



HAL
open science

RISQUES ET MAÎTRISE DES IMPRESSIONS POUR RENDRE COMPTE AU COMITÉ D'AUDIT

Tiphaine Compernelle

► **To cite this version:**

Tiphaine Compernelle. RISQUES ET MAÎTRISE DES IMPRESSIONS POUR RENDRE COMPTE AU COMITÉ D'AUDIT. Comptabilités et innovation, May 2012, Grenoble, France. pp.cd-rom. hal-00691170

HAL Id: hal-00691170

<https://hal.science/hal-00691170>

Submitted on 25 Apr 2012

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.

***RISQUES ET MAÎTRISE DES IMPRESSIONS POUR
RENDRE COMPTE AU COMITÉ D'AUDIT***

Tiphaine Compernelle

Tiphaine.Compernelle@fsa.ulaval.ca

Université Laval

Faculté des sciences de l'administration, École de comptabilité

1ère version – Février 2012

RISQUES ET MAITRISE DES IMPRESSIONS POUR RENDRE COMPTE AU COMITE D'AUDIT

Résumé : Comment se déroule la reddition de comptes à l'égard du comité d'audit ? Quels sont les enjeux pour les personnes devant s'y soumettre ? Nous répondons à ces questions à partir d'une analyse compréhensive basée sur 53 entretiens avec des participants aux réunions du comité d'audit d'entreprises du CAC 40. Rendre compte au comité d'audit semble être une affaire de maîtrise des impressions d'un public que sont les administrateurs : préparation intensive en coulisses, représentation sous les feux de la rampe lors des réunions. Ce serait la cohérence et la transparence de cette représentation qui seraient jugées par les administrateurs. Ils observeraient également d'un regard critique ses acteurs. D'une telle situation découle un risque de perdre la face ressenti par les personnes en situation de reddition de comptes à l'égard du comité d'audit que nous avons interviewées.

Mots clés : Processus du comité d'audit, Gestion des impressions, risque de perdre la face, Goffman

Abstract : How do managers and auditors account for their actions and choices to the audit committee ? What does it imply for them? By analysing 53 interviews with attendees of French CAC 40 audit committees' meetings in a comprehensive manner we try to answer to these questions. Accountability to the audit committee seems to be a matter of impressions management: preparing intensely in backstage and performing in the limelight of the front stage. Performance's consistency and transparency, quality of actors would be the objects of directors' scrutiny. By consequence, accountability to the audit committee is risky: the managers and auditors run the risk of losing their face.

Key words : Audit committee process, Impression management, risk of losing face, Goffman

1. Introduction

Lors des « affaires » comptables, les comités d'audit sont souvent taxés d'inefficacité. On considère que les administrateurs n'ont pas su mener à bien leur mission de supervision qui porte désormais autant sur la qualité des états financiers que sur le processus d'élaboration de l'information financière, l'efficacité des système de contrôle interne et de gestion des risques et l'indépendance des commissaires aux comptes. Si les administrateurs peuvent être responsables, les personnes qui leur rendent des comptes – la direction financière de l'entreprise, le responsable de l'audit interne et les commissaires aux comptes – peuvent l'être tout autant. En effet, le top management de l'entreprise constitue le premier acteur responsable de la gouvernance de l'entreprise (Cohen et al., 2002). La qualité et l'honnêteté des informations transmises au comité d'audit a très certainement une influence sur l'étendue du travail de supervision que peuvent mener les administrateurs (Turley et Zaman, 2007). Le processus du comité d'audit nous semble autant un processus de supervision qu'un processus de reddition de comptes.

Si beaucoup d'études ont porté sur le comité d'audit, elles l'ont fait en considérant cet organe de gouvernance comme une boîte noire, s'intéressant aux inputs – la composition du comité – et aux outputs – son efficacité appréhendée sous différents angles – (DeZoort et al., 2002 ; Bédard et Gendron, 2010 ; Carcello et al., 2011). Le processus du comité d'audit a encore été peu étudié. Les quelques études qui s'y sont intéressées ont surtout centré leurs analyses sur les administrateurs et leurs diligences (Gendron et al., 2004 ; Gendron et Bédard, 2006 ; Beasley et al., 2009) ou sur le caractère cérémonial des réunions (Spira, 1999a, 1999b,

2002 ; Gendron et Bédard, 2006). Cette étude prend un angle d'approche différent pour étudier le processus interactionnel du comité d'audit : plutôt que le considérer comme un processus de supervision nous l'étudions comme un processus de reddition de comptes, nous intéressant plus spécifiquement aux interlocuteurs des administrateurs. Nous cherchons alors à répondre aux questions suivantes : Comment les managers et les auditeurs rendent-ils compte aux administrateurs ? Comment perçoivent-ils les enjeux attachés à une telle situation ?

Pour étudier ce processus de reddition de comptes, nous avons adopté une démarche interprétative, cherchant à définir la situation de reddition de comptes qu'est la réunion du comité d'audit. Cette interprétation se base sur la compréhension des points de vue de 53 professionnels participant aux réunions du comité d'audit d'entreprises du CAC 40 : administrateurs, commissaires aux comptes, responsables de la fonction audit interne, membres de la direction financière. Pour cela, des entretiens semi-directifs ont été menés (comme cela a été le cas dans toutes les études intéressées par le processus du comité d'audit). Ces entretiens ont été retranscrits puis analysés, d'abord un par un, pour comprendre leur vision personnelle du phénomène puis, transversalement, afin de construire notre propre compréhension. Celle-ci a été influencée par les travaux de Goffman (1959, 1974, 1991) qui considère que toute interaction suppose un exercice de représentation de soi, c'est à dire un exercice de maîtrise des impressions, d'autant plus nécessaire lorsque les interactions sont risquées.

De nos analyses il apparaît que les interlocuteurs du comité d'audit ne sont pas tous en situation de reddition de comptes. En effet, les commissaires aux comptes, même s'ils sont partenaires de la direction financière (Richard, 2006), ont un rôle de garants de la transparence des présentations proposées aux administrateurs. Ils auraient un rôle contradictoire. Tous cependant, le management comme ses partenaires, semblent gérer activement les impressions des administrateurs en construisant la transparence et la cohérence d'une (re)présentation commune : une forte activité de préparation se déroule en coulisses de manière à proposer une représentation la plus lisse possible aux administrateurs. Parce que ces derniers ne sont pas seulement des spectateurs mais occupent également un rôle d'observateurs critiques, le processus de reddition de comptes est un processus qui comporte des risques de perdre la face. Cela peut avoir lieu à l'issue d'une remarque, plus ou moins forte, faite par un administrateur. Ce risque de perdre la face ne semble pas appréhendé de la même manière par les différents acteurs : les commissaires aux comptes le perçoivent comme un « risque de rôle », un risque de remise en cause de leur identité et de leur intégrité ; les auditeurs internes perçoivent un « risque politique », le risque de devoir choisir entre perdre la face vis-à-vis du comité d'audit et vis-à-vis de la direction générale ; les membres de la direction financière le perçoivent comme un « risque de transparence », perdre la face devant le comité d'audit peut également signifier perdre la face devant le conseil d'administration.

Après avoir précisé notre angle d'analyse du processus du comité d'audit (partie 2), nous précisons notre démarche de recherche et les procédures d'analyse qui ont été menées (partie 3). Nous abordons ensuite la question de l'organisation des interactions au cours des réunions des comités d'audit que nous avons étudiés, ce qui nous permettra de préciser notre interprétation des rôles qu'y joue chacun des protagonistes (partie 4). Ces réunions font l'objet d'une longue préparation en coulisses visant à construire et maîtriser la transparence et la cohérence de la (re)présentation proposée aux administrateurs (partie 5). En effet, la

maîtrise de leurs impressions semble cruciale pour les personnes qui rendent compte, elle constitue une stratégie leur permettant de préserver la face (partie 6.). Ces différents développements nous amèneront alors à discuter les effets possibles du comité d'audit et les marges de manœuvre à la disposition des administrateurs pour mener leur mission de supervision (partie 7).

2. La gestion des impressions au cœur du processus du comité d'audit

Cette partie permettra de situer notre recherche dans la littérature sur les comités d'audit, d'une part, et de préciser nos influences théoriques, d'autre part.

2.1 Etudier le processus du comité d'audit du point de vue des personnes en situation de reddition de comptes

L'organe de gouvernance qu'est le comité d'audit a beaucoup été étudié dans le domaine de la recherche comptable. En effet, il s'agit d'un comité du conseil qui regroupe des administrateurs (indépendants pour les 3/4 au moins dans le cas français), la direction financière de l'entreprise, les commissaires aux comptes et le responsable de l'audit interne¹. Ces personnes se réunissent pour permettre aux administrateurs de 'surveiller activement' le processus d'élaboration de l'information financière, l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques et le déroulement de l'audit légal, en s'attachant principalement à s'assurer de l'indépendance des commissaires aux comptes. Cette mission de 'surveillance active' lui a été juridiquement attribuée par la 8^{ème} directive européenne refondée en 2006 (AMF, 2010).

Les études comptables portant sur cet organe de gouvernance ont, le plus souvent, cherché à répondre à deux questions : Pourquoi les entreprises mettent-elles en place un comité d'audit respectant les bonnes pratiques en matière de gouvernance d'entreprise ? Est-ce que le suivi de ces bonnes pratiques permet aux comités d'audit d'être efficaces dans leur mission de surveillance ?² L'étude des bonnes pratiques s'est toutefois limitée à celles portant sur la composition des comités (en termes d'indépendance et de compétence) et à l'activité de ces derniers (nombre d'heures de réunion par année). La raison en est simple : il s'agit de données publiques que l'on peut étudier sur de grands échantillons. Aussi, comme le souligne un certain nombre de chercheurs du domaine (Carcello et al., 2011 ; Bédard et Gendron, 2010 ; Turley et Zaman, 2004 ; DeZoort et al., 2002), peu de recherches portent sur le processus du comité d'audit, c'est-à-dire sur la manière dont les administrateurs exercent (et peuvent exercer) leur mission de surveillance.

Les travaux qui se sont intéressés au 'comité d'audit en action' (Beasley et al., 2009 ; Turley et Zaman, 2007 ; Gendron et Bédard, 2006 ; Cohen et al., 2004 ; Spira, 1998, 1999a, 1999b, 2000), s'appuyant sur des données collectées par entretiens, se sont surtout focalisés sur le rôle joué par le comité d'audit et, donc, par les administrateurs qui le composent. Si

¹ Le directeur des affaires juridiques et/ou la personne en charge du contrôle interne, du risk management, peuvent également être présents.

² Pour une revue extensive de ces travaux, on peut se référer aux travaux de Carcello et al. (2011), Bédard et Gendron (2010), Piot et Kermiche (2009), Turley et Zaman (2004), Cohen et al. (2004) et DeZoort et al. (2002).

Spira (1999a, 1999b, 2000) et Cohen et al. (2002) soulignent fortement le rôle cérémonial ou de légitimation du comité, d'autres, à l'instar de Gendron et al. (2004) ou Beasley et al. (2009), mettent parallèlement en évidence l'existence d'un contrôle plus substantiel. Tous ces travaux insistent sur la dimension sociale du processus du comité d'audit et sur l'importance des interactions entre les administrateurs et les autres participants au processus.

Si ces différentes recherches questionnent surtout l'apport possible des administrateurs à la bonne gouvernance de l'entreprise, certaines d'entre elles (Turley et Zaman, 2007 ; Cohen et al., 2002) mettent plus particulièrement en lumière l'influence prépondérante des personnes en situation de reddition de comptes dans ce processus de surveillance. Ainsi, Cohen et al. (2002) rappellent que c'est la direction qui constitue le premier vecteur de gouvernance au sein de l'entreprise. Quant à Turley et Zaman (2007), ils présentent le comité d'audit comme un 'réceptacle d'informations' pour les auditeurs externes et internes lorsqu'une situation plutôt exceptionnelle se présente et nécessite une information spécifique des administrateurs. Spira (1999a, 2000) souligne plus spécifiquement l'influence du directeur financier sur l'ordre du jour des réunions du comité. Aussi, le management et, plus largement, les personnes qui rendent compte influencent l'efficacité du travail de surveillance mené par les administrateurs. Cette influence peut s'exercer en dehors des réunions officielles – au cours de rencontres informelles avec les administrateurs pour Turley et Zaman (2007) – mais aussi au cours de celles-ci.

Parce que les administrateurs indépendants du comité d'audit ne sont pas investis dans la gestion quotidienne de l'entreprise, ils dépendent d'un point de vue informationnel des personnes qui leur rendent des comptes (Turley et Zaman, 2007 ; Hooghiemstra & van Manen, 2004 ; Nowack & McCabe, 2003). L'information dispensée aux administrateurs est certainement le premier vecteur d'influence possible. Les textes et les recommandations en matière de bonne gouvernance précisent les sujets sur lesquels la direction financière, les auditeurs internes et externes doivent rendre des comptes (Smith, 2003 ; Bouton, 2002 ; SOX, 2002 ; BRC, 1999) :

- Le management doit informer les administrateurs des états financiers, des méthodes de comptabilisation retenues pour les sujets importants ou inhabituels, de l'exposition aux risques et de la nature des engagements hors bilan de l'entreprise, de la lettre d'engagement et de la nature des rémunérations des commissaires aux comptes (audit légal et conseil) ;
- Les commissaires aux comptes doivent les informer de leur plan d'audit et de leurs conclusions en précisant les points sur lesquels il y a pu avoir une discussion substantielle avec le management, peu importe de savoir si la question a été, oui ou non, résolue ; ils doivent également les informer de la survenance d'événements qui pourraient mettre en péril leur indépendance ;
- Le responsable de la fonction audit interne doit les informer de son plan d'audit et des résultats de ses missions.

Ces mêmes textes précisent que toutes ces informations sont données par écrit (une documentation est transmise aux administrateurs suffisamment de temps à l'avance avant la réunion) et par oral, lors d'auditions dans le cadre des réunions officielles. Si le contenu de ces informations est relativement normé, les interactions et les modes d'information sont institutionnellement définis de manière plus floue. On ne sait finalement que très peu de

choses sur le déroulement de ces réunions et sur le processus de reddition de comptes à l'égard du comité d'audit.

Ce sont ces auditions, ainsi que leur préparation, qui constituent l'objet de cette recherche. La question est abordée sous l'angle interactionnel : *Comment le management et les auditeurs (internes et externes) rendent-ils compte aux administrateurs lors des réunions officielles du comité d'audit ?* L'objectif de cet article est, *in fine*, de saisir un peu mieux l'influence de ces acteurs sur le processus du comité d'audit et le rôle qu'ils y tiennent.

2.2 (Re)présentation, cérémonie et maîtrise des impressions au cours des réunions officielles du comité d'audit

Parallèlement, il nous semble que la question de l'influence de ces acteurs sur le processus du comité d'audit peut être éclairée par l'idée développée par Goffman (1959) selon laquelle, lors des interactions sociales, l'individu se trouve en situation de représentation de lui-même. Les réunions officielles du comité d'audit ne durent que quelques heures au cours desquelles les membres de la direction financière et les auditeurs (internes et externes) rendent compte de leurs activités menées quotidiennement et en d'autres lieux. Rendre compte à l'égard des administrateurs du comité pourrait être interprétée comme une représentation : *« En général que fait un locuteur, sinon raconter à ceux qui l'écoutent une version de ce qui lui est arrivé ? En un sens, même s'il s'impose de présenter les faits bruts tels qu'il les voit, sa manière de les présenter est de part en part théâtrale, non pas parce qu'il exagère ou qu'il suit un script, mais parce qu'il s'engage dans un processus de dramatisation, c'est-à-dire une technique qui lui est propre et qui lui permet de reproduire une scène, de la rejouer. Il passe d'une copie de la bande enregistrée de son expérience passée. »* (Goffman, 1991, p. 494).

Il est intéressant de souligner que la métaphore théâtrale que nous nous proposons d'utiliser n'est pas si éloignée de celle qu'utilise Spira (1999a, 2000) en considérant le comité d'audit comme une cérémonie, qui constitue une forme particulière de représentation (Goffman, 1991). Elle n'envisage cependant pas le comité d'audit comme une cérémonie cynique, consciemment mise en place pour, simplement, répondre aux attentes des parties prenantes de l'entreprise. Elle voit les activités du comité d'audit comme des célébrations de la bonne gouvernance de l'entreprise pour une audience aussi bien interne qu'externe. Son niveau d'analyse est différent du nôtre : elle aborde le comité d'audit sous l'angle organisationnel alors que nous proposons d'adopter une perspective plus microsociologique, nous intéressant plutôt aux relations entre les participants aux réunions officielles du comité.

Si le concept de représentation est proche de celui de cérémonie, Goffman (1959) l'associe également à celui de « maîtrise des impressions ». En effet, la cohérence et la crédibilité de la représentation proposée pour un public passe nécessairement par le contrôle de leurs impressions. En cela, il nous revient de voir dans quelle mesure les acteurs en situation de reddition de comptes cherchent à contrôler les impressions des administrateurs. Paradoxalement, on attend du comité d'audit qu'il limite la gestion des impressions du grand public par le management de l'entreprise. Il semble d'ailleurs qu'il arrive à le faire dans une certaine mesure (García Osma et Guillamón-Saorín, 2011). Les impressions des administrateurs font-elles l'objet d'un contrôle ou contrôlent-ils la gestion des impressions d'autres acteurs ? Peut-être que la réponse est deux fois positive ?

Comme le mentionne Goffman (1974), entrer en représentation et chercher à maîtriser les impressions d'un public n'est pas forcément une activité cynique ou machiavélique (Schlenker et Weigold, 1992). Le plus souvent, il s'agit d'une action purement défensive. L'acteur cherche alors à protéger l'image qu'il a de lui-même ou que les autres ont de lui, son identité sociale, sa face – « *une valeur sociale positive* » qui se construit au fur et à mesure des interactions (Goffman, 1974). Cela sera d'autant plus le cas au cours de situations risquées ou « fatales » que cet auteur nomme encore « les coups de dé », « *il est sûr qu'il existe dans la vie sociale des moments extraordinaires où l'activité est si nettement problématique, et tire tant à conséquence, que celui qui y est engagé adopte une attitude prospective vis-à-vis de la fatalité, et la perçoit comme telle.* » (Goffman, 1974). Le caractère fatal des situations n'est pas toujours considéré comme extraordinaire. Certains métiers induisent la répétition de coups de dés que le professionnel doit être en mesure de dépasser, en protégeant sa face, d'autres diraient sa réputation. Il est alors intéressant de rappeler un des résultats de Gendron & al. (2004) qui soulignent le caractère risqué du « jeu des questions et réponses » pour les administrateurs du comité d'audit. Ils le qualifient de « ask the right question game », c'est-à-dire un jeu où les administrateurs mettent en jeu leur réputation. Si au cours des interactions se déroulant lors des réunions officielles du comité, les administrateurs risquent de perdre leur réputation, les personnes leur répondant risquent fort de se trouver dans une situation identique. Si, pour Goffman, la « face » (ou la réputation) est le bien le plus précieux d'un individu, cela pourrait être d'autant plus vrai pour les membres du management et les commissaires aux comptes. En effet, ces derniers cherchent généralement à préserver, dans une vision plus économique, leur valeur sur le marché des hauts dirigeants (Fama, 1980) ou sur le marché de l'audit. La question de savoir si ces acteurs, en situation de reddition de comptes à l'égard du comité d'audit, perçoivent effectivement des risques à ces interactions demeure. Si tel est le cas, quelle est la nature de ces risques perçus ?

Préserver la face dans le cadre d'une réunion regroupant de multiples acteurs peut s'avérer être délicate, en ce sens que ces acteurs peuvent se retrouver face à deux publics différents (situation de double représentation) ou parce que la représentation se fait en équipe, ce qui peut nécessiter une fine coordination. La préparation de la représentation en coulisses devient une activité prépondérante pour maîtriser efficacement les impressions du public (Goffman, 1959).

Ainsi, il nous semble que les travaux de Goffman peuvent constituer une grille de lecture tout à fait intéressante et pertinente pour étudier la manière dont les membres de la direction financière, les auditeurs internes et externes rendent compte aux administrateurs du comité d'audit. La partie suivante sera consacrée à présenter la méthode de recherche employée dans ce travail.

3. Méthode

Cette partie précisera les choix qui ont été faits en matière méthodologique : adopter une approche interprétative, utiliser l'entretien comme voie d'accès privilégiée à la réalité des participants aux réunions du comité d'audit. Nous préciserons ensuite les procédures d'analyse que nous avons menées sur nos données discursives pour comprendre comment les interlocuteurs des administrateurs du comité d'audit rendent compte à ces derniers.

3.1 Un regard interprétatif sur des données discursives

Comme le laisse déjà transparaître la partie précédente, cette recherche a été fortement influencée par les travaux de Goffman (1959, 1974, 1991). En s'intéressant aux interactions entre les participants aux réunions du comité d'audit, elle est de nature sociologique. Plus précisément, elle s'ancre dans le courant de la recherche comptable interprétative (Ahrens et al., 2008, Hopwood, 1983). En cela, dans la lignée de la sociologie compréhensive de Weber (1978), nous cherchons à comprendre le sens donné par les acteurs aux interactions qui se déroulent au cours des réunions du comité d'audit et, plus particulièrement, à la manière dont les interlocuteurs des administrateurs leur rendent des comptes. Nous n'adoptons cependant pas une posture simplement romantique (Alvesson, 2003) qui viserait à juste comprendre l'intériorité des acteurs. Nous cherchons plutôt à saisir ces interactions dans leur globalité et à apporter une définition de la situation (Thomas, 1969). C'est pourquoi, dans cette recherche, nous nous intéressons au point de vue d'acteurs jouant un rôle différent au cours de ces situations : les membres de la direction financière, les auditeurs externes et internes, les administrateurs du comité d'audit.

Contrairement à ce que pourrait laisser penser la structure de cet article, qui est une reconstruction de la recherche pour en favoriser la compréhension et mettre en lumière ses apports, notre démarche a été inductive. La décision d'utiliser les travaux de Goffman (1959, 1974, 1991) est intervenue au moment de l'analyse de nos données. En effet, ce sont nos données qui nous ont amenées à utiliser les concepts de représentation, de face et de maîtrise des impressions pour comprendre les situations étudiées de reddition de comptes. Aussi, ces travaux n'ont pas constitué un cadre d'analyse au sens strict du terme, ils ont plutôt un statut de « théorie d'interprétation ». Il s'agit d'une recherche empiriquement ancrée. Cela conduit au fait que notre interprétation théorique dépend des spécificités de notre terrain d'étude. Il s'agit d'une compréhension théorique substantive (Glaser et Strauss, 1967 ; Strauss et Corbin, 1998). Néanmoins, nos résultats empiriques peuvent constituer une base de réflexion pour d'autres recherches dans d'autres contextes pour, *in fine*, tendre vers une certaine généralisation théorique.

En ce qui concerne plus spécifiquement la collecte de nos données empiriques, celle-ci s'est déroulée par le biais d'entretiens, semi-directifs et en face-à-face, avec des professionnels participants aux réunions de comités d'audit. Ce sont donc des discours qui constituent notre matériau de recherche, nous permettant d'accéder au sens que ces professionnels attribuent aux interactions étudiées.³ Pour mener nos entretiens, nous nous sommes appuyées sur des guides d'entretien ouverts. En évitant les questions précises tout en nous permettant de nous assurer de la couverture de l'ensemble des thèmes que nous voulions aborder, ce type de guide laisse une liberté aux personnes interviewées d'aborder les thématiques qui leur semblent importantes et pertinentes (Radcliffe, 2010 ; Fontana et Frey, 2000).

Au cours de notre étude, nous avons ainsi mené 53 entretiens qui ont été enregistrés et retranscrits pour la plupart (43 entretiens ont été retranscrits). Lors d'une première phase de collecte (de décembre 2006 à mars 2007), nous avons rencontré 44 personnes évoluant dans

³ L'observation aurait également été une excellente voie d'accès. Malheureusement, cela nous a toujours été refusé pour des questions de confidentialité des débats du comité d'audit.

28 entreprises du CAC 40 pendant 45 minutes en moyenne : 16 auditeurs externes, huit membres de la direction financière, huit responsables de la fonction audit interne, 12 administrateurs d'un comité d'audit dont sept en étaient le président (Annexe 1). Après avoir présenté notre recherche aux personnes que nous rencontrions, nous avons posé des questions sur la nature des interactions au cours des réunions officielles du comité d'audit et de celles se déroulant avant ou après ces réunions. Les questions ont porté plus précisément sur les caractéristiques formelles des réunions (l'atmosphère ressentie, le plan de table, leur fréquence, etc.), sur le déroulement des interactions au cours des réunions (qui parle, à quel moment, de quelle façon, l'attitude des différentes personnes en présence, le ressenti émotionnel lors de ces interactions). Des questions ont également été posées quant aux interactions en dehors des réunions officielles (avant et après celles-ci, le but de ces rencontres, leur importance dans le processus). En nous appuyant sur des impressions et expériences d'individus évoluant dans diverses sociétés du CAC 40, nous avons pu nous forger une compréhension globale du processus du comité d'audit sur la population étudiée. L'analyse de ces discours nous a notamment permis de mettre en lumière l'importance d'une phase préparatoire des réunions du comité d'audit afin que les personnes en situation de reddition de comptes préparent leurs interventions. Cela nous a également permis de saisir les enjeux (les risques encourus par) pour les personnes en situation de reddition de comptes.

Fortes de ces premières analyses, nous avons cherché à les préciser par une deuxième phase de collecte de données (de juin à décembre 2008). Pour avoir une compréhension moins large mais plus profonde, nous nous sommes concentrées sur les pratiques d'un comité d'audit précis (l'entreprise E15), nous permettant notamment d'avoir un éclairage plus précis sur la phase préparatoire. Nous avons ainsi interviewé le président du comité d'audit de l'entreprise E15, un autre administrateur du comité, le CFO de cette entreprise, le Group controller, la personne en charge de l'audit interne, le CFO d'une branche d'activité (qui participe également à ces réunions), deux commissaires aux comptes (Annexe 2). Si les questions posées à ces acteurs ont porté sur les mêmes thématiques que lors de la première phase, celles-ci ont particulièrement insisté sur les travaux préparatoires menés par le management et les auditeurs, sur les enjeux liés à ce type de réunions pour chacun des acteurs, sur la nature et l'importance de la prise de parole par les administrateurs lors des réunions. Ces entretiens retranscrits ont également faits l'objet d'une analyse.

Les procédures d'analyse menées sont présentées au point suivant.

3.2 L'analyse des discours

Pour chacune des deux phases d'analyse, nous avons commencé par retranscrire les entretiens, ce qui nous a permis d'acquérir une grande proximité avec nos données (Silverman, 2000). Après chaque retranscription, une fiche a été établie mentionnant la structure générale de l'entretien, les thèmes évoqués, les éléments particuliers qui nous posaient question ou attireraient notre attention. En effet, nous considérons, à l'instar de Mintzberg (1979), que le travail d'analyse dans une recherche interprétative est un travail d'enquête qui nécessite de se poser des questions en vue de comprendre les paroles des interviewés et leur portée (Strauss et Corbin, 1998). Ce travail d'analyse compréhensive se fait à plusieurs niveaux. Elle se fait au niveau de chaque individu (comprendre son

appréhension personnelle de la situation étudiée) pour, ensuite, prendre de la distance et construire notre propre compréhension.

Pour prendre cette distance, une analyse plus transversale et comparative a été menée au travers de procédures de codage. Ainsi, à chaque paragraphe de chaque retranscription a été alloué un code, mentionné dans la marge d'un document papier. Ce travail de codage a permis de structurer notre travail d'interprétation (Strauss et Corbin, 1998 ; Miles et Huberman, 1994 ; Glaser et Strauss, 1967) et de comparer les compréhensions qu'en avaient les uns et les autres, afin de mettre en lumière toutes les subtilités de cette réalité sociale (Strauss et Corbin, 1998 ; Glaser et Strauss, 1967). Au fur et à mesure de cette analyse inductive s'est développée notre compréhension des interactions liées à la reddition de comptes à l'égard du comité d'audit et des enjeux pour les personnes impliquées, compréhension dont nous rendons compte dans les parties suivantes.

4. L'organisation des réunions du comité d'audit

L'organisation des interactions au cours des réunions du comité d'audit peut être comprise à travers l'influence du temps et de l'espace. La prise en compte de ces deux dimensions a d'ailleurs guidé notre compréhension du rôle joué par chacun des protagonistes – membres de la direction financière, auditeurs et administrateurs – au cours des réunions.

4.1 Un fonctionnement contraint par le temps

Tous s'accordent à dire que la contrainte du temps est un élément structurant fortement le déroulement des réunions du comité d'audit. En effet, les réunions ne durent, en moyenne, que trois ou quatre heures au cours desquelles un nombre important de sujets se trouvent à l'ordre du jour, c'est-à-dire sur lesquels des comptes doivent être rendus. Les comités d'audit n'ont d'ailleurs d'autres choix que de les traiter puisqu'il s'agit de « figures imposées » comme les personnes interviewées les nomment parfois :

« Je dirais que deux tiers des sujets sont quasiment dictés par des obligations réglementaires. Les options de clôture de comptes qu'on voudrait faire avant la fin de l'année, les comptes annuels, les comptes semestriels... les comptes en IFRS, en US GAAP. [...] Donc, on a beaucoup de rendez-vous qui sont quasiment imposés. » (Auditeur interne, entretien n°40)

Dès lors, le temps de réunion est surtout dévolu à des présentations sur les thématiques mises à l'ordre du jour, qui se succèdent. Cela ne veut pas dire que les administrateurs ne posent pas de questions qui sont le principal moyen de contrôle à leur disposition comme l'ont mis en évidence Gendron et al. (2004). Même s'ils posent leurs questions, la contrainte du temps semble parfois limiter la richesse des échanges et de leurs investigations :

« En face de chaque thème de l'agenda, on a ce sujet : dix minutes, ce sujet : vingt minutes, ce sujet etc. Donc, la réunion est organisée. Alors après, bon, si un sujet s'avère passionnant, on peut déborder bien évidemment, mais pas, mais pas... » (Entretien avec B, Président CA, E15)

Ce commissaire aux comptes souligne un autre aspect que l'on trouve de manière récurrente dans l'organisation des comités d'audit que nous avons étudiés. Il concerne le partage du temps de parole au cours de la réunion :

« La parole principale est avant tout au management de la société qui expose un certain nombre de sujets. Qui sont des sujets, soit d'actualité, soit de comptes, soit de contrôle interne, soit d'audit interne... Qui sont des sujets, je dirais, mis à l'ordre du jour du comité d'audit. La société, la direction financière, les aborde. Le comité d'audit ou les membres du comité d'audit réagissent par rapport à ces sujets sous forme de questions-réponses ou sous forme de réactions. Ils peuvent inviter, éventuellement, les auditeurs externes ou tout autre participant au comité d'audit à donner leur avis. » (CAC, entretien n°43)

Si les administrateurs posent des questions en rapport aux présentations, il apparaît que ces dernières sont principalement adressées au management de l'entreprise. La société se trouve au centre de ces interactions. Les commissaires aux comptes ne semblent s'exprimer qu'en deuxième intention si cela devait s'avérer nécessaire. Cela veut-il dire que les commissaires aux comptes ne rendent pas véritablement de comptes aux administrateurs ?

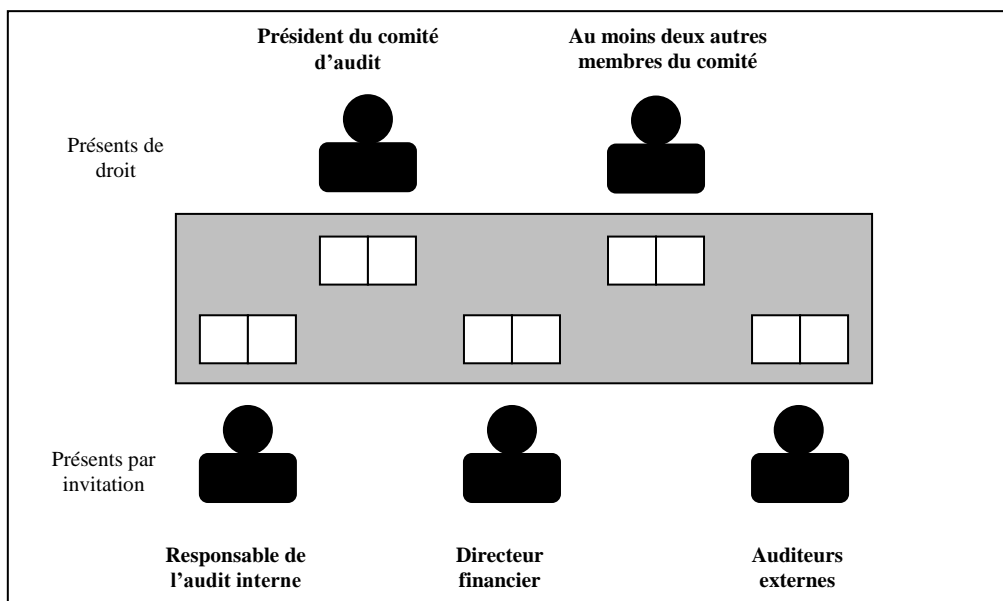
4.2 La place physique des personnes, un reflet des rôles de chacun

4.2.1 Une organisation pour mettre le management de la société en situation de reddition de comptes

L'organisation des interactions au cours des réunions du comité d'audit peut aussi s'appréhender à travers l'espace et, notamment, à travers la place occupée physiquement par chacun des protagonistes. Hormis dans deux comités étudiés, les places occupées par les personnes en présence ne sont pas formellement attribuées. Au contraire, les participants se placent où ils veulent. Il apparaît que les personnes prennent toujours le même siège. Spira (2002) associe d'ailleurs cette situation à un moyen pour les participants de se rassurer de l'efficacité du comité d'audit. Au-delà du confort que cela peut leur procurer, en tant que conduite sociale porteuse de signification (Mead, 2006), le choix d'un siège précis pourrait refléter leur perception (plus ou moins consciente) du rôle qu'ils occupent au cours de ces interactions.

A titre d'illustration d'une de ses brochures dédiée aux bonnes pratiques en matière de comité d'audit, PwC (2003) propose ce plan de table schématique :

Schéma 1. Le plan de table d'une réunion d'un comité d'audit selon PwC



PwC (2003, p. 21)

Les personnes interviewées rapportent généralement une situation quelque peu différente. S'ils décrivent effectivement des positionnements tels que les membres de l'entreprise font face aux administrateurs, ils précisent que le directeur financier se place en vis-à-vis du président du comité d'audit. Ils mentionnent également que les commissaires aux comptes ne se placent généralement pas sur un des grands côtés de la table mais choisissent plutôt le petit côté non mobilisé par l'écran de projection :

« En fait, la direction financière est en face du comité d'audit pour lui parler. Ce qui me paraît logique. Les commissaires aux comptes sont généralement plutôt sur le côté. Disons que le directeur financier est généralement en face du président du comité d'audit. Logique ! Il y en a un qui parle et l'autre qui écoute. » (CAC, entretien n°29)

« D : C'est une table en longueur. Donc, il y a toute une partie qui est occupée par E15. C'est-à-dire le directeur financier, le directeur comptable, les directeurs financiers des trois secteurs, et puis le directeur de l'audit interne et puis un ou deux intervenants en plus selon les thèmes. Cela fait sept à huit personnes. De l'autre côté, il y a les membres du comité d'audit. Et en général, nous, les auditeurs, on est quatre, deux par cabinet et on est au bout. Voilà, au milieu.

Interviewer : Au milieu. Pour compter les points ?

D : D'origine, cela doit être un discours, un dialogue entre le management et le comité d'audit. Donc, ils sont face à face et, de temps en temps, ils se tournent vers nous en disant « Et vous, les commissaires aux comptes, qu'est-ce que vous en pensez ? » (Entretien avec D, CAC, E15)

Ainsi, les deux acteurs centraux dans ces interactions sont le président du comité d'audit qui écoute (tout comme les autres membres qui le composent) ce que lui dit le directeur financier (et son équipe). On peut alors analyser la situation comme un tête-à-tête entre deux « groupes » possédant chacun son leader, le groupe du directeur financier rendant des comptes au groupe du comité d'audit. Le comité d'audit semble « écouter » en spectateur.

Quant aux commissaires aux comptes, ils ne sont pas associés au groupe des acteurs qui parlent et rendent compte puisqu'ils se situent au milieu.

4.2.2 Les commissaires aux comptes : entre garants de la transparence et partenaires de l'entreprise

Selon l'auditeur cité ci-dessus, les commissaires aux comptes apparaissent comme étant relativement silencieux, ne parlant qu'en complément du management. Ils occuperaient plutôt un rôle de garants de la véracité des propos et des présentations proposées par la société :

« L'entreprise va présenter quelque chose. Alors, on sait bien que l'on fait dire aux chiffres ce que l'on veut... Donc, on va voir ça. Et en fonction de ce que l'entreprise aura présenté au comité d'audit, nous, on interviendra. Et on interviendra pour dire : « D'accord. Tu présentes ton truc comme ça (rire). OK. Mais on voudrait dire que ce n'est pas vraiment la réalité. » » (CAC, entretien n°47)

Néanmoins, en pratique, le rôle que peuvent jouer les commissaires aux comptes semble un peu plus complexe. Leur intervention ne se résume pas toujours à donner un avis in vivo sur les présentations faites par l'entreprise. Au contraire, leurs interventions sont préparées et ne traitent pas forcément que des aspects d'audit :

« Et puis une fois que la direction financière a présenté les comptes, bien, les commissaires aux comptes sont invités à présenter leurs conclusions qui sont... alors là après, cela peut être, ça peut durer 10 minutes, cela peut durer 1 heure et demi. Tout dépend de la répartition des rôles entre la direction financière et les commissaires aux comptes. Dans certains cas, la direction financière se limite aux aspects comptables et elle présente les comptes sur un plan plutôt financier. Et auquel cas, bon, les commissaires aux comptes auront une intervention un peu plus longue puisqu'ils vont traiter de toutes les opérations particulières, de ce qui s'est passé à l'étranger... Dans certaines autres situations, c'est la direction financière qui présente l'ensemble des aspects ! Le commissaire aux comptes, lui, ne fait que ses commentaires sur ce qui a été dit avant. Là, il n'y a pas de règles ! » (CAC, entretien n°9)

A la lecture de cet extrait d'entretien, il apparaît que le rôle tenu par les commissaires aux comptes au cours de ces interactions peut varier d'une entreprise à l'autre, dépendamment de la répartition des rôles décidée en amont entre la direction financière et ses auditeurs. Indirectement, on retrouve ici l'idée que les commissaires aux comptes sont des partenaires de la direction financière (Richard et Reix, 2002 ; Richard, 2006) au cours du processus d'audit comme au cours de l'exercice de reddition de comptes à l'égard du comité d'audit. Cela laisse également supposer qu'il existe une préparation commune de la réunion entre le management de l'entreprise et ses auditeurs. En pratique, on retrouve une répartition plus typique des tâches entre auditeurs et entreprise : l'entreprise présente de manière extensive ses comptes, les auditeurs n'interviennent que pour donner leurs remarques ou commentaires complémentaires en apportant des nuances et, ainsi, rassurer les administrateurs. Comme la comptabilité n'est qu'un moyen de représentation imparfaite d'une réalité construite socialement, il leur est toujours possible d'apporter des nuances aux propos tenus par l'entreprise sans que cela ne remette fondamentalement en cause la véracité des propos tenus.

Cela souligne cependant la position possiblement délicate des commissaires aux comptes au cours des réunions du comité d'audit. Ils font face à deux publics différents : la direction financière (dont ils sont partenaires) et les administrateurs (auprès de qui ils garantissent la véracité des dires de l'entreprise) ; publics aux attentes différentes. Si les administrateurs attendent que les commissaires aux comptes les rassurent et les mettent au courant de tout élément qui le nécessiterait, la direction financière attend d'eux qu'ils n'alarment pas les administrateurs et, par une intervention « malencontreuse » et non prévue, ne mettent à mal la cohérence des informations apportées, ce qui produirait une méfiance chez les administrateurs. En jouant leur rôle de garants, ils peuvent ne pas remplir leur rôle de partenaires et inversement. Ils jouent un rôle contradictoire. Pour éviter de telles situations, les membres de la direction financière et les auditeurs que nous avons rencontrés nous ont dit ajuster leurs présentations de manière à apporter aux administrateurs des discours en cohérence.

4.2.3 Les administrateurs du comité d'audit : spectateurs ou critiques avertis ?

Si on revient sur le rôle des administrateurs au cours des réunions du comité d'audit, ils semblent occuper un rôle passif d'écoute, de spectateurs. Ce rôle est renforcé par la technologie employée – Ecran de projection et PowerPoint (Lefrancq et Maton, 2008 ; Frommer, 2010) – qui marque une distance symbolique au cours des interactions, telle la distance déterminée physiquement par la fosse dans une salle de théâtre. De plus, ils se trouvent dans une situation de dépendance informationnelle à l'égard des personnes qui leur rendent des comptes (Hooghiemstra et van Manen, 2004 ; Turley et Zaman, 2007), dépendance qui contribue à renforcer leur statut de spectateurs. Par conséquent, les administrateurs semblent dépendre en grande partie de la bonne foi des personnes qui leur rendent des comptes. C'est peut-être ce positionnement spécifique qui les amène à se reposer sur des garants, les commissaires aux comptes, en espérant que ces derniers soient fiables :

« S'il y a collusion entre le management et le commissaire aux comptes, il n'y a pas une chance sur mille qu'un comité d'audit, même avec des gens compétents, mette le doigt sur ce qu'on essaie de lui cacher. Rappelez-vous, on gère des sociétés qui ont 150 000 personnes, qui sont dans 140 pays différents, avec des normes différentes, dans des monnaies différentes, avec des législations différentes. Donc, s'il y a collusion, il est certain, il est quasi-certain qu'elle va échapper. » (Président comité d'audit, entretien n°6)

Bien que confinés dans un rôle d'écoute, les administrateurs semblent chercher à tester la cohérence des propos qui leur sont tenus et la crédibilité des personnes qui les prononcent, qu'il s'agisse du management de l'entreprise ou des auditeurs :

« Il se fait présenter, il se fait expliquer. Et comme normalement, ce sont des gens qui sont expérimentés, pour un certain nombre qui ont déjà géré des entreprises, ils ont la capacité de voir si on leur raconte des histoires ou si ce qu'on leur raconte tient la route. C'est par des présentations, c'est par des argumentaires, c'est par des documents qu'on leur montre, des analyses qui sont faites et en jouant sur la dualité d'opinions : l'entreprise dit « Moi, je pense que c'est comme ça. », « Les auditeurs pensent-ils pareil ? », « Oui, oui ou non ? ». Et donc, cela fait un faisceau quand même d'éléments sur lesquels ils peuvent exercer un

jugement professionnel quand même de « sachants », qui est, je crois, de qualité, à mon sens. » (CAC, entretien n°50)

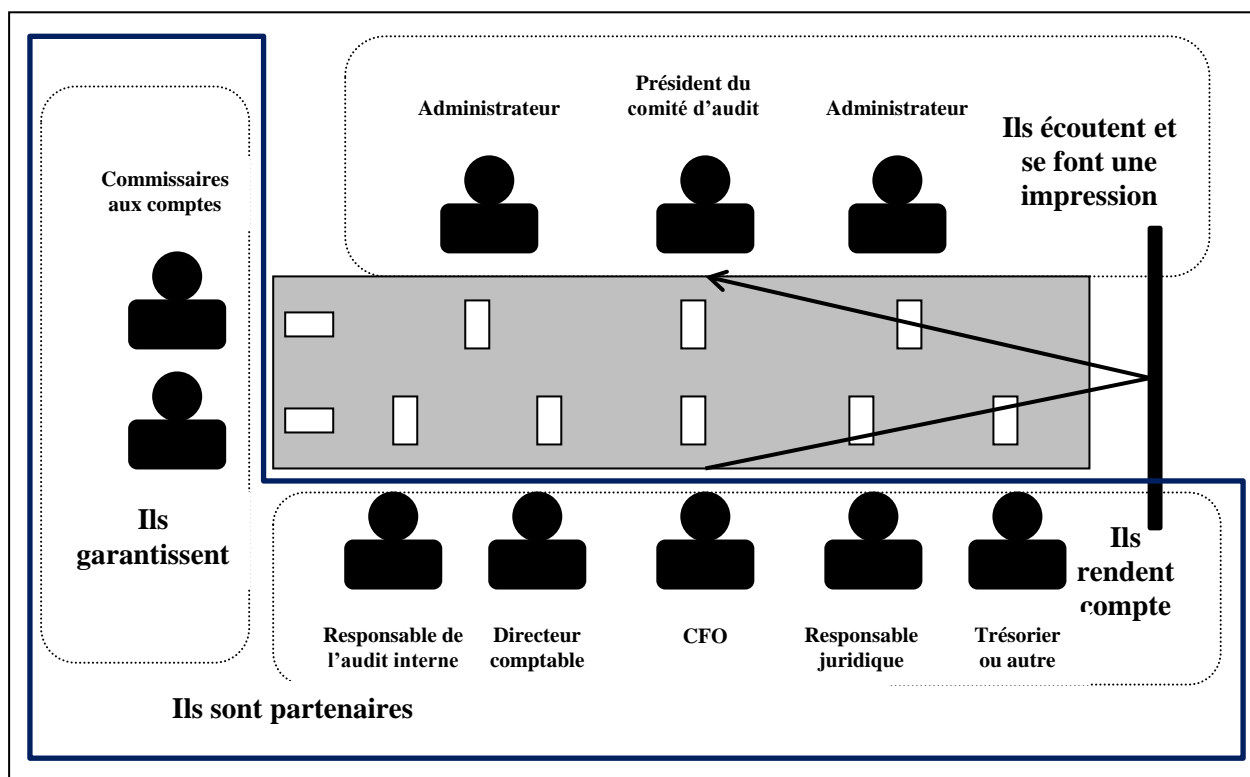
C'est à partir de leur expérience passée et en recoupant les discours tenus par les différents acteurs en situation de reddition de compte que les administrateurs se forgeraient un jugement. Le temps des présentations serait également un temps d'observation des personnes qui présentent et au cours duquel se construiraient leurs impressions sur la qualité des hommes autant que sur celles de leurs discours :

« Dans un conseil, on ne voit pas les gens de... deuxième niveau. Dans un comité d'audit, on voit défiler les gens qui sont vraiment en charge d'un problème déterminé, d'un sujet établi. Ce qui donne aussi une occasion, une perception plus... riche ! de la profondeur de la qualité de management de l'entreprise. » (Président comité d'audit, entretien n°38)

Plus que, peut-être, de simples spectateurs les administrateurs cherchent à se forger un jugement sur la cohérence de la réalité qui leur est rapportée à travers les comptes de l'entreprise, sur la qualité des hommes qui leur rendent des comptes. Néanmoins, ce jugement s'apparenterait plus à des impressions ressenties au fil des interactions qu'à une opinion empiriquement fondée. Le rôle des administrateurs pourrait se situer entre celui d'un spectateur pur et celui d'un critique « averti ».

On peut dès lors présenter notre compréhension du plan de table typique d'une réunion des comités d'audit que nous avons étudiés :

Schéma 2. Plan de table typique d'une réunion d'un comité d'audit



La préparation des présentations proposées au comité d'audit par le management et ses auditeurs semble être un aspect central dans le processus de reddition de comptes à l'égard du comité d'audit, elle fera l'objet du point suivant.

5. Un éclairage sur les coulisses des réunions

« Je pense que A [CFO] vous a expliqué un peu le déroulement [de la préparation d'une réunion du comité d'audit]. C'est une opération quasi-militaire... [...] C'est très bien préparé ! Il n'y a pas d'improvisation. C'est vrai qu'il y a un caractère naturel puisque vous avez vu A, il n'est pas formel, il est très décontracté. Mais, derrière ça, il y a un vrai professionnalisme qui fait que tout est préparé, répété, chronométré. » (Entretien avec D, CAC, E15)

Si la réunion du comité d'audit ne dure que quelques heures, sa préparation nécessite beaucoup plus de temps. Si cela est vrai pour l'entreprise, cela vaut également pour les commissaires aux comptes : ce même commissaire aux comptes nous précisait qu'il passait près de 40 heures à préparer son intervention d'une demi-heure. Il considère d'ailleurs qu'un manque de préparation, des éléments d'improvisation constitueraient un manque de professionnalisme. Rien ne doit être laissé au hasard. La phase de préparation, en coulisses, semble être la partie du processus du comité d'audit la plus consommatrice en termes de temps et d'énergie et, paradoxalement, la moins étudiée.

5.1 Construire la transparence : le choix des messages

Le management de l'entreprise et les auditeurs ont un devoir de transparence à l'égard des administrateurs. Pour les interviewés, la transparence ne veut cependant pas dire qu'il faille donner toute l'information disponible :

« C'est une transparence vis-à-vis du comité d'audit. Mais toute l'information ne leur est pas spontanément donnée. Sinon, ils n'arrêteraient pas d'avoir des canaux pleins d'informations tous les jours. » (Auditeur Interne, entretien n°46)

Au contraire, la transparence, pour être intelligible, est construite. Pour cela, les personnes en situation de reddition de comptes choisissent les thèmes ou les messages qui seront particulièrement mis en exergue et, par voie de conséquences, ceux sur lesquels rien ne sera dit :

« Donc, je travaille beaucoup sur la préparation de ces transparents. Il y a, à chaque fois, plusieurs réunions avec l'équipe qui en est chargée pour choisir les thèmes qui sont soulignés, les points qui sont mis en lumière, si vous voulez, sur un arrêté trimestriel. » (Directeur financier, entretien n°37)

« Quand je vois le temps que je passe, moi et mon équipe, à préparer les slides, je peux vous dire que c'est vraiment un truc où on réfléchit vraiment au : quel message, comment on veut faire ça, quelle idée on veut faire passer. » (Entretien avec G, Group Controller, E15)

Certains sujets sont dramatisés (Burke, 1969 ; Goffman, 1959), d'autres sont dissimulés (Goffman, 1959). Il s'agit là d'un phénomène de gestion ou de maîtrise des impressions qui n'est pas forcément empreint de cynisme (Goffman, 1959 ; Schlenker et Weigold, 1989). En cherchant à maîtriser les impressions des administrateurs, le travail en coulisses construit la transparence des informations qui leur seront données. Il s'agit d'une reconstruction ou d'une représentation de la réalité par le biais de diapositives. En effet, à l'exception de quelques-unes, toutes les personnes interviewées nous ont déclaré en utiliser. Le corps des présentations que sont ces diapositives s'apparente alors à un canevas au sens de la *comedia dell'arte* (Mangham et Overington, 1987) qui oriente le déroulé de la représentation tout en laissant les acteurs libres de choisir leurs mots. Les interviewés nous ont précisé que le choix des sujets mis en lumière dépendait de leur importance au cours de l'arrêté comptable, l'idée étant que les points mineurs ne sont pas du ressort du comité d'audit et ne nécessitent pas d'être portés à leur connaissance et ce, même s'ils sont problématiques. Ce choix est longuement réfléchi et fait l'objet d'un travail en groupe pour s'assurer d'un consensus entre les personnes chargées du processus d'élaboration de l'information financière.

Par la construction d'une représentation « transparente » de la réalité comptable de l'entreprise, la reddition de comptes à l'égard du comité d'audit constitue déjà un exercice de communication financière.

5.2 Construire la cohérence : la coordination

Parce que les administrateurs, nous l'avons souligné, se reposent principalement sur la cohérence des (re)présentations qui leur sont proposées pour se faire une opinion de la qualité des états financiers, celle-ci fait l'objet d'une attention particulière. Ainsi, chaque jeu de diapositives, développé par les différentes personnes qui vont intervenir, est préalablement validé par le directeur financier qui est, *in fine*, la personne responsable de la représentation proposée aux administrateurs.

La représentation proposée aux administrateurs est une « représentation en équipe » (Goffman, 1959) en mobilisant plusieurs intervenants. Ses derniers cherchent à se coordonner pour maintenir cette cohérence. La coordination se fait entre les acteurs internes à l'entreprise, de manière plus ou moins formelle selon les entreprises. De la même manière, le directeur financier (ou son lieutenant) coordonne le discours tenu par l'entreprise avec celui des commissaires aux comptes pour éviter les dissonances.

Dans le cadre de la société E15 par exemple, la coordination entre les acteurs internes est extrêmement formalisée et se déroule notamment lors d'un « disclosure committee » :

« Il y a beaucoup de réunions qui précèdent l'audit committee dont les disclosure committees. [...] Une réunion du disclosure committee est une réunion interne dans laquelle il y a, grosso modo, une confrontation des secteurs et corporate plus direction juridique, un partage de l'information. Qu'est-ce que l'on considère qui doit être « disclosé » ? Qu'est ce qui est important ? Voilà. C'est une réunion qui est interne, donc beaucoup moins... formelle, bien qu'on en fasse des minutes. Donc on garde quand même une petite formalisation. L'idée, c'est d'être sûrs, entre nous, qu'on a bien constaté... Est-ce qu'il y a des choses qui se sont passées dont on n'a pas... Donc c'est vraiment... C'est chacun des secteurs

décrit ce qui s'est passé en disclosure committee, attire l'attention sur un ou deux points, pose des questions : « est ce que je dois parler de ça ? Est-ce qu'il faut parler de ça ? » [...] Il n'y a pas du tout de jugement ou de volonté de se faire peur. Ça a un côté un peu répétition. [...] C'est une réunion de préparation... qui sert de réflexion générale et qui permet d'assurer entre nous qu'on a la même perception des événements, qu'on a bien traité les sujets exhaustivement. » (Entretien avec G, Group Controller, E15)

Le but de la réunion est de bien s'assurer de la transparence des présentations qui seront proposées aux administrateurs : est-ce que tous les sujets qui méritent d'être portés à la connaissance du comité d'audit le sont effectivement. Autrement dit, il s'agit de s'assurer que la communication financière de l'entreprise à l'égard de son comité d'audit est adéquate. Le but de la réunion vise également la coordination dans le sens où il s'agit d'une répétition pour les acteurs de manière à avoir une vision d'ensemble de la représentation.⁴

D'autres réunions se déroulent dans le cadre de l'arrêté comptable et réunissent la direction financière et ses commissaires aux comptes. Elles portent rarement sur la préparation du comité d'audit en tant que telle mais il n'est pas rare que les protagonistes en discutent. Préalablement, direction financière et commissaires aux comptes ont procédé à un contrôle mutuel de leurs présentations. Pour les commissaires aux comptes il s'agit surtout de vérifier la transparence de la représentation (ils audient les présentations en tant que garants) :

« Cela fait partie des... de la préparation de la réunion du comité d'audit, c'est de dire à la direction financière « Vous n'oubliez pas de parler de ça, hein, parce que... nous, de toute façon, on en parlera ! (tape du poing sur la table). Parlez-en d'abord ! Ça fera mieux. » » (CAC, entretien n°1)

Pour la direction financière, il s'agit de vérifier l'absence d'incohérences qui pourraient induire des ruptures dans la représentation (Goffman, 1959), ce qui aurait inévitablement pour conséquence de les disqualifier.

« Les commissaires aux comptes font une présentation lors des deux réunions sur l'arrêté des comptes, ils font une présentation de leurs travaux d'audit... au comité, présentation que j'ai vue avant et que j'ai validée. Bien oui. C'est un peu ennuyeux qu'ils soulèvent des points lors du comité d'audit qui n'ont pas été discutés avec le management préalablement. Ce serait ennuyeux pour eux, pour le comité d'audit et très, très ennuyeux pour nous. Donc, tout ça est discuté auparavant dans le cadre de l'arrêté des comptes. Donc il n'y a pas... De notre côté, il n'y a pas de surprise. Cela ne veut pas dire que l'on est d'accord sur tout et qu'ils ne soulèvent jamais rien. J'allais dire au contraire. Ils soulèvent des points, c'est bien clair. Mais ces points sont... cadrés avant. » (CFO, entretien n°44)

Les points de discussion lors de ces rencontres préparatoires portent ainsi sur des points spécifiques pour lesquels une divergence d'opinions demeure. Entre partenaires, il s'agit de définir les messages apportés par les uns et par les autres et, ainsi, en vérifier la cohérence

⁴ E15 fait cependant figure d'exception en ce sens que la préparation des réunions du comité d'audit est beaucoup plus formalisée que dans les autres comités d'audit que nous avons étudiés. Cela est peut-être dû au fait que l'entreprise a connu une intense période de crise quelques années auparavant.

globale. Ils peuvent avoir une opinion différente. Néanmoins, de manière à préserver la crédibilité de la direction financière, ils s'arrangent pour que ce soit elle qui l'aborde en premier lieu, mettant en scène son souci de transparence à l'égard du comité d'audit. En effet, si ce sont les commissaires aux comptes qui abordent les premiers le point en souffrance, cela peut laisser penser que l'entreprise avait l'intention de le laisser sous silence. L'exercice de coordination permet alors à la direction financière de maintenir la « face » (Goffman, 1974) en évitant les mauvaises surprises.

Les coulisses sont des moments interactionnels où les personnes en reddition de comptes s'emploient à construire la transparence de l'information financière qu'ils vont proposer au comité d'audit. Il s'agit d'un exercice de communication financière. Par ailleurs, parce que les acteurs vont proposer une représentation commune aux administrateurs, les coulisses leur permettent de se coordonner, d'ajuster leurs discours et, ainsi, de s'assurer de la cohérence de la représentation. Il y aurait une forme de maîtrise des impressions des administrateurs pour préserver la face.

6. Maîtriser les impressions, une stratégie pour gérer le risque de perdre la face

A la situation de reddition de comptes à l'égard du comité d'audit semble être associé un risque de perdre la « face » (Goffman, 1974). Les réunions du comité d'audit seraient des « situations fatales » (Goffman, 1974) pour les personnes présentant aux administrateurs, ce qui explique pourquoi ces derniers les préparent méticuleusement. Ce risque de perdre la face ne semble pas perçu de la même manière par les acteurs, dépendamment de leur statut lors de ces interactions.

6.1 Le risque de perdre la face

Lors des réunions du comité d'audit, les administrateurs se font une impression sur la transparence de la représentation en équipe qui leur est proposée et, pour cela, semblent s'appuyer sur leur expérience passée, sur leurs opinions quant à la cohérence des chiffres et de la représentation, sur leurs opinions quant à la qualité des hommes qui la proposent. Aussi, la qualité intrinsèque des individus est autant jugée que celle des chiffres. Leurs interlocuteurs sont en situation d'évaluation (les administrateurs les évaluent en tant que bons professionnels) et peuvent faire l'objet de remarques ou de questions inquisitrices de la part des administrateurs. Ils risquent d'être montrés du doigt, en d'autres termes, de perdre la « face » (Goffman, 1974) :

« On réalise aussi à quel point on est à longueur de temps sur un fil de rasoir. Et ça, c'est assez désagréable. C'est-à-dire qu'en fait ce que vous vous dites c'est que... j'ai 5 minutes pour expliquer mon histoire. Si je la raconte bien, tout va bien se passer et, et je n'aurai pas... Et si je la raconte mal, je vais me retrouver du mauvais côté du rasoir et je vais me faire couper en petits morceaux, pour un truc où, finalement, le seul problème que j'aurais eu, c'est de ne pas avoir suffisamment de temps pour proprement peut-être l'expliquer. Donc moi, je vais vous dire, personnellement en tant que financier, je passe un temps infini à

préparer ces comités pour être certain ! que j'ai pensé à mon histoire, que je l'ai bien rabâchée, que j'ai bien préparé toutes les questions potentielles et « je polarde ». Chose que je fais beaucoup moins pour des réunions avec corporate ou avec... Donc je passe beaucoup de temps, si vous voulez, à bien, bien peaufiner mon message. Parce qu'il y a peu de temps, avec des gens que vous avez rencontrés, F et B, ils sont tout sauf cons. Ils comprennent tout très vite. Et donc, il faut faire très attention à ne pas les faire partir sur une tangente. Parce qu'après, si vous voulez, tout s'enflamme, puis pouffff, vous êtes plus du tout en contrôle. Donc ça, c'est le risque que je trouve à ces comités d'audit. » (Entretien avec H, Directeur financier secteur, E15)

La perception de risques ressort très clairement des propos de ce directeur financier d'un secteur de l'entreprise E15. C'est d'ailleurs l'intensité de ce risque d'être montré du doigt qui l'amène à fortement préparer son intervention devant les administrateurs, bien plus qu'il ne le ferait lors d'une réunion de reddition de comptes à l'égard de la direction générale, réunion finalement moins risquée.

Cela n'est pas une situation spécifique à l'entreprise E15. En effet, si on en croit les propos rapportés par un membre de l'équipe de contrôle interne d'une autre entreprise, n'intervenant pas lors des réunions du comité d'audit mais contribuant à les préparer, le risque associé à ces réunions est d'une telle intensité qu'il est ressenti de l'extérieur :

« Cette année, pour le directeur comptable, pourtant il a dû en faire un certain nombre d'arrêtés trimestriels et de comités des comptes, mais à chaque fois il y a une mise en tension qui est palpable. Ça, c'est certain. » (CI, entretien n°41)

De la même manière, beaucoup des personnes interviewées nous ont mentionné préparer intensément ces réunions dans le sens où celles-ci étaient importantes, solennelles et se déroulaient avec des administrateurs qui, pour certains, étaient des patrons de sociétés du CAC 40. On pourrait comparer cette situation à celle d'acteurs d'une troupe qui éprouvent le trac de ne pas performer suffisamment bien un soir où des critiques de tout premier plan sont dans la salle. En effet, les critiques exposent leur jugement auprès d'un public plus large. De la même manière, les patrons du CAC 40 occupent une place centrale dans le monde des affaires et peuvent contribuer à faire et défaire les réputations.

6.2 Le risque de perdre la face : ses différentes expressions

Si les interlocuteurs des administrateurs se sentent, pour la plupart, dans une situation risquée, situation au cours de laquelle ils peuvent perdre la face, lorsqu'ils se présentent devant le comité d'audit, ces risques ne s'expriment pas forcément de la même manière en fonction du statut des différentes personnes.

6.2.1 Un risque de transparence pour le management

Le management a un devoir de transparence envers le comité d'audit. De la même manière, le comité d'audit a un devoir de transparence à l'égard du conseil d'administration puisqu'il en constitue une émanation. Aussi, le président du comité rend compte de l'activité du comité et de ses impressions. Dans ce cadre, si un incident mettant en exergue un des

membres du management de la société a eu lieu au cours de la réunion du comité d'audit, le président du comité peut en faire la publicité lors de la réunion du conseil :

« Et même quelquefois, quand c'était vraiment des difficultés, on n'en rendait compte de façon assez approfondie au conseil d'administration. Cela ne plaisait pas du tout au comité de direction, enfin, au responsable puisque par définition c'est le responsable qu'on mettait en exergue. Chaque fois, même souvent, il y en a qui se sont plaint. Mais on le mettait en exergue en disant « Là, il y a des petits problèmes, des problèmes sur la fiabilité de la comptabilité... » » (Président comité audit, entretien n°23)

Les termes « *mis en exergue* » utilisés par ce président sont explicites : la personne responsable est montrée du doigt. Aussi, le risque de perdre la face vis-à-vis du comité d'audit implique, par transparence, un risque de perdre la face devant l'ensemble du conseil d'administration qui n'est autre que la plus haute instance dans l'entreprise. Cela implique une sanction symboliquement lourde, plus lourde que si l'incident demeure connu des seuls participants aux réunions du comité.

Si la faute est attribuée à la personne responsable, elle peut également être endossée par le directeur général qui constitue, *in fine*, la personne responsable de tout ce qui peut se passer au sein de l'organisation. Dès lors, perdre la face devant les administrateurs du comité d'audit peut induire un risque de faire perdre la face au directeur général devant le conseil d'administration. Il en découle que si des points viennent à surgir dans le compte-rendu du président du comité, le directeur général peut se retourner vers son directeur financier :

*« C : Et si le comité d'audit n'a pas été parfaitement maîtrisé, il se peut qu'il y ait quelques points qui arrivent et qui soient véhiculés au niveau du conseil. Et donc je comprends qu'un directeur financier très pro ait envie de maîtriser tout ça.
Interviewer : Pour, en fait, maîtriser l'output du comité d'audit derrière, quoi.
C : Bien oui ! Et puis surtout, si vous voulez, pour que tout cela soit cohérent. C'est-à-dire qu'un sujet qui n'est pas un vrai sujet n'a pas à être monté au niveau du conseil. Mais si, au niveau du comité d'audit, le comité d'audit a l'impression que quelque chose n'a pas été spontanément abordé par la société mais l'a été par les auditeurs, cela est du coup quelque chose d'important, il va en parler au board. Et à ce moment-là, le directeur financier peut se voir reprocher par le président, de ne pas avoir anticipé. » (Entretien avec C, CAC, E15)*

Comme nous le dit ce commissaire aux comptes, le (président) directeur général pourrait attendre du directeur financier qu'il « maîtrise » le comité d'audit, autrement dit qu'il gère adéquatement les impressions des administrateurs de manière à ne pas encourir un « risque de transparence » sur un sujet qui, du point de vue du management, ne le mérite pas. La gestion des impressions des administrateurs, en gérant adéquatement la transparence et la cohérence de la représentation, peut alors être comprise comme une forme de stratégie défensive pour éviter ce risque.

6.2.2 Un risque de rôle pour les auditeurs externes

Un certain nombre de commissaires aux comptes et, de temps à autre, de managers perçoivent le « risque de perdre la face » sous la forme de ce que nous avons appelé un « risque de rôle ». Il nous semble que certains considéreraient l'intervention des

administrateurs au cours des interactions qu'ils ont avec eux comme un empiètement sur leur rôle, leur statut, remettant en cause leur identité et leur crédibilité professionnelle.

Un des rôles classiquement reconnus par les codes de bonne gouvernance aux comités d'audit est de s'assurer de l'indépendance des commissaires aux comptes. Paradoxalement, certains commissaires aux comptes insistent sur le fait qu'ils sont tout à fait à même, en tant que professionnels, de maintenir leur indépendance sans aide. Certains mentionnent d'ailleurs des dispositions législatives plus anciennes qui les dispenseraient de devoir, en plus, rendre des comptes aux administrateurs : le co-commissariat aux comptes et le délit d'entrave.

Au-delà de ces mécanismes juridiques, certains commissaires aux comptes expliquent clairement qu'ils jugent inopportun de se retrouver dans une situation telle qu'ils devraient rendre des comptes aux administrateurs. Ils se considèrent avant toute chose comme des garants, rôle qu'ils semblent d'ailleurs généralement occuper lors des réunions du comité d'audit :

« Attendez, je crois qu'il ne faut pas qu'on considère que les commissaires aux comptes sont mis sur le grill aux réunions du comité d'audit... Le comité d'audit, il cherche à avoir une opinion ou il cherche à avoir des informations. Et c'est l'occasion pour nous de donner les points de vue de professionnels. » (CAC, entretien n°28)

Cela leur paraît d'autant plus aberrant qu'ils jugent les administrateurs moins indépendants et moins compétents qu'eux. En effet, à plusieurs reprises, alors que nous parlions du rôle d'encadrement des commissaires aux comptes par le comité d'audit, des auditeurs ont exprimé le besoin d'exprimer des critiques à l'égard des administrateurs au regard des deux qualités classiquement attribuées aux auditeurs : la compétence et l'indépendance.

« Mais, eux [les administrateurs indépendants] non plus ne le sont pas [indépendants] parce qu'effectivement... pour eux, le fait que le cours de bourse augmente, etc., c'est plutôt des bons signes. D'accord. Pour nous, ce n'est pas un de nos critères. Vous voyez ce que je veux dire. On n'a pas de raison d'être particulièrement contents parce que le cours de la société qu'on audite augmente. Nous, on est là pour certifier effectivement que les comptes qui sortent correspondent à la réalité. » (CAC, entretien n°31)

« Parce que, effectivement, il y a indépendance mais il n'y a pas non plus une folle compétence sur tous ces sujets comptables même s'il est demandé dans les bonnes pratiques (rapport Bouton, machin, etc.) qu'il y ait au moins un des membres du comité qui soit expert. Le problème, c'est que c'est quoi la compétence financière ? Parce que, effectivement, le comité d'audit de E11, il y a le président du comité d'audit, c'est l'ancien patron de C. [une banque]. Donc, c'est un financier. Il y a Mr D. qui est l'ancien président de E. [une banque]. On ne peut pas dire qu'on n'a pas de compétences financières autour de la table. Sauf qu'en comptabilité, ils y connaissent absolument que dalle (rire). » (CAC, entretien n°34)

Devoir rendre compte au comité d'audit pourrait laisser supposer que les commissaires aux comptes ne sont pas capables de demeurer indépendants, ce qui constituerait une remise en cause de leur crédibilité et de leur identité professionnelle. Être contrôlés remet en cause

leur rôle même de contrôleur intègre. Ils semblent alors percevoir un risque que les administrateurs ne prennent leur place et leur rôle de contrôleurs intègres, ne leur laissant qu'un rôle de contrôleurs à contrôler. Ils perçoivent ce que nous appelons un « risque de rôle ». Ce risque se matérialise par la possibilité de recevoir une remarque de la part d'un administrateur, minime soit-elle. Cela induirait une remise en cause de leur rôle de garants et de contrôleurs intègres qu'ils entendent occuper. Cela implique qu'ils ont tout intérêt, lors des réunions, à démontrer leur indépendance en se distanciant du discours tenu par la direction financière. A l'inverse, ils peuvent décider, en partenariat avec l'entreprise, de ne pas porter à la connaissance des administrateurs un sujet délicat sur lequel on pourrait leur reprocher une position un peu légère :

« Par exemple, on a un petit débat avec l'entreprise des sujets techniques compliqués qu'on a eus à discuter. Ils n'aiment pas trop qu'on en parle en comité d'audit parce qu'ils ont toujours peur que les gens mal informés se mettent à contredire des décisions, des sujets sur lesquels pourtant, nous, auditeurs et entreprise, on s'est mis d'accord. Parce qu'ils ne comprennent pas bien, parce que, je n'en sais rien, parce qu'ils trouvent que ce n'est pas comme ça qu'on aurait dû faire. Ça, c'est un peu ennuyeux parce que... Il me semble qu'on doit sentir de part et d'autre, entreprise et auditeurs, que si, à un moment donné, on a traité un sujet compliqué et qu'on a trouvé une solution technique satisfaisante, on doit se sentir assez fort... On pourrait avoir ce paradoxe-là. Le comité d'audit se donne un droit finalement supérieur à celui de l'auditeur en quelque sorte puisqu'il encadre, il supervise notre activité. Et du coup, ils nous disent « je ne comprends pas pourquoi vous avez dit oui à l'entreprise ». Et alors là, alors là, on serait dans une situation un peu compliquée. Du coup, il y a une réticence de la part de l'entreprise de prendre le temps d'expliquer les principaux sujets techniques qu'on a eus à traiter pendant l'année avec cette crainte-là. » (CAC, entretien n°34)

Ainsi, la gestion des impressions des administrateurs, cynique ou non, constitue un moyen de ne pas perdre la face pour les commissaires aux comptes.

6.2.3 Un risque politique pour l'auditeur interne

La position de l'audit interne dans les entreprises ne semble pas toujours évidente. En effet, il s'agit pour ces auditeurs de demeurer indépendants tout en étant soumis à une hiérarchie. Ensuite, le fait de dépendre de cette hiérarchie les amène parfois à être coincés dans des jeux politiques qui ne les concernent pas, comme le souligne ce commissaire aux comptes :

« Auditeur interne, c'est un métier de chien ! C'est un métier de chien parce que l'auditeur interne, il est mal placé. La direction financière, par exemple, va lui demander d'aller faire... La plupart du temps, ils sont... ils relèvent de la direction financière, bon. Ce n'est pas des meilleures recommandations mais de fait, c'est comme ça. Et on va leur demander de faire un audit sur tel sujet et ils vont ramener des trucs dans leur besace. Et donc, ils vont se retrouver dans un combat politique. Ils vont ramener des choses au directeur financier qui va l'utiliser contre le directeur opérationnel de telle filiale qui va se défendre vis-à-

vis de la direction générale, etc. Et ils doivent agir dans un jeu – une entreprise, c'est un jeu politique – entre les directions dans une entreprise... » (CAC, entretien n°1)

Dès lors, ils courent ce que nous avons appelé un « risque politique » lié à leur statut spécifique. On considère généralement que le comité d'audit peut aider l'auditeur interne à maintenir son objectivité et à gérer ce risque. Néanmoins, il est possible que la présence du comité d'audit ne fasse que transformer ce « risque politique ». L'auditeur interne passerait d'un paradoxe de l'indépendance à un paradoxe de la responsabilité, c'est-à-dire avoir deux responsables envers qui il doit rendre compte :

« Difficile de savoir à qui on rapporte en fait. Il est clair que l'augmentation, c'est la direction générale qui décide. Ce n'est pas discuté à ma connaissance avec le comité d'audit. C'est clair que j'ai remplacé mon prédécesseur parce que la direction générale a décidé qu'il y aurait ce mouvement. Mais c'est clair aussi que j'ai été me présenter auprès du président du comité d'audit... avant que la nomination ne soit réellement officialisée. Je ne sais pas, si j'avais une tête qui ne lui plaît pas, est-ce que cela ne se serait pas fait ? » (Auditeur interne, entretien n°16)

Si les auditeurs internes se considèrent généralement comme étant surtout responsables vis-à-vis de la direction de l'entreprise, un flou quant à la nature et à l'étendue de leur responsabilité vis-à-vis du comité d'audit demeure, comme le met en relief cet auditeur interne. Ce flou peut amener certains responsables de la fonction audit interne à percevoir ce que nous avons appelé un « risque politique ». En effet, on peut lui reprocher de ne pas suffisamment assurer son rôle d'information vis-à-vis du comité d'audit (et de contrôleur pour cette instance) si les administrateurs jugent qu'il ne leur rend pas suffisamment compte. Le responsable de la fonction audit interne peut être montré du doigt et perdre alors la face. A l'inverse, il pourrait être considéré comme normal que la direction générale ou financière ait un niveau plus important d'information puisque c'est pour elle que l'audit interne travaille en premier lieu. Pour gérer ce « risque politique », les responsables de l'audit interne ont une stratégie très simple : une stratégie de transparence.

« Parce que, en fait, j'envoie au comité des comptes exactement le même compte-rendu que j'envoie au président de E11, au comité exécutif. Parce que, tous les ans, je fais la présentation du plan pour l'année suivante, j'envoie aussi le compte-rendu de l'année qui est le même document, stricto sensu, mot pour mot. » (Auditeur interne, entretien n°21)

Néanmoins, une telle stratégie n'est possible que lorsqu'il n'existe pas de jeux politiques entre la direction générale (ou financière) et le comité d'audit. L'existence de tels jeux est possible bien que nos interlocuteurs ne l'aient pas évoqué. On serait dans ce type de scénario lorsqu'une direction générale (ou financière) demande à un responsable de la fonction audit interne de limiter la transparence de ses propos à l'égard des administrateurs. Cette situation constituerait un risque de nature politique ayant une très faible probabilité de survenance mais avec des conséquences potentiellement désastreuses pour l'auditeur interne, que celui-ci réponde à la demande ou ne réponde pas à la demande de sa hiérarchie :

« Aller dire quelque chose au comité d'audit sans en parler au président parce qu'il... ou bien qu'il ait demandé de ne pas le dire... C'est « the last resort » ! Et

à la limite, c'est se suicider professionnellement. » (Auditeur interne, entretien n°16)

Aussi, interagir avec les administrateurs du comité d'audit constitue une source de risque perçue par certains responsables de la fonction audit interne. Il ne s'agit que d'un risque théorique dont les auditeurs ont néanmoins conscience. Ce risque politique a une probabilité de survenance extrêmement faible mais impliquerait des conséquences dramatiques pour l'auditeur interne.

Que l'on considère le management de l'entreprise, les commissaires aux comptes ou les responsables de la fonction audit interne, se présenter devant les administrateurs comporte des risques d'être montrés du doigt et de perdre la face. Cela les conduit à adopter des stratégies défensives qui s'apparentent à de la maîtrise des impressions et ce, pour faire bonne figure.

7. Discussion : la reddition de comptes, une source d'autodiscipline ou une simple gestion des impressions ?

Rendre compte au comité d'audit induit une exposition au regard critique des administrateurs. La conscience de cette visibilité et de cette observation semblent conduire les interlocuteurs des administrateurs à percevoir un risque de perdre la face. C'est la perception de ce risque qui les amènerait à être particulièrement précautionneux dans leurs interactions au cours de la réunion du comité d'audit et à les préparer activement en amont et en coulisses. En d'autres termes, ces acteurs sont mus par un certain souci de leur image, ils cherchent à être bien perçus. Une question se pose cependant : La présence du comité d'audit conduit-elle les acteurs à simplement soigner leur image à travers une gestion des impressions ? Ou conduit-elle les acteurs vers un plus grand « souci de soi » (Foucault, 1984), dépassant la question des apparences ?

Les acteurs interviewés disent que présenter leur travail aux administrateurs les pousse vers l'excellence, la rigueur ou vers un plus grand professionnalisme :

« Donc, moi, je le caractériserais de deux façons, un souci d'approfondissement et de professionnalisme encore plus grand. Notamment parce qu'il y a ce grand professionnalisme du comité des comptes. C'est vrai que c'est un honneur, j'allais dire, de présenter les comptes du groupe devant T [président du comité d'audit]. On essaie d'être à la hauteur. Ce n'est pas toujours facile mais on essaie. » (Directeur financier, entretien n°48)

« Si vous voulez, le fait qu'il y ait un comité d'audit ou pas de comité d'audit, ça ne change pas les diligences qu'on doit être amené à effectuer. Mais, il est certain que le fait d'avoir à s'expliquer devant un comité d'audit, c'est quelque chose qui est certainement de nature à faire en sorte qu'on fasse plus attention. C'est une incitation indiscutable à approfondir davantage les sujets qu'on devait le faire autrefois. C'est sûr. » (CAC, entretien n°24)

Cela nous laisse supposer que la présence du comité d'audit conduit les acteurs vers un plus grand « souci d'eux-mêmes ». Cela n'est pas toujours le cas, un commissaire aux comptes cité plus haut non a clairement dit qu'il omettait de porter certains éléments à la connaissance des

administrateurs. Mais est-ce que les administrateurs sont capables de faire la différence ? Ils sont notamment amenés à juger la qualité de la communication financière de l'entreprise vers l'extérieur. C'est d'ailleurs le métier de la direction financière : construire la transparence par une gestion adéquate des impressions (par la dramatisation et la dissimulation). Le jugement des administrateurs repose de la même manière sur une transparence d'information construite spécifiquement pour eux, mais toujours par le biais d'une gestion de leurs impressions. Que la direction financière et les auditeurs soient mus par un souci d'eux-mêmes ou un simple souci des apparences, ils construisent toujours une transparence, plus ou moins opaque. Cela complexifie énormément la tâche des administrateurs du comité d'audit. Elle nous semble d'autant plus difficile que, comme le souligne Goffman (1959), une représentation est toujours un intermédiaire entre une position cynique et une position de conviction.

Quelles sont les solutions possibles pour les administrateurs pour éviter ce cynisme ? Paradoxalement, la solution qu'ils mettent en avant est, symétriquement, de gérer (cyniquement) les impressions de leurs interlocuteurs. Il s'agit pour eux de faire croire qu'ils peuvent tout voir, tout connaître et tout comprendre ou, du moins, qu'ils sont tout à fait capables d'aller au fond d'un sujet et d'en déceler tous les problèmes :

« Mais, ... c'est comme les radars sur la route. La peur du gendarme, ça marche ! Quand vous avez un comité d'audit dont les gens se disent « Ils ne sont pas complètement manches et ils posent des questions », les 4/5^{ème} du boulot sont faits. Parce qu'il faut que le comité d'audit soit respecté et qu'ils se disent « Ce sont des pros... » Une fois qu'ils ont compris cela. Bon ! Non, c'est vrai ! Et pour ça ! (claque des mains), il faut des pros, et puis il faut, s'organiser, poser des questions, etc. Mais ça va assez vite. Ça va assez vite ! » (Président comité audit, entretien n°32)

8. Conclusion

Se présenter devant les administrateurs du comité d'audit apparaît être une situation risquée. Si les administrateurs constituent des spectateurs éloignés des affaires, ils n'en demeurent pas moins des observateurs critiques, se construisant cette image d'observateurs critiques, potentiellement omniscients. Pour éviter de perdre la face devant le comité d'audit et, par transparence, devant le conseil d'administration, les membres de la direction financière s'emploient alors à construire des (re)présentations transparentes mais surtout cohérentes. En tant que partenaires de la direction financière, les commissaires aux comptes font de même, se souciant peut-être plus de la transparence que de la cohérence, étant donné leur rôle de garants. D'ailleurs, ces derniers encourraient un « risque de rôle » s'ils se souciaient plus de sa cohérence que de sa transparence. Quant aux auditeurs internes, entre deux responsables hiérarchiques, ils perçoivent un « risque politique » qu'ils gèrent en donnant à leurs deux hiérarchies les mêmes conclusions et en espérant que tout se passera bien.

Rendre compte au comité d'audit serait ainsi une affaire de gestion d'impressions, toute la question résidant dans le fait de savoir si celle-ci est menée avec le souci des apparences ou le « souci de soi » (Foucault, 1984). C'est du moins notre compréhension du processus de reddition des comptes mené dans les grandes entreprises cotées françaises.

Bibliographie

- Ahrens, T., Becker, A., Burns, J., Chapman, C.S., Granlund, M., Habersam, M., Hansen, A., Khalifa, R., Malmi, T., Mennicken, A., Mikes, A., Panozzo, F., Piber, M., Quattrone, P., Scheytt, T. (2008). The future of interpretative accounting research – a polyphonic debate. *Critical Perspectives on Accounting* 19: 840-866.
- Alvesson, M. (2003). Beyond neopositivists, romantics and localists: a reflexive approach to interviews in organizational research. *Academy of Management Review* 28 (1): 13-33.
- Autorité des Marchés Financiers (2010). *Rapport final sur le comité d'audit*, Groupe de travail présidé par Olivier Poupard-Lafarge.
- Beasley, M.S., Carcello, J.V., Hernason, D.R., Neal, T.L. (2009). The audit committee oversight process. *Contemporary Accounting Research* 26 (1): 65-121.
- Bédard, J., Gendron, Y. (2010). Strengthening the financial reporting system: Can audit committees deliver? *International Journal of Auditing* 14 (2): 174-210.
- Blue Ribbon Committee (1999). *Report and recommendations of the Blue Ribbon Committee on improving the effectiveness of corporate audit committees*.
- Bouton, D. (2002). *Pour un meilleur gouvernement des entreprises cotées*, MEDEF/AFEP-AGREF.
- Carcello, J.V., Hermanson, D.R., Ye, Z.S. (2011). Corporate governance research in accounting and auditing: insights, practice implications and future research directions. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 30 (3): 1-31.
- Cohen, J., Krishnamoorthy, G., Wright, A.M. (2004). The corporate governance mosaic and financial reporting quality. *Journal of Accounting Literature*: 87-152.
- Cohen, J., Krishnamoorthy, G., Wright, A.M. (2002). Corporate governance and the audit process. *Contemporary Accounting Research* 19 (4): 573-594.
- DeZoort, F.T., Hermanson, D.R., Archambeault, D.S., Reed, S.A. (2002). Audit committee effectiveness: a synthesis of the empirical audit committee literature. *Journal of Accounting Literature* 21: 21-38.
- Fama, E.F. (1980). Agency problems and the theory of the firm. *Journal of Political Economy* 88 (2): 288-307.
- Fontana, A., Frey, J.H. (2000). The interview: from structured questions to negotiated texts, in Lincoln N.K. & Denzin Y.S. *Handbook of qualitative research*, 2nd edition, Sage, 645-672.
- Foucault, M. (1984). *Le Souci de soi*. Gallimard.
- Frommer, F. (2010). *La pensée PowerPoint : Enquête sur ce logiciel qui rend stupide*. La Découverte.
- García Osmá, B., Guillamón-Saorín, E. 2011. Corporate governance and impression management in annual releases. *Accounting, Organization and Society* 36 : 187-208.
- Gendron, Y., Bédard J. (2006). On the construction of audit committee effectiveness. *Accounting, Organizations and Society* 31: 211-239.
- Gendron, Y., Bédard, J., Gosselin, M., (2004). Getting inside the black box: a field study of practices in « effective » audit committees. *Auditing: a Journal of Practice & Theory* 23 (1): 153-171.
- Glaser, B.G., Strauss, A.L. (1967). *The discovery of grounded theory: strategies for qualitative research*. Aldine de Gruyter.
- Goffman, E. (1991). *Les cadres de l'expérience*. Les éditions de minuit, coll. Le sens commun.
- Goffman, E. (1974). *Les rites d'interaction*. Les éditions de minuit, coll. Le sens commun.
- Goffman, E. (1959). *The presentation of self in everyday life*. Anchor. p. 272.

- Hooghiemstra, R., van Manen, J. (2004). The independence paradox: (im)possibilities facing non-executive directors in the Netherlands. *Corporate Governance: an international review* 12 (3): 314-324.
- Hopwood, A.G. (1983). On trying to study accounting in the contexts in which it operates. *Accounting, Organizations and Society* 8 (2/3): 287-305.
- Lefrancq, S., Maton, E. (2008). Pas de bonne réunion sans PowerPoint. In A. Pezet et S. Sponem, *Petit bréviaire des idées reçues en management*. La découverte : 129-138.
- Mangham, IL., Overington, M.A. (1987). *Organizations as theatre: a social psychology of dramatic appearances*. John Wiley and Sons.
- Mead, G.H. (2006). *L'esprit, le soi et la société*. PUF.
- Miles, M.B., Huberman, A.M. (1994). *Qualitative data analysis: an expanded source book*. Sage publications: p. 336.
- Mintzberg, H. (1979). An emerging strategy of "direct" research, *Administrative Science Quarterly* 24: 582-589.
- Nowak, M.J., Mc Cabe, M. (2003). Information costs and the role of the independent corporate director. *Corporate Governance: an international review* 7 (4): 300-307.
- Piot, C., Kermiche, L. (2009). A quoi servent les comités d'audit? Un regard sur la recherche empirique. *Comptabilité – Contrôle – Audit* 15 (numéro spécial) : 9-54.
- PriceWaterhouseCoopers (2003). *Audit committees: Good practices for Meeting market expectations*.
- Radcliffe, V.S. (2010). Discussion of "The World Has Changed – Have Analytical Procedure Practices. *Contemporary Accounting Research* 27 (2): 701-709.
- Richard, C. (2006). Why an auditor can't be competent and independent: a French case study. *European Accounting Review* 15 (2): 153-179.
- 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 CAC. *Comptabilité – Contrôle – Audit* 8 (1) : 151-174.
- Schlenker, B.R., Weigold, M.F. (1992). Interpersonal processes involving impression regulation and management. *Annual Review of Psychology* 43: 133-168.
- Smith, R., Sir (2003). *Audit committee combined code guidance: a report and proposed guidance by an FRC-appointed group*. Financial Reporting Council.
- Silverman, D. (2000). Analyzing talk and text, in Lincoln N.K. & Denzin Y.S., *Handbook of qualitative research*, 2nd edition, Sage, p. 821-834.
- Spira, L.F. (2002). *The audit committee: performing corporate governance*. Kluwer Academic Publishers.
- Spira, L.F. (1999a). Ceremonies of governance: perspectives on the role of the audit committee. *Journal of Management and Governance* 23 (3): 231-260.
- Spira, L.F. (1999b). Independence in corporate governance: the audit committee role. *Business Ethics: a European review* 8 (4): 262-273.
- Spira, L.F. (1998). An evolutionary perspective on audit committee effectiveness. *Corporate Governance: an international review* 6 (1): 29-38.
- Strauss, A.L., Corbin, J.M. (1998). *Basics of qualitative research: techniques and procedures for developing grounded theory*. Sage publications, p.312.
- Thomas, W.I. (1969). *Unadjusted girl: with cases and standpoint for behavior analysis*, Patterson Smith.
- Turley, S., Zaman, M. (2007). Audit committee effectiveness: informal processes and behavioural effects. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 20 (5): 765-788.

Turley, S., Zaman, M. (2004). The corporate governance effects of audit committees. *Journal of Management and Governance* 8 (3): 305-332.

Weber, M. (1978). *Economy and Society: An Outline of Interpretive Sociology*. University of California Press, 1469p.

Annexe 1 Synthèse générale des entretiens conduits au cours de l'étude principale

N°	Entreprises	Cabinet d'audit	Fonction de l'interviewé	Durée	Enregistrement / Prise de notes
<i>Décembre</i>					
1	E – 1	CA – 1	CAC – Associé	40 mn	Enreg.
2	E – 2		Président du comité d'audit	60 mn	Enreg.
3	E – 3		Président du comité d'audit	30 mn	Enreg.
4	E – 4		Président du comité d'audit	50 mn	Notes
6	E – 6		Administrateur du comité d'audit	60 mn	Enreg.
7	E – 7		Responsable de l'audit interne	50 mn	Notes
8	E – 8 E – 9	CA – 2	CAC – Associé	50 mn	Enreg
10	E – 10		Administrateur du comité d'audit	40 mn	Enreg.
<i>Janvier</i>					
12	E – 6		Responsable de l'audit interne	45 mn	Notes
14	E – 12	CA – 3	CAC – Associé	45 mn	Enreg.
15	E – 13	CA – 4	CAC – Associé	45 mn	Enreg.
16	E – 13		Responsable de l'audit interne	40 mn	Enreg.
18	E – 14	CA – 5	CAC – Associé	45 mn	Notes
N°	Entreprises	Cabinet d'audit	Fonction de l'interviewé	Durée	Enregistrement / Prise de notes
19	E – 15		Directeur financier	35 mn	Enreg.
20	E – 1 E – 16 E – 17		Administrateur du comité d'audit	30 mn	Enreg.
21	E – 11		Responsable de l'audit interne	45 mn	Enreg.
22	E – 9		Responsable de l'audit interne	60 mn	Notes
23	E – 18		Président du comité d'audit	40 mn	Enreg.
24	E – 19	CA – 6	CAC – Associé	60 mn	Enreg.
26	E – 16	CA – 4	CAC – Associé	45 mn	Enreg.
27	E – 3	CA – 4	CAC – Associé	45 mn	Enreg.
29	E – 23	CA – 4	CAC – Associé	40 mn	Enreg.
30	E – 1		Administrateur du comité d'audit	50 mn	Notes
31	E – 24	CA – 5	CAC – Associé	40 mn	Enreg.
32	E – 24 E – 25		Président du comité d'audit Administrateur du comité d'audit	45 mn	Enreg.
33	E – 17		Président du comité d'audit	60 mn	Enreg.
34	E – 11	CA – 6	CAC – Associé	75 mn	Enreg.
35	E – 6	CA – 6	CAC – Associé	40 mn	Enreg.
36	E – 15		Administrateur du comité d'audit	45 mn	Notes
37	E – 26		Directeur financier	60 mn	Enreg.
<i>Février</i>					
38	E – 13 E – 27		Président du comité d'audit	45 mn	Enreg.
39	E – 2		Directeur financier	30 mn	Enreg.
40	E – 2		Responsable de l'audit interne	40 mn	Enreg.

41	E – 16		Equipe responsable liaison avec les CAC	60mn	Enreg.
42	E – 28	CA – 4	CAC – Associé	30 mn	Enreg.
43	E – 29	CA – 6	CAC – Associé	45 mn	Enreg.
44	E – 8		Directeur financier	40 mn	Enreg.
45	E – 8		Responsable de l’audit interne	45 mn	Enreg.
46	E – 30		Responsable de l’audit interne	45 mn	Enreg.
47	E – 11	CA – 6	CAC – Associé	60 mn	Enreg.
48	E – 9		Directeur financier	45 mn	Enreg.
49	E – 10		Directeur des comptabilités	40 mn	Enreg.
<i>Mars</i>					
50	E – 31 E – 32	CA – 5	CAC – Associé	45 mn	Enreg.
51	E – 23		Directeur financier	40 mn	Enreg.
Total				33h45mn	37 Enreg.

Annexe 2 Les entretiens menés au sein du comité d’audit de E15

Lettre attribuée à l’interviewé	Fonction de l’interviewé	Durée	Mode de recueil du discours
A	Chief Financial Officer	45 mn	Enreg.
B	Président du comité d’audit	90 mn	Enreg.
C	CAC (CA – 6)	60 mn	Enreg.
D	CAC (CA – 5)	60 mn	Enreg.
E	Responsable de l’audit interne	90 mn	Notes
F	Administrateur du comité d’audit	35 mn	Notes (Tél.)
G	Group Controller	60 mn	Enreg.
H	Directeur financier secteur	25 mn	Enreg.