



HAL
open science

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

Henri Guénin-Paracini

► **To cite this version:**

Henri Guénin-Paracini. Savoir transformer l'audité en un client : Un enjeu d'efficacité et de santé, une affaire de conception du métier. Comptabilités, économie et société, May 2011, Montpellier, France. pp.cd-rom. hal-00650446

HAL Id: hal-00650446

<https://hal.science/hal-00650446>

Submitted on 10 Dec 2011

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

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

SAVOIR TRANSFORMER L'AUDITÉ EN UN CLIENT : UN ENJEU D'EFFICACITÉ ET DE SANTÉ, UNE AFFAIRE DE CONCEPTION DU MÉTIER

Henri Guénin-Paracini, Professeur adjoint, Université Laval (Québec, Canada), henri.guenin-paracini@fsa.ulaval.ca

Résumé : Sur le papier, les membres des entités auditées semblent ne pas pouvoir faire obstacle à la mission des commissaires aux comptes : tout est mis en oeuvre pour les transformer en dociles fournisseurs d'informations. Mais qu'en est-il donc *en pratique* ? Peu de recherches se sont penchées sur cette question, qu'il est pourtant utile de creuser pour mieux saisir la teneur du travail réel des auditeurs légaux et tous les arbitrages que ce travail requiert, notamment en matière d'indépendance. Nous avons –pour mener notre étude– obtenu de la branche française de l'une des plus grandes firmes d'audit au monde (un « *Big Four* ») l'autorisation d'accompagner 7 de ses équipes en mission...

Mots clés : Relation auditeurs-audités, pouvoir, indépendance, compromis.

Abstract: Theoretically speaking, members of audited companies do not have the power to be an obstacle to the mission of statutory auditors: regulators spare no efforts to transform them into docile providers of information. But is it the case in practice? Looking into this question –that very few research papers have addressed– is useful to better understand the diverse compromises that auditors have to make when they are on field with clients, especially in terms of independence. As part of this research, the French branch of one of the largest audit firms in the world agreed to have 7 of its teams monitored and observed during audits...

Key words: auditors-auditees relationship, power, independence, compromises.

Introduction

L'audit légal 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 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 ». Mais qu'en est-il *en pratique* ? Peu de recherches se sont penchées sur cette question, qu'il est pourtant utile de creuser pour mieux comprendre la teneur du travail réel des auditeurs légaux et tous les arbitrages que ce travail requiert –notamment en matière d'indépendance.

Nous avons –pour mener notre étude– obtenu de la branche française de l'une des plus grandes firmes d'audit au monde (un « *Big Four* ») l'autorisation d'accompagner 7 de ses équipes en mission (1.). De cette enquête ethnographique ressortent les points suivants. Sur le terrain, les audités sont tout sauf inoffensifs. Ils ont toujours la possibilité, s'ils le souhaitent, de perturber impunément le cours de la mission d'audit : leur pouvoir de nuisance est énorme. De ce fait, les transformer en « clients » de la mission d'audit est pour les auditeurs une obligation implicite : un enjeu d'efficacité et de santé (2.). Afin d'y parvenir, ces professionnels savent devoir se livrer à un travail d'équilibriste nécessitant l'adoption d'attitudes contradictoires (3.). Beaucoup d'entre eux jugent néanmoins la chose impossible (4.). 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 (5.).

1 Terrain de recherche

Pour conduire notre étude, nous avons obtenu de la branche française de l'une des plus grandes firmes d'audit au monde (un « *Big Four* » que nous nommerons ici CAB par souci de confidentialité) l'autorisation d'accompagner 7 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. Sur les 7 équipes dont nous avons observé les membres travailler :

- ✓ 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.
- ✓ 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 observés travailler.

Avant de suivre les équipes de CAB sur le terrain, nous avons pris 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. Puis notre travail d'accompagnement a débuté.

Gagner la confiance des auditeurs accompagnés fut notre préoccupation première. Méfiants, ces derniers 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 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 bénéficiaires de cette opération seraient donc mutuels. Nous faisons en outre le point sur la manière dont nous allions prendre des notes, précisons que nous observerions aussi leurs échanges avec les audités, insistons 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.

Pour mener et documenter nos observations, nous étions munis de nos yeux, de nos oreilles, d'un bloc de papier, d'un stylo, d'une montre et d'un ordinateur. 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 les instructions et les 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, etc. ont été guettés. Au total, nous avons observé les auditeurs de CAB travailler durant 455 heures (soit une moyenne de 9,1 heures par jour d'observation) et avons pris 557 pages de notes manuscrites. 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 1 expose le détail.

[Insérer ici le tableau 1]

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 devons 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.

