *audit consiste à examiner, par sondages, les éléments probants justifiant les données contenues dans les comptes*. » Selon la norme n°2-415-22 :

> *[La technique du sondage en audit désigne] l'application de procédures d'audit à une partie seulement des éléments d'un solde de compte ou d'une catégorie d'opérations, de telle sorte que toutes les unités d'échantillonnage aient une chance d'être sélectionnées. Le commissaire aux comptes peut ainsi obtenir et évaluer des éléments probants sur certaines caractéristiques des éléments sélectionnés en vue d'aboutir à une conclusion, ou de l'aider à tirer une conclusion, sur la population de laquelle ces éléments sont issus […]*

La généralisation des systèmes informatisés dans les entreprises, les progrès réalisés en matière de logiciels d'extraction de fichiers et l'utilisation désormais intensive des micro-ordinateurs par les auditeurs incitent ces derniers à utiliser de plus en plus souvent la technique consistant à exploiter les fichiers de l'entreprise auditée. Enfin, la collecte d'éléments probants peut inclure la prise en compte de travaux menés par des personnes autres que l'auditeur et ses collaborateurs, tels ceux d'un expert (norme n°2-503), de l'expert-comptable de l'entité contrôlée (norme n°2-504) ou des auditeurs internes (norme n°2-502).

e. Les grandes phases d'une mission d'audit

Une mission d'audit comporte quatre phases principales : une phase de planification, une phase d'évaluation du contrôle interne, une phase de révision des comptes, et une phase de finalisation.

- La phase de planification

La norme n°2-201-02 de la CNCC indique : « *Le commissaire aux compte planifie sa mission afin que celle-ci puisse être réalisée efficacement* ». L'auditeur commence donc par mener une phase dite de planification, au cours de laquelle il s'attache, en premier lieu, à se forger une connaissance générale de l'organisation contrôlée, ou à mettre à jour le savoir dont il jouit déjà en la matière. Il veille ainsi à bien comprendre : l'activité de l'entité auditée et le secteur dans lequel celle-ci opère (nature des opérations réalisées, moyens de production utilisés, caractéristiques des principaux clients et fournisseurs, taux de croissance du marché, existence de réglementations à respecter, etc.) ; l'organisation interne et la structure de la firme (nature et exigences des propriétaires, organigramme,

agencement du groupe, implantation géographique, description des principales filiales, etc.); la position concurrentielle, les politiques générales (financière, commerciale, sociale, etc.) et les perspectives de développement de l'entreprise ; son contrôle interne, son système informatique, et ses politiques comptables.

L'auditeur tire ces informations de bases sectorielles, d'entretiens menés avec les responsables, de visites des locaux, de procédures analytiques, d'examens de documents juridiques, ou d'une rencontre avec le précédent commissaire aux comptes. A travers cette collecte de données, il cherche à identifier les principaux risques pouvant l'être à ce stade de sa démarche. Pour accomplir cette tâche, il s'appuie sur deux questionnaires : un questionnaire d'évaluation des risques inhérents d'une part, et sur un questionnaire de revue synoptique du contrôle interne d'autre part. Il calcule ensuite les différents seuils de signification à utiliser dans le cadre de sa mission, à savoir le seuil de certification, le seuil d'investigation, et le seuil de remontée des ajustements. Du second de ces seuils et des risques inhérents détectés, il déduit, comme nous l'avons vu, les comptes et cycles significatifs, sur lesquels il concentrera ses efforts. Ceci fait, il peut alors élaborer son plan de mission.

Ce document (norme n°2-201-08) – qui commence par brièvement exposer les informations obtenues sur l'entité contrôlée, les risques décelés, et les seuils calculés – vise à formaliser la stratégie générale de l'audit à effectuer. Il définit ainsi les orientations et l'étendue des contrôles à mener par cycles. Il précise également les compétences et les temps nécessaires aux diligences à mettre en œuvre, et présente le budget requis pour accomplir ces dernières. En règle générale, il désigne nommément les principaux membres de l'équipe d'audit, indique la nature des interventions prévues (intérim, assistance à l'inventaire physique, pré-final, final, comptes semestriels, etc.), et rappelle les modalités à respecter (dates clés, ventilation du budget par phase, nature et format des documents à présenter à l'entreprise contrôlée, etc.).

L'auditeur établit enfin une lettre de mission, confirmant à l'entité auditée les termes et les conditions de son intervention, dans le but d'éviter tout malentendu. Selon la norme 2-102-09 de la CNCC, cette lettre doit indiquer : la nature et l'étendue des interventions du commissaire aux comptes, la manière dont seront communiquées aux dirigeants les conclusions de la mission, les dispositions relatives aux signataires, aux

intervenants et au calendrier, la nécessité de pouvoir accéder sans la restriction à tout document comptable, pièce justificative ou autre information, le rappel des informations et documents que l'entité doit adresser au commissaire ou mettre à sa disposition, le souhait de recevoir une confirmation signée par la direction concernant les déclarations faites à l'auditeur dans le cadre de sa mission, le budget d'honoraires, et les conditions de facturation. Une fois ceci fait, la phase de planification est achevée. Une phase d'évaluation du contrôle interne lui succède.

- La phase d'évaluation du contrôle interne

Durant cette phase, également nommée intérim, l'auditeur approfondit l'appréciation du contrôle interne réalisée lors de la phase précédente. Il évalue pour cela les procédures mises en place par l'organisation contrôlée au sein des cycles significatifs (norme n°2-301-09). Il arrive que ces procédures fassent déjà l'objet d'une description, établie par la société ou d'autres auditeurs. Dans le cas contraire, le commissaire aux comptes doit se les faire expliquer, et les décrire par lui-même au moyen de narratifs ou de diagrammes de circulation (*flowchart*). Il s'assure ensuite de n'avoir commis aucune erreur de compréhension en procédant à des tests dits de conformité, et peut par exemple pour cela dérouler une procédure de manière intégrale à partir de quelques opérations sélectionnées (tests de cheminement). Ceci fait, il procède à l'évaluation théorique des dispositifs (norme n°2-301-27). Il s'agit ici d'identifier les éléments de procédures assurant le respect de telle ou telle assertion d'audit (points forts), et ceux laissant craindre au contraire que certaines assertions ne seront pas respectées (points faibles). La méthode la plus fréquemment utilisée pour ce faire repose sur l'utilisation de questionnaires de contrôle interne. Pour chaque cycle et chaque assertion, ceux-ci fournissent une liste de points forts à vérifier.

Par définition, un point fort donne à l'auditeur une assurance raisonnable sur la couverture d'un risque, et doit lui permettre d'alléger ses travaux d'audit. Mais encore faut-il que le point fort soit réel. Pour s'en assurer, le commissaire aux comptes opère des tests de permanence (norme n°2-301-27). Il dispose pour cela de trois techniques : l'examen (qui relève de l'inspection), la répétition, et l'observation. Rapide à exécuter, l'examen permet de couvrir des échantillons importants et donne à l'auditeur l'assurance que les procédures sont bien respectées en permanence. Il s'agit ici de vérifier par

exemple la présence d'un visa sur un grand nombre bon de commande, ou l'existence de rapprochements bancaires mensuels. En répétant lui-même une sélection de traitements et de vérifications, l'auditeur peut en tester la qualité. L'observation de l'exécution d'un contrôle lui permet enfin de mieux en appréhender l'efficacité.

Si les tests menés procurent des résultats satisfaisants, il devient alors possible, compte tenu du modèle de gestion du risque d'audit, d'effectuer une moindre quantité de tests de détail. Les travaux réalisés à l'intérim, menés à leur terme, permettent ainsi de rédiger un programme de travail pour la phase qui suit. Ce programme indique, pour chaque compte significatif, les contrôles substantifs à effectuer pour valider les assertions d'audit de manière satisfaisante.

- La phase de révision des comptes

Selon la norme n°2-401-02 de la CNCC, « *le commissaire aux comptes collecte tout au long de sa mission les éléments probants suffisants et appropriés pour obtenir l'assurance raisonnable lui permettant d'exprimer une opinion sur les comptes* ». La norme n°2-401-03 précise que ces éléments probants sont obtenus en associant des tests de procédures menées sur les procédures de contrôle interne et des contrôles substantifs menés les postes des comptes annuels. Ces contrôles substantifs sont réalisés lors de la phase dite de révision des comptes, conformément au programme de travail élaboré au terme de l'intérim. Ils comprennent essentiellement la mise en œuvre de procédures analytiques et de tests portant sur le détail des opérations et des soldes (travaux de justification et de pointage des comptes). Ces tests sont effectués le plus souvent par sondage. A l'issue de la phase de révision, l'auditeur a acquis une opinion sur le respect des assertions.

- La phase de finalisation

Lors de la phase de finalisation, l'auditeur commence par contrôler la qualité des informations fournies dans l'annexe. Il examine ensuite les évènements postérieurs à la clôture pour s'assurer que ceux-ci n'impliquent pas une modification des états financiers à certifier (norme n°2-430-03). En outre, selon la norme n°2-107-02 de la CNCC, le commissaire aux comptes communique aux personnes constituant le gouvernement

d'entreprise les problèmes apparus au cours de sa mission.[144,145] A cette occasion, l'auditeur met en avant (norme n°2-107-02) : la démarche adoptée pour conduire la mission ; les choix ou changement de politiques comptables de nature à impacter les états financiers de manière significative ; l'incidence possible sur les comptes de tous risques importants ; les incertitudes liées aux événements ou situations susceptibles de remettre en cause la capacité de l'entité à poursuivre ses activités ; les désaccords avec la direction sur les points qui, isolément ou globalement, ont un effet significatif sur les comptes de l'entité ; les modifications qui selon l'auditeur, doivent être apportées à ces derniers, et leur impact sur les résultats de l'exercice ; les irrégularités ou inexactitudes que le commissaire aux comptes peut avoir découvertes ; l'éventuelle formulation de réserves, refus de certifier ou l'ajout d'un paragraphe d'observation dans le rapport ; les points méritants l'attention des membres du gouvernement d'entreprise, comme les déficiences majeures du contrôle interne, les questions liées à la probité de la direction, ou des fraudes impliquant éventuellement cette dernière ; tout autre point pour lequel une communication est prévue dans la lettre de mission ou qui résulte des obligations de vérification ou d'information prévues par la loi. Cette communication peut être de forme orale ou écrite (norme n°2-107-15). Lorsque les points d'audit relevés font apparaître la possibilité ou la nécessité d'améliorer certains dispositifs au sein de l'entreprise (notamment en matière de contrôle interne), l'auditeur peut adresser aux représentants du gouvernement d'entreprise appropriés une lettre de recommandation détaillants les défaillances identifiées et les mesures envisageables pour les corriger.

Le commissaire aux comptes obtient également des dirigeants de la société une lettre dite d'affirmation. Cette lettre est une « *déclaration de la direction, qui récapitule ou complète par écrit, à la fin des travaux, certaines informations données par celle-ci au cours de la mission* » (norme n°0-200, lexique). Un tel document permet à l'auditeur d'obtenir les éléments probants qu'il ne pourrait collecter autrement. Il lui permet par

[144] La norme n°2-107-03 définit le gouvernement d'entreprise comme « *les personnes ou les organes qui ont la responsabilité de définir la stratégie et les politiques de l'entité et qui sont impliqués dans la supervision et le contrôle des activités de celle-ci* ».

[145] Une telle communication relève d'une obligation légale (C. com. art. L.823-16).

exemple de se faire confirmer par écrit des explications orales reçues quant au montant d'une provision ou d'une dépréciation. Il rappelle en outre à la direction sa responsabilité dans la préparation des états financiers (norme n°2-440-04). Signée de la main des dirigeants, la lettre d'affirmation est adressée au commissaire aux comptes à la date la plus proche de celle du rapport d'audit (norme n°2-440-14 à 16). L'annexe de la norme n°2-440 donne des exemples d'éléments pouvant y être inclus. Comme le rappelle la norme n°2-440-15, le refus par la direction de fournir au commissaire aux comptes les déclarations qu'il demande porte limitation à l'étendue de ses travaux. Il doit en tirer les conséquences sur l'expression de son opinion.

A l'issue de la mission, l'auditeur s'assure que tous les contrôles réalisés l'ont été conformément au plan de mission et au programme de travail. Il ne doit subsister aucun point de discussion non résolus, ni de risques non couverts par des tests idoines. Une vérification de l'éclaircissement des derniers problèmes en suspens doit ainsi être opérée pour s'assurer de l'exhaustivité des diligences et de leur cohérence d'ensemble. En cas de cocommissariat, la finalisation des travaux nécessite la revue des dossiers du confrère (Mercier *et al.*, 2002, p.465, n°30088).

Une note de synthèse est également rédigée. Comme le soulignent Mercier *et al.* (2002, p.465, n°30888), celle-ci constitue un document essentiel, qui permet de récapituler l'ensemble de la démarche d'audit et de justifier l'opinion émise sur les comptes. Elle apporte en effet une réponse aux questions et aux axes d'intervention définis dans le plan de mission, et comporte généralement les éléments suivants : un rappel des principaux enseignements tirés des procédures analytiques mises en œuvre (activité de l'entreprise, faits marquants de la période, chiffres clés de l'exercice) ; un rappel des éléments essentiels de la stratégie d'audit définie dans le plan de mission, et notamment des risques identifiés lors de la phase de planification ; un résumé du résultat des contrôles (forces et faiblesses du contrôle interne, points d'audit détectés, aspects juridiques et fiscaux relevés, etc.) ; un rappel des seuils de signification et une synthèse des ajustements et reclassements d'audit (tableau d'impact) ; une mention des incertitudes éventuelles et des changements de méthode ; la nature de l'opinion et des rapports à émettre, et les points à suivre sur l'exercice à venir.

L'ensemble des développements afférant à la nature et à l'étendue des travaux d'audit financier doivent permettre au commissaire aux comptes de formuler, *in fine*, son opinion sur les comptes. Comme nous l'avons vu, selon la nature de ses conclusions, l'auditeur légal est amené à émettre une certification pure et simple, une certification avec réserve ou un refus de certifier. Il rédige pour cela un rapport général. La forme et le contenu de ce rapport fait l'objet de la norme n°2-601 pour les comptes individuels, et de la norme n°2-602 pour les comptes consolidés. Enfin, lorsque l'entité auditée est une société cotée, le commissaire aux comptes joint à son rapport général un second rapport sur celui que le président du conseil d'administration doit désormais établir quant au contrôle interne de la structure qu'il dirige (L.225-235).

f. La documentation des travaux

La collecte d'éléments probants réalisée par l'auditeur tout au long de sa mission doit faire l'objet d'une documentation. Celle-ci relève d'abord d'une obligation réglementaire. Ainsi l'article R.66 alinéas 2 et 5 du décret de 1969 modifié par celui du 27 mai 2005 indique-t-il :

> *Le commissaire aux comptes constitue pour chaque personne contrôlée un dossier contenant tous les documents reçus de celle-ci, ceux qui sont établis par lui et notamment : le plan de mission, le programme de travail, la date, la durée, le lieu, l'objet de son intervention, ainsi que toutes autres indications permettant le contrôle ultérieur des travaux accomplis […]. Les dossiers et documents établis en application du présent article sont conservés pendant dix ans, même après la cessation des fonctions. Ils sont, pour les besoins des contrôles, inspections et procédures disciplinaires, tenus à la disposition des autorités de contrôle, qui peuvent requérir du commissaire aux comptes les explications et les justifications qu'elles estiment nécessaires concernant ces pièces et les opérations qui doivent y être mentionnées.*

La documentation des travaux de l'auditeur fait en outre l'objet de la norme n°2-104 de la CNCC. Selon cette dernière, le commissaire aux comptes doit, pour étayer ses conclusions et prouver son respect des normes professionnelles, consigner ses contrôles dans des dossiers de travail (norme 2-104-02). Ces dossiers facilitent l'organisation, la planification et la réalisation de la mission, rendent possible la supervision et la revue des travaux effectués, sont utiles à d'autres auditeurs lors d'un cocommissariat ou d'un audit de comptes consolidés, et servent de base aux vérifications conduites lors de l'année qui

suit (norme n°2-104-04). Ils doivent toujours permettre à un œil extérieur de comprendre la démarche d'audit suivie, ainsi que les conclusions qui en découlent. Pour cela, ils doivent être suffisamment complets (norme n°2-104-05 et 07), et respecter certains critères de forme (Mercier *et al.*, 2002, pp.405-406, n°25938 et 23940). Les feuilles de travail et les documents qu'ils contiennent doivent ainsi être indexés et classés de façon logique ; les informations qui s'y trouvent doivent faire l'objet de renvois entre elles, indiquant les pages où elles sont traitées et, symétriquement, celles d'où elles proviennent (on parle de *cross indexation*) ; les feuilles de travail doivent être clairement présentées, datées, porter les initiales de leur auteur, et désigner l'entreprise et l'exercice concernés par le contrôle qu'elles décrivent ; elles doivent enfin spécifier l'objectif de ce dernier, présenter le détail des travaux menés pour le mettre en œuvre, livrer des commentaires éventuels, et s'achever par une conclusion.

