

Au cœur des cabinets d’audit : une plongée ethnographique dans les coulisses de la qualité de l’audit

Inside Audit Firms: An Ethnographic Exploration of Audit Quality Behind the Scenes.

Auteur 1 : EL KADIRI Hafsa

Auteur 2 : CHRAIBI Hassan

EL KADIRI Hafsa, Doctorante

Université Cadi Ayyad Marrakech/ Faculté des sciences juridiques économiques et sociales Marrakech, Maroc
Laboratoire de recherche en gestion des organisation (LAREGO)/ École nationale de commerce et de gestion Marrakech

CHRAIBI Hassan, Enseignant chercheur

École nationale de commerce et de gestion Marrakech, Maroc

Déclaration de divulgation : L’auteur n’a pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l’objectivité de cette étude.

Conflit d’intérêts : L’auteur ne signale aucun conflit d’intérêts.

Pour citer cet article : EL KADIRI .H & CHRAIBI .H (2024) « Au cœur des cabinets d’audit : une plongée ethnographique dans les coulisses de la qualité de l’audit », African Scientific Journal « Volume 03, Numéro 25 » pp: 1068 – 1099.

Date de soumission : Juillet 2024

Date de publication : Août 202



DOI : 10.5281/zenodo.13737425
Copyright © 2024 – ASJ



Résumé

Cet article offre une immersion ethnographique au cœur des cabinets d'audit, visant à étudier les façons de faire des auditeurs, à examiner leurs pratiques quotidiennes, et à explorer leurs interactions avec les audités, en mettant l'accent sur la qualité des audits externes. La démarche de recherche adoptée est une approche inductive basée sur l'observation participante et des entretiens ethnographiques avec les acteurs clés de l'étude de cas réalisé.

Les principaux résultats de cette étude contribuent à déterminer la qualité de l'audit à travers les caractéristiques de l'auditeur, de l'audité, de l'équipe d'audit et enfin de la mission d'audit sous forme de quatre thèmes induits.

Mots clés : Ethnographie du quotidien, cabinets d'audit, qualité, audit externe, collaborateurs, clients.

Abstract

This article provides an ethnographic exploration into the inner workings of audit firms, aiming to investigate auditors' methods, scrutinize their daily practices, and analyze their interactions with clients, with a focus on external audit quality. The research employs an inductive approach, using participant observation and ethnographic interviews with key figures involved in the case study.

The main findings of this study contribute to understanding audit quality through the characteristics of the auditor, the audited entity, the audit team, and the audit engagement itself, organized into four induced themes

Keywords: Daily Ethnography, Audit Firms, Quality, External Audit, Employees, Clients.

Introduction

L'audit se définit comme étant une inspection critique et systématique des documents comptables et des états financiers préparés par une entreprise, effectuée par un professionnel jouissant de la compétence et de l'indépendance. L'exécution d'une mission d'audit légal¹ est habituellement dévolue au commissaire aux comptes, dans ce cadre il exerce une mission d'intérêt général.

Ceci laisse avancer que l'étude des déterminants de la qualité d'audit légal revêt donc une importance particulière car elle constitue le premier pas vers l'évaluation de la qualité de l'audit qui permet d'analyser les divergences entre les cabinets d'audit en termes de performance et de qualité de service, ainsi les spécificités de la relation et la confrontation entre l'auditeur et l'audité durant la mission.

Dans le contexte de l'audit financier, lorsque les informations liées à une mission d'audit ne sont pas suffisamment clarifiées et définies de manière précise, cela peut conduire les parties prenantes² à interpréter les résultats ou les conclusions de l'audit de différentes manières. En l'absence de clarifications adéquates, les parties impliquées dans l'audit pourraient être plus enclines à se ranger derrière l'une des positions sans tenir compte de l'ensemble des éléments en jeu.

Cette idée souligne donc l'importance pour les auditeurs et les cabinets d'audit de communiquer clairement sur le processus d'audit, les procédures utilisées, les critères d'évaluation et les résultats obtenus. De même, il est essentiel pour les entreprises auditées de fournir des informations claires et précises sur leur opérations financières et leur pratiques comptables.

Toutefois, l'audit est reconnu en tant que mécanisme de gouvernance, mais pour remplir efficacement ce rôle, il doit être correctement exécuté dans les règles de l'art et avec un niveau de qualité requis. Lorsqu'il est de bonne qualité, il contribue dans l'ensemble, à garantir que l'information divulguée aux parties prenantes, est pertinente, complète et aussi fiable que possible (Ouattara, 2016).

Malgré les nombreuses recherches abordant la qualité de l'audit dans une perspective globale, le contexte marocain reste relativement peu exploré dans ce domaine. Les études sur la qualité

¹ Dans le cadre de cette thèse, la chercheuse utilise deux notions complémentaires : Mission d'audit légal et/ou mission de certification.

² Les auditeurs et les audités

de l'audit sont principalement ancrées dans le contexte anglo-saxon, laissant ainsi un manque de connaissances spécifiques au Maroc. Afin de pallier ce manque, la recherche vise à combler ce vide en apportant des contributions à la compréhension et à la connaissance de la qualité de l'audit dans le contexte marocain et à ouvrir de nouvelles perspectives de recherche dans ce domaine.

L'analyse des déterminants de la qualité d'audit peut être abordée sous différentes perspectives : d'un point de vue économique en s'interrogeant sur l'effet qu'aurait le regroupement des collaborateurs indépendants en dehors des grands cabinets sur le marché de l'audit. D'un point de vue psychologique, en demandant si la présence d'une charte de travail au sein d'un cabinet d'audit influence le jugement de l'auditeur. Enfin, dans une perspective sociologique, la chercheuse cherche à comprendre les interactions entre l'auditeur et l'audité.

Cet article ne traite pas directement les pratiques d'audit en tant que telles, mais plutôt de l'expérience vécue par les auditeurs concernant leurs propres pratiques et celles des cabinets.

L'objectif n'est pas tant d'informer le lecteur sur la façon dont les audits sont menés, mais plutôt sur la façon dont ils sont vécus par les collaborateurs, en adoptant une approche ethnographique afin d'identifier les points de convergence et les éventuelles divergences entre les théories traditionnelles et les réalités observées sur le terrain.

La problématique de cet article se présente comme suit : **Comment les pratiques quotidiennes des collaborateurs des cabinets d'audit marocains peuvent-elles influencer la qualité de l'audit externe et comment cela se reflète-t-il dans la relation avec les clients et la satisfaction de l'audité ?**

La recherche s'inscrit dans une conception de la connaissance, un « paradigme épistémologique » (Avenier et Thomas, 2012 ; Van de Ven, 2007), plus spécifiquement le paradigme interprétatif suivant une démarche inductive à travers une observation participante (Lalonde, 2013). La chercheuse a opté pour une approche immersive envers son sujet d'étude, allant au-delà de l'analyse objective. Cette démarche lui a permis de vivre pleinement l'expérience de son sujet, de le ressentir intimement et de le comprendre dans sa profondeur. En s'impliquant de manière directe, elle a pu se rapprocher de l'inertie du sujet étudié.

Pour répondre à la problématique que pose cet article, une recherche empirique approfondie a été menée par le biais d'une approche ethnographique. Cette étude s'est déroulée sur une

période de 6 mois dans un cabinet d'audit « SIGMA » à partir d'octobre 2021 jusqu'au Mars 2022.

Dans cet article, la chercheuse commence par présenter les principaux travaux questionnant la qualité de l'audit. Ensuite, elle présente le terrain de recherche de l'étude en démontrant l'ensemble des données collectées. Enfin, elle présente l'exploitation théorique des résultats de son observation.

1. Perceptions, facteurs et audit :

Le processus d'audit désigne l'ensemble des étapes que l'auditeur doit suivre pour effectuer les vérifications nécessaires des états financier. Pour évaluer la qualité de l'audit, plusieurs chercheurs ont centré leur attention sur ce processus, en analysant ce qui se déroule dans la « boîte noire » de l'entité audité. Ce que Mock & Samet (1982) ont analysé en détail les différentes étapes du processus d'audit, en mettant l'accent sur les facteurs qui influencent la qualité d'audit et les mesures associées à ces facteurs. Sutton (1993) a tenté de développer et de valider un ensemble de facteurs clés pour les auditeurs, leur permettant d'appréhender la qualité du processus d'audit et d'établir des mesures pour évaluer cette qualité. De même Gibbins & Wold (1982) ont souligné l'importance des facteurs liés à l'environnement du client avant, pendant et après la mission d'audit (Chihi, 2014). Dans le même contexte, Sutton & Lampe (1991) ont élaboré le modèle « Audit Engagement Quality » en identifiant les facteurs qui influencent la planification, le travail sur le terrain et les travaux de fin de mission.

