

# Table des matières

Résumé .....	iii
Abstract .....	iv
Table des matières .....	v
Remerciements .....	viii
Avant-propos .....	xii
<b>INTRODUCTION</b> .....	1
<i>Premier article</i> .....	4
<i>Deuxième article</i> .....	7
<i>Troisième article</i> .....	10
Bibliographie .....	14
<b>ARTICLE 1</b> – Les « vérités » du néolibéralisme à l’encontre de la rotation obligatoire des cabinets d’audit : Une analyse critique de discours .....	20
Résumé .....	20
Introduction .....	21
Mise en contexte et aspects méthodologiques .....	24
<i>La sélection des commentaires des répondants</i> .....	25
<i>Méthode d’analyse des commentaires sélectionnés</i> .....	28
Cadre théorique .....	31
<i>Vision du pouvoir</i> .....	31
<i>Les « vérités » du néolibéralisme</i> .....	34
Analyse et discussion .....	37
<i>À la recherche de la valeur ajoutée de la rotation obligatoire</i> .....	37
<i>Les freins « inacceptables » aux processus de croissance des entreprises</i> .....	40
<i>« Promouvoir » la compétitivité au sein des marchés</i> .....	43
Conclusion .....	47
Bibliographie .....	50
<b>ARTICLE 2</b> – Amélioration de la qualité de l’audit : apparences, déformations et mythifications .....	56
Résumé .....	56
Introduction .....	57
Objet d’étude et méthodologie – le projet ICCA-CCRC .....	64
<i>Le projet et ses conclusions principales</i> .....	64
<i>La perspective analytique</i> .....	71

Théorisation du mythe.....	73
<i>Appliquer la méthode barthésienne : quelques précisions</i> .....	73
<i>Composition du mythe</i> .....	75
<i>(Dé)Construction d'un mythe</i> .....	78
Analyse et discussion.....	81
<i>Est-ce un mythe que de parler de l'amélioration de la « qualité de l'audit » ?</i> .....	81
<i>L'évaluation complète par le comité d'audit : le mythe de la solution idéale ?</i> .....	92
<i>En somme</i> .....	106
Conclusion .....	108
Bibliographie .....	112
<b>ARTICLE 3 – Repenser l'expertise en audit en période de turbulence : Gouvernance en silo et inféodation à l'environnement « externe »</b> .....	119
Résumé .....	119
Introduction.....	120
Méthodologie.....	127
<i>L'initiative canadienne et les interviewés</i> .....	127
<i>Les entrevues et l'analyse</i> .....	132
Théorie.....	134
<i>Modernité : tensions entre doutes et mise en confiance</i> .....	135
<i>La modernité et les systèmes d'expertise de la comptabilité et de l'audit</i> .....	137
<i>Interaction, spécialisation et gouvernance</i> .....	141
Analyse et discussion.....	145
<i>Améliorer la qualité de l'audit : une approche de gouvernance en silo</i> .....	145
<i>Les normes comptables : un problème assez généralisé</i> .....	152
<i>Au-delà des normes comptables : le problème du monde financier</i> .....	158
Conclusion .....	165
Bibliographie .....	170
<b>CONCLUSION</b> .....	177
<i>Défis contemporains des auditeurs: les normes comptables et la financiarisation</i> .....	180
<i>Les déficiences des mouvances réglementaires entourant la profession des auditeurs</i> .....	182
Bibliographie .....	186

*À Laurence, ma douce moitié; à nos enfants que nous attendons avec beaucoup d'espérance et que nous chérissons déjà.*

## Remerciements

Je tiens à remercier un grand nombre de personnes qui, de près ou de loin, directement ou indirectement, ont su contribuer à mon parcours académique qui tire à sa fin (ou presque) avec le dépôt de cette thèse. Bien que je vais faire de mon mieux pour souligner, ci-dessous, autant de personnes que possible, je m'excuse d'avance pour tout oublié.

Tout d'abord, merci à Marion Brivot et Henri Guénin-Paracini qui ont généreusement accepté de participer à toutes les étapes d'évaluation les plus importantes de mon programme de doctorat. Merci aussi à Sylvain Durocher qui, à titre d'examineur externe, a accepté de se joindre au jury pour l'évaluation terminale de ma thèse. Je ne peux qu'imaginer tout le temps et l'effort que vous investissez pour procéder à cette évaluation et je vous en remercie sincèrement. Merci pour votre dévouement, pour votre présence encourageante et pour vos précieux commentaires qui m'aideront à améliorer les articles composant cette thèse.

Merci à tous les gens de l'Université Laval et, plus particulièrement, à ceux de la Faculté des sciences de l'administration (FSA) et de l'École de comptabilité. Merci pour le support financier offert, merci aussi à toutes les personnes de la direction et de l'administration qui m'ont accompagné à travers les différentes étapes de mes études lavalloises. Merci aux professeurs de la FSA que j'ai eu le privilège de côtoyer : Maurice Gosselin, Jean-François Henri, Carl Brousseau, Carole Lalonde et Mélanie Roussy. Merci aussi, à ceux de la Faculté des sciences sociales : Alfred Dumais (repose en paix) et Guy Fréchet. Merci à mes collègues de classe avec qui, en plus de partager des discussions stimulantes, j'étais heureux de développer certaines amitiés: Claire-France Picard, Andrew Webb, Anne-Marie Duval, Chloé Adler et Dominique Arbour (repose en paix). Merci à l'Association étudiante catholique (AEC) ainsi qu'à l'Association des étudiantes et des étudiants de Laval inscrits aux études supérieures (ÆLIÉS) qui m'ont permis de maintenir une certaine vie sociale et communautaire à travers mes études doctorales alors que je résidais sur le campus à Québec.

Merci à la Fondation des CPA du Québec ainsi qu'au Fonds de recherche du Québec – Société et culture (FRQSC) pour leur support financier encourageant.

Merci à Raymond Morissette, un ami et un mentor professionnel, qui m'a amené à déménager à Québec pour travailler avec lui dans un grand cabinet comptable et qui m'a permis de découvrir l'Université Laval et beaucoup plus. Merci à mon employeur, HEC Montréal, et à tous mes collègues – notamment, Danielle Morin, Jacques Fortin, Michel Vézina, Louise Martel, Suzanne Landry, Claude Laurin, Diane Paul, Claude Laroche, Eduardo Schiehl, Sophie Tessier – qui m'ont fait confiance et qui m'ont supporté grandement avant même que je ne commence mes études doctorales. Merci à Bertrand Malsch, un bon ami, qui a su me conseiller à travers différentes étapes de ma thèse et de mes projets. Merci à mes associés, Zaher Massamiri, Rhéa Daher, Zoffirath Dissou et Catherine Savaria, avec qui je continue de travailler et qui, à chaque saison d'impôt, m'apportent un précieux support. Au plaisir de poursuivre mes projets avec vous tous !

À tous les interviewés qui ont rendu tant mon mémoire de maîtrise que ma thèse de doctorat possible, un énorme merci d'avoir accepté de me rencontrer et d'avoir partagé avec moi quelques-unes de vos (impressionnantes) expériences.

À toute ma famille, mes tantes et mes oncles, mes cousins et mes cousines, ma belle-famille, mes amis, merci pour toutes ces réunions, ces sorties, ces soupers, ces cafés à travers lesquels vous me permettiez de prendre du recul de ma vie professionnelle et académique afin de profiter de divers autres plaisirs de la vie.

Merci à Yves Gendron, mon directeur de thèse (et de mémoire), pour un grand nombre de raisons. Tout d'abord, pour m'avoir dirigé à travers le programme de maîtrise de 2008 à 2011 et, ensuite, à travers celui du doctorat de 2011 à 2016. J'ai l'impression que tu m'as fait cheminer de loin, de très loin, en commençant par ce fameux rite de passage que tu as si bien désigné comme étant : ma « déprofessionnalisation ». Alors que je commençais le doctorat, j'étais convaincu que tous les travaux de recherche devaient (absolument) contribuer au monde des affaires. Aujourd'hui, en grande partie grâce à toi, grâce aux discussions que j'ai eues avec toi et grâce à tes enseignements, j'ai une vision très différente de la vie. En effet, paradoxalement, j'ai l'impression que s'il fallait réduire à une seule idée l'ensemble de cette thèse, elle pourrait se formuler comme ceci : l'importance d'être sur nos gardes face à (et de remettre en question) tout ce qui, justement, sert (prétendument) à contribuer à ce monde des affaires. Cette façon de penser est devenue

pour moi une assise incontournable, tant dans ma façon de percevoir la pertinence de toutes formes de recherche que dans ma façon d'entretenir une certaine perspective critique dans mes réflexions courantes. Ainsi, je trouve que tu as su m'inculquer une ouverture d'esprit qui, en plus de m'avoir servi à travers chacune des étapes de préparation de cette thèse, me sera, sans l'ombre d'un doute, très utile pour la suite de mon parcours. Par ailleurs, je tiens aussi à souligner comment, malgré tous les incroyables sommets académiques que tu as atteints, tu es une personne humble et facile d'approche qui a su me guider professionnellement, et avec dévouement, à travers mes études de maîtrise et de doctorat. Je me souviens très bien de nos toutes premières rencontres au cours desquelles, à ton bureau de la FSA, tu me montrais comment procéder, via les banques de données de la bibliothèque, pour trouver des manuscrits de recherche qui pourraient m'intéresser. Je commençais ainsi à explorer le monde des articles, des auteurs et des revues en comptabilité. J'étais très impressionné par tout ce que ces publications représentent. Au fil de cette initiation au monde de la littérature académique en comptabilité, je constatais un nom qui m'était familier et qui revenait de plus en plus fréquemment. En effet, au-delà d'être cité abondamment, ce nom figurait à titre d'auteur d'un grand nombre d'articles. Au tout début, je me disais : ah! C'est drôle, cet auteur porte le même nom de famille que mon directeur de thèse. Ou encore, naïvement, je me disais : est-ce possible que ce soit un proche de la famille de mon directeur de thèse ? Finalement, j'ai constaté que cet auteur si prolifique et respecté sur la scène internationale, c'était mon directeur de thèse ! Aujourd'hui, je réalise à quel point c'est un privilège pour moi d'avoir travaillé sous ta direction, Yves, et je tiens à te remercier sincèrement d'avoir accepté de me prendre sous ton aile. Alors que je prépare ces quelques lignes, cela fait presque dix ans que nous nous connaissons et que tu m'accompagnes dans mes projets. À bien y penser, malgré la joie que je puisse ressentir en arrivant à la fin d'une autre étape, j'ai un petit pincement au cœur en pensant à quel point cette période a passé (beaucoup trop) vite. Néanmoins, même si c'est la fin du doctorat, nous avons développé une relation qui, je l'espère sincèrement, perdurera et nous permettra non seulement de continuer à travailler ensemble, mais aussi de se côtoyer amicalement. Merci pour tout, Yves !

Merci à mes très chères sœurs, Marilou et Julie, qui, en plus d'être toujours là pour moi, sont une énorme source de joie et de réconfort dans ma vie. Au fil de mes études à

l'Université Laval, elles se sont mariées à deux formidables beaux-frères qui font aujourd'hui partie de mes meilleurs amis. Elles ont aussi mis au monde mes si précieux neveux et nièces: Sylvia Denise, Marie, Sergio, Alexia, Mathieu (mon cher filleul) et d'autres à venir! Marilou, Yonathan, Julie et Bernard, avec vos enfants, vous m'avez toujours supporté par votre réjouissante présence dans ma vie, vous m'avez apporté tant de beaux moments en famille, je vous en remercie du fond du cœur!

Merci spécial à mes très chers parents qui m'ont tout donné ce qu'il y a de plus précieux dans la vie! Ils ont cru en moi, ils m'ont encouragé dans tous mes choix, mais plus que tout, ils m'ont aimé et m'ont appris à aimer. À la douce mémoire de ma maman chérie qui m'encourage toujours à viser pour la lune, mais en n'oubliant jamais de chérir mes croyances sincères et mes convictions les plus profondes. À mon cher papa, qui me guide et m'inspire dans tout ce que je fais. À cet homme exemplaire, qui, par ses actions quotidiennes, ne cesse de me surprendre avec sa manière si humble et authentique de se donner aux autres. En plus de me montrer comment être intègre, juste et bon, mon père me montre continuellement comment devenir une meilleure personne en étant attentif aux besoins des autres et en faisant de mon mieux pour les rendre heureux. Merci papa, merci pour tout, je ne te le dirai jamais suffisamment!

Finalement, ma douce moitié, ma femme, ma chérie Laurence, je te dédie cette thèse. Tu as été beaucoup plus qu'une première lectrice (de très haut calibre) pour tous mes travaux. En plus de m'avoir brillamment accompagné à travers chacune des étapes les plus significatives de mes études doctorales, depuis le premier instant que je t'ai rencontrée, tu as été (et tu es) ma partenaire de vie, ma motivation première, ma raison d'être. Il y a tant de raisons pour lesquelles je suis reconnaissant envers toi mais, plus particulièrement, je te remercie de m'avoir constamment rappelé que les choses les plus précieuses de la vie se retrouvent bien au-delà de la réussite académique et professionnelle. Spécialement, lorsque je pense, avec beaucoup d'espérance, à nos enfants (à venir) que nous chérissons déjà autant, je réalise que les projets les plus grandioses et les plus chérissables, attendent encore de s'accomplir et je suis ravi et privilégié de savoir que c'est avec toi, et grâce à toi, que je pourrai les réaliser! Merci pour tout, Laulau!

## **Avant-propos**

Cette thèse se compose de trois articles que j'ai écrits au fil de mes études doctorales qui ont débuté à l'automne de 2011. C'est à travers ces études que j'ai eu l'occasion de mener différents projets de recherche m'ayant permis d'aboutir à la rédaction de ces articles. À titre d'auteur principal, en plus de la rédaction, j'ai procédé individuellement à la collecte ainsi qu'à l'analyse des données liées à chacun de ces trois articles.

Le premier, intitulé « Les “vérités” du néolibéralisme à l'encontre de la rotation obligatoire des cabinets d'audit : une analyse critique de discours », a été soumis pour publication à une revue bien établie. Mon directeur de thèse, Yves Gendron, l'ayant révisé en profondeur, en est un coauteur. Au moment de déposer cette thèse, suite à un premier tour d'évaluation, les éditeurs nous ont accordé une période pour réviser l'article, en tenant compte des commentaires des évaluateurs, afin de le soumettre à nouveau.

Par ailleurs, tant le deuxième que le troisième article seront traduits en anglais et soumis à des revues bien établies dans le champ de la littérature interdisciplinaire en recherche comptable.

## INTRODUCTION

Certains auteurs ont reconnu, depuis longtemps, la manière dont la profession des auditeurs financiers pouvait être confrontée à de sérieux défis (Bromwich et Hopwood, 1982, p. 21). Aujourd'hui, des appels récurrents, émergeant de la littérature académique, continuent d'inciter les chercheurs et les organisations intéressés par la profession comptable à se pencher sur ces défis qui ne cesseraient de proliférer (voir : Arnold, 2009b; Cooper, 2015; Guénin-Paracini, Morales, et Paillé, 2014; Hopwood, 2009; Sikka, 2009; Smith-Lacroix et al., 2012; Suddaby et al., 2007). Plusieurs facteurs peuvent expliquer cette prolifération – soit, notamment : la globalisation et la financiarisation de l'économie (et de la comptabilité) (Arnold, 2009a; Cooper, 2015; Loft et al., 2006; Nölke, 2005; Richardson, 2009; Sikka, 2009); la complexification du travail des comptables et des auditeurs (Gendron et Suddaby, 2004; Guénin-Paracini, Morales, et Paillé, 2014; Smith-Lacroix et al., 2012); les crises financières successives qui attirent de vives critiques à leur égard (Gendron et Spira, 2010; Guénin-Paracini et Gendron, 2010; Hopwood, 2009; Wyatt, 2004); et, finalement, les nombreuses mouvances réglementaires et institutionnelles qui cherchent à renforcer l'encadrement normatif et le fonctionnement technique de la profession (Cooper et Robson, 2006; Eaton, 2005; Loft et al., 2006; Nölke, 2005; Nölke et Perry, 2007; Richardson, 2009; Suddaby et al., 2007). Dans le cadre de cette thèse (composée de trois articles), il sera justement question d'examiner, sous différents angles, certaines de ces mouvances réglementaires et institutionnelles qui teintent la profession comptable et lui engendrent plusieurs défis.

Habituellement, ces mouvances sont chapeautées par des organisations (de surveillance, de réglementation, de représentation professionnelle) qui cherchent à réviser certains aspects de la profession dans le but, tout au moins en principe, d'accroître sa contribution au sein du fonctionnement général des marchés des capitaux (Cooper et Robson, 2006). Pour ce faire, ces organisations mettent en place des processus de réflexion et/ou de consultation publique afin de dégager des solutions pouvant être considérées en vue d'améliorer les façons de procéder des comptables et des auditeurs. Ce sont précisément de tels processus qui constituent les objets d'étude des trois projets de recherche composant cette thèse et pour lesquels, par le biais d'analyses qualitatives, un regard critique sera offert. En effet, il

sera question d'examiner en profondeur certains aspects – tels que la mise en place, le déroulement, la nature et la substance des discours et des résultats – qui sont engendrés par ces processus de mouvance réglementaire et institutionnelle se rattachant à la profession des comptables (et plus particulièrement, des auditeurs).

C'est en réponse aux plus récentes crises financières que les processus visés par cette thèse ont été mis en place pour concevoir et implanter diverses réformes « d'amélioration » au sein de la pratique professionnelle des auditeurs financiers. Tant la crise financière du début des années 2000 que celle de 2007-2008 auraient ravivé les débats envers le bienfondé du travail des auditeurs professionnels et la valeur de sa contribution au sein des marchés des capitaux (Sikka, 2009, p. 872). Bien qu'ils ne puissent pas être les seuls à se faire pointer du doigt par rapport à l'éruption de ces crises financières (Ryan, 2008, p. 1636), en considérant leur fonction de « chien de garde » qui est censée assurer, avant tout, la protection du public au sein des marchés des capitaux (Fogarty et al., 2006; Humphrey et Moizer, 1990; Willmott et al., 1993), il semblait inévitable que le travail des auditeurs soit, dans une certaine mesure, mis en doute (Arnold, 2009b; Hopwood, 2009). À juste titre, Sikka (2009, p. 868) explique comment ces fâcheux événements auraient, une fois de plus, « *fuel the suspicions that auditors lack the requisite independence, expertise and incentives to construct the promised 'true' and 'fair' account of corporate affairs* ». En ce sens, au lendemain des crises financières, certaines mouvances réglementaires et institutionnelles – dont celles constituant les objets d'étude de cette thèse – ont été amorcées pour tenter de répondre, prétendument, aux nombreux questionnements soulevés quant au travail des auditeurs professionnels. Par exemple, suite à la crise financière de 2007-2008, nous pouvons noter que :

les gens se sont demandé comment une banque pouvait faire faillite quelques mois seulement après l'expression d'une opinion d'audit sans réserve sur ses états financiers. Les états financiers et le rapport de l'auditeur n'auraient-ils pas dû signaler le désastre imminent? Les états financiers étaient-ils crédibles? À quoi sert l'audit s'il ne permet pas d'alerter les parties prenantes? (ICCA-CCRC, 2012, p. 1)

Pour tenter de répondre à de telles remises en question, soulignons, notamment, que : l'Union Européenne, en 2010, lance un « Livre vert – Politique en matière d'audit: les leçons de la crise »; les États-Unis produisent, en 2011, le « *Concept Release on Auditor Independence and Audit Firm Rotation* »; le Canada amorce, en 2012, un projet intitulé « Amélioration de la qualité de l'audit (*Enhancing Audit Quality*) » et que le Royaume-Uni, en 2013, produit « *A report on the provision of statutory audit services to large companies in the UK* »<sup>1</sup>. Chacun de ces documents/projets servait à initier un processus de réflexion et/ou de consultation publique qui – s'inscrivant dans les mouvances réglementaires et institutionnelles relatives à la profession comptable – représentait un objet d'étude potentiellement intéressant pour cette thèse. En ce sens, alors que le projet étasunien constitue l'objet d'étude du premier article de cette thèse, le projet canadien représente, quant à lui, l'initiative à l'origine du deuxième ainsi que du troisième article.

De façon générale, ces objets d'étude émergent d'une sphère sociale particulière qui peut être désignée comme étant « l'espace réglementaire » de la profession comptable où les diverses mouvances qui s'y opèrent sont perçues comme étant de vastes et complexes processus sociaux (MacDonald et Richardson, 2004, p. 492; voir aussi Bealing et al., 1996; Burchell et al., 1985; Miller, 1991; Robson, 1991; Young, 1994). En plus d'être considérablement variables et fragiles, les frontières qui entourent cet espace réglementaire sont sujettes aux pressions et aux influences d'une panoplie d'acteurs qui entretiennent des intérêts différents et même, souvent, divergents (Djelic et Sahlin, 2009; Gendron et Spira, 2010; Malsch et Gendron, 2011). Ainsi, les mouvances émergeant de cet espace ne sont pas impartiales puisqu'au final, certains groupes de la société en tirent des avantages alors que d'autres groupes en subissent des conséquences négatives (Pushkin et Pariser, 1991, p. 127). Ce faisant, plusieurs chercheurs soulignent la manière dont certains acteurs –

---

<sup>1</sup> On peut consulter un document synthèse relatif à chacun de ces projets aux adresses suivantes (consultées le 4 avril 2016) :

Livre vert européen :

[http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0561:FIN:FR:PDE](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0561:FIN:FR:PDE;);

Le Concept release américain :

[http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket037/Release\\_2011-006.pdf](http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket037/Release_2011-006.pdf);

Le projet canadien :

<https://www.cpacanada.ca/fr/ressources-en-comptabilite-et-en-affaires/audit-et-certification/amelioration-de-la-qualite-de-laudit>

Le rapport du Royaume-Uni :

<https://www.gov.uk/cma-cases/statutory-audit-services-market-investigation#announcements>.

provenant, notamment, du secteur corporatif (Hopwood, 1994; Martinez-Diaz, 2005; Perry et Nölke, 2006), de la profession comptable (Botzem and Quack, 2006, 2009; Brown, 2004; Cooper and Robson, 2006) ou des organismes de surveillance et de réglementation (Young, 2003) – ont tendance à profiter de ces mouvances réglementaires et institutionnelles pour se mettre en valeur et pour protéger, avant tout, leurs propres intérêts (Malsch et Gendron, 2011; Young, 2003). Par ailleurs, alors que des chercheurs critiquent la manière dont ces prétendues mouvances ne servent principalement qu'à promouvoir l'efficacité et la croissance économique (Arnold, 2009a; Bengtsson, 2011; Botzem et Quack, 2006), d'autres illustrent la façon dont elles aboutissent ordinairement à des résultats superficiels et stériles (Flottes et Gendron, 2010; Young, 2003 et 2006).

Ayant jusqu'ici présenté les objets d'études ainsi que le champ général de recherche au sein duquel s'inscrit cette thèse, la suite de cette introduction servira à présenter un aperçu plus précis de chacun des trois articles qui la composent.

### *Premier article*

La « reproduction » du néolibéralisme est au cœur de la perspective critique offerte dans le cadre du premier article. Bien qu'il fut abondamment critiqué en tant que régime de pensée politique et économique, le néolibéralisme ne semble pas s'affaiblir pour autant (Foucault, 1978-1979; Harvey, 2005; Read, 2009; Robichaud et Turmel, 2012). Bien au contraire, malgré les nombreuses dénonciations faites à son égard, il semble que le modèle néolibéral soit aujourd'hui capable de surmonter les pires attaques portées contre son régime et, encore plus, d'en ressortir muni d'une force additionnelle (Guénin-Paracini, Gendron, et Morales, 2014, p. 2). Cet article ne prétend d'aucune manière achever ou parfaire les nombreuses discussions relatives au régime politico-économique néolibéral. C'est plutôt en concordance avec la perspective de Guénin-Paracini, Gendron et Morales (2014, p. 2) que cet article souhaite, avec modestie, participer à la littérature s'attaquant à la robustesse extraordinaire des régimes néolibéraux contemporains.

Plus précisément, l'objectif de ce premier article est d'illustrer comment, concrètement, un discours néolibéral peut s'immiscer au sein d'un processus de réglementation qui, en tentant d'améliorer le travail des auditeurs financiers, vise à accroître la protection du

public au sein des marchés des capitaux. En effet, il est question d'étudier un processus de consultation publique lancé – par le *Public Company Accounting Oversight Board* (ci-après, PCAOB) des États-Unis – pour recueillir les avis de différents acteurs au sujet de l'adoption potentielle de la « rotation obligatoire » – soit, une norme qui est censée, du moins en théorie, renforcer l'indépendance (indispensable) de l'auditeur face à son client.

Déjà, en 1977, en réaction à certains scandales financiers qui amenaient à douter du niveau d'indépendance des auditeurs envers leurs clients, les États-Unis envisageaient la possibilité d'adopter la rotation obligatoire des cabinets d'auditeur (PCAOB, 2011, p. 10). En 2002, suite à la crise d'Enron-Andersen, les Américains ont décidé d'adopter la loi *Sarbanes-Oxley* (2002, ci-après « SOX ») qui prévoyait, notamment, la création d'une nouvelle instance de surveillance et de réglementation, soit le PCAOB. En 2011, après avoir accumulé une certaine expérience avec la SOX, le PCAOB revient à la charge avec le dossier de la rotation obligatoire en émettant un avis invitant divers groupes d'acteurs à s'exprimer par rapport à la possibilité d'adopter cette norme pour fortifier l'indépendance des cabinets d'auditeurs. Plus de 680 commentaires sont recueillis et représentent le bassin à partir duquel 113 lettres de répondants sont analysées qualitativement dans le but d'aboutir aux résultats de cette recherche.

Les lettres choisies sont examinées à travers une lentille théorique qui offre, d'une part, une représentation conceptuelle du « pouvoir » des discours (selon Lukes, 2005 et Foucault, 1978) ainsi que, d'autre part, une conceptualisation de certaines « vérités » qui émanent du régime de pensée politico-économique néolibéral (selon Harvey, 2005). Au final, ce cadre théorique permet de constater la manière par laquelle le pouvoir discursif du néolibéralisme peut se manifester concrètement à travers certains préceptes considérés comme des « vérités » naturelles et absolues.

Du point de vue analytique, il est question de mettre en évidence la manière dont ces « vérités » soutiennent la reproduction du régime de domination néolibéral en s'immisçant dans les arguments évoqués par les répondants pour justifier le rejet de la rotation obligatoire. Par exemple, notons la façon dont les répondants indiquent que, pour être jugée acceptable, la rotation obligatoire doit nécessairement démontrer une valeur ajoutée pour les marchés des capitaux, à défaut de quoi son adoption serait impossible à considérer. Par

ailleurs, l'analyse évoque la tendance des répondants à stigmatiser allègrement la rotation obligatoire et à déconseiller son adoption en raison de certains éléments (ex. la hausse des coûts) qui risqueraient d'engendrer un frein (« inacceptable ») au processus de croissance des entreprises (et de leur rentabilité). Finalement, les commentaires des répondants soulignent divers effets prétendument pervers qu'aurait la rotation obligatoire sur le degré (déjà questionnable) de compétitivité des services d'audit qui devrait être préservé et même accru.

Bien que le champ de recherche portant sur les processus de réglementation/normalisation relatifs à la profession comptable soit particulièrement riche, l'intérêt envers ce type de processus ne diminue pas pour autant (Cooper et Robson, 2006; Suddaby et al., 2007). Ainsi, en examinant d'un œil critique la teneur des propos qui auraient servi à trancher la question lancée par le PCAOB par rapport à la rotation obligatoire, le présent article tente de contribuer à ce champ de recherche en faisant ressortir certaines facettes particulières. Tout d'abord, certains questionnements sont soulevés à l'égard de l'approche générale du PCAOB qui vise à consulter l'ensemble des acteurs concernés par la norme dont il est question. Par exemple, est-ce normal (ou acceptable) que le PCAOB veuille considérer les avis de tous les acteurs – incluant, particulièrement, les avis de ceux spécifiquement visés par la norme dont il est question (Bozanic et al., 2012; Campbell, 2004, 2010; DiMaggio et Powell, 1991; Edelman et al., 1999, 2011)? En plus d'amener à se questionner sur la légitimité (et l'objectivité) d'un tel processus, l'influence redoutable de certains acteurs (particulièrement, les *Big Four*) qui incarnent un rôle non anodin d'expert/élite sera aussi notée (Malsch, 2013; Young et Williams, 2010). Par ailleurs, en exposant la saveur néolibérale des arguments évoqués pour rejeter la rotation obligatoire, l'un des mécanismes de reproduction du néolibéralisme sera mis en évidence au sein du processus lancé par le PCAOB et s'inscrivant dans les mouvances réglementaires et institutionnelles de la profession comptable. Sera ainsi illustrée la manière dont les avis des répondants servent à diffuser et à renforcer davantage le discours néolibéral (Brivot, 2011; Ellwood et Newberry, 2007; Ravenscroft et Williams, 2009). Finalement, cet article tentera de sensibiliser le lecteur à l'importance de déceler (et de dénoncer) le pouvoir discursif et les stratégies rhétoriques du régime politico-économique néolibéral. Cette sensibilisation s'inscrit, de

manière plus générale, dans un exercice visant à remettre en question toute institution (Foucault, 1961) à travers laquelle divers types de discours sont naturalisés et propagés.

### *Deuxième article*

Le deuxième et le troisième article de cette thèse portent sur le processus de consultation intitulé « l'Amélioration de la qualité de l'audit : un point de vue canadien » qui a été lancé conjointement par deux organisations du Canada impliquées tant sur la scène canadienne que sur la scène internationale des marchés des capitaux. Il est question de l'Institut Canadien des Comptables Agréés (« ICCA<sup>2</sup> »)<sup>3</sup> et du Conseil Canadien sur la Reddition de Comptes (« CCRC<sup>4</sup> »). Le projet ICCA-CCRC avait pour objectif, en réponse à la crise financière de 2007-2008, de guider les agences de réglementation canadiennes (et internationales) vers des « améliorations » potentielles à l'égard de la qualité de l'audit.

De façon générale, on peut dire que le projet ICCA-CCRC s'est réalisé au sein du *regulatory space* de la profession comptable (MacDonald et Richardson, 2004; Young, 1994). Tel que discuté précédemment, à la lumière des études qui examinent cet espace réglementaire, nous savons que les mouvances et les interactions qui s'y produisent ne sont point à l'abri de controverses. En conséquence, les processus réglementaires qui en émergent (tel que le projet ICCA-CCRC) engendrent divers phénomènes sociologiques qui méritent incontestablement d'être examinés plus profondément (Cooper et Robson, 2006). C'est précisément en ce sens que le deuxième (et le troisième) articles de cette thèse souhaitent analyser en détail le projet ICCA-CCRC afin d'exposer certains aspects problématiques qui s'y rattachent et de mettre en évidence la manière dont, au final, ces

---

<sup>2</sup> Sur le site internet de l'organisation, on pouvait lire que « [l]es Comptables agréés (CA) forment la profession regroupant des leaders qui assument des rôles de dirigeants, de conseillers, d'experts financiers, de fiscalistes et de certificateurs la plus estimée au Canada, reconnue à l'échelle internationale. [...] L'Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) représente les CA du Canada sur les scènes nationale et internationale ». À l'adresse suivante : <http://www.icca.ca/a-propos-de-licca/index.aspx> (consultée le 11 mars 2014).

<sup>3</sup> Notons aussi que sur le site du projet de consultation dont il est question dans cet article, on retrouvait la mention suivante : « L'ICCA et CMA Canada se sont unis le 1er janvier 2013 pour créer CPA Canada, l'organisation nationale chargée de soutenir l'unification de la profession comptable canadienne sous la bannière CPA ». Néanmoins, pour éviter toute confusion tout au long de ce texte, nous continuerons à faire référence à l'ICCA pour indiquer CPA Canada. Pour plus d'information sur CPA Canada et cette unification, voir : <https://www.cpacanada.ca/fr/la-profession-de-cpa/a-propos-de-cpa-canada> (consultée le 16 avril 2016).

<sup>4</sup> Sur le site internet de l'organisation, on peut lire que « [l]e CCRC est l'organisme de réglementation de l'audit du Canada, chargé de la protection des intérêts du public investisseur ». À l'adresse suivante : <http://www.cpab-ccrc.ca/fr/About/Backgrounder/Pages/default.aspx> (consultée le 16 avril 2016).

aspects tendent à maintenir un statu quo plutôt qu'à stimuler de réelles améliorations de la « qualité de l'audit ».

Malgré les nombreuses recherches s'étant intéressées à la « qualité de l'audit », cette notion demeure peu comprise et est loin de faire consensus (Francis, 2011; Knechel et al., 2013; Roussy et Brivot, in press). Le deuxième article de cette thèse tentera de contribuer à cette « conversation » tout en insistant sur le besoin de continuer les recherches en ce sens.

