

# ***LES DIMENSIONS DE LA PERFORMANCE DES CABINETS D'AUDIT SELON LES AUDITEURS - TENTATIVE D'EXPLICATION THEORIQUE***

**Viet Ha Tran Vu**

[viet.ha.tran@u-picardie.fr](mailto:viet.ha.tran@u-picardie.fr)

**Geneviève Causse**

[bcg7@wanadoo.fr](mailto:bcg7@wanadoo.fr)

## **Résumé**

Le cabinet d'audit légal est une entreprise de service professionnel intellectuel qui doit répondre aux attentes diverses des utilisateurs des informations financières, particulièrement il doit garantir la sincérité des comptes, tout en respectant les règles déontologiques et professionnelles. La performance des cabinets est difficilement mesurable, elle ne peut être mesurée seulement par des indicateurs financiers, elle doit intégrer d'autres dimensions, dont la qualité de l'audit. Selon l'importance accordée aux différentes dimensions de performance, on peut procéder à une typologie des cabinets d'audit légal (Vu, 2008).

L'objet de cette recherche est d'expliquer le processus de la légitimation et de l'institutionnalisation des dimensions de la performance des cabinets par la théorie institutionnelle dans un environnement « à culture intense ».

**MOTS CLES :** PERFORMANCE - CABINETS D'AUDIT LEGAL-INSTITUTIONNALISATION - LEGITIMATION - ENVIRONNEMENT A « CULTURE INTENSE ».

## **Abstract**

The audit firm is an intellectual professional service firm who must answer to the expectations of various users of financial information; especially it has to guarantee the accounts' sincerity, in respecting ethical and professional rules. The performance of an audit firm is difficultly measurable; it cannot be measured only by financial indicators but must integrate other dimensions, in which the audit quality. According to the importance given to different performance dimensions, we can classify audit firms in several types (Vu, 2008).

The object of this paper is to explain the institutionalization and the legitimating process of performance dimensions in audit firms by institutional theory in an "intensive culture" environment.

**KEY WORDS:** PERFORMANCE - LEGAL AUDIT FIRM - INSTITUTIONALIZATION - LEGITIMATING PROCESS - "INTENSIVE CULTURE" ENVIRONMENT.

## Introduction

La performance d'une organisation est une notion floue, multidimensionnelle et difficile à définir. Elle n'a de sens que si elle est mesurée. La difficulté de la mesure varie selon l'approche et selon l'horizon considéré. Ainsi, la performance financière à court terme est plus facilement mesurable que la performance « élargie » à long terme, c'est-à-dire celle ne se limitant pas aux aspects financiers. La difficulté varie également en fonction de l'activité de l'organisation considérée. La mesure de la performance dans une entreprise industrielle est moins complexe que dans une entreprise de services. Dans ce dernier cas, la relation clientèle est basée sur des facteurs tels que l'image de marque, la confiance, la flexibilité, ...plutôt que sur des attributs objectifs comme le prix et les normes simples de qualité. La satisfaction du client dépend de l'écart entre la perception qu'il a du service consommé et les attentes qu'il avait de ce service.

On comprend dès lors la difficulté de mesurer la performance d'un cabinet d'audit légal. Non seulement il s'agit d'une activité de services mais, de plus, elle présente les deux caractéristiques suivantes qui ne vont qu'augmenter la difficulté. D'une part, c'est une activité fortement réglementée, elle est exercée selon des méthodes quasiment standards, on peut donc se demander si la tentative d'identification des déterminants de la performance a un sens. D'autre part, l'appréhension de la satisfaction du client est problématique dans la mesure où les utilisateurs potentiels ne sont pas nettement identifiés. Les contraintes réglementaires et déontologiques sont suffisamment fortes pour que les cabinets survivent en se limitant au respect de ces règles. Selon la théorie institutionnelle, la situation conduit à un certain isomorphisme.

Cependant, faisant référence à une recherche précédente<sup>1</sup>, les auditeurs n'ont pas tous la même opinion quant aux déterminants de la performance des cabinets d'audit légal. Certains cabinets considèrent que des pratiques, que l'on peut considérer comme innovantes, peuvent et doivent être mises en œuvre. Dans le domaine de l'audit, fortement empreint d'éthique, cette stratégie d'innovation s'explique par une recherche de légitimation vis-à-vis des différents *stakeholders*. Par effet de mimétisme, les pratiques ainsi adoptées par certains cabinets se diffusent dans le secteur et s'institutionnalisent. On assiste donc à un processus d'institution-légitimation-institutionnalisation que nous voudrions expliquer à la lumière de la théorie, une tentative de confirmation sur le terrain pouvant être effectuée ultérieurement.

---

<sup>1</sup> Vu (2008)

Les déterminants de la performance des cabinets d'audit légal sont différents selon les cabinets, ce qui nous a conduits à présenter une typologie des cabinets (§ 1). L'exposé des concepts et théories pouvant servir de soubassement à notre étude - la théorie de l'institutionnalisation et de la légitimation, l'environnement « à culture intense » (§ 2) - sera suivi de leur application dans le domaine de l'activité d'audit légal (§3).

## **1 – La performance des cabinets d'audit légal selon les auditeurs**

L'étude effectuée par Vu (2008) sur les dimensions de la performance des cabinets d'audit, dans leur mission d'audit légal des comptes, telles que perçues par les auditeurs, met en évidence les dimensions de la performance des cabinets d'audit retenues par les auditeurs (1.1) et propose une classification des cabinets en quatre groupes selon leur perception sur la performance (1.2). Cette typologie s'explique par les résultats obtenus des entretiens auprès des auditeurs sur leur avis concernant l'activité d'audit légal (1.3).

### **1.1 - Les déterminants de la performance des cabinets d'audit légal**

Les caractéristiques des cabinets d'audit légal - dont l'activité est d'essence juridique et sociale exercée sous contrainte de respect de textes réglementaire et de la déontologie professionnelle - nous permettent de dire que les cabinets d'audit ne sont pas des entreprises comme les autres.

Le concept de performance a été considéré dans son sens large, la performance financière ne pouvant être retenue comme élément essentiel, ni même comme élément significatif. Puis, les cabinets d'audit légal s'adressant à des utilisateurs nombreux, une approche *stakeholders* est indispensable. Enfin, pour assurer la qualité de l'audit, le cabinet doit disposer de moyens, ou ressources, principalement de ressources immatérielles, notamment le capital humain. En conséquence, Vu (2008) a retenu un modèle théorique qui se présente sous la forme d'un tableau de bord stratégique intégré des dimensions de performance, comprenant les quatre axes : finance, client et environnement, capital humain et apprentissage, processus interne et innovation.