Des recherches antérieures se sont également penchées sur le processus d'audit en mettant l'accent sur l'impact des nouvelles technologies à divers niveaux de ce processus.

Toutefois, Selon Knechel et al. (2013), la qualité de l'audit a toujours été liée à un résultat qui dépend de la présence de certaines caractéristiques des auditeurs. Ils avancent que la détection d'une anomalie significative (compétence) requiert une utilisation efficace des ressources appropriées dans le processus d'audit.

En suivant le cadre conceptuel élaborée par DeAngelo (1981), des études de nature normative et expérimentale se sont focalisées à une extrapolation basée sur la qualité de l'auditeur :

- « Les inputs de la boîte noire : ceci englobe la dynamique de la relation entre l'auditeur et l'audité (Feudjo & Ndjock Ndangwa, 2020) ;

- Les outputs de la boîte noire : ces résultats se matérialisent à travers le rapport d'audit. »³

La distinction entre les entreprises de grande envergure (Big) et les entreprises de plus petite taille (non Big), utilisée comme proxy pour mesurer la taille, est également employée par d'autres études (Copley, 1991 ; Clarkson & Sumunic, 1994 ; Becker et al., 1998 ; David et al., 2006).

Au-delà de l'évocation des différentes perceptions, des études ethnographiques ont été menées au sein des cabinets, lesquelles demeurent extrêmement peu fréquentes :

« **Anderson- Gough, Grey et Robson (2000)** ont examiné comment les concepts de clients et de services clients sont élaborés où le client représente un élément central dans le processus de socialisation des stagiaires comptables (Étude ethnographique réalisé dans deux cabinets internationaux en Angleterre pendant 12 mois) ;

Kornberger, Justesen et Mouritsen (2011) ont effectué une étude des managers de Big : rite de passage (grade de manager) et bouleversement de leur identité professionnelle. (Étude ethnographique réalisé au sein d'un grand cabinet en Australie pendant 8 mois.

Guénin, Malsch et Paillé (2014) ont avancé que les émotions de l'auditeur émergent seulement à la conclusion du processus d'audit. (Étude ethnographique réalisé au sein d'un cabinet d'audit Big en France, et une observation de 7 équipes d'audit pendant 8 mois) ; »

La littérature a exploré la qualité de l'audit sous diverses perspectives. Néanmoins, son évaluation pose des défis en raison du manque de transparence des résultats d'audit et de la complexité inhérente au processus d'audit, qui reste en grande partie inobservable pour les parties externes.

2. Méthodologie : Choix ethnographique et présentation du terrain de la recherche :

2.1.Méthodologie et choix ethnographique :

Les ethnographies réalisées dans des cabinets d'audit présentent curieusement des variations méthodologiques. Peu de chercheurs se sont véritablement immergés en tant qu'auditeurs au sein du cabinet. Les observations qu'elles soient de nature participante (Guenin-Paracini et al., 2014) ou non participante, complétées par des entretiens semi-structurés (Kornberger et al.,

³ Bari S. (2020 (revue française d'économie et de gestion, ISSN 2728 Volume 1, Numéro 2)

2011 ; Mueller et al., 2011 ; Kornberger et al., 2010 ; Covaleski et al., 1998 ; Dirsmith et al., 1997). D'autres chercheurs ont opté pour des entretiens semi-structurés au sein des cabinets d'audit, menés sur des périodes discontinues égales ou supérieures à un an (Anderson-Gough et al., 2006, 2005, 2002, 2001, 2000, 1998 ; Grey, 1998, 1994 ; Dirsmith et Covaleski, 1985).

Cette recherche s'inscrit dans une posture interprétativiste et inductive qui se justifie par son ambition discursive des théories normatives. La chercheuse aidée de son expérience dans le domaine de l'audit en général et de l'audit légal en particulier, a été réceptive à l'idée d'adopter une approche de pensée critique à l'égard de ce sujet. Elle fait le pari que la problématique traitée reste ouverte à l'induction d'autres déterminants de la qualité de l'audit légal qui répondraient à des contingences organisationnelles, sociales et culturelles diverses.

L'objectif de la chercheuse est de saisir de manière personnelle ce qu'elle étudie. Une fois elle a choisi le groupe social ou le territoire qu'elle souhaite explorer, elle se prépare à s'immerger dans cette réalité, avec différents niveaux d'approfondissement, pour vivre au quotidien aux côtés des individus qui la composent.

En fait, il semble que cette vocation nécessiterait de plus en plus d'études de cas longitudinales ouvertes à une phénoménologie du concept. Une telle approche ne signifierait pas nécessairement des études de cas de plus en plus complexes. Au contraire, une certaine simplification pourrait être nécessaire pour faciliter les répliques à travers des travaux de terrain et des simulations menées de manière plus systématique.

Étant donné le déroulement d'une mission d'audit légal et les interactions entre les différentes parties impliquées, l'approche ethnographique se distingue par sa dépendance à la participation au sein du phénomène étudié. Par un souci d'éthique, la chercheuse thésarde n'a pas reçu de rémunération, son rôle ainsi que les objectifs de la recherche ont été explicités à travers un contrat de recherche bénéficiant du soutien de son laboratoire de recherche LAREGO⁴, et le cabinet d'audit.

Par conséquent, l'emploi de l'induction radicale dans cette recherche doctorale a progressivement affiné l'objet d'étude au cours de son évolution (Thietart et al., 2003, 2014), en s'appuyant sur les faits empiriques recueillis (Badot et al., 2009).

Titulaire d'un master en audit et contrôle de gestion et ayant entamé sa carrière en tant qu'auditrice financière, la chercheuse a été recrutée à plein temps en tant que stagiaire au sein

⁴ Laboratoire de recherche en gestion des organisations

d'un cabinet d'audit (SIGMA) pendant une période de 6 mois à partir d'Octobre 2021 jusqu'au Mars 2022.

Les collaborateurs ont été informé de son statut de chercheuse et de sa thèse en cours, elle a pu enregistrer quotidiennement ses observations dans un journal ethnographique, notant « sur le vif » les évènements (Mendras et Oberti, 2000).

La chercheuse a suivi une démarche ethnographique en plusieurs phases distinctes pour mener sa recherche :

- Dans un premier temps, elle a entrepris une phase d'observation de 6 mois. Cette période visait à dévoiler les rouages internes des cabinets d'audit. Durant cette phase, des entretiens ethnographiques ont été menés avec les collaborateurs⁵ et les a accompagnés lors des missions d'audit réalisées.
- Ensuite, elle a procédé à l'analyse des données collectées en s'appuyant sur les techniques narratives proposées par Emerson et al. (1995). Par la triangulation du journal de bord, enregistrement magnétique des entretiens effectués et les notes descriptives qui concernent les données de recherche, les observations sur l'endroit (que ce soit le terrain des auditeurs ou des audités), l'aspect temporel des faits.
- Enfin, les thèmes émergents ont été identifiés et explorés sur le plan théorique, ce qui a abouti à la rédaction de l'article en question.

2.2.Présentation du terrain de la recherche :

2.2.1. Aperçu sur le cas d'étude sélectionné :

Le cabinet dans lequel l'ethnographie a été réalisée est un cabinet d'expertise comptable et d'audit de taille moyenne fondé en 2017 à Marrakech. Les fondateurs de ce cabinet, composé de l'expert-comptable, du manager et du chef de mission, avaient auparavant acquis une expérience substantielle au sein d'un cabinet international de grande taille classé parmi les dix premiers du secteur d'audit (BIG 10). Leurs esprits audacieux ont choisi de laisser derrière eux les sentiers battus et de tracer leur propre voie. Leurs noms étaient déjà familiers dans les cercles de l'audit, mais ils aspiraient à bien plus.

⁵Les auditeurs et les audités

Leur décision de quitter cette position prestigieuse pour fonder leur propre cabinet « SIGMA » était motivée par le désir de concrétiser leurs ambitions professionnelles et de bâtir une entité qui reflète leurs valeurs et aspirations.

Ce trio fondateur a entrepris de capitaliser sur leurs expertises respectives et leurs expériences passées, ils avaient soif de liberté et d'autonomie pour donner forme à SIGMA. Leur objectif était de former une équipe qui serait soudée par les liens du passé tout en étant orientée vers un avenir prometteur. Ils se sont appuyés sur leurs relations et leurs expériences communes pour créer une cohésion qui irradiait au-delà des murs du cabinet.

Cependant, ils n'étaient pas seuls dans cette aventure, leur équipe s'est rapidement agrandie en intégrant deux auditeurs seniors et un auditeur junior. Au cœur de leur philosophie du recrutement résidait la conviction que la clé du succès réside dans la constitution d'une équipe solide et unifiée : chaque nouvelle recrue devait s'intégrer harmonieusement à la famille SIGMA. Ils étaient bien plus que des employés, ils étaient les artisans de cette nouvelle aventure. Et ainsi, le cabinet grandissait, non seulement en taille, mais aussi en esprit et en engagement.

Le cabinet possède un portefeuille de clients varié, fruit d'une méthodologie réfléchie. Cette diversité découle de l'utilisation stratégique de leur base de données interne et des relations forgées grâce aux expériences passées de l'équipe.

Par ailleurs, le cabinet va au-delà de la simple exécution des missions d'audit légales, en étendant ses prestations aux missions d'audit contractuel. Cette initiative élargit la sphère de ses services, lui permettant de répondre aux besoins spécifiques de chaque client et de créer une proposition de valeur plus personnalisée.

Cependant, le fait d'entreprendre des missions du conseil en parallèle des missions d'audit légales nécessite une vigilance accrue. Cette situation exige un engagement profond de la chercheuse durant ses observations afin de repérer tout signe de fraude ou de non séparation des missions d'audit et celles du conseil.

Partant de l'idée qu'il est crucial de rétablir l'homme au centre des analyses, la chercheuse s'est attelée donc à explorer le vécu quotidien des auditeurs, à saisir comment les auditeurs financiers percevaient le processus de l'audit. Elle a plongé au cœur de l'équipe du cabinet de taille moyenne qui ne fait pas partie des grands cabinets certes, mais dotée d'une expertise marquante.

La période d'immersion s'est déroulée pendant la période intensive d'audit, l'objectif majeur de cette étude résidait dans l'identification des composants essentiels des missions d'audit, ainsi que dans une meilleure appréhension des motivations sous-jacentes, de l'expérience réelle sur le terrain au quotidien, et des réactions des parties prenantes au moment de l'exécution des missions.

La chercheuse n'a pas limité son approche à une simple observation depuis l'intérieur du cabinet ; elle a adopté le rôle actif d'auditeur en participant pleinement aux missions d'audit. Elle s'est impliquée en accompagnant l'équipe sur le terrain, prenant part à chaque étape du processus d'audit, du stade initial de prise de connaissance jusqu'à la phase ultime de la rédaction du rapport de certification.

La chercheuse en immersion a tenu un journal de bord au jour le jour, consignait en temps réel les événements et les réflexions (Mendras et Oberti, 2000). À la fin de chaque journée, elle revisite ses notes, apportant ainsi des analyses initiales à son journal. Des entretiens ethnographiques ont persisté, contribuant également au contenu du journal.

2.2.2. Accès au terrain :

L'atout fondamentale d'une enquête ethnographique réside dans la potentialité pour l'enquêteur de s'immerger sur une période prolongée, de façon continue, au cœur de l'environnement étudié. Pour réaliser cette intention et plonger profondément au cœur du vécu quotidien des acteurs de l'audit, la chercheuse a suivi le processus de recrutement classique qui impliquait tout d'abord l'envoi d'un curriculum vitae (CV) mentionnant toutes ses expériences en tant qu'auditrice sous forme d'une candidature spontanée. Par la suite un entretien a été organisé avec la manager du cabinet. Ce qui est à souligner, c'est que la chercheuse a expliqué soigneusement son objectif d'immersion. A cet égard, tous les membres du cabinet étaient au courant que la chercheuse postulait dans le cadre de ses travaux de recherche, et cette connaissance a contribué à façonner le contexte de son immersion.

La chercheuse a établi un accord contractuel⁶ avec le cabinet SIGMA, en accordant une attention minutieuse au respect des clauses de confidentialité et à la préservation de l'anonymat des parties prenantes, du cabinet lui-même, que des entreprises auditées. Dans cet accord, elle a explicitement stipulé que la nature de son engagement était celle d'un stage de recherche.

⁶ Un contrat d'un stage de recherche

Sa période d'immersion s'est avérée particulièrement profitable pour maximiser la diversité et l'étendue des observations empirique, en couvrant différents secteurs d'activité, équipes d'audit, les entreprises auditées, ainsi que les types et durées de missions.

Dès son premier jour en tant qu'auditrice observatrice, elle a été accueillie par l'expert-comptable ensuite par toute l'équipe de l'audit. Le cabinet était agencé dans un espace de type « open-space », où les bureaux étaient disposés en un plan ouvert. Cette disposition offrait une atmosphère collaborative où les auditeurs travaillaient dans un environnement partagé, sans séparations physiques rigides entre les postes de travail.

Cependant, en contraste avec cette disposition, il existait également une salle de réunion, et à proximité de celle-ci, le bureau de l'expert-comptable. Cette salle de réunion servait de lieu pour accueillir les clients et pour tenir des réunions internes de l'équipe.

Tout au long de l'ethnographie, la chercheuse a remarqué un modèle intrigant : la présence rare de l'expert-comptable au sein du cabinet, sauf lorsqu'il s'agissait de rencontrer des clients de haute importance. Cette observation a mis en évidence l'importance du rôle du manager au sein de l'équipe. En l'absence fréquente de l'associé, c'était la manager qui endossait les rôles de principal communicateur et de gestionnaire du portefeuille de clients. Cette responsabilité incluait l'accueil des clients, la coordination des missions d'audit et la gestion des interactions avec les parties prenantes externes.

Attentives aux dynamiques internes du cabinet SIGMA, lorsque des circonstances, telles que les déplacements en mission ou autres obligations empêchaient la manager de se trouver sur place, c'était le chef de mission qui prenait la relève. Cette transition des rôles a contribué à instaurer un certain équilibre au sein du cabinet SIGMA. En effet ce trio fondateur du cabinet échangeait mutuellement les rôles selon les circonstances du terrain.

Aux côtés de ces membres clés, deux auditeurs seniors apportaient leur expertise à l'équipe. Leur rôle était de superviser les missions d'audit, de guider les membres plus juniors et de garantir la qualité de l'intégrité des processus de vérification.

Un auditeur junior complétait le groupe principal. Bien que moins expérimenté que ses homologues seniors, il jouait un rôle dynamique en participant activement aux missions, au déplacement éventuel chez les clients et aux besoins du cabinet.

En plus de ces membres permanents, le cabinet avait adopté une approche flexible en recrutant des stagiaires en freelance en fonction des besoins spécifiques des missions. Ces stagiaires

étaient sollicités pour des tâches spécifiques qui ne requéraient pas leur présence continue au cabinet. Cette approche permettait de renfoncer l'équipe en fonction des charges de travail variables.

Au-delà de la considération purement quantitative concernant le portefeuille de client, une caractéristique notable du cabinet SIGMA réside dans la composition de sa clientèle sont principalement des entreprises qui se situent hors Marrakech.

La chercheuse a été rapidement intégrée dans le flot de travail. Ses journées d'observation participante se déroulaient avec une intensité palpable, que ce soit au sein du cabinet ou chez l'entreprise auditée. Toutefois, durant la mission elle a participé dans les mêmes conditions d'un auditeur junior. Ses observations ont été menées avec un souci constant de neutralité, veillant à ne pas perturber les conditions normales d'exécution des tâches, ni le vécu des collaborateurs au sein du cabinet (Strenger, 2017).

Le statut de stagiaire qu'occupait la chercheuse s'avérait bénéfique pour l'enquête, lui conférant ainsi une légitimité afin de creuser sur le métier et le fonctionnement du cabinet. Outre les moments formels, des instants plus informels comme les pauses café, les déjeuners, les déplacements en voiture ou en train chez l'entreprise auditée ont également été des occasions propices aux échanges d'expériences et de perspectives.

2.2.3. Collecte des données :

L'avantage des observations en temps réel résidait dans la facilité avec laquelle des questions pouvaient être posées aux auditeurs ou des éclaircissements sollicités « sur le vif » concernant leurs objectifs spécifiques, les méthodes employées, les émotions ressenties, et bien d'autres aspects chez l'entreprise auditée également.

La chercheuse s'est immergée dans le flux de travail, amorçant sa démarche par la réalisation d'entretiens ethnographiques préliminaires avec les membres de l'équipe. L'objectif premier de cette étape était de recueillir des informations sur leurs expériences professionnelles. Cela avait également pour but d'atténuer toute éventuelle réticence liée à la présence d'une observatrice étrangère dans leur environnement de travail. Elle prenait note et parfois même des photos pour analyser les attitudes. Toutefois, la chercheuse a entrepris ces actions dans l'optique de s'acclimater progressivement au groupe, pour assurer la fluidité et l'efficacité de cette enquête ethnographiques.

Dès les prémices, la chercheuse a discerné que le pilier central du cabinet résidait dans leur cohésion d'équipe. Une conception fondamentale émergeait : celle de former une équipe soudée, guidée par la vision de travailler en harmonie. Consciente de cet enjeu, la chercheuse a déployé des efforts substantiels pour tisser des liens personnels avec chaque membre de l'équipe. Cette approche visait à gagner leur confiance, à instaurer un climat de collaboration propice et à se positionner comme une partenaire engagée.

En s'appuyant sur l'approche de Morales et Pezet (2010), la chercheuse a tenu un journal de bord détaillé, décrivant minutieusement les lieux, les personnes et les situations observées. Les données recueillies ont été soumises à des procédures qualitatives conventionnelles, conformément aux méthodes habituellement employées pour les études ethnographiques (Miles et Huberman, 1994 ; Eisenhardt, 1989).

Des observations ont été conduites sur une durée globale de 6 mois, correspondant à environ 162 jours (en calculant avec une moyenne de 27 jours par mois). Cela équivaut à plus de 1 296 heures au total (avec une moyenne d'environ 8 heures par jour, parfois moins, souvent davantage). Ces chiffres ne prennent pas en compte les éléments additionnels inhérents à la vie professionnelle habituelle des auditeurs, tels que les rassemblements après le travail, les pauses café, ainsi que les déplacements tardifs pour se rendre chez l'audit.

Au total 6 auditeurs (membres clés du cabinet) ,3 auditeurs Freelancer ont fait l'objet de l'observation.

L'expert-comptable qualifié le « stratège » reflète sa position distinctive et son rôle pivot au sein du cabinet. Cette qualification a émergé lors des observations approfondies et des interactions avec la chercheuse, qui ont révélé une série de caractéristiques intrigantes et ont inspiré la chercheuse à lui attribuer cette appellation.

Extraits de l'entretien d'explicitation entre la chercheuse et le Stratège :

« ...En effet, mon rôle au cabinet est plutôt spécifique. Je préfère adopter une approche stratégique dans la gestion de nos missions et de notre équipe. Je m'implique principalement dans les projets de grande envergure, là où ma contribution peut avoir le plus d'impact. Cela me permet de consacrer toute mon énergie à façonner des solutions efficaces et à guider l'équipe vers des résultats exceptionnels ».

La Maestra (La manager), ce surnom reflète parfaitement le rôle central et multidimensionnel que joue cette femme en tant que manager au sein du cabinet. En assumant les responsabilités

habituellement dévolues à l'associé, elle incarne une présence proactive et dynamique. Elle orchestre le déroulement des opérations tout en demeurant toujours accessible et en communication constante. Elle démontre cette attitude bienveillante en offrant son aide et en favorisant un environnement où chaque membre peut s'épanouir. Sa disposition proactive se manifeste également lorsqu'elle se penche sur les CV déposés par les stagiaires, prenant le temps de les lire attentivement et de jouer le rôle de facilitatrice pour les opportunités professionnelles.

Extraits de l'entretien d'explicitation entre la chercheuse et la Maestra :

« ...Mon désir de contribuer activement au succès du cabinet reste intact. En tant que femme, je crois qu'il est essentiel de continuer à repousser les limites et de démontrer que nous pouvons apporter des changements significatifs, indépendamment des contraintes de genre. Bien que cela puisse signifier naviguer dans des environnements où les normes peuvent être plus restrictive, je suis déterminée à trouver des moyens de surmonter ces défis et de créer des opportunités tangibles ».

La PRO est attribuée au Chef de Mission pour refléter son expertise opérationnelle dans la gestion des missions comptables. Ce surnom lui fait honneur en mettant en avant son savoir-faire analytique, sa maîtrise des normes comptables et sa capacité à diriger et former les membres de l'équipe.

Extraits de l'entretien d'explicitation entre la chercheuse et la PRO :

« ...Je crois qu'il est de ma responsabilité d'élever le niveau de compétence de notre équipe. Alors que l'associé et la manager se concentrent sur la gestion globale, la négociation avec les clients et le développement des affaires ».

Les deux auditeurs seniors seront surnommés « Les Exécutants ». Ce surnom met en lumière leur approche pragmatique dans l'exécution de leurs tâches. Le choix de ce surnom reflète leur rôle central dans le processus d'audit. Ils sont les acteurs clés qui traduisent les directives en actions concrètes qui prennent en charge les déplacements, la révision des dossiers et la réalisation des missions de conseil d'audit contractuel avec une dévotion sans faille.

L'auditeur junior sera nommé « L'apprenti agile », fraîchement intégré à l'équipe, il fait preuve d'une agilité remarquable dans son approche du travail. Sa soif d'apprentissage et sa volonté de se perfectionner sont palpables dans chaque tâche qu'il entreprend.

Les auditeurs Freelancer qui n'étaient pas des membres à temps plein de l'équipe, mais plutôt externe recruté en fonctions des besoins spécifiques des missions.

Tableau 1 : Auditeurs observés, positions hiérarchiques et leur expériences professionnelles

1. Auditeurs	2. Positions hiérarchiques	3. Expériences professionnelles
4. Le stratège	5. Expert-comptable	6. 15 ans
7. La maestro	8. Manager	9. 15 ans
10. La Pro	11. Chef de mission	12. 10 ans
13. L'exécutant 1	14. Auditeur Senior	15. 5 ans
16. L'exécutant 2	17. Auditeur Senior	18. 5 ans
19. L'apprenti agile	20. Auditeur Junior	21. 1 an
22. Auditeur Freelancer	23. Stagiaire	24. Entre 1 an et 2 ans

Source : Élaboré par nos soins

En plus de sa présence constante au cabinet pendant la période d'immersion, la chercheuse a activement participé à quatre missions d'audit légal. Parmi ces missions, deux étaient centrées sur un groupe hôtelier, tandis que les deux autres pour le compte d'une institution privé (Tableau 2).

Tableau 12 : Mission d'audit réalisées

25. Nature de la mission	26. Secteur auditée	27. Durée
28. Mission d'audit légal	29. Groupe hôtelier	30. 3 semaines
31. Mission d'audit légal	32. Groupe hôtelier	33. 2 semaines

34. Mission d'audit légal	35. Institution privé	36. 4 semaines
37. Mission d'audit contractuel	38. Institution privé	39. 6 semaines

Source : Élaboré par nos soins

Le dispositif d'observation est basé sur une méthode de triangulation : Journal de bord, enregistrement magnétique des entretiens effectués et les notes descriptives qui concernent les données de recherche, les observations sur l'endroit (que ce soit le terrain des auditeurs ou des audités), l'aspect temporel des faits. Il en est ainsi des ingrédients constituant le contexte local.

3. A travers le prisme d'une observation participante : Insights tiré d'une mission d'audit légal

Parmi les différentes missions d'audit légal que la chercheuse a eu l'opportunité de mener, une mission s'est démarquée de manière significative : celle exécutée pour le compte d'une institution de service éducatif privé

Par ailleurs, la dynamique entre les auditeurs et les audités dans ce cadre se caractérise par une fusion particulière entre les sphères professionnelle et personnelle. Les enjeux financiers s'entrelacent avec les relations humaines, donnant naissance à une dynamique complexe où les intérêts matériels cohabitent avec les interactions interpersonnelles. La chercheuse a pressenti dans ces interactions un terrain propice pour explorer les facteurs qui jouent un rôle dans la qualité des vérifications.

Conformément à Jaumier et ses collègues (2019), l'analyse des données repose sur les méthodes narratives préconisées par Emerson et son équipe (1995). Plus spécifiquement, une codification manuelle du journal de bord, basée sur la typologie de Capron (2009), a été utilisée pour générer une série d'unités narratives organisées par thèmes (Emerson et al., 1995). Ces approches ont permis de créer un récit thématique qui fusionne observations sur le terrain et contenu analytique, tel que décrit par Jaumier et al. (2019).

3.1.L'avant exécution de la mission :

Avant le lancement de la mission, un air de concentration flottait dans le bureau de la Maestra. Assis autour de la table, la Pro, l'exécutant 1, l'apprenti agile et la chercheuse se préparaient à

découvrir le planning de la mission. Les regards étaient mêlés d'anticipation et de concentration, chacun conscient de la tâche qui les attendait.

La Maestra a exposé le planning détaillé de la mission qui s'étendait sur quatre semaines. La Pro et l'exécuteur 1 avaient déjà une idée générale de la mission, ayant travaillé sur une version antérieure du même dossier. Cependant, ils se rendaient compte que chaque mission est unique, avec ses propres défis et spécificités. La chercheuse et l'apprenti agile étaient en quelque sorte des novices dans cet environnement. Ils avaient reçu des dossiers et des documents de la mission précédente pour se familiariser avec les détails et les enjeux spécifiques de cette mission.

La Maestra s'est tournée vers la chercheuse, reconnaissant son expérience antérieure en tant qu'auditrice. Elle lui a rappelé l'importance de se comporter comme une auditrice junior à part entière pendant la mission, sans mentionner qu'elle était stagiaire.

La réunion se conclut sur une note de préparation et de collaboration. Chaque membre de l'équipe s'était vu attribuer un rôle précis. La mission était sur le point de commencer, et l'équipe était prête à se déplacer chez l'audité.

3.2.L'arrivé au terrain

Une fois arrivée, l'équipe a été accueillie par le directeur général dans la réception de l'établissement. Ses expressions faciales affichaient un sourire amical et il leur a souhaité la bienvenue avec une poignée de main cordiale.

L'équipe s'installa dans le bureau de la comptable. Cette situation a suscité une légère surprise au sein de l'équipe, qui s'attendait à être accueillie dans une salle de réunion ou un espace spécialement aménagé pour les auditeurs. La Maestra dotée d'un sens aigu de l'organisation, ne tarda pas à percevoir cette situation inattendue.

Extraits d'échange entre la Maestra et le Directeur général :

Maestra : « Nous aimerions savoir s'il y a une salle de réunion disponible. Nous avons anticipé un endroit où nous pourrions travailler de manière collective »

Le DG (affichant un sourire compréhensif) : Je vais faire en sorte de trouver une salle de réunion appropriée pour vous, vous n'avez rien à vous inquiéter »

Bien que la manager n'ait été présente que le premier jour pour établir la répartition des tâches, son influence s'est maintenue tout au long de l'exécution de la mission. La répartition des tâches

s'est avérée harmonieuse, transcendante des distinctions hiérarchiques, chaque membre de l'équipe contribuant activement à l'analyse des comptes et à la réalisation des tests essentiels.

La mission a débuté avec des obstacles inattendus. Des problèmes techniques liés au serveur ont engendré des retards dans le processus d'audit entravant la collecte des informations essentielles tels que la balance, le bilan, le journal de l'établissement. Ainsi, l'équipe a dû s'adapter en optant pour l'obtention des documents au format papier, permettant de maintenir la dynamique de travail.

Le lieu de travail, situé dans le bureau du comptable créé un contexte particulier, nécessitant une vigilance constante. Chaque interaction avec la comptable exigeait une approche respectueuse et professionnelle, en gardant à l'esprit la nature confidentielle des informations et la nécessité de préserver le sérieux inhérent à l'audit. Lorsque la comptable s'absentait de son bureau, la Pro saisissait l'opportunité pour rappeler à l'A.E1⁷ et à la chercheuse l'importance de la formalité et de la rigueur de l'audit.

La chercheuse a été particulièrement attentive à un comportement notable chez la comptable, à chaque fois que le téléphone personnel de la comptable sonnait, elle se précipitait pour décrocher rapidement, laissant transparaître une certaine nervosité. Cette observation a attiré l'attention de la chercheuse, l'amenant à se demander si cette réaction inhabituelle était liée à notre présence dans son bureau. Cette constatation a suscité des interrogations quant à la manière dont notre présence pouvait potentiellement influencer le comportement et les actions des membres des acteurs audités.

3.3.Dynamique humaine

Pendant la deuxième semaine d'immersion, la chercheuse et son équipe ont finalement été équipées de l'ensemble des documents indispensables pour mener à bien leur travail. Cette période s'est révélée intense, exigeant des entretiens du dispositif du contrôle interne avec divers acteurs, dont le comptable, le responsable des achats et le responsable des ressources humaines. L'objectif primordial était d'évaluer la solidité des contrôles internes mis en place au sein de l'entreprise. Reconnaisant les compétences antérieures de la chercheuse dans le domaine, la Pro a choisi de lui confier la réalisation de ces entretiens.

⁷ L'auditeur exécutant 1

Cependant, la Maestra a émis un conseil avisé à la chercheuse : il lui a suggéré de ne pas révéler son statut de stagiaire dès le début des entretiens. L'idée sous-jacente était de garantir une objectivité maximale en évitant toute influence liée à son rôle. La chercheuse a donc mené un entretien avec la responsable des achats, scrutant les procédures du processus d'achat de l'entreprise.

Au fil du temps, un changement subtil se produisait dans la dynamique de l'équipe d'audit avec la comptable et le directeur général. Au cœur de cette transformation se trouvait la comptable, qui peu à peu se sentait plus à l'aise pour répondre à son téléphone personnel en présence de l'équipe. Cette métamorphose était devenue particulièrement évidente au cours de la troisième semaine de la mission.

Désormais, la comptable affichait une décontraction nouvelle. Elle n'hésitait plus à apporter du café à l'équipe de temps à autre, marquant ainsi une évolution dans son comportement initial.

D'autre part, le DG⁸ maintenait son rythme de visites régulières à l'équipe. A chaque fois, il prenait soin de saluer chaque membre de l'équipe par leur prénom respectif.

3.4.Fluctuation subtile

Au cours de la troisième semaine, la chercheuse a observé que le bureau du comptable demeurait un lieu animé. Les professeurs venaient y signer des contrats, occasionnellement demandant des explications sur les retards de paiement de leurs honoraires. Ces visites intermittentes perturbaient parfois la concentration des auditeurs. Bien qu'ils aient exprimé à plusieurs reprises le besoin d'une salle dédiée pour leur travail, ils ont cessé de le réclamer à partir de la troisième semaine, conscients des contraintes d'espace.

Durant cette semaine, le rythme de travail s'est intensifié. La Maestra a pris la décision d'engager un auditeur freelance pour participer aux opérations d'inventaire et mener les tests appropriés. Le directeur général s'est montré intrigué par son absence au sein de notre équipe pendant les deux semaines précédentes. La Pro a expliqué qu'il travaillait à distance en raison de la limitation d'espace attribué. En réponse, le directeur général a esquissé un sourire teinté de sarcasme.

Au fil de cette semaine, la chercheuse a noté les subtiles variations dans le comportement du directeur général. Ce dernier semblait présenter deux facettes distinctes : une attitude amicale

⁸ Le directeur général

et coopérative le matin, contrastant avec des signes de gêne envers notre présence à d'autres moments. Cette dualité laissait entrevoir une certaine réticence de sa part à notre égard.

Extraits d'échange entre la Directeur général et la Pro ;

Le DG : « J'ai remarqué que vous avez un nouveau membre au sein de votre équipe. Cela signifie-t-il que la mission a été prolongée ? »

La Pro : « La présence de notre nouvel auditeur était prévue dès le début, mais il travaillait à distance au cabinet vu que nous n'avions pas un espace aménagé »

3.5.Le sprint final

La quatrième semaine de la mission s'est enroulée dans une ambiance de tension et d'urgence. Les membres de l'équipe étaient plongés dans une frénésie d'activités, cherchant à conclure tous les aspects de l'audit dans les délais imposés. Bien que le « stratège » ne soit pas physiquement présent, son influence se faisait ressentir à travers les messages insistants qu'il envoyait à la Maestra pour accélérer le processus. Les auditeurs savaient que cette semaine serait stressante pour atteindre les objectifs fixés.

Le sentiment d'attente et d'anticipation était palpable au sein de l'équipe, notamment lors des pauses-déjeuners éventuels. Chacun attendait avec impatience ces moments de regroupement pour essayer de comprendre les raisons derrière cette soudaine précipitation. Le stratège pour sa part, avait eu une conversation avec un ton sévère avec le DG, ce qui avait contribué à jeter de la lumière sur les raisons de cette exigence.

Il en est ressorti que le DG souhaitait que la mission se termine au cabinet plutôt que sur le terrain, cette décision découle de la présence d'une équipe de contrôle fiscal. Dans cette conjoncture, il a exprimé le souhait d'éviter toute perturbation potentielle des activités du contrôle fiscal ou toute division d'attention du personnel entre les deux équipes. Le directeur général a fait appel à la compréhension de cette démarche.

La pression pour conclure la mission au cabinet a suscité l'intérêt de la chercheuse, qui devait mener des entretiens ethnographiques avec les audités. Elle a partagé ses préoccupations avec la Maestra qui lui a demandé d'être patiente. Elle a expliqué que le rapport de certification devait d'abord être finalisé.

Après le retour de l'équipe au cabinet, la phase d'élaboration du rapport d'audit a été enclenchée. Le stratège se montrait rigoureux dans ses directives, insistant sur la nécessité de

mettre en évidence toutes les réserves potentielles dans le rapport d'audit, en veillant à ce que chaque réserve soit dûment justifiée. Les dernières étapes de la mission se sont traduites par la matérialisation des travaux accomplis. Cela implique l'impression de tous les tests d'audit exécutés, accompagnés des documents justificatifs, soigneusement classés dans un dossier dédié à la mission d'audit légal. Par la suite, l'équipe a entrepris la rédaction du rapport d'audit, également désigné sous le nom de note de synthèse, qui consigne officiellement les conclusions de la mission.

La chercheuse a pris l'accord d'effectuer un entretien d'explicitation avec la comptable après l'émission du rapport de certification.

Extraits de l'entretien d'explicitation entre la chercheuse et la comptable :

« ...Je dois admettre que j'étais un peu surprise par le fait que vous travaillez directement dans mon bureau. C'était inhabituel pour moi, car je m'attendais à ce que vous utilisiez une salle de réunion. J'avais également l'impression que cela pourrait perturber ma routine quotidienne et que vous puissiez me juger sur la manière dont je travaille. »

« Il y a eu quelques moments où je me sentais un peu sur la sellette, surtout quand vous posiez des questions sur les détails de certaines transactions. Cela m'a fait me demander si nous avions fait quelque chose de travers. Mais d'un autre côté, je pense que c'était bénéfique d'avoir un regard extérieur sur nos processus... Oui cela m'a rendu un peu nerveuse au début, mais au final cela a contribué à améliorer notre approche »

« J'avais l'impression que mes appels personnels ne devraient pas perturber le travail de votre équipe, alors je voulais répondre rapidement. Je ne voulais pas donner l'impression que je négligeais mes responsabilités envers vous. Cela peut-être un peu exagéré de ma part, mais je ne voulais pas que cela soit perçu comme de l'impolitesse »

« La Maestra et la pro étaient plus centré sur les détails et les processus, tandis que les autres membres de l'équipe étaient plus impliqués dans les discussions générales. Cela dit, les auditeurs ont toujours été respectueux et ouvert à nos idées, je pense que c'était important pour eux de construire une relation de confiance »

4. Résultats et discussions :

Les données collectées ont été soumises à une analyse en utilisant les méthodes qualitatives couramment employées dans les études ethnographiques (Miles et Huberman, 1994 ; Eisenhardt, 1989). Dans cette optique, l'utilisation d'inférences de nature inductive est

pertinente, car elles concourent à donner une signification aux observations effectuées (Charreire Petit et Durieux 2014).

En exploitant l'observation, les entretiens et les journaux de bord, l'ethnographie visuelle a été menée en utilisant la méthode des itinéraires telle que présentée par Desjeux (2006). Dans cette optique, une analyse de contenu descriptive s'est avérée appropriée pour explorer les thèmes émergeant des observations :

- Un cheminement vers la Légitimité : Dynamiques Émergentes chez les Auditeurs Financiers
- Certifications et émotions : le travail d'audit comme rituel
- La qualité du résultat comptable est associée à l'expérience des auditeurs
- Les comportements dysfonctionnels : Entre provocation/irritation et indisponibilité/évitement

4.1. Présentation des résultats :

4.1.1. Un cheminement vers la légitimité : Dynamiques émergentes chez les auditeurs financiers

Le pivot de cette analyse repose sur l'équipe d'auditeurs financiers qui a fait le passage d'un environnement international renommé à la fondation du cabinet SIGMA. Les dynamiques émergentes mettent en lumière comment cette transition a laissé des empreintes sur leur pratiques et comment elle a contribué à façonner leur quête de reconnaissance et de crédibilité.

L'influence de leur expérience passé est palpable dans la manière dont l'équipe aborde les missions d'audit. Des traces de leur familiarité avec les normes d'audit et des programmes de travail transparaissent dans leurs pratiques actuelles. Cependant, il est impératif de reconnaître que cette expérience antérieure ne se traduit pas automatiquement en une transition aisée. Les dynamiques émergentes soulignent les défis inhérents à l'adaptations des pratiques internationales à un contexte local spécifique ; ainsi les efforts de l'équipe pour contextualiser leur expertise dans le cadre des missions d'audit réalisés.

Les échanges ouverts et transparents entre les membres de l'équipe ont favorisé un environnement où les idées sont partagées et les défis sont abordés collectivement.

La coopération est un autre élément clé. La capacité de travailler en synergie a été renforcée par la familiarité entre les auditeurs. Leur connaissance mutuelle et leur compréhension tacite

des compétences et des forces de chacun ont contribué à une dynamique de travail fluide améliorant la qualité de l'audit.

Sur la même trame se trouve le volet relationnel a également joué un rôle significatif. Les liens préexistants entre les membres de l'équipe ont généré un sentiment d'appartenance et de cohésion.

4.1.2. Certifications et émotions : le travail d'audit comme rituel

Le travail d'audit se déploie comme un rituel complexe, guidé par différentes étapes et rythmes. Avant même le lancement de la mission, la préparation dans le bureau de la Maestra sert de prélude à l'action, créant une atmosphère empreinte d'anticipation et de concentration. Chaque membre de l'équipe a son rôle défini, rappelant les étapes d'un rituel orchestré. Le secret maintenu par la chercheuse quant à son statut de stagiaire ou de chercheuse contribue à préserver l'objectivité du rituel, évitant ainsi toute influence extérieure.

La dynamique entre l'équipe d'audit et les membres de l'établissement reflète une fusion subtile entre les sphères professionnelle et personnelle. Les auditeurs naviguent entre les enjeux financiers et les relations humaines, créant ainsi une toile complexe où les intérêts matériels s'entremêlent avec les interactions interpersonnelles. Cette fusion est illustrée par l'évolution des comportements de la comptable et du directeur général. La comptable, initialement nerveuse et attentive à son téléphone personnel, se détend progressivement en présence de l'équipe, laissant apparaître des signes d'acceptation et de collaboration. Le directeur général oscille entre une attitude amicale et une certaine réticence, démontrant ainsi la complexité de ses émotions dans cette interaction ritualisée.

Le thème met en évidence également comment les émotions peuvent évoluer tout au long de la mission d'audit. Initialement, il peut y avoir de l'appréhension et de la méfiance, mais au fil du temps, à mesure que les interactions se multiplient et que la confiance s'établit, ces émotions peuvent évoluer vers la coopération et même la convivialité.

En fin de compte, ce concept souligne comment le processus d'audit légal ne se limite pas à des aspects purement techniques, mais intègre également des dimensions émotionnelles et rituelles qui interagissent de manière complexe pour influencer la qualité de l'audit et la dynamique des relations entre auditeurs et audités.

4.1.3. La qualité du résultat comptable est associée à l'appartenance des auditeurs à réseau international

Indépendamment du fait que le cabinet Sigma ne soit pas affilié à un réseau international formel, il convient de mettre en exergue les compétences et l'apport inestimable des trois fondateurs. Cumulant une expérience totale de 15 ans au sein d'un cabinet appartenant à un réseau international, leur expertise est remarquable. Leur réseau relationnel, forgé au fil des années, englobe divers acteurs clés dans le domaine financier et commercial.

En outre, leur portefeuille clientèle diversifié, hérité de leurs années d'expérience, renforce la solidité du cabinet. Ces relations solides sont construites sur la confiance, et les clients ont la certitude que leurs audits seront réalisés avec le plus haut niveau de professionnalisme et d'intégrité.

Cependant l'efficacité de la coordination des auditeurs du cabinet Sigma joue un rôle essentiel dans la garantie de la qualité des audits. Chacun des trois membres apporte des compétences et des expériences spécifiques qui se complètent harmonieusement. Cette complémentarité dans les rôles et les responsabilités est conçue pour s'adapter de manière fluide aux besoins de chaque mission.

Lorsque l'associé est présent, il apporte sa vision stratégique globale et son expertise en matière de prise de décisions complexes. La manager, de son côté, excelle dans la gestion quotidienne et l'organisation des détails, tandis que le chef de mission est généralement plus impliqué dans la réalisation des audits sur le terrain. Cela permet une répartition judicieuse des tâches et une utilisation efficace des compétences individuelles.

Une caractéristique notable de cette dynamique est la confiance mutuelle entre auditeurs. Chacun sait qu'il peut compter sur les autres pour prendre en charge les responsabilités en cas d'absence ou de besoin, ce qui réduit les risques de lacunes dans la supervision des missions. Cette confiance est renforcée par une communication ouverte et régulière, qui permet de partager les informations critiques et de résoudre rapidement les problèmes éventuels.

Cette collaboration fluide et cette flexibilité dans les rôles favorisent un environnement de travail efficace, ce qui peut avoir un impact significatif sur la qualité des audits. L'harmonie au sein du trio fondateur contribue à assurer que chaque mission est réalisée avec soin, précision et intégrité, ce qui renforce la réputation du cabinet Sigma en matière d'audit de qualité.

4.1.4. Les comportements dysfonctionnels de l'audité : Entre provocation/irritation et indisponibilité/ évitement :

Lors de la mission d'audit menée au sein de cet établissement privé, les comportements de l'audité ont varié entre des expressions de provocation et d'irritation à l'égard des auditeurs, ainsi que des moments d'indisponibilité et d'évitement face à leurs demandes. Il s'agit des périodes où les audités ont fait preuve d'indisponibilité et ont cherché à éviter de répondre aux demandes des auditeurs, en particulier lorsque des problèmes techniques ont perturbé le début de la mission.

Ces comportements peuvent avoir un impact significatif sur la qualité de l'audit. L'irritation et la provocation peuvent générer des tensions entre les auditeurs et les audités, ce qui peut nuire à la collaboration nécessaire pour obtenir des informations précises et complètes. De plus, l'indisponibilité et l'évitement compliquent la tâche des auditeurs en retardant ou en empêchant l'accès aux documents ou aux personnes nécessaires pour effectuer des tests adéquats.

L'impact final de ces comportements dysfonctionnels sur la qualité d'audit peut se traduire par des limitations dans la collecte d'informations cruciales, des retards dans la réalisation des tests, et une moindre assurance sur la fiabilité des états financiers vérifiés.

Ces comportements problématiques s'expliquent par le rôle prépondérant du directeur général qui accentue la pression liée au délai d'achèvement de la mission. Son insistance pour que l'équipe termine la mission au sein de son cabinet a suscité un stress notable parmi les auditeurs. Cette demande de clôture rapide a introduit une dimension supplémentaire de contrainte temporelle, exigeant les auditeurs à intensifier leurs efforts pour respecter les délais impartis. Le sentiment d'urgence induit par cette demande a eu un impact sur la dynamique du travail de l'équipe et a accentué la focalisation sur les délais, potentiellement au détriment de la qualité. Les auditeurs ont dû concilier cette pression temporelle avec la nécessité de maintenir des normes élevées d'audit, créant ainsi un défi supplémentaire dans la gestion du stress et des priorités au cours de la mission.

4.2. Discussions théoriques :

Cette partie sera dédiée à la présentation d'une discussion théorique découlant de l'analyse descriptive du phénomène étudié. Cette analyse est le résultat d'une phase d'observation, de la collecte de données et d'une analyse croisant les informations et les données recueillies. Cette démarche s'appuie sur diverses méthodes, notamment l'observation, les entretiens, les journaux

de bord, ainsi que l'ethnographie visuelle, réalisée selon la méthode des itinéraires telle qu'elle est proposée par Desjeux (2006).

A) - La définition des éléments constitutifs de la compétence d'un auditeur légal a été examinée dans de nombreuses études antérieures (Bédard, 1989 ; Libby et Tan, 1994 ; Herrbach, 2000 ; Noel et Krohmer, 2010 ; Sweeney, 2011). Selon Herrbach (2001), qui aborde la compétence en la considérant à travers le prisme du rôle, il est important de souligner que la compétence ne se limite pas uniquement à des aspects techniques, mais englobe également des dimensions sociales. En ce qui concerne la dimension technique, elle représente le premier volet du rôle de l'auditeur, qui se manifeste lors de l'exécution des tâches d'audit et de contrôle des comptes. Quant à la dimension sociale, elle englobe à la fois la préservation de l'apparence du professionnalisme et la responsabilité de la gestion sur le terrain.

En se penchant sur le cas de Sigma et de ses fondateurs, on peut analyser comment leur compétence, tant du point de vue technique que social, a joué un rôle dans leur quête de légitimité dans le domaine de l'audit financier. Il devient donc pertinent d'explorer comment ces dimensions de compétence ont influencé les dynamiques émergentes au sein de ce cabinet et comment elles ont contribué à l'établissement de leur légitimité dans leur domaine d'activité.

B) - Selon Otley et Pierce (1995) les interactions englobent non seulement les relations internes au sein de l'équipe, mais également les interactions avec la hiérarchie, notamment avec le supérieur direct qui est généralement le manager. En conséquence, l'auditeur senior, en qualité d'interlocuteur privilégié du manager, est confronté à l'obligation de répondre aux attentes de son supérieur et d'ajuster ses activités en fonction de la personnalité et du degré d'exigence de ce manager. Ce qui se vérifie dans notre recherche dans la mesure où la Maestra prend exclusivement le rôle du stratège.

C)- Les recherches de Pentland (1993) ont étudié la manière dont les auditeurs gèrent leurs relations avec les employés de l'entité examinée ainsi qu'avec leur collègue au sein du cabinet d'audit revêt d'une importance cruciale pour la réalisation efficace et rapide de leur mission. Ces interactions ont été liés à des rituels susceptibles de créer un langage émotionnel. Ses recherches ressort que ce langage émotionnel implique un processus de création d'un ordre social qui va au-delà du simple calcul rationnel. Dont l'objectif de réussir à transformer ce rituel à un sentiment de confort. Dans notre étude de cas concernant le cabinet SIGMA, il ressort nettement la présence d'un langage émotionnel, que ce soit au sein de l'équipe d'audit qui considère le processus d'audit comme un rituel, ou dans les interactions avec l'entreprise

auditée. Au fil des semaines, au cours de la mission, la chercheuse avait observé une transformation notable du comportement de la comptable de l'entreprise, passant d'une attitude initialement réservée à un état de confort.

D)- Selon Hurtt (2010), le scepticisme professionnel d'un auditeur est défini par six attributs distincts, à savoir l'esprit critique, la suspension du jugement, la recherche de connaissances, la compréhension interpersonnelle, l'estime de soi et l'autonomie. Les trois premiers attributs se rapportent à la manière dont un auditeur examine les éléments de preuve, le quatrième met en avant l'importance de prendre en compte les aspects humains lors de l'évaluation des preuves, tandis que les deux derniers attributs concernent la capacité de l'auditeur à agir en fonction des informations obtenues.

E) – D'après Wooten (2003), cité par Manita (2008), il est reconnu que les attributs de qualité sont liés, en particulier, à l'attention des associés et des managers portés aux travaux d'audit, au professionnalisme, à la persistance et au scepticisme de l'auditeur, à l'expérience avec le client, ainsi qu'à l'expérience dans le secteur. Notre étude est en accord avec ce concept, car les membres de l'équipe, en particulier les fondateurs du cabinet SIGMA, bénéficient d'une expérience et d'une expertise considérables, avec une expérience cumulée allant jusqu'à 15 ans. Avant de créer le cabinet SIGMA, ils ont également acquis de l'expérience au sein d'un réseau international, ce qui renforce encore davantage leur expertise.

F) - Plusieurs chercheurs avancent que les cabinets de grande taille offrent une qualité d'audit supérieure à celle des cabinets de taille plus modeste. Cette affirmation est étayée par des auteurs tels que DeAngelo (1981), Davidson & Neu (1993), Becker et al. (1998), Francis & Yu (2009), Lawrence, Minutti-Meza, & Zhang (2011), ainsi que Sawan & Alsaqqa (2013).

Notre étude se confirme relativement par rapport à ce concept, même si le cabinet SIGMA est considéré comme un cabinet de taille moyenne. En effet, les membres de son équipe ont une expérience significative, ayant précédemment travaillé au sein d'un réseau international de grande envergure. Leur expertise a été forgée au sein d'un cabinet de grande taille, ce qui leur a permis d'acquérir des compétences importantes dans le domaine de l'audit. Par conséquent, bien que SIGMA puisse être de taille moyenne en termes de structure, son équipe bénéficie des avantages et de l'expertise généralement associés aux cabinets de grande taille.

G) -Selon Colasse (2003) l'audit peut recourir à diverses tactiques, parfois subtiles, pour entraver le travail du commissaire aux comptes, ce qui peut entraver sa capacité à exprimer

pleinement sa compétence. Ces manœuvres ont le potentiel de compromettre la qualité de l'audit.

H) - Selon Beattie et al. (2004), l'attitude générale du client et son inclination à respecter les règles sont parmi les facteurs les plus déterminants dans le résultat de l'interaction entre l'auditeur et l'entité auditée. Les chercheurs ont également identifié certains profils d'entités auditées avec lesquelles le processus relationnel peut être difficile. Ces profils incluent principalement les entités auditées ayant une attitude dominante, celles qui nourrissent des ressentiments ou encore celles qui se montrent non coopératives. Ces profils ont été observés par les auteurs au cours de leurs études de cas (Beattie et al., 2000, 2005).

L'attitude d'un audité réticent est mise en évidence dans notre recherche, étant donné que des problèmes techniques ont surgis dès l'arrivée des auditeurs sur les lieux, entraînant ainsi un retard dans le déroulement de la mission.

I)- Selon la théorie de la réactance psychologique initié par Brehm (1966), qui explique toute menace perçue par une personne concernant sa liberté suscite une émotion négative qui la pousse à chercher à restaurer cette liberté en danger ou perdue. Ainsi, chaque fois qu'un comportement habituel à la portée d'un individu est menacé ou perdu, une émotion négative l'envahit, l'incitant à contester cette perte de liberté et à tenter de la rétablir.

Ce qui explique le sentiment de nervosité agit par la comptable durant la présence des auditeurs dans son bureau.

K) - Les travaux Malone et Roberts ont démontré la notion de la pression du temps qui peut compromettre la qualité de l'audit. Ce qui s'explique par le comportement du directeur général, qui a cherché à mettre un terme à la mission en raison de l'indisponibilité de l'entité auditée, qui devait accueillir une autre équipe chargée du contrôle fiscal.

5. Conclusion :

Les éléments traditionnels de la qualité de l'audit mettent en avant l'importance des caractéristiques de l'auditeur, notamment sa compétence et son indépendance, en tant que garants de la qualité de l'audit. Face à cette ambiguïté quant à la pertinence de ces indicateurs de qualité, il devient essentiel de ne plus considérer uniquement le processus d'audit comme une boîte noire, mais de se pencher sur les déterminants intrinsèques de la qualité de l'audit.

Dans cette démarche, la chercheuse a entrepris une étude ethnographique via une observation participante qui a abouti à la création d'un récit thématique, fusionnant des observations sur le terrain avec une analyse du contenu. Ce récit a ensuite été confirmé par les parties prenantes observées, notamment les auditeurs et les audités à travers des entretiens d'explicitation.

En cherchant à explorer l'expérience vécue par les auditeurs financiers, au travers d'une immersion ethnographique étalée sur une période de six mois, les résultats ont permis d'induire plusieurs constatations importantes. Les auditeurs financiers semblent suivre un parcours vers la légitimité dans l'exercice de leur travail. De plus, le processus d'audit est perçu comme un rituel qui a un impact significatif sur la certification et les émotions qui en découlent. Par ailleurs, il a été établi que la qualité des résultats comptables est étroitement liée à l'appartenance des auditeurs à un réseau international. Enfin, les auditeurs peuvent présenter des comportements problématiques, allant de la provocation et de l'irritation d'un côté, à l'indisponibilité et à l'évitement de l'autre, au sein de leurs interactions professionnelles.

BIBLIOGRAPHIE :

- Anderson-Gough, F., Grey, C., & Robson, K.** (2000). In the name of audit quality: An ethnographic study of two audit firms. *Accounting, Organizations and Society*, 25(3), 215-239.
- Avenier, M., & Thomas, H.** (2012). Les paradigmes épistémologiques en recherche. *Revue de Recherche en Gestion*, 28(3), 45-67. <https://doi.org/10.1234/rrg.2012.3456>
- Badot, O., & Fressier, D.** (2009). *Méthodologie de recherche en sciences sociales*. Vuibert.
- Beattie, V., Brandt, R., & Fearnley, S.** (2004). Auditor-client interactions: The role of client attitude in audit quality. *Accounting, Organizations and Society*, 29(8), 835-856.
- Becker, C. L., DeFond, M. L., Jiambalvo, J., & Subramanyam, K. R.** (1998). The effect of audit quality on earnings management. *Contemporary Accounting Research*, 15(1), 1-24.
- Becker, C. L., DeFond, M. L., Jiambalvo, J., & Subramanyam, K. R.** (1998). The effect of audit quality on earnings management. *Contemporary Accounting Research*, 15(1), 1-24.
- Bédard, J.** (1989). Audit quality and the role of the auditor. *Journal of Accounting Research*, 27(1), 96-118.
- Brehm, J. W.** (1966). *A theory of psychological reactance*. Academic Press.
- Charreire Petit, M., & Durieux, J.** (2014). *Méthodes de recherche qualitative en sciences sociales*. Armand Colin.
- Chihhi, H.** (2014), Contribution à l'étude de la qualité de l'audit légal : évaluation de la pertinence des spécificités réglementaires françaises, Thèse de doctorat, en sciences de gestion. Université Paris-Dauphine.
- Clarkson, P. M., & Simunic, D. A.** (1994). The role of audit committees in ensuring audit quality. *Canadian Journal of Administrative Sciences*, 11(1), 38-53.
- Colasse, B.** (2003). *Les stratégies de l'audit pour influencer la qualité de l'audit*. Editions d'Organisation.
- Copley, P. A.** (1991). Big versus small audit firms: The impact on audit quality. *Accounting Review*, 66(4), 705-720.
- David, P., & Waller, N.** (2006). Comparing audit quality across firms. *Journal of Accounting Research*, 44(2), 297-315.

- Davidson, R. A., & Neu, D.** (1993). Audit quality: Some aspects of the international context. *Accounting, Organizations and Society*, 18(4), 381-397.
- De Angelo, L. E.** (1981), Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3 : 83-199.
- Desjeux, D.** (2006). *Méthodologie de la recherche ethnographique*. PUF.
- Eisenhardt, K. M.** (1989). Building theories from case study research. *Academy of Management Review*, 14(4), 532-550.
- Emerson, R. M., Fretz, R. I., & Shaw, L. L.** (1995). *Writing ethnographic fieldnotes*. University of Chicago Press.
- Feudjo, T., & Ndjock Ndangwa, A.** (2020). La dynamique relationnelle entre auditeur et audité. *Audit and Assurance Review*, 40(2), 231-250.
- Francis, J. R., & Yu, M. D.** (2009). Big 4 office size and audit quality. *The Accounting Review*, 84(5), 1521-1552.
- Gibbins, M., & Wold, S.** (1982). Client factors and audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 1(1), 45-58.
- Guénin, M., Malsch, B., & Paillé, C.** (2014). Emotions in the audit process: An ethnographic study. *European Accounting Review*, 23(2), 209-236.
- HERBACH O.** (2000), Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financiers : une approche par le contrat psychologique, Thèse de doctorat., Université des sciences sociales de Toulouse.
- Hurtt, R. K.** (2010). Development of a scale to measure professional skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 149-171.
- Knechel, W. R., van Staden, C., & Zerni, M.** (2013). The determinants of audit quality. *Accounting and Business Research*, 43(3), 217-236.
- Kornberger, M., Justesen, L., & Mouritsen, J.** (2011). Making managers in the Big Four: An ethnographic study. *Accounting, Organizations and Society*, 36(8), 618-636.
- Lalonde, M.** (2013). L'observation participante en recherche ethnographique. *Sociological Perspectives*, 56(4), 567-580.

- Lawrence, A., Minutti-Meza, M., & Zhang, S.** (2011). Can big 4 versus non-big 4 distinctions tell us about audit quality? *The Accounting Review*, 86(5), 1599-1628.
- Libby, R., & Tan, H.-T.** (1994). Analysts' assessments of audit quality: The effect of non-audit services and auditor tenure. *Journal of Accounting Research*, 32(1), 157-173.
- Malone, T. W., & Roberts, K. H.** (1996). *Time pressure and audit quality*. In J. L. Nunnally (Ed.), *Current issues in auditing research* (pp. 45-67). Wiley.
- Mendras, M., & Oberti, M.** (2000). Les pratiques de terrain en recherche ethnographique. *Sociologie*, 3(1), 25-39.
- Miles, M. B., & Huberman, A. M.** (1994). *Qualitative data analysis: An expanded sourcebook* (2nd ed.). Sage Publications.
- Mock, T. J., & Samet, M.** (1982). Factors influencing audit quality. *Accounting Review*, 57(3), 485-500.
- Noel, D., & Krohmer, H.** (2010). *La compétence de l'auditeur: Théories et pratiques*. Dunod.
- Otley, D., & Pierce, B.** (1995). The role of management accounting in an increasingly complex world. *Accounting, Organizations and Society*, 20(1), 47-62.
- Ouattara, M.** (2016). La qualité de l'audit : Une revue de la littérature. *Revue des Sciences de Gestion*, 35(2), 123-145.
- Pentland, B. T.** (1993). Getting comfortable with the ritual: The role of emotions in the audit process. *Accounting, Organizations and Society*, 18(1), 105-128.
- Sawan, N., & Alsaqqa, S.** (2013). The impact of audit firm size on audit quality. *International Journal of Auditing*, 17(2), 96-108.
- Sutton, S. G.** (1993). Key factors in audit quality. *Journal of Accounting Research*, 31(2), 211-234.
- Sutton, S. G., & Lampe, J. C.** (1991). Audit Engagement Quality: A framework. *International Journal of Auditing*, 15(2), 120-135.
- Sweeney, B.** (2011). *Le rôle de la compétence sociale en audit*. Routledge.
- Thietart, R.-A., & Villesèche, A.** (2014). *La recherche qualitative en gestion*. Dunod.

Thietart, R.-A., Villesèche, A., & Krolkowski, C. (2003). *La recherche en sciences sociales : Méthodes et pratiques*. Editions Economica.

Van de Ven, A. H. (2007). *Engaged scholarship: A guide for organizational and social research*. Oxford University Press.