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 une heure trente. Ils exigeaient de notre part un important travail de préparation. Nous devons 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 notamment à nous permettre de recueillir des données supplémentaires, de rectifier et d'enrichir nos analyses, donc de renforcer la validité interne de notre étude. Au total, 26 auditeurs ont été interviewés. 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 s'est tenue le 23/09/2003 et nous a permis de rencontrer le DRH (Directeur des Ressources Humaines). La seconde réunion a 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 d'auditeur, des contraintes liées à la profession, de certaines de leurs peurs et des questions qu'ils souhaitent 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 au DRH et au DFA. Les discussions qui y ont été menées nous ont permis de faire progresser notre analyse. De manière annexe, nous avons enfin interviewé deux chefs de mission de CAB dont nous n'avons 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 2 qui suit fournit au lecteur le détail.

[Insérer ici le tableau 2]

2 Transformer l'audité en un client : un enjeu d'efficacité et de santé

Certains des textes qui régissent la pratique de l'audit légal 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 nuisance (Crozier et Friedberg 1977) est énorme (2.1). Ce pouvoir ne poserait néanmoins nul problème si les membres des entités contrôlées étaient spontanément demandeurs d'audit. Tel n'est cependant pas le cas. De prime abord, ils perçoivent plutôt les auditeurs comme autant de trouble-fêtes potentiels (2.2). 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 (2.3).

2.1 Le pouvoir des audités : un pouvoir de nuisance

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 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 auditeurs doivent procéder. Un superviseur nous dit 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. »* Selon nos observations, les audités tirent ces moyens-là de la maîtrise qu'ils possèdent, sur le terrain, de l'espace et du temps.

L'audit, on le sait, se pratique principalement au sein des entités contrôlées. Le terrain dont on parle quand on parle d'audit de terrain est donc celui des audités : il est leur domaine, ils en ont la maîtrise, et ceci leur fournit bien des moyens de gêner la mission de certification. 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 pour eux handicapante, soit du fait de son emplacement, soit du fait de son équipement.

Une salle de travail mal placée peut compliquer le travail des auditeurs. Lorsqu'ils sont trop éloignés du bureau des audités, ces professionnels 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 superviseur développe ce point :

« Pour le bon déroulement d'une mission, il faut être complètement immergé [...] 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 important. Malheureusement, il nous arrive assez souvent d'être loins de nos interlocuteurs »

Selon la plupart des auditeurs que nous avons suivis, devoir travailler dans la même pièce que les comptables n'est ceci dit non plus pas l'idéal. Il devient alors en effet difficile de se concentrer et de communiquer ouvertement avec les autres membres de l'équipe. *« On se sent perpétuellement surveillés et l'on perd en liberté de parole et d'action »*, nous dit un assistant confirmé. Enfin, indépendamment de sa position par rapport aux audités, une salle peut 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.¹

La manière dont la salle est équipée n'est pas neutre non plus. Si les audités n'ont pas le droit de refuser aux auditeurs les informations requises, ils ne sont pas contraints, en revanche, de les outiller au mieux, et peuvent choisir de limiter leurs efforts en la matière. Lorsque tel est le cas, la tâche des auditeurs s'en trouve 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 est difficile de se mouvoir et de s'y retrouver dans le désordre qui s'installe. Des prises de courant 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 alors se déplacer sans le savoir, quitte à revenir « bredouille ».

Or, rien n'oblige les audités à rester à leur poste. Les trouver dans l'entreprise est parfois difficile – une « véritable partie de cache-cache » nous dit un assistant. Désertier leur bureau, se rendre introuvables, et s'arranger ainsi pour que les auditeurs ne puissent les (re)joindre, est une stratégie à laquelle les audités peuvent toujours avoir recours. Nous l'avons souvent constaté.

En outre, lorsqu'ils entreprennent une mission pour la première fois, les auditeurs pénètrent dans une terre inconnue, au sein de laquelle les premières questions qu'ils se posent sont 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 relativement simple de « perdre » leurs auditeurs, ne serait-ce qu'un temps. Il leur suffit pour cela de livrer à ces derniers des itinéraires imprécis, voire erronés. Un superviseur nous dit à ce sujet :

« 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, [...] les clients te font devenir chèvre. [...] Tu demandes à l'un d'eux qui aller voir pour parler de tel ou 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 – et que ce n'est pas ton jour de chance – elle te dit que le papier que tu cherches est dans son armoire, que tu n'as qu'à le prendre toi-même. Faites comme chez vous te dit-elle. 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 »

« Faites comme chez vous ! ». Évoquée dans le verbatim qui précède, une telle invitation est assez souvent adressée aux auditeurs. Une manière 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,

¹ Nous renvoyons ici le lecteur aux descriptions que Pentland (1993, p.616) a pu faire de telles situations, dont nous avons aussi été témoins.