Les dossiers sont pensés et structurés pour chaque mission selon les circonstances et les besoins du commissaire aux comptes. Leur préparation et leur revue gagnent cependant en efficacité lorsqu'ils sont construits sur la base d'une structure et d'un contenu standardisés (norme 2-104-09). Selon la norme n°2-104-11, il est en outre souhaitable de constituer deux dossiers distincts : un dossier permanent contenant les informations utiles à l'auditeur sur toute la durée de son mandat, et un dossier annuel regroupant les documents, feuilles de travail et éléments probants produits et recueillis pour un exercice spécifique.

Le dossier permanent, mis à jour régulièrement, est lui-même habituellement composé d'un dossier général et d'un dossier par cycle. Le premier comprend d'ordinaire (Mercier *et al.*, 2002, pp.404, n°25918) des données de base sur la mission (fiche signalétique de l'entreprise, lettre d'acceptation, lettre de déclaration du mandat à la CRCC et le cas échéant à la COB, lettre de mission, suivi des renouvellements, etc.) ; des données de base sur l'entreprise et sur son organisation (historique, description de l'activité, des produits et marchés, des principaux processus industriels et commerciaux, coupures de presse, implantations géographiques, organigramme, etc.) ; les éléments essentiels du cadre juridique de la société (statuts, extraits K bis, structure et évolution du capital social, composition des organes d'administration et de direction, résumé de leurs procès-verbaux et de ceux de l'assemblée générale, copie des principaux contrats, etc.) ;

les éléments relatifs au cadre fiscal (régimes fiscaux particuliers, options et agréments fiscaux, liasses fiscales, convention d'intégration fiscale, derniers redressements fiscaux notifiés, etc.) ; les éléments relatifs au cadre social (convention collective, accords de participation, d'intéressement ou autres, régimes sociaux, engagements de retraite, derniers redressements sociaux notifiés, etc.) ; les rapports et documents émis par l'auditeur (rapports légaux, plans de missions, notes de synthèses, etc.) ; et les comptes certifiés des derniers exercices. Le dossier permanent par cycle regroupe quant à lui, pour chaque cycle jugé significatif, une description des opérations et des procédures mises en œuvre au sein du cycle considéré, des diagrammes de circulation de l'information, une appréciation du contrôle interne, les principes et méthodes comptables utilisés, les contrats clés existants, certaines analyses et feuilles de travail à caractère permanent, etc.

De son côté, le dossier annuel est généralement constitué d'un dossier de synthèse et d'un dossier de contrôle. Le premier comporte, entre autres, le plan de mission, les éléments relatifs à la phase de finalisation (note de synthèse, tableau d'impact, lettre d'affirmation, rapports, etc.) et les comptes certifiés de l'exercice. Le second, cycle par cycle, matérialise et explicite les procédures d'audit réalisées ainsi que les conclusions auxquelles celles-ci ont permis d'aboutir.

g. Le contrôle qualité interne

Selon la norme n°2-103 de la CNCC, tout cabinet d'audit légal, pour garantir la qualité des contrôles effectués par ses membres, doit définir et mettre en oeuvre un certain nombre de politiques et de procédures, tant au niveau de son organisation globale (a.) que de chacune des missions qui lui sont dévolues (b.) (norme n°2-103-02).

- Les mesures d'organisation des cabinets (normes n°2-103-04 à 2-103-07)

Selon la norme n°2-103-04, les cabinets d'audit doivent définir et mettre en œuvre des politiques et des procédures de contrôle de qualité, pour que tous leurs mandats soient bien réalisés selon les règles et standards à observer. Comme le souligne la norme n°2-103-05, chaque cabinet est un cas particulier, et doit se doter de mesures d'organisation qui lui sont adaptées. Sous cette réserve, la norme n°2-103-06 indique :

Les objectifs des politiques de contrôle de qualité à adopter par un cabinet visent en général à répondre aux exigences suivantes :

(a) Principes fondamentaux de comportement :

Le personnel du cabinet est tenu de se conformer aux principes d'intégrité, d'objectivité, d'indépendance, de secret professionnel et de respect des règles professionnelles et d'avoir les compétences requises.

(b) Affectation :

Les missions et les différents travaux sont confiés aux membres du personnel disposant de la formation technique et de l'expérience requises au cas d'espèce.

(c) Délégation :

La direction, la supervision et la revue des travaux réalisés sur une mission, à tous les échelons, permettent d'obtenir une assurance raisonnable que les travaux effectués répondent aux normes de qualité définies.

(d) Consultation :

Chaque fois que cela s'avère nécessaire, le personnel ou des personnes à l'extérieur du cabinet disposant de compétences particulières pour un problème donné, sont consultés.

(e) Acceptation et maintien des missions:

Toute mission proposée au commissaire aux comptes fait l'objet de sa part, avant acceptation, d'une appréciation sur la possibilité d'effectuer la mission en termes d'indépendance du cabinet, de compétences techniques ou sectorielles disponibles, de sa capacité à satisfaire les demandes de l'entité ainsi que de l'intégrité des dirigeants de cette dernière.

En outre, un examen est effectué périodiquement, pour chacun des mandats, afin d'apprécier si des événements remettent en cause le maintien de la mission.

(f) Contrôle:

La permanence de l'adéquation et de l'efficience des politiques et des procédures de contrôle de qualité mises en place font l'objet d'une attention particulière.

La norme n°2-103-07 précise enfin que les politiques et procédures de contrôle qualité mises en place dans ce sens au sein d'un cabinet doivent être portées à la connaissance du personnel de ce dernier, en s'assurant qu'elles sont effectivement bien comprises et appliquées.

- Les procédures de contrôle qualité relatives aux missions prises isolément

Selon la norme n°2-103-08, un commissaire aux comptes doit appliquer à chacune de ses missions l'ensemble des procédures de contrôle qualité définies au niveau de son cabinet.

Au cours d'une mission donnée, il doit néanmoins – comme l'ensemble de ses collaborateurs investis d'une mission d'encadrement – se montrer particulièrement attentif aux questions relatives à la délégation des travaux (normes n°2-103-09 à 11). Ainsi, comme l'indique la norme n°2-103-12, la direction des collaborateurs auxquels des travaux sont délégués doit être assurée de manière adéquate. Ces collaborateurs doivent être correctement informés de leurs responsabilités, des objectifs des contrôles qui leur sont confiés, et de la nature des activités de l'entité auditée. Ils doivent être mis au fait des éventuels problèmes susceptibles d'influencer la nature, le calendrier et l'étendue des diligences à effectuer. Le plan de mission, le programme de travail et le budget d'heures constituent pour cela des outils de communication pertinents (norme n°2-103-13).

Selon la norme n°2-103-16, les travaux de chaque collaborateur doivent être revus par un collaborateur de niveau au moins équivalent, ainsi que par le commissaire aux comptes responsable de la mission. L'objectif de cette revue est de vérifier que lesdits travaux ont bien été réalisés conformément au programme de travail initial, qu'ils sont correctement documentés, et que tous les problèmes significatifs ont effectivement été résolus ou remontés en note de synthèse. La revue des objectifs initiaux peut aussi être fort utile, notamment à la suite des premières conclusions, toujours susceptibles de montrer la nécessité de contrôles supplémentaires (norme n°2-103-17). En cas de mission complexe et importante, une revue indépendante des travaux peut aussi se révéler indispensable. Une telle revue est alors menée par des membres du cabinet n'appartenant pas à l'équipe en charge du dossier.

Enfin, comme l'indique la norme n°2-103-14, la supervision s'exerce à la fois sur la direction et sur la revue des travaux. Cette supervision consiste notamment, pour les commissaires aux comptes et les collaborateurs qui en ont la charge, à vérifier que tous les membres de l'équipe disposent bien des aptitudes et des compétences requises, à s'assurer que ces derniers comprennent correctement les orientations de l'intervention, à contrôler qu'ils réalisent effectivement leurs travaux conformément au programme de travail et au plan de mission définis, à s'informer des problèmes comptables relevés sur le terrain, à en évaluer les éventuelles répercussions sur le calendrier des travaux et sur les procédures d'audit initialement prévues, à trancher les divergences d'appréciation entre

les collaborateurs, et à déterminer s'il y a lieu de recourir ou non à la procédure de consultation (norme n°2-103-15).

1.2.2. Le code de déontologie

Si les normes d'exercice professionnel prescrivent aux auditeurs les procédures à suivre pour mener leurs missions de manière techniquement compétente, le code de déontologie de la profession leur indique, de son côté, les règles de conduite à adopter pour demeurer indépendants (a.). Le thème de la compétence technique n'en est cependant pas absent (b.). Celle-ci y est en effet considérée comme un facteur d'indépendance.[146] Incompétent, un auditeur se retrouverait en position d'infériorité face aux audités, et ne pourrait alors ni développer ni soutenir un point de vue propre, différent du leur (Mercier et *al.*, 2002, p.85, n°3564).

a. Les règles déontologiques relatives à la compétence technique des auditeurs

En son titre I[er], le code de déontologie énonce certains « *principes fondamentaux de comportement* », parmi lesquels celui de *compétence*. Ainsi, selon l'article 7 :

> *Le commissaire aux comptes doit posséder les connaissances théoriques et pratiques nécessaires à l'exercice de ses missions. Il maintient un niveau élevé de compétence, notamment par la mise à jour régulière de ses connaissances et la participation à des actions de formation.*
>
> *[Il] veille à ce que ses collaborateurs disposent des compétences appropriées à la bonne exécution des tâches qu'il leur confie, et à ce qu'ils reçoivent et maintiennent un niveau de formation appropriée.*
>
> *Lorsqu'il n'a pas les compétences requises pour réaliser lui-même certains contrôles indispensables à l'exercice de sa mission, le commissaire aux comptes fait appel à des experts indépendants de la personne ou de l'entité pour les comptes de laquelle leur concours est requis.*

Ce principe étant posé, les articles 13, 18 et 19 stipulent qu'un auditeur ne saurait accepter ou conserver une mission s'il pense ne pas pouvoir la mener à bien de manière techniquement compétente. Selon l'article 14, les commissaires aux comptes doivent

[146] Dans sa version antérieure, le code de déontologie de la profession précisait en son article 4 que l'indépendance du commissaire aux comptes se manifestait principalement par une attitude d'esprit se traduisant par l'intégrité, l'objectivité et la compétence.

évidemment respecter les normes d'exercice professionnel homologuées par le garde des sceaux.[147] L'article 15 ajoute qu'il faut que la structure dans de cadre de laquelle ces professionnels exercent leur activité leur permettre de disposer des ressources nécessaires à la bonne conduite de leurs interventions, de procéder à un contrôle qualité efficace, et de maintenir leurs connaissances et celles de leurs collaborateurs à un niveau adéquate. Les articles 31 et 33 précisent enfin que les auditeurs ne sauraient consentir à un montant d'honoraires trop faible, risquant de compromettre la qualité de leurs travaux.

b. Les règles déontologiques relatives à l'indépendance des auditeurs

Outre le principe de *compétence*, quatre « *principes fondamentaux de comportement* » ayant trait à l'indépendance des auditeurs sont listés par le code de déontologie. L'article 3 du code pose le principe d'*intégrité.* Selon cet article, le « *commissaire aux comptes exerce sa profession avec honnêteté et droiture. Il s'abstient, en toutes circonstances, de tout agissement contraire à l'honneur et à la probité* ». L'article 4 définit le devoir d'*impartialité* : « *Dans l'exercice de ses missions, le commissaire aux comptes conserve en toutes circonstances une attitude impartiale. Il fonde ses conclusions et ses jugements sur une analyse objective de l'ensemble des données dont il a connaissance, sans préjugé ni parti pris. Il évite toute situation qui l'exposerait à des influences susceptibles de porter atteinte à son impartialité* ». L'article 5, central, énonce quant à lui le principe même d'*indépendance* : « *Le commissaire aux comptes doit être indépendant de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes. L'indépendance du commissaire aux comptes se caractérise notamment par l'exercice en toute liberté, en réalité et en apparence, des pouvoirs et des compétences qui lui sont conférés par la loi*. » L'article 6, enfin, traite des *conflits d'intérêt* : « *Le commissaire aux comptes évite toute situation de conflit d'intérêt. Tant à l'occasion qu'en dehors de l'exercice de sa mission, le commissaire aux comptes évite de se placer dans une situation qui compromettrait son*

[147] Cet article précise qu'en « *l'absence de norme d'exercice professionnel homologuée par le garde des sceaux, le projet de norme transmis par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes au garde des sceaux en vue de l'examen de son homologation, après avis du Haut Conseil de commissariat aux comptes, peut être pris comme référence par les professionnels tant que le garde de sceaux ne s'est pas prononcé sur l'homologation* […] ».

indépendance à l'égard de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes ou qui pourrait être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de cette mission ».

Ces principes étant posés, le code complète et précise les incompatibilités et interdictions énoncées par le législateur (a.), et enjoint aussi les auditeurs à préserver leur indépendance au moyen de mesures sauvegarde (b.).

• Incompatibilités et interdictions

L'article 10 du code, intitulé « *situations interdites* », liste quatorze types de prestations de service non directement liées à la mission de certification, auxquelles les auditeurs ne peuvent donc se livrer ni au sein des entités auditées, ni au sein de leur(s) mère(s) ou de leur(s) filiale(s).[148] Cet article est complété par les articles 23, 24 et 25 relatifs à l'exercice en réseau. Il est ainsi interdit à un commissaire aux comptes d'auditer une organisation si l'un des membres de son réseau fournit à cette dernière une prestation de service non directement liée à la mission d'audit (article 23) ou offre à sa mère ou l'une de ses filiales l'une des prestations listées par l'article 24. Pour cette raison, l'article 25 précise :

> *Lorsqu'un commissaire aux comptes appartient à un réseau dont les membres assurent des missions autres que le commissariat aux comptes, il doit pouvoir justifier que l'organisation du réseau lui permet d'être informé de la nature et du prix des prestations fournies ou susceptibles d'être fournies par l'ensemble des membres du réseau à toute personne ou entité dont il certifie les comptes, ainsi qu'aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle […].*

Le titre V du code traite des « *liens personnels, financiers et professionnels* ». Selon l'article 27, est incompatible avec l'exercice de la mission d'audit légal tout lien familial entre, d'une part, une personne occupant une fonction sensible au sein de l'entité dont les comptes sont audités et, d'autre part, le commissaire aux comptes, l'un des membres de son équipe, l'un des membres de la direction de sa société, ou l'un des

[148] Pour faire suite à cet article, l'article 32 du code précise logiquement qu'un « *commissaire aux comptes, de même qu'un de ses associés, ne peut recevoir de la personne ou entité dont il est chargé de certifier les comptes, ou d'une personne ou entité qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle* […] *une rémunération pour des prestations autres que celles entrant dans les diligences directement liées à sa mission de commissaire aux comptes.* »

associés de son bureau. Un commissaire aux comptes ne peut pas, non plus, accepter ou conserver une mission si lui-même ou l'un des membres de sa direction entretient avec une personne de l'entité à contrôler des « *liens personnels étroits, susceptibles de nuire à son indépendance* ». Quant aux liens financiers et professionnels, ils sont, de la même manière, respectivement prohibés par les articles 28 et 29.

Enfin, comme l'indique l'article 36, « *il est interdit aux commissaires aux comptes d'effectuer toute démarche non sollicitée en vue de proposer leurs services à des tiers* ». La publicité ne leur est permise que « *dans la mesure où elle procure au public une nécessaire information. Les moyens auxquels il est recouru à cet effet sont mis en œuvre avec discrétion, de façon à ne pas porter atteinte à l'indépendance, à la dignité et à l'honneur de la profession* […] ».

- Mesures de sauvegarde

En plus de lister un ensemble d'incompatibilités et d'interdictions, le code de déontologie fait obligation aux auditeurs de préserver leur indépendance par la mise en place de mesures de sauvegarde. Le principe de cette obligation est posé par les articles 11 et 12 du code. Selon le premier de ces deux articles, un auditeur doit être à même d'identifier les situations risquant de le rendre dépendant, et comme l'indique l'article 12 :

> *Lorsqu'il se trouve exposé à des situations à risque, le commissaire aux comptes prend immédiatement les mesures de sauvegarde appropriées en vue, soit d'en éliminer la cause, soit d'en réduire les effets à un niveau qui permette la poursuite de la mission en conformité avec les exigences légales, réglementaires, et celle du présent code […].*

Ce principe étant posé, les articles 13, 15, 19 et 25 l'opérationnalisent. Selon l'article 13, « *avant d'accepter une mission de certification, le commissaire aux comptes vérifie que son accomplissement est compatible avec les exigences légales et réglementaires et celle du présent code* » ; une mission ne saurait bien sûr être acceptée dans le cas contraire. L'article 15 indique que la structure dans le cadre de laquelle l'auditeur exerce son activité doit mettre en œuvre des procédures « *assurant une évaluation périodique des conditions d'exercice de chaque mission de contrôle, en vue de vérifier que celle-ci peut être poursuivie dans le respect des exigences déontologiques, notamment en matière d'indépendance vis-à-vis de la personne ou de l'entité contrôlée* ».

L'article 19 souligne que si un auditeur doit normalement exercer sa mission jusqu'à son terme, il a cependant le devoir de démissionner lorsque se produit un événement susceptible de compromettre son l'indépendance. Enfin, selon l'article 25, un commissaire aux comptes membre d'un réseau proposant des missions autres que le commissariat aux comptes, doit pouvoir justifier que l'organisation de son réseau lui permet d'être informé de la nature et du prix des prestations fournies par ce dernier, aux entités dont il certifie les comptes, ainsi qu'à leurs mères et filiales.

Pour finir, l'article 31 précise qu'une disproportion entre le montant des honoraires perçus et l'importance des diligences à effectuer affecte l'indépendance et l'objectivité du commissaire aux comptes, et l'article 33 ajoute que les « *honoraires facturés au titre d'une mission légale ne doivent pas créer de dépendance financière du commissaire aux comptes à l'égard de la personne ou entité dont les comptes sont certifiés, ou d'une personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle* […] ».

Comme l'indique l'article 1er, les dispositions du code de déontologie s'imposent à tous les commissaires aux comptes, quel que soit leur mode d'exercice, et leur respect fait l'objet de vérifications, ceci lors des inspections et contrôles auxquels l'Etat et la CNCC soumettent les auditeurs légaux.

1.3. Le contrôle de l'audit légal par l'Etat et la CNCC

L'Etat et la CNCC qui, comme nous venons de le voir, réglementent et normalisent l'exercice de l'audit légal, s'attachent aussi à contrôler que les commissaires aux comptes respectent bien les principes et standards de compétence technique et d'indépendance requis pour le bon exercice de leur métier (1.3.1). Si tel n'est pas le cas, ces professionnels s'exposent à des sanctions disciplinaires, et peuvent même, dans certains cas, se voir condamner au civil ou au pénal (1.3.2.).

1.3.1. Le contrôle qualité

Le contrôle qualité auquel les commissaires aux comptes se trouvent soumis n'est pas propre à la France ; de très nombreux pays l'ont instauré. Comme le souligne Mikol (2006, p.154), un tel contrôle est en revanche « *caractéristique de l'audit légal par rapport à d'autres professions libérales (médecins, avocats,* […]*), pour lesquelles il est rare d'observer l'existence d'un contrôle* […] *exercé par des tiers, fussent-ils des pairs* ».

La mise en place du contrôle qualité date de la loi du 24 juillet 1966 et de son décret d'application du 12 août 1969. Comme l'indiquait la première version dudit décret (article R.66 alinéa 5) :

> *Les commissaires aux comptes sont inspectés au moins une fois par an par le conseil régional [des CRCC] et par le conseil national [de la CNCC] dans les cas que celui-ci détermine et dont il fixe les modalités. Cet examen est effectué soit sur pièce soit sur place. Le commissaire aux comptes est tenu de fournir toute explication sur les dossiers et documents établis en application du présent article ainsi que les conditions d'exécution de sa mission au sein des sociétés contrôlées et l'organisation de son cabinet.*

Le contrôle des auditeurs légaux a toutefois été profondément réaménagé par la loi de sécurité financière du 1er août 2003 et par le décret du 27 mai 2005. Alors que la CNCC en maîtrisait auparavant le processus dans son intégralité, l'article L.821 du code de commerce indique désormais que « *le H3C est* […] *chargé* […] *de définir les orientations et le cadre des contrôles périodiques prévus à l'article L.821-7, et d'en superviser la mise en œuvre et le suivi dans les conditions définies par l'article L.821-9* ». Ces articles L.821-7 à L.821-9, introduits par la LSF, organisent trois niveaux de contrôle de l'activité des commissaires aux comptes : les inspections, les contrôles périodiques, et les contrôles occasionnels. Les inspections sont diligentées par le garde des sceaux ou l'autorité des marchés financiers (L.821-7-a), qui peuvent demander le concours de la CNCC ou d'autres institutions (L.821-8) ; les contrôles périodiques (L.821-7-b) sont organisés à l'avance selon des modalités définies par le H3C ; les contrôles occasionnels (L.821-7-c) sont décidés au coup par coup par la CNCC ou les compagnies régionales ; contrôles périodiques et contrôles occasionnels peuvent être effectués par l'un ou l'autre de ces deux instituts ; lorsqu'ils concernent des commissaires aux comptes de sociétés cotées ou d'organismes de placements collectifs, ces contrôles sont en revanche réalisés par la CNCC et l'AMF (L.821-9).

Depuis la décision n°2 du 10 juin 2004 du H3C, le contrôle périodique est dénommé *contrôle national de qualité*. Ce type de contrôle-là est fortement normalisé. Ainsi la CNCC a-t-elle publié à son endroit des *Procédures de conduite du contrôle de qualité de la profession de commissaire aux comptes*. Tous les professionnels inscrits doivent s'y soumettre, qu'ils exercent à titre individuel ou dans le cadre d'une société.

Un contrôle périodique peut être horizontal, vertical, ou les deux à la fois. Horizontal, il consiste principalement en un examen critique des procédures du cabinet contrôlé, et touche chaque commissaire aux comptes au moins une fois tous les six ans.[149] Vertical, il prend la forme d'une revue approfondie de dossiers spécifiques. Les auditeurs légaux ne peuvent bien sûr pas s'y opposer. Ils doivent en outre en faciliter la réalisation en fournissant, dans les délais, tous les documents demandés.

Dans son rapport d'activité 2005-2006, la CNCC fournit en annexe (p.40) un tableau détaillant les moyens et intervenants consacrés par la profession au contrôle qualité en 2004/2005. Ce tableau est le suivant (tableau A.3) :

Tableau A.3 - Contrôle de qualité effectué par la profession en 2004-2005

	Contrôles nationaux		**Contrôles délégués en régions**		**Total**
	EIP**	**OPCVM*****	**EIP***	**Autres**	
Nombre de :					
- commissaires aux comptes contrôlés	162	15	81	1 897	*
- Dossiers examinés	149	22	70	3 570	3 811
- Contrôleurs	164	17	47	640	858
Heures de contrôle :	25 000	1 450	4 986	45 297	76 733
- Contrôleurs	13 400	700	2 910	18 975	35 985
- Superviseurs	4 200	350	760	3 850	9 160
- Organisation et suivi des contrôles	4 100	110	460	12 544	17 214
- Chambres qualité	1 400	210	384	4 488	6 482
- Formation des contrôleurs	1 900	80	472	5 440	7 892

* *Le total* n'est *pas pertinent, les commissaires aux comptes pouvant être contrôlés à plus d'un titre*

** *Etablissement d'intérêt public*

*** *Organisme de placement collectif en valeurs mobilières*

[149] Si l'un des dossiers du cabinet a trait à un EIP, le contrôle du cabinet est réalisé au niveau de la CNCC, tous les trois ans.

Comme le rapport de la CNCC le précise, « *le temps consacré par les commissaires aux comptes contrôlés au contrôle de qualité ne figure pas dans ce tableau, dans la mesure où il est difficilement quantifiable. Cependant, il est en pratique très important : on peut considérer que la profession consacre globalement environ 100 000 heures par an au contrôle de qualité* » (p.40). Un contrôle jugé insatisfaisant entraîne, dans un délai de deux ans, un second contrôle payé par le commissaire aux comptes contrôlé. En cas d'insuffisance répétée, la chambre de discipline se voit saisie. Dans tous les cas, un auditeur légal qui ne respecte pas les règles et normes auxquelles il doit se soumettre peut voir sa responsabilité engagée.

1.3.2. Les responsabilités du commissaire aux comptes

Trois actions en responsabilité peuvent être engagées à l'encontre d'un commissaire aux comptes : l'action disciplinaire (a.), l'action civile (b.) et l'action pénale (c.). Si une plainte donnée peut permettre d'engager ces trois actions à la fois, celles-ci sont cependant autonomes et relèvent de trois juridictions bien distinctes.

a. La responsabilité disciplinaire du commissaire aux comptes

L'action disciplinaire vise à défendre l'intérêt collectif des commissaires aux comptes et l'honneur de leur profession. Cette action est distincte des actions civiles et pénales. Ainsi, une faute disciplinaire peut-elle être retenue à l'encontre d'un commissaire aux comptes même s'il n'a été condamné ni au civil ni au pénal. Le champ de la faute disciplinaire est vaste. Ainsi, comme l'indique l'article 57 du décret du 27 mai 2005 :

> *Toute infraction aux lois, règlements et normes d'exercice professionnel homologuées par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice, ainsi qu'au code de déontologie de la profession et aux bonnes pratiques identifiées par le haut conseil du commissariat aux comptes, toute négligence grave, tout fait contraire à la probité, à l'honneur ou à l'indépendance commis par un commissaire aux comptes, personne physique ou société, même ne se rattachant pas à l'exercice de la profession, constitue une faute disciplinaire passible de l'une des sanctions disciplinaires énoncées à l'article L.822-8 du code de commerce.*[150]

[150] Mikol (2006, pp.168-169) donne comme exemples de fautes ne se rattachant pas à l'exercice de la profession : la conduite en état d'ivresse (chambre régionale de discipline, 6 novembre 2000) ; un faux en

Selon l'article L.822-8 susmentionné, les sanctions disciplinaires sont : 1) l'avertissement ; 2) le blâme ; 3) l'interdiction temporaire d'exercer pour une durée n'excédant pas cinq ans ; 4) la radiation de la liste. Il peut être également procédé au retrait de l'honorariat. La procédure disciplinaire est définie par les articles R.92s pour les personnes physiques et R.175 pour les sociétés, La décision prise par la chambre régionale de discipline est motivée, et transmise à l'ensemble des parties intéressées, qui peuvent faire appel devant le H3C. L'exécution des sanctions prises fait quant à elle l'objet des articles R.106 à 113.

b. La responsabilité civile du commissaire aux comptes

La mise en oeuvre de la responsabilité civile du commissaire aux comptes vise la réparation d'un dommage causé par ce dernier. Comme l'indique l'article L.822-17 du code de commerce, les « *commissaires aux comptes sont responsables, tant à l'égard de la société que des tiers, des conséquences dommageables des fautes et négligences par eux commises dans l'exercice de leurs fonctions* ».

Les conditions de la mise en cause de la responsabilité civile du commissaire aux comptes sont celles du droit commun : il faut une faute, un dommage et un lien de causalité entre la faute et le dommage. La faute de l'auditeur légal résulte de l'inexécution des obligations fixées par les lois, les règlements ou les textes professionnels. Le dommage est le plus souvent une perte financière subie par le demandeur. Le lien de causalité entre la faute et le dommage est généralement établi quand l'exécutions des diligences normales aurait permis d'empêcher la réalisation de ce dernier.

c. La responsabilité pénale du commissaire aux comptes

La mise en œuvre de la responsabilité pénale du commissaire aux comptes vise à sanctionner le non respect de sa part d'une loi ou d'un règlement. Un auditeur légal peut bien sûr commettre une infraction de droit commun (escroquerie, abus de confiance, etc.),

---

écriture commis avant l'inscription à la chambre (chambre régionale de discipline, 19 juin 2002) ; la construction d'une piscine sur le terrain de sa propriété après avoir convenu qu'une partie du prix ferait l'objet d'un règlement occulte (chambre nationale de discipline, 4 avril 2003) ; des fautes commises en tant qu'expert comptable (chambre régionale de discipline, 18 juin 1999).

mais sa responsabilité pénale peut aussi être engagée s'il manque à l'une de ses obligations professionnelles fondamentales, par action ou par omission. Comme pour toute infraction, les incriminations pénales relatives à l'exercice des missions supposent trois éléments constitutifs : 1) un élément légal (un acte ne constitue une infraction que s'il est prévu et réprimé par la loi ou le règlement)[151] ; 2) un élément matériel (il faut que l'acte ait été accompli) ; 3) un élément intentionnel ou moral (la volonté de l'auteur doit avoir été libre et consciente).

2. La codification et le contrôle de la pratique de l'audit au sein des grands cabinets

Codifiée et contrôlée par l'Etat et la CNCC, la pratique du commissariat aux comptes l'est également par les sociétés d'audit, et particulièrement par les grands cabinets.

2.1. La codification de la pratique de l'audit légal au sein des grands cabinets

Au sein des réseaux de cabinets nationaux et internationaux, la pratique de l'audit légal fait aujourd'hui l'objet d'une codification poussée. Celle-ci vise notamment à obtenir des auditeurs le respect des exigences légales, réglementaires, normatives et déontologiques en matière de compétence (2.1.1.) et d'indépendance (2.1.2.), ainsi qu'un certain nombre de comportements jugés opportuns (2.1.3.).

2.1.1. Les procédures destinées à garantir la compétence technique des auditeurs

Comme nous l'avons vu, les grands cabinets d'audit légal se sont attachés, à partir des années 1940, à développer une méthodologie, dans le but d'augmenter l'efficacité et l'efficience des missions accomplies par leurs membres (Casta et Mikol, 1999, p.110). Depuis les années 1950-1960, cette méthodologie a été maintes fois repensée, et son degré de structuration n'a cessé de croître. Comme le soulignent Cushing et Loebbecke (1986), une méthodologie d'audit structurée se caractérise par la mise en oeuvre d'une « *séquence logique et définie de procédures, de décisions et d'étapes de documentation,*

[151] Les textes qui décrivent et répriment les infractions relatives à l'exercice des missions de commissariat aux comptes au sein de sociétés commerciales figurent tous dans le code de commerce (articles L.820-5 à L.820-7, L.245-12-1, L.247-1-III et 247-2-IV, L.247-20).

ainsi que d'un ensemble intégré de pratiques et d'outils destinés à assister l'auditeur dans la conduite de sa tâche ».[152] Ainsi les membres des grands cabinets doivent-ils utiliser de nombreux instruments « structurants », dont la mise en œuvre est censée garantir, entre autres, le respect des normes d'exercice professionnel.[153] Ces instruments sont de nature diverse. Comme l'écrivent Mercier *et al.* (2002, pp.223-224) :

> *[On] ne saurait être exhaustif sur ce point. La* documentation *accessible à chaque collaborateur, ainsi que le* support de classement du dossier *de contrôle, constituent sans aucun doute des éléments primordiaux. Mais on peut en citer nombre d'autres, tels que les* programmes de travail standards, *les* formulaires *ou* questionnaires *de conception, de réalisation et de bouclage de la mission, les* bibliothèques *de rapports et de documents, les* logiciels d'aide à la révision, *qui constituent pour les intervenants, s'ils sont de bonne qualité, des guides particulièrement utiles pour mener à bien leurs travaux […].* (C'est nous qui soulignons).

Très structurée, la méthodologie d'audit des grands cabinets est en outre mise en œuvre, au sein de ces derniers, par des équipes fortement hiérarchisées : lorsqu'il commence sa carrière dans un *Big Four*, un auditeur est qualifié d'*assistant débutant* ; un an plus tard, il devient *assistant confirmé*, ou *expérimenté* ; cette étape-là franchie, le voici *senior*, ceci durant trois années ; il passe ensuite *manager* et le reste normalement au moins quatre ans ; il peut alors dans certains cas se voir coopté, et gagner ainsi le statut d'associé.

Le rôle assigné à chacun de ces échelons est précisément défini. L'associé prend la responsabilité de signer les rapports d'audit relatifs à ses missions ; il porte la stratégie du cabinet, participe activement au développement commercial de ce dernier, et s'implique auprès des instances de régulations de la profession ; il gère le risque d'audit afférent à ces dossiers, dirige et supervise les membres de ses équipes, et procède en bout de course

---

[152] Dans un article publié en 1986 et fréquemment cité, Cushing et Loebbecke classent les cabinets d'audit selon le degré de structuration de leur méthodologie. Leur classement n'est cependant plus d'actualité. Tous cabinets confondus, la tendance est en effet aujourd'hui à plus de structure (Carpenter *et al.*, 1994).

[153] Comme nous l'avons vu, les normes d'exercice professionnel institutionnalisent en effet les principaux traits de la méthodologie d'audit conçue par les grands cabinets. Appliquer cette dernière, au degré de structuration supérieur, permet donc de respecter « automatiquement » les diligences imposées par les instituts.

à une revue globale des dossiers ; il travaille en étroite relation avec les managers, qu'il évalue et parraine pour certains. Ceux-ci prennent en charge l'administration, la l'organisation, la planification et la facturation des missions ; ils en sont les garants techniques ; comme les associés, ils doivent mener une action commerciale ; ils dirigent, supervisent et forment leurs collaborateurs ; ils revoient les travaux effectué par leurs seniors ; en interne, ils conduisent des actions de formation et participent par exemple au parrainage et au recrutement ; ils occupent donc une position charnière entre le client, les auditeurs de terrain, l'associé et les spécialistes susceptibles d'intervenir sur ses missions (fiscalistes, informaticiens, etc.). Les seniors conduisent de leur côté les travaux réalisés au sein des entités auditées, ceci conformément aux recommandations de leurs managers ; ils jouent un rôle clé dans la qualité de la relation quotidienne avec les audités ; sur le terrain, ils réalisent les tâches exigeant le plus d'expérience ; ils dirigent, supervisent et forment ceux qu'ils encadrent, et procèdent à la revue de leurs travaux ; ils veillent au respect de la méthodologie et à celui des budgets d'heures ; ils participent grandement à la rédaction des livrables (note de synthèse, lettre de recommandation, etc.) ; en relation avec la fonction « planning », il affecte assistants et stagiaires aux missions qui lui sont attribuées. Ces derniers, pour apprendre le métier, effectuent et documentent quant à eux les contrôles prévus par le programme de travail qui leur est assigné. Généralement chaque équipe comprend un associé, un manager, un senior, et plusieurs assistants et stagiaires. Sur une grosse mission, l'équipe peut néanmoins comporter plusieurs seniors, voir plusieurs managers.

En France, les *Big Four* recrutent la majorité de leurs débutants dans les grandes écoles de commerce et les meilleures universités, après avoir pu les « tester » lors des stages qu'ils effectuent à l'occasion de leur scolarité. Ne sont bien sûr retenus que les individus jugés capables se conformer au mode de fonctionnement de la firme d'audit.

Dés leur entrée dans le cabinet, les jeunes recrues participent à un séminaire de formation d'une à deux semaines. Ce séminaire est tenu en un lieu agréable, généralement à l'extérieur du bureau. Les nouveaux auditeurs y apprennent à se familiariser avec la méthodologie d'audit et les tâches qui leur seront assignées. Ils se voient également informés des comportements qu'ils devront adopter, et de ceux qui, au contraire, ne seront pas tolérés ; les comportements de réduction de la qualité de l'audit – manquements

critiques à la dimension technique du métier – sont par exemple formellement prohibés (Herrbach, 2000). Puis chaque année, à mesure que les individus progressent dans la hiérarchie, une nouvelle formation leur est prodiguée.[154]

Enfin, une fois formés, les auditeurs sont affectés aux missions. La procédure d'affectation mise en place au sein des firmes d'audit vise à constituer des équipes de travail adaptées aux besoins et aux enjeux de chaque mission. Elle est supposée reposer sur la juste évaluation du temps et des compétences nécessaires à la réalisation des différents mandats, et l'utilisation de logiciels est censée permettre son optimisation.

2.1.2. Les procédures destinées à garantir l'indépendance des auditeurs

Les procédures établies par les grands cabinets pour conduire leurs membres à respecter les exigences légales, réglementaires et déontologiques en matière d'indépendance, portent notamment sur l'acceptation et le maintien des missions, les conditions de la formation de l'opinion, et les devoirs généraux qui incombent aux auditeurs.

Comme nous l'avons vu, selon le code de déontologie, un commissaire aux comptes doit apprécier, avant d'accepter une mission ou décider de son maintien, si celle-ci est bien compatible avec son devoir d'indépendance (article 13). Lorsqu'il exerce son activité dans le cadre d'un cabinet ou d'un réseau, cette structure doit mettre en place des procédures permettant à ces membres de procéder à une telle appréciation (articles 15 et 25). Dans les grandes firmes d'audit, ces procédures sont définies avec soin.

L'acceptation d'un nouveau mandat donne notamment lieu à la consultation de la liste des missions contractuelles ou légales détenues par le cabinet et par les membres de son réseau. Il s'agit ici d'identifier les prestations susceptibles de générer une situation d'incompatibilité. A cette fin, une base de données est normalement constituée et continuellement mise à jour, précisant les missions réalisées pour les clients du réseau, ainsi que pour leur(s) mère(s) et leur(s) filiale(s). Cette base est consultable par tous les associés de l'organisation. Un courriel est en outre envoyé à ces derniers pour qu'ils

[154] Tout comme les diners de galas et autres cérémonies qui rythment la vie des cabinets, les formations offrent de plus aux auditeurs d'un même niveau l'opportunité de pouvoir se retrouver ; ils en ont finalement peu l'occasion durant l'année, compte tenu de leur relative dispersion géographique.

puissent signaler tout problème d'incompatibilité susceptible de résulter de l'acceptation du mandat. Lorsque celle-ci est actée, la réalisation d'une nouvelle prestation par une entité du réseau doit se voir soumise à l'appréciation préalable, par le commissaire aux comptes, de sa compatibilité avec la mission d'audit. Dans certains cas, l'associé et ses collaborateurs peuvent également devoir signer une déclaration sur l'honneur attestant qu'ils connaissent bien les procédures du cabinet, ne détiennent pas de participation financière dans l'entité contrôlée, et n'entretiennent aucune relation prohibée par le Code de déontologie ou les règles générales de la profession.

La procédure de maintien des mandats en cours repose quant à elle sur la définition des comportements à adopter lorsque surviennent des événements remettant en cause la poursuite de la mission (changement de direction, d'actionnariat, proposition d'une mission de conseil à une entité membre du réseau, etc.). Une veille relative à ce type d'événements-là est opérée au sein de cellules de documentation.

Un associé « déontologue » peut en outre être consulté si la possibilité d'accepter ou de maintenir une mission pose question, et pour procéder aux arbitrages nécessaires en cas de conflit d'intérêt entre deux associés. Pour chaque client, l'évaluation des risques, les conclusions en matière d'indépendance, et les mesure de sauvegarde prises ou à prendre sont formalisées à l'aide de questionnaires d'acceptation ou de maintien de missions. Ensuite, des mesures sont mises en place pour garantir que seules des personnes ayant la qualité de commissaire aux comptes peuvent, au sein du cabinet, exercer une influence sur la formation de l'opinion des signataires des rapports.

De manière plus générale, enfin, la politique d'indépendance de la firme d'audit fait généralement l'objet d'une charte. Celle-ci rappelle les textes et normes professionnelles, précise les situations susceptibles de poser problème, prévoit les mesures de sauvegarde à mettre en œuvre le cas échéant, et est communiquée à l'ensemble des membres du réseau.

2.1.3. Les normes de comportements à adopter

Les impératifs de compétence technique et d'indépendance ne sont toutefois pas les seules exigences auxquelles les auditeurs membres de cabinets doivent satisfaire. Bien d'autres comportements et attitudes sont exigés de leur part. Des critères vestimentaires

stricts leurs sont par exemple imposés : costumes pour les hommes et tailleur pour les femmes, de préférence de couleur sombre. En outre, comme l'indiquent les études menées par Pentland (1993) et Grey (1998), la tempérance, la sobriété, la régularité, le dévouement au cabinet (travailler de longues heures, en fin de semaine, être toujours disponible, etc.), ainsi que le dynamisme, le sens de la convivialité (tutoiement des collègues, humour, etc.) et la participation active à la vie des équipes (prise des repas en commun, etc.), sont fortement valorisées au sein des firmes d'audit. Enfin, le non dépassement des budgets horaires revêt une grande importance.

2.2. Le contrôle du travail effectué par les auditeurs au sein des cabinets

Pour s'assurer que leurs membres respectent bien les procédures et normes internes en vigueur en leur sein, les cabinets d'audit s'appuient principalement sur la mise en œuvre de deux mécanismes de contrôle *a posteriori* : la revue des dossiers de travail d'une part (2.2.1.), et la vérification du non dépassement des budgets d'autre part (2.2.2.). Ces contrôles servent de base à l'évaluation des professionnels (2.2.3.), et de celle-ci dépend leur promotion (2.2.4.).

2.2.1. La revue des dossiers

Comme nous l'avons vu, la revue des travaux effectués par les membres d'une équipe d'audit est imposée par la norme d'exercice professionnel n°2-103-16. Au sein des cabinets, cette revue est pratiquée de manière systématique, et porte tant sur le fond que sur la forme des dossiers. Il s'agit de s'assurer que les contrôles ont été réalisés dans le respect des méthodes de la firme d'audit, qu'ils permettent bien de motiver l'opinion du commissaire aux comptes, et qu'ils sont correctement documentés. La procédure suivie est généralement la suivante.

Sur une mission donnée, lorsqu'un membre de l'équipe a terminé d'effectuer ses travaux, ceux-ci font l'objet d'une vérification par son supérieur hiérarchique direct : les travaux de l'assistant sont revus par le senior, ceux du senior par le manager, et ceux du

manager par l'associé.[155] Le résultat de cette revue est communiqué à l'intéressé sous la forme d'une *note de revue* formalisée. Celle-ci stipule les contrôles supplémentaires à effectuer et les points de documentation à modifier. Une fois ces améliorations apportées, le supérieur revoit à nouveau le dossier, pour vérifier que ses remarques ont été correctement prises en compte.

2.2.2. Le suivi des temps de travail

A la fin de chaque mois ou toutes les deux semaines, chaque auditeur établit un relevé d'activité, dans lequel il précise son emploi du temps sur la période écoulée. Il y porte ses heures *chargeables,* c'est-à-dire pouvant être imputées à un client particulier, et ses heures non chargeables, dédiées par exemple à la formation, à des tâches d'administration ou à la prise de congés. La centralisation informatique des relevés de l'ensemble des membres du cabinet permet d'obtenir, pour chaque entité auditée, un récapitulatif des temps passés par les auditeurs ayant travaillé sur la mission. Ce récapitulatif est adressé aux managers et aux associés pour les mandats qui les concernent. Les temps réels s'y trouvent comparés aux temps budgétés, et la différence entre les honoraires perçus et le coût de la mission y est calculée. Il est particulièrement important que cette différence soit positive. L'évaluation des managers et des associés en dépend.

2.2.3. L'évaluation des auditeurs

Au sein des cabinets, la performance des auditeurs est appréciée de manière systématique à la fin de chaque mission, au moyen de formulaires d'évaluation. Chaque auditeur est évalué par son supérieur hiérarchique direct : l'associé évalue le manager, le manager le senior, et celui-ci les assistants et stagiaires. Le processus d'évaluation diffère selon les cabinets, mais est toujours formalisé. Dans certaines firmes d'audit, le supérieur indique dans le formulaire, avant le début de la mission et en accord avec son subordonné, les objectifs assignés à ce dernier. Aussitôt la mission terminée, il note l'évalué pour chacun des critères d'évaluation prévus, et fournit un commentaire pour chaque note attribuée,

[155] Il arrive cependant aussi que le manager ou même l'associé revoient certains des travaux accomplis par les assistants et stagiaire, parce que le senior n'en a pas eu le temps, ou parce que ces travaux les intéressent, par exemple en raison de leur caractère sensible.

ainsi que pour la note globale. Puis il transmet le document à l'intéressé. Celui-ci peut alors y inscrire ses propres remarques, le signe, et le fait parvenir au service adéquat. Les critères d'évaluation diffèrent selon les échelons. Si les stagiaires, les assistants et les seniors ne sont principalement évalués que sur les compétences techniques et les comportements qu'on attend d'eux, les managers et les associés le sont également sur leur capacité commerciale et leur implication dans le développement du cabinet.

2.2.4. Le système de promotion

La saison terminée, les évaluations de fin de mission sont compilées pour qu'une évaluation annuelle des auditeurs puisse être faite. De celle-ci dépend la promotion des individus : pourcentage d'augmentation de salaire, bonus financier, perspectives de carrière, affectation, etc. Lorsque son évaluation annuelle est acceptable, un auditeur passe au « grade » supérieur. Si elle est vraiment excellente, il peut dans certains cas « sauter une classe » (« *jumper* »). Si, en revanche, elle n'est pas satisfaisante, l'individu est invité à quitter le cabinet. Ce principe-là est connu sous le nom du « *up or out* ».

ANNEXE B

Proposition de recherche-action
soumise à CAB
pour l'obtention du terrain

Sommaire

1. **Le travail réel des auditeurs légaux : une gestion d'exigences contradictoires qui requiert une importante prise de recul**
2. **Peu de ressources disponibles en interne pour la prise de recul**
3. **L'intervention proposée : offrir aux auditeurs de CAB la ressource d'un regard extérieur sur leur travail réel**
4. **Le chercheur-intervenant et son comité de pilotage académique**
5. **Le soutien demandé à CAB**

Annexe – *Curriculum vitae* du chercheur-intervenant [non fourni dans cette thèse]

---

1. Le travail réel des auditeurs légaux : une gestion d'exigences contradictoires qui requiert une importante prise de recul

Le travail d'une équipe d'audit légal vise principalement à produire une opinion étayée sur la qualité des états financiers d'une organisation donnée. Ce travail fait aujourd'hui l'objet d'une *codification poussée*. Il convient toutefois de ne pas identifier *l'activité réelle* des auditeurs légaux à la simple exécution de prescriptions officielles. En effet, celles-ci ne constituent pas les seules exigences qu'un auditeur doit respecter. Quel que soit son niveau hiérarchique, il lui faut également, au cours de chacune de ses interventions, prendre en considération celles des membres de son équipe (supérieurs et subordonnés), celles des audités (dirigeants, comptables, etc.), mais aussi les siennes

propres (celles de son corps et celles de son esprit). Or, ces différentes exigences se révèlent souvent *contradictoires*, car sous-tendues par des « logiques » conflictuelles. Aussi, loin de se résumer au strict respect de règles et de procédures prédéfinies, le travail réel des auditeurs légaux consiste plutôt à inventer les *compromis* nécessaires à la prise en charge de l'ensemble des exigences rencontrées, de sorte que les normes à respecter le soient le plus possible.

Seule une pratique journalière du métier exercée au sein d'équipes solidaires et assortie de formations adaptées permet aux individus d'acquérir cette compétence-là. Mais ni cette pratique, ni ces équipes, ni ces formations ne remplissent forcément leur office : si les auditeurs se forment sur le terrain et en salle de cours, ils peuvent aussi s'y « *déformer* ». Tel est le cas lorsqu'ils ne parviennent pas à prendre suffisamment de *recul* vis-à-vis de l'activité qu'ils accomplissent au quotidien. Ils peuvent alors ne pas prendre conscience des compétences dont ils font pourtant preuve, et n'être donc en mesure ni de les développer, ni d'en tirer une satisfaction méritée ; à l'inverse, ils peuvent ne pas réinterroger les réflexes mentaux et comportementaux qu'ils acquièrent dans et pour l'action, et ne plus pouvoir les faire évoluer quand cela s'avère nécessaire ; ils peuvent enfin, pour toutes ces raisons, finir par perdre le goût de leur métier, ne plus le respecter, voire en venir à le dévaloriser. Or, les auditeurs ne disposent en interne que de *peu de ressources* pour envisager avec distance leurs propres pratiques.

2. Peu de ressources disponibles en interne pour la prise de recul

La prise de recul vis-à-vis du travail réalisé suppose la *confrontation* des pratiques et des points de vue. Or, les équipes d'audit opèrent dans l'urgence, se recomposent fréquemment, et sont constituées d'auditeurs qui, à l'exception des assistants, tiennent généralement tous un rôle différent (un seul associé, un seul manager, un seul senior). Aussi leurs membres se retrouvent-ils de façon paradoxale souvent *seuls face à leur propre activité*. Ceci semble particulièrement vrai pour les *seniors* et les *managers*. En outre, la plupart des *formations* délivrées aux auditeurs se concentrent sur les traits les plus « *techniques* » de la profession. Elles ne traitent que peu du travail réel, et ne favorisent donc pas vraiment son analyse distanciée.

3. L'intervention proposée : offrir aux auditeurs de CAB la ressource d'un regard extérieur sur leur travail réel

3.1. Esprit et bénéfices attendus de la recherche-action envisagée

La recherche-action envisagée vise à ouvrir au sein de CAB des *espaces de réflexion* à l'intérieur desquels le chercheur et les professionnels du cabinet puissent *co-analyser* le travail réel des auditeurs légaux en *confrontant* leurs points de vue. Une telle confrontation doit d'abord permettre aux auditeurs eux-mêmes de *redécouvrir* leurs propres pratiques d'un œil nouveau et de :

- mieux comprendre les contradictions inhérentes à leurs situations de travail ;
- prendre conscience des compétences dont ils font preuve au jour le jour, mais qu'ils ignorent pourtant parfois posséder, et les développer ;
- réinterroger leurs réflexes mentaux et comportementaux et les faire évoluer lorsque cela s'avère nécessaire ;
- accroître leur pouvoir d'action professionnel ;
- cultiver et développer le goût de leur métier.

En retour, l'activité de connaissance du chercheur bénéficie directement des réflexions que celui-ci suscite chez ses interlocuteurs. L'intervention profite enfin à CAB en ce qu'elle contribue à l'enrichissement du processus de professionnalisation des membres de la firme.

3.2. Dispositif pratique proposé

3.2.1. Volet principal

Le *volet principal du dispositif proposé* se déroule de la manière suivante :

1. Le chercheur-intervenant *accompagne*, durant les différentes phases d'une de leurs missions, les équipes d'audit légal participant à la démarche proposée.
2. Cela lui permet d'*observer minutieusement le travail accompli* par leurs membres, au moment même où ils le réalisent. Afin de mieux comprendre leurs pratiques, il leur demande parfois de les lui commenter, mais prend garde de ne jamais les déranger.

3. Puis il *restitue aux auditeurs le compte rendu d'observation des séquences clés de leur propre activité, et les leur fait analyser* au cours d'entretiens individuels d'environ une heure. Ces entretiens sont menés lors des derniers jours de chacune des phases suivies, mais en dehors des temps de mission et à l'extérieur des entreprises auditées.
4. Le chercheur-intervenant expose enfin à l'ensemble des membres de CAB des *synthèses analytiques* de l'activité réelle des auditeurs participant au processus. Il fait apparaître les points communs notés, les différences remarquées, les pratiques intéressantes constatées, etc. Ces exposés, toujours suivis d'une discussion, peuvent être tenus, par exemple, au cours de *Réunions d'Informations.*
5. A la fin de chaque entretien et de chaque synthèse, les auditeurs remplissent une fiche anonyme qui leur permet d'exprimer ce qu'ils tirent de la séance considérée.

En raison de l'importance et de la complexité du *rôle charnière* tenu par les *seniors* et par les *managers*, il paraît opportun de consacrer, dans le cadre du dispositif envisagé, une *attention particulière* à ces deux « figures clés » de l'équipe de travail. Dans cette perspective, il est possible d'ajouter, entre les points 3 et 4, *une étape 3 bis au caractère optionnel.* Le chercheur-intervenant peut ainsi réunir deux à deux et par niveau hiérarchique les seniors et managers observés (points 1 et 2), ceci à l'occasion d'entretiens d'une heure et demie menés en dehors des temps de mission. Au cours de chaque entretien, il est successivement demandé aux deux personnes en présence de commenter la description retranscrite du travail de l'autre. Certaines *controverses professionnelles* peuvent ainsi s'engager entre les individus, qui trouvent à s'enrichir de leurs différences respectives. Cette étape réclame à chaque auditeur 90 minutes de son temps disponible, peut sembler pesante et n'être finalement pas retenue. Elle conduit toutefois chacun à revenir une fois de plus sur sa propre activité et à la redécouvrir d'une manière encore différente grâce au regard d'un pair. Elle permet en outre un vrai partage d'expérience et participe ainsi à la diffusion au sein de la firme des meilleures pratiques.

3.2.2. Volet auxiliaire

Offrir aux auditeurs un regard extérieur sur leurs pratiques quotidiennes, c'est aussi leur faire connaître les points de vue développés par les chercheurs universitaires en matière

d'audit légal. De tels points de vue sont de nature à stimuler la réflexion des individus sur leur propre activité. Ainsi est-il possible de synthétiser pour les membres de CAB les articles de recherche relatifs au travail des auditeurs et publiés dans les plus grandes revues scientifiques internationales. De telles synthèses peuvent, par exemple, trouver leur place sur l'intranet de la firme, et faire l'objet, pour qui le souhaite, de discussions enrichissantes.

3.2.3. Durée et étendue de l'intervention

Pour pouvoir couvrir l'ensemble des phases d'une mission d'audit légal, s'appliquer à une quantité et une variété de dossiers suffisantes, toucher un nombre d'auditeurs satisfaisant et porter ses fruits, un tel dispositif doit s'inscrire dans la durée. Pour la saison qui s'entame, l'intervention proposée pourrait être étalée sur 12 mois, de début novembre 2003 à fin octobre 2004.

Il serait ainsi possible d'accompagner plusieurs équipes d'audit légal de CAB durant une cinquantaine jours de missions de commissariat aux comptes. Cela devrait permettre de suivre entre 5 et 10 dossiers, de travailler en direct avec environ 30 auditeurs, et de présenter à tous les membres de CAB intéressés 2 synthèses des résultats de la recherche-action menée. La première de ces synthèses pourrait se voir exposée fin mars 2004 et la seconde à la fin du mois d'octobre de la même année. Dans le cadre du volet auxiliaire envisagé, 12 synthèses d'articles de recherche peuvent être proposées aux membres du cabinet.

3.3. Phase de préparation de la recherche-action envisagée

Pour mener cette recherche-action, une phase de préparation est nécessaire. Son déroulement doit s'opérer en trois temps.

3.3.1. Cadrage général de l'intervention

Il s'agit tout d'abord de décider des objectifs définitifs de l'intervention. Pour cela, les principaux responsables fonctionnels concernés doivent être consultés : le responsable des ressources humaines, le responsable des relations HEC, le responsable de la formation, le responsable de la méthodologie et le responsable des technologies. Il convient également

de préciser les critères selon lesquels doivent être sélectionnées les missions, les phases de missions et les équipes à accompagner.

3.3.2. Sélection des missions, des phases de missions et des équipes à suivre

Selon les critères de sélection retenus, les premières missions, phases de missions et équipes à accompagner sont déterminées, compte tenu des contraintes de *planning.* Leur choix est soumis à l'approbation des associés en charge des dossiers considérés. Le chercheur-intervenant doit pour cela les contacter et les informer de l'esprit et du déroulement du dispositif mis en place.

3.3.3. Préparation du suivi des phases de missions sélectionnées

En introduction de la réunion de planification de chacune des phases de missions suivies, le chercheur-intervenant expose brièvement aux membres de l'équipe présents les objectifs et les modalités de son intervention. Il s'agit de bien leur faire comprendre que celle-ci ne s'inscrit *pas* dans le cadre d'un dispositif d'évaluation, qu'elle est une ressource placée au service de leur propre développement, et qu'elle n'exigera de chacun d'eux qu'un temps restreint.

3.4. Récapitulatif des livrables proposés

Le *volet principal du dispositif envisagé* donne lieu aux livrables suivants.

- A la fin de chacune des phases de missions accompagnées, le chercheur-intervenant remet *chaque auditeur participant* :
  - le *compte rendu d'observation des séquences clés de sa propre activité*

    [date de remise : un jour avant la conduite de l'entretien individuel]
  - *le compte rendu de son entretien individuel*

    [date de remise : dans la semaine qui suit l'entretien]
  - *le compte rendu de son entretien collectif* (si toutefois l'étape correspondante du dispositif envisagé se voit retenue)

    [date de remise : dans la semaine qui suit l'entretien].

- A l'ensemble des membres de CAB intéressés, le chercheur-intervenant :
  - expose *2 synthèses* de l'activité déployée par les auditeurs participant à la démarche proposée

    [date de tenue des exposés : fin mars et fin octobre 2004]
  - fournit un *compte rendu des discussions engagées sur la base de ces exposés*

    [date de remise : dans la semaine qui suit la discussion]
  - remet au cabinet le *compte rendu final de la recherche-action menée*

    [date de remise : fin octobre 2004]

Dans le cadre du *volet auxiliaire* proposé, le chercheur-intervenant communique à tous les membres de CAB *12 synthèses d'articles de recherche* [date de remise : une synthèse à la fin de chaque mois d'intervention].

3.5. Prolongements ultérieurs envisageables

La recherche-action proposée pour la saison 2003-2004 peut, bien sûr, être reconduite lors des saisons suivantes. Mais elle rend surtout possible la conception ultérieure d'autres dispositifs innovants. En effet, l'observation du travail réel des auditeurs permet de mieux appréhender et de mieux documenter les difficultés et les besoins éprouvés par les individus dans l'exercice de leurs fonctions. Ce gain de compréhension et cette documentation méritent d'être utilisés pour :

3.5.1. Mener une réflexion approfondie sur les formations

Les formations aujourd'hui délivrées aux auditeurs leur enseignent principalement les normes internes à respecter. Elles n'ouvrent guère d'espaces de réflexion sur les chemins que les individus empruntent en pratique pour réussir à se conformer auxdites normes. Autrement dit, elles traitent essentiellement du « quoi faire », pas vraiment du « comment le faire ». Or, si celui-ci ne peut être *imposé* aux individus sans brider leur intelligence, cela ne signifie pas qu'il ne doive être *travaillé*. Il pourrait être ainsi intéressant d'organiser, dans le cadre de séminaires, des tables rondes de seniors et de managers autour desquelles puisse être mise en discussion la façon dont les uns et les autres répondent aux différentes situations complexes qu'ils affrontent au quotidien.

4. Le chercheur-intervenant et son comité de pilotage académique

4.1. Le chercheur-intervenant

La recherche-action dont il est ici question sera réalisée par Henri Guénin-Paracini. Ancien auditeur, celui-ci a rejoint le Groupe HEC pour se vouer à la recherche et à l'enseignement. Il consacre aujourd'hui l'essentiel de son temps à la réalisation d'une thèse de doctorat qui traite du travail réel des auditeurs légaux. Son *curriculum vitae* vous est présenté en annexe [non fourni dans cette thèse]

4.2. Le comité de pilotage académique

Les travaux de recherche d'Henri Guénin-Paracini sont supervisés par un comité de pilotage académique. Celui-ci se compose des membres suivants (ordre alphabétique) :

- *Bernard Colasse,* Professeur à l'université Paris-IX Dauphine ; Responsable du DEA « Comptabilité, Décision, Contrôle » ; ex-vice-président de l'université chargé de la recherche ; membre fondateur et ancien président de l'Association Française de Comptabilité (AFC) ; membre du Conseil National de la Comptabilité (CNC) ; fondateur et premier rédacteur en chef de la revue *Comptabilité-Contrôle-Audit.*
- *Michel Fiol,* Professeur à HEC, Département Comptabilité-Contrôle ; spécialiste des contradictions dans le management.
- *François Hubault,* Maître de Conférence à l'Université de Paris-I (Panthéon-Sorbonne) ; Directeur du Département Ergonomie et Ecologie Humaine.

5. Le soutien demandé à CAB

Je soumets à votre cabinet la présente proposition dans le but de parvenir à réaliser ma thèse de doctorat. Je désire donc pouvoir utiliser dans mes futures publications les données que je tirerai de mon travail accompli avec les auditeurs de CAB. Je m'engage bien entendu à rendre ces informations toujours parfaitement anonymes. […] Etant donnée ma situation actuelle de doctorant, il me serait économiquement très difficile d'animer le dispositif envisagé sans obtenir de votre cabinet un soutien financier. Si CAB voyait effectivement un intérêt à soutenir un tel projet, un montant de [x] euros hors taxes et hors débours pourrait alors venir rémunérer les 12 mois pleins d'intervention […].

Bibliographie

ADAMS, R. (1989), “Risk: a Model Approach”, *Accountancy*, Mai, pp.120-122.

ADEGE, P. (1994), « Habiller ses comptes », *L’Entreprise*, juillet-août, No.106, pp.82-85.

ALBORN, T.L. (1995), *A Plague upon Your House: Commercial Crisis and Epidemic Disease in Victorian England*, Maasen *et al.* (eds.), pp.281-310.

ALDERMAN, C.W., DEITRICK, J.W. (1982), “Auditor‘s Perceptions on Time Budget Pressures and Premature Sign-offs: A Replication and Extension”, *Auditing : A Journal of Practice & Theory*, Vol.1, No.2, pp.54-68.

ANDERSON-GOUGH, F., GREY, C., ROBSON, K. (2005), “Helping them to forget.: The organizational embedding of gender relations in public audit firms”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.30, No.5, pp.469-490.

ARGYRIS, C. (1995), *Savoir pour agir : surmonter les obstacles à l’apprentissage organisationnel*, InterEditions, Paris, traduit de ARGYRIS, C. (1993) *Knowledge for Action : A Guide to Overcoming Barriers to Organizational Change*, Jossey-Bass Publisher, San Francisco.

ARISTOTE (1991), *La métaphysique*, Presses Pocket, Paris, pp.130-159.

ARTHUR ANDERSEN & Co., COOPERS & LYBRAND, DELOITTE & TOUCHE, ERNST & YOUNG, KPMG PEAT MARWICK, PRICE WATERHOUSE. (1992), *The liability crisis in the United States: Impact on the accounting profession*.

ASARE, S. K. (1992), “The auditor's going-concern decision: Interaction of task variables and the sequential processing of evidence”, *The Accounting Review*, Vol.67, Avril, pp.379-393.

ASHTON, A. H. (1985), “Does Consensus Imply Accuracy in Accounting Studies of Decision Making?”, *The Accounting Review*, Vol.60, No.2, Avril, pp.173-185.

ASHTON, A. H., ASHTON, R.H. (1988), “Sequential belief revision in auditing”, *The Accounting Review*, Vol.63, Octobre, pp.623-641.

AUDAS, J. (1993), « Le window-dressing ou l’habillage des bilans », *Option finance*, 18 janvier, No.242, pp.29.

AUDIA, P.G., LOCKE, E.A., SMITH, K.G. (2000), "The paradox of success: An archival and a laboratory study of strategic persistence following radical environmental change", *Academy of Management Journal*, Vol.43, pp.837-854.

AUSTIN, J.L. (1970), *Quand dire c’est faire*, Éditions du Seuil, Paris.

BACHELARD, G. (1938), *La Terre et les rêveries de la volonté : essai sur l’imagination des forces*, José Corti, Paris.

BAKHTINE, M. (1978), *Esthétique et théorie du roman*, Gallimard, Paris.

BAKHTINE, M. (1984), *Esthétique de la création verbale*, Gallimard, Paris.

BARNARD, C.J. (1938), *The Functions of the Executive*, Harvard University Press, Cambridge.

BARRETT, M., COOPER, D.J., JAMAL, K. (2005), “Globalization and the coordinating of work in multi-national audits”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.30, No.1, pp.1-24.

BATESON, G. (2008), *Vers une écologie de l’esprit*, tome 2, Seuil (collection Points essais), Paris.

BAZERMAN, M.H., MORGAN, K.P. (1997), “The impossibility of auditor independence”, *Sloan Management Review*, Vol.38, No.4, pp.89-94.

BEDARD, J.C. (1989a), “An Archival Investigation of Audit Program Planning”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol.9, No.1, pp.57-71.

BEDARD, J.C. (1989b), “Expertise in Auditing: Myth or Reality?”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.14, No.1/2, pp.113-131.

BEDARD, J.C., WRIGHT, A.M. (1994), “The Functionality of Decision Heuristics: Reliance on Prior Audit Adjustments in Evidential”, *Behavioral Research in Accounting*, Vol.6, Supplement Conference Papers, pp.62-87.

BEDARD, J.C., BIGGS, S.F., MARONEY, J.J. (1998), "Sources of Process Gain and Loss from Group Interaction in Performance of Analytical Procedures", *Behavioral Research in Accounting*, Vol.10, Supplément, pp.207-233.

BEDARD, J.C., MARONEY, J.J., HITZIG, N.B., KLEIN, J.M. (2000), "When are Two Auditors Better Than One? Group Decision Making in Auditing", *CPA Journal*, Vol.70, No.2, pp.56-57.

BÉDARD, J., GONTHIER-BESACIER, N., RICHARD, C. (2001), « Quelques voies de recherche françaises en audit », *Faire de la recherche en comptabilité financière*, Vuibert, FNEGE, pp.55-83.

BERGER, P., LUCKMANN, T. (1992), *La construction sociale de la réalité*, Méridien Klincksieck, Paris.

BERGSON, H. (1996), *L'évolution créatrice*, Presse Universitaires de France, « Quadrige », Paris.

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

BERTOLUS, J.J. (1988), « L'art de truquer un bilan », *Science & vie économie*, juin, No.40, pp.17-23.

BIGGS, S. F., MOCK, T.J. (1983), "An investigation of auditor decision processes in the evaluation of internal controls and audit scope decisions", *Journal of Accounting Research*, Printemps, pp.234-255.

BIGGS, S.F., WILD, J.J. (1984), "A note on the practice of analytical review", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol.3, No.2, Printemps, pp.68-79.

BLOUGH, C.G. (1940), "The Auditor's Responsibility to the Investor", Article réédité in SHENKIR, W.G. (1978), *Carman G. Blough – His Professional Career and Accounting Thought*, Arno Press, New York.

BÖHLE, F., MILKAU, B., (1998), *De la manivelle à l'écran; l'évolution de l'expérience sensible des ouvriers lors des changements technologiques*, Editions Eyrolles, coll. de la DER/EDF.

BONNER, S. E. (1990) “Experience effects in auditing: The role of task-specific knowledge”, *The Accounting Review*, No.65, Janvier, pp.72-92.

BONNER, S. E., LEWIS, B.L. (1990), “Determinants of auditor expertise”, *Journal of Accounting Research*, Supplément, pp.1-20.

BOOTH, P., COCKS, N. (1989), “Power and the Study of the Accounting Profession”, in COOPER, D.J., HOPPER, T.M. (dir.), *Critical Accounts*, Macmillan, Basingstoke.

BRUN, J. (1965), *Héraclite ou le philosophe de l'éternel retour*, Seghers, Coll. « Philosophes de tous les temps », Paris.

BUTT, J.L., CAMPBELL, T.L. (1989), “The Effects of Information Order and Hypothesis-Testing Strategies on Auditors’ Judgments”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.14, No.5/6, pp.471-480.

CARPENTER, B., DIRSMITH, M. (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.41-64.

CASTA, J-F., MIKOL, A. (1999), « Vingt ans d’audit : de la révision des comptes aux activités multiservices », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Les vingt ans de l’AFC, Mai, pp.107-121.

CAZAMIAN, P. (1996), « Le travail autonome. Opérativité et scientificité. Principes de l’intervention ergonomique », in CAZAMIAN, P., HUBAULT, F., NOULIN, M. (dir.), *Traité d’ergonomie*, Octarès Editions, Toulouse, pp.41-63.

CHOO, F. (1986), “Job stress, job performance, and auditor personality characteristics”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol.5, No.2, Printemps, pp.17-34.

CHOO, F. (1989), “Expert-Novice Differences in Judgment/Decision Making Research”, *Journal of Accounting Literature*, Vol.8, pp.106-136.

CLOT, Y. (1995), *Le travail sans l’homme ? Pour une psychologie des milieux de travail et de vie*, Editions la Découverte, Paris.

CLOT, Y. (1996), « L'activité, le sens et l'analyse de travail », in CAZAMIAN, P., HUBAULT, F., NOULIN, M. (dir.), *Traité d'ergonomie*, Octarès Editions, Toulouse, pp.275-288.

CLOT, Y. (1997), « Le problème des catachrèses en psychologie du travail : un cadre d'analyse », *Le travail humain*, Vol.60, No.2, pp.113-129.

CLOT, Y. (2001), « Editorial », *Education permanente*, No.146-1, pp.7-16.

CLOT, Y. (2004), « Travail et sens du travail », in FALZON, P., *Ergonomie*, PUF, Paris

CLOT, Y., FAÏTA, D., FERNANDEZ, G. et SCHELLER, L. (2001), « Entretiens en autoconfrontation croisée : une méthode en clinique de l'activité », *Education permanente*, No.146-1, pp.17-25.

CNCC (2005), *Le Guide du Commissaire aux Comptes*, juin 2005, Edition CNCC.

COLASSE, B. (1997a), « Qu'est-ce que la comptabilité ? » in SIMON, Y., JOFFRE, P. (dir.), *Encyclopédie de gestion*, Tome 3, Economica, Paris, pp.2715-2731.

COLASSE, B. (1997b), « De l'éthique dans la technique comptable », in *Le phénomène éthique*, Éditions Eska, Paris, pp.108-113.

COLASSE, B. (2000), « Théories comptables », in COLASSE, B. (dir.), *Encyclopédie. de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Economica, Paris, pp.1233-1244.

COLASSE, B. (2002), « Auditer, une mission impossible ? », article paru dans la rubrique « Actualité » du *site du Créfige*, novembre 2002.

COLASSE, B. (2005a), « Les affaires sont bonnes, pédagogiquement… », *APDC*, disponible à l'adresse http://www.apdc-france.com/fichier/bulletin/49.pdf

COLASSE, B. (2005b), « Les « affaires » et la mise en application des normes internationales, des défis et des opportunités pour l'enseignement de la comptabilité », *actes des journées pédagogiques de l'AFC*, 22 septembre, disponible à l'adresse suivante :
http://www.afc-cca.com/fichiers/Actes_des_journees_pedagogiques_232

COLASSE, B. (2007), « De l'objectivité impossible du résultat comptable ? », article paru dans la rubrique « Actualité » du *site du Créfige*, mai 2007.

COLBERT, J.L. (1989), “The Effect of Experience on Auditor's Judgments”, *Journal of Accounting Literature*, Vol.8, pp.137-149.

COLLINS, R. (1981), “On the Microfoundations of Macrosociology”, *American Journal of Sociology*, pp.984-1014.

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.

COOPER, C., TAYLOR, P. (2000), “From taylorism to Ms Taylor: the transformation of the accounting craft”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.25, pp.555-578.

CORMIER, D., MAGNAN, M., MORARD, B. (1995), “The Auditor‘s Consideration of the Going Concern Assumption : A Diagnostic Model”, *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, No.2, Printemps.

COUSINS, J., MITCHELL, A., SIKKA, P., WILLMOTT, H. (1998), *Auditors: Holding the public to ransom.* Association for Accountancy and Business Affairs, Basildon, Essex.

COVALESKI, M.A., DIRSMITH, M.W., HEIAN, J.B., SAMUEL, S. (1998),”The calculated and the avowed: Techniques of discipline and struggles over identity in Big Six public accounting firms”, *Administrative Science Quarterly*, Vol.43, No.2, pp.293-327.

CROZIER, M., FRIEDBERG, E. (1977), *L’acteur et le système*, Editions du Seuil, Paris.

CURTIS, E., TURLEY, S. (2007), “The business risk audit – A longitudinal case study of an audit engagement”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.32, No.4/5, pp.439-461.

CUSHING, B.E., LOEBBECKE, J.K. (1983), “Analytical Approaches to Audit Risk : A Survey and Analysis”, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol.3, No.1, Automne, pp.23-41.

CUSHING, B.E., LOEBBECKE, J.K. (1986), “Comparison of Audit Methodologies of Large Accounting Firms”, *Studies in Accounting Research*, No.26, American Accounting Association, Sarasota.

CUSHING, B.E., AHLAWAT, S.S. (1996), "Mitigation of Recency Bias in Audit Judgment: The Effect of Documentation", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol.15, No.2, Automne, pp.110-122.

DAMASIO, A.R. (2001), *L'erreur de Descartes. La raison des émotions.* Odile Jacob, coll. « Poches », Paris.

DANIELLOU F. (1997), « Evolutions de l'ergonomie francophone: théories, pratiques et théories de la pratique », conférence introductive au 32éme congrès de la SELF, Lyon, *Actes du 32ème congrès de la SELF*, pp.37-54.

DAVEZIES, P. (1991), « Eléments pour une clarification des fondements épistémologiques d'une science du travail », Communication au *Colloque national de la Société française de psychologie*, Clermont-Ferrand, 6 décembre 1991.

DAVIS, J.S., SOLOMON, I. (1989), "Experience, Expertise, and Expert-Performance Research in Public Accounting", *Journal of Accounting Litterature*, Vol.8, pp.150-164.

DE ANGELO, L.E. (1981), "Auditor Independence, 'Low Balling', and Disclosure Regulation", *Journal of Accounting & Economics*, Août, pp.113-127.

DEJOURS, C. (1987), « Aspects psychopathologiques du travail », in LEVY-LEBOYER, C., SPÉRANDIO, J.C. (dir.), *Traité de Psychologie du travail*, PUF, Paris, pp.729-748.

DEJOURS, C. (1993), *Travail usure mentale, Essai de psychopathologie du travail*, Bayard Editions, Paris.

DEJOURS, C. (2000), *Travail usure mentale*, 3ème Éditions, Bayard Editions, Paris.

DEJOURS, C. (2005), *Le facteur humain*, PUF, coll. « Que sais-je ? », n°2996, Paris

DETOEUF, A. (2003), *Propos de O.L. Barenton, Confiseur*, Éditions d'Organisation, Paris.

DEVEREUX, G. (1967), *From Anxiety to Method in the Behavioral Sciences*, Mouton and Ecole Pratique des Hautes Etudes, Paris.

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.

DOSTOÏEVSKI, F.M. (1960), *Dans mon souterrain*, Rencontre, Lausanne.

DURKHEIM, E. (2004), *De la division du travail social*, PUF, Paris.

DUSENBURY, R., REIMERS, J.L., WHEELER, S. (1996), “An Empirical Study of Belief-Based and Probability-Based Specification of Audit Risk”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Automne, pp.12-28.

DUTTA, S.K., SRIVASTAVA, R.P. (1993), “Aggregation of evidence in auditing: A likelihood perspective”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol.12, Supplément, pp.137-160.

EILIFSEN, A., KNECHEL, W., WALLAGE, P. (2001), “Application of the Business Risk Audit Model: A Field Study”, *Accounting Horizons*, Vol.15, No.3, Septembre, pp.193-207.

EINHORN, H.J. (1974), “Expert Judgment: Some Necessary Conditions and an Example”, *Journal of Applied Psychology*, pp.562-571.

EISENHARDT, K.M. (1989), “Agency Theory: An Assessment and Review”, *Academy of Management Review*, Vol.14, No.1, pp.57-74.

EUSKE, K. (1983), *Management Control: Planning, Control, Measurement and Evaluation*, Addison-Wesley Publishing Company, Reading, Ma.

FARMER, T.A., RITTENBERG, L.E., TROMPETER, G.M. (1987) “An investigation of the impact of economic and organizational factors on auditor independence”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol.7, No.1, Automne, pp.1-14.

FEITZ, A. (1994), « 10 techniques pour doper les résultats », *Option finance*, juillet, pp.12-18.

FIOL, M. (2003), « Les contradictions inhérentes au management, de la logique du curseur à celle de l’extenseur », in MOINGEON, B. (dir.), *Peut-on former les dirigeants ? L'apport de la recherche*, L'Harmattan, Paris.

FIOL, M. (2005), « Mary P. Follett : Le contrôle pour penser », in BOUQUIN, H. (dir.), *Les grands auteurs en contrôle de gestion*, Éditions EMS, Paris.

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. (1996), "The Imagery and Reality of Peer Review in the US: Insights from Institutional theory", *Accounting, Organizations and Society,* Vol.21, No.2/3, pp.219-242.

FOERSTER (VON), H. (1988), « La construction d'une réalité », in WATZLAWICK, P. (dir.), *L'invention de la réalité. Contributions au constructivisme*, Éditions du Seuil, Paris.

FOUCAULT, M. (1975), *Surveiller et punir*, Gallimard, Paris.

FRANCE, A. (2004), *Le Jardin d'Epicure*, Coda, Paris.

FRANCIS, J.R. (1994), "Auditing, Hermeneutics, and Subjectivity", *Accounting, Organizations and Society,* Vol.19, No.3, pp.235-269.

FREDERICK, D. M., LIBBY R. (1986), "Expertise and auditors' judgments of conjunctive events", *Journal of Accounting Research*, Automne, pp.270-290.

FREDERICK, D.M. (1991), "Auditors' representation and retrieval of internal control knowledge", *The Accounting Review*, Vol.66, Avril, pp.240-258.

FREIDSON, E. (2001), *Professionalism, the third logic. On the practice of knowledge* The University of Chicago Press, Chicago.

GAA, J.C. (1992), "Discussion of a model of auditors' ethical decision processes", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol.11, Supplément, pp.60-66.

GADAMER, H. (1975), "Hermeneutics and Social Science", *Cultural Hermeneutics*, pp.307-336.

GENDRON, Y., BÉDARD, J. (2001), "Academic auditing research: an exploratory investigation into its usefulness", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol.12, No.3, pp.339-368.

GENDRON, Y. (2002), “On the role of the organization in auditors’ client-acceptance decisions”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.27, No.7, pp.659-684.

GEUSER (DE), F., FIOL, M. (2003), « Faire face aux situations complexes – La blessure narcissique des managers », in MOINGEON, B. (dir.), *Peut-on former les dirigeants ? L'apport de la recherche*, L'Harmattan, Paris.

GEUSER (DE), F. (2005), *Travail du manager et ergonomie des instruments de gestion*, Thèse de doctorat, HEC Paris.

GIBBINS, M. (1984), “Propositions about the psychology of professional judgment in public accounting”, *Journal of Accounting Research*, Printemps, pp.103-125.

GIBBINS, M., JAMAL, K. (1993), “Problem-centred research and knowledge-based theory in the professional accounting setting », *Accounting, Organizations and Society*, Vol.18, No.5, pp.451-466.

GIRIN, J. (1990), « L’analyse empirique des situations de gestion : éléments de théorie et de méthode”, in MARTINET, A.C. (dir.), *Épistémologie et sciences de gestion*, Éditions Économica, Paris.

GIRARD, R. (1961), *Mensonge romantique et vérité romanesque*, Grasset, Paris.

GIRARD, R. (1978), *Des choses cachées depuis la fondation du monde : Recherche avec Jean-Michel Oughourlian et Guy Lefort*, Grasset, Paris.

GIRARD, R. (1982), *Le Bouc émissaire*, Grasset, Paris.

GIRARD, R. (1990), *La Violence et le sacré*, Hachette, Paris (édition originale : 1972, Grasset, Paris).

GLASER, B.G., STRAUSS A.L. (1967), *The Discovery of Grounded Theory: Strategies for Qualitative Research*, Aldine de Gruyter, Chicago.

GOFFMAN, E. (1967), *Interactional Ritual: Essays on Face-to-Face Behavior*, Doubleday, New York.

GOLSAN, R.J. (1993), *René Girard and Myth: An Introduction*, Garland, New York.

GOUNIN, I. (1991), « L’art de présenter un bilan », *La Tribune*, 28 mars, p.11.

GRAHAM, L.E., DAMENS, J., VAN NESS, G. (1991), "Developing risk advisor: An expert system for risk identification", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol.10, No.1, Printemps, pp.69-96.

GRANGER, G.G. (1992), *La vérification*, Odile Jacob, Paris.

GREY, C. (1998), "On Being a Professional in a "Big Six" Firm", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.23, No.5/6, pp.569-587.

GRIFFITHS, J.G. (1885), "The Accountants and the Public", *The Accountant*, 26 décembre, Réédité in M. Chatfield (1978), *The English View of Accountant's Duties and Responsibilities 1881-1992*, Arno Press, New York, pp.25-29.

GUYON, Y. (1997), « Commissaire aux comptes : Statut et conditions générales d'exercice du contrôle », *Jurisclasseur sociétés*, Fasc. 134-A n°74.

HABERMAS, J. (1987), *Théorie de l'agir organisationnel*, 2 tomes, Fayard, Paris.

HABERMAS, J. (1988), *Moral et communisation*, Editions du Cerf, Paris.

HARPER, R.M., STRAWSER, J.R., TANG, K. (1990), "Establishing investigation thresholds for preliminary analytical procedures", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol.9, No.3, Automne, pp.115-133.

HEGEL, F. (1972-1981), *Science de la logique*, Aubier, Paris.

HERMAN, E.S., CHOMSKY, N. (1988), *Manufacturing consent: The political economy of the mass media*, Pantheon Books, New York.

HERRBACH, O. (1999), « L'arbitrage contrôle-autonomie dans les bureaucraties professionnelles : l'exemple des cabinets d'audit financier », *Congrès de l'AGRH*, Lyon, 9-10 Septembre, pp.1-14.

HERRBACH, O. (2000), *Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique*, Thèse de Doctorat, Université Toulouse I.

HINES, R.D. (1989a), "The Sociopolitical Paradigm in Financial Accounting Research", *Accounting, Auditing and Accountability*, Vol.2, pp.52-76.

HINES, R.D. (1989b), "Financial Accounting Knowlegde, Conceptual Framework Projects and the Social Construction of the Accountancy Profession", *Accounting, Auditing and Accountability*, Vol.2, pp.72-92.

HOCART, A. M. (1978), *Rois et courtisans*, trad. de Martine Karnoouh et Richard Sabban, Le Seuil, Paris.

HOGARTH, R.M. (1991), "A Perspective on Cognitive Research in Accounting", *The Accounting Review*, Vol.66, No.2, Avril, pp.277-290.

HUBAULT, F. (1996a), « De quoi l'ergonomie peut-elle faire *l'analyse* », in DANIELLOU, F. (dir.), *L'ergonomie en quête de ses principes, Débats épistémologiques*, Octarès Editions, Toulouse.

HUBAULT, F. (1996b), « De la pertinence en ergonomie », *Performances Humaines & Techniques*, septembre 1996, numéro hors série (séminaire Desup/Dess de Paris I).

HUBAULT, F. (2000a), *Ergonomie de l'action collective*, Thèse d'habilitation à diriger des recherches, Université Paris I.

HUBAULT, F. (2000b), « Faire de l'ergonomie une pensée… », *Séminaire DESS/DESUP Université Paris I*, 22-26 mai 2000.

HUBAULT, F. (2001), « L'intervention (ergonomique) comme relation de service », in HUBAULT, F. (dir.), *La relation de service, opportunités et questions pour l'ergonomie*, Toulouse, Octarès Editions, pp.273-280.

HUBAULT, F. (2004), « Approche ergonomique des outils de gestion et du suivi de la performance », Communication orale tenue dans le cadre des rencontres ATEMIS (Analyse du Travail Et des Mutations de l'Industrie et des Services), Paris, 27 mai 2004.

HUBAULT, F. BOURGEOIS, F. (2001), « La relation de service : une convocation nouvelle pour l'ergonomie ? », in HUBAULT, F. (dir.), *La relation de service, opportunités et questions pour l'ergonomie*, Toulouse, Octarès Editions, pp.5-31.

HUBAULT, F. BOURGEOIS, F. (2005), « Disputes sur l'ergonomie de la tâche et de l'activité », *Activités*, Vol.1, No.1, pp.34-53.

HUBAULT, F., NOULIN, M., RABIT, M. (1996), « L'analyse du travail en ergonomie », in CAZAMIAN, P., HUBAULT, F. et NOULIN, M. (dir.), *Traité d'ergonomie*, Octarès Editions, Toulouse, pp.289-309.

HUMPHREY, C., MOIZER, P. (1990), "From techniques to ideologies: An alternative perspective on the audit function", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol.1, No.3, pp.217-238.

HUMPHREY, C., MOIZER, P., TURLEY, S. (1992), "The audit expectations gap – Plus ça change, plus c'est la même chose », *Critical Perspectives on Accounting*, Vol.3, No.2, pp.137-161.

HUSS, H.F., JACOBS, F.A., PATTERSON, D.M., PARK, M. (2000), "An Integrative Model of Risk Management in Auditing", *American Business Review*, Vol.18, No.2, juin, pp.113-122.

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.

JOBERT, G. (1997), « Position sociale et travail du consultant », *Performances humaines et techniques*, Numéro hors série Séminaire Paris 1, septembre 1997.

JOHNSON, P.E, JAMAL, K., BERRYMAN, R.G (1989), "Audit Judgment Research", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.14, No.1/2, pp.83-99.

JOHNSON, E.N. (1994), "Auditor memory for audit evidence: Effects of group assistance, time delay, and memory task", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol.13, No.1, Printemps, pp.36-56.

JOYCE, E. (1976), "Expert judgment in audit program planning", *Journal of Accounting Research*, Supplément, pp.29-60.

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.

KINNEY, Jr W. R., UECKER, W.C. (1982), “Mitigating the consequences of anchoring in auditor judgments”, *The Accounting Review*, Vol.57, Janvier, pp.55-69.

KOH, H.C., TAN, S.S. (1999), “A Neutral Network Approach to the Prediction of Going Concern Status”, *Accounting and Business Research*, Vol.3, Eté.

KOHLBERG, L. (1969) “Stage and Sequence: The Cognitive Developmental Approach to Socialization”, in GOSLIN, D.A. (dir.), *Handbook of Socialisation Theory and Research*, Rand McNally, Chicago.

LASSÈGUE, P. (1996), *Gestion de l’entreprise et comptabilité*, 11e éd., Dalloz, Paris.

LATOUR, B. (2002), *La fabrique du droit. Une ethnographie du Conseil d’État*, La Découverte, Paris.

LATOUR, B., WOOLGAR, S. (1996), *La vie de Laboratoire. La production des faits scientifiques*, La Découverte, Paris.

LE BRETON, D. (1999), *L'adieu au corps*, Metailié, Paris.

LEDOUBLE, D. (1993), « La créativité en comptabilité », *Semaine Juridique (J.C.P.)*, Ed. E., Droit Comptable, 25 février, N°224.

LEE, T.A. (1986), *Company Auditing*, Gee, London.

LE GUILLANT, L. (1984), *Quelle psychiatrie pour notre temps* ?, Eres, Toulouse.

LE MOIGNE, J.L. (1990), « Epistémologies constructivistes et sciences de l’organisation », in MARTINET, A.C. (dir.), *Epistémologies et Sciences de Gestion*, Economica, Paris, Chap.3, pp.81-140.

LEONTIEF, A.N. (1956), « Réflexes conditionnés, apprentissage et conscience », in *Le conditionnement et l’apprentisssage* (Symposium), PUF, Paris, pp.169-188.

LESAGE, C. (1997), « Evaluation du risque d’audit : proposition d’un modèle linguistique fondé sur la logique floue », *Cahier de Recherche CEREG*, No.9713, pp.1-26.

LESAGE, C. (1999), « Evaluation du risque d'audit : proposition d'un modèle linguistique fondé sur la logique floue », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 5, Vol.2, Septembre, pp.107-126.

LIBBY, R. (1981), *Accounting and Human Information Processing : Theory and Applications*, Prentice Hall, Englewood Cliffs, New-Jersey.

LIBBY, R. (1985), "Availability and the generation of hypotheses in analytical review", *Journal of Accounting Research*, Automne, pp.633-647.

LIBBY, R., LUFT J. (1993), "Determinants of Judgment Performance in Accounting Settings : Ability, Knowledge, Motivation, and Environment", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.18, No.5, pp.425-450.

LIBBY, R., TROTMAN, K.T. (1993), "Audit Review as a Control for Biaised Recall of Evidence in Decision Making", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.18, No.6, pp.425-450.

LIBBY, R., TAN, H.T. (1994), "Modeling the Determinants of Audit Expertise", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.19, No.8, pp.701-716.

LIGNON, M. (1989), « L'art de calculer ses bénéfices », *L'Entreprise*, novembre, N°50, pp.17-18 et 20.

LORENZ, K. (1993), *L'Agression, une histoire naturelle du mal*, Flammarion, Coll. « Poche », Paris.

LORINO, P. (1991), *Le contrôle de gestion stratégique, la gestion par les activités*, Dunod, Paris.

McDANIEL, L.S. (1990), "The Effects of Time Pressure and Audit Program Structure on Audit Performance", *Journal of Accounting Research*, Vol.28, No.2, Automne, pp.267-285.

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.

MAGGI, B. (1996), « La régulation du processus d'action de travail », in CAZAMIAN, P., HUBAULT, F. et NOULIN, M. (dir.), *Traité d'ergonomie*, Octarès Editions, Toulouse, pp.637-662.

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.

MALRIEU, P. (1989), « Pour une etude interdisciplinaire des changements sociaux », in MALRIEU, P. *et al.* (dir.), Dynamiques sociales et changements personnels, éditions du CNRS, Toulouse.

MARQUES DE ALMEIDA, J.J. (2000), « Du risque des transactions au risque stratégique : l'audit en évolution », *21ème Congrès de l'Association Française de Comptabilité*, 18-20 Mai, pp.1- 21.

MATSUMARA, E.M., TUCKER, R.R. (1992), "Fraud Detection: A Theoretical Foundation", *The Accounting Review*, Vol.67, No.4.

MAUTZ, R.K., SHARAF, H.A. (1961), *The Philosophy of Auditing*, American Accounting Association, Sarasota.

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.

MEAD, G.H. (1963), *L'Esprit, le soi et la société*, PUF (édition original : 1934), Paris.

MENDEL, G. (1998), *L'acte est une aventure ; du sujet métaphysique au sujet de l'actepouvoir*, Editions La Découverte, Paris.

MERCIER, A., MERLE, P., FLAHAUT-JASSON, C. (2002), *Audit et commissariat aux comptes, 2003-2004. Guide de l'auditeur et de l'audité*, Mémento pratique Francis Lefebvre, Editions Francis Lefebvre, Paris.

MERLEAU-PONTY, M. (1963), *Phénoménologie de la perception*, Gallimard, Paris.

MESSIER, Jr W.F., TUBBS, R.M. (1994), "Recency effects in belief revision: The impact of audit experience and the review process", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol.13, No.1, Printemps, pp.57-72.

MEYER, J., ROWAN, B. (1977), "Institutionalised Organizations: Formal Structures as Myth and Ceremony", *American Journal of Sociology*, Vol.83, No.2, pp.340-363.

MIKOL, A. (1999), *Les audits financiers*, Editions d'Organisation, Paris.

MIKOL, A. (2006), *Audit financier et commissariat aux comptes*, e-theque (e-theque.com).

MILES, M.B., HUBERMAN, A.M. (1994), *Qualitative data analysis: An expanded sourcebook* (2nd ed.), Sage Publications, Thousand Oaks, CA.

MILLER, R.D. (1986), "Governmental Oversight of the Role of Auditors", *The CPA Journal*, Septembre, pp.20-36.

MILLER, D. (1992), *Le paradoxe d'Icare. Comment les grandes entreprises se tuent à réussir*, Eska Éditions, Paris.

MINTZ, S.M. (1995), "Vertue Ethics and Accounting Education Issues", *Accounting Education*, Vol.10, No.2.

MISPELBLOM BEYER, F. (2001), « Le secret des services », in HUBAULT, F. (dir.), *La relation de service, opportunités et questions pour l'ergonomie*, Toulouse, Octarès Editions, pp.53-64.

MOCK, T.J., TURNER, J.L. (1981), "Internal Accounting Control Evaluation and Auditor Judgment", *Auditing Research Monograph*, No.3, AICPA, New-York.

MOCK, T.J., WRIGHT, A.M. (1982), "Evaluating the effectiveness of audit procedures", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol.2, No.1, Automne, pp.33-44.

MOECKEL, C.L., PLUMLEE, R.D. (1989), "Auditors' Confidence in Recognition of Audit Evidence", *The Accounting Review*, Vol.64, No.4, Octobre, pp.653-666.

MONTMOLLIN (DE), M. (1995), *Vocabulaire de l'ergonomie*, Octarès Editions, Toulouse.

MOONITZ, M. (1961), *The Basic Postulates of Accounting*, American Institute of Certified Accountants, New York.

MORRISON, M.A. (2004), "Rush to judgment: The lynching of Arthur Andersen & Co", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol.15, No.3, pp.335-375.

NAPIER, C. (1998), "Intersections of Law and Accountability: Unlimited Auditor Liability in the United Kingdom", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.23, No.1, pp.105-128.

NAVARRO, J.L. (2004), « La notion d'image fidèle en droit comptable français », présenté dans le cadre d'un séminaire de l'Alliance de recherche en gouvernance et juricomptabilité et du programme de recherche de l'initiative de la Nouvelle Economie du CRSH, HEC Montréal, 15 octobre.

NOULIN, M. (1992), *Ergonomie*, Casteilla, Coll. DEGE, Paris.

NOULIN, M. (1993), « Ergonomie, action humanitaire ou politique de développement ? », *Performance Humaines et Techniques*, Numéro hors série Séminaire Paris I, Septembre.

NOULIN, M. (1996), « L'intervention ergonomique », in CAZAMIAN, P., HUBAULT, F. et NOULIN, M. (dir.), *Traité d'ergonomie*, Octarès Editions, Toulouse, pp.312-324.

OECCA (1981), *Les principes comptables fondamentaux*, OECCA, Paris.

OLSON, W.E. (1973), "Whither the Auditors", Speech to the Annual Meeting of New York State Society of CPA's Bermuda, *The Journal of Accountancy*, Août, 1973, pp.9-10.

OTLEY, D.T., PIERCE, B.J. (1995), "The control problem in public accounting firms: an empirical study of the impact of leadership style", *Accounting, Organization 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 and 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.

PATON, W.A. (1936), *A tentative statement of accounting principles underlying corporate finance statements*, AAA.

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.

PENTLAND B.T., CARLILE, P. (1996), "Audit the taxpayer, not the return: Tax auditing as an expression game", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.21, No.2/3, pp.269-287.

PETERS, J.M., LEWIS, B.L., VASANT, D. (1989), "Assessing Inherent Risk During Audit Planning: The Development of a Knowledge Based Model", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.14, No.4, pp.359-378.

PHARO, P. (1990), « La question du pourquoi », *Raison Pratiques*, No.1, pp.266-306.

PIAGET, M., BAUMANN, C. (2003), *La chute de l'empire Andersen*, Dunod, Paris.

PINCOFFS, E.L. (1986), *Quandaries and Virtues*, University Press of Kansas, Lawrence.

PLATON (1993), *La République*, Gallimard, Collection Folio, Paris.

POLO, J.F. (1994), « Elf toilette ses comptes avant la privatisation », *Les Echos*, 19 janvier, p.1 et p.11.

PONEMON, L.A., GABHART, D.R.L. (1990), "Auditor Independence Judgments: A Cognitive-Developmental Model and Experimental Evidence", *Contemporary Accounting Research*, Automne, pp.227-251.

PONEMON, L.A., WENDELL, J.P. (1995), "Judgmental Versus Random Sampling in Auditing: An Experimental Investigation", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Automne, pp.17-34.

POURQUERY, D. (1991), « Les provisions ou l'art de mettre de l'argent de côté », *Science & vie économie*, juin, No.73, pp.72-75.

POWER, M.K. (1992), "From Common Sense to Expertise: Reflections on the Prehistory of Audit Sampling", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.17, No.1, pp.37-62.

POWER, M.K. (1994), *The Audit Explosion*, Demos, London.

POWER, M.K. (1995), "Auditing, expertise and the sociology of technique", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol.6, No.4, pp.317-339.

POWER, M.K. (1999), *The Audit Society: Rituals of verification*, Oxford University Press, Oxford.

POWER, M.K. (2003), "Auditing and the production of legitimacy", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.28, No.4, pp.379-394.

PRAT DIT HAURET, C. (2000), *L'indépendance du commissaire aux comptes : cadre conceptuel et analyse empirique*, Thèse de doctorat, Université Montesquieu-Bordeaux IV.

PRAT DIT HAURET, C. (2007), « Ethique et décisions d'audit », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Vol.1, juin, pp.69-86.

QUÉRÉ, L. (1990), « Agir dans l'espace public », *Raisons pratiques*, Vol.1.

QUILLET, P. (1964), *Bachelard*, Seghers, Paris.

RABARDEL, P. (1995), *Les hommes et les technologies. Approche cognitive des instruments contemporains*, Armand Colin, Paris.

RAMSAY, R.J. (1994), "Senior/Manager Differences in Audit Workpaper Review Performance", *Journal of Accounting Research*, Vol.32, No.1, Printemps, pp.127-134.

RECKERS, P.M.J, SCHULTZ Jr, J. (1993), "The Effect of Fraud Signals, Evidence Order and Group Assisted Counsel on Independent Auditor Judgment", *Behavioral Research in Accounting*, Vol.5, pp.124-144.

REST, J.R. (1979), *Development in Judging Moral Issues*, University Of Minnesota Press, Minneapolis.

REST, J.R. (1986), Moral *Development : Advances in Research and Theory*, Praeger, New-York.

RHODE, J. (1978), "Survey on the influence of selected aspects of the auditor's work environment on the professional performance of certified public accountant", in *The independent auditor's work environment: a survey*, AICPA, New York.

RICHARD, C., REIX, R. (2002), « Contribution à l'analyse de la qualité du processus d'audit : le rôle de la relation entre le directeur financier et le commissaire aux comptes », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 8, Vol.1, Mai, pp.151-174.

ROBSON, K., COOPER, D.J. (1989), "Understanding the Development of the Accountancy Profession in the United Kingdom", in COOPER, D.J., HOPPER, T.M. (dir.), *Critical Accounts*, Macmillan, Basingstoke.

RUBIN, J., RUBIN, I.S. (1995), *Qualitative interviewing: The art of hearing data*. Sage Publications, Thousand Oaks.

SAID, E. 1994. *Representations of the intellectual*, Vintage Books, London.

SHELTON, S.W. (1999), "The Effect of Experience on the Use of Irrelevant Evidence in Auditor Judgment", *The Accounting Review*, Vol.74, No.2, Avril, pp.217-224.

SIKKA, P., WILLMOTT, H.C., LOWE, E.A. (1989), "Guardians of Knowledge and Public Interest: Evidence and Issues of Accountability in the U.K. Accountancy Profession", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol.2, pp.47-71.

SIMONDON, G. (1958), *Le mode d'existence des objets techniques*, Aubier, Paris.

SMIELIAUSKAS, W., SMITH, L. (1990), "A Theory of Audit Evidence Based on Audit Assertions", *Comtemporary Accounting Research*, Vol.6, No.2, pp.407-426.

SOLÉ, A. (1996), « La décision : production de possibles et d'impossibles » in CAZAMIAN, P., HUBAULT, F., NOULIN, M. (dir.), *Traité d'Ergonomie*, Octarès Editions, Toulouse, pp.573-636.

SOLOMON, I. (1987), "Multi-Auditor Judgment / Decision Making Research", *Journal of Accounting Literature*, No.6, pp.1-25

SRIVASTAVA, R. P., SHAFER, G.R. (1992), "Belief-function formulas for audit risk", *The Accounting Review*, Vol.67, Avril, pp.249-283.

STEVENS, M. (1981), *The Big Eight*, Macmillan Publishing, New York.

STOLOWY, H. (1994), « Existe-t-il vraiment une comptabilité créative ? », *Revue de Droit Comptable*, N°94-4, pp.79-108.

STOLOWY, H. (2000), « La comptabilité créative ? », in COLASSE, B. (dir.), *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, Economica, Paris, pp.157-178.

SWEENEY, J.T., ROBERTS, R.W. (1997), "Cognitive Moral Development and Auditor Independence", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.22, No.3/4, pp.337-353.

TAN, H. (1995), "Effects of Expectations, Prior Involvement, and Review Awareness on Memory for Audit Evidence and Judgement", *Journal of Accounting Research*, Printemps, pp.113-136.

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, Printemps, pp.97-113.

TAYLOR, F.W. (1957), *La direction scientifique des entreprises*, Dunod, Paris (Edition originale : 1911, *The principle of scientific management*, Harper and Bros, New York).

TERSSAC (DE), G. (1992), *Autonomie dans le travail*, PUF, Paris.

THOMPSON, J. (1967), *Organizations in Action*, McGraw-Hill, New York.

TINKER, T. (1985), *Paper Prophets*, Praeger, New York.

TOURON, P. (2005), "The adoption of US GAAP by French firms before the creation of the International Accounting Standard Committee: An institutional explanation", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol.16, No.6, pp.851-873.

TROTMAN, K. T. (1985), "The review process and the accuracy of auditor judgments", *Journal of Accounting Research*, Automne, 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, Printemps, pp.360-369.

TROTMAN, K.T., WRIGHT, A. (1996), “Recency Effects: Task Complexity, Decision Mode, and Task-Specific Experience”, *Behavioral Research in Accounting*, pp.175-193.

TUBBS, R. M., MESSIER Jr., W.F., KNECHEL, W.R. (1990), “Recency effects in the auditor's belief-revision process”, *The Accounting Review*, Vol.65, Avril, pp.452-460.

TVERSKY, A., KAHNEMAN, D. (1974), “Judgment Under Uncertainty : Heuristics and Biaises”, *Science*, No.185, pp.1124-1131.

VEGA, A. (2001), « Les relations humaines dans le travail : approche ethnographique des infirmières hospitalières françaises ? », in HUBAULT, F. (dir.), *La relation de service, opportunités et questions pour l’ergonomie*, Octarès Editions, Toulouse, pp.111-120.

VYGOTSKY, L. (1925), « La conscience comme problème de la psychologie du comportement », in SÈVE F. (1994), *Société française*, No.50.

WALLER, W. S., FELIX Jr, W.L. (1984a), “The effects of incomplete outcome feedback on auditors' self-perceptions of judgment ability”, *The Accounting Review*, No.59, Octobre, pp.637-646.

WALLER, W.S., FELIX Jr, W.L. (1984b), “The Auditor and Learning from Experience: Some Conjectures”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.9, No.3/4, pp.383-408.

WATZLAWICK, P. (1980), *Le langage du changement, Éléments de communication thérapeutique*, Éditions du Seuil, Paris.

WATZLAWICK, P. (1988), *L’invention de la réalité. Contributions au constructivisme*, Éditions du Seuil, Paris.

WEBER, R. (1980), “Some characteristics of the free recall of computer controls by EDP auditors”, *Journal of Accounting Research*, Printemps, pp.214-231.

WEICK, K.E. (1979), *Social psychology of organizing. Revised edition.* Addison-Wesley, Reading, Mass.

WEICK K. (1997), “Enactment processes in Organizations”, in STAW, B.,SALANCIK, G. (dir.), *New Directions in Organizational Behavior*, St Clair Press, Chap. 8, pp.267-300.

WILKS, T.J. (2002), “Predecisional Distorsion of Evidence as a Consequence of Real-Time Audit Review”, *The Accounting Review*, Vol.77, No.1, Janvier, pp.51-71.

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.

WINSEMIUS, W. (1969), *Task structuren storingen en ongevallen*, Nederland Institüt voor Preventieve Geneeskunde, Groningen.

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.

ZARIFIAN, P. (1995), *Le travail et l’événement*, Editions l’Harmattan, Paris.

ZARIFIAN, P. (2003), *A quoi sert le travail*, Editions La Dispute, Paris.

ZEFF, S.A. (2003a), “How the U.S. accounting profession got where it is today: Part I”, *Accounting Horizons*, Vol.17, No.3, pp.189-205.

ZEFF, S.A. (2003b), “How the U.S. accounting profession got where it is today: Part II”, *Accounting Horizons*, Vol.17, No.4, pp.267-28.

Thèse d'Henri Guénin-Paracini

FRANÇAIS :

Titre : « Le travail réel des auditeurs légaux »

Résumé : Dans cette thèse, nous nous sommes attaché à mieux comprendre le travail réel des auditeurs légaux, par opposition à celui qui leur est prescrit. Pour cela, nous avons adopté le cadre conceptuel et la démarche clinique de l'ergonomie de l'activité, et avons accompagné, chez leurs clients, 7 équipes d'audit d'un « Big Four ». Au total, 455 heures d'observation ont ainsi été réalisées, et 31 auditeurs ont été interviewés. Selon nos analyses, les comptes à certifier ne constituent pas, contrairement à ce que l'on pourrait croire, le principal objet du travail accompli par ces professionnels. Ce travail porte en fait essentiellement sur diverses formes de peur, consiste à gérer de multiples contradictions, et à ne rien laisser paraître de tout cela. Ce qu'il cache est au moins aussi important que ce qu'il révèle. Dans une perspective girardienne, l'audit légal tient ainsi plus du rite que de la science, et les auditeurs peuvent être vus comme des *pharmakoi* modernes : des boucs émissaires.

Mots clés : Audit légal, transparence, travail prescrit, travail réel, démarche clinique, ergonomie de l'activité, peur, contradictions, rituel, bouc émissaire.

ANGLAIS :

Title: « The actual work of statutory auditors »

Abstract: In my thesis, I seek to better understand the work actually done by statutory auditors when they are on site with clients, different from the task they are required to execute. For that sake, I adopt the conceptual framework and the clinical methodology of French ergonomics. In order to collect my data, I followed 7 audit teams of a "Big Four", which enabled me to accumulate 455 hours of observation and to interview 31 auditors. I defend that contrary to what most people think, financial statements do not constitute the main object of auditing work. This work rather focuses on handling diverse forms of fear, consists in managing numerous contradictions, and eventually in covering up its actual nature. What it conceals is as important as what it reveals. In a Girardian perspective, statutory auditing has consequently more to do with ritual than with science, and auditors can be seen as modern *pharmakoi*, that is scapegoats.

Key words: Statutory auditing, transparency, prescribed work, actual work, clinical methodology, French ergonomics, fear, contradiction, ritual, scapegoat.