Une portion de cet article servira donc à analyser la manière dont les leaders du projet ICCA-CCRC ont défini la qualité de l'audit. Toutefois, sans nécessairement étudier la façon dont cette définition se rallie ou non aux différents modèles d'évaluation de la qualité de l'audit établis dans la littérature, il sera plutôt question d'exposer les discours manipulateurs qui mènent à une interprétation nébuleuse et fortement critiquable de la qualité de l'audit au sein du projet canadien. De plus, dans cet article, on cherchera à mettre en évidence la manière instable et contradictoire par laquelle sont justifiées, d'une part, la raison d'être du projet ainsi que, d'autre part, la sélection des enjeux qui y sont privilégiés. Finalement, la recommandation principale qui émerge de l'initiative canadienne sera examinée afin d'illustrer comment les discours qui l'entourent sont tout aussi nébuleux, instables et controversés.

Pour atteindre les objectifs de cette recherche, l'analyse – de l'ensemble de la documentation publiquement disponible pour le projet ICCA-CCRC – est offerte à travers une lentille théorique fondée sur la production de « mythes » (selon le sémiologue Roland Barthes, 1972 – première édition 1957). En examinant, à travers une telle lentille, diverses notions débattues au sein du projet canadien, on a pu dénoter un processus de mythification caractérisé par une disjonction entre certains messages dominants proférés et la substance discursive qui leur est sous-jacente. Tant ces messages dominants que leur substance discursive sous-jacente sont présentés dans les documents analysés du projet ICCA-CCRC. Malgré cela, à travers un mécanisme de déformation (de disjonction), les facettes (plus nuancées et controversées) de la substance discursive sous-jacente sont mises en sourdine et abandonnent ainsi leur place aux messages (mythiques) dominants.

Au-delà d'offrir un angle d'observation approprié pour analyser les déformations mythiques au sein du projet ICCA-CCRC, la perspective barthésienne permet aussi de déceler et de déconstruire les mythes qui nous entourent au quotidien dans la société. En effet, cette perspective incite à discerner ce type de déformations à l'égard des nombreux messages dominants qui, en apparence solides et crédibles, nous sont systématiquement communiqués au sein de la société. Une telle attitude permettrait d'être plus alerte et d'adopter des réactions sociales peut-être plus appropriées face aux messages « mythiques » dominants.

En somme, certaines inquiétudes ont pu être notées par rapport à la façon dont le projet canadien aurait été mené. Premièrement, considérant les lacunes (c.-à-d., les contradictions, les controverses et les déformations) soulevées à travers l'analyse des données, il est difficile de prétendre que les objectifs d'amélioration de la qualité de l'audit ont vraiment été atteints. Cela est d'autant plus dérangeant que certains observateurs, sur la base des apparences, pourraient être amenés à croire que le projet ICCA-CCRC constituait un processus réglementaire efficace ayant permis d'aboutir à des solutions sérieuses et importantes qui sont susceptibles d'améliorer la qualité de l'audit. Cette deuxième considération pourrait être particulièrement dommageable puisqu'elle laisserait sous-entendre que les problématiques identifiées sont atténuées ou, plus encore, qu'elles sont carrément réglées alors que ce n'est pas du tout le cas. En conséquence, cela pourrait freiner le déploiement d'autres initiatives du même genre au sein de l'espace social de réglementation qui entoure la profession comptable – renforçant ainsi l'état du statu quo ainsi que la continuation des problématiques qui s'y glissent.

De façon générale, en plus de tenter de contribuer au (maigre, mais grandissant) bassin d'études se basant sur des approches sémiologiques (telle que celle proposée par Barthes) en comptabilité (ex., Cooper et Puxty, 1994; Daly et Schuler, 1998; Macintosh et al., 2000; Malsch et Gendron, 2009; Picard et al., 2014; Preston et al., 1996; Preston et Young, 2000), cet article souhaite aussi participer à la discussion portant sur le phénomène sociologique complexe de la réglementation autour et au sein de la profession comptable (Cooper et Robson, 2006; Humphrey et al., 2009; Malsch et Gendron, 2011; Richardson, 2009).

### *Troisième article*

À travers les quatre dernières décennies, la profession comptable s'est continuellement transformée, tant sur le plan institutionnel que réglementaire (Cooper et Robson, 2006, p. 417). En plus d'avoir engendré d'importantes complexités dans le fonctionnement technique de la comptabilité et de l'audit (Bengtsson, 2011; Cooper, 2015; Smith-Lacroix et al., 2012; Sikka, 2009), ce processus de transformation aurait aussi bouleversé les mécanismes de « gouvernance » qui, grâce à diverses organisations, tentent de veiller sur l'avenir et la pérennité de la profession (Loft et al., 2006; Richardson, 2009; Suddaby et al., 2007 – voir aussi Jessop, 1997). C'est précisément dans le cadre du thème de la « gouvernance professionnelle » lié à la profession comptable que le dernier article de cette thèse vient s'inscrire.

Tel qu'indiqué ci-haut, ce troisième article porte, tout comme le deuxième, sur le projet canadien « ICCA-CCRC » qui, en réponse à la crise financière de 2007-2008, cherchait à promouvoir certaines « améliorations » à l'égard de la qualité de l'audit. En analysant toute la documentation afférente à ce projet, ainsi que les transcriptions d'entrevues tenues avec plusieurs individus impliqués dans ce projet, l'objectif principal de cet article est de mettre en évidence certaines caractéristiques du (nouveau) réseau de gouvernance professionnelle lié à l'audit afin de mieux comprendre les réalités et les complexités qui s'y rattachent.

Selon Suddaby et al. (2007, p. 337), la « gouvernance professionnelle » représentait, traditionnellement, une forme de contrôle social établi à travers les diverses relations entre les gouvernements étatiques et les associations professionnelles. Pour la profession comptable, à travers le phénomène de la globalisation, l'expansion des plus importants cabinets ainsi que des organisations transnationales du commerce (et du libre-échange) aurait, au cours des dernières décennies, provoqué une redéfinition majeure de la nature et des fondements de la gouvernance professionnelle (Suddaby et al., 2007). Cette redéfinition aurait, notamment, été caractérisée par l'internationalisation des normes de comptabilité et d'audit (Loft, Humphrey et Turley, 2006 – voir aussi Cooper, 2015; Humphrey et al., 2009; Martinez-Diaz, 2005) mais aussi par la financiarisation de l'économie et de la comptabilité (Bengtsson, 2011; Cooper, 2015; Nölke et Perry, 2007; Richardson, 2009; Sikka, 2009; Smith-Lacroix et al., 2012).

À travers cette redéfinition, certaines composantes de la profession comptable se retrouvent, désormais, obligées d'interagir avec des composantes jadis « étrangères », avec lesquelles il y aurait maintenant diverses interdépendances techniques, structurelles et organisationnelles (Loft et al., 2006; Richardson, 2009). Du coup, on peut penser qu'il est primordial que les mécanismes de gouvernance chapeautant les mouvances réglementaires et institutionnelles liées à la profession ne soient pas conçus en silo (Bogason et Musso, 2006) mais, plutôt, qu'ils soient suffisamment englobants pour réfléchir aux enjeux et problématiques selon une approche holistique (Richardson, 2009). Ainsi, dans le cadre de cet article, en plus de l'objectif premier qui vise à mieux comprendre le nouveau réseau de gouvernance professionnelle dans le contexte actuel de l'expertise en audit, il sera aussi question d'évaluer si les mouvances réglementaires qui s'y produisent sont suffisamment englobantes.

Selon Suddaby et al. (2007), nous en connaissons trop peu du fonctionnement de ce (nouveau) réseau de gouvernance professionnelle qui entoure la profession comptable et il faudrait donc s'y pencher plus sérieusement. C'est ainsi que, dans cet article, il est question d'examiner l'approche de gouvernance professionnelle se rapportant au projet réglementaire canadien ICCA-CCRC qui fut mis en place, en réaction à la crise financière mondiale de 2007-2008, pour tenter d'améliorer la qualité de l'audit. En général, l'analyse montre que pour réagir face à certains éléments perturbateurs et repenser l'audit, on a privilégié, au sein du projet réglementaire canadien, une approche de gouvernance professionnelle relativement étroite où l'on présume l'inféodation de l'audit à son environnement. Une telle approche semble encourager une propension à l'inertie face aux enjeux pourtant sérieux de normalisation comptable et de financiarisation – qui sont perçus comme n'étant pas du ressort de la gouvernance professionnelle de l'audit.

La lentille théorique de cet article met en relief le dynamisme et la complexification des institutions des temps modernes (selon Giddens, 1990, 1991) afin d'appliquer ces caractéristiques au contexte particulier de la profession comptable. Ceci permet ainsi d'apprécier la façon dont la « modernisation » des systèmes d'expertise (tels que la comptabilité et l'audit) engendre des doutes et des incompréhensions pour lesquels des stratégies de mise en confiance doivent être déployées afin d'assurer le fonctionnement

normal de la société « moderne » (Giddens, 1990). De plus, est théorisée la manière dont les développements de plus en plus spécialisés des systèmes d'expertise peuvent, en sus d'amplifier les tensions entourant les processus de mise en confiance, engendrer des perturbations sur les autres systèmes avec lesquels ils interagissent de façon continue (Abbott, 1988). Cela amène à conclure à l'importance de déployer des approches de (méta)gouvernance englobantes pour tenter d'assurer une saine coordination des systèmes d'expertise et de leurs transformations respectives (voir Carnabuci et Bruggeman, 2009; Zammuto et Connolly, 1984).

En général, ce troisième article souhaite contribuer à la recherche portant sur les mouvances des systèmes d'expertise à travers la modernité (Giddens, 1990, 1991). En plus de relater leur dynamisme complexifiant, on notera la manière dont la spécialisation (Tow et Gillian, 2009; Wray, 2005) de ces systèmes d'expertise « évolue » de plus en plus isolément, sans apprécier les liens qui les unissent aux autres systèmes (Zammuto et Connolly, 1984). Par conséquent, il est difficile pour les experts d'apprécier la manière dont les mouvances des autres systèmes pourraient perturber les activités au sein de leur propre système. Ces experts continueraient alors à faire confiance au fonctionnement de leur système, en laissant dans l'ombre la possibilité que ledit système puisse comporter des vulnérabilités en raison de ses interactions avec les autres systèmes (Giddens, 1990; Smith Lacroix et al., 2012). J'ose croire que cette théorisation permettra de sensibiliser les lecteurs, d'une part, aux perturbations pouvant être engendrées par les mouvances, en silo, des connaissances spécialisées ainsi que, d'autre part, au besoin d'assurer que les développements modernes des systèmes d'expertises soient chapeautés par des approches de (méta)gouvernance englobantes qui veillent à harmoniser les différents systèmes concernés.

Par ailleurs, le dernier article de cette thèse tente aussi de contribuer à la compréhension générale de la profession comptable et, plus précisément, celle des auditeurs et de ses défis contemporains. Il semble que ces derniers vivent une incertitude grandissante quant à leur pratique professionnelle et c'est en ce sens que l'analyse de cet article tente de mettre au jour les principales sources qui pourraient contribuer à cet état d'incertitude. En plus de critiquer l'approche de gouvernance en silo qui aurait été déployée autour du projet canadien ICCA-CCRC, il est aussi question d'exposer certains thèmes qui, même si omis

des discussions du projet canadien, engendreraient, via leurs interactions respectives, des impacts potentiellement significatifs à l'égard de la pratique professionnelle des auditeurs. Il est particulièrement question de la normalisation comptable (Bengtsson, 2011; Cooper, 2015; Smith-Lacroix et al., 2012; Sikka, 2009) ainsi que de l'industrialisation financière (Cooper, 2015, Smith-Lacroix et al., 2012 – voir aussi Clegg et al., 2011; Fine, 2007, 2008; Stockhammer, 2004) qui seront, toutes deux, mises en évidence comme étant des éléments perturbateurs à l'égard du travail (et du système d'expertise) des auditeurs. Cela incitera, je l'espère, à pousser plus loin la recherche concernant la normalisation comptable et les développements de l'industrie financière relatifs à la pratique de l'audit dans notre société moderne.

## Bibliographie

- Abbott, A. D. (1988). *The system of professions*. Chicago: University of Chicago Press.
- Arnold, P. (2009a). Institutional perspectives on the internationalization of accounting. In *Accounting, organizations, and institutions: Essays in honour of Anthony Hopwood* (Eds, Chapman, C., Cooper, D., Miller, P.). New York: Oxford University Press, 48-65.
- Arnold, P. J. (2009b). Global financial crisis: The challenge to accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 34(6-7), 803-809.
- Barthes, R. (1957). *Mythologies*. Paris: Éditions du Seuil.
- Bealing, W.E. Jr, Dirsmith, M.W., Fogarty, T. (1996). Early regulatory actions by the SEC: An institutional theory perspective on the dramaturgy of exchange. *Accounting, Organizations and Society*, 21(4), 317-338.
- Bengtsson, E. (2011). Repoliticalization of accounting standard setting—The IASB, the EU and the global financial crisis. *Critical Perspectives on Accounting*, 22(6), 567–580.
- Bogason, P., et Musso, J. A. (2006). The democratic prospects of network governance. *The American Review of Public Administration*, 36, 3–18.
- Botzem, S., Quack, S. (2006). Contested rules and shifting boundaries: International standard setting in accounting. In *Transnational governance: Institutional dynamics of regulation* (Eds, Djelic, M.-L., Sahlin-Andersson, K.). Cambridge, Angleterre: Cambridge University Press.
- Bozanic, Z., Dirsmith, M. W., Huddart, S. (2012). The social constitution of regulation: The endogenization of insider trading laws. *Accounting, Organizations and Society*, 37 (7), 461-481.
- Brivot, M. (2011). Trust in freedom or in equality? A comment on Bernard E. Harcourt's The illusion of free markets. *Accounting, Economics, and Law: A Convivium*, 1(2): art. 7.
- Bromwich, M., Hopwood, A. (1982). Introduction. In Hopwood, A. G., Bromwich, M., Shaw, J. (Eds.), *Auditing research: Issues and opportunities*. Pitman books in association with Deloitte. London: Haskins & Sells, Chartered Accountants.
- Brown, A. (2004). The milieu of the IASB. *Journal of American Academy of Business*, 5(1/2), 385-390.
- Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A. (1985). Accounting in its social context: Towards a history of value added in the United Kingdom. *Accounting, Organizations and Society*, 10(4), 381-413.
- Campbell, J. L. (2004). *Institutional change and globalization*. Princeton, New Jersey: Princeton University Press.
- Campbell, J. L. (2010). Neoliberalism in crisis: Regulatory roots of the U.S. financial meltdown. In *Markets on trial: The economic sociology of the U.S. financial crisis: Part B. Research in the Sociology of Organizations* 30(B), 65-101.

- Carnabuci, G., et Bruggeman, J. (2009). Knowledge specialization, knowledge brokerage and the uneven growth of technology domains. *Social Forces*, 88(2), 607–641.
- Clegg, S., Carter, C., Kornberger, M., et Schweitzer, J. (2011). *Strategy theory and practice*. London: SAGE.
- Cooper, C. (2015). Accounting for the fictitious: A Marxist contribution to understanding accounting's roles in the financial crisis. *Critical Perspectives on Accounting*, 30, 63-82.
- Cooper, C., et Puxty, A. (1994). Reading accounting writing. *Accounting, Organizations and Society*, 19(2), 127-146.
- Cooper, D. J., et Robson, K. (2006). Accounting, profession and regulation: Locating the sites of professionalization. *Accounting, Organizations and Society*, 31(4-5), 415-444.
- Daly B. A., et Schuler D. K. (1998). Redefining a certified public accounting firm. *Accounting, Organizations and Society*, 23(5/6), 549–68.
- DiMaggio, P. J., Powell, W. (1991). Introduction to the new institutionalism in organizational analysis. In *The new institutionalism in organizational analysis* (Eds, Powell, W.W., DiMaggio, P.J.). Chicago, Illinois: University of Chicago Press, 1-38.
- Djelic, M. L., et Sahlin, K. (2009). Governance and its transnational dynamics: Towards a reordering of our world. In C. Chapman, D. J. Cooper, et P. B. Miller (Eds.), *Accounting, organizations, & institutions* (pp. 175–204). Oxford, England: Oxford University Press.
- Eaton, S. B. (2005) Crisis and the consolidation of international accounting standards: Enron, The IASB, and America. *Business and Politics*, 7(3), 1-18.
- Edelman, L. B., Uggen, C., Erlanger, H. S. (1999). The endogeneity of legal populations: Grievance procedures or rational myth. *American Journal of Sociology*, 105(2), 406-454.
- Edelman, L., Krieger, L., Eliason, S., Albiston, C., Mellema, V. (2011). When organizations rule: Judicial deference to institutionalized employment structures. *American Journal of Sociology*, 117(3), 888-954.
- Ellwood, S., Newberry, S. (2007). Public sector accrual accounting: Institutionalising neo-liberal principles? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(4), 549-573.
- Fine, B. (2007). *Financialisation, poverty, and marxist political economy*. Poverty and Capital Conference.
- Fine, B. (2008). *Zombieconomics: The living death of the dismal science in the age of neo-liberalism*. ESRC neo-liberalism seminar. <http://www.cppr.ac.uk/centres/cppr/esrcneo-liberalismseminar/>.
- Flottes, M., et Gendron, Y. (2010). Mouvance réglementaire et jeux de vérité. *Comptabilité Contrôle Audit*, 16(2), 7-30.
- Fogarty, T. J., Radcliffe, V. S., et Campbell, D. R. (2006). Accountancy before the fall: The AICPA vision project and related professional enterprises. *Accounting, Organizations & Society*, 31(1), 1-25.

- Foucault, M. (1961). *Madness and civilization*. First published by Librairie Plon in 1961. Routledge.
- Foucault, M. (1978). *The history of sexuality (Vol. 1)*. Edition 1990. Londres: Penguin.
- Foucault, M. (1978-1979). *The birth of biopolitics – Lectures at the Collège de France 1978-1979*. Edited by Michel Senellart, 2008. Translated by Graham Burchell. Palgrave Macmillan.
- Francis, J. R. (2011). A framework for understanding and researching audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(2), 125–152.
- Gendron, Y., et Spira, L. F. (2010). Identity narratives under threat: A study of former members of Arthur Andersen. *Accounting, Organizations and Society*, 35(3), 275-300.
- Gendron, Y., et Suddaby, R. (2004). Professional insecurity and the erosion of accountancy's jurisdictional boundaries. *Canadian Accounting Perspectives*, 3(1), 85–115.
- Giddens, A. (1990). *The consequences of modernity*. Paperback ed. Cambridge: Polity Press.
- Giddens, A. (1991). *Modernity and self-identity*. Paperback ed. Cambridge: Polity Press.
- Guénin-Paracini, H., et Gendron, Y. (2010). Auditors as modern pharmakoi: Legitimacy paradoxes and the production of economic order. *Critical Perspectives on Accounting*, 21(2), 134–158.
- Guénin-Paracini, H., Gendron, Y., Morales, J. (2014). Neoliberalism, crises and accusations of fraud: A vicious circle of reinforcing influences? *Qualitative Research in Accounting & Management*, 11(4), 317-356.
- Guénin-Paracini, H., Malsch, B., et Paillé, A. M. (2014). Fear and risk in the audit process. *Accounting, Organizations and Society*, 39(4), 264-288.
- Harvey, D. (2005). *A brief history of neoliberalism*. New York: Oxford University Press.
- Hopwood, A. G. (2009). The economic crisis and accounting: Implications for the research community. *Accounting Organizations and Society*, 34(6–7), 797-802.
- Hopwood, A. G. (1994). Some reflections on the harmonization of accounting within the EU. *European Accounting Review* 3(2), 241–253.
- Humphrey, C., et Moizer, P. (1990). From techniques to ideologies: An alternative perspective on the audit function. *Critical Perspectives on Accounting*, 1(3), 217–238.
- Humphrey, C., Loft A., et Woods, M. (2009). The global audit profession and the international financial architecture: understanding regulatory relationships at a time of financial crisis. *Accounting, Organizations and Society*, 34(6/7), 810–825.
- ICCA-CCRC. (2012). *Amélioration de la qualité de l'audit: un point de vue canadien – Aperçu du projet*. Publié en août 2012 et consulté le 15 février 2014 directement en ligne à l'adresse suivante qui n'est plus fonctionnelle (16 pages) : <http://www.icca.ca/amelioration-de-la-qualite-de-laudit-un-point-de-vue->

canadien/item67554.pdf. À ce jour, puisque le site de CPA Canada a été mis en place, le site de l'ICCA n'est plus fonctionnel. On peut contacter l'auteur pour une copie du document ICCA-CCRC (2012a).

- Jessop, B. (1997). The governance of complexity and the complexity of governance: preliminary remarks on some problems and limits of economic guidance, 111-147 dans Amin, A. et Hausner, J. (1997) eds, *Beyond Markets and Hierarchy: Interactive Governance and Social Complexity*. Cheltenham: Edward Elgar. Consulté en ligne le 8 juillet 2015 à l'adresse : <http://bobjessop.org/2013/12/02/the-governance-of-complexity-and-the-complexity-of-governance-preliminary-remarks-on-some-problems-and-limits-of-economic-guidance/>.
- Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B. and Velury, V. (2013). Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1), 385–421.
- Loft, A., Humphrey, C., et Turley, S. (2006). In pursuit of global regulation. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(3), 428–451.
- Lukes, S. (2005). *Power: A radical view*, 2ème édition. Basingstoke, Angleterre: Palgrave.
- MacDonald, L. D., et Richardson, A. J. (2004). Identity, appropriateness and the construction of regulatory space: The formation of the public accountant's council of Ontario. *Accounting, Organizations and Society*, 29(5/6), 489–524.
- Macintosh, N. B., Shearer, T., Thornton, D. B., et Welker, M. (2000). Accounting as simulacrum and hyperreality: perspectives on income and capital. *Accounting, Organizations and Society*, 25(1), 13–50.
- Malsch, B. (2013). Politicizing the expertise of the accounting industry in the realm of corporate social responsibility. *Accounting, Organizations and Society*, 38(2), 149-168.
- Malsch, B. et Gendron, Y. (2009). Mythical representation of trust in Auditors and the preservation of social order in the financial community. *Critical Perspectives on Accounting*, 20, 735-750.
- Malsch, B., et Gendron, Y. (2011). Reining in auditors: On the dynamics of power surrounding an “innovation” in the regulatory space. *Accounting, Organizations and Society*, 36, 456–476.
- Martinez-Diaz L. (2005). Strategic experts and improvising regulators: Explaining the IASC's rise to global influence. *Business and Politics*, 7(3), 1-26.
- Miller, P. (1991). Accounting innovation beyond the enterprise: Problematizing investment decisions and programming economic growth in the UK in the 1960s. *Accounting, Organizations and Society*, 16(8), 733–762.
- Nölke, A. (2005). Introduction to the special issue: The globalization of accounting standards. *Business and Politics*, 7(3), 1–7.
- Nölke, A., et Perry, J. (2007). The power of transnational private governance: Financialization and the IASB. *Business and Politics*, 1(9), 1-25.

- PCAOB (2011). *Concept release on auditor independence and audit firm rotation; Notice of roundtable*. No 2011-006, Docket matter no. 37. Disponible en ligne directement à <http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Pages/Docket037.aspx>.
- Perry, J., Nolke, A. (2006). The political economy of international accounting standards. *Review of International Political Economy*, 13(4), 559-586.
- Picard, C.-F., Durocher, S., Gendron, Y. (2014). From meticulous professionals to superheroes of the business world: A historical portrait of a cultural change in the field of accountancy. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(1), 73-118.
- Preston, A. M., et Young, J. (2000). Constructing the global corporation and corporate constructions of the global: A picture essay. *Accounting, Organizations and Society*, 25(4/5), 427-49.
- Preston, A. M., Wright C., et Young, J. (1996). Imag(in)ing annual reports. *Accounting, Organizations and Society*, 21(1), 113-37.
- Pushkin, A. B., Pariser, D. B. (1991). Political and economic forces shaping regulatory accounting for troubled debt restructuring. *Critical Perspectives on Accounting*, 2(2), 127-143.
- Ravenscroft, S., Williams, P. F. (2009). Making imaginary worlds real: The case of expensing employee stock options. *Accounting, Organizations and Society*, 34(6/7), 770-786.
- Read, J. (2009). A genealogy of homo-economicus: Neoliberalism and the production and the production of subjectivity. *Foucault Studies*, 6, 25-36.
- Richardson, A. J. (2009). Regulatory networks for accounting and auditing standards: A social network analysis of Canadian and international standard-setting. *Accounting, Organizations and Society*, 34(5), 571-588.
- Robichaud, D., Turmel, P. (2012). *La juste part*. Documents – par l'équipe de Nouveau Projet.
- Robson, K. (1991). On the arenas of accounting change: The process of translation. *Accounting Organizations and Society*, 16(5/6), 547-570.
- Roussy, M., et Brivot, M. (in press). Internal audit quality: a polysemous notion? The contrasted viewpoints of external auditors, audit committee members, internal auditors and the Institute of Internal Auditors. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*.
- Sarbanes-Oxley Act of 2002* (2002). Enacted by the Senate and House of Representatives of the United States of America in Congress assembled. Public Law 107-204 107th Congress. Amended in 2010.
- Sikka, P. (2009). Financial crisis and the silence of the auditors. *Accounting Organizations and Society*, 34(6/7), 868-873.
- Smith-Lacroix, J.-H., Durocher, S., Gendron, Y. (2012). The erosion of jurisdiction: Auditing in a market value accounting regime. *Critical Perspectives on Accounting*, 23(1), 36-53.

- Stockhammer, E. (2004). Financialisation and the slowdown of accumulation. *Cambridge Journal of Economics*, 28(5), 719–741.
- Suddaby, R., Cooper, D. J., et Greenwood, R. (2007). Transnational regulation of professional services: Governance dynamics of field level organizational change. *Accounting, Organizations and Society*, 32(4/5), 333–362.
- Tow, B. L., et Gillian, D. A. (2009). Synthesis: An interdisciplinary discipline. *The Futurist*, May-June 2009, 43-47.
- Willmott, H., Puxty, T., et Cooper, D. (1993). Maintaining Self-regulation: Making "Interests" Coincide in Discourses on the Governance of the ICAEW. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 6(4), 68-93.
- Wray, K. B. (2005). Rethinking Scientific Specialization. *Social Studies of Science*, 35(1), 151–164.
- Wyatt, A. R. (2004). Accounting professionalism--They just don't get it! *Accounting Horizons*, 18(1), 45-53.
- Young, J. J. (1994). Outlining regulatory space: Agenda items and the FASB. *Accounting, Organizations and Society*, 19(1), 83–109.
- Young, J. J. (2003). Constructing, persuading and silencing: The rhetoric of accounting standards. *Accounting, Organizations and Society*, 28(6), 621-638.
- Young, J. J. (2006). Making up users. *Accounting, Organizations and Society*, 31(6), 579-600.
- Young, J. J., et Williams, P. F. (2010). Sorting and comparing: Standard-setting and “ethical” categories. *Critical Perspectives on Accounting*, 21(6), 509-521.
- Zammuto, R. F., et Connolly, T. (1984). Coping with disciplinary fragmentation. *Journal of Management Education*, 9(2), 30–37.

# **ARTICLE 1 – Les « vérités » du néolibéralisme à l’encontre de la rotation obligatoire des cabinets d’audit : Une analyse critique de discours**

## **Résumé**

Dans la foulée de la crise économique de 2008, le *Public Company Accounting Oversight Board* des États-Unis a organisé un processus de réflexion quant à la possibilité d’implanter la rotation obligatoire des cabinets d’auditeurs. Cet article a pour but d’investiguer les arguments d’opposition quasi unanimement évoqués au fil de cette initiative. La rhétorique des opposants, mettant en exergue certains préceptes exhibés comme des « vérités », reflète un discours foncièrement rattaché au système de domination du néolibéralisme. À travers une lentille théorique centrée sur la façon dont le pouvoir néolibéral tend à s’articuler dans le discours, 113 lettres de répondants, recueillies dans le cadre du processus de réflexion, sont analysées sous trois axes distincts. Tout d’abord, selon les répondants, afin que son implantation soit sérieusement considérée, la rotation obligatoire doit – à travers une analyse coût-avantage – démontrer sa valeur ajoutée. Ensuite, en énumérant une variété d’éléments (ex. la hausse des coûts) qui engendrent un frein au processus de croissance des entreprises, les répondants tendent à stigmatiser (et à désigner comme impraticable) la rotation obligatoire. Enfin, sont mis de l’avant les effets prétendument pervers de cette norme (potentielle) eu égard au degré de compétitivité (déjà faible) des marchés des services d’audit. En plus d’amener à douter de la pertinence et de l’efficacité du travail des organismes œuvrant dans le contexte de la réglementation comptable, notre étude invite à se questionner à l’égard des jeux de politique et de pouvoir permettant à une classe d’élite de protéger ses intérêts.

**Mots-clés:** discours, néolibéralisme, pouvoir, réglementation, reproduction sociale, rotation de l’auditeur.

## Introduction

Malgré les nombreuses critiques lui étant adressées, le néolibéralisme jouit d'une position attrayante au cœur de notre société (Foucault, 1978-1979; Harvey, 2005; Read, 2009; Robichaud et Turmel, 2012). Guénin-Paracini et al. (2014, p. 2) précisent d'ailleurs ce qui suit : « [...] *[despite the fact that] key intellectuals have denounced its harmful effects [...], [i]t is as if the neoliberal model is today capable of surviving under any circumstances, and even to feed off and emerge strengthened from the worst predicaments* ». C'est au centre de cette notion de la « reproduction » du néolibéralisme que vient s'inscrire l'objet de cette étude.

En investiguant cette *reproduction*, Guénin-Paracini et al. (2014) stipulent qu'en temps de crise financière, la désignation d'un bouc émissaire permettrait, en plus de détourner l'attention (face aux véritables problèmes), d'esquiver toute remise en question du néolibéralisme. Différemment, Macris (2011, p. 20) montre, selon une théorie de reproduction socio-culturelle (voir Bourdieu et Passeron, 1977), « *how the dominant neoliberal ideology works, pedagogically, to produce and reproduce social inequalities [...] and education systems play one of the most (if not the most) important roles in inculcating the dominant ideology and sustaining the system of domination* ».

Même si cet article se situe précisément dans le paradigme de recherche critique, il est pertinent d'en souligner les limites, en concordance avec les propos suivants de Guénin-Paracini et al. (2014, p. 2) : « *[the discussion t]hat we sustain in this paper does not pretend to exhaust the issue, but more modestly seeks to extend literature which investigates the amazing robustness of neoliberal regimes [...]* ». Le but de cet article est d'illustrer comment, dans le contexte d'un processus de réglementation visant à mieux encadrer la profession d'auditeur et à accroître la protection du public, un discours néolibéral peut concrètement s'articuler et prendre racine. On parle ici d'un processus de consultation lancé – par le *Public Company Accounting Oversight Board* (ci-après, PCAOB) des États-Unis –

pour recueillir les avis d'acteurs concernés par l'adoption éventuelle de la rotation obligatoire<sup>5</sup>.

L'étude s'inscrit dans l'espace réglementaire de la profession comptable où la dynamique de la réglementation est perçue comme un « *broad social process* » (MacDonald et Richardson, 2004, p. 492; voir aussi Bealing, Dirsmith, et Fogarty, 1996; Burchell, Club, et Hopwood, 1985; Miller, 1991; Robson, 1991; Young, 1994) et où plusieurs dénotent la présence du néolibéralisme (Campbell, 2010; Caramanis, 1999; Cooper et Robson, 2006; Ellwood et Newberry, 2007; Ravenscroft et Williams, 2009). Dans cet espace, les frontières – relativement variables et fragiles – sont sujettes aux influences d'une panoplie d'acteurs ayant des intérêts distincts (Djelic et Sahlin, 2009; Gendron et Spira, 2010; Malsch et Gendron, 2011). En particulier, les processus de normalisation/réglementation impliquent des interactions complexes entre diverses organisations nationales et internationales (Humphrey et al., 2009) et sont, habituellement, menés par un nombre restreint d'organisations influentes (Durocher et al., 2007; Humphrey et al., 2009; Malsch et Gendron, 2011; Suddaby, Cooper, et Greenwood, 2007). Étant soumises aux forces politiques et économiques, les normes comptables et d'audit résultent, habituellement, du désir de certains acteurs « *striving to gain, maintain or strengthen social and economic power (see Martinez-Diaz 2005 for a discussion)* » (Bengtsson, 2011, p. 569). Dans ce sens, elles ne sont pas « *neutral in that they impose benefits on some groups in society to the detriment of others (Tinker, 1980; 1985; Cooper & Sherer, 1984)* » (Pushkin et Pariser, 1991, p. 127). D'ailleurs, plusieurs ont dévoilé les manœuvres que certains acteurs déploient, à travers certaines initiatives réglementaires, pour protéger, avant tout, leurs propres intérêts (Malsch et Gendron, 2011; Young, 2003). Soulignons, notamment, le poids du secteur corporatif (Hopwood, 1994; Martinez-Diaz, 2005; Perry et Nölke, 2006), celui de la profession comptable (Botzem and Quack, 2006, 2009; Brown, 2004; Cooper and Robson, 2006) ou même, celui des organismes de surveillance et de réglementation (Young, 2003) qui profitent de ces processus pour se faire bien paraître et renforcer la

---

<sup>5</sup> L'adoption d'une telle règle impliquerait un mécanisme normatif à travers lequel une rotation (c.-à-d. un changement) de cabinet d'auditeurs serait obligatoire au terme d'un certain nombre d'années (ex., 5 ou 10 ans) au cours duquel un même cabinet aurait audité une entité donnée. La durée de la relation (d'affaires) entre l'auditeur et l'audité serait ainsi réglementée/limitée et cela pourrait renforcer, du moins en théorie, le niveau d'indépendance requis pour l'auditeur.

protection de leurs intérêts. Finalement, alors que les aboutissements de ces processus tendent à s'apprécier sur la base de considérations d'efficacité et de croissance (Arnold, 2009; Bengtsson, 2011; Botzem et Quack, 2006), la superficialité des résultats qui en découlent a pu être exposée (Flottes et Gendron, 2010; Young, 2003 et 2006).