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 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. [...] Lorsque vous souhaitez rencontrer un comptable, vous l'appellez pour vérifier qu'il peut vous recevoir, que c'est le bon moment. Je vous le dis gentiment, mais si j'apprends que vous n'avez pas respecté cette règle [...] 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 respectée, les auditeurs s'y sont appliqués, et la spontanéité de leurs allers et venues s'en est trouvée fortement réduite. Enfin, ces professionnels peuvent rencontrer parmi leurs interlocuteurs d'anciens commissaires aux comptes qui – de par la connaissance qu'ils possèdent de l'audit – disposent d'un moyen efficace pour limiter les déplacements de leurs « invités ». Il leur suffit pour cela de préparer un dossier aux normes de la profession et de le fournir à ces derniers. Au lieu de devoir systématiquement sortir de leur salle pour effectuer leur collecte d'information, les membres de l'équipe d'audit peuvent alors consulter les classeurs mis à leur disposition. Ils gagnent ainsi beaucoup de temps, mais risquent de perdre, s'ils n'y prennent garde (certains nous l'ont dit), le sens de la réalité du terrain.

Mais les audités ne sont pas seulement chez eux maîtres de l'espace. Ils y sont également maîtres du temps, second facteur grâce auquel ils peuvent, s'ils le souhaitent, gêner le travail des auditeurs. Dans presque 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 donc faire vite, et les méthodologies élaborées par les grands cabinets sont censées les y aider. La productivité des équipes d'audit n'est toutefois pas une question purement technique. Comme nous le dit un superviseur, *« s'il y a bien un jeu où nos clients excellent, c'est celui qui consiste à nous faire perdre du temps »*. Selon nos observations, les audités disposent en effet de multiples moyens pour ralentir les auditeurs. Presque toutes les stratégies recensées précédemment 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.

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, et attendre encore, avant d'obtenir les informations qui nous sont nécessaires. Elles ne nous sont distillées qu'au compte-gouttes, et cela nous fait perdre un temps considérable. »* Selon nos observations, une telle stratégie connaît au moins cinq variantes sur le terrain. (1) Lorsqu'il doit fournir les documents nécessaires à la mission d'audit (bilan, compte de résultat, balances, etc.), un audité peut tout d'abord veiller à accumuler les « petits retards ». (2) Il peut aussi, s'il le décide, cacher aux auditeurs ses analyses susceptibles de leur faire gagner du temps. (3) Il peut ensuite exiger que l'utilité de chaque requête soit dûment justifiée (au motif que traiter une requête inutile lui

ferait perdre son temps). (4) Il peut imposer aux auditeurs des procédures de demande d'information longues et fastidieuses (faire les demandes par écrit, les soumettre au directeur financier, obtenir le consentement de ce dernier, etc.). (5) Il peut enfin s'arranger pour n'être que peu disponible (juste assez pour ne pas être accusé d'obstruction). En bout de course, il doit certes fournir les informations demandées, mais plus il tarde à le faire, moins les auditeurs ont de temps pour les analyser.

En outre, un audité n'est pas contraint de soigner la « forme » des données qu'ils livrent aux commissaires aux comptes, et peut donc s'arranger pour que cette forme exige un temps de traitement important. 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 »

Selon nos observations, il existe sur le terrain plusieurs types d'informations qualifiables d'indigestes. Les auditeurs peuvent tout d'abord se voir transmettre des documents « inachevés » dont la prise en charge est fastidieuse (balances non totalisées, composées d'éléments disparates, etc.). Ils peuvent être abreuvés de données contradictoires difficiles à réconcilier (par exemple des statistiques commerciales qui ne cadrent pas avec la comptabilité). Les explications qu'on leur fournit peuvent être enfin terriblement absconses, délayées, imprécises voire erronées.

Les audités ont ainsi de nombreux moyens d'empêcher les auditeurs d'exprimer toute leur compétence. Ils ne le font évidemment pas de manière toujours volontaire : par manque d'espace, ils peuvent être obligés de placer l'équipe d'audit dans 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 ; il est possible que leurs éventuels petits retards résultent d'événements imprévus ; tout le monde n'est pas capable de fournir des explications claires, précises et non erronées... Il est néanmoins toujours possible aux audités souhaitant perturber le cours d'une mission d'audit de le faire. Ils en ont le pouvoir, et ce pouvoir-là leur confère celui de nuire à l'indépendance des auditeurs.

Pour être dit indépendant, un auditeur ne doit 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 croire cet objectif atteint. Pourtant, si ces règles empêchent effectivement les membres des entités contrôlées d'exercer sur les auditeurs bien des formes de « chantage », aucune disposition prescriptive ne saurait confisquer aux audités leur pouvoir de perturber en pratique le cours d'une mission d'audit légal. Légiférer pour éviter aux auditeurs certains types « d'assujettissement » est certes utile, mais il reste que sur le terrain, nous venons de le voir, 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 à l'auditeur 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, puisque n'ayant plus les moyens de travailler, tu ne pourras 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, dans le futur, 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 !* ».

Les audités ont enfin toujours la possibilité de nuire, s'ils le désirent, à la santé des auditeurs. Ainsi peuvent-ils fatiguer ces derniers à l'excès ou leur infliger une souffrance d'ordre mental : une autre manière pour eux d'affecter la qualité des audits réalisés.

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 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 rallonge chacune de leurs journées et peut les obliger à travailler le week-end. Ce sont alors leurs temps de repos qui sont amputés. Dans ces conditions, le risque d'épuisement n'est pas à négliger.

En outre, quand ils privent les auditeurs des moyens d'exercer leur compétence ou les contraignent 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. Selon nos observations et nos entretiens, les auditeurs de terrain sont en effet, pour la plupart, animés d'un fort désir de bien faire, et être incapables d'œuvrer au mieux les conduit par voie de conséquence à éprouver de la souffrance.

Mais ils peuvent également subir de la part de leurs interlocuteurs une violence beaucoup 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 bien 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 les yeux humides, mais de sa propre initiative et toutes 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, décontenancé]. 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 exemple typique de double-contrainte (Bateson 2008). Selon une règle tacite, un auditeur ne saurait ouvrir sans autorisation la porte close d'un audité. 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 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 !* »).

Pour prendre toute la mesure du pouvoir détenu par les audités, il faut noter qu'en pesant sur la santé d'un auditeur, ceux-ci n'affectent pas seulement sa personne, mais aussi la qualité de son travail. Un auditeur trop vite fatigué risque d'une part de passer à côté d'une erreur grave et de ne pas être assez combattif quand vient pour lui le moment d'imposer certains ajustements. Lorsqu'il éprouve de la souffrance, il peut d'autre part recourir à divers mécanismes de défense, qui soulagent sa douleur mais au prix de sa compétence et de son indépendance. Selon nos observations et nos analyses, ces mécanismes peuvent se répartir en deux groupes. Il y a d'une part les mécanismes du renoncement, et d'autre part les mécanismes du refoulement. 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 » 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. Toutefois, avoir conscience l'on renonce à son indépendance ou à sa compétence est également douloureux lorsqu'on a à cœur de bien faire. Il ne faut donc pas simplement renoncer pour ne plus souffrir, mais aussi « oublier » que l'on renonce : refouler le renoncement ; se persuader que ce qui n'a pas été fait ne valait pas le coût d'être fait. La figure 1 présentée ci-dessous résume les idées développées jusqu'ici.

[Insérer ici la figure 1]

Au total, les audités possèdent donc un formidable pouvoir de résistance. Ce pouvoir ne poserait cependant 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 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.

2.2 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, dont le « capital de sympathie » est somme toute limité, et dont la présence promet toujours de perturber la réalisation du travail en cours.

Comme le remarque Mispelblom Beyer (2001, p.61), 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* ». 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 : 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 éventuels incapables, les malhonnêtes en puissance. Tout ce qu'ils peuvent attendre des auditeurs, ce sont apparemment des reproches et des sanctions. Comme nous le disent deux auditeurs :

« 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. [...] 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 » (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. [...] Je pense que beaucoup d'entre eux nous assimilent à des inspecteurs fiscaux ou à des policiers. [...] 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* ». Autrement dit, 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.

Les acteurs dont le métier consiste, aux yeux du plus grand nombre, à surveiller et à punir, pâtissent en effet généralement dans l'opinion publique d'une image personnelle assez négative. Qui ne les connaît pas tend souvent 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 faire craindre une certaine forme de dureté et de prétention. Ainsi un assistant confirmé nous dit-il² :

« 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, 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 leur manque de respect »

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. Pour commencer, une telle visite, source de travail supplémentaire, est consommatrice de temps. Elle doit 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 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. 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 décidément partout, qu'on n'est plus vraiment chez soi, et c'est alors une impression d'envahissement qui gagne.

2.3 Hors de l'audit-client, point de salut

Les audités ne sont donc pas spontanément demandeurs d'audit : ils se méfient 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 habitude de langage comme le signe du commercialisme qui, comme le montrent certains chercheurs critiques, règne aujourd'hui au sein des cabinets ? En partie peut-être. Mais cela n'explique pas tout, dans la mesure où les auditeurs de terrain que nous avons accompagnés ont tous fait preuve d'un fort désir de bien faire. Ces professionnels ignoraient-ils 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

² 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.

d'un des chefs de mission précédemment cité, 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 l'apprennent vite : 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, ayant au départ une image assez négative des auditeurs, agiraient de la sorte si leur perception première n'était pas « travaillée ». Après avoir dit que les auditeurs sont souvent assimilés à des policiers ou à des inspecteurs fiscaux, le chef de mission cité en page 16 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, 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 tenter de les convaincre 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 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 auditeurs débutent leurs nouvelles missions incompetents, 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, mais gagner les moyens de l'exprimer pleinement ; ce n'est pas perdre son indépendance, mais la conquérir. Pour les commissaires aux comptes, réussir cette transformation-là est, pour résumer, un enjeu d'efficacité et de santé. Aussi allons-nous à présent nous intéresser à la manière dont ils s'y prennent sur le terrain pour parvenir à un tel résultat.

3 La transformation de l'audité en un client : attitudes adoptées

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 (3.1), se sont attachés à nouer avec eux des relations au caractère amical (3.2), et ont enfin cherché à leur apporter de la valeur (3.3).

3.1 Le souci de ne pas déranger

Afin de casser l'image de trouble-fêtes qui les précède sur le terrain, les commissaires aux comptes évitent pour commencer de perturber le travail de leurs hôtes. Pour reprendre les termes d'un superviseur : « *Ça, c'est le B.A. BA !* ». Selon nos observations, ils s'attachent d'une part 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 ou presque 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. Ensuite, pour que leurs entrevues soient les plus courtes possibles, les auditeurs prennent souvent soin de les préparer en « coulisses » avec sérieux. Afin de prendre connaissance des spécificités de l'entreprise contrôlée et de cerner toutes les dimensions des sections qu'ils doivent vérifier, ils se plongent notamment dans les dossiers de l'exercice précédent et s'appuient sur les explications de leur supérieur hiérarchique. Ils évitent ainsi de demander à l'audité ce qu'il a déjà dit de multiples fois au cours des années passées, 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 incompetents – 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 en général à retenir la leçon.

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 assez 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. 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 catastrophe, 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 de 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 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.

3.2 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 semblent craindre 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. 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 :

« 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 [...] 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 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 savoir ne pas se laisser faire pour se faire respecter. Mais faire preuve d'incorrection : ça 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 être à leurs yeux suffisant. Du point de vue de la plupart d'entre eux, nouer avec les audités des relations de proximité 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 !* ».

Le travail relationnel qu'un tel objectif implique est accompli tout au long de l'année. Il est cependant intéressant de noter que la phase d'intérim semble posséder en la matière une importance particulière. A tel point que selon la plupart des commissaires aux comptes que nous avons suivis, cette phase-là trouve peut-être sa plus grande utilité dans le relationnel qu'elle permet d'établir. Officiellement, sa fonction est purement technique ; beaucoup d'auditeurs insistent cependant 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 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 auditeurs utilisent selon nos analyses diverses « techniques » informelles. Ils sourient aux audités, s'enquière de leur santé (« *comment allez-vous aujourd'hui ?* » « *ça y est, il est parti ce rhume ?* »), formulent des vœux à leur endroit (« *excellent week-end* », « *bonnes fêtes de Noël* », « *merveilleuse année* »), leur font des compliments (« *Ils sont vraiment mignons vos deux petits enfants [sur la photo]* », « *j'adore votre parfum* », etc.), leur offrent de petits cadeaux (des croissants le matin, un café après le repas, des friandises l'après-midi, etc.), soulignent les points communs qui les rapprochent (une ville d'origine, une école jadis fréquentée, un goût partagé, etc.), établissent des liens à caractère familiaux (« *c'est fou comme votre fils ressemble à mon neveu* », « *mon fiancé porte la même cravate que vous* », « *Votre fils, son bac, ça s'est bien passé ? [...]* Mention bien ! *C'est super. Ma sœur, elle, n'a pas eu de mention...* »)...

Ces techniques sont apparemment efficaces. 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 grivois 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).

Il importe bien sûr de ne pas interpréter sous un angle strictement rationaliste la propension des auditeurs à nouer avec leurs interlocuteurs des relations amicales. Une telle interprétation serait en effet réductrice. Pour certains individus au moins, se faire aimer est une manière de parvenir à s'aimer soi-même. En matière de construction personnelle, le regard des autres a son importance. Plusieurs des remarques qui nous ont été faites en entretien suggèrent ainsi que certains commissaires aux comptes refusent 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 »

Il n'en reste pas moins que tisser avec les audités des relations de proximité tient aussi pour les commissaires aux comptes de la stratégie professionnelle. Comme nous l'ont indiqué de nombreux auditeurs suivis par nos soins, cela est nécessaire pour obtenir des acteurs contrôlés plus de *disponibilité* et surtout une *aide active*. Un assistant confirmé nous dit ainsi :

« 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*.

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 éprouver 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.

3.3 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 et à leur apporter de la valeur.

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 affronter les auditeurs sont parfois difficiles à gérer. Par exemple, 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 aussi néanmoins 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. 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 », ces « tact-iques » (techniques de tact), que prend un commissaire aux comptes pour informer ses interlocuteurs de leurs erreurs commises ? Première tactique utilisée : la tactique du « tête-à-tête ». La plupart des auditeurs prennent généralement 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 utilisées, selon nos observations : la tact-ique de l'euphémisation (signifier qu'une erreur a été commise mais sans le dire explicitement, sans utiliser les termes d'erreur, d'anomalie ou de problème »); la tact-ique de l'anonymisation (ne pas dire « Vous avez commis une erreur », mais simplement qu'il y a « quelque chose avec [tel compte] »); la tact-ique de la dédramatisation (« il y a « quelque chose, mais rien de bien grave, pas de panique ») ; la tact-ique de banalisation (« Errare humanum est, tout le monde peut se tromper ») ; la tactique de l'auto-infériorisation (« Si vous saviez, moi, le nombre d'erreurs que je peux commettre dans une journée ! »); la tact-ique du recadrage humoristique de la situation (« Ah ! Ben heureusement ça vous arrive de temps en temps, Monsieur [Untel], hein ! Je pointerais au chômage, moi, sinon ! »).

Aux yeux de l'immense majorité des commissaires aux comptes, ne pas desservir leurs interlocuteurs est donc nécessaire – *il s'agit de ne pas s'en faire des ennemis*. Cela ne saurait être toutefois suffisant. Nous retrouvons ici la remarque du superviseur cité précédemment : 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. 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. 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 ? 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. 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 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. Quelle que soit l'aide apportée, l'objectif demeure toujours le même : en dernière analyse, il s'agit notamment pour les commissaires aux comptes de conquérir leur indépendance. 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 accroît, 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 apparaît 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 Crozieren, 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.

[Insérer ici le tableau 3]

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.³ 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)établit 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.

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. 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

³ 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.

principales difficultés de leur métier : une pierre d'achoppement sur laquelle viennent s'abîmer leur pratique, et que nous prendrons donc soin d'identifier.

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

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 ? »

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 deux attitudes simultanément opposées et complémentaires (Fiol, 2003), chacune permettant d'endiguer le risque associé à l'autre.

Il est ici intéressant de remarquer que pour leur permettre de s'affirmer, le législateur, nous l'avons dit, 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.

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

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).

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.

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. 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 de leurs règles déontologiques.⁴ 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-audit], 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 (p. 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 audit], elle [la collusion] annihile toute distanciation et donc toute capacité à penser autrement ou autre chose* ». Il précise également (p. 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 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

⁴ 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.

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 ? Nous pouvons formuler ici trois remarques.

Le risque de pensée unique est de nature sournoise, s'actualise de façon inconsciente, notamment lorsque l'on ne s'en méfie pas. Or, selon nos observations, 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. 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.

Deuxième remarque : les commissaires aux comptes opèrent selon un dispositif d'analyse – la méthodologie d'audit – qui diffère de celui qu'utilisent les comptables pour 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.

Troisième et dernière remarque : 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.

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

Nous l'avons vu, les auditeurs s'emploient à servir leurs interlocuteurs pour gagner en indépendance. Pas d'indépendance, en audit légal, sans services rendus aux audités. Cependant, de manière ici évidente, la volonté de servir des auditeurs peut également se transformer, s'ils n'y prennent garde, en servitude volontaire – dépendance totale.

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.

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 audités 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 (1997, p.30) insiste bien :

« [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.

Avant de poursuivre notre propos, nous pouvons maintenant, au moyen de la figure 2 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.

[Insérer ici la figure 2]

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 butent 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.

4.4 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.

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 – *tactiques* dont nous avons fait état – lorsque vient pour eux le 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. 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). Autrement dit, ce que 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 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 semble-t-il 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. Forcée 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 devons 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. 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 Colombo 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 reconnaître 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 manifestations, 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.

5. Savoir transformer l'audité en un client : une affaire de conception du métier

Pourquoi les auditeurs de terrain tendent-ils donc à assimiler l'opposition au reproche, quand certains 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 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 [systématiquement] blêmir* » – pour reprendre les mots du chef de mission cité précédemment –, c’est souscrire selon nous, sans en être obligatoirement conscient, à une vision taylorienne du travail d’élaboration des états financiers (5.1.). 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* (5.2.). 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 (5.3.).

5.1. 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.

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 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.

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 auditeurs 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.

5.2. Le « non qui fait grandir » : un « non » de clinicien

En quoi consiste donc le travail des comptables audités, 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 ?

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.⁵ 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-

⁵ 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.

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 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*. 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, 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* ». ⁶ 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 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, d'annexe. 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 de certains spécialistes du travail, 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. 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. 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, p. 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, parmi lesquels bien sûr aussi, à un niveau

⁶ 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.

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 correctement, et qui se retrouvent donc bien souvent à devoir exercer une activité extrêmement ennuyeuse (Dejours 1987, p. 738-739), et dans certains cas qualifiable d'impossible (Clot 2001, p. 11-14).

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 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 spécialistes du travail 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 « *blémir* ». 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. Enfin, pour que cela soit possible, le « non » prononcé ne doit jamais se montrer trop sûr de son fait, mais être 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) requiert de savoir gérer :

- « (1) *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,*
- (2) *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,*
- (3) *en s'assurant que ces risques s'équilibrent suffisamment,*
- (4) *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 »*

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.

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.⁷ 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*.

⁷ 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. ?

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, 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.

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 apparaît 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)

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.

Conclusion

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.

Bibliographie

- Bateson, G. (2008). *Vers une écologie de l'esprit, tome 2*, Seuil (collection Points essais), Paris.
- CloT, Y. (1996). L'activité, le sens et l'analyse de travail. In *Traité d'ergonomie* (Eds, Cazamian, P., Hubault, F., Noulin, M.). Toulouse : Octarès Editions, 275-288.
- Clot, Y. (2001). Editorial. *Education permanente*, 146(1): 7-16.
- Clot, Y. (2004). Travail et sens du travail. In *Ergonomie* (Eds, Falzon, P.). Paris: PUF.
- Colasse, B. (1997a). Qu'est-ce que la comptabilité ? In *Encyclopédie de gestion*, Tome 3 (Eds, Simon, Y., Joffre, P.). Paris : Economica, 2715-2731.
- Colasse, B. (1997b). De l'éthique dans la technique comptable, in *Le phénomène éthique*. Paris : Éditions Eska, 108-113.
- Colasse, B. (2002). Auditer, une mission impossible ? Site du Créfige, rubrique « Actualité », novembre.
- Colasse, B. (2007). De l'objectivité impossible du résultat comptable ? Site du Créfige, rubrique « Actualité », mai.
- Cooper, C., Taylor, P. (2000). From taylorism to Ms Taylor: the transformation of the accounting craft. *Accounting, Organizations and Society*, 25: 555-578.
- Crozier, M., Friedberg, E. (1977). *L'acteur et le système*, Paris : Editions du Seuil.
- Dejours, C. (1987). Aspects psychopathologiques du travail. In *Traité de Psychologie du travail* (Eds, Levy-Leboyer, C., Spérandio, J.C.). Paris : PUF, Paris, 729-748.
- Dejours, C. (1993). *Travail usure mentale, Essai de psychopathologie du travail*. Paris : Bayard Editions.
- Dejours, C. (2005). *Le facteur humain*, Paris : PUF, coll. « Que sais-je ? », n°2996.
- Fiol, M. (2003). Les contradictions inhérentes au management, de la logique du curseur à celle de l'extenseur. In *Peut-on former les dirigeants ? L'apport de la recherche* (Eds, Moingeon, B.). Paris : L'Harmattan.
- Geuser (de), F. (2005). Travail du manager et ergonomie des instruments de gestion. Doctorat en sciences de gestion, Paris : HEC Paris.
- Girin, J. (1990). L'analyse empirique des situations de gestion : éléments de théorie et de méthode. In *Épistémologie et sciences de gestion* (Eds, Martinet, A.C.). Paris : Éditions Économica.
- Habermas, J. (1988). *Moral et communisation*. Paris : Editions du Cerf.
- Hubault, F. (1996b). De la pertinence en ergonomie. In *Performances Humaines & Techniques*, septembre, numéro hors série (séminaire Desup/Dess de Paris I).
- Hubault, F. (2000a). Ergonomie de l'action collective, Thèse d'habilitation à diriger des recherches, Paris : Université Paris I.
- Hubault, F. (2001). L'intervention (ergonomique) comme relation de service. In *La relation de service, opportunités et questions pour l'ergonomie* (Eds, Hubault, F.). Toulouse : Octarès Editions, 273-280.
- Hubault, F., Bourgeois, F. (2001). La relation de service : une convocation nouvelle pour l'ergonomie ? In *La relation de service, opportunités et questions pour l'ergonomie* (Eds, Hubault, F.). Toulouse : Octarès Editions, 5-31.
- Jobert, G. (1997). Position sociale et travail du consultant. In *Performances humaines et techniques*, Numéro hors série, septembre (séminaire Desup/Dess de Paris 1).
- Mispelblom Beyer, F. (2001). Le secret des services. In *La relation de service, opportunités et questions pour l'ergonomie* (Eds, Hubault, F.). Toulouse : Octarès Editions, 53-64.

- 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. In *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 8 (1) : 151-174.
- Solé, A. (1996). La décision : production de possibles et d'impossibles. In *Traité d'ergonomie* (Eds, Cazamian, P., Hubault, F., Noulin, M.). Toulouse : Octarès Editions, 573-636.

Tableau 1. Nature et volume des observations effectuées

	Observations effectuées			
	Observations de terrain			
	Phase(s) observée(s)			
		Intérim	Final	Total
<i>Mandat n°1</i>	En jours	4	-	4
	En heures	57	-	57
	En pages manuscrites	50	-	50
<i>Mandat n°2</i>	En jours	-	4	4
	En heures	-	36	36
	En pages manuscrites	-	45	45
<i>Mandat n°3</i>	En jours	6	8	14
	En heures	55	62	117
	En pages manuscrites	100	67	167
<i>Mandat n°4</i>	En jours	3	-	3
	En heures	24	-	24
	En pages manuscrites	65	-	65
<i>Mandat n°5</i>	En jours	-	5	5
	En heures	-	64	64
	En pages manuscrites	-	52	52
<i>Mandat n°6</i>	En jours	-	10	10
	En heures	-	68	68
	En pages manuscrites	-	70	70
<i>Mandat n°7</i>	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			
<i>Formation nouveaux managers</i>	En jours			2
	En heures			15
	En pages manuscrites			40
<i>Réunion d'information technique</i>	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

Tableau 2. 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
<i>Mandat n°1</i>	En fonction	1			1			1	1		4
	Interviewés				1			1	1		3
	Durée en heures				1			1	1		3
<i>Mandat n°2</i>	En fonction	1	1	1				2			5
	Interviewés				1			1			2
	Durée en heures				1			1			2
<i>Mandat n°3</i>	En fonction	2	1				1	1	1		6
	Interviewés		1				1	1	1		4
	Durée en heures		1				1	1	1,5		4,5
<i>Mandat n°4</i>	En fonction	2	1	2			1				6
	Interviewés										0
	Durée en heures										0
<i>Mandat n°5</i>	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
<i>Mandat n°6</i>	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
<i>Mandat n°7</i>	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

Tableau 3 - Processus de transformation de l'audité en un client et qualité de l'audit

	Processus de transformation de l'audité en un client				Facteur de qualité d'audit principalement servi par l'attitude de l'audité
	Etape 1	Etape 2	Etape 3		
<i>Attitudes adoptées par l'auditeur</i>	Ne pas déranger	Construire des relations de proximité	Servir	Non adoption par l'auditeur d'une des trois attitudes	
<i>Effet sur les attitudes de l'audité</i> L'audité se rend disponible pour l'auditeur L'audité apporte à l'auditeur une aide active L'audité accepte de l'auditeur une attitude d'opposition L'audité active son pouvoir de nuisance	❶	❷ ❶	❸ ❷ ❶	⊗ ⊗ ⊗ ❶	Capacité d'investigation Compétence technique Indépendance Aucun (les 3 sont desservis)
Facteur de qualité d'audit dont l'obtention (et non le renforcement) est obtenue par l'attitude de l'audité (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.

Figure 1 - Le pouvoir de nuisance des audités : vue d'ensemble

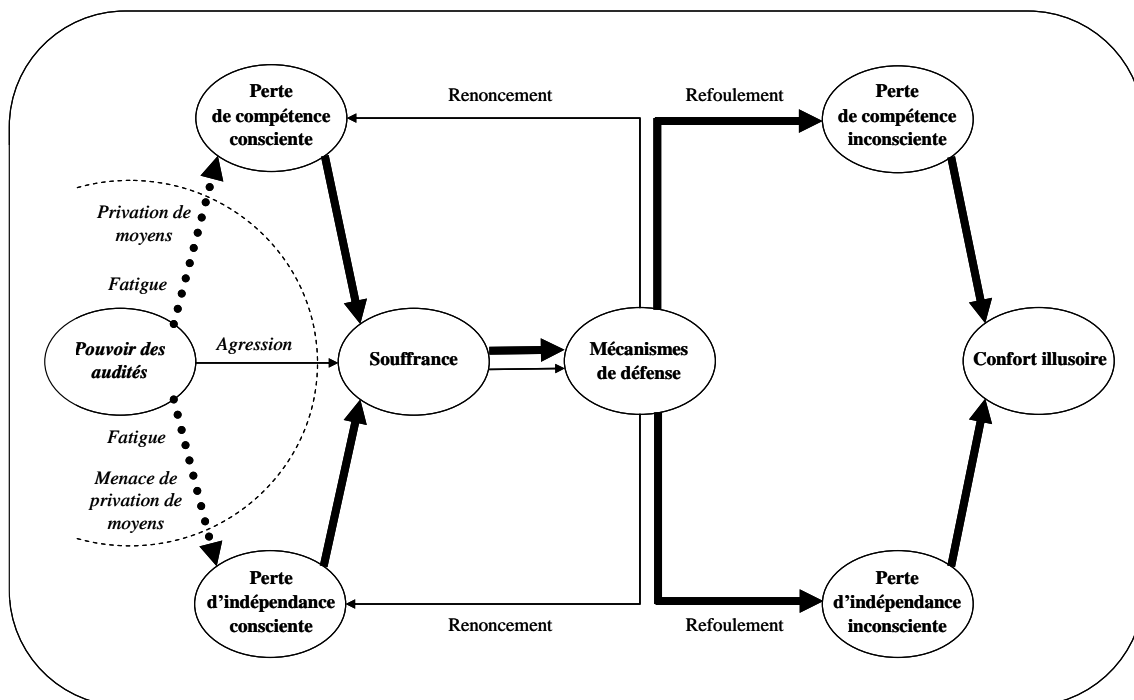


Figure 2 - Transformer l'audité en un client pour mener à bien la mission : un travail d'équilibriste