A partir des données obtenues de l'enquête auprès de près de 1500 auditeurs français sur la conception de la performance, Vu (2008) a élaboré et validé par différentes analyses une échelle de mesure qui se compose des attributs et des dimensions de la performance d'un cabinet d'audit (tableau 1).

**Tableau 1 - Les dimensions de la performance d'un cabinet d'audit légal selon les collaborateurs et les associés des cabinets (Vu, 2008)**

<b>Axe</b>	<b>Dimensions retenues</b>
<b>Client et environnement</b>	Taille
	Réputation
<b>Capital humain et apprentissage organisationnel</b>	Part de rémunération variable
	Gestion des équipes
	Compétences techniques des collaborateurs à l'embauche
	Formation des collaborateurs
<b>Processus interne et innovation</b>	Respect des procédures, des règles et formalisation des valeurs de l'entreprise
	Méthodologie et méthodes adaptées
	Adéquation entre les ressources et l'activité

Dans le modèle final, 26 items sont retenus, répartis dans neuf dimensions. Trente-sept autres items ne sont pas retenus. Les indicateurs dans chaque dimension du modèle final sont les suivants :

- la dimension « Taille » se compose de trois indicateurs : dimension internationale, expertises spécifiques développées et taille importante,
- la dimension « Réputation » regroupe deux indicateurs : bonne réputation et absence de la mise en cause de la responsabilité du cabinet,
- la « Partie variable des rémunérations » concerne des rémunérations en fonction des honoraires des auditeurs, des honoraires globaux et de la rentabilité des missions,
- la « Gestion des équipes » est liée à la politique de l'embauche en fonction des aptitudes professionnelles, à l'ambiance de travail et à la stabilité du personnel,
- la dimension « Respect des règles professionnelles et formalisations des valeurs de l'entreprise » comprend six items, à savoir : la formalisation des valeurs du cabinet par charte éthique, le respect de la procédure d'acceptation et de maintien de mandat, le respect des règles déontologiques, la rotation systématique des associés, l'existence et l'importance d'une direction technique et de qualité, l'existence du comité d'audit chez le client,
- la dimension « Méthodologie et méthodes adaptées » est liée à la méthodologie, aux méthodes de travail adaptées et aux logiciels d'audit adaptés,

- la dimension « Adéquation entre les moyens, les ressources et l'activité » comporte deux items : l'adéquation entre la taille et l'importance des mandats et l'adéquation entre le budget et la complexité des mandats,
- la dimension « Formation des collaborateurs » est relative à deux variables : la formation à la comptabilité et la formation sur le terrain.

Le modèle global met en exergue les dimensions considérées comme importantes dans trois des quatre axes. L'axe financier n'a pas été retenu dans le traitement final, ce résultat confirme le fait que l'activité d'audit légal présente des spécificités. La dimension financière n'est pas représentative de la performance des cabinets d'audit. Par contre, l'étude a prouvé que, malgré la disparition spectaculaire du grand réseau international Arthur Andersen, les auditeurs français considèrent toujours que la taille et la réputation sont les premiers indicateurs de mesure de la performance d'un cabinet d'audit légal. Ainsi, la performance d'un cabinet d'audit est multidimensionnelle et orientée vers les indicateurs mesurant la qualité de l'audit. Différente des entreprises à but lucratif, la performance des cabinets d'audit n'est pas mesurée par les indicateurs financiers.

La conception de la performance d'un cabinet d'audit, telles que perçues par les auditeurs, n'étant pas sans liens avec l'ambition de ces derniers quant à la manière d'envisager l'activité d'audit, une étude de relations entre les facteurs du modèle a été effectuée. Elle a permis d'établir une typologie des cabinets mettant en évidence l'influence des choix stratégiques sur la conception de la performance.

## **1.2 - Une typologie des cabinets d'audit légal**

L'analyse typologique a permis d'identifier des groupes de cabinets qui se comportent différemment vis-à-vis des dimensions de la performance. Vu (2008) a classé les cabinets en quatre groupes : les réputés, les normatifs, les adaptatifs et les passifs.

Le groupe des *réputés* est le plus nombreux (42 auditeurs se trouvant dans les cabinets de ce groupe) et se compose des cabinets qui s'intéressent à presque tous les facteurs de la performance, sauf les compétences techniques à l'embauche. Ce sont les cabinets de grande taille et réputés, qui privilégient la gestion des équipes, la formation des collaborateurs, la croissance de l'activité d'audit, la croissance future du cabinet, l'application des règles et la formalisation des valeurs, l'adéquation entre les moyens et l'activité. Ainsi, ces cabinets recrutent des débutants de profils très divers, non seulement les diplômés des filières

comptables, mais principalement des diplômés des grandes écoles de commerce ou des écoles ingénieurs, puis les forment pour devenir des auditeurs polyvalents.

Le deuxième groupe est le moins nombreux (20 auditeurs dans ce groupe). Les cabinets de ce groupe sont très sensibles aux compétences techniques à l'embauche et à l'adaptation de la méthodologie et des méthodes. *A contrario*, la gestion des équipes, l'image et la réputation ainsi que l'adéquation entre les moyens et l'activité ne sont pas privilégiées. Ce sont en effet des cabinets qui ont un chiffre d'affaires croissant ou stable, et une image ayant une tendance à rester stable ou s'améliorer. La plupart d'entre eux sont de petite taille (14/20), très peu sont des *Big* (4/20) ou des grands cabinets nationaux (2/20). Leur notoriété est construite par l'application rigoureuse et rigide des règles comptables des auditeurs qui sont les « techniciens des chiffres » diplômés des filières comptables ou des écoles de commerce. La formation continue en comptabilité des collaborateurs est un de leurs points forts. Ils sont qualifiés des *normatifs*.

Le troisième groupe (29 auditeurs dans ce groupe) combine des cabinets qui orientent leur performance vers l'image, la réputation, la croissance future, l'adaptation de la méthodologie et des méthodes, l'adéquation entre les moyens et l'activité et la gestion des équipes et légèrement aux compétences techniques à l'embauche. Les éléments concernant : la formation, le respect des règles déontologiques et la formalisation des valeurs, la croissance de l'activité d'audit ne sont pas considérés comme des caractéristiques essentielles de la performance. La taille n'est pas du tout perçue comme importante pour la performance. Ce sont en effet des cabinets qui s'adaptent et répondent aux besoins des clients, ils sont considérés comme des *adaptatifs*.

Le dernier groupe (23 auditeurs dans ce groupe), des *passifs*, se distingue nettement des trois autres en affichant les scores les moins élevés sur presque toutes les dimensions de la performance : il se compose des cabinets qui accordent le moins d'importance à la plupart des facteurs de la performance, notamment à la méthodologie et aux méthodes, à la croissance de l'activité de l'audit, à la gestion des équipes, à l'image et la réputation, aux compétences techniques à l'embauche ou à la formation comme à la cohérence entre les moyens et l'activité. Ils sont pourtant légèrement orientés vers le respect des règles et des valeurs et la rémunération variable. Ces cabinets sont de petite taille et manquent de ressources pour pouvoir trouver une place dans un marché d'audit en maturité et très concurrentiel. Le commissariat aux comptes prend une place modeste dans leur activité. La plupart de ces cabinets ne travaillent pas en sous-traitance pour d'autres et leurs clients sont des PME. Il

s'agit peut-être de cabinets incertains sur leur avenir qui perçoivent les évolutions de l'environnement professionnel (concentration des cabinets, évolution du métier) mais n'arrivent pas à y répondre. Cette situation peut s'expliquer par la forte concurrence sur le marché de l'audit, la difficulté de s'extraire des missions quotidiennes pour réaliser de nouvelles missions, les nouvelles exigences du métier ou la nécessité de la mise en place d'une nouvelle organisation. Par manque de ressources et de moyens, pour eux, un tableau de bord stratégique n'a pas beaucoup de sens. Ces cabinets accordent néanmoins de l'importance au respect des règles d'audit et à la rémunération variable des collaborateurs.

Les résultats obtenus de la typologie sont confirmés et expliqués par les entretiens réalisés auprès des auditeurs.

### **1.3 - L'opinion des auditeurs sur l'activité d'audit**

Les questions ouvertes ont permis aux professionnels d'exprimer leurs réflexions sur le métier de CAC dans les PME, sur leur choix entre la rentabilité financière et la qualité de l'audit, l'insuffisance du respect des règles, l'image et le développement de l'audit légal, les préoccupations de leurs cabinets, ou sur l'avenir des petits cabinets dans un environnement de plus en plus concurrentiel.

Il semble difficile aux auditeurs de hiérarchiser les deux critères : la qualité d'audit et la rentabilité financières des cabinets. Ils essaient toujours de les combiner dans le concept de performance. Pourtant, lorsqu'ils sont obligés de choisir entre ces deux critères, la plupart des répondants privilégient la qualité d'audit, car, selon eux, *« pour survivre à terme, le cabinet d'audit se doit être irréprochable, et donc de procurer une qualité totale »*. Un certain nombre d'auditeurs accordent la même importance à ces deux critères, ils sont interactifs : *« l'un n'exclut pas nécessairement l'autre, la qualité étant un moyen d'atteindre la rentabilité »*, ou bien *« la performance c'est la qualité, mais avec quelle rentabilité ? »*, ou encore *« performance égale qualité, oui, mais il ne faut pas ignorer la gestion des risques ! »* et *« sans rentabilité financière raisonnable, vous n'exercez plus... Il n'y a donc plus de contrôle possible dès lors ! »*. Ainsi, même s'ils choisissent le critère financier, c'est aussi dans le souci de pouvoir exercer correctement le métier. Ce choix se justifie par les particularités de la mission de l'auditeur, qui est de garantir la qualité de l'audit légal.

Face aux scandales financiers récents qui ont terni l'image de la profession de l'audit, plus de la moitié des répondants affirment que le respect strict et scrupuleux des règles

déontologiques est la garantie de la qualité de l'audit, tandis que 40% jugent que les règles ne sont pas suffisantes pour assurer cette qualité.

Les interviewés se trouvant dans les petits cabinets considèrent que l'audit légal est « *l'application des règles déontologiques et professionnelles dans le contrôle des comptes* », ou encore « *la réalisation des missions dans un cadre sécurisé et exhaustif* », ou « *le respect des règles dans la forme et dans l'esprit* ». Selon eux, « *chaque mission a ses objectifs, l'audit légal a une priorité absolue : le respect des règles* », « *sinon on va vers une redondance avec la mission de l'expert comptable* ». D'autres ajoutent que le respect des règles est primordial pour la qualité d'audit, notamment « *pour les vraies sociétés* », c'est-à-dire les grandes entreprises. En outre, le respect des règles permet de garantir l'« *image de la profession en cas d'incident médiatique* », car « *le non-respect des règles déontologiques finissent par provoquer des « affaires » qui nuisent à l'ensemble de la profession. En l'absence d'indépendance il ne peut y avoir un audit de qualité* », et aussi « *l'attente du public, renforcée par la vigilance du H3C et autres PCAOB, fait que la qualité, l'éthique et l'application stricte des règles sont non seulement indispensables mais l'unique façon de gérer nos risques professionnels* ».

De nombreux auditeurs jugent que le respect des règles est insuffisant pour un audit de qualité, même si « *c'est une condition nécessaire, un pré-requis* ». Il faut aussi ajouter les compétences techniques, l'honnêteté et la rigueur des auditeurs. Les interviewés citent des critères considérés comme importants tels que : « *l'affectation des collaborateurs* », « *le respect des souhaits des collaborateurs* », « *l'expérience de l'auditeur* », « *la réponse aux attentes des clients* » car, avant tout, « *le métier d'audit est une profession libérale et l'audit est un service professionnel* ». C'est dans ce sens que certains auditeurs indiquent le rôle primordial de la confiance du client dans la collecte des informations : « *L'indépendance du cabinet par rapport au client ne peut être efficace qu'avec la collaboration du client, la relation client (confiance) ne doit pas apparaître incompatible avec l'éthique : sans relationnel pas d'informations pertinentes* ». En outre, « *il n'est pas interdit de réfléchir..., ce qui n'est pas inscrit dans le code de déontologie* », car le code déontologique « *n'est pas la lettre des tracts* », et « *l'indépendance est avant tout un état d'esprit. C'est l'esprit qui compte !* ». Un auditeur explique : « *la qualité de l'audit est un compromis entre une vision incarnée par les dirigeants et l'équipe à procédé à l'arrêté des comptes et celle du CAC qui a ses propres critères : une application trop stricte le conduirait à être juge de l'arrêté, ce qu'il n'est pas, même si la dimension morale et déontologique ne peut être absente de son*

*appréciation de la situation de la société/entité auditée* ». Pour lui, l'auditeur est aussi un être humain qui réagit de façon raisonnable et flexible selon la situation.

Ainsi, selon ces auditeurs, un audit de qualité demande non seulement le respect des règles déontologiques mais aussi d'autres conditions, qui sont compatibles et complémentaires entre elles, notamment les compétences techniques des auditeurs et la gestion de la relation avec les entreprises auditées, leurs clients directs qui sont aussi un des *stakeholders* primaires des cabinets d'audit. L'audit n'est pas une activité rigide, il est au-delà des règles et normes, il demande des compétences spécifiques et de la réflexion de la part des auditeurs, d'où la marge de manœuvre et les pratiques innovantes.

Les cabinets, par les moyens et les stratégies différents, sont tous dans la quête de la légitimation pour trouver et/ou confirmer leur place dans le marché d'audit.

## **2 – Les concepts et théories mobilisées dans notre étude**

Il ressort de l'étude précédente que parmi les déterminants possibles de la performance des cabinets d'audit légal, l'axe finance n'est pas retenu par les auditeurs. Par ailleurs, les compétences techniques minimales requises des auditeurs sont identiques, puisque réglementées. En conséquence, pour comprendre la stratégie des cabinets, dont l'environnement est à forte contrainte d'ordre éthique et dont les « *stakeholders* » sont multiples, il faut faire appel à d'autres concepts. La théorie institutionnelle, parce qu'axée sur la relation entre l'entreprise et son environnement, nous semble à cet égard pertinente. Par ailleurs, la légitimité, concept découlant de cette théorie, est à explorer dans un environnement que nous considérons comme étant « de culture intense ».

### **2.1 - La théorie institutionnelle**

La théorie institutionnelle est une théorie sociologique ancienne (Selznick, 1949) reprise par les néo-institutionnalistes dans les années 80. La plupart d'entre eux ont contribué, chacun à leur manière, au renforcement de ce courant d'analyse, ainsi Meyer et Rowan (1977) en considérant que les institutions étaient des ensembles de règles culturelles, DiMaggio et Powell (1983) en analysant les différents types d'isomorphisme, Zucker (1991) en expliquant le phénomène de diffusion des pratiques institutionnalisées, Suchman (1995) en étudiant le

processus de légitimité organisationnelle. Ce dernier concept est l'aboutissement de ces différentes études.

Selon la théorie institutionnelle, les organisations ont tendance à l'isomorphisme, *a fortiori* celles situées à l'intérieur de secteurs fortement réglementés. Hawley (1968), cité par DiMaggio et Powell (1983) définit l'isomorphisme comme « un processus contraignant qui force une unité dans une population à ressembler aux autres unités qui ont à faire face aux mêmes conditions environnementales ». DiMaggio et Powell (1983) font état de trois types d'isomorphisme institutionnel : coercitif, normatif, mimétique.

L'isomorphisme coercitif est celui dû aux pressions des lois et règlements, à l'influence politique, aux groupes de pression. Il comporte donc une dimension culturelle importante. C'est ce type d'isomorphisme qui conduit les entreprises à adopter des mesures relatives à la responsabilité sociale de l'entreprise, comme la lutte anti-pollution. Il est très présent dans des activités sensibles à l'opinion publique, l'audit en fait partie.

L'isomorphisme mimétique résulte du respect de normes comme réponse à des situations d'incertitude. Il dérive du précédent. Lorsque les objectifs de l'organisation sont ambigus, cette dernière a tendance à prendre modèle sur les autres organisations du secteur.

L'isomorphisme normatif est associé à la professionnalisation, celle-ci étant considérée comme la force collective émanant des membres d'une profession qui tend à définir les conditions et les méthodes de travail à adopter, et à contrôler que ces conditions et méthodes sont bien respectées. C'est l'adoption de ces dernières qui constitue la base de la légitimité. Les auteurs citent comme exemple le secteur de l'éducation supérieure, basé sur la « production de la connaissance ». On peut également citer celui de l'audit légal dont l'activité repose sur la recherche de la « vérité des comptes ».

L'étude de ces types d'isomorphisme se poursuit par l'élaboration d'hypothèses relatives à la dépendance d'une organisation par rapport à une autre, notamment une hypothèse qui nous semble pertinente pour notre étude, celle selon laquelle plus il y a d'incertitude entre moyens et fins, plus les objectifs sont ambigus, plus une organisation considérera qu'elle réussit en prenant modèle sur les autres. Par contre, lorsque l'on se situe au niveau du secteur d'activité professionnelle, un haut degré d'incertitude ou d'ambiguïté des objectifs peut conduire, après de brèves périodes d'expérimentation, à des changements isomorphiques institutionnels rapides. Ces changements se situent dans les secteurs professionnels où « les exigences de références, la robustesse de la formation, la vitalité des associations, ... » sont présentes.

L'organisation est donc une entité dont le comportement est déterminé par les interactions avec l'ensemble des acteurs de la communauté dans laquelle elle se situe. La légitimité recherchée est donc essentiellement externe. Elle dicte le choix des stratégies, ou des pratiques, considérées comme souhaitées, ou acceptables, par ces acteurs.

La distinction faite autrefois en théorie des organisations entre le modèle rationnel, correspondant à un système fermé, autonome (Fayol, Urwick, ...) et le modèle naturel correspondant à un système ouvert, en interaction avec son environnement (Burns et Stalker, Clark, ...) est ainsi largement dépassé. Actuellement, il est admis que toute organisation doit faire face aux contraintes de son environnement et tente de profiter au mieux de ses ressources. Mais les organisations sont plus ou moins en interaction avec leur environnement. Des auteurs comme DiMaggio et Powell ont souligné le fait que certaines organisations, étant donné leur environnement institutionnel, ne sont pas essentiellement des systèmes techniques. Siagh (2001) est allé plus loin en opposant les organisations à « environnement tâches » aux organisations à environnement intangible ou à « environnement à culture intense ».

## **2.2 – Un environnement « à culture intense »**

Le concept d' « environnement tâches » (task environment) a été utilisé par Dill (1958) pour désigner les composantes de l'environnement à prendre en considération dans l'atteinte des objectifs. Ce sont les clients, les fournisseurs (de matières, main-d'œuvre, capital, équipements, ...), les concurrents et les régulateurs (syndicats, organismes réglementaires, ...). « L'environnement tâches » englobe les ressources mais également les règles et normes professionnelles du secteur.

Quant à l'environnement intangible, il « est composé des contraintes les moins évidentes et les moins visibles, ...mais qui, tout de même, influencent les organisations de façon importante. Il s'agit de la religion ou du système idéologique, des *patterns* de culture, la morale et les valeurs, les mouvements politiques, les forces non techniques et non économiques. La caractéristique de cet environnement est l'indétermination. » (Siagh, 2001).

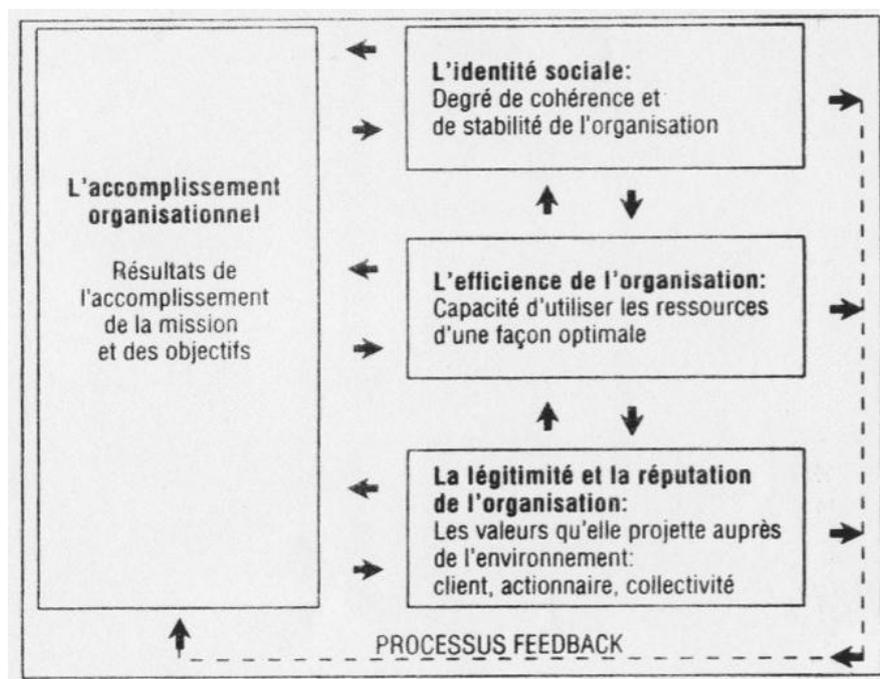
Si dans un « environnement tâches », certaines contraintes peuvent être levées, dans un environnement intangible, dont les composantes relèvent du domaine des idées, l'éthique par exemple, les contraintes ne sont pas « manipulables ». L'organisation est tenue de respecter les préoccupations de son environnement, de tenir compte de ses objectifs afin d'acquérir une

certaine légitimité. Elle initie des pratiques qui seront considérées comme acceptables afin d'accéder à cette légitimité.

Si nous reprenons le schéma suivant de Alain (1998) adapté de Campbell (1977), dont l'objectif est de regrouper les déterminants de la performance sous quatre dimensions, soit l'identité sociale, l'efficacité, la légitimité et la réputation et l'accomplissement, afin de mieux comprendre leur interdépendance et leurs rôles dans la hiérarchie d'influence (schéma1). Dans un environnement intangible, la hiérarchie des déterminants est différente, la place prioritaire est accordée à la légitimité.

### Schéma 1 - Les quatre dimensions de la performance des organisations

(cité dans Alain, 1998, p.196, adapté de Campbell, 1977)



L'environnement intangible est générateur des ressources intangibles que sont la légitimité et son corollaire, la réputation.

### 2.3 - La légitimité

Depuis 1960, c'est-à-dire depuis l'émergence des théories relatives aux systèmes ouverts, les frontières de l'organisation sont considérées comme « poreuses et problématiques » (Scott, 1987). Les auteurs des théories institutionnelles (DiMaggio et Powell, 1983) ont insisté sur le fait que beaucoup de dynamiques d'action découlent non d'impératifs technologiques et matériels mais plutôt de normes culturelles, de symboles, croyances et rituels. Suchman

(1995) considère qu'au cœur de cette transformation intellectuelle se situe le concept de légitimité organisationnelle, concept qui, malgré son importance, est mal défini et n'a pas jusqu'alors constitué un ancrage solide.

Cet auteur donne une définition large de la légitimité, elle incorpore les dimensions évaluative et cognitive du construit et reconnaît explicitement le rôle de « l'audience sociale » dans les dynamiques de légitimation. « La légitimité est une perception ou présomption généralisée selon laquelle les actions d'une entité sont souhaitables, convenables ou appropriées au sein d'un système socialement construit de normes, valeurs, croyances et définitions ».

La stratégie de légitimité est motivée soit par la recherche de pérennité (attitude passive), soit par celle de la crédibilité (attitude active). Suchman (1995) distingue dans la littérature existante sur le sujet trois types de légitimité organisationnelle :

- la légitimité **pragmatique** reposant sur le calcul de ses propres intérêts par des actions d'audience immédiate,
- la légitimité **morale** reposant sur une base plus altruiste que la précédente qui repose sur le jugement que l'on porte sur l'activité que l'on mène (« Est-ce que c'est la chose qu'il convient de faire ? »),
- la légitimité **cognitive** découlant des modèles culturels qui repose sur des systèmes de croyance de ce qui est considéré comme « allant de soi » (« Taken-for-granted » de Jefferson, 1991).

Ces trois types coexistent dans la plupart des organisations. « Dans certains secteurs (tels la banque, la santé,...) à fortes contraintes à la fois techniques et institutionnelles, l'accent est mis sur les dispositions d'ordre moral, et leur relative permanence, en vue d'éviter les frictions entre l'attente d'objectifs spécifiques et le respect de règles générales » (Suchman, 1995).

Cet auteur poursuit par l'examen des moyens de mettre en œuvre la stratégie de légitimation :

- se conformer aux « diktats » des composantes de l'environnement,
- choisir de satisfaire une audience particulière,
- manipuler l'environnement par la création de nouvelles audiences et nouvelles croyances.

Il signale par ailleurs qu'une des conséquences du leadership acquis par la légitimation est la diffusion et la « rigidification isophormique » qui peut se produire dans les institutions du secteur d'activité.

### **3 – La tentative d’explication théorique des dimensions de la performance des cabinets d’audit légal**

Il est d’usage, depuis quelques années, de faire référence à la théorie de l’institutionnalisation pour expliquer l’adoption ou le rejet de certaines pratiques de gestion. Nous considérons qu’elle est surtout pertinente pour les activités à environnement « à culture intense » (Siagh, 2001). L’environnement comporte, en effet, des éléments agissant plus ou moins intensément.

#### **3.1 – La pertinence de la théorie institutionnelle et de la légitimation dans un environnement de « culture intense »**

Il n’est pas étonnant dès lors que l’on fasse appel à la théorie de l’institutionnalisme pour expliquer le comportement des organisations dont l’environnement peut être considéré comme intangible.

Il en est ainsi lors de l’adoption de méthodes et outils de gestion, considérés comme réservés aux entreprises privées, dans les organisations publiques en quête de légitimité (Laufer et Burlaud, 1997).

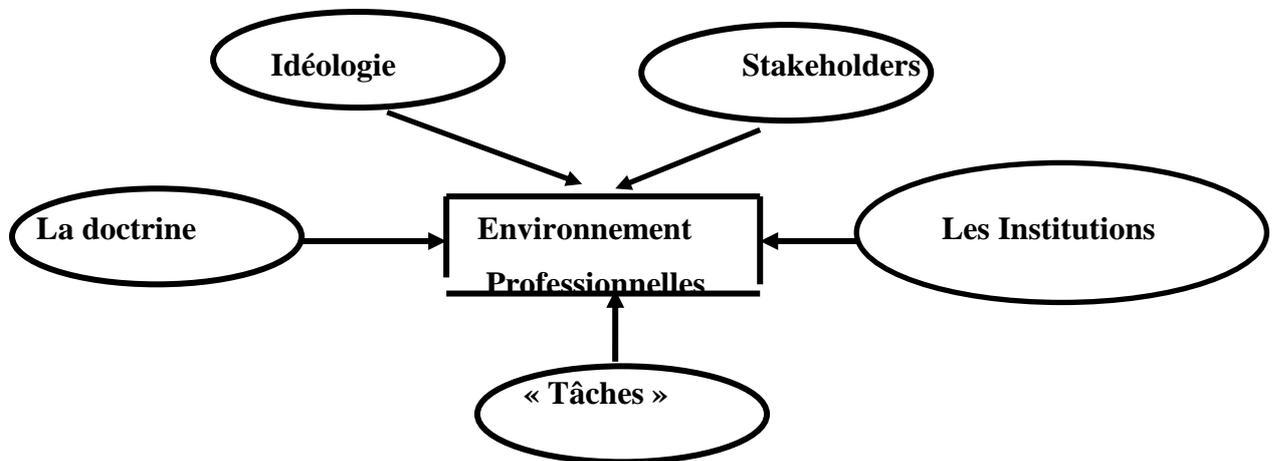
Bécuwe (2010) y a recours pour expliquer l’adoption de méthodes de gestion des ressources humaines, comme la gestion des compétences, dans les communes françaises : « L’objectif affiché de la modernisation n’est pas seulement d’améliorer la gestion des collectivités mais de redéfinir le rôle du service public dans la société or les techniques de gestion peuvent constituer des sources de légitimité ».

Bensebaa et Béji-Bécheur (2007) se basent également sur cette théorie dans leurs travaux visant à comprendre l’adoption des pratiques de responsabilité sociale dans les entreprises. Le choix effectué par les entreprises suppose la prise en compte du rôle de la firme dans la société. Ils décrivent le double processus d’institutionnalisation et de rationalisation (adapté de Hassellbach et Kallinikos, 2000) :

- l’un partant des « idéaux » (entreprise socialement responsable, économie de la solidarité), vers les discours (rôle social de l’entreprise, légitimité de l’entreprise, performance de l’entreprise), pour aboutir aux techniques de contrôle (codification, système de mesure),
- l’autre, qui est la traduction formelle du précédent, part du langage oral, puis passe au langage écrit et aboutit à la codification.

Les éléments de l'environnement agissent également de manière intense dans le cas de l'activité d'audit légal, comme l'indique la figure 1 suivante.

**Figure 1 - Les composantes de l'environnement intangible (d'après Siagh, 2001)**



Dans le secteur d'activité de l'audit légal, l'environnement « tâches » (Clients, Fournisseurs, ...) y est plutôt moins important dans la mesure où certaines entreprises ont l'obligation de recourir aux services d'un commissaire aux comptes et que le mandat est attribué pour une certaine durée. Par contre, les autres éléments sont très présents et très intenses.

L'idéologie peut se traduire par l'ensemble des idées que la société place dans les concepts flous de conformité, de « vérité des comptes ». La réglementation est très présente, qu'il s'agisse des règles techniques (comptables, juridiques, fiscales, ..) que des règles relatives à l'exercice de la profession. Les institutions professionnelles encadrent l'exercice de la profession de commissaire aux comptes. Ces derniers sont obligatoirement inscrits à l'Ordre des experts-comptables qui contrôle les conditions d'accès à la profession ainsi que la manière de l'exercer. Les « parties prenantes » sont nombreuses. Si, en théorie, le commissaire aux comptes exerce son mandat pour le compte des actionnaires, en réalité, il exerce une mission de service public et le résultat de son travail intéresse aussi bien les dirigeants que les salariés, que la société en général. De plus, une particularité de l'activité de l'auditeur est qu'il ne peut exercer sa mission sans la collaboration de son client.

### 3.2 – La légitimité recherchée

Comme il a été précisé (§ 1), la légitimité de l'organisation est considérée comme plus importante que la performance économique. Le concept de légitimité est difficile à cerner concernant les cabinets d'audit. On ne peut l'appréhender à partir du concept d'« accountability » puisque la profession est réglementée et que les commissaires aux comptes doivent rendre compte devant les organisations professionnelles. En conséquence, les cabinets doivent recueillir l'assentiment du bien-fondé de leurs méthodes de travail, de leur mode de fonctionnement, ...

Selon l'étude à laquelle nous faisons référence, tous les cabinets n'ont pas la même opinion quant aux dimensions de la performance :

- les « passifs » sont ceux qui ont tendance à se limiter au respect des règles et de la déontologie,
- les « réputés » sont ceux qui recherchent un avantage compétitif par la réputation et entendent dépasser le strict respect des règles et normes professionnelles,
- les « normatifs » et les « adaptatifs » sont en quelque sorte les suiveurs mais chacun d'eux adopte une approche différente. Les « normatifs » sont ceux qui non seulement respectent les normes professionnelles « externes » mais également, selon un processus de mimétisme, adoptent les pratiques innovantes initiées par les « réputés » et considérées comme acceptables. Leur stratégie est une stratégie de suiveur rationnel. Les « adaptatifs » ont une stratégie semblable mais plus opportuniste. Leur démarche est davantage commerciale que bureaucratique.

Nous retrouvons dans chacun de ces groupes une recherche de légitimité différente. Faisant référence à la typologie de Suchman (1995), la légitimité recherchée par les « passifs » et les « adaptatifs » peut être qualifiée de pragmatique, celle des « réputés » de morale, et celle des « normatifs » de cognitive.

Dans le tableau 2 suivant, nous mettons en regard les différentes stratégies de légitimation, ainsi que leurs caractéristiques, tels qu'exposés par Suchman (1995) (colonnes 1 et 2). Dans la colonne 3 sont reprises les variables essentielles considérées comme les déterminants de la performance par les auditeurs des cabinets dans notre étude.

**Tableau 2 - Stratégies de légitimation de la performance des cabinets**

Types de stratégie	Caractéristiques des stratégies d'acquisition ou de maintien de la légitimité selon Suchman (1995)	Déterminants de la performance des cabinets d'audit légal dans chaque groupe
<b>Pragmatique</b>	<p><b>Stratégie d'acquisition</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-Se conformer à la demande               <ul style="list-style-type: none"> <li>.répondre aux besoins</li> <li>.construire sa réputation</li> </ul> </li> <li>-Choisir ses marchés               <ul style="list-style-type: none"> <li>.se situer dans un environnement amical</li> <li>.recruter des collaborateurs parmi les amis</li> </ul> </li> </ul> <p><b>Stratégie de maintien</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-Gérer les goûts               <ul style="list-style-type: none"> <li>. consulter l'opinion des leaders</li> </ul> </li> <li>-Soigner les relations               <ul style="list-style-type: none"> <li>.politique de communication</li> <li>.communiquer correctement</li> <li>.accumuler la confiance</li> </ul> </li> </ul>	<p><b>Les « passifs »</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-Clientèle PME</li> <li>-Réputation régionale</li> </ul> <p>Les « passifs » sont des cabinets de petite taille, par manque de ressources et de moyens, les dimensions de la performance d'un tableau de bord stratégique n'ont pas beaucoup de sens pour eux. Ils accordent de l'importance au respect des règles d'audit.</p> <p>Les interviewés se trouvant dans les petits cabinets considèrent que l'audit légal est « <i>l'application des règles déontologiques et professionnelles dans le contrôle des comptes</i> ».</p> <p><b>Les « adaptatifs »</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-Très imprégnés par l'image</li> <li>-Peu attentifs à la formation</li> <li>-Peu d'importance accordée aux règles déontologiques.</li> </ul> <p>Les « adaptatifs » sont des cabinets qui s'adaptent et répondent aux besoins des clients.</p>
<b>Morale</b>	<p><b>Stratégie d'acquisition</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-Se conformer à des idéaux               <ul style="list-style-type: none"> <li>.production de services appropriés</li> <li>.encastrement dans les institutions</li> <li>.offre d'affichages symboliques</li> </ul> </li> <li>-Choisir des domaines               <ul style="list-style-type: none"> <li>. prouver sa réussite</li> </ul> </li> <li>-Persuasion</li> </ul> <p><b>Stratégie de maintien</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-Référence à l'éthique</li> <li>-Protection des acquis               <ul style="list-style-type: none"> <li>.politique de responsabilité</li> <li>.communication considérée comme digne de foi</li> </ul> </li> </ul>	<p><b>Les « réputés »</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-Réputés par la qualité de l'audit</li> <li>-Attentifs aux critères :               <ul style="list-style-type: none"> <li>.formalisation des valeurs</li> <li>.respect des règles</li> <li>.gestion des équipes</li> <li>.adéquation moyens/activité</li> <li>.adaptabilité des travaux aux risques</li> </ul> </li> <li>-Attention portée à la croissance</li> <li>-Pas d'importance accordée aux compétences techniques à l'embauche.</li> </ul> <p>Ce sont les cabinets qui s'intéressent à presque tous les facteurs de la performance, sauf les compétences techniques à l'embauche, ils recrutent des débutants de profils très divers, puis les forment</p>

	.accumulation de l'estime	pour devenir des auditeurs polyvalents. De nombreux auditeurs jugent que le respect des règles est insuffisant pour un audit de qualité, même si « <i>c'est une condition nécessaire, un pré-requis</i> ». Il faut aussi ajouter les compétences techniques, l'honnêteté et la rigueur des auditeurs. Les interviewés citent des critères considérés comme importants tels que : « <i>l'affectation des collaborateurs</i> », « <i>le respect des souhaits des collaborateurs</i> », « <i>l'expérience de l'auditeur</i> », « <i>la réponse aux attentes des clients</i> » car, avant tout, « <i>le métier d'audit est une profession libérale et l'audit est un service professionnel</i> ».
<b>Cognitive</b>	<p><b>Stratégie d'acquisition</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Référence aux modèles <ul style="list-style-type: none"> <li>.mimétisme des standards</li> <li>.formalisation des opérations</li> <li>.professionnalisation des opérations</li> </ul> </li> <li>-Choix des marques <ul style="list-style-type: none"> <li>.recherche de certification</li> </ul> </li> <li>-Institutionnalisation <ul style="list-style-type: none"> <li>.opiniâtreté</li> <li>.popularisation de nouveaux modèles</li> <li>.standardisation des nouveaux modèles</li> </ul> </li> </ul> <p><b>Stratégie de maintien</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-Surveille les perspectives</li> <li>-Protège certaines hypothèses <ul style="list-style-type: none"> <li>.simplicité de la politique</li> <li>.communication naturelle</li> </ul> </li> </ul>	<p><b>Les « normatifs »</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-Très attentifs : <ul style="list-style-type: none"> <li>.aux compétences techniques à l'embauche</li> <li>.à la formation</li> <li>.à la méthodologie du travail</li> </ul> </li> <li>-Pas sensibles à l'image, ni à la croissance future, ni aux règles et valeurs formalisées</li> <li>-Pas d'attention portée à la taille, ni à l'adéquation moyens/activité</li> </ul> <p>Leur notoriété est construite par l'application rigoureuse et rigide des règles comptables des auditeurs qui sont les « <i>techniciens des chiffres</i> ».</p>

Le qualificatif « morale » attribué à la légitimité recherchée par les « Réputés » ne signifie pas que la référence à l'éthique est dénuée d'intérêt. Cette référence peut être instrumentale. Les cabinets élaborent des pratiques innovantes (turn-over des auditeurs, formalisation d'une charte de qualité, ...) considérées par les *stakeholders* comme répondant à leur souhait d'améliorer la qualité de l'audit. Par ce moyen, les cabinets peuvent acquérir la confiance du public. Il ne s'agit, en aucune manière, d'une démonstration de leur performance. L'adoption de ces pratiques, procédures, ou modèles d'organisation, ... est un moyen de légitimation.

Lorsque ces innovations sont devenues courantes, elles deviennent des standards repris par les autres cabinets qui, pour acquérir une certaine légitimité, les adoptent selon le processus d'isomorphisme mimétique tel que décrit par DiMaggio et Powell (1983).

On peut en déduire que dans la profession, on constate un processus continu d'institutionnalisation-légitimation-institutionnalisation.

## **Conclusion - Une confirmation empirique à effectuer**

Le but final de notre recherche est de démontrer par quel processus s'institutionnalise la stratégie de légitimité. C'est par le phénomène d'institutionnalisation que l'activité progresse et répond mieux aux attentes des « *stakeholders* ». Sous la pression des leaders, les avancées dans la profession sont davantage le fait de la profession que de la réglementation. Cette manière de procéder n'est pas tout à fait conforme à notre culture empreinte de colbertisme. On peut alors se poser la question de savoir si, dans le secteur de l'audit, les grands cabinets d'origine anglo-saxonne ne seraient pas à l'origine de ce phénomène. Cette interrogation justifie, selon nous, l'intérêt de la recherche. En effet, concernant les contraintes réglementaires et professionnelles comparées du contexte français et du contexte canadien « la différence apparaît surtout dans la manière dont les ordres professionnels respectifs envisagent la mise en œuvre de leur mission de protection du public. Au Québec, la stratégie consiste autant à faire en sorte que les professionnels soient compétents que de veiller à la bonne application de la réglementation... contrairement à l'OCAQ<sup>2</sup>, le développement des compétences et de la compétitivité des CAC ne sont pas les objectifs prioritairement choisis par la CNCC pour garantir la qualité de l'audit » (Causse et Ebondo, 2007).

La poursuite de cette recherche visera à comprendre le processus de légitimation-institutionnalisation. Des études de cas devraient permettre de répondre aux questions que l'on se pose quant à ses caractéristiques : processus conscient ou non, évolution continue ou par étapes, matérialisation des avancées, rapidité de la diffusion des nouvelles pratiques, etc. Cette recherche pourrait également s'intéresser à l'institutionnalisation des déterminants de la performance au niveau des organisations professionnelles.

---

<sup>2</sup> Ordre des comptables agréés du Québec

## Bibliographie

- Audas J. (2008). *Les commissaires aux comptes sont-ils un frein au développement des entreprises ?* Source : <http://m.cfo-news.com/index.php?action=article&numero=5557#1>.
- Bécuwe A. (2010). *Gestion des ressources humaines dans les municipalités françaises – De l'expérimentation à l'institutionnalisation*. Ed. L'Harmattan.
- Bensebaa F., Béji-Bécheur A. (2007). Institutionnalisation et rationalisation des pratiques de RSE. *Finance Contrôle Stratégie*, 10 (2) : 63-95.
- Causse G., Ebondo Wa Mandzila E. (2007). *L'audit de l'audit : un état des lieux des pratiques françaises, africaines, et canadiennes*. Congrès AFC Strasbourg.
- Dill W.R. (1958). Environment as an influence on Managerial Activity. *Administrative Science Quarterly*, (2).
- DiMaggio P. J., Powell W.W. (1983). The Iron Cage revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*. 48 (2): 147-160.
- Kondra A.Z., Hinings C.R. (1998). Organizational diversity and change in institutional theory, *Organization Studies*, 19 (5): 743-767.
- Kondra A.Z., Hurst D. C. (2009). Institutional Processes of organizational Culture. *Culture and Organisation*.15 (1): 39-53.
- Hasselbladh H., Kallinikos J. (2000). The process of Rationalization: A critique and Reappraisal of Neo-Institutionalism in Organization Studies. *Organization Studies*. 21 (4): 97-720.
- Jefferson R.L. (1991). Institutions, Institutional effects, and Institutionalism, in *The new Institutionalism in organizational analysis*. University of Chicago Press.
- Lachemi S. (2001). *Le fonctionnement des organisations dans les milieux de culture intense, le cas des banques islamiques*, Thèse HEC Montréal.
- Laufer R., Burlaud A. (1997). Légitimité, in *Encyclopédie des sciences de gestion*, Joffre P. et Simon Y. (dir.), Economica.
- Lordon F. (2007). *La légitimité n'existe pas. Eléments pour une théorie des institutions*, Cahiers d'économie politique. (53). L'Harmattan.

- Meyer J.W., Rowan B. (1977). Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony, *American Journal of Sociology*, (83): 340-363.
- Selznick P. (1957). *Leadership in Administration*. Harper and Row, NY.
- Scott W.R. (1987). The Adolescence of Institutional Theory, *Administrative Science Quarterly*. 32 (4): 493-511.
- Scott W.R. (1987). *Organizations-Rational, Natural, and open Systems*. Prentice Hall, New-Jersey.
- Scott W.R. (1995). *Institutions and Organizations*. Thousand Oaks, CA: Sage Publication.
- Suchman M.C. (1995). Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches. *Academy of Management Review*. 20 (3): 571-610.
- Vu V.H. (2008). Les dimensions de la performance des cabinets d'audit légal. Thèse, Université Paris-Est.
- Wood D.J. (1991). Corporate social performance revisited. *Academy of Management Review*. 16 (4): 691-718.
- Zucker L.G. (1977). The role of Institutionalization in cultural persistence. *American Sociological Review*. 42 (5) : 726-743.