Pour toutes ces raisons, Cooper et Robson (2006 – voir aussi : Burchell, Club, et Hopwood, 1985; Humphrey, Loft et Woods, 2009) soutiennent qu'à travers ces processus, il existe plusieurs aspects qui – influençant l'aboutissement/l'échec d'initiatives au sein de cet espace réglementaire – méritent incontestablement d'être examinés davantage. C'est ainsi que cette étude a pour but d'analyser les avis de divers acteurs concernés par un processus de réflexion qui porte sur un projet de réglementation s'attaquant aux problèmes d'indépendance des cabinets d'auditeurs. Les résultats illustreront comment une reproduction du discours néolibéral s'est articulée à travers les principaux arguments évoqués pour justifier la position rejetant l'idée de la rotation obligatoire. Notamment, les résultats révèlent que, pour être jugée acceptable, la rotation obligatoire doit – par une analyse coût-avantage – démontrer sa valeur ajoutée. Aussi, l'analyse évoque la tendance des répondants à stigmatiser (et à qualifier d'impraticable) la rotation obligatoire en énumérant des éléments (ex. la hausse des coûts) qui risqueraient d'engendrer un frein (inacceptable) au processus de croissance des entreprises. Enfin, sont présentés les effets prétendument pervers qu'aurait la rotation obligatoire sur le degré (déjà questionable) de compétitivité des services d'audit qui, selon les répondants, doit être préservé et même accru. Tel qu'il sera discuté, ces trois facettes (c.-à-d. démontrer la valeur ajoutée, préserver la croissance sacrée et la compétitivité nébuleuse) reflètent certaines « vérités » s'inscrivant dans un discours néolibéral (Hall, 1992; Harvey, 2005; Read, 2009).

Malgré la richesse du champ d'études portant sur les processus de réglementation/normalisation comptable, l'intérêt envers lesdits processus ne diminue pas pour autant. Ici, l'objectif premier n'est de mettre en exergue ni la divergence des intérêts de diverses parties prenantes concernées, ni la confrontation (ou la suprématie) d'un groupe vis-à-vis un autre dans la société. Néanmoins, en approchant d'un point de vue critique la teneur des arguments servant à trancher la question lancée par le PCAOB, le présent article tentera de contribuer à la recherche en faisant ressortir certaines facettes particulières. Tout

d'abord, sera remise en question l'approche générale du PCAOB visant à consulter toutes les parties prenantes concernées par la norme dont il est question. Est-ce normal de vouloir considérer les avis de tous les acteurs – incluant ceux spécifiquement visés par la norme (Bozanic et al., 2012; Campbell, 2004, 2010; DiMaggio et Powell, 1991; Edelman et al., 1999, 2011)? En plus d'amener à douter de l'efficacité de tels processus, nous noterons l'influence redoutable de certains acteurs (ex. les *Big Four*) qui incarnent un rôle non-anodin d'expert/élite (Malsch, 2013; Young et Williams, 2010). Par ailleurs, en dressant un portrait des arguments (à saveur néolibérale) évoqués pour rejeter la rotation obligatoire, nous verrons comment une reproduction du discours néolibéral peut concrètement s'articuler. Nous illustrerons ainsi que les avis des répondants servent à diffuser et incruster davantage le discours néolibéral (Brivot, 2011; Ellwood et Newberry, 2007; Ravenscroft et Williams, 2009). Finalement, une sensibilisation face au pouvoir discursif et aux stratégies rhétoriques du régime politico-économique néolibéral est promue par cette recherche. Cette sensibilisation amène à souligner un tangent de remise en question envers toute institution (Foucault, 1961) à travers laquelle des discours sont naturalisés et propagés.

Le reste du manuscrit offre, tout d'abord, une présentation des aspects méthodologiques. S'ensuivra la présentation du cadre théorique pour, enfin, arriver à la section d'analyse et de discussion, avant de conclure l'article.

### **Mise en contexte et aspects méthodologiques**

Déjà en 1977, alors que des scandales financiers faisaient ressortir le manque (alarmant) d'indépendance des auditeurs financiers envers leurs clients, le rapport d'un Sénateur américain de l'époque, Lee Metcalf, venait proposer l'idée de la rotation obligatoire (PCAOB, 2011, p. 10). En 2002, afin de répondre à la crise d'Enron-Andersen, les États-Unis ont adopté la loi *Sarbanes-Oxley* (2002, ci-après « SOX ») qui prévoyait, notamment, la création d'une nouvelle instance de surveillance et de réglementation, soit le PCAOB. En 2011, après huit ans d'expérience avec la SOX et plus de 2 800 inspections de dossiers

d'audit, le PCAOB se serait senti suffisamment outillé pour revenir à la charge avec le dossier de la rotation obligatoire des cabinets<sup>6</sup>.

Le 16 août 2011, le PCAOB a émis un avis (voir PCAOB, 2011 – *Release No. 2011-006, Rulemaking Docket Matter No. 037*, ci-après le « Release 037 ») invitant différentes catégories d'acteurs à s'exprimer par rapport à la rotation obligatoire. Dans ce Release 037, le PCAOB indiquait comment – à travers ses inspections – « *both the frequency and the type of audit deficiencies it continue[d] to find [...] [and which] appeared to have been caused, at least in part, by the failure to apply an appropriate level of professional skepticism* » continuaient de l'inquiéter (PCAOB, 2011, pp. 5-6). C'est dans cet esprit que le PCAOB cherchait à obtenir les commentaires de répondants.

Plus de 680 commentaires ont été recueillis par le PCAOB. La conclusion générale indique que les acteurs s'opposent, presque unanimement (à 94%), au concept de la rotation obligatoire des cabinets (Gundi, 2012)<sup>7</sup>. Considérant que le processus lancé par l'agence américaine visait à accroître la protection de l'intérêt du public, il semble pertinent de dresser un portrait des arguments d'opposition s'étant dressés contre la possibilité de réglementation offerte par le Release 037.

### ***La sélection des commentaires des répondants***

Sur le site web du PCAOB, on retrouve le Release 037 ainsi que tous les commentaires livrés par les répondants. Le processus de consultation américain suscite un attrait particulier puisqu'il se penche presque exclusivement sur la question de la rotation

---

<sup>6</sup> D'autres instances de normalisation ont aussi montré un intérêt pour la rotation obligatoire des cabinets d'auditeurs. En 2010, la *European Commission* émettait un rapport intitulé « *Audit Policy : Lessons from the Crisis* » (European Commission, 2010) afin d'ouvrir une discussion publique par rapport à certains enjeux dont la proposition de la rotation obligatoire qui fut, à ce moment, rejetée par les répondants. Par ailleurs, en juin 2012, un comité canadien – *Enhancing Audit Quality* – qui est le fruit d'une collaboration conjointe du *Canadian Public Accountability Board* et du *Canadian Institute of Chartered Accountants* (aujourd'hui CPA Canada) a mis sur pied trois groupes de travail invités à se pencher sur divers sujets liés à la qualité de l'audit (CA Magazine, 2012). La question de la rotation obligatoire a été étudiée par un groupe examinant l'indépendance de l'auditeur et, là aussi, cette option est rejetée.

<sup>7</sup> Notons aussi qu'en date du 8 juillet 2013, « *[t]he US House of Representatives [...] approved legislation that would prevent the Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) from implementing a system of mandatory rotation for audit firms* » (Bramwell, 2013). Ainsi, une loi a finalement été adoptée pour tenter de mettre fin aux discussions.

obligatoire alors que les processus européen et canadien couvraient plusieurs sujets parmi lesquels figuraient, de manière secondaire, celui de la rotation obligatoire.

Les répondants du Release 037 représentaient un vaste éventail de différentes sphères de la société, à savoir des professeurs d'université, des individus indépendants (souvent des comptables retraités ou travailleurs autonomes), des agences de réglementation, des associations représentant les intérêts de divers groupes, des corporations, des comités d'audit et, finalement, des cabinets d'auditeurs. En parcourant la liste des « *comment letters* » – d'un total de 683 –, on pouvait remarquer qu'elles étaient numérotées en ordre chronologique de leur parution sur le site du PCAOB<sup>8</sup>. La lecture des 25 premières lettres disponibles sur le site a constitué l'étape initiale de la collecte des données de cette recherche. Les autres lettres ont été sélectionnées de manière aléatoire (en s'assurant d'inclure celles des Big Four qui étaient les plus longues). L'objectif était d'en réunir un nombre suffisant afin que l'analyse puisse être représentative de l'ensemble des commentaires livrés. Au total, 113 lettres de répondants sont examinées – voir le tableau 1. Considérant que l'angle analytique adopté cherche à étudier l'argumentaire rhétorique d'opposition, ce sont les commentaires des répondants qui s'opposent au projet qui ont été retenus.

---

<sup>8</sup> Notons que l'ensemble des commentaires ainsi que le Release 037 du PCAOB (PCAOB, 2011) sont disponibles directement sur le site web de l'organisme à : <http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Pages/Docket037.aspx>.

**Tableau 1 – Détails des lettres sélectionnées pour l’analyse**

Catégories de répondants	Nombre de répondants par catégorie	Nombre de pages moyen <sup>9</sup>	En faveur « <i>In favor of</i> » (IF)	Contre	Aucune position claire
Firmes d’auditeurs <sup>10</sup> ( <i>Audit firms</i> – AF <sup>11</sup> )	17	6,85	-	16	1
Comités d’audit ( <i>Audit committee</i> – AC)	28	2,42	-	28	-
Corporations (CORP)	29	2,46	-	29	
Indépendants (IND <sup>12</sup> )	34	1,47	17	13	4
Association (ASSO)	5	4,75	1	4	-
<b>TOTAL</b>	<b>113</b>	<b>2,97</b>	<b>18</b> <b>16%</b>	<b>90</b> <b>80%</b>	<b>5</b> <b>4%</b>

Tel qu’indiqué au tableau 1, la proportion des opposants dans l’échantillon sélectionné est de 80% plutôt que 94% tel qu’évoqué dans l’article de Gundi (2012). Une explication potentielle serait que, parmi les 18 répondants en faveur dans l’échantillon, 12 se retrouvaient dans les 25 premières lettres sélectionnées – soit les toutes premières de la liste chronologique disponible sur le site du PCAOB. Ainsi, le fait d’avoir considéré les 25 premières peut avoir eu comme effet de surévaluer la proportion des répondants en faveur. En outre, ces lettres d’appui étaient parfois un courriel d’à peine quelques lignes indiquant simplement la position favorable à la rotation obligatoire. Ainsi, en moyenne, les lettres des 18 répondants en faveur comportaient 1,85 page, étant 40% plus courtes que l’ensemble des autres lettres sélectionnées. Celles livrées par les cabinets d’auditeurs s’étendaient, en moyenne, sur 6,85 pages alors que celles des Big Four atteignaient 17,13 pages. Conséquemment, plusieurs des extraits mobilisés dans la section d’analyse proviennent des

<sup>9</sup> Sont exclus de cette moyenne les articles entiers mis en annexe des commentaires de certains répondants.

<sup>10</sup> Cette catégorie comprend les *Big Four*, en référence aux quatre plus importants cabinets comptables, à savoir PricewaterhouseCoopers, Deloitte & Touche, Ernst & Young et KPMG.

<sup>11</sup> Les abréviations – AF, AC, CORP, IND et ASSO – serviront à identifier le type de répondant lorsque des extraits seront mobilisés dans la section d’analyse.

<sup>12</sup> Les indépendants représentent ceux qui ont répondu à titre individuel, sans affiliation avec une corporation, une association ou un cabinet d’audit. Souvent, c’était des comptables retraités ou travailleurs autonomes.

commentaires livrés par les cabinets d'auditeurs. Leurs argumentaires étant nettement plus élaborés, ils communiquent, assez souvent, les mêmes idées que les autres répondants, mais de manière plus étoffée et utile pour cette étude.

Avec 113 lettres/commentaires ayant été analysés, un certain niveau de saturation théorique aurait été atteint – « c'est-à-dire le fait que le phénomène [...] est à ce point bien documenté que l'analyse ou les nouvelles entrevues[/lettres] n'y ajoutent rien qui puisse le remettre en question, comme l'ajout de sel ne modifierait plus la salinité d'une solution saturée » (Paillé, 1994, p. 166).

### ***Méthode d'analyse des commentaires sélectionnés***

Tel qu'illustré par Paillé (1994, p. 147) :

L'analyse qualitative est une activité fascinante. À l'entrée, une masse imposante de données brutes [...]; à la sortie, une description et une analyse minutieuses d'un phénomène savamment questionné. Entre les deux, une activité longue et patiente d'interprétation passant par une série de procédés précis, une suite de réflexions, de remises en question, de découvertes et de constructions toujours plus éclairantes, toujours mieux intégrées.

C'est dans ce sens que nous cherchons à attribuer une signification à l'ensemble des commentaires analysés en les associant, d'une manière ou d'une autre, à un discours commun (Freund, 1978), soit le néolibéralisme. Nous présumons qu'il existe un « sens en-dessous » de ces commentaires et donc, nous tentons « de surprendre sous les mots un discours qui serait plus essentiel » pour l'interprétation (Foucault, 1994, p. 565).

La première étape analytique a été de procéder à la lecture (et re-lecture) des commentaires sélectionnés. En effet, les 113 lettres de répondants constituent le bassin principal des données visées par l'analyse. Tel que mentionné par Miles et Huberman (1984, p. 22): « *[f]rom the beginning of data collection, the qualitative analyst is beginning to decide what things mean, is noting regularities, patterns, explanations, possible configurations, causal flows, and propositions* ». Dès la première lecture des commentaires, nous songions à certaines lignes directrices (potentielles) pour l'analyse.

Ensuite, nous avons préparé des résumés des commentaires sélectionnés, et ce, sans trop se préoccuper d'idées préconçues que nous pouvions avoir à l'esprit. Nous tentions d'être aussi neutres et représentatifs que possible. Patton (1990, p. 372) indique comment : « *[t]he problem is that [...] there are no absolute rules except to do the very best with your full intellect to fairly represent the data and communicate what the data reveal given the purpose of the study* ». À partir de ces résumés, nous nous sommes alors penchés sur les tendances émanant des commentaires analysés. C'est au cours de l'étude de ces résumés que les résultats préliminaires de l'analyse ont commencé à prendre forme. Cette étape comportait une facette assez laborieuse d'itérations. C'est à travers celles-ci que nous avons pu déceler différentes façons par lesquelles les répondants exprimaient des idées similaires pouvant alors être classifiées selon certaines catégories.

Aucun logiciel ou outil particulier n'a été utilisé pour effectuer ce codage (c.-à-d., catégorisation). Les sommaires étaient produits de façon manuscrite, ce qui permettait de les étayer aussi largement que possible sur la table de travail et ainsi, d'en avoir une visualisation intégrale tout au long de l'analyse. Cette étape cruciale d'identification des tendances et des principaux schèmes interprétatifs a permis de faire ressortir 13 différents thèmes (voir tableau 2), à savoir : 1- la nécessité de procéder à une analyse coût-avantage avant de normaliser une nouvelle règle; 2- l'absence présumée de lien entre les problèmes d'indépendance et la (longue) durée des relations d'affaires auditeurs-audités; 3- la perte du savoir institutionnel engendrée par la rotation; 4- la courbe d'apprentissage abrupte suite à une rotation; 5- la qualité plus faible de l'audit lors des premières années suivant la rotation; 6- les risques amplifiés de l'audit lors des premières années suivant la rotation; 7- l'importance de ne pas miner le rôle des comités d'audit; 8- les interférences causées par la rotation; 9- la hausse des coûts engendrée par la rotation; 10- le mauvais « *timing* » d'une rotation; 11- la faible offre des services d'audit dans certaines régions ou industries; 12- les effets néfastes de la rotation sur la capacité de la profession d'audit à attirer et retenir les meilleurs candidats; 13- les nombreuses améliorations engendrées par la loi SOX<sup>13</sup>.

---

<sup>13</sup> Tel qu'indiqué ci-dessous, ces thèmes furent ultérieurement réduits à trois idées-maîtresses. Certains thèmes furent fusionnés entre eux alors que d'autres, malgré leur intérêt, ne comportaient pas suffisamment de matériel empirique et furent éliminés.

**Tableau 2 – Détails des réponses par thème\***

<b>Catégories répondants</b>	<b>de</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>7</b>	<b>8</b>	<b>9</b>	<b>10</b>	<b>11</b>	<b>12</b>	<b>13</b>
AF		15	15	16	14	13	13	14	13	14	13	14	15	13
AC		16	7	19	9	8	-	14	4	14	-	16	2	9
CORP		15	2	24	9	6	1	8	2	14	-	10	1	10
IND		4	2	6	1	-	-	1	-	1	-	3	-	1
ASSO		3	-	2	-	-	-	2	-	-	-	4	-	-
<b>TOTAL</b>		<b>53</b>	<b>26</b>	<b>67</b>	<b>33</b>	<b>27</b>	<b>14</b>	<b>39</b>	<b>19</b>	<b>43</b>	<b>13</b>	<b>47</b>	<b>18</b>	<b>33</b>
* Ce tableau note, par catégorie de répondant, le nombre de lettres qui comportent au moins un élément se rattachant à chacun des thèmes.														

L'étape subséquente était de reprendre les commentaires et les résumés préparés afin d'identifier les extraits les plus pertinents se rattachant à chacun des thèmes. Ce faisant, nous eûmes tôt fait de remarquer que plusieurs propos intéressants étaient liés aux notions de liberté des marchés, de croissance économique, de valeur ajoutée, de compétitivité, etc. Nous avons donc décidé d'explorer comment certains auteurs pouvaient conceptualiser le déploiement du régime politico-économique néolibéral; cela nous a amené à constater que les idées communiquées par les répondants étaient, foncièrement, rattachées à des concepts liés à ce régime. Cette étape de l'analyse nous a ainsi amené à fusionner certains thèmes, à en éliminer d'autres, afin d'arriver finalement avec trois idées maitresses (néolibérales) pour bâtir une analyse des commentaires s'opposant à la rotation obligatoire (c.-à-d., l'importance : 1- de démontrer la valeur ajoutée, 2- de préserver la croissance économique et 3- la compétitivité nébuleuse). C'est à travers ces trois volets que les concepts retenus du néolibéralisme seront théorisés et que l'analyse sera présentée dans les sections suivantes.

## Cadre théorique

La théorisation offerte comporte un assortiment de concepts provenant de divers ancrages théoriques, s'inscrivant ainsi dans un mouvement plus général de flexibilité analytique<sup>14</sup>. L'objectif est de construire une lentille théorique qui – à travers une analyse interprétative des commentaires sélectionnés – permettra d'examiner les tangents du discours néolibéral qui se sont infiltrés dans la composition des arguments dressés contre la rotation obligatoire des cabinets d'audit. La théorisation illustrera comment le pouvoir discursif du néolibéralisme se manifeste concrètement à travers certains préceptes considérés comme des « vérités » – servant ainsi la reproduction du régime de domination néolibéral. Il sera donc question de théoriser, d'une part, une représentation du pouvoir discursif et, d'autre part, certaines « vérités » du néolibéralisme.

### *Vision du pouvoir*

*Power is not something that is acquired, seized, or shared, something that one holds on to or allows to slip away; power is exercised from innumerable points, in the interplay of nonegalitarian and mobile relations. (Foucault, 1978, p. 94)*

Foucault, Digeser (1992, p. 980-981) nous le rappelle, insiste sur l'idée que le pouvoir « *is everywhere. There is no escaping from it: [...] [it] is co-extensive with the social body [...] [and] there are no spaces of primal liberty between the meshes of its network* ». Lorsque nous mobilisons une notion si abstraite, mais en même temps si présente, ayant d'innombrables points d'existence (ou d'exercice), il s'avère indispensable de théoriser adéquatement les assises conceptuelles de l'étude. C'est ce qu'ici on tente de faire – à travers une re-conceptualisation foucauldienne de la vision du pouvoir tridimensionnelle de Lukes (2005) selon qui:

---

<sup>14</sup> À notre avis, l'idée de développer une lentille théorique qui combine divers concepts provenant d'autres théories ne peut pas forcément miner la qualité de la lentille offerte. Certes, il est possible que l'essence d'un concept soit modifiée lorsque l'on sépare celui-ci du restant de son cadre conceptuel original. Par contre, on peut aussi plaider les bénéfices pouvant découler d'une approche flexible de théorisation. Plusieurs auteurs ont déjà invoqué la plausibilité d'emprunter une telle approche en pensant autrement et en considérant l'ensemble des concepts théoriques au sein de la littérature comme une boîte à outils mise à notre disposition (ex., Clegg, 2006; Ferzacca, 2009; Haggerty et Ericson, 2000; Malsch et al., 2011; Tremblay et Gendron, 2011). D'un point de vue épistémologique, on peut aussi réitérer certaines idées véhiculées par le classique ouvrage de Feyerabend (1979), « Contre la Méthode », qui supporterait davantage la position que toute adaptation théorique donnée peut être bonne.

*[W]e need to think about power broadly rather narrowly – in three dimensions rather than one or two – and that we need to attend to those aspects of power that are least accessible to observation: that, indeed, power is at its most effective when least observable.*

Dans ce sens, Dreyfus et Rabinow (1983, p. 134) précisent que, pour Foucault, « *[m]odern 'power is tolerable on condition that it masks a substantial part of itself. [Moreover] [i]ts success is proportional to its ability to hide its own mechanisms'* ». Selon notre compréhension, c'est précisément cette dissimulation du pouvoir que Lukes (2005) vulgarise bien dans sa vision tridimensionnelle.

Selon sa première dimension du pouvoir, Lukes (2005) met l'accent sur la possibilité d'influencer – activement et intentionnellement – les résultats émergeant de processus décisionnels controversés. Par l'exercice du pouvoir, il devient alors possible d'avoir gain de cause dans une prise de décision où il y aurait des conflits d'intérêts (subjectifs et observables).

Par le biais d'une deuxième dimension du pouvoir, Lukes (2005, pp. 24-25) invite à considérer, en plus des processus décisionnels « concrets », les divers mécanismes par lesquels « *decisions are [(or can be)] prevented from being taken on potential issues over which there is an observable conflict of (subjective) interests* ». Il est notamment question de limiter le champ d'action politique (et décisionnel) aux enjeux jugés « innocents » (ou non-controversés). Par exemple, le pouvoir de contrôler le contenu de l'agenda politique afin de contourner (ou d'éviter) les confrontations.

Finalement, par la troisième dimension, Lukes cherche à se détacher du paradigme décisionnel auquel il semble associer, sur un ton (auto)critique, les deux premières visions qu'il nous propose. Ainsi, il parle plutôt du pouvoir de prévenir les conflits d'intérêts en s'assurant (idéologiquement) du consentement des sujets. Vogler (1998, p. 699) explique comment « *Lukes [(1974)] stresses that ideological power operates [...] by precluding alternatives so that people come to see the status quo as natural, inevitable and common sense*<sup>15</sup> ». Il est ainsi question de « mouler » les pensées et les désirs des sujets de façon

---

<sup>15</sup> Pour renforcer la notion de « préclusion d'alternatives » dont il est question, on peut faire le parallèle avec le concept de la « réification » associé au constructivisme social de Berger et Luckmann (1966). Ils nous précisent comment la réification peut survenir « *[if] man is capable of forgetting his own authorship of the*

(potentiellement) contraire à leurs intérêts « réels » afin d'éviter que les enjeux conflictuels puissent, à la base, surgir. Lorenzi (2006, p. 92) note que dans le cadre de cette dimension, « *[t]he conflict [of interest] is latent because those subject to power do not express or even remain unaware of their [real] interests [...]. This, is a very contentious and, at the same time, fundamental view* ». Plus loin dans son livre, Lukes (2005, p. 81) dit:

*[O]f course, the question of where people's [real] interests lie, of what is basic or central to their lives and what is superficial, is inherently controversial. Any answer to it must involve taking sides in current moral, political and, indeed, philosophical, controversies.*

Plusieurs se sont prêtés à remettre en question la notion fort délicate d'intérêts « réels ». Vogler (1998) ainsi que Malsch et Gendron (2011) proposent une re-conceptualisation foucauldienne menant à une version raffinée de cette troisième dimension. D'ailleurs, Lukes (2005, p. 88) mentionne que Digeser (1992) aurait même qualifié l'approche foucauldienne « [...] *[as a] 'fourth dimension of power'* ». Essentiellement, cette re-conceptualisation substitue la notion d'idéologie par le concept foucauldien (plus englobant) du discours. Plus explicitement, selon Hall (1997, p. 44):

*By 'discourse', Foucault meant 'a group of statements which provide a language for talking about [...] a particular topic' [...]. It governs the way that a topic can be meaningfully talked about and reasoned about. It also influences how ideas are put into practice and used to regulate the conduct of others.*

Vogler (1998, p. 701) précise ainsi que « *Foucault sees power as consisting of [...] discourses which not only affect how people live and speak but actually constitute them as subjects* ». Plus généralement, Foucault (1980, p. 39) nous explique: « *[i]n thinking of the mechanisms of power, I am thinking rather of its capillary forms of existence, the point where power reaches into the very grain of individuals, touches their bodies, and inserts itself into their very actions and attitudes, their [...] everyday lives* ». Dans ce sens, nous pouvons dire que plutôt de « mouler » les sujets (idéologiquement), la pensée foucauldienne nous amènerait à dire « constituer » les sujets (discursivement) en occupant le plus profond de leur esprit. En outre, ces sujets ne seraient pas nécessairement conscients du pouvoir

---

*human world* » (1966, p. 106). Ainsi, selon la perspective tridimensionnelle de Lukes (2005), le pouvoir d'une idéologie s'exercerait de manière à provoquer (ou à accélérer) cet oubli (dogmatique) faisant tendre vers la réification de l'idéologie concernée.

qu'un tel discours aurait sur eux. Ainsi, on peut penser qu'au cœur de l'influence néolibérale, l'on retrouve le pouvoir discursif qui opère, subtilement, sur les pensées et les désirs des sujets, visant à les rendre partisans ou, à tout le moins, dociles eu égard à son emprise, sa reproduction et ses effets au sein de la société.

La relation entre pouvoir et sujet est donc éminemment importante. Comment est-ce que le pouvoir d'un discours peut, concrètement, s'articuler auprès de ses sujets, influencer leurs désirs, leurs idées, leurs manières de penser, de s'exprimer et de vivre? Avant de fournir certains éléments de réponse à ces questions, notons que c'est la version raffinée (à la foucauldienne) de la troisième dimension du pouvoir selon Lukes qui sera retenue pour l'analyse. Bien qu'il aurait été possible de limiter cette discussion théorique sur la base de notions foucaaldiennes déjà explorées (ex., disciplinarisation, gouvernementalité, pouvoir discursif) et encouragées à être poursuivies (voir Armstrong, 1994, Macintosh, 2002), nous avons jugé pertinent d'entamer la discussion avec la vision du pouvoir selon Lukes. Cette dernière, en offrant une perspective multidimensionnelle progressive du pouvoir, permet d'écarter les conceptions uni- et bi-dimensionnelle liées au « paradigme décisionnel » et ainsi, d'illustrer certaines visions du pouvoir qui sont souvent mises en sourdine dans la littérature. Effectivement, il n'est pas question d'une lutte d'intérêts explicite ou d'une manipulation subtile d'agendas politiques, mais plutôt d'un pouvoir qui dépasse la conception idéologique et qui émane d'une 4<sup>e</sup> dimension telle que décrite ci-dessus. Plus précisément, on verra comment le discours néolibéral – articulé à travers certaines « vérités » – parvient, d'une part, à constituer les pensées des gens de manière à prévenir toute opposition face au néolibéralisme et, d'autre part, à refléter le déploiement d'un tel régime comme étant naturel et inévitable.

### ***Les « vérités » du néolibéralisme***

Pour illustrer l'articulation concrète des « vérités » du néolibéralisme, rappelons tout d'abord le concept de *discours*. Hall (1992) précise que, là où ils sont exhortés, les discours édifient des postulats uniques à tendance hégémonique, visant à mettre dans l'ombre toute alternative. Dans ce sens, Read (2009, p. 35) indique, selon une pensée foucauldienne:

*[W]hile it is possible to argue that neoliberalism is [...] an open form of power as opposed to the closed spaces of disciplines, [...] it is in some sense all the more closed in that as a form of governmentality, as a political rationality, it is without an outside.*

L'argument considérant le « *without an outside* » suppose un espace social là où un discours néolibéral est expressément manifesté. Dans un tel espace, l'enjeu est de laisser croire qu'il n'y aurait aucune alternative crédible – soutenant ainsi la reproduction du régime politico-économique néolibéral. Ce faisant, on pourrait dire que les postulats relatifs au néolibéralisme, ne laissant aucune place à une autre façon de voir les choses, seraient articulés comme des « vérités » (exclusives, absolues et irremplaçables) – et cela, peu importe leur degré de légitimité aux yeux des sujets (Hall, 1992).

Quels sont les postulats du néolibéralisme qui nous intéressent? Tel qu'indiqué dans la section méthodologique, c'est à travers l'analyse des commentaires (en réponse au processus du PCAOB) que nous avons été amenés à explorer certaines descriptions conceptuelles du néolibéralisme (notamment, Harvey, 2005; Robichaud et Turmel, 2012). Cela nous a permis de discerner trois idées-maîtresses qui, servant à structurer les résultats de cette recherche, seront présentées dans les prochains paragraphes.

Premièrement, l'idée générale de réglementer n'est pas une notion qui cadre ordinairement avec le néolibéralisme. En effet, le discours néolibéral cherchera à réglementer seulement s'il est question de créer des marchés, de préserver la liberté au sein de ceux-ci et de s'assurer que les obligations inhérentes aux ententes contractées au sein de ces marchés soient respectées (Harvey, 2005). Cependant, d'une façon plus nuancée, il pourrait aussi être toléré d'ajouter de la réglementation si celle-ci parvenait à démontrer clairement une capacité d'engendrer de la valeur ajoutée suivant une analyse coût-avantage. Harvey (2005, p. 52) nous précise comment: « *Reagan construed all regulation (except of labour) as bad. The Office of Management and Budget was mandated to do thorough cost-benefit analyses of all regulatory proposals (past and present). If it could not be shown that the benefits of regulation clearly exceeded the costs then regulations should be scrapped* ». Nous pouvons nous attendre à ce qu'il n'y ait pas d'exception par rapport à la rotation obligatoire des cabinets d'auditeurs et c'est précisément autour de cette facette que portera le premier axe de discussion analytique ci-dessous.

Deuxièmement, selon le discours néolibéral, rien ne doit interférer dans le processus de croissance et d'accumulation du capital des individus (et des corporations). Ce processus doit être perçu comme un moyen à travers lequel l'expression de la liberté se manifeste. On tend ainsi à s'opposer, systématiquement, à toute hausse de coûts. Selon Harvey (2005, p. 7), la mission fondamentale d'un état néolibéral est de faciliter les conditions menant à une accumulation profitable de capitaux, tant sur les marchés intérieurs qu'à l'étranger – et d'absorber une hausse de coûts n'aide certainement pas à remplir cette mission. Au contraire, la liberté des marchés et des échanges ainsi que la protection de la propriété privée, ou encore, la privatisation d'activités gouvernementales au profit d'intérêts privés, reflètent toutes des manières qui, selon la pensée néolibérale, doivent être encouragées afin de permettre à tous d'accroître leur accumulation de capitaux. De plus, la chute drastique des niveaux de taxation – tant pour les corporations qu'au niveau des taux marginaux les plus élevés des particuliers – représente un autre mécanisme cherchant à saluer l'accumulation des capitaux au profit des intérêts privés (Harvey, 2005). Bref, à travers le deuxième axe de discussion analytique, il sera question d'illustrer comment, selon les répondants, la croissance, l'enrichissement et la rentabilité sont d'importants éléments de la vie qui doivent être protégés et que toute enfreinte envers ceux-ci serait mauvaise et inacceptable.

Finalement, on peut noter l'importance de préserver la compétition au sein des marchés. Ici, on ne fait pas forcément référence à la compétition en tant qu'idée tangible, mais plutôt le simple fait de la proclamer. Idéologiquement, le marché néolibéral est créé afin de garantir, continuellement, la compétition et l'innovation à travers ses activités (Harvey, 2005, p. 26). Par contre, Harvey (2005, p. 68) nous indique comment l'allégation du désir de vouloir préserver le marché (pleinement) compétitif semble être une contradiction du néolibéralisme:

*The neoliberal presumption of perfect [...] field for competition appears as either innocently utopian or a deliberate obfuscation of processes that will lead to the concentration of wealth and, therefore, the restoration of class power.*

Ainsi, le fait de chercher à protéger la compétitivité des marchés serait, d'une certaine manière, un leurre du néolibéralisme. En effet, selon une pensée foucauldienne, Read (2009, p. 28) indique ce qui suit : *competition is understood [...] to be an artificial relationship*

*that must be protected against the tendency for markets to form monopolies and interventions by the state* ». Or, ladite compétition « *often results in monopoly or oligopoly, as stronger firms drive out weaker* » (Harvey, 2005, p. 67). C'est dans cet angle de discussion paradoxal que la dernière idée-maîtresse sera examinée.

## **Analyse et discussion**

L'objectif est de montrer qu'en examinant les données empiriques recueillies, nous dénotons une influence prononcée du néolibéralisme au sein de l'espace réglementaire étudié. On verra la façon par laquelle les arguments des répondants, imbibés du discours néolibéral, sont construits de manière à s'opposer à la rotation obligatoire. On notera que le discours néolibéral s'articule selon les idées-maîtresses invoquées ci-dessus – c.-à-d. : 1- l'importance de démontrer la valeur ajoutée (coût-avantage) d'une norme avant de l'adopter; 2- la stigmatisation de tout élément qui entraverait la croissance des entreprises; 3- la mise en exergue du « désir » d'accroître la compétitivité au sein des marchés.

### ***À la recherche de la valeur ajoutée de la rotation obligatoire***

Voyons, tout d'abord, les avis de répondants qui invoquent l'importance de procéder à une analyse coût-avantage avant de trancher sur la question de la rotation obligatoire. Même s'ils ne font pas directement état du résultat d'une telle analyse, on ressent néanmoins leur réticence :

*A comprehensive cost-benefit impact analysis should be performed prior to further consideration of any regulation that would create the significant additional costs that mandatory audit firm rotation would require. (439, AF<sup>16</sup> – Crowe Horwath LLP)*

*There is no evidence that we are aware of suggesting that mandatory firm rotation will improve audit quality. Moreover, there are many identifiable and known downsides to such a policy with little to no certain benefit. [...] In our view, mandatory firm rotation should only be considered after a careful cost-benefit evaluation. (63, AF – Ernst & Young LLP)*

Ces extraits laissent présager l'opposition des répondants qui insistent sur les « *significant additional costs* », les « *many identifiable and known downsides* » et les « *highly uncertain* »

---

<sup>16</sup> Le numéro, assigné par le PCAOB, reflète l'ordre chronologique dans lequel les commentaires ont été livrés. Tel que décrit au tableau 1, le deuxième terme sert à noter le type de répondant dont il est question.

*benefits* ». Leur stratégie consiste à affirmer que les coûts sont évidents et considérables alors que les bénéfices sont loin d'être tangibles. Plus encore, l'analyse coût-avantage avant d'adopter toute nouvelle réglementation semble constituer une nécessité incontournable. On peut constater comment cette tendance d'exiger une analyse coût-avantage délimite le débat sur des facettes strictement économiques – c.-à-d., les coûts et les bénéfices engendrés par la réglementation. Le prochain répondant prédit le résultat d'une telle analyse:

*While we acknowledge that some incremental benefits may be achieved in auditor independence as a result of mandatory audit firm rotation, we believe the direct and indirect costs of such a policy would outweigh those benefits. (343, CORP – Great Plains Energy Incorporated)*

Ce répondant souligne la présence de coûts *directs* et *indirects* (comme pour être certain de ne rien négliger) alors qu'il met ceux-ci en opposition avec « *some incremental benefits* » (laissant sous-entendre une perspective peu reluisante des bénéfices). Un genre de parti pris? Le répondant suivant abonde dans le même sens :

*While we understand the potential benefits of a fresh point-of-view and the potential reduction in management pressure on auditors [...], we believe that mandating firm rotation is unwarranted and any perceived benefits do not exceed the costs and the inevitable unintended consequences. (427, AF – EisnerAmper LLP)*

Ce dernier semble un peu plus nuancé dans ses propos en faisant ressortir, avec une certaine hésitation, des aspects (potentiellement) bénéfiques de la rotation obligatoire. Notamment, le « *fresh point-of-view* » ou la réduction du « *management pressure* » représentent certains avantages plausibles. Par contre, de façon générale, les répondants sont néanmoins en mesure de nous confirmer l'échec de l'analyse coût-avantage. En plus de considérer cette analyse comme une « vérité » (une nécessité incontournable), les répondants sont convaincus que les avantages incertains ne surpasseraient pas les coûts supplémentaires. Il est intrigant que cette conviction émerge sans même qu'une tentative (plus rigoureuse) d'évaluation des bénéfices ne soit menée – cela semble justement contradictoire avec l'esprit de l'analyse coût-avantage. Selon cet esprit, justement, il n'est pas question d'analyser les coûts uniquement, les avantages doivent aussi être considérés.

En plus de centrer le débat autour d'éléments purement économiques, cette tendance (néolibérale) d'invoquer à tout prix une analyse coût-avantage semble engendrer des analyses incomplètes et, curieusement, des résultats certains. Est-ce que les dés seraient pipés d'avance? Les répondants invoquent l'importance d'évaluer la valeur ajoutée d'une norme, d'une part, alors que, d'autre part, sans même offrir une analyse sensée des coûts et des bénéfices, ils concluent sur la prépondérance des coûts. L'évaluation des bénéfices étant déficiente par rapport à celle des coûts, l'incitation à une analyse coût-avantage biaisée équivaldrait à encourager le statu quo et à dissuader l'adoption réglementaire puisque les coûts l'emporteraient à tout coup. Mais comment est-ce que les répondants justifient le déploiement d'une telle analyse? Par exemple :

*A detailed understanding of the anticipated costs and benefits of a proposed reform would also be consistent with the requirement imposed on the Securities and Exchange Commission ("SEC") to "consider, in addition to the protection of investors, whether the action will promote efficiency, competition, and capital formation." [...] In our view, mandatory audit firm rotation does not pass a cost-benefit test. [...] As the General Accounting Office concluded: "[...] The potential benefits of mandatory audit firm rotation are harder to predict and quantify". (429, AF – PricewaterhouseCoopers LLP)*

Selon l'exigence particulière imposée sur la SEC, l'idée de procéder à l'analyse coût-avantage constituerait une norme institutionnalisée aux États-Unis<sup>17</sup>. Il y est explicitement précisé qu'un argument fondé sur une meilleure protection du public ne suffit pas pour justifier un ajout normatif. Donc, malgré les difficultés de prédire et de quantifier les bénéfices de la rotation obligatoire (notamment à l'égard de la protection du public), on dénote cette « vérité » néolibérale qui incite à l'analyse coût-avantage mais qui, forcément, reste incomplète. Amenant ainsi la norme à être rejetée et le statu quo maintenu.

Cette notion du coût-avantage se manifeste comme un discours (néolibéral) tenu pour acquis. Mais comment peut-on insister sur un tel principe s'il n'est pas évident de mener l'analyse coût-avantage rigoureusement (et intégralement)? De surcroît, est-ce acceptable d'exiger qu'une norme engendre, impérativement, plus de bénéfices que de coûts? Avons-nous oublié la raison pour laquelle la rotation obligatoire fut, à la base, proposée? Le

---

<sup>17</sup> Cette règle a été retracée au US Code – titre 15, chapitre 2A, sous-chapitre I, section 77b, alinéa b. Consulté, le 24 septembre 2014, directement en ligne à <http://law.justia.com/codes/us/2011/title-15/chapter-2a/subchapter-i/section-77b/>.

PCAOB s'attaquait alors au persistant problème d'indépendance des auditeurs suscitant des enjeux pour la protection du public. Mais comment estimer les avantages d'une meilleure protection du public? Comment évaluer les bénéfices liés à la non-occurrence (potentielle) de scandales financiers? Et ceux liés à une meilleure justice sociale et un bien-être collectif accru?

En somme, les répondants ont fait ressortir l'importance irréfutable, à leurs yeux, de faire une analyse coût-avantage de la rotation obligatoire. Plusieurs ont mis en évidence la nébulosité des avantages découlant d'une telle addition normative et cela, contrairement aux coûts qui, à tous les égards importants, sont du domaine de l'évidence et l'emportent, haut la main, dans la confrontation coût-avantage. Toutefois, on peut grandement s'inquiéter du manque de rigueur, chez les répondants, à tenter d'évaluer sérieusement les avantages potentiels de la rotation obligatoire avant de la discréditer.

### ***Les freins « inacceptables » aux processus de croissance des entreprises***

Dans un autre tangent d'opposition, plusieurs répondants ont mis en évidence (et stigmatisé) certains effets de la rotation obligatoire qui gêneraient la croissance et l'accumulation des capitaux. Notons tout d'abord les coûts engendrés par la rotation obligatoire:

*In the initial year [...] of a new audit firm's engagement with a company, that firm devotes a significant amount of resources to learning and documenting [...] systems, gathering historical documents and developing relationships with company personnel [...]. A company's time and other resources devoted to getting a new audit team up to speed are [also] significant. Company personnel are involved with most of the procedures performed by the independent auditors. [...] There is a very real cost associated with the level of company personnel assistance to independent auditors. (327, CORP – Mueller Water Products, Inc.)*

Le processus d'adaptation et de familiarisation représente ainsi un volet important de la rotation obligatoire des cabinets d'audit. Le dernier répondant fait état de l'importance des ressources devant être affectées à ce processus – tant par l'auditeur que par l'audité. Ces ressources seraient significatives au point que, sur cette base, la rotation obligatoire devrait carrément être rejetée. On dénote ainsi l'infiltration du discours néolibéral – l'affectation de ressources additionnelles étant jugée comme étant indésirable/inacceptable. En effet, les

coûts liés à la familiarisation de l'auditeur envers l'audité retarderaient le processus d'accumulation des capitaux (des deux organisations) et seraient donc inadmissibles. En plus d'être coûteuse, cette familiarisation représente un défi de taille :

*As it relates to the effectiveness of first time audits, it is likely that the audit learning curve is significantly steeper if an entire audit firm is replaced [...]. [T]he institutional knowledge a firm gains during its tenure is lost and the successor firm would need to devote substantial time in building an appropriate level of knowledge. [...] [It] would place excessive burdens on management, the audit committee, and the new audit firm [...]. (463, AF – BDO USA, LLP)*

Or, en cherchant à éviter les efforts d'adaptation et de familiarisation, on dirait que les répondants perdent de vue la nature même du travail d'audit. N'est-ce pas précisément l'objectif: que les auditeurs puissent, même dans des conditions exigeantes, accumuler les connaissances requises pour étayer leurs opinions professionnelles? N'est-ce pas normal? Qu'en est-il lorsque qu'un cabinet est confronté, depuis plusieurs années, à la vérification d'une multinationale impliquée dans des affaires vigoureusement complexes, dynamiques et étendues? Anormalité et normalité se trouvent-elles alors à être dans un état, inconfortable, de coexistence? Est-ce véritablement la perte des connaissances et la courbe d'apprentissage abrupte qui constituent la problématique ou est-ce plutôt, la hausse des coûts et la perte d'efficacité (et de rentabilité)? Même si le dernier extrait ne fait pas explicitement allusion à la question des coûts, nous pouvons néanmoins faire le lien entre les expressions « *devote substantial time* » et « *place excessive burdens* », d'une part, et, d'autre part, les coûts d'adaptation et de familiarisation. En plus des coûts liés à la rotation obligatoire, les répondants invoquent aussi la question de la dégradation de la qualité de l'audit:

*[M]ost important, is the fact that requiring rotation will have the opposite effect on the quality of audits and financial statements. [...] Mandatory rotation [...] [does not improve auditors'] understanding of a company's operations. (009, CORP – Nicor Inc.)*

*Knowledge and experience are critical components of a quality audit. [...] [A]n auditor can achieve a profound understanding of a company only through active engagement over an extended period of time. [...] Attaining this deeper understanding [...] takes many years to achieve. [...] Replacing the*

*institutional knowledge of our audit firm [...] could reduce the quality of the audit. (653, CORP – Pengrowth Energy Corporation)*

Si l'on suit la logique de ces répondants, est-ce qu'un changement de firme d'auditeur serait même possible? N'est-il pas inquiétant de voir que la réponse semble tendre vers la négative? Selon le dernier intervenant, il est « évident » que plusieurs années de labeur sont requises, chez l'auditeur, pour acquérir une compréhension suffisamment approfondie de l'audit. Sommes-nous alors confrontés à une impossibilité factuelle d'émettre une opinion pour tout nouveau mandat d'audit? Même s'il paraît pertinent d'explorer cette préoccupation, aucun répondant n'élabore en ce sens. Ils se contentent d'adresser les enjeux strictement économiques servant à dresser l'opposition face à la rotation obligatoire. Se manifeste ainsi la force du néolibéralisme protégeant le processus de croissance et d'accumulation des capitaux. Les problèmes intangibles d'indépendance ne font pas le poids, dans un tel contexte, par rapport à l'évidence même des coûts qu'engendrerait la rotation obligatoire. Plus encore:

*The challenges raised by these transitions are magnified in today's more complex global marketplace, where engagements are larger and increasingly span across borders. [...] For certain engagements there can be a hundred partners and a thousand or more staff involved worldwide. (429, AF – PricewaterhouseCoopers LLP)*

Ce répondant laisse présager combien la croissance des entreprises atteint une ampleur (parfois) insaisissable. L'extrait suivant nous fait ressentir l'impraticabilité de la rotation obligatoire due à la taille (trop grande) des entreprises:

*Imagine how long it takes to gain an understanding of a business operating in multiple industries, in thousands of locations in over 70 countries and doing business in 180 countries around the world – a description of my last audit client. Not only must the corporate headquarters audit team gain an understanding of the company's various businesses, but so must the firm's auditors in the 70 countries around the world. (662, IND – Arthur L. Ruffing, Jr.)*

Cet associé retraité d'un *Big Four* illustre de manière assez éloquente l'ampleur (inquiétante) que certaines entreprises auraient atteinte à travers leurs processus de croissance. Ces grandes entreprises seraient-elles devenues trop complexes à contrôler? Combien de firmes d'auditeurs sont vraiment en mesure d'auditer de tels colosses? Nous

reviendrons sur ces questions dans la prochaine sous-section (portant sur la compétitivité) mais, pour l'instant, nous constatons que, peu importe le niveau de complexité (ou d'incompréhension) engendré, la croissance constitue un idéal qui ne saurait être remis en question. Telle une « vérité », une réalité inaltérable du domaine des affaires, à un point tel qu'aucune alternative ne semble exister. Or, en suivant la logique des deux derniers répondants, ne faudrait-il pas justement s'interroger sur l'ampleur et la complexité galopante des organisations globalisées et de la possibilité qu'elles deviennent inauditables?

Bref, il semble que la croissance, l'enrichissement, la rentabilité et la protection des patrimoines capitalistes soient des éléments sacrés au sein de la logique néolibérale et que toute atteinte à ceux-ci serait, à l'opposé, un sacrilège. Mais est-ce normal de privilégier la croissance et l'accumulation à tout prix, sans même bien réfléchir aux conséquences? On remarque le consentement de plusieurs répondants face à la volonté d'expansion des entreprises – à tel point qu'aucune remise en question n'a pu être détectée. Les répondants ne réagissent aucunement aux problématiques d'audit se dégageant de leurs propres propos (ex. l'inaudibilité des multinationales, l'impossibilité d'opérer un changement d'auditeur). Est-ce que ces facettes de croissance et d'accumulation sont tenues pour acquises, étant naturalisées au sein de nous, de notre société?

En somme, aux yeux des participants, il est du domaine de l'évidence que toute rotation se traduit nécessairement par une perte importante de connaissances qui se trouve à entraver l'efficacité, l'efficience et même la qualité de l'audit. L'enjeu serait considérable du point de vue de la vérification de multinationales. Alors que plusieurs questions pertinentes demeurent sans réponse, néanmoins, le rejet de la rotation obligatoire demeure clair aux yeux des intervenants!

### **« Promouvoir » la compétitivité au sein des marchés**

Voyons maintenant comment, pour s'opposer à la rotation obligatoire, les répondants signalent le besoin de maintenir le niveau de compétition au sein des marchés des services d'audit. Rappelons que, selon Harvey (2005), ce désir continu d'accroître la compétitivité n'est souvent qu'une utopie (du néolibéralisme) se traduisant concrètement par le renforcement des pouvoirs, l'enrichissement de l'*establishment* et l'établissement de

monopoles ou d'oligopoles. Nous verrons comment, alors que les participants proclament ce désir utopique, les arguments invoqués indiquent plutôt qu'il existe déjà un très faible niveau de compétitivité au sein du marché de l'audit. Tout d'abord, un répondant explique pourquoi la rotation obligatoire freinerait la compétition:

*This could result from a decreased number of audit firms competing for engagements as some audit firms with small issuer audit practices may determine it to be in their best interest to stop serving that market, and instead focus on private company audits. (439, AF – Crowe Horwath LLP)*

Ne pouvant pas absorber la hausse des coûts liée à la rotation obligatoire, les plus petits cabinets abandonneraient les segments du marché visés par cette règle – diminuant ainsi le niveau de compétition. Le prochain répondant explique, plus en détail, pourquoi « *smaller firms will be disproportionately [disadvantaged] under a mandatory firm rotation regime* » :

*Such smaller firms will likely struggle more than larger firms with the potential for overlap (e.g., a new large job that starts one year before rotating off another large job that is not replaced with an equivalent size engagement would require an increase in staff for one year only) and is likely to incur disproportionately increased costs due to a variety of factors, including investing in and maintaining the necessary specialized industry skills when they may lose the related clients to other firms. (463, AF – BDO USA, LLP)*

De plus, ce même répondant ajoute à cet égard :

*Some audit firms have established practices within certain geographic regions [...] and there may not be sufficient similarly qualified firms in that region to provide for acceptable alternatives. (463, AF – BDO USA, LLP)*

Nous en comprenons que l'offre de services d'audit aux industries requérant une expertise ou une présence géographique particulière, nécessite l'investissement d'imposantes ressources. En conséquence, peu de cabinets pourraient se permettre de se rapprocher de ces industries et régions. Ainsi, si la rotation devenait obligatoire, ce phénomène s'amplifierait et le niveau de compétition en souffrirait davantage. Mais n'existe-t-il pas déjà un certain nombre d'industries requérant une expertise et une présence géographique particulières?

*[I]n certain industries, there are a limited number of firms with the requisite specialization to serve clients. (197, AF –McGladrey & Pullen, LLP)*

*We have operations in more than 160 countries, and many audit firms do not have sufficient staff and expertise in all of the countries in which we are located. (656, AC – Viacom Inc.)*

La maigre compétitivité du marché de l’audit existe déjà. C’est-à-dire que certains cabinets profitent actuellement d’une faible compétition en desservant des entreprises de taille importante, comportant des complexités particulières et étant géographiquement éparpillées. C’est ainsi que Harvey (2005) qualifiait le discours de la compétition comme un leurre du néolibéralisme. Même si les répondants justifient leur opposition à la rotation obligatoire en évoquant le maintien de la compétitivité, ils omettent de considérer qu’une concentration excessive du marché serait déjà palpable.

*Largely in response to market demands, the largest audit firms and their global networks in fact have developed expertise in particular industries, as well as across various geographies. (429, AF – PricewaterhouseCoopers LLP)*

Il n’est pas surprenant que cette concentration soit particulièrement forte entre les mains des *Big Four*, mais à quel point?

*[A]ccording to the Wall Street Journal, the Big Four firms audit 97.5 percent of the total market value of U.S. companies. We have raised these issues before [...] [b]ut, it is our hope that we will not need an antitrust lawsuit to break up the Big Four quasi-monopoly. (667, ASSO – Black Economic Council; National Asian American Coalition; Latino Business Chamber of Greater Los Angeles)*

*[J]ust one auditor, PricewaterhouseCoopers, oversees the audits for banks representing more than \$5 trillion or about half of U.S. deposits. Similarly, one auditor, Deloitte & Touche, signed the audits for four of the ten largest financial institutions that failed in the recent crisis. (670, IF<sup>18</sup>, ASSO – National Asian American Coalition; Black Economic Council; Latino Business Chamber of Greater Los Angeles)*

Cette alarmante concentration du marché entre les mains des *Big Four* ravive les questionnements sur la croissance et l’accumulation de capitaux – mais cette fois-ci du côté des cabinets. Alors que les conglomérats d’entreprises privés deviennent des mastodontes de plus en plus significatifs dans les marchés (Harvey, 2005), les cabinets d’auditeurs

---

<sup>18</sup> Tel qu’indiqué au Tableau 1, « IF » signifie que le répondant est en faveur de la rotation obligatoire.

semblent bien leur emboîter le pas (Smith-Lacroix et al., 2012; Suddaby et al., 2007). Dans cette mouvance, seulement un nombre restreint de participants semblent y prendre part (les élites économiques, dont les *Big Four* font indéniablement partie). Ainsi, malgré que les répondants proclament leur désir de conserver (et d'accroître) la compétitivité, suivant la thèse d'Harvey (2005), on dénote néanmoins une tendance oligopolistique, voir même monopolistique au sein des marchés.

Par conséquent, même si l'on prêche pour une compétitivité accrue, une certaine forme d'asymétrie de pouvoir à l'œuvre fait en sorte que les « élites » tendent à étouffer les plus faibles, renforçant ainsi la concentration de la richesse et éliminant (ou faiblissant) la compétition. Selon Harvey, 2005, p. 68), « *[a]symmetric power relations tend [...] to increase rather than diminish over time* ». Cette asymétrie menant à une accumulation inégale des capitaux semble bien plus cohérente avec une pensée néolibérale pure. En effet, pourquoi est-ce qu'une organisation voudrait être confrontée, au quotidien, avec la compétition? Pourquoi est-ce qu'une organisation voudrait prendre le risque d'avoir à partager les bénéfices d'une croissance – ralentissant du même coup sa propre accumulation de capital? Bref, selon la logique néolibérale, l'important est de plaider, sur la place publique, pour une compétitivité accrue, comme si c'était une « vérité » absolue – alors que, dans les faits, il est loin d'être évident que la compétition soit vraiment désirée.

En résumé, selon les répondants, si on adoptait la rotation obligatoire, la compétitivité du marché de l'audit déclinerait. Seulement un nombre (très) restreint de cabinets pourrait alors desservir certaines industries ou régions. Ces cabinets devront maintenir un déploiement géographique et un éventail d'expertises appropriés. Ainsi, pour des raisons de coûts et de stabilité, les plus petits cabinets s'abstiendront d'intervenir dans certains segments, provoquant alors une baisse accrue de la compétitivité du marché de l'audit. Par ailleurs, le degré de compétitivité de ce marché semble déjà très faible reflétant une concentration (parfois alarmante) entre les mains d'une élite. On dénote le paradoxe concernant la proclamation du désir de maintenir/accroître la compétitivité et la réalité du marché réparti au profit de l'establishment (Harvey, 2005).

## Conclusion

Nous avons examiné le processus de consultation publique, initié par le PCAOB, pour relancer la question de la rotation obligatoire des cabinets d'audit. La forte saveur néolibérale des arguments ayant servi à dresser l'opposition à ce projet de réglementation a été notée au sein de l'espace réglementaire concerné. C'est en mobilisant certaines « vérités » associées au néolibéralisme que les répondants ont étayé leur rhétorique d'argumentation et contribué à la reproduction de ce régime de domination politico-économique. Or, chacune des « vérités » soulevées a suscité, chez moi, un élément de critique.

Selon le discours des répondants, pour qu'elle soit acceptable, la rotation obligatoire se doit : de démontrer une valeur ajoutée par un test coût-avantage, de ne pas encombrer la croissance et l'accumulation de capitaux et, supposément, d'accroître/maintenir la compétitivité du marché de l'audit. Pour que son adoption soit le moins considérée, la rotation obligatoire doit adresser chacune des trois idées-maîtresses. Toutefois, notre analyse fait ressortir que ces idées-maîtresses du discours néolibéral engendrent des leurres, des arguments trompeurs et incomplets ainsi qu'un jeu de manipulation.

Tout d'abord, notre démarche contribue à mettre en doute l'approche générale du processus lancé par le PCAOB. Est-ce normal de vouloir consulter les acteurs spécifiquement concernés par la rotation obligatoire? Est-ce cohérent de s'attendre qu'ils mettront réellement de côté leurs intérêts personnels pour livrer des avis neutres et objectifs – visant la protection du public? Est-ce que le normalisateur devrait traiter sur un pied d'égalité tous les avis reçus? Il est depuis longtemps reconnu « *that those regulated are able to influence the regulations that are intended to curb their actions* » (Bozanic et al., 2012, p. 463). N'est-il pas évident que pour protéger leurs propres intérêts, les acteurs concernés tenteront d'influencer ces processus « *so that the ultimate impact of the rules is muted or subverted [...] (Campbell, 2004, 2010; DiMaggio & Powell, 1991; Edelman [et al.], 2009, 2011)* » (Bozanic et al, 2012, p. 463)? Le maintien du statu quo l'ayant emporté dans le cadre du processus étudié, il faut dire que les arguments des répondants étaient particulièrement attrayants pour une investigation critique.

Considérant la remise en question du processus mené par le PCAOB, il est éminemment pertinent d'examiner de plus près les façons de faire des normalisateurs. Comment sont-ils gouvernés et administrés? Comment est-ce que leurs pratiques et politiques de fonctionnement sont mises de l'avant? Quels liens les membres clés de ces organisations ont-ils avec la profession comptable (ex. en tant qu'ex-dirigeant d'entreprise habitué à côtoyer des représentants des Big Four ou, carrément, en tant qu'ex-dirigeant des Big four)? Quel pouvoir (ou relation) ont ces normalisateurs face aux grands cabinets? Est-ce qu'ils sont suffisamment bien outillés pour surveiller et encadrer les mastodontes économiques dont il a été question? Sommes-nous rendus à un stade où préserver la pérennité et protéger le public au sein des marchés des capitaux devient de plus en plus difficile (ou secondaire)? Est-ce que les sociétés commerciales et les cabinets qui opèrent sur les marchés deviennent plus importants (et puissants) que tout mécanisme réglementaire susceptible de les encadrer (Malsch et Gendron, 2011)? Est-ce que – sous un régime sociétal néolibéral – ces entreprises sont plus importantes que toute autre chose? Est-il plus important de garantir leur croissance et l'accumulation de capitaux plutôt que de veiller sur le bien-être, l'égalité ou la justice sociale des individus et des communautés? Voilà quelques questions vers lesquelles la présente étude tente d'ouvrir le chemin.

Les *Big Four* ont formulé les plus longs commentaires servant à dresser l'opposition face à la rotation obligatoire alors qu'à l'opposé sur un continuum de notoriété, les *indépendants* ont formulé les plus courts – incluant la quasi-totalité des commentaires « en faveur ». Même si l'analyse est élémentaire, nous pouvons suggérer que le processus est mené par des experts et élites (Malsch, 2013; Young et Williams, 2010). Est-ce une autre « vérité » à travers laquelle s'articulerait le discours du néolibéralisme? Même si le processus sollicitait l'avis de tout acteur intéressé, un cercle restreint d'élites – avec les commentaires les plus élaborés – semble avoir compté pour beaucoup dans l'orientation de la position finale. Suivant la théorie néolibérale d'Harvey (2005, p. 2), ne possédant pas les informations requises, l'état ne doit pas réglementer par lui-même les marchés. « *Neoliberals [...] tend to favour governance by experts and elites* » (p. 66), ouvrant alors la voie à ce que de « *powerful interest groups [...] distort and bias state interventions [...] for their own benefit* » (p. 2). Est-ce un simulacre d'une démocratie où seulement les élites et leurs alliés politiques sont servis?

Le processus déployé par le PCAOB aurait servi la reproduction et même l'avancement de l'agenda du néolibéralisme (voir Ellwood et Newberry, 2007). « *Neoliberal discourse is the background for many (if not most) policy discussions and as such reinforces its use in the particular realm of accounting policy* » (Ravenscroft et Williams, 2009, p. 775). Selon Brivot (2011, p. 1), « [...] *we cannot help but wonder to what extent accounting and accountants have facilitated the propagation of the neoliberal discourse and vision of the world [...]* ». Nous avons pu approfondir notre compréhension à l'égard de cette propagation. Mais à quoi bon étudier cette reproduction néolibérale au sein de la profession comptable et des institutions réglementaires l'entourant? Foucault (1971) dit:

*It seems to me that the real political task in a society such as ours is to criticise the workings of institutions, which appear to be both neutral and independent; to criticise and attack them in such a manner that the political violence which has always exercised itself obscurely through them will be unmasked, so that one can fight against them.*

Cette étude montre bien qu'on ne peut se fier aux processus de « consultation » en apparence transparents pour « améliorer » le cadre en fonction duquel la profession comptable est réglementée. En dessous de la transparence se cache l'influence subtile et démesurée du pouvoir néolibéral. Il nous semble donc primordial de mettre en lumière l'exercice de ce pouvoir qui, au nom de la liberté, contraint de maintes façons les individus et les groupes. Bien qu'ici il soit question de critiquer le pouvoir du discours néolibéral au sein de l'espace réglementaire de la profession comptable, Foucault nous invite à adopter un tel ton critique envers toute institution et toute forme de pouvoir qu'on tient pour acquis au sein de notre société. Invitant à dépouiller toute « vérité » tenue pour acquise qui ne laisse que très peu (ou pas du tout) de place à d'autres alternatives.

## Bibliographie

- Armstrong, P. (1994). The influence of Michel Foucault on accounting research. *Critical Perspectives on Accounting* 5 (1): 25-55.
- Arnold, P. (2009). Institutional perspectives on the internationalization of accounting. In *Accounting, organizations, and institutions: Essays in honour of Anthony Hopwood* (Eds, Chapman, C., Cooper, D., Miller, P.). New York: Oxford University Press, 48-65.
- Bealing, W.E. Jr, Dirsmith, M.W., Fogarty, T. (1996). Early regulatory actions by the SEC: An institutional theory perspective on the dramaturgy of exchange. *Accounting, Organizations and Society* 21 (4): 317-338.
- Bengtsson, E. (2011). Repoliticalization of accounting standard setting—The IASB, the EU and the global financial crisis. *Critical Perspectives on Accounting* 22 (6): 567-580.
- Berger, P., Luckmann, T. (1966). *The social construction of reality – A treatise in the sociology of knowledge*. Garden City, New York: Anchor Books.
- Botzem, S., Quack, S (2009). (No) Limits to Anglo-American accounting? Reconstructing the history of the International Accounting Standards Committee – A review article. *Accounting, Organizations and Society* 34 (8): 988-998.
- Botzem, S., Quack, S. (2006). Contested rules and shifting boundaries: International standard setting in accounting. In *Transnational governance: Institutional dynamics of regulation* (Eds, Djelic, M.-L., Sahlin-Andersson, K.). Cambridge, Angleterre: Cambridge University Press.
- Bourdieu, P., Passeron, J.C. (1977). *Reproduction in education, society and culture*, 2ième édition. Londres, Angleterre: Sage Publications.
- Bozanic, Z., Dirsmith, M. W., Huddart, S. (2012). The social constitution of regulation: The endogenization of insider trading laws. *Accounting, Organizations and Society* 37 (7): 461-481.
- Bramwell, J. (2013). House backs bill that prohibits mandatory firm rotation. Accountingweb – Thomson Reuters. Consulté le 3 mars 2013, [www.accountingweb.com/article/house-backs-bill-prohibits-mandatory-firm-rotation/222052](http://www.accountingweb.com/article/house-backs-bill-prohibits-mandatory-firm-rotation/222052).
- Brivot, M. (2011). Trust in freedom or in equality? A comment on Bernard E. Harcourt's The illusion of free markets. *Accounting, Economics, and Law: A Convivium* 1(2): art. 7.
- Brown, A. (2004). The milieu of the IASB. *Journal of American Academy of Business* 5 (1/2): 385-390.
- Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A. (1985). Accounting in its social context: Towards a history of value added in the United Kingdom. *Accounting, Organizations and Society* 10 (4): 381-413.

- CA Magazine* (2012, June/July). CPAB/CICA collaborate on audit quality consultation process. *CA Magazine*, <http://www.cica.ca/enhancing-audit-quality-canadian-perspective/media-centre/item65304.aspx>
- Campbell, J.L. (2004). *Institutional change and globalization*. Princeton, New Jersey: Princeton University Press.
- Campbell, J.L. (2010). Neoliberalism in crisis: Regulatory roots of the U.S. financial meltdown. In *Markets on trial: The economic sociology of the U.S. financial crisis: Part B. Research in the Sociology of Organizations* 30(B): 65-101.
- Caramanis, C.V. (1999). International accounting firms versus indigenous auditors: Intra-professional conflict in the Greek auditing profession, 1990-1993. *Critical Perspectives on Accounting* 10 (2): 153-196.
- Clegg, S. (2006). The bounds of rationality: Power/history/imagination. *Critical Perspectives on Accounting* 17 (7): 847-863.
- Cooper, D.J., Robson, K. (2006). Accounting, profession and regulation: Locating the sites of professionalization. *Accounting, Organizations and Society* 31 (4/5): 415-444.
- Cooper, D.J., Sherer, M.J. (1984). The value of corporate accounting reports: Arguments for a political economy of accounting. *Accounting, Organizations and Society* 9 (3/4): 207-232.
- Digester, P. (1992). The fourth face of power. *Journal of Politics* 54 (4): 977-1007.
- DiMaggio, P.J., Powell, W. (1991). Introduction to the new institutionalism in organizational analysis. In *The new institutionalism in organizational analysis* (Eds, Powell, W.W., DiMaggio, P.J.). Chicago, Illinois: University of Chicago Press, 1-38.
- Djelic, M.L., Sahlin, K. (2009). Governance and its transnational dynamics: Towards a reordering of our world. In *Accounting, organizations, and institutions: Essays in honour of Anthony Hopwood* (Eds, Chapman, C., Cooper, D.J., Miller, P.B.). Oxford, Angleterre: Oxford University Press, 175-204.
- Dreyfus, H.L., Rabinow, P. (1983). *Michel Foucault: Beyond structuralism and hermeneutics*. 2ème édition. Chicago, Illinois: University of Chicago Press.
- Durocher, S., Fortin, A., Côté, L. (2007). Users' participation in the accounting standard-setting process: A theory-building study. *Accounting, Organizations and Society* 32 (1): 29-59.
- Edelman, L., Krieger, L., Eliason, S., Albiston, C., Mellema, V. (2011). When organizations rule: Judicial deference to institutionalized employment structures. *American Journal of Sociology* 117 (3): 888-954.
- Edelman, L. B., Uggen, C., Erlanger, H. S. (1999). The endogeneity of legal populations: Grievance procedures or rational myth. *American Journal of Sociology* 105 (2): 406-454.
- Ellwood, S., Newberry, S. (2007). Public sector accrual accounting: Institutionalising neo-liberal principles? *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 20 (4): 549-573.

- European Commission (2010). Consultation on audit policy - Lessons from the crisis. Disponible à [http://ec.europa.eu/internal\\_market/consultations/2010/green\\_paper\\_audit\\_en.htm](http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/2010/green_paper_audit_en.htm).
- Ferzacca, S. (2009). Business model squeezes the serendipity out of research. *CAUT/ACPPU Bulletin* 56 (6).
- Feyerabend, P. (1979). *Contre la méthode*. Traduction de la version anglaise de 1975. Paris : Éditions du Seuil.
- Flottes, M., Gendron, Y. (2010). Mouvance réglementaire et jeux de vérité. *Comptabilité Contrôle Audit* 16 (2): 7-30.
- Foucault, M. (1961). *Madness and civilization*. First published by Librairie Plon in 1961. Routledge.
- Foucault, M. (1971). *Human nature: Justice vs. power – Noam Chomsky debates with Michel Foucault*. Consulté en ligne le 10 septembre 2014 à <http://www.chomsky.info/debates/1971xxxx.htm>.
- Foucault, M. (1978). *The history of sexuality (Vol. 1)*. Edition 1990. Londres: Penguin.
- Foucault, M. (1978-1979). *The birth of biopolitics – Lectures at the Collège de France 1978-1979*. Edited by Michel Senellart, 2008. Translated by Graham Burchell. Palgrave Macmillan.
- Foucault, M. (1980). *Power/knowledge: Selected interviews and other writings 1972-77*. Edited by Colon Gordon. New York: Pantheon Books.
- Foucault, M. (1994). *Nietzsche, Freud, Marx. Dits et écrits 1954-1988*. Tome I : 1954-1969. Paris: Éditions Gallimard.
- Freund, J. (1978). De l'interprétation dans les sciences sociales. *Cahiers internationaux de Sociologie* Vol. LXV.
- Gendron, Y., Spira, L.F. (2010). Identity narratives under threat: A study of former members of Arthur Andersen. *Accounting, Organizations and Society* 35 (3): 275-300.
- Guénin-Paracini, H., Gendron, Y., Morales, J. (2014). Neoliberalism, crises and accusations of fraud: A vicious circle of reinforcing influences? *Qualitative Research in Accounting & Management* 11 (4): 317-356.
- Gundi, G.. (2012, May). Auditor rotation idea on thin ice. *The Bottom Line*. p. 4 et 26.
- Haggerty K.D., Ericson R.V. (2000). The surveillant assemblage. *British Journal of Sociology* 51 (4): 605–622.
- Hall, S. (1992). The west and the rest: Discourse and power. In *Formations of modernity* (Eds, Hall, S., Gieben, B.). Cambridge, Angleterre: Polity.
- Hall, S. (1997). *The work of representation*. Londres, Angleterre: Open University Press.
- Harvey, D. (2005). *A brief history of neoliberalism*. New York: Oxford University Press.

- Hopwood, A.G. (1994). Some reflections on the harmonization of accounting within the EU. *European Accounting Review* 3 (2): 241–253.
- Humphrey, C., Loft, A., Woods, M. (2009). The global audit profession and the international financial architecture: Understanding regulatory relationships at a time of financial crisis. *Accounting, Organizations and Society* 34 (6/7): 810-825.
- Lorenzi, M. (2006). Power: A radical view by Steven Lukes. *Crossroads* 6 (2): 87-95.
- Lukes, S. (1974). *Power: A radical view*. Londres, Angleterre: Macmillan.
- Lukes, S. (2005). *Power: A radical view*, 2ème édition. Basingstoke, Angleterre: Palgrave.
- MacDonald, L.D., Richardson A.J. (2004). Identity, appropriateness and the construction of regulatory space: The formation of the public accountant’s council of Ontario. *Accounting, Organizations and Society* 29 (5/6): 489-524.
- Macintosh, N.B. (2002). *Accounting, accountants and accountability: Poststructuralist positions*. Londres, Angleterre: Routledge.
- Macris, V. (2011). The ideological conditions of social reproduction. *Journal for Critical Education Policy Studies* 9 (1): 19-46.
- Malsch, B. (2013). Politicizing the expertise of the accounting industry in the realm of corporate social responsibility. *Accounting, Organizations and Society* 38 (2): 149-168.
- Malsch, B., Gendron, Y. (2011). Reining in auditors: On the dynamics of power surrounding an “innovation” in the regulatory space. *Accounting, Organizations and Society* 36 (7): 456-476.
- Malsch, B., Gendron, Y., Grazzini, F. (2011). Investigating interdisciplinary translations: The influence of Pierre Bourdieu on accounting literature. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 24 (2): 194-228.
- Martinez-Diaz L. (2005). Strategic experts and improvising regulators: Explaining the IASC’s rise to global influence. *Business and Politics* 7 (3): 1-26.
- Miles, M.B., Huberman, A.M. (1984). *Qualitative data analysis: A sourcebook of new methods*. SAGE Publications.
- Miller, P. (1991). Accounting innovation beyond the enterprise: Problematizing investment decisions and programming economic growth in the UK in the 1960s. *Accounting, Organizations and Society* 16 (8): 733–762.
- Paillé, P. (1994). L’analyse par théorisation ancrée. *Cahiers de recherche sociologique*. N° 23, 147-181.
- Patton, M.Q. (1990). *Qualitative evaluation and research methods*, 2ème édition. Newbury Park, Californie: Sage Publications.
- PCAOB (2011). Concept release on auditor independence and audit firm rotation; Notice of roundtable. No 2011-006, Docket matter no. 37. Disponible en ligne directement à <http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Pages/Docket037.aspx>.

- Perry, J., Nolke, A. (2006). The political economy of international accounting standards. *Review of International Political Economy* 13 (4): 559-586.
- Pushkin, A.B., Pariser, D.B. (1991). Political and economic forces shaping regulatory accounting for troubled debt restructuring. *Critical Perspectives on Accounting* 2 (2): 127-143.
- Ravenscroft, S., Williams, P. F. (2009). Making imaginary worlds real: The case of expensing employee stock options. *Accounting, Organizations and Society* 34 (6/7): 770-786.
- Read, J. (2009). A genealogy of homo-economicus: Neoliberalism and the production and the production of subjectivity. *Foucault Studies* 6: 25-36.
- Robichaud, D., Turmel, P. (2012). *La juste part*. Documents – par l'équipe de Nouveau Projet.
- Robson, K. (1991). On the arenas of accounting change: The process of translation. *Accounting Organizations and Society* 16 (5/6): 547-570.
- Sarbanes-Oxley Act of 2002 (2002). Enacted by the Senate and House of Representatives of the United States of America in Congress assembled. *Public Law 107-204 107th Congress*. Amended in 2010.
- Smith-Lacroix, J.-H., Durocher, S., Gendron, Y. (2012). The erosion of jurisdiction: Auditing in a market value accounting regime. *Critical Perspectives on Accounting* 23 (1): 36-53.
- Suddaby, R., Cooper, D.J., Greenwood, R. (2007). Transnational regulation of professional services: Governance dynamics of field level organizational change. *Accounting, Organizations and Society* 32 (4/5): 333-362.
- Tinker, T. (1980). Towards a political economy of accounting: An empirical illustration of the Cambridge controversies. *Accounting, Organizations and Society* 5 (1): 147-160.
- Tinker, T. (1985). *Paper prophets: A social critique of accounting*. New York: Praeger Press.
- Tremblay, M.-S., Gendron, Y. (2011). Governance prescriptions under trial: On the interplay between the logics of resistance and compliance in audit committees. *Critical Perspectives on Accounting* 22 (3): 259-272.
- Vogler, C. (1998). Money in the household: Some underlying issues of power. *The Sociological Review* 46 (4): 687-713.
- Warming-Rasmussen, B., Jensen, L. (1998). Quality dimensions in external audit services: An external user perspective. *European Accounting Review* 7 (1): 65-82.
- Young, J.J. (2003). Constructing, persuading and silencing: The rhetoric of accounting standards. *Accounting, Organizations and Society* 28 (6): 621-638.
- Young, J.J. (1994). Outlining regulatory space: Agenda issues and the FASB. *Accounting Organizations and Society* 19 (1): 83-109.

Young, J.J. (2006). Making up users. *Accounting, Organizations and Society* 31 (6): 579–600.

Young, J.J. Williams, P.F. (2010). Sorting and comparing: Standard-setting and “ethical” categories. *Critical Perspectives on Accounting* 21(6): 509-521.

## **ARTICLE 2 – Amélioration de la qualité de l’audit : apparences, déformations et mythifications**

### **Résumé**

Souvent, dans la foulée des crises financières, plusieurs organisations (de surveillance, de réglementation, de représentation professionnelle) se mobilisent pour tenter d’améliorer le fonctionnement des marchés des capitaux. Cet article souhaite examiner une telle mobilisation survenue, en réaction à la crise financière de 2008, au sein de « l’espace social de réglementation » qui chapeaute la profession des auditeurs financiers. À travers cette mobilisation qui a eu lieu au Canada, divers groupes de travail ont été mis en place avec le mandat d’analyser certains enjeux liés à la profession et de prendre position à l’égard de solutions envisagées, à l’échelle mondiale, pour améliorer la qualité de l’audit. Ces groupes de travail ont publié plusieurs documents servant, d’une part, à recueillir et à synthétiser les commentaires de parties prenantes concernées ainsi que, d’autre part, à étayer leurs propres analyses, recommandations et conclusions sur le sujet. C’est à travers une lentille théorique portant sur la production de « mythes » (selon Barthes) qu’une lecture de toute la documentation liée au projet canadien est faite afin de révéler les nombreuses « déformations » (mythiques) qui y sont incluses. Ces déformations ont pour effet de mettre en sourdine plusieurs facettes controversées, notamment, en lien avec : la sélection restrictive des enjeux qui sont attaqués par le projet; la définition nébuleuse qui est retenue pour le concept de la « qualité de l’audit »; et la superficialité de la recommandation principale qui est offerte. En contrepartie de cette mise en sourdine, c’est un message dominant (contestable) qui est, au final, proféré par les leaders du projet. En conclusion, nous constatons que l’ensemble des déformations mythiques identifiées au sein du projet tend à servir un statu quo plutôt qu’à stimuler de réelles améliorations.

**Mots clés :** réglementation, qualité de l’audit, mythe, superficialité, statu quo.

## Introduction

Depuis le déclenchement, en 2008, de la crise économique mondiale qui a ébranlé de nombreuses institutions financières et menacé la stabilité budgétaire de plusieurs pays, un grand nombre de décideurs, d'autorités de réglementation et d'autres instances ont proposé que des changements substantiels soient apportés au système financier de manière à favoriser une stabilité financière accrue. (ICCA-CCRC, 2012a, p. 1)

Dans le cadre de cet article, il sera question d'examiner en profondeur un processus qui a eu lieu au Canada et qui, en réaction à la crise financière mondiale de 2008, visait, tout au moins en principe, à établir et à promouvoir de tels changements (substantiels) au sein de « l'espace réglementaire » entourant la profession des comptables et plus particulièrement, celle des auditeurs financiers (MacDonald et Richardson, 2004).

« Bien que les auditeurs ne soient pas perçus comme étant responsables des faillites d'entreprises survenues pendant la crise », les responsables du projet canadien précisent que « les travaux entrepris pour contrer les faiblesses du système financier [...] [doivent tenir] compte des rôles de tous les intervenants essentiels à un processus d'information financière fiable, y compris les auditeurs » (ICCA-CCRC, 2012b). En effet, considérant leur fonction de « chien de garde » visant à assurer la protection du public au sein des marchés des capitaux (Fogarty, Radcliffe, et Campbell, 2006; Humphrey et Moizer, 1990; Willmott, Puxty, et Cooper, 1993), il n'est pas surprenant qu'on décide, dans un contexte d'introspection après une crise financière, de se pencher sur le cas de ce groupe de professionnels (Hopwood, 2009; Sikka, 2009). En cherchant à remplir leur rôle de « chien de garde », les auditeurs assument une responsabilité prééminente et viennent à être confrontés à un bon nombre d'éléments perturbateurs (Bromwich et Hopwood, 1982, p. 21). Notons, particulièrement, la confrontation problématique entre les logiques commerciales et professionnelles qui, au-delà de perturber la pratique des auditeurs financiers, met en péril la protection du public (Cooper et Robson, 2006; Gendron, 2002; Greenwood et al., 2002; Suddaby et al., 2007). Certains iront même jusqu'à dire que cette confrontation au sein de la pratique des auditeurs constitue, possiblement, l'un des éléments précurseurs des scandales financiers observés au début des années 2000 (Gendron et Spira, 2010; Guénin-Paracini et Gendron, 2010; Ronen, 2002; Squires et al., 2003; Toffler et Reingold, 2003; Wyatt, 2004). Considérant cette perspective peu reluisante de la

profession, c'est à juste titre que le projet canadien faisant l'objet de cette recherche veuille, en réaction à la crise financière de 2008, s'attaquer au besoin et à la façon d'améliorer la qualité de l'audit. En effet, les leaders du projet soulignent, notamment, la manière dont :

les gens se sont demandé comment une banque pouvait faire faillite quelques mois seulement après l'expression d'une opinion d'audit sans réserve sur ses états financiers. Les états financiers et le rapport de l'auditeur n'auraient-ils pas dû signaler le désastre imminent? Les états financiers étaient-ils crédibles? À quoi sert l'audit s'il ne permet pas d'alerter les parties prenantes? (ICCA-CCRC, 2012a, p. 1)

L'Union européenne, les États-Unis et le Royaume-Uni avaient déjà mis en place des processus pour tenter de répondre à certains de ces questionnements en vue d'améliorer la qualité de l'audit. Par la suite, même si elles avaient la certitude que leur pays avait bien traversé la crise financière de 2008, les autorités canadiennes décidèrent d'entreprendre, peut-être en raison d'une certaine forme d'isomorphisme institutionnel (DiMaggio et Powell, 1983), leur propre processus d'amélioration – qui constitue l'objet précis de cette recherche. Plus précisément, il est question d'un processus de consultation intitulé « l'Amélioration de la qualité de l'audit : un point de vue canadien » qui a été lancé conjointement par deux organisations proéminentes de la sphère canadienne et internationale des marchés des capitaux – l'Institut Canadien des Comptables Agréés (« ICCA<sup>19</sup> ») et le Conseil Canadien sur la Reddition de Comptes (« CCRC<sup>20</sup> »)<sup>21,22</sup>. Sans que

---

<sup>19</sup> Sur le site internet de l'ICCA, on peut lire que « [l]es Comptables agréés (CA) forment la profession regroupant des leaders qui assument des rôles de dirigeants, de conseillers, d'experts financiers, de fiscalistes et de certificateurs la plus estimée au Canada, reconnue à l'échelle internationale. [...] L'Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) représente les CA du Canada sur les scènes nationale et internationale ». À l'adresse suivante : <http://www.icca.ca/a-propos-de-licca/index.aspx>, consultée le 11 mars 2014.

<sup>20</sup> Sur le site internet de l'organisation, on peut lire que « [l]e CCRC est l'organisme de réglementation de l'audit du Canada, chargé de la protection des intérêts du public investisseur ». À l'adresse suivante : <http://www.cpab-ccrc.ca/fr/About/Backgrounder/Pages/default.aspx>, consultée le 11 mars 2014.

<sup>21</sup> Dans le cadre de cet article, on fera référence au projet « ICCA-CCRC » pour signifier le processus de consultation mené conjointement par ces deux organisations. Notons aussi que sur le site du projet de consultation, on retrouve la mention suivante : « L'ICCA et CMA Canada se sont unis le 1er janvier 2013 pour créer CPA Canada, l'organisation nationale chargée de soutenir l'unification de la profession comptable canadienne sous la bannière CPA ». Néanmoins, pour éviter toute confusion tout au long de ce texte, nous continuerons à faire référence à l'ICCA pour indiquer CPA Canada.

<sup>22</sup> À la fin des documents publiés pour initier le processus de consultation dont il est question, nous lisons la remarque suivante : « Le présent document de consultation a été préparé dans le cadre de l'initiative « Amélioration de la qualité de l'audit » par le[s] Groupe[s] de travail [...], sous la supervision du Comité directeur sur l'amélioration de la qualité de l'audit. Il n'a pas été approuvé par un conseil ou un comité de l'Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) ni par le Conseil canadien sur la reddition de comptes (CCRC) ou l'un de ses comités. L'ICCA, le CCRC et les membres du Groupe de travail et du Comité

son autorité ne lui permette de ratifier des réformes réglementaires au sens de la loi, le projet ICCA-CCRC mené par ces deux organisations avait pour objectif de guider les agences de réglementation canadiennes (et internationales) vers des « améliorations » potentielles à l'égard de la qualité de l'audit.

Ainsi, même s'il n'a pas force de loi, tout porte à croire que le projet ICCA-CCRC s'est réalisé au sein du *regulatory space* de la profession comptable (MacDonald et Richardson, 2004; Young, 1994). En plus d'être variables et fragiles, les frontières qui entourent cet espace social de réglementation sont sujettes aux influences variées d'une panoplie d'acteurs ayant des intérêts souvent divergents (Djelic et Sahlin, 2009; Gendron et Spira, 2009; Malsch et Gendron, 2011). C'est ainsi que Humphrey et al. (2009) évoquent comment les mouvances réglementaires engendrées au sein de cet espace provoquent des interactions particulièrement complexes. En effet, ces mouvances produisent des échanges qui, malgré l'implication de plusieurs acteurs (nationaux et internationaux), sont dominés par un nombre très restreint d'organisations influentes (Humphrey et al., 2009; Malsch et Gendron, 2011; Suddaby, Cooper, et Greenwood, 2007). Selon certains auteurs, ces organisations finissent par adopter des stratégies remarquables pour protéger, avant tout, leurs propres intérêts (Malsch et Gendron, 2011; Moore et al., 2006). Par ailleurs, en plus de cette domination contestable, on peut aussi noter la manière dont certains auteurs critiquent la superficialité des travaux menés au sein de cet espace social de réglementation (Flottes et Gendron, 2010; Young, 2003 et 2006). En somme, à la lumière des études qui examinent cet espace réglementaire, nous pouvons dire que les mouvances et les interactions qui s'y produisent ne sont point à l'abri de controverses. Ainsi, de manière générale, Cooper et Robson (2006) font valoir comment, au sein de cet espace, il existe des phénomènes sociologiques qui méritent incontestablement d'être examinés plus amplement. D'ailleurs, c'est précisément dans cet axe de réflexion que vient s'inscrire le

---

directeur n'assument aucune responsabilité ni obligation pouvant résulter directement ou indirectement du fait qu'une personne a utilisé ou appliqué le document ou s'y est fiée » (ICCA-CCRC, 2012a, d, e et 2013a). Étrangement, il semble compliqué de déterminer qui est « responsable » des travaux entrepris. Néanmoins, même s'il peut être difficile (et questionnable) de concevoir cette « dissociation » des organisations et des membres impliqués face à cette initiative canadienne qu'ils ont eux-mêmes engendrée, notons que, dans le cadre de ce manuscrit, cette « dissociation » ne perturbe pas pour autant les objectifs de la recherche et donc, on ne s'y attardera pas davantage.

présent manuscrit portant sur l'initiative canadienne ICCA-CCRC qui constitue un terrain particulièrement fertile au sein duquel il est question d'améliorer la qualité de l'audit.

Même si plusieurs recherches se sont intéressées à la « qualité de l'audit », la notion demeure peu comprise et ne fait pas l'objet d'un consensus auprès des parties prenantes concernées (Francis, 2011; Knechel et al., 2013; Roussy et Brivot, in press). Notons tout de suite qu'il n'en sera point autrement à l'issue de cette recherche – et d'ailleurs la controverse risque même d'être augmentée autour de cette notion fondamentalement floue. Francis (2011, p. 127) indique justement qu'il n'est pas facile de réduire la qualité de l'audit à une simple et courte définition. Néanmoins, en recensant un bassin des recherches fondées sur des archives, Francis (2011) offre un modèle à travers lequel divers « niveaux » de l'audit – tels que les procédures de vérification, les éléments probants, les décisions, les jugements professionnels, les structures des firmes comptables, les institutions professionnelles, etc. – sont tous pris en compte afin de permettre, selon leur gradation respective, d'apprécier la qualité de l'audit. Par ailleurs, Knechel et al. (2013) poussent plus loin cette recension faite par Francis (2011) en incluant, notamment, les recherches expérimentales ainsi que celles basées sur des sondages. En plus d'offrir une synthèse plus étendue des modèles d'évaluation de la qualité de l'audit, Knechel et al. (2013) aboutissent à une forme de *balanced scorecard* pour procéder à l'évaluation de cette notion. Au final, ils invoquent le besoin de mener des analyses différentes – sur de nouvelles et de meilleures données – afin d'approfondir davantage la recherche portant sur cette notion floue de la qualité de l'audit (Knechel et al., 2013, p. 407).

En ce sens, grâce à un axe de recherche qualitatif fondé sur l'analyse interprétative d'entretiens, Roussy et Brivot (in press) parviennent à enrichir les connaissances qui entourent la notion de la qualité de l'audit. Bien qu'elles s'intéressent plus particulièrement à la qualité de l'audit interne, Roussy et Brivot précisent que cette notion doit, généralement – tant pour l'audit interne qu'externe –, être perçue comme étant polysémique. Elles évoquent ainsi la manière dont la notion de la qualité de l'audit doit être considérée et appréciée différemment, selon le groupe d'acteurs qui s'y intéresse (notamment : l'équipe de direction, le comité d'audit, les instituts professionnels, l'auditeur externe). Elles élaborent donc un cadre qui permet à ces différents groupes d'apprécier,

selon leur propre perspective, la qualité de la fonction d'audit interne. Elles concluent en précisant que l'élaboration d'un tel cadre serait tout aussi pertinente pour la qualité de l'audit externe. Bien qu'une telle avenue de recherche semble particulièrement intéressante – et, tel que nous le verrons, mérite d'être explorée plus amplement pour approfondir notre compréhension de la qualité de l'audit externe –, ce n'est pas tout à fait ce qui est visé par cette recherche.

Une portion de l'analyse de cet article sera inévitablement dédiée à l'appréciation de la manière dont les leaders du projet ICCA-CCRC ont choisi de définir la notion de la qualité de l'audit. Par contre, sans forcément s'attarder à la façon dont cette définition se rallie ou non aux différents modèles établis par la littérature, il sera plutôt question de mettre en évidence les discours manipulateurs qui mènent à l'interprétation nébuleuse retenue pour la notion de la qualité de l'audit dans le cadre du projet canadien. Par ailleurs, dans le cadre de cette recherche, il sera aussi question d'analyser la manière instable et contradictoire à travers laquelle on tente de justifier, d'une part, la raison d'être du projet et, d'autre part, la sélection des enjeux qui y sont rattachés. Finalement, nous examinerons la recommandation principale qui émerge de l'initiative canadienne afin de faire ressortir comment les discours qui l'entourent sont tout aussi nébuleux, instables et controversés. Essentiellement, cet article analyse en détail le projet ICCA-CCRC pour mettre en évidence les nombreuses facettes contestables qui s'y rattachent et pour illustrer comment, au final, ces facettes tendent à servir un statu quo plutôt qu'à stimuler de réelles améliorations de la qualité de l'audit au sein de l'espace réglementaire concerné.

Pour atteindre les objectifs de cette recherche, c'est à travers une lentille théorique fondée sur la production de « mythes » que nous avons fait la lecture de l'ensemble de la documentation publiquement disponible relativement au projet ICCA-CCRC. Cette lentille théorique – établie selon la pensée du sémiologue Roland Barthes – a permis d'établir un angle d'observation critique approprié pour saisir, apprécier et rapporter les manipulations nébuleuses soulevées à travers la lecture de la documentation relative au projet. Effectivement, en analysant, à travers une telle lentille théorique, diverses notions débattues au sein du projet canadien, nous sommes parvenu à mettre au jour un processus de mythification caractérisé par une déformation/disjonction entre les messages dominants

proférés au sein du projet et la substance discursive, souvent, plus nuancée, qui leur est sous-jacente. Tant les messages dominants que leur substance discursive sous-jacente sont décrits dans les documents du projet. Toutefois, à travers un certain mécanisme de déformation, plusieurs facettes (plus nuancées et controversées) de la substance discursive sous-jacente sont mises en sourdine et cèdent ainsi leur place aux messages (mythiques) dominants.

C'est en réaction à son « sentiment d'impatience devant » la profération de pensées dominantes que Barthes (1972, p. 9) a été amené à concevoir une méthode permettant de déceler et de déconstruire les mythes qui nous entourent continuellement dans la société. Ainsi, au-delà d'offrir l'angle d'observation ayant permis d'analyser les déformations mythiques au sein du projet ICCA-CCRC, la perspective barthésienne permet aussi de discerner ce type de déformation à l'égard des nombreux messages dominants qui, en apparence solides et crédibles, sont communiqués largement au sein de la société. Un tel outil de discernement permet donc d'apprécier plus en profondeur la substance discursive qui est sous-jacente à ces messages dominants. Conséquemment, une telle appréciation permettrait d'être plus alerte et d'adopter des réactions sociales peut-être plus appropriées face aux messages mythiques dominants – pourvu, évidemment, que les humains soient capables de sortir du mythe, ce qui n'est pas nécessairement chose facile à faire.

En ce qui concerne l'amélioration de la qualité de l'audit, cette étude illustre qu'il reste encore beaucoup de travail à faire. En effet, la présente recherche tente d'exposer à quel point et de quelles manières les mécanismes initiés au sein de l'espace social de réglementation qui encadrent la comptabilité et, plus particulièrement, l'audit méritent une attention et une diligence plus sérieuses. En plus de faire ressortir la manière dont, au final, c'est un statu quo qui semble être promu par le projet ICCA-CCRC, nous verrons que ce ne sont pas seulement les résultats du mécanisme réglementaire qui peuvent être contestés et qui méritent une attention plus approfondie, mais carrément l'ensemble du processus canadien. Par exemple, nous illustrerons: la manière limitative à travers laquelle ont été effectuées la sélection et la justification des enjeux examinés au sein du projet; la description nébuleuse et controversée qui a été retenue pour définir la notion de la qualité de l'audit; et, finalement, la recommandation superficielle et vraisemblablement

impraticable qui est présentée comme la solution idéale pour pallier les enjeux identifiés. En somme, nous croyons qu'il est fondé de manifester certaines inquiétudes lorsque de telles lacunes découlent d'un mécanisme prétendument sérieux et initié au sein de l'espace social de réglementation. Tout d'abord, les objectifs souhaités par le projet ne sont probablement pas atteints, mais encore, il est aussi possible qu'aux yeux de certains, le projet soit considéré comme une avancée significative ou comme un travail bien accompli permettant d'aboutir à des conclusions sérieuses et importantes. Cette deuxième possibilité nous inquiète particulièrement puisqu'elle pourrait laisser croire que les problématiques sont atténuées ou, plus encore, qu'elles n'existent plus alors que ce n'est pas le cas. Cela aurait pour effet de freiner le déploiement d'autres initiatives du même genre au sein de l'espace social de réglementation – renforçant ainsi l'état du statu quo.

En comptabilité, un nombre modeste (mais grandissant) d'études se sont basées sur une approche sémiologique (à partir de laquelle découle, entre autres, la mythologie) pour analyser des textes et des images liés à la profession (ex., Cooper et Puxty, 1994; Daly et Schuler, 1998; Macintosh et al., 2000; Malsch et Gendron, 2009; Picard, Durocher et Gendron, 2014; Preston, Wright et Young, 1996; Preston et Young, 2000). En plus d'espérer contribuer à ce bassin d'études en suivant un cadre théorique barthésien basé sur le concept de la production de mythes, cet article vient aussi répondre à un appel récurrent à l'égard de recherches portant sur le phénomène sociologique complexe de la réglementation (Cooper et Robson, 2006; Humphrey et al., 2009; Malsch et Gendron, 2011; Richardson, 2009). Enfin, nous pouvons aussi préciser que cet article s'inscrit dans une volonté d'enrichir le bassin de recherches qualitatives dans le domaine de la comptabilité et de l'audit (Malsch and Salterio, 2015; Power and Gendron, 2015).

Le restant de ce manuscrit est structuré de manière à présenter, tout d'abord, de façon plus approfondie, l'objet de cette étude (c.-à-d., le projet ICCA-CCRC) ainsi que l'approche méthodologique suivie pour mener cette recherche. Ensuite est présenté le cadre théorique illustrant la lentille conceptuelle mobilisée pour, enfin, mettre en exergue, dans la dernière section avant la conclusion, l'analyse et la discussion émergeant de cette étude.

## Objet d'étude et méthodologie – le projet ICCA-CCRC

### *Le projet et ses conclusions principales*

Depuis la crise financière mondiale de 2008, plusieurs nations capitalistes se sont vouées à tenter d'améliorer la pérennité des marchés financiers en se penchant, entre autres, sur la qualité de l'audit. Par exemple, en 2010, l'Union Européenne lance un « Livre vert – Politique en matière d'audit: les leçons de la crise » alors qu'en 2011, aux États-Unis, on retrouve le « *Concept Release on Auditor Independence and Audit Firm Rotation* » et, au Royaume-Uni, en 2013, « *A report on the provision of statutory audit services to large companies in the UK* »<sup>23</sup>. Suite à la diffusion de ces documents, les autorités réglementaires canadiennes en audit en vinrent à conclure que : « le Canada ne peut pas rester insensible à ce qui est en train de se produire aux États-Unis, en Europe et au Royaume-Uni. De nombreuses entités canadiennes exercent leurs activités en contexte international, de sorte qu'il est important pour elles que le processus d'audit et la qualité de l'audit au Canada soutiennent la comparaison à l'échelle internationale » (ICCA-CCRC 2012a, p. 4). C'est selon cette perspective que le Canada amorce sa propre initiative.

David Brown, président du comité directeur à la tête du processus canadien faisant l'objet de cette étude, précise que les objectifs de cette initiative s'établissent de la manière suivante : « *1) to provide useful input to Canadian standard setters, regulators and others as they consider, through their normal due processes, potential changes in Canada; 2) to support the views of Canadians engaged in discussions internationally about enhancing audit quality; and 3) to set an appropriate context for further work to enhance audit quality in the future* » (ICCA-CCRC, 2012c). C'est le 7 juin 2012 que le processus de consultation canadien prend officiellement son envol tel qu'indiqué dans un communiqué soulignant aussi que trois groupes de travail (soit, 1-un pour le rôle du comité d'audit; 2-un pour le rapport de l'auditeur; et 3-un pour l'indépendance de l'auditeur) chapeautés par un comité directeur avaient été mis en place pour assurer l'atteinte des objectifs établis pour le projet.

---

<sup>23</sup> On peut consulter un document synthèse relatif à chacun de ces projets aux adresses suivantes (consultées le 4 avril 2016) :

Livre vert européen - <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0561:FIN:FR:PDF>;

Le Concept release américain - [http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket037/Release\\_2011-006.pdf](http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket037/Release_2011-006.pdf);

Le rapport du Royaume-Uni - <https://www.gov.uk/cma-cases/statutory-audit-services-market-investigation#announcements>.

On indique que « [l]es membres des groupes de travail comprennent des experts chevronnés représentant les comités d'audit, les normalisateurs en audit et en certification, les auditeurs, les investisseurs institutionnels, les autorités de réglementation prudentielle et des valeurs mobilières, les préparateurs d'états financiers, le CCRC et l'ICCA » (ICCA-CCRC, 2012b). En regardant de plus près la composition des comités et des groupes de travail mis en place, on constate, sans exception, les positions significatives des gens d'affaires impliqués (voir Tableau 1 pour des détails). En effet, on dénote la participation de nombreux membres des conseils d'administration (8) et des hautes directions (5) d'importantes sociétés canadiennes telles que BCE, Banque Royale, Bombardier, CIBC, TD Asset Management, etc., sans oublier la participation de nombreux associés en provenance de chacun des Big Four (12) et, finalement, les rôles d'observateurs (10) tenus par divers représentants du CCRC et de l'ICCA. À travers le processus de consultation, on peut penser que ces gens d'affaires cherchent à identifier et à analyser des enjeux problématiques qui continuent d'exister au sein de certains processus ou phénomènes entourant de près leur propre travail. En effet, la « qualité de l'audit » concerne inévitablement le travail des plus haut placés et des administrateurs de grandes sociétés, de cabinets comptables, d'organisations de normalisation et d'ordres professionnels. Par conséquent, est-ce vraiment adéquat de s'attendre à ce que ces participants soient les plus enclins à identifier les (réels) problèmes et changements (potentiellement substantiels) requis en ce qui concerne l'amélioration de la qualité de l'audit – sachant qu'ils risqueraient, du même coup, de révéler des lacunes qui découlent de leur propre travail ? Sans m'attarder plus longuement à cette question fondamentale, voyons comment ce processus de consultation canadien a été entrepris.

**TABLEAU 1: PARTICIPANTS DU PROCESSUS ICCA-CCRC**

PROVENANCE DES PARTICIPANTS	Participants*				Coordonnateurs / Dirigeants*				Observateurs*			
	CD	A	B	C	CD	A	B	C	CD	A	B	C
Administrateurs de société	3	1	2	2								
Comptables en cabinet (autres que Big Four)	2	1	1									
Comptables en cabinet – Big Four	1	4	4	3		2	3	1				
Hauts-dirigeants de société	1	2	1	1								
Professeurs d'université		1		1								
Professionnel d'un cabinet d'avocats	1											
Représentants organisations de réglementation	4	2	2	4					2	2	1	3
Représentants corporation professionnelle (ICCA)	1	2	2	1		2	1		1			1
<b>TOTAL</b>	<b>13</b>	<b>13</b>	<b>12</b>	<b>12</b>	<b>-</b>	<b>4</b>	<b>4</b>	<b>1</b>	<b>3</b>	<b>2</b>	<b>1</b>	<b>4</b>

**CD** : Comité directeur du processus

**A** : Groupe de travail sur le rapport de l'auditeur.

**B** : Groupe de travail sur l'indépendance de l'auditeur.

**C** : Groupe de travail sur le rôle du comité d'audit.

\*Alors que la colonne des « participants » illustre la provenance, par secteur, de l'ensemble des personnes ayant été impliquées dans les divers comités du projet ICCA-CCRC, les colonnes « coordonnateurs/dirigeants » et « observateurs » illustrent la provenance de celles qui, parmi les participants, portaient ces différents titres au sein des comités mis en place.

Un document d'introduction (ICCA-CCRC, 2012a) est tout d'abord publié par le comité directeur pour offrir un aperçu général du projet et décrire les principaux défis qui émergent (voir Tableau 2 pour les détails des documents analysés). On y retrouve aussi une description des initiatives déjà amorcées ailleurs dans le monde et un portrait de la structure déployée pour mener le processus canadien. Cette structure fait précisément allusion aux trois groupes de travail qui procèdent distinctement à leur première publication (ICCA-CCRC, 2012d, e et 2013a), servant à décrire les problématiques qu'ils entendent attaquer ainsi que les pistes de solutions qu'ils ont à proposer et pour lesquelles ils souhaitent obtenir les commentaires des parties prenantes concernées. Par la suite, on retrouve trois fichiers additionnels comprenant les commentaires respectifs des parties prenantes (ci-après « les répondants ») en réponse à chacun des documents de consultation publiés par les groupes de travail (ICCA-CCRC, 2012f, et 2013b, c). Finalement, alors que chaque groupe de travail a publié une synthèse des commentaires qu'il a reçus et des conclusions qui en sont tirées (ICCA-CCRC, 2013d, e, f) le comité directeur s'est, pour sa part, chargé d'offrir une conclusion globale de l'ensemble du projet (ICCA-CCRC, 2013g)<sup>24</sup>. Toutes les publications mentionnées ainsi que les communiqués et la foire aux questions se trouvant sur le site du projet de consultation ont formé l'ensemble du bassin des données analysées dans le cadre de cette étude.

---

<sup>24</sup> Dans ces documents de synthèse, les groupes de travail présentent la liste des répondants ayant livré leurs commentaires sur les divers sujets de discussion. Ces listes nous permettent de constater que la majorité des répondants sont des cabinets comptables, des organismes de réglementation et des organismes chapeautant les professionnels de la comptabilité.

**TABLEAU 2: DOCUMENTS ANALYSÉS**

<b>RÉFÉRENCE</b>	<b>DATE</b>	<b>TITRE</b>	<b>AUTEUR</b>	<b>FORMAT</b>
ICCA-CCRC, 2012a	31-08-2012	Aperçu du projet	CD **	16 pages - PDF
ICCA-CCRC, 2012b	S/O ***	Foire aux questions	CD **	page web
ICCA-CCRC, 2012c	S/O ***	Message du président	Président	page web
ICCA-CCRC, 2012d	31-08-2012	Document de consultation A *	Groupe A	41 pages - PDF
ICCA-CCRC, 2012e	27-09-2012	Document de consultation B *	Groupe B	31 pages - PDF
ICCA-CCRC, 2012f	28-11-2012	Commentaires des répondants – A*	Groupe A	176 pages - PDF
ICCA-CCRC, 2012g	S/O ***	Fiche d'information	CD **	8 pages - PDF
ICCA-CCRC, 2013a	31-01-2013	Document de consultation C *	Groupe C	48 pages - PDF
ICCA-CCRC, 2013b	15-15-2013	Commentaires des répondants – B *	Groupe B	152 pages - PDF
ICCA-CCRC, 2013c	22-04-2013	Commentaires des répondants – C *	Groupe C	81 pages - PDF
ICCA-CCRC, 2013d	30-04-2013	Résumé des commentaires – A*	Groupe A	36 pages - PDF
ICCA-CCRC, 2013e	30-05-2013	Résumé des commentaires – B *	Groupe B	18 pages - PDF
ICCA-CCRC, 2013f	05-2013 ***	Résumé des commentaires – C *	Groupe C	26 pages - PDF
ICCA-CCRC, 2013g	31-05-2013	Conclusions et recommandations	CD **	45 pages - PDF

TOTAL : 678 p.

**NOTES - TABLEAU 2 :**

**A :** Groupe de travail sur le rapport de l'auditeur.

**B :** Groupe de travail sur l'indépendance de l'auditeur.

**C :** Groupe de travail sur le rôle du comité d'audit.

\* Les commentaires des répondants (A, B, C) et les résumés de ces commentaires (A, B, C) sont respectivement en lien avec les documents de consultation A, B et C.

\*\* CD : Comité directeur.

\*\*\* Aucune date précise de publication n'était indiquée pour le document.

Dans le document de conclusion globale, il est indiqué que l'objectif ultime découlant du processus canadien est de « dégager les conclusions qui seront soumises à l'examen des autorités canadiennes compétentes en vue d'une action concrète » (ICCA-CCRC, 2013g, p. 2). Ainsi, cette initiative canadienne constitue une première étape qui servirait à circonscrire ce sur quoi les autorités compétentes concernées devraient éventuellement se pencher afin d'améliorer la qualité de l'audit. Dans ce document, on retrouve aussi une synthèse des propositions les plus importantes qui ont émergé des différentes initiatives lancées à travers le monde sur la question de l'amélioration de la qualité de l'audit. Par exemple, on note que la Commission européenne et le *Financial Reporting Council* (FRC) du Royaume-Uni ont proposé l'obligation d'aller en appel d'offres pour l'audit alors que le *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) des États-Unis a proposé la rotation obligatoire (ICCA-CCRC, 2013g, p. 7)<sup>25,26</sup>. Pour sa part, le projet ICCA-CCRC conclut que la rotation obligatoire des cabinets d'audit et le recours aux appels d'offres périodiques ne sont pas des solutions convenables à envisager. D'autre part, pour introduire la recommandation principale du projet canadien (Gundi, 2013)<sup>27</sup> – sur laquelle nous allons

---

<sup>25</sup> Tant la rotation obligatoire du cabinet d'audit que l'obligation d'aller en appel d'offres, sont des solutions envisagées pour améliorer l'indépendance de l'auditeur face à son client d'audit. En effet, la rotation obligatoire établirait une durée maximale selon laquelle une entreprise pourrait se faire auditer par le même cabinet d'audit. Au terme de cette durée, l'entreprise serait obligée de changer de cabinet d'auditeur et ainsi, on peut penser que les menaces de l'indépendance liées à la familiarité seraient limitées. D'autre part, l'obligation d'aller en appel d'offres établirait une durée maximale selon laquelle une entreprise pourrait se faire auditer par le même cabinet d'audit sans procéder à un appel d'offres. Donc, au terme de cette durée, une évaluation de différents cabinets devrait être faite afin d'établir lequel serait le plus convenable (par rapport à son niveau d'indépendance et d'autres critères pertinents) pour mener l'audit de l'entreprise. Ainsi, un tel processus d'appel d'offres permettrait, du moins en théorie, de s'assurer que l'auditeur conserve un niveau d'indépendance approprié.

<sup>26</sup> Il est intéressant de noter qu'aux États-Unis, en date du 8 juillet 2013, « [t]he US House of Representatives [...] approved legislation that would prevent the Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) from implementing a system of mandatory rotation for audit firms » (Bramwell, 2013). Alors qu'en Europe, dans un mémo publié le 17 décembre 2013, le commissaire Barnier, membre la Commission Européenne, exprime sa joie du fait que « [d]ésormais, les cabinets d'audit [de l'Union Européenne] seront soumis à une rotation tous les 10 ans [...] et l]es mandats d'audit ne pourront être prolongés qu'une seule fois, sur appel d'offre » (Barnier, 2013). Et finalement, au Royaume-Uni, « [l]e FRC a plutôt introduit [...] une nouvelle disposition obligeant les sociétés de l'indice FTSE 350 à lancer des appels d'offres pour les services d'audit tous les 10 ans, selon l'approche « se conformer ou expliquer » » (ICCA-CCRC, 2013g, p.9). En somme, les États-Unis disent non à la rotation obligatoire alors que l'Union Européenne dit oui (à tous les 20 ans) et, pour leur part, le Royaume-Uni, dit oui aux appels d'offres obligatoires. On constate à quel point il n'existe pas vraiment de consensus international et dans ce sens, il est d'autant plus intéressant de voir comment le Canada se positionnera.

<sup>27</sup> En plus de Gundi (2013) qui précise que cette recommandation semble être la plus importante du projet ICCA-CCRC, nous pouvons aussi noter comment le comité directeur du projet ICCA-CCRC souligne que cette solution s'inscrit dans le cadre du sujet de discussion le plus controversé du processus visé par cette

revenir plus amplement dans la section d'analyse –, il est indiqué que (ICCA-CCRC, 2013g, p. 36):

L'obligation, pour le comité d'audit, de procéder périodiquement à une évaluation complète du cabinet d'audit au moins tous les cinq ans et de recommander ensuite la reconduction du mandat ou le remplacement du cabinet d'audit constitue la meilleure solution pour contrer les éventuelles menaces liées à la familiarité institutionnelle découlant de la relation entre un cabinet d'audit et une entreprise et pour concentrer les efforts sur la qualité de l'audit. [...] Il faudrait inclure, dans les documents d'information publics de l'entité de l'exercice au cours duquel l'évaluation complète aurait eu lieu, un résumé des résultats, des constatations et des conclusions de l'évaluation.

Il est donc question d'une évaluation qui serait plus englobante que l'évaluation annuelle ordinairement effectuée par le comité d'audit. Cette évaluation « complète » obligerait le comité d'audit à examiner toutes les menaces liées à la familiarité institutionnelle – découlant des effets cumulatifs du prolongement du mandat du cabinet d'audit – en plus d'évaluer le déploiement de « l'esprit critique » de ce cabinet et de prendre en compte l'amélioration de la qualité de l'audit<sup>28</sup>.

Il y a un grand nombre d'autres facettes et d'autres conclusions qui sont présentées à travers les différentes publications découlant du projet ICCA-CCRC. À ce stade, le but était simplement de dresser un portrait sommaire du processus en question afin de décrire, de façon cohérente, la méthodologie déployée à travers cette recherche. Notons aussi que cet article n'offre ni une analyse exhaustive ni un catalogue de l'ensemble des différentes

---

étude (ICCA-CCRC, 2013g, p. 9). Ainsi, presque 15 pages sur 45 du rapport de conclusion globale ICCA-CCRC servent exclusivement à discuter cette évaluation « complète » parmi la dizaine d'autres solutions mises de l'avant.

<sup>28</sup> Alors que le projet était en cours, on pouvait noter sur une page web qui lui était dédiée (qui n'existe plus – en date du 4 avril 2016) la remarque suivante : « CPA Canada élaborera des indications détaillées sur l'évaluation annuelle [...] [ainsi que] de nouvelles indications et des outils pour aider les comités d'audit à procéder périodiquement à une évaluation complète du cabinet d'audit [...]. [Il est aussi indiqué comment] le CCRC, [...] avec l'aide de représentants de cabinets et de comités d'audit, élaborera un protocole visant à ce que davantage d'informations soient mises à la disposition des comités d'audit ». En date du 4 avril 2016, sur le site de CPA Canada, on peut ainsi retrouver, parmi plusieurs autres documents, un guide à l'intention des comités d'audit qui souhaitent procéder à cette évaluation complète. Voir le lien suivant : <https://www.cpacanada.ca/fr/ressources-en-comptabilite-et-en-affaires/audit-et-certification/amelioration-de-la-qualite-de-laudit/publications/evaluation-complexe-periodique-de-lauditeur-externe-outil-laide-a-lintention-des-comites-daudit> (consulté le 4 avril 2016). Ainsi, au moment d'écrire cet article, on ne voit aucune nouvelle règle formelle découler du processus ICCA-CCRC, mais plutôt l'élaboration de certaines « pistes » pour tenter de soutenir le comité d'audit dans son travail.

pistes de discussion et de recommandation ayant émergé du projet en question. Plus loin, dans la section d'analyse de ce manuscrit, d'autres facettes (pertinentes à cette étude) seront examinées et discutées plus en profondeur. Effectivement, on cherchera à analyser diverses facettes du processus de consultation en fonction des axes de questionnement suivants. Quels sont les enjeux examinés – à travers le projet ICCA-CCRC – pour tenter d'améliorer la qualité de l'audit ? Quelle est la signification conférée à cette notion de la « qualité de l'audit » ? Sommes-nous parvenus à des conclusions (ou des recommandations) qui permettent d'entrevoir une amélioration substantielle (et réelle) de la qualité de l'audit ? C'est en répondant à de telles questions qu'on tentera d'illustrer comment une certaine désarticulation semble subsister entre la représentation qui est faite des résultats et des conclusion des travaux entrepris dans le cadre du projet ICCA-CCRC et la substance des arguments et des analyses qui sont sous-jacents à ces travaux. Autrement dit, il sera question de faire ressortir comment les résultats des travaux entrepris par les différents groupes de travail constituent des actes de mythification offrant des représentations largement déconnectées de la substance rhétorique qui leur est sous-jacente. Il sera aussi question d'illustrer comment, à travers de telles représentations mythologiques, les résultats des travaux du projet ICCA-CCRC parviennent, néanmoins, à incarner une solidité qui n'est pas nécessairement aussi bien ficelée qu'elle ne semble. Avant de poursuivre dans une conceptualisation plus élaborée de cette notion de mythe, voyons les différentes étapes qui ont été entreprises pour permettre l'analyse des données.

### ***La perspective analytique***

Cette analyse des données a tout d'abord commencé par un premier examen du processus de consultation. Cet examen était caractérisé, notamment, par une attention prononcée envers le projet et les différents textes publiés à son égard. Conformément à la vision offerte par Miles et Huberman (1984, p. 22), « *[f]rom the beginning of data collection, the qualitative analyst is beginning to decide what things mean, is noting regularities, patterns, explanations, possible configurations, causal flows, and propositions* ». C'est effectivement selon une telle approche que, dès le début des premières lectures des différentes publications, nous avons pu noter certains éléments questionnables (ou porteurs de controverses ou d'incohérences potentielles) permettant d'entrevoir du matériel de

recherche intéressant. Tel que précisé par Patton (1990, p. 372) « *[t]he problem is that [...] there are no absolute rules except to do the very best with your full intellect to fairly represent the data and communicate what the data reveal given the purpose of the study* ». À travers les premières étapes d'examen des données, il était effectivement assez difficile de voir un chemin clair sur lequel pourrait défiler l'analyse éventuelle de ce manuscrit. En effet, le tout était relativement flou et c'est seulement après plusieurs itérations dans la tentative de construction d'un schéma potentiel qu'une piste provisoire basée sur la construction de mythes fut adoptée dans le but de bâtir la section d'analyse ci-dessous.

Pour parvenir à cette perspective d'analyse, il a fallu plusieurs relectures de certains documents afin de repérer certains axes d'analyse permettant d'illustrer la construction de mythes. Par exemple, 1) la difficulté de définir le concept de qualité de l'audit; 2) l'existence de visions divergentes en ce qui a trait à l'appréciation d'un audit de qualité – c.-à-d., l'efficience vs la conformité; 3) les importantes divergences d'opinions quant à savoir si, selon les répondants, des changements étaient, à la base, nécessaires; 4) l'argumentation sous-jacente aux conclusions qui s'opposent aux propositions de rotation et d'appels d'offres obligatoires; 5) la rhétorique en faveur de l'évaluation complète par le comité d'audit; etc. L'élaboration d'idées et de pistes de discussion potentielles entourant ces différentes thématiques ont ultimement permis la construction d'un schéma synthétique d'analyse servant à la présentation des résultats de la recherche portant sur l'initiative canadienne étudiée dans le cadre de ce manuscrit.

Notons toutefois qu'entre l'élaboration des discussions portant sur les thématiques identifiées et la finalisation du schéma d'analyse déployé dans ce manuscrit, la théorisation de la notion du « mythe » était incontournable. Justement, la prochaine section sera dédiée au développement théorique et servira à compléter la démarche méthodologique. La description conceptuelle à venir offrira, entre autres, un portrait du processus de construction (et de déconstruction) d'un mythe et la manière par laquelle on peut identifier la présence d'une telle construction dans un discours.

## **Théorisation du mythe**

Cette section sert à décrire la lentille théorique à travers laquelle nous proposons d'observer les données approchées dans le cadre de cette recherche afin d'y retracer la construction de mythes. C'est à partir d'éléments tirés du livre de Roland Barthes, *Mythologies* (1972, tout d'abord publié en 1957), que nous cherchons à développer une représentation conceptuelle du mythe, de sa production et de sa déconstruction.

### ***Appliquer la méthode barthésienne : quelques précisions***

À l'origine de ses réflexions portant sur le mythe, Barthes (1972, p. 9) décrit comment, souvent, il ressentait « un sentiment d'impatience devant le « naturel » dont la presse, l'art, le sens commun affublent sans cesse une réalité qui, pour être celle dans laquelle nous vivons, n'en est pas moins parfaitement historique ». Ainsi, il ajoute : « en un mot, je souffrais de voir à tout moment confondues dans le récit de notre actualité, Nature et Histoire, et je voulais ressaisir dans l'exposition décorative de ce-qui-va-de-soi, l'abus idéologique qui, à mon sens, s'y trouve caché » (p. 9). C'est en ce sens qu'ont été initiées les réflexions à l'origine de ce manuscrit. En effet, c'est un certain sentiment d'impatience qui aurait permis de cerner le bien-fondé de vouloir lier certaines facettes du projet ICCA-CCRC à la production de mythes telle que décrite par Barthes.

Pour Barthes (1972), l'étude de la production de mythes relève, à la base, d'un vaste champ coextensif à la linguistique, soit la sémiologie (c.-à-d., l'étude des signes – sur laquelle nous reviendrons). Il précise toutefois que l'étude du mythe ne se rattache qu'à un fragment de ce vaste champ et que, bien qu'elle soit nécessaire, la sémiologie ne suffit pas à la pleine compréhension du mythe. En effet, il explique comment la pleine compréhension de la mythologie concerne « à la fois [...] la sémiologie comme science formelle et [...] l'idéologie comme science historique » (Barthes, 1972, p. 185). Ainsi, pour nous inviter à dénoncer la diffusion de toutes formes d'idéologies menant à la production de mythes au sein de la société, en plus de la méthode d'analyse sémiologique, Barthes propose d'employer l'approche analytique relevant du champ de l'histoire et/ou de la politique. Avant de poursuivre avec une description conceptuelle de cette méthode, deux précisions méritent d'être faites.

Premièrement, de manière générale, on peut dire que Barthes a développé une vision conceptuelle permettant d'analyser (et de critiquer) la propagation de discours au sein de la société – « *the overarching objective being to denounce the superficiality of symbols and sign systems which allow dominating orders to perpetuate* » (Malsch et Gendron, 2009, p. 737). Bien qu'il puisse être intéressant (et pertinent) de vouloir dénoncer la perpétuation d'un ordre de domination sociale qui serait sous-jacent à la production de mythe au sein du projet ICCA-CCRC, il n'en est pas question dans le cadre de ce manuscrit. En effet, l'objectif n'est nullement de scruter la vision idéologique dominante à l'origine des mythes qui émergent du projet canadien, mais plutôt d'examiner pourquoi et comment certaines facettes de ce projet peuvent être vues comme des actes de mythification. En aspirant à un tel objectif, nous tenterons de mettre en exergue la superficialité de certains messages qui émanent de l'initiative canadienne faisant l'objet de cette étude.

Par ailleurs, tel qu'indiqué par Malsch et Gendron (2009, p. 737), selon Barthes, en plus de dénoncer les signes artificiels et les représentations mythiques au sein de la société, le rôle du chercheur serait aussi : « *to [...] unmask the fundamental structures of power [... that these signs and representations] serve* ». À cet égard, on dénote une certaine vision structuraliste à travers laquelle, conformément à la vision barthésienne, l'ensemble des interactions sociales découlerait d'une structure fondamentale ou serait, tout au moins, influencé par celle-ci. Sans nécessairement adhérer au postulat de l'existence d'une telle structure fondamentale à l'origine de la société, on pourrait dire que nous adoptons, ici, une vision intermédiaire présumant qu'au-delà des abondantes représentations mythiques continuellement produites par l'activité humaine, la société comprend « *some basic (though not entirely fixed) social structures* » (Malsch et Gendron, 2009, p. 737). Néanmoins, dans le même sens que la discussion ci-haut, l'intérêt premier de cette recherche n'est pas de dénuder (ou de décoder) une telle structure fondamentale (et idéologique) potentiellement sous-jacente à notre objet d'étude, mais plutôt de faire ressortir la manière par laquelle une production de mythes semble y être rattachée.

Somme toute, sans pour autant chercher expressément à démasquer l'ordre de domination sociale et la structure fondamentale sous-jacents au projet ICCA-CCRC, c'est néanmoins une méthode d'analyse barthésienne permettant d'examiner la production de mythes qui

sera déployée pour cette recherche. En effet, c'est en ce sens que sera développée la lentille théorique permettant d'adopter un regard sémiologique et critique à l'égard de certains messages (producteurs de mythes) qui émergent des « structures sociales » au sein desquelles aurait pris forme l'initiative canadienne.

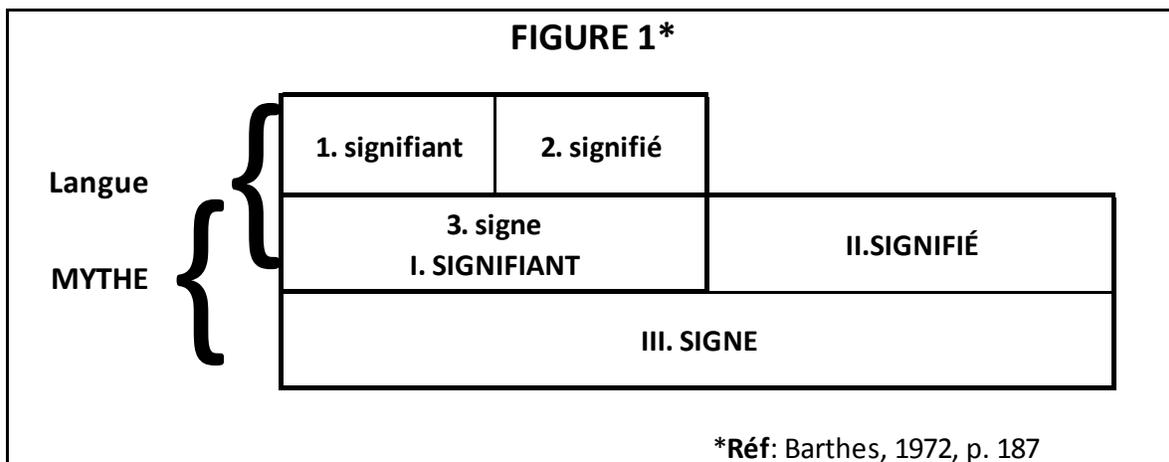
### ***Composition du mythe***

Selon Barthes (1972, p. 181), un mythe peut généralement être considéré comme un « système de communication » ou encore, « un message ». Or, ce n'est pas par l'objet de son message que le mythe se définit, mais plutôt « par la façon dont il se profère » (p. 181). En ce sens, conformément à la vision barthésienne, tout peut être proféré de façon mythique. En effet, « [c]haque objet du monde peut passer d'une existence fermée, muette, à un état oral, ouvert à l'appropriation de la société, car aucune loi, naturelle ou non, n'interdit de parler des choses » (p. 181-182). Barthes précise toutefois que le moyen utilisé pour proférer un mythe ne se limite point au langage parlé, mais peut aussi s'étendre à l'écriture ou à la simple « représentation » d'un objet qui sert à porter un message quelconque. Ainsi, la photographie, le sport, le cinéma, le reportage, la publicité, etc., peuvent tous également servir « de support à la parole mythique » (p. 183). Pour faire un parallèle avec l'objet de cette étude, notons qu'à travers le projet ICCA-CCRC un très grand nombre de messages sont, incontestablement, et par divers moyens, proférés. Particulièrement, le titre, la structure et les noms des groupes de travail mis en place, le choix des problématiques analysées et des arguments avancés, les conclusions et les recommandations qui en découlent, sont tous des éléments potentiellement porteurs de messages (mythiques). Ainsi, en analysant la profération de certains de ces messages, le but sera d'illustrer la manière dont semblent se construire des mythes autour du thème de l'amélioration de la qualité de l'audit, au sein de l'initiative canadienne ICCA-CCRC.

Tel qu'indiqué précédemment, c'est par une approche sémiologique que Barthes propose de faire « lecture » des messages qui nous sont communiqués afin de mettre en évidence la construction de mythes qui pourrait s'y cacher. Pour décrire cette approche, il faut tout d'abord préciser que « toute sémiologie postule un rapport entre deux termes, un signifiant et un signifié » (Barthes, 1972, p. 185). Ensuite, nous devons aussi souligner la présence invariable d'un troisième terme, puisque « ce n'est nullement un terme, l'un après l'autre

[qui nous intéresse au sein du système sémiologique], mais la corrélation qui les unit » (p. 185). Ainsi, « il y a donc le signifiant, le signifié et le signe, qui est le total associatif des deux premiers termes » (p. 185). À titre d'exemple, Malsch et Gendron (2009, p. 737) décrivent, de la manière suivante, un système sémiologique portant sur le « vin » : « *An advertising picture of a full, dark bottle is a signifier relating to a signified: a fermented, alcoholic beverage. And the association of both the signifier and the signified, simultaneously captured, represents the sign of wine* ». Selon l'approche barthésienne, c'est à ce stade que le mythe tenterait de se saisir d'un tel système sémiologique afin de construire son propre système.

Effectivement, « le mythe est un système particulier [...] [qui] s'édifie à partir d'une chaîne sémiologique qui existe avant lui » (p. 187). C'est ainsi que, selon Barthes (p. 188), pour chaque mythe, il y aurait deux systèmes sémiologiques. D'une part, il y aurait un système sémiologique linguistique de « premier ordre » – c.-à-d., la langue (ou les modes de représentation qui lui sont assimilés) – alors que, d'autre part, il y aurait le système sémiologique du mythe lui-même, que Barthes appelle le « méta-langage » (Barthes, 1972, p. 188) – à cet effet, voir la figure 1 tirée de l'ouvrage de Barthes (1972, p. 187).



Selon Barthes, face au système linguistique de premier ordre, le mythe ne considère qu'un seul élément, soit le « signe » global – c.-à-d., le terme final du premier système sémiologique (p. 187). Et, c'est précisément ce terme final qui va devenir le premier terme (c.-à-d., le signifiant) du système métalinguistique de second ordre qui sert à édifier le mythe (p. 187). Autrement dit, la production d'un mythe suppose le chevauchement de

deux systèmes sémiologiques pour lesquels le dernier terme (soit, le « signe ») du premier système (linguistique) représente le premier terme (soit, le « signifiant ») du deuxième système (métalinguistique). Si on reprend avec l'exemple précédent, Malsch et Gendron (2009, p. 738) nous expliquent comment le « vin » – soit, le signe (final) du premier système sémiologique – peut devenir un nouveau signifiant (pour le second système sémiologique) et évoquerait, dans ce second système, un nouveau signifié mais cette fois mythique – soit, par exemple, « *the idea of healthy, robust, relaxing wine* ». Finalement, l'association entre le nouveau signifiant et le nouveau signifié (mythique) servirait à représenter un nouveau signe, engendrant ainsi la production du mythe au sein d'un double système sémiologique. La pensée barthésienne (1972, pp. 188-189) dirait alors que nous sommes en présence d'un système sémiologique « agrandi » ou « majoré ».

Barthes (1972, p. 188) précise que si nous souhaitons examiner ce système agrandi/majoré (producteur de mythe), il n'est pas nécessaire de nous interroger sur la composition du système linguistique de premier ordre qui y est sous-jacent. En effet, il suffira d'en connaître le terme global (c.-à-d., le signe) – « dans la mesure [...] où ce terme va se prêter au mythe » (p. 188). De plus, pour simplifier la suite de cette discussion, d'un point de vue terminologique, Barthes (1972, p. 189) nous propose d'appeler ce terme global du système linguistique (de premier ordre) de deux manières différentes, dépendamment du rôle qu'il joue. En tant que signe global du premier système, il propose de l'appeler *sens* alors qu'en tant que signifiant du deuxième système, il propose de l'appeler *forme*. Il explique ainsi comment le « signifiant du mythe se présente d'une façon ambiguë : il est à la fois sens et forme, plein d'un côté, vide de l'autre » (p. 190). En effet, tel que nous le verrons davantage à la prochaine sous-section, le *sens* du vin dans le premier système sémiologique « est déjà complet, il postule un savoir, un passé, une mémoire, un ordre comparatif de faits, d'idées, de décisions ». Tandis que, par ailleurs, en « devenant *forme*, le sens éloigne sa contingence; il se vide, il s'appauvrit, l'histoire s'évapore, il [...] y a ici, une permutation paradoxale des opérations de lectures, une régression anormale du *sens* à la *forme*, du signe linguistique au signifiant mythique ». C'est ainsi que le *sens* du « vin » en tant qu'une boisson fermentée – qui possède un historique, un savoir-faire, des effets (bons et moins bons), une méthode de production, etc. –, se vide (en partie) pour céder la place à une *forme* qui sert désormais à mettre en avant (le mythe de) la santé, la robustesse et la relaxation se

rattachant à cette boisson. Dans la prochaine sous-section, nous verrons comment on peut déconstruire un tel mythe en revenant vers la surface et en mettant en évidence le *sens* qui y est sous-jacent.

Mais avant, notons tout de suite que le *sens* du signe linguistique (soit, l'historique, le savoir-faire, les effets, la méthode de production) ne représente pas forcément une réalité (absolue) sous-jacente à l'objet visé par le mythe (soit, dans notre exemple, la boisson du vin). En effet, si on le compare à la *forme* du signifiant métalinguistique (c.-à-d., la santé, la robustesse, la relaxation), le *sens* du signe linguistique représente simplement une perspective, à un moment donné dans le temps, de l'historique, de la mémoire et du savoir-faire rattachés à cet objet du vin. Selon Malsch et Gendron (2009, p. 737), plutôt que de considérer le *sens* comme une réalité absolue, naturelle et exclusive, on pourrait le concevoir comme un « *inter-subjectively agreed upon understanding of reality* ». Ainsi, conformément à la vision barthésienne (Barthes, 1972, p. 217), nous sommes d'avis que même « l'objet le plus naturel contient, si faible, si dissipée soit-elle, une trace politique » et donc, une intervention humaine comportant une certaine motivation. Force est alors de constater que toutes les représentations pouvant être dérivées d'un objet (c.-à-d., tant celles du *sens* linguistique que celles de la *forme* mythique) évoquent une sorte de construction sociale qui, par définition, ne serait ni absolue, ni naturelle ni exclusive (Berger et Luckmann, 1966). Somme toute, malgré la similarité de leur mécanisme de construction (sociale), c'est par la mise en évidence de distorsions/déformations qui existent entre le *sens* et la *forme* de certains objets du projet ICCA-CCRC que nous parviendrons à déconstruire les mythes dans le cadre de cet article.

### ***(Dé)Construction d'un mythe***

Selon Barthes (1972, p. 192), la signification de la *forme* mythique (métalinguistique) est confuse, formée d'associations molles; ce n'est pas une signification abstraite, purifiée, mais « une condensation informe, instable, nébuleuse » qui peut être déconstruite. Pour cet article, il sera justement question de mettre en évidence, à travers l'analyse du projet ICCA-CCRC, les associations confuses, instables et nébuleuses qui unissent le *sens* de certains éléments – tels que la sélection des enjeux, le titre du projet, les solutions envisagées – à la

*forme* avec laquelle ils auraient été permutés à travers, ce qui semble être, un processus de construction mythique.

À travers un tel processus de (dé)construction, il est capital de noter qu'en produisant le mythe, la *forme* « ne supprime pas le *sens*, elle ne fait que l'appauvrir [et] l'éloigner » (p. 191). En effet, « sa fonction est de déformer [le sens], non de [le] faire disparaître » (Barthes, 1997, p. 194). Par exemple, en considérant la *forme* du vin comme étant une boisson de santé, de robustesse et de relaxation, on dirait qu'il y a une déformation qui s'opère puisque le *sens* du vin peut tout autant évoquer la représentation d'une boisson d'ébriété, d'alcoolisme et de dysfonction du foie ou encore, d'une boisson qui est au cœur d'un important secteur économique et qui découle d'un processus spécialisé de viticulture. Ainsi, à travers cette déformation, même si on pouvait être porté à croire que le *sens* perd de sa valeur et tend à mourir, il faut noter que « c'est une mort en sursis » et que le *sens* « garde la vie » en devenant, pour la *forme*, « comme une réserve instantanée d'histoire, comme une richesse soumise, qu'il est possible de rappeler et d'éloigner dans une sorte d'alternance rapide » (p. 191).

De ce fait, il faut noter qu'en présentant la *forme* du vin uniquement comme une boisson de santé, de robustesse et de relaxation, les autres caractéristiques (d'alcoolisme, d'économie, de viticulture) incluses dans le *sens* de cette boisson ne sont pas pour autant anéanties. On ne fait que les appauvrir, on les éloigne et on les met en sourdine, le temps de produire le mythe. C'est ainsi que, selon Barthes (p. 191), un « jeu intéressant de cache-cache » s'effectuerait entre le sens et la forme des objets visés par le mythe. C'est aussi dans cet ordre d'idée que Barthes (p. 193) précise qu'il « n'y a aucune fixité dans les [...] [signifiés] mythiques: ils peuvent se faire, s'altérer, se défaire [et] disparaître complètement » (p. 193). Ainsi, conformément à cette vision barthésienne (p. 182), la production de mythe serait réfragable puisque « certains objets deviennent [par moment] proie de la parole mythique [...], puis ils disparaissent, d'autres prennent leur place [et] accèdent au mythe ». C'est donc dire que même si, à un moment donné, le message communiqué autour du vin évoque les caractéristiques de santé, de robustesse et de relaxation, rien n'empêche qu'à un autre moment, ces caractéristiques soient appauvries et mises en sourdine afin de permettre, par

exemple, la mise en évidence des caractéristiques d'ébriété, d'alcoolisme et de cirrhose du foie.

Plus encore, nous verrons comment, même si elles ne sont pas mises en évidence, les autres caractéristiques (appauvries et mises en sourdine) ne sont pas pour autant absentes des discours producteurs de mythes (au sein de la documentation du projet ICCA-CCRC). En effet, tel qu'indiqué par Barthes (1972, p. 217), il est particulièrement intéressant de noter la manière dont le « mythe ne nie pas les choses, sa fonction est au contraire d'en parler [...] simplement ». Ainsi, à travers la section d'analyse qui suivra, en plus de mettre en évidence les caractéristiques liées à la *forme* mythique des objets examinés au sein de l'initiative canadienne, nous présenterons aussi certaines des autres caractéristiques qui, rattachées au *sens* linguistique des objets examinés, semblent être appauvries et mises en sourdine. Au final, on verra comment, sans trop de justifications, ce sont les messages découlant de la *forme* mythique (de deuxième niveau) qui, malgré la déformation qu'ils engendrent par rapport à leur *sens* linguistique (de premier niveau), sont proférés de manière dominante à l'intérieur du projet ICCA-CCRC. C'est ainsi que sera illustré le processus de production de mythe ainsi que la nébulosité et l'instabilité qui l'accompagnent.

Finalement, notons qu'aucune de ces productions mythiques n'est une simple évolution neutre du *sens* de l'objet sous-jacent (le vin, dans notre exemple ci-dessus). En effet, ce n'est pas sans histoire (ou sans influences politique et idéologique) qu'un mythe est, à l'origine, créé ou encore, qu'un mythe cède sa place à un autre mythe ou à d'autres caractéristiques du *sens* de l'objet qui lui est sous-jacent. Bien au contraire, chacun de ces mouvements – à travers la production de mythe – représente une action qui sert, expressément, à répondre à une motivation bien précise (Lidchi, 1997, p. 181). À cet effet, selon Malsch et Gendron (2009, p. 738): « *Motivations for mythical manipulations (e.g., stressing the health virtues of wine while diverting public attention from the unhealthy and inebriating effects of wine) vary from a desire to sell products to a simple desire to maintain status quo (i.e., not to disrupt social order)* ». Ainsi, nous pouvons dire que ce sont les motivations de diverses parties concernées par l'objet du mythe qui, à un moment donné, selon leurs intérêts respectifs, tenteraient de mettre en évidence certaines

caractéristiques plutôt que d'autres. Toutefois, dans le cadre de cette recherche, tel qu'indiqué précédemment, le but premier n'est pas de faire ressortir les motivations (idéologiques ou politiques) sous-jacentes à la production de mythes au sein du projet ICCA-CCRC. En effet, sans se pencher sur l'origine, la nature et le déploiement de ces motivations, il sera plutôt question d'illustrer, à travers l'analyse de divers objets traités dans le cadre du projet, la manière dont certaines caractéristiques sont mises en évidence plutôt que d'autres – engendrant ainsi la production de mythes.

## **Analyse et discussion**

À ce stade, l'objectif est de présenter, à travers la vision conceptuelle livrée ci-haut, la perspective analytique portant sur divers messages proférés par le projet ICCA-CCRC. Ce faisant, nous cherchons à illustrer concrètement la production d'actes de mythification au sein de l'initiative canadienne étudiée. Deux sections composent ce chapitre analytique. Premièrement, nous tentons de mettre en exergue la nébulosité, l'instabilité et la confusion qui entourent, d'une part, la question quant à savoir si un « changement » est nécessaire pour améliorer la qualité de l'audit ainsi que, d'autre part, la manière dont on définit ce qu'est la « qualité de l'audit ». Dans les deux cas, on notera la controverse qui émane des discours analysés. Ensuite, dans une deuxième partie, nous examinons la recommandation principale du projet ICCA-CCRC et nous faisons ressortir comment, ultimement, cette solution est considérablement discutable et superficielle. Ainsi, dans l'ensemble, pour chaque objet examiné dans le cadre du projet, on pourra noter une sorte de déformation qui existe entre sa *forme* mythique mise en évidence et son *sens* linguistique qui y est sous-jacent (mais mis en sourdine).

### ***Est-ce un mythe que de parler de l'amélioration de la « qualité de l'audit » ?***

Ce premier axe de discussion sert à exposer comment, dès l'introduction du projet, on peut y dénoter certains éléments discutables dans lesquels se dessine l'esquisse d'un projet de mythification. Notamment, il est question d'illustrer l'absence de consensus, d'une part, en ce qui a trait à la nécessité (ou non) de procéder à des « changements » pour améliorer la qualité de l'audit et, d'autre part, en ce qui concerne la manière de définir ce que signifie cette « qualité de l'audit ».

- *Est-ce qu'un changement est nécessaire ?*

Tout d'abord, par rapport au besoin de changement (ou à l'existence d'un « problème »), voyons ce que pensent diverses parties prenantes concernées par le projet ICCA-CCRC. Les commentaires des répondants présentés dans cette sous-section serviront à constituer, en partie, ce que nous pouvons identifier comme étant le *sens* linguistique (de premier niveau) du besoin de réforme qui se rattache à la qualité de l'audit dans le contexte particulier du projet ICCA-CCRC.

Alors que, d'une part, certaines parties se manifestent en faveur d'une réforme qui serait requise pour améliorer la qualité de l'audit, d'autres sont convaincues que les mécanismes actuellement en place suffisent amplement. D'un côté, on retrouve des commentaires tels que ceux qui suivent :

*We agree that change is required to respond to the needs of investors and other users.* (ICCA-CCRC, 2012f, p. 141 – KPMG<sup>29</sup>)

*We believe some change is clearly necessary and fully support responsible developments in this area.* (ICCA-CCRC, 2013b, p. 51 – E&Y « Ernst & Young »)

En plus des commentaires de ces deux grands cabinets qui s'expriment assez clairement en faveur d'un changement par rapport à la qualité de l'audit, le comité directeur du projet ICCA-CCRC vient ajouter comment, de façon générale, « [p]our que l'audit demeure pertinent et contribue à renforcer la crédibilité et, de ce fait, la valeur de l'information financière, une réforme s'impose » (ICCA-CCRC, 2013g, p. 3). La nécessité d'une telle réforme n'est cependant pas aussi évidente pour toutes les parties prenantes s'étant exprimées sur la question. Par exemple, en réponse à la question cherchant à savoir si de nouvelles mesures doivent être envisagées pour améliorer la qualité de l'audit, un répondant indique clairement:

---

<sup>29</sup> Lorsque les extraits mobilisés sont des commentaires de répondants, nous précisons de quel répondant il est question. Par contre, lorsque les extraits proviennent des textes écrits par les membres des groupes de travail du projet ICCA-CCRC, nous avons jugé qu'il n'était pas systématiquement nécessaire de préciser la provenance des propos mobilisés. Autrement dit, à part certaines exceptions, nous ne tenons pas à spécifier de quel groupe ou de quel membre du groupe provient la citation puisque cela aurait pour effet d'alourdir inutilement la lecture du texte.

*No. [...] We believe there are already effective mechanisms in place to address [the issues]. (ICCA-CCRC, 2013b, p. 4 – Canadian Oil Sands)*

Dans la même veine, un autre précise ce qui suit :

*[T]he proposals are largely a solution to a problem that does not currently exist. [...] The ICD Roundtable believes that [...] [an additional] alternative should be considered, which is to maintain the status quo. (ICCA-CCRC, 2013b, pp. 16-17 – ICD « Institute of Corporate Directors »)*

Alors que le prochain répondant fait également allusion à l'idée que le projet ICCA-CCRC s'attaque à des enjeux qui n'existent pas, il semble plus nuancé en disant :

*We believe these concerns are more perception than reality. But we also believe there is room to improve the existing safeguards and framework. (ICCA-CCRC, 2013b, p. 22 – PWC « PricewaterhouseCoopers »)*

Bref, il est intéressant de noter la manière dont les opinions vont dans des directions totalement opposées. Toutefois, considérant cette polarisation, force est de constater que les leaders du projet ICCA-CCRC seront confrontés à de sérieuses difficultés en tentant de répondre aux diverses attentes des parties prenantes concernées.

#### **- *Quel changement ?***

Voyons de quelle manière la notion de « changement » aurait été introduite au sein de la documentation relative au projet ICCA-CCRC. Considérant que les parties prenantes ne s'entendaient pas pour dire qu'une réforme était nécessairement requise, il est pertinent d'examiner la nature et la substance des changements que les leaders du projet proposent. Dans cette sous-section, en plus de voir d'autres aspects du *sens* linguistique (de premier niveau) relié au besoin d'un changement, nous verrons aussi certains éléments de la *forme* mythique (du deuxième niveau) qui s'y rattache et qui semble être mise en évidence à travers les discussions du projet ICCA-CCRC. Autrement dit, en plus d'approfondir notre compréhension du *sens* de l'objet (c.-à-d., le besoin de changement), nous tenterons de faire ressortir les messages dominants qui semblent être proférés autour de cet objet.

Tout d'abord, dans son document de consultation – qui *précède* la réception des commentaires des parties prenantes –, le Groupe de travail sur le rapport de l'auditeur explique ce qui suit :

Dans la foulée de la crise financière de 2008, certains s'interrogent sur la valeur du rôle traditionnel de l'auditeur et se demandent s'il devrait être plus large, reconnaissant ainsi la valeur d'intérêt public que présente l'audit du fait qu'il contribue au maintien de la stabilité financière du marché et de la confiance à l'égard de ce dernier. (ICCA-CCRC, 2012d, p. 12)

Le groupe de travail semble faire allusion aux anticipations d'un certain nombre de parties concernées qui s'attendent à un changement à l'égard du « rôle traditionnel » de l'audit, ce qui laisserait entrevoir des attentes de changements assez substantielles. Néanmoins, à peine quelques pages plus loin dans son document de consultation, ce même groupe de travail fait état des propos suivants :

[Le p]rincipal objectif [est] de rehausser la qualité de l'audit grâce à l'amélioration des communications de l'auditeur qui découlent des audits réalisés conformément aux [...] [normes] actuelles, et non pas de proposer d'apporter des changements à la réalisation de l'audit. (ICCA-CCRC, 2012d, p. 19)

Autrement dit, selon ce groupe de travail, on cherchera simplement à mieux communiquer ce en quoi consiste l'audit, sans toutefois modifier la manière de réaliser un tel audit. Comme on peut le voir, ce groupe de travail parle, aisément et simplement, des remises en question qui sont faites par rapport au « rôle traditionnel » de l'auditeur – à savoir s'il devrait être plus large. Par contre, à travers une certaine déformation du *sens* rattaché au besoin d'un changement, la *forme* mise en évidence semble uniquement faire allusion à « l'amélioration des communications de l'auditeur » et « non pas de proposer d'apporter des changements à la réalisation de l'audit ». On note donc l'amorce d'une production mythique à l'égard de la nature et de la substance (circonscrites) des changements envisagés par le projet ICCA-CCRC. D'autant plus, il semble que le groupe de travail sur le rapport de l'auditeur aurait délimité le périmètre de son intervention *avant même* de considérer les commentaires éventuels des répondants. Est-ce que les dés étaient pipés ?

Par ailleurs, nous pouvons aussi noter qu'aucun autre groupe de travail du projet ne s'est questionné sur l'à-propos de modifier, en substance, l'audit. Sans prétendre que la manière de réaliser un audit a pour autant besoin d'être transformée, nous nous demandons si, dans le cadre du projet ICCA-CCRC, du fait que certaines parties prenantes se soient interrogées sur le rôle traditionnel de l'auditeur, on n'aurait pas dû composer plus en profondeur avec

le besoin (potentiel) d'une telle transformation. Considérant que la discussion à cet égard n'a pas été approfondie (et aurait donc été mise en sourdine), on peut penser que la teneur du rapport du groupe de travail sur le rapport de l'auditeur relève, en partie, d'un acte de mythification. En conséquence, d'une part, pour les parties prenantes qui évoquaient un besoin de changement fondamental par rapport au « rôle traditionnel » de l'audit, on leur offre une focalisation sur les « améliorations des communications de l'auditeur » alors que, d'autre part, pour celles qui prônaient plutôt le statu quo, on précise que la proposition n'implique aucun changement en ce qui a trait à la manière de réaliser un audit. Cela tend à démontrer qu'en cherchant à répondre à l'ensemble des attentes (divergentes) des parties prenantes, les leaders du projet semblent envisager des propositions qui peuvent, à première vue (et nous y reviendrons), paraître superficielles.

Dans le même sens, on remarque comment le Groupe de travail sur l'indépendance de l'auditeur semble aussi, sans trop d'explications, « restreindre » son champ d'attaque relatif à son analyse. En effet, alors qu'en Europe, certaines inquiétudes sont soulevées à l'égard de « la concentration élevée de services d'audit entre les mains d'un petit nombre de cabinets et le risque systémique potentiel associé à la faillite éventuelle d'un des grands cabinets d'audit » (ICCA-CCRC, 2012e, p. 5), le groupe de travail nous précise comment il « a choisi de s'intéresser aux concepts relatifs à l'indépendance susceptibles d'améliorer la qualité de l'audit [...]. [Et donc, l]es questions liées à la concentration des cabinets d'audit et au risque systémique sont considérées comme n'entrant pas dans le champ du présent document » (ICCA-CCRC, 2012e, p. 5). Nous nous demandons, toutefois, comment ce groupe de travail justifie que les inquiétudes relatives à la concentration du marché de l'audit ne pourraient pas avoir un effet sur la qualité de l'audit. Ainsi, on dénote, encore une fois, la présence d'une association molle et nébuleuse entre le *sens* et la *forme* pouvant être liés au besoin d'un changement. Alors que certains identifient la concentration du marché d'audit comme étant une problématique importante à considérer – et donc, à inclure dans le *sens* linguistique lié au besoin du changement –, on semble carrément la contourner (la mettre en sourdine) en mettant en exergue une *forme* mythique stipulant plutôt que les questions qui s'y rattachent soient considérées comme n'étant pas pertinentes pour le projet ICCA-CCRC.

Ces deux groupes de travail (sur l'indépendance et sur le rapport de l'auditeur) semblent, pour des raisons peu compréhensibles, écarter certains aspects nécessitant une attention plus poussée. En effet, pourquoi ne pas s'attaquer au « rôle traditionnel » de l'audit ou encore à la question de la concentration du marché d'audit ? Pourquoi avoir adopté une approche éminemment restreinte face au changement ? Était-ce une manière manipulatrice d'approcher les facettes les moins controversées de la profession ou encore, les facettes qui nécessitent les changements les moins substantiels (par rapport à d'autres alternatives) ? Au final, on pourrait se demander si les changements proposés sont vraiment appropriés et s'ils se rapportent à l'ensemble des plus importantes problématiques soulevées par les parties prenantes. Ces changements s'inscrivent-ils plutôt dans un acte de mythification faisant simplement allusion à l'amélioration de la qualité de l'audit – sans pour autant chercher à modifier le rôle fondamental de l'audit ou à examiner la problématique de la concentration des services d'audit ? Même si ces facettes de la profession – qui constituent des enjeux importants et qui requièrent une attention plus poussée – sont évoquées dans le cadre des discussions, elles sont soigneusement gardées dans l'ombre. Au final, on parvient à les contourner afin de promouvoir, tel un mythe, une représentation « limitée » des enjeux sur lesquels il faut se pencher pour améliorer la qualité de l'audit.

- *Qu'est-ce que la « qualité de l'audit » ?*

Mais que signifie « la qualité de l'audit » ? Ici, sera mis en évidence l'important défi que le comité directeur (ci-après, le « CD ») a eu à surmonter lorsqu'il a tenté de la définir. Au-delà de ce qui – basé sur la littérature académique – a été offert dans l'introduction de cet article par rapport à la définition de la qualité de l'audit, on examinera, tout d'abord, divers éléments que le CD expose et qui s'ajoutent à la constitution du *sens* linguistique de cette définition. Ensuite, pour terminer, on verra comment, à travers une déformation nébuleuse de ce *sens*, c'est une *forme* mythique qui sert à proférer le message dominant en ce qui concerne la définition de la qualité de l'audit dans le cadre du projet ICCA-CCRC.

Bizarrement, à la fin de cette sous-section, on aura à se demander pour quelle raison le processus étudié se nomme « Amélioration de la qualité de l'audit » alors que les dirigeants du processus évoquent assez clairement la manière dont, en raison de plusieurs difficultés, il n'est pas possible de définir la « qualité de l'audit ». À cet effet, dans le premier

paragraphe du document d'introduction servant à offrir un aperçu général du projet, on peut lire ceci :

Il est difficile de définir la notion de « qualité de l'audit » d'une manière succincte et satisfaisante [...]. En effet, diverses parties intéressées – auditeurs, dirigeants d'entreprises, membres de comités d'audit, normalisateurs, autorités de réglementation, etc. – parlent de qualité de l'audit, mais peu s'entendent sur le sens réel de cette notion. Les nombreux efforts déployés pour définir la qualité de l'audit, en particulier ces dernières années, ont donné de maigres résultats. (ICCA-CCRC, 2012a, p. 1)

Cela souligne bien qu'il puisse être compliqué d'offrir une définition satisfaisante de la qualité de l'audit – entre autres, en raison du manque de consensus entre les parties prenantes concernées par une telle définition (voir : Francis, 2011; Roussy et Brivot, in press). Au-delà de ce manque de consensus, voyons quelques explications qu'offre le CD pour expliquer pourquoi cette définition n'est pas facile (possible) à établir. Le premier élément d'explication serait comme suit :

Même si deux auditeurs suivent le même processus d'audit, les jugements qu'ils portent dans le cadre de leur travail peuvent varier sensiblement selon la nature des activités de l'entité, les méthodes comptables ou les contrôles auxquels elle a recours, ou d'autres facteurs. Mais il se peut très bien que les deux audits présentent, malgré ces différences, le même niveau élevé de qualité. (ICCA-CCRC, 2012a, p. 7)

Ici, nous pouvons noter la valeur quelque peu subjective qui semble être accordée à l'opinion qu'un auditeur émet à l'égard d'un état financier<sup>30</sup>. Sans nécessairement scruter ce que peut signifier l'expression des « jugements [...] peuvent varier sensiblement »,

---

<sup>30</sup> Notons comment, dans une autre section du projet ICCA-CCRC (à l'égard de la discussion portant sur le rapport de l'auditeur), il est question de ne pas appuyer les propositions souhaitant que l'auditeur s'exprime plus amplement sur la « continuité d'exploitation » des entités auditées. La raison pour cela étant que, notamment, cette facette de la continuité d'exploitation de l'entreprise est prétendue relever d'éléments subjectifs autour desquels l'auditeur ne devrait pas être appelé à se pencher davantage – ex., les conditions économiques futures. Toutefois, paradoxalement, la principale explication invoquée par le CD pour illustrer la complexité dans la tâche de définir la qualité de l'audit, c'est justement la présence d'une subjectivité qui semble, inévitablement, être incarnée dans les travaux et les résultats d'un audit. Ainsi, même si, dans le cadre de ce manuscrit, nous ne cherchons pas à approfondir davantage cette discussion, il est intéressant de noter que l'argument servant à s'opposer à l'expression d'une opinion plus poussée (de l'auditeur à l'égard de la continuité de l'exploitation) ne semble pas tenir compte du *sens* du travail de l'auditeur et engendre ainsi une sorte de disjonction mythique. En effet, l'argument invoqué soulève l'importance d'éviter que l'auditeur ne s'exprime sur des éléments subjectifs alors que, par ailleurs, la nature même du travail de l'auditeur comporte explicitement (et inévitablement) une part de subjectivité. La présence d'une telle subjectivité semble être mise en sourdine afin de mettre en évidence une forme mythique indiquant que l'auditeur ne doit/peut pas s'exprimer davantage sur la « continuité d'exploitation ».

on pourrait légitimement se demander si l'opinion sans réserve d'un auditeur peut être considérée comme une « variation sensible » d'une opinion avec réserve d'un autre auditeur. Ainsi, est-ce que, face aux états financiers d'une institution bancaire tombée en faillite à travers la crise de 2008, le rapport sans réserve d'un auditeur aurait pu varier (sensiblement) au point d'inclure une réserve si un autre auditeur avait été affecté aux dossiers en question ? En considérant un tel questionnement, il n'est pas déraisonnable de penser qu'une telle variation (potentielle) aurait pu mériter une attention plus poussée dans le cadre du projet ICCA-CCRC.

Ainsi, il n'est pas question de contredire la position du CD – par rapport à l'idée que cette subjectivité complexifie la tâche de définir la qualité de l'audit –, mais plutôt de mettre en exergue la déformation mythique et la mise en sourdine qui semble entourer cette facette. En effet, nous cherchons à illustrer comment, au final, le projet ICCA-CCRC occulte la question de la subjectivité qui pourtant, faisant partie du *sens* de la définition, devrait, normalement, engendrer plusieurs questionnements pertinents. Par exemple, face à un même audit, est-ce vraiment possible que deux auditeurs arrivent à des conclusions divergentes, alors que les niveaux de qualité demeurent exactement les mêmes ? Plus encore, comment expliquer cette divergence dans les opinions des auditeurs, quelle en serait sa source, son origine ? Est-ce que la complexité dans le travail de l'auditeur y serait pour quelque chose ?

Justement, à ce stade, on verra comment la complexité dans le travail de l'auditeur serait un autre élément qui – s'ajoutant à son *sens* linguistique – empêcherait de définir clairement et succinctement ce que signifie la notion de la qualité de l'audit. Ainsi, il sera question d'examiner la manière dont la complexification croissante des entreprises, de leurs opérations et de leurs états financiers peut affecter le travail des auditeurs. Plus précisément, on se questionnera sur le dynamisme et la prolifération des normes comptables et des informations financières que les auditeurs sont appelés à vérifier. Le CD résume de la manière suivante l'enjeu relatif à la complexification :

L'évolution constante des normes comptables ajoute à la difficulté [de définir la qualité de l'audit<sup>31</sup>]. Par exemple, dans l'intention d'améliorer la fidélité de l'image donnée par les états financiers, les normes comptables actuelles obligent souvent la direction à porter des jugements plus complexes. Le processus d'audit a dû s'ajuster en conséquence au fil du temps. Ainsi, bien que les audits puissent être de meilleure qualité aujourd'hui qu'ils ne l'étaient auparavant, cela ne veut pas dire que le degré d'assurance qu'ils fournissent est plus élevé, mais plutôt qu'ils cadrent mieux avec le nouveau contexte comptable. (ICCA-CCRC, 2012a, p. 7)

Considérant que les dirigeants des sociétés doivent porter des jugements de plus en plus complexes dans l'application des normes comptables, force est de constater que la situation serait tout aussi identique pour les jugements devant être portés par les auditeurs. Il est alors possible que la subjectivité problématique dans les jugements (complexifiés) des auditeurs soit également accrue.

Par ailleurs, au-delà des facettes contestables de subjectivité et de complexité, selon le CD, tant que l'exécution des audits cadre avec le « nouveau contexte comptable » complexifié, la qualité des audits serait accrue. Autrement dit, tant que le travail des auditeurs cadre avec les normes de comptabilité et d'audit, même si leur opinion peut varier d'un auditeur à un autre ou encore, même si leur degré d'assurance offert peut être amoindri, la qualité de l'audit serait, pour sa part, inaltérée. Cela amène à se questionner sérieusement sur la validité d'un tel argument. Justement, certaines parties prenantes évoquent des préoccupations à cet égard. Notamment, le cabinet Ernst & Young précise ce qui suit :

*Some financial statement users also have expressed dissatisfaction with corporate financial reporting, saying annual reports are becoming too complex and, in some cases, appear to be more focused on compliance than on effectively communicating key information and performance trends. (ICCA-CCRC, 2012f, p. 15 – E&Y)*

---

<sup>31</sup> Une autre facette particulièrement intéressante – qui ressort de la lecture des documents du projet ICCA-CCRC –, est la manière dont le degré de complexification des normes comptables rendrait, carrément, impraticable un changement de cabinet d'auditeurs dans le cadre d'une mission de vérification d'une entreprise donnée. Selon diverses indications, l'apprentissage (pour le nouveau cabinet) serait tellement abrupt qu'il faudrait plusieurs années avant qu'il puisse être à l'aise dans l'exécution de sa mission. Ainsi, on pourrait se poser plusieurs questions face à un tel niveau de complexification. Que se passe-t-il si un changement de cabinet d'auditeurs s'avère nécessaire ? Que se passe-t-il les premières années suivant un tel changement de cabinet ? On pourrait croire que l'entité auditée inscrira ce qu'elle souhaite dans ses états financiers et que l'auditeur ne sera pas suffisamment compétent et expérimenté (envers cette entité) pour le déceler. N'aurait-il pas fallu aborder un tel problème dans le cadre du projet ICCA-CCRC ?

On dirait qu'il est devenu plus important d'être en conformité avec ce nouveau cadre comptable, plutôt que d'offrir des informations réellement pertinentes (et compréhensibles) dans les états financiers. Conformité n'est pas synonyme de pertinence puisqu'à la base, les états financiers seraient devenus éminemment complexes, rendant maints utilisateurs insatisfaits et frustrés. À cet égard, le CD ajoute l'extrait suivant d'un rapport du comité du Trésor de la Chambre des communes du Royaume-Uni :

Parmi les observations que nous avons reçues, très peu donnent à penser que les auditeurs ont manqué à leurs devoirs tels qu'ils sont actuellement prescrits. La déroute de certaines banques peu de temps après l'expression d'une opinion d'audit sans réserve ne signifie pas nécessairement que les audits présentaient des lacunes. Par contre, le fait que le processus d'audit n'a pas réussi à mettre au jour les problèmes qui couvaient dans le secteur bancaire nous porte à nous interroger quant à l'utilité de l'audit dans sa forme actuelle. Le processus d'audit semble reposer sur une vision étroite : la vue d'ensemble que les actionnaires voudraient avoir est occultée au profit d'innombrables détails et obligations d'information, et cela nous inquiète beaucoup. (ICCA-CCRC, 2012a, p. 2)

Ce faisant, à quoi bon la conformité aux normes si elle ne permet pas la présentation de la « vue d'ensemble » recherchée par les utilisateurs d'états financiers ? À quoi bon de se conformer au nouveau cadre comptable si celui-ci ne permet pas d'offrir un meilleur degré d'assurance et engendre maintes complexités pour les utilisateurs des états financiers ? Pire encore, à quoi bon la conformité aux normes (complexifiées) s'il est possible que, malgré leur respect, les déroutes continuent de survenir au sein des marchés financiers ? Bien que de tels appels aient été lancés, notamment (ci-dessus) de la part d'E&Y et du comité du Trésor de la Chambre des communes du Royaume-Uni, le CD ne nous semble pas vraiment intéressé à se pencher davantage sur ces problématiques de subjectivité et de complexité au sein des champs de la comptabilité et de l'audit.

Dans son ensemble, le projet ICCA-CCRC ne s'attaque ni au rôle traditionnel de l'audit ni à l'environnement (vraisemblablement trop) complexe au sein duquel les auditeurs doivent opérer. Au contraire, en laissant ces enjeux dans l'ombre des discussions, tout en prétendant mettre en œuvre un processus visant l'amélioration de la qualité de l'audit, on semble contourner certaines problématiques de fond en matière de « qualité ». Sachant que ces problématiques sont mentionnées dans les documents relatifs au projet ICCA-CCRC, c'est

d'une manière informelle et plutôt nébuleuse que le CD semble les contourner en les mettant en sourdine et en retenant la conclusion suivante par rapport à la définition du concept de la « qualité de l'audit » :

À l'instar du concept de qualité lui-même, la qualité de l'audit semble impossible à définir avec précision, sauf qu'on la reconnaît quand on la voit. Ainsi, plutôt que de tenter de définir la qualité de l'audit, il serait probablement plus productif de chercher tout simplement à l'améliorer en essayant de corriger les lacunes réelles ou apparentes de l'audit. (ICCA-CCRC, 2012a, p. 2)

Il est particulièrement intrigant de noter qu'on semble carrément construire un acte de mythification lorsqu'on indique ne pas savoir ce qu'est la qualité de l'audit mais que si on en voyait une représentation, on saurait la reconnaître. C'est comme si on devait croire en la concrétisation de la qualité de l'audit sans même savoir exactement ce que c'est. Ainsi, on peut s'étonner de voir les parties chercher à « améliorer la qualité l'audit » alors que l'on ignore bien ouvertement ce que cette qualité signifie. C'est ainsi que le message proféré par rapport à la signification du concept de la qualité de l'audit représente une *forme* mythique. En effet, plusieurs éléments pouvant faire partie du *sens* linguistique de ce concept – dont, spécialement, la subjectivité et la complexité de la comptabilité et de l'audit –, seraient mis à l'écart pour permettre la représentation de cette *forme* mythique et la délimitation de la portée du projet. Bref, bien que l'on retrouve dans les documents du projet des traces d'une perspective grandement critiquable et controversée, celles-ci sont mises en sourdine pour céder la place aux actes de mythification qui sont proférés. Autrement dit, on retrouve au cœur de la documentation produite par le CD une disjonction évidente entre le *sens* et la *forme* du concept de la qualité de l'audit.

En somme, nous avons illustré comment, à travers cette discussion sur la définition de la « qualité de l'audit », le projet ICCA-CCRC suscite certaines problématiques fondamentales (notamment, la subjectivité et la complexité de la comptabilité et de l'audit) mais sans vraiment leur donner suite. Maintenant que nous avons examiné les jalons mis en place en ce qui concerne la « qualité de l'audit » et les « changements » à y apporter, tournons-nous vers la recommandation principale qui découle des conclusions du projet en question.

### ***L'évaluation complète par le comité d'audit : le mythe de la solution idéale ?***

Dans cette dernière portion de la section analytique, on examinera la recommandation principale découlant des conclusions du projet ICCA-CCRC. En effet, sera offerte une analyse approfondie du processus « d'évaluation complète » qui est proposé par les comités du projet ICCA-CCRC afin de remédier à une problématique prétendument prééminente et persistante au sein de la profession des auditeurs. Malgré l'importance de la problématique visée, nous verrons comment l'historique, les connaissances et les ressources entourant le *sens* linguistique de la solution envisagée semblent être déformés pour permettre le reflet de cette solution idéale qui représente alors une *forme* mythique au sens barthésien (Barthes, 1972).

Avant de s'attaquer à ce que la documentation du projet ICCA-CCRC présente comme une solution « idéale », voyons, tout d'abord, comment se décrit la problématique qui y serait sous-jacente.

#### ***- La problématique menant à cette solution « idéale »***

Dans son document d'introduction, le CD précise que la problématique se rapporte à la « question de la rémunération de l'auditeur » (ICCA-CCRC, 2012a, p. 3) :

Normalement, la personne qui reçoit un service est celle qui rétribue le fournisseur et, par conséquent, qui peut négocier le prix et les modalités du service. Il en va toutefois autrement pour les services d'audit. En pratique, dans les sociétés ouvertes, c'est le comité d'audit qui est responsable de choisir et de rétribuer l'auditeur, souvent en suivant la recommandation de la direction plutôt que des actionnaires. En cas de conflit entre les intérêts des actionnaires et ceux de la direction, les investisseurs s'attendent à ce que les intérêts des actionnaires l'emportent. Néanmoins, pour que les audits soient à la fois efficaces et économiques, les auditeurs doivent pouvoir compter sur la bonne volonté et la collaboration de la direction.

La dernière phrase de cet extrait peut étonner. En ce qui a trait au choix et à la rétribution de l'auditeur, le CD laisse sous-entendre que ce ne sont pas nécessairement les intérêts des actionnaires (comme ça devrait l'être) qui seraient privilégiés dans le choix du comité d'audit, mais plutôt ceux de la direction. Plus explicitement, le groupe de travail sur l'indépendance de l'auditeur (ci-après le « GTIA ») explique comment « [e]n théorie, les

auditeurs sont nommés par les actionnaires [et] [...] la proposition émane habituellement du comité d'audit [...] [mais], en pratique, la décision est souvent influencée par les recommandations de la direction » (ICCA-CCRC, 2012e, p. 5). Par conséquent, il est possible que le comité d'audit cède aux influences de la direction (en matière du choix et de la rétribution de l'auditeur). « À l'évidence, ce lien concret [...] entre la direction [et l'auditeur] engendre un conflit inhérent en ce qui concerne l'indépendance de l'auditeur » (ICCA-CCRC, 2012e, p. 5). En effet, celui-ci pourrait alors adopter une approche séductrice envers la direction pour assurer la continuité de son mandat d'audit.

Il n'est certes pas nouveau de considérer cette « familiarité » entre la direction et l'auditeur comme étant problématique et d'ailleurs, de manière générale, les autres processus entrepris (notamment, par l'Union européenne, les États-Unis et le Royaume-Uni) pour discuter du rôle de l'audit (et comment l'améliorer dans un contexte post crise) se penchent, systématiquement ou même, exclusivement (pour certains), sur cette question. Sans vouloir rapporter tout le débat, notons que la littérature s'est déjà intéressée, bien avant la crise financière de 2008, à cette question du conflit d'intérêts qui pourrait mettre en péril le niveau d'indépendance nécessaire à l'auditeur pour lui permettre de remplir son rôle de protecteur du public (De Angelo, 1981; Gendron, 2002; Kaplan, 2004; Ronen, 2002; Watts et Zimmerman, 1980).

Dans le cadre du projet ICCA-CCRC, selon le GTIA, cette problématique d'indépendance se caractérise principalement par « les menaces liées à la familiarité — [soit] lorsqu'une relation de longue date et possiblement étroite pourrait créer un lien bienveillant entre l'auditeur et la direction, de manière à engendrer un risque que l'auditeur devienne trop complaisant à l'égard des travaux de la direction (par exemple, lorsque l'auditeur audite depuis longtemps la même entreprise) » (ICCA-CCRC, 2012e, p. 7). À cet effet, le GTIA (ICCA-CCRC, 2012e, p. 7) précise ce qui suit :

Les menaces liées à la familiarité au niveau *individuel* entre la direction et l'équipe d'audit sont déjà prises en compte selon l'approche fondée sur les principes (règles sur la rotation des associés). Le marché craint toutefois l'existence, au niveau *institutionnel*, de menaces liées à la familiarité ou à l'intérêt personnel dans les relations entre les cabinets d'audit et les entreprises qu'ils audient. [...] [Certains] ont l'impression que, au bout d'un certain temps, les cabinets d'audit peuvent développer avec leurs clients une relation

potentiellement étroite susceptible d'affecter leur indépendance et, à terme, leur capacité de faire preuve d'un esprit critique approprié. L'existence combinée de ces deux types de menaces au niveau *institutionnel* est désignée dans le présent document par l'expression menaces liées à la *familiarité institutionnelle*.

[La mise en italique nous appartient]

Finalement, notons comment, en conclusion, le CD nous explique que « [p]armi les questions traitées dans [...] [dans le cadre du projet ICCA-CCRC], la plus controversée est celle de l'éventuelle menace créée par le manque d'indépendance du cabinet d'audit sur les plans systémique et institutionnel » (ICCA-CCRC, 2013g, p. 9). Ainsi, dans les prochains paragraphes, nous allons tenter de mettre en exergue la manière par laquelle l'élaboration de la solution autour de cette problématique peut être vue comme s'inscrivant dans un acte de mythification. En effet, alors que certaines facettes du *sens* linguistique sous-jacent à la solution « idéale » seront précisées dans la documentation, on pourra aussi percevoir les déformations à travers lesquelles des *formes* mythiques servent à faire paraître la solution envisagée comme idéale. Pour ce faire, nous allons mettre en exergue certaines des controverses qui entourent les discussions portant sur les menaces liées à la familiarité institutionnelle. Nous allons aussi illustrer comment ces controverses semblent être contournées et mises en sourdine afin de faire valoir l'évaluation complète comme la solution idéale. Finalement, nous tenterons d'expliquer pourquoi, à certains égards, la solution envisagée serait plutôt impraticable et superficielle.

#### - ***La solution***

Pour s'attaquer spécifiquement à la menace liée à la familiarité institutionnelle :

Le GTIA a envisagé 1) la rotation obligatoire des cabinets, 2) l'obligation d'aller en appel d'offres et 3) l'évaluation complète et obligatoire des cabinets d'audit par le comité d'audit [...] comme un éventail de possibilités. (ICCA-CCRC, 2012e, p. 12)

Après l'analyse de chacune de ces options :

Le GTIA convient que les formules proposées pourraient accroître l'indépendance de l'auditeur à des degrés divers, mais il n'est pas en faveur de la rotation obligatoire des cabinets ni de l'obligation d'aller en appel d'offres. (ICCA-CCRC, 2012e, p. 23)

Selon l'analyse du GTIA : si on appliquait la rotation obligatoire, les menaces liées à la familiarité institutionnelle seraient carrément « éliminées » alors que si on appliquait l'obligation d'aller en appel d'offres, les menaces pourraient être « éliminées ou considérablement réduites » et, finalement, avec moins de certitude, si on appliquait le processus d'évaluation complète, les menaces « devraient être réduites » (ICCA-CCRC, 2012e, p. 13). Ainsi, selon cette ligne de pensée, la solution la moins efficace, celle qui montre le plus d'incertitude quant à son résultat, semble être l'évaluation complète (soit, la principale recommandation découlant du projet) alors que la solution qui présente le meilleur pronostic en matière d'efficacité, pour répondre à la problématique dont il est question, serait la rotation obligatoire (qui est pourtant fortement décommandée par le GTIA). On peut ainsi entrevoir les balbutiements de la disjonction entre le *sens* sous-jacent à la solution de l'évaluation complète (étant la moins susceptible d'évincer le problème de familiarité institutionnelle) et la *forme* mythique mise en exergue (qui présente l'évaluation complète comme la solution « idéale »). En somme, c'est la solution la moins efficace, en ce qui concerne la problématique soulevée d'indépendance, qui semble l'emporter.

Pour expliquer son aversion tant pour la rotation obligatoire que pour l'obligation d'aller en appel d'offres, le GTIA invoque l'importance des « conséquences négatives que ces [deux] formules pourraient avoir sur la qualité de l'audit » (ICCA-CCRC, 2012e, p. 23). De plus, il ajoute comment, avec ces deux solutions, les « perturbations sur le marché des services d'audit seraient disproportionnées par rapport à l'importance » de la problématique visée (ICCA-CCRC, 2012e, p. 23). À ce stade, il est particulièrement étonnant de constater comment, sans aucune clarification par rapport à cette « disproportionnalité », le GTIA semble conclure que les conséquences négatives surpassent les avantages liés au fait de s'attaquer, de la manière la plus efficace, au problème de la familiarité institutionnelle. En ce sens, le groupe de travail engendre une déformation (mythique), d'une part, en mettant en sourdine l'efficacité des mécanismes de rotation et d'appels d'offres obligatoires ainsi que, d'autre part, en mettant en vedette l'évaluation complète en tant que la recommandation/conclusion principale du projet. Ainsi, bien que le GTIA tente, par endroits, de justifier cette mise en évidence de « l'évaluation complète » (la « *comprehensive review* ») en tant que solution « idéale », nous pouvons tout autant percevoir celle-ci comme étant informe et nébuleuse.

Par exemple, selon le GTIA, il n'existe aucune preuve tangible qu'un changement de cabinet (engendré par la rotation obligatoire) puisse effectivement se traduire par une amélioration de la qualité de l'audit (de par un regard neuf et critique). En réponse à cela, notons comment l'« *International Federation of Accountants* » (IFAC) précise ce qui suit :

*Like other proposed measures that aim to enhance audit quality and auditor independence such as mandatory audit firm rotation and mandatory audit firm tendering, there is no clear evidence of the impacts of periodic comprehensive reviews.* (ICCA-CCRC, 2013c, p. 45)

Toutefois, l'argument d'une absence de preuve tangible quant à l'efficacité de la rotation obligatoire serait tout autant applicable à la proposition « idéale » qu'est l'évaluation complète. Au-delà de ne pas considérer cette perspective (d'absence de preuve) dans la formulation de ses recommandations, le GTIA semble carrément ignorer le commentaire de l'IFAC et tente plutôt de mettre en évidence le bienfondé (mythique) de la *periodic comprehensive review*. En effet, le GTIA souligne comment, « [p]armi les diverses propositions visant l'amélioration de la qualité de l'audit, [l'évaluation complète] [...] est la plus susceptible de donner lieu à un changement significatif, parce qu'elle est la plus englobante » (ICCA-CCRC, 2012e, p. 14). Par ailleurs, pour enchérir davantage en ce qui concerne l'efficacité de l'évaluation complète, le Groupe de travail sur le rôle du comité d'audit précise ce qui suit :

[A]lors que l'évaluation annuelle porte sur l'équipe d'audit et l'associé responsable de la mission, sur leur indépendance et leur objectivité et sur la qualité des travaux d'audit réalisés dans l'année, l'évaluation complète porterait sur l'ensemble du cabinet d'audit, son indépendance et sa mise en œuvre de l'esprit critique. (ICCA-CCRC, 2013a, p. 21)

Bien que le groupe travail tente ici de démontrer la valeur unique de l'évaluation complète – en illustrant comment, au-delà de l'évaluation annuelle, elle servirait à évaluer « l'ensemble du cabinet d'audit, son indépendance et sa mise œuvre de l'esprit critique » –, nous verrons, ci-dessous, la manière dont plusieurs remises en question peuvent surgir par rapport à la valeur ajoutée de cette solution.

Notamment, on se questionnera quant à savoir si cette évaluation complète ne devrait pas déjà être mise en application par les comités d'audit. Justement, selon la perception de

certaines répondants, l'évaluation complète (telle que décrite) constitue exactement ce que les comités d'audit font déjà (ou devraient déjà faire). Si cela était vrai, la solution « idéale » ne serait pas tant novatrice et reflèterait possiblement une forme de statu quo. Par contre, dans un sens contraire, d'autres répondants doutent que les comités d'audit puissent procéder à une telle évaluation complète puisqu'ils ne posséderaient ni l'expertise ni les ressources requises. C'est ainsi que, dans les sous-sections suivantes, nous allons développer deux axes d'analyse, à savoir le halo de superficialité entourant le processus d'évaluation complète et le manque de ressources requises par le comité d'audit pour mener à bien ladite évaluation. À travers la discussion, nous chercherons à souligner les distorsions entre le *sens* linguistique et la *forme* mythique sous-jacents au mécanisme de l'évaluation complète.

#### - *Superficialité*

Dans la discussion précédente, nous avons vu comment il semble y avoir, de façon générale, un écart entre la représentation mythique faite de l'évaluation complète et la teneur du sens linguistique se rattachant, notamment, à sa sélection (en tant que recommandation principale) et à son efficacité (déficiente ou la moins susceptible d'éliminer le problème de familiarité institutionnelle). Dans la présente sous-section, nous verrons, plus en détail, la manière dont cette solution « idéale » peut être considérée comme étant superficielle.

Dans son document de conclusion, le GTIA explique les recommandations découlant du projet ICCA-CCRC en faisant état de ce qui suit :

Aucun consensus ne s'est dégagé parmi les répondants en ce qui concerne la proposition d'évaluation complète obligatoire [...]. [Néanmoins, c]eux qui sont en faveur du statu quo ont tout de même indiqué avoir une forte préférence pour l'évaluation complète obligatoire plutôt que pour la rotation obligatoire des cabinets ou l'obligation d'aller en appel d'offres. (ICCA-CCRC, 2013e, p. 7)

Cette remarque sert bien à introduire le thème de la superficialité puisqu'il semble que l'évaluation complète soit, vraisemblablement, l'option qui se rapproche le plus du « statu quo ». En effet, il semble que les parties prenantes qui souhaitent que la situation demeure inchangée avaient tendance à soutenir l'évaluation complète (plutôt que les autres options

envisagées). Ainsi, on peut penser que, malgré le *sens* linguistique de cette recommandation qui reflète une absence de consensus et un minimum de changement substantiel dans le travail du comité d'audit, le GTIA (avec le soutien de divers répondants) serait néanmoins parvenu à proférer un message (déformé) représentant l'évaluation complète comme étant la solution novatrice et « idéale » émergeant du projet ICCA-CCRC.

Pour poursuivre cette discussion portant sur la superficialité, en ce qui concerne les étapes de mise en œuvre de l'évaluation complète, notons la manière dont le GTIA précise qu'il « se peut que le comité d'audit ait déjà pris en compte certains de ces éléments dans le cadre de son évaluation annuelle » (ICCA-CCRC, 2012e, p. 22). En effet, un certain nombre de répondants auraient évoqué une telle ligne de pensée. Par exemple, en plus de préciser que son organisation « a préféré l'évaluation complète à d'autres solutions », l'Institut des administrateurs de sociétés (IAS) poursuit en proposant ce qui suit :

[D]e mettre davantage l'accent sur le processus d'évaluation annuel actuel, grâce à « des indications et des outils améliorés pour les comités d'audit », estimant qu'« une évaluation annuelle rigoureuse rend non nécessaire la réalisation d'une évaluation complète obligatoire puisqu'elle est plus efficace ». (ICCA-CCRC, 2013f, p. 11 – Table ronde de l'IAS, « Institut des administrateurs de sociétés » ou *ICD « Institute of Corporate Directors »*)

Si, tel que prétendu par l'IAS, une telle évaluation annuelle « rigoureuse » était déjà déployée par les comités d'audit, on aurait de la difficulté à défendre la valeur ajoutée de l'évaluation complète puisqu'en pratique, son application serait déjà chose courante. Dans un tel cas, on se questionnerait plutôt à savoir si le simple fait d'élaborer ces « outils améliorés » pour l'évaluation annuelle permet de stimuler un réel changement à l'égard de la qualité de l'audit (et du problème récurrent de la familiarité institutionnelle). Avant de tenter de répondre à certaines facettes d'un tel questionnement, on peut, à ce stade-ci, noter la manière dont les groupes de travail du projet ICCA-CCRC auraient tenté de souligner la valeur ajoutée de l'évaluation complète alors que, dans les faits, cette valeur ajoutée serait loin d'être évidente. En effet, même si, logiquement, la discussion indique que le mécanisme de l'évaluation complète serait déjà déployé par les comités d'audit et, du coup, ne représenterait pas un changement substantiel, cela n'empêche aucunement les leaders du projet de plaider que ce mécanisme est réellement novateur et efficace.

Par ailleurs, les propos qui suivent – tenus par le Groupe de travail sur le rôle du comité d’audit, quant à la mise en œuvre de l’évaluation complète –, sont également conséquents avec le manque de substance et la superficialité de la solution « idéale » proposée. Selon ce groupe de travail, la première étape de l’évaluation complète pourrait se décrire de la manière suivante :

Le comité d’audit a la responsabilité de déterminer sur quoi portera l’évaluation complète. Pour ce faire, le président du comité d’audit devrait commencer par discuter de la nature et de l’étendue de l’évaluation avec l’un des principaux associés du cabinet d’audit ne participant ni à la mission d’audit, ni à la prestation d’autres services professionnels à l’émetteur. Cet associé pourrait ainsi porter un regard neuf et objectif sur le projet. (ICCA-CCRC, 2013a, p. 23)

Il semble questionnable de prévoir l’implication d’un associé sénior du cabinet afin qu’il puisse, dès les premières étapes de l’évaluation complète, guider le comité d’audit dans son appréciation vis-à-vis les services offerts par ce cabinet. À cet égard, voyons comment le CD relate la réaction de l’IFAC quant à une telle implication:

Malgré l’expression d’un appui général au processus d’évaluation complète, un répondant [(l’IFAC)] s’est demandé s’il était approprié que l’objet de l’évaluation soit déterminé lors d’une discussion entre le président du comité d’audit et l’un des associés principaux du cabinet d’audit. « Du point de vue de la perception du public, la participation du cabinet d’audit dès les premières étapes pourrait amener des observateurs à questionner l’objectivité de l’évaluation et à se demander s’il s’agit d’une façon appropriée de promouvoir et d’améliorer l’indépendance de l’auditeur et la qualité de l’audit ». (ICCA-CCRC, 2013f, p. 10 – IFAC)

Rappelons comment, à l’origine, l’évaluation complète est apparue en tant que proposition pour s’attaquer à la menace de familiarité institutionnelle. Or, il est particulièrement étrange que les leaders du projet aient, initialement, considéré qu’un des « principaux associés du cabinet d’audit » soit la personne idéale pour orienter le président du comité d’audit quant à la nature et l’étendue de l’évaluation complète de ce même cabinet. Selon toute vraisemblance, cet associé doit en connaître abondamment quant aux forces et faiblesses de son cabinet. Il pourrait, ainsi, guider le président du comité d’audit vers une évaluation des points forts du cabinet tout en maintenant dans l’ombre les éléments les plus délicats (et discutables) dans le fonctionnement de son organisation.

Par ailleurs, au-delà de cette implication de l'associé sénior, le Groupe de travail sur le rôle du comité d'audit précise aussi :

L'étape suivante consisterait à demander et à obtenir une autoévaluation du cabinet d'audit, portant entre autres sur les activités et les processus que le cabinet utilise pour se protéger contre les menaces liées à l'indépendance institutionnelle et pour améliorer la qualité de l'audit. (ICCA-CCRC, 2013a, p. 23)

Peut-on dire qu'un tel mécanisme est conséquent avec des gens faisant partie d'une profession attribuant, tout au moins en théorie, un rôle crucial quant à la notion d'indépendance ? En effet, tout comme pour l'implication de l'associé sénior, il est plutôt bizarre de demander au cabinet de s'autoévaluer afin que le comité d'audit puisse, à partir de cette autoévaluation, cerner les éléments problématiques à améliorer dans le fonctionnement du cabinet.

En dépit des critiques formulées à cet égard (qui ne sont aucunement analysées ou discutées plus en profondeur), le CD réaffirme, en conclusion, le besoin d'impliquer le cabinet – et, du même coup, renforce la propagation du mythe en lien avec le caractère acceptable (et même souhaitable) d'une telle implication. En effet, le CD précise :

Dans le cadre de l'évaluation complète, il serait bon de demander aux auditeurs qu'ils identifient les points qui, lors des audits récents, ont présenté le plus de difficultés pour ce qui est de l'obtention d'éléments de corroboration indépendants et qui les ont obligés à s'appuyer fortement sur les déclarations de la direction. [...] Pour chacun de ces points, les auditeurs devraient décrire brièvement la stratégie d'audit, mentionner s'il y a eu des divergences d'opinions initiales avec la direction, et comment elles ont été surmontées et, ultimement, comment ils ont pu obtenir des éléments probants suffisants et adéquats. Le comité d'audit devrait examiner l'information fournie par le cabinet d'audit et évaluer si l'équipe de mission a exercé de façon appropriée son esprit critique. (ICCA-CCRC, 2013g, p. 22)

Est-ce vraiment raisonnable de s'attendre à ce que – pour permettre sa propre évaluation – l'auditeur expose, invariablement, les éléments les plus problématiques rencontrés dans le cadre de son travail de vérification ? D'autre part, est-ce raisonnable de s'attendre à ce que le comité d'audit soit en mesure de donner suite adéquatement aux enjeux (complexes) identifiés ? Dans la prochaine sous-section, on reviendra justement sur les défis auxquels

les comités d'audit sont confrontés, mais concluons tout d'abord quant à la facette de la superficialité qui a été discutée jusqu'à présent par rapport à l'évaluation complète.

En somme, bien que l'implication du cabinet d'audit (c.-à-d., tant l'implication de l'associé sénior que l'autoévaluation préliminaire) se rattache au *sens* descriptif de l'évaluation complète, les partisans (soit, les leaders du projet et ceux qui supportent leur position) de la recommandation « idéale » de l'évaluation complète ne semblent pas y voir un problème qui mérite une attention plus poussée. En effet, le projet ICCA-CCRC met plutôt en évidence une *forme* mythique qui profère le message de l'évaluation complète comme la solution « idéale » au problème de la familiarité institutionnelle. Nous avons donc noté deux éléments particulièrement contestables qui émergent de la description opérationnelle de l'évaluation complète et qui font ressortir sa superficialité – à savoir le rôle de l'associé (l'un des principaux du cabinet) dans le processus et l'autoévaluation par le cabinet qui se fait évaluer<sup>32</sup>.

Notons comment, au final, selon la compilation des commentaires (des répondants) faite par les groupes de travail sur le rôle du comité d'audit et sur l'indépendance de l'auditeur (respectivement: ICCA-CCRC, 2013e et f), malgré l'implication douteuse du cabinet, malgré l'absence d'un consensus général, malgré l'absence d'un changement substantiel et malgré le faible degré d'efficacité, la majorité des répondants semblaient, néanmoins, être en faveur de l'évaluation complète. Ainsi, même si certains commentaires défavorables étaient mis en avant par rapport à cette recommandation, au final, les répondants (tout comme les leaders du projet ICCA-CCRC) semblaient se ranger derrière cette proposition plutôt que les deux autres (de la rotation obligatoire ou de l'appel d'offres obligatoire). Ainsi, en plus de relater que son adoption semble (« démocratiquement ») acceptable, il est particulièrement intéressant de noter comment, malgré les nombreuses faiblesses qui s'y

---

<sup>32</sup> Il semble que certaines modifications aient, par la suite, été apportées vis-à-vis ces facettes d'implication de l'associé sénior et d'autoévaluation par le cabinet d'audit. En effet, l'ICCA (devenu CPA Canada), le CCRC et l'Institut des administrateurs de sociétés (IAS) auraient, ultérieurement au projet ICCA-CCRC, publié un guide (n'ayant pas été visé par cette étude) pour aider les comités d'audit à effectuer l'évaluation complète. Dans ce guide, certains ajustements mineurs auraient été apportés par rapport au processus d'exécution de ladite évaluation complète, notamment, à l'égard de ces deux facettes. En ce sens, rappelons comment les mythes ne sont pas fixes, mais ils se transforment, disparaissent et cèdent la place à d'autres mythes (Barthes, 1977). Néanmoins, il demeure pertinent d'examiner la manière (questionnable) selon laquelle ces facettes avaient, initialement, été formulées au sein du projet ICCA-CCRC.

rattachent et qui sont, succinctement, mises en exergue dans le cadre des discussions du projet ICCA-CCRC, ces faiblesses sont rapidement mises en sourdine et cèdent leur place à la solution (mythique) « idéale » de l'évaluation complète.

- *Ressources du comité d'audit*

Dans cette dernière sous-section, on discutera de la question du manque de compétence et de ressources au sein des comités d'audit. On tentera d'illustrer comment cette problématique participe à un acte de mythification autour de la proposition de l'évaluation complète. Pour introduire cette ligne de pensée, notons le commentaire suivant où un répondant exprime sa profonde déception face au projet ICCA-CCRC :

*There is considerable and mounting evidence that audit committees do a poor job of executing their current responsibilities, so adding more duties to the list seems at best a futile gesture. (ICCA-CCRC, 2013c, pp. 65-66 – Karim Jamal, professeur à l'Université de l'Alberta)*

Ce commentaire évoque ainsi la manière dont, face à leurs responsabilités actuelles – c.-à-d., sans même considérer l'ajout de l'évaluation annuelle –, les comités d'audit auraient déjà de la difficulté à accomplir leur travail adéquatement. Ledit commentaire résonne bien avec un certain nombre d'études mettant justement en évidence certaines déficiences entourant le travail des comités d'audit. Par exemple, en plus d'évoquer comment les « [a]udit committees were not exempt from criticisms in the Enron saga », Tremblay et Gendron (2011, p. 261) précisent la manière dont, selon les procès-verbaux de réunions cruciales (précédant l'explosion de l'affaire Enron-Andersen), les membres du comité d'audit d'Enron n'avaient absolument aucune question à poser l'égard de transactions potentiellement douteuses (qui auraient mené à la débâcle). Par ailleurs, d'autres tentent d'exposer le rôle (déjà) superficiel des comités d'audit en expliquant comment, en réaction aux ajouts réglementaires, leurs implications deviennent davantage « cérémonielles plutôt que substantives » (Fiolleau et al., 2013, pp. 865-866). Ainsi, considérant qu'ils ont déjà de la difficulté à remplir leurs responsabilités actuelles (qui deviennent de plus en plus symboliques), il ne serait pas raisonnable de s'attendre à ce que ces comités d'audit soient en mesure d'engendrer de réelles améliorations à l'égard de la qualité de l'audit (en palliant à certaines problématiques de familiarité institutionnelle).

Les comités d'audit risquent donc d'être confrontés à de sérieux défis en tentant d'atteindre les objectifs visés par la mise en œuvre de l'évaluation complète. Notamment, en faisant référence aux conclusions du projet ICCA-CCRC, un groupe de travail précise que « certains comités d'audit, en particulier ceux qui sont exemptés de l'exigence de posséder des compétences financières pourraient trouver les recommandations du présent rapport difficiles à appliquer avec les ressources dont ils disposent » (ICCA-CCRC, 2013a, p. 10). Dans le même sens, un comité de réflexion de l'ICCA précise ce qui suit :

*With respect to the recommendation that periodic comprehensive review of the auditor by the audit committee be mandated at specific intervals, some concern was expressed about the level of knowledge and skillset that might be required of audit committee members. (ICCA-CCRC, 2013b, p. 79 – CICA public trust committee ou ICCA comité sur la confiance du public)*

Ici, on évoque précisément un enjeu lié au « *level of knowledge and skillset* » des comités d'audit – ce qui permettrait peut-être d'expliquer pourquoi les comités d'audit ne parviendraient pas à répondre à leurs obligations actuelles. Plusieurs autres répondants abondent dans le même sens quant au manque de compétence au sein des comités d'audit – engendrant ainsi des remises en question par rapport à leur capacité de mener à bien la *periodic comprehensive review*. Par exemple, selon la firme comptable MNP :

*Members of the audit committee performing this review would require some degree of training to ensure that their review would be effective and also due to the fact that many audit committee members are probably not used to essentially “auditing the auditor”. (ICCA-CCRC, 2013b, p. 76 – MNP LLP)*

Selon MNP, il faudra donc prévoir une formation pour les comités d'audit afin qu'ils puissent remplir leur rôle « d'auditeur de l'auditeur ». Puisque les comités d'audit ne semblent même pas en mesure d'exécuter adéquatement leurs activités habituelles, et considérant le contexte comptable qui, tel qu'évoqué précédemment, se complexifie continuellement, il semble pertinent de s'interroger quant à savoir si une telle formation sera suffisante pour pallier les déficiences des comités d'audit. Par ailleurs, notons que MNP n'est pas le seul cabinet comptable à s'inquiéter du niveau de formation et de compétence du comité d'audit. En effet, certains grands cabinets viennent aussi s'exprimer en ce sens :

*Accordingly, we believe it is important to consider whether further guidance is required on the composition of audit committees to help ensure that they have sufficient “audit literacy” to effectively and efficiently carry out these tasks. (ICCA-CCRC, 2013c, p. 24 – KPMG)*

*Even with appropriate guidance and enablement, the ideal set of annual activities described in the discussion paper may require enhanced knowledge and financial literacy on the part of some audit committee members. (ICCA-CCRC, 2013c, p. 10 – E&Y)*

À noter que les commentaires ci-dessus – par rapport au besoin de renforcer les aptitudes du comité d’audit – ne font pas exclusivement référence au processus d’évaluation complète, mais s’appliquent aussi au processus d’évaluation annuelle que, de toute manière, le comité d’audit doit exécuter. Ainsi, ces répondants viennent davantage renforcer l’idée que, sans même lui ajouter la tâche de l’évaluation complète, le comité d’audit ne semble pas être en mesure d’accomplir adéquatement ses responsabilités. Pour sa part, Deloitte offre une analyse plus en profondeur de cette problématique :

*The role of an audit committee is transforming as expectations, responsibilities and execution of its governance role have been examined by global regulatory bodies as they work towards enhancing audit quality and increasing confidence in financial systems. However, the audit committee resources have remained static. Due to audit committee constraints many delegate work within a company’s existing structure. The audit committee cannot delegate the responsibilities for the oversight, evaluation and fees of the auditor solely to management. It has been recognized by securities regulators and other bodies that an audit committee comprised of independent directors that applies independent judgment is better positioned to objectively assess the quality of a company’s financial disclosure and adequacy of its internal controls than an audit committee that is affiliated with the company’s executive officers. Audit committees require proper support and resources to take on their additional responsibilities. (ICCA-CCRC, 2013c, p. 61 – Deloitte)*

Ainsi, selon Deloitte, ce serait en raison d’un manque de ressources que le comité d’audit aurait souvent tendance à compter sur la direction pour compléter certaines de ses tâches. Si on se souvient de la problématique initiale qui révélait une inquiétude quant à la possibilité que les comités d’audit soient influencés par les dirigeants des entreprises dans leur décision relative à la sélection du cabinet d’auditeurs (et qu’un conflit potentiel – de familiarité institutionnelle – entre le cabinet et l’entité auditée pouvait en découler), on comprend qu’une implication additionnelle de la direction dans les travaux du comité

d'audit n'est certes pas souhaitable. En effet, en soulignant comment « *[t]oo often audit committee work is diverted to company management to complete since they have resources available* », Deloitte apporte la précision suivante :

*This can challenge the audit committee's exercise of independent judgment if there is an over reliance on management in conducting these activities. A lack of resources and support can create broader issues given the numerous responsibilities and the role the audit committees are expected to play in contributing to the overall quality and effectiveness of the audit. (ICCA-CCRC, 2013c, p. 63 – Deloitte)*

Néanmoins, malgré ces commentaires qui engendrent certaines remises en question par rapport à l'évaluation complète, le CD ne semble pas y porter une attention sérieuse et énonce plutôt ce qui suit :

Bien que la direction et l'auditeur externe assument tous deux un rôle de soutien dans la réalisation de l'évaluation complète, la responsabilité générale revient exclusivement au comité d'audit. La direction peut offrir son assistance en recueillant ou en fournissant de l'information au besoin au cours de l'évaluation. Le cabinet d'audit peut également offrir son assistance en procédant à une autoévaluation et en fournissant, de façon ouverte et transparente, l'information nécessaire sur ses processus de contrôle qualité, sur les procédures visant à assurer l'indépendance de l'auditeur et sur l'exercice du jugement de l'auditeur et de l'esprit critique. (ICCA-CCRC, 2013g, p. 19)

Ainsi, pour le CD, la façon de régler les enjeux relatifs à l'implication de la direction et du cabinet dans le processus d'évaluation complète, c'est simplement d'indiquer que « la responsabilité générale revient exclusivement au comité d'audit ». Ainsi, contrairement à ce que Deloitte a tenté de communiquer, le CD ne semble pas voir un problème sérieux à ce que la direction et le cabinet d'audit offrent une « assistance » au comité de vérification pour lui permettre de compléter cette évaluation complète.

Par ailleurs, dans son document « Résumé des commentaires » (ICCA-CCRC, 2013e), le Groupe de travail sur l'indépendance de l'auditeur mentionne très succinctement que certains répondants ont soulevé, entre autres, la nécessité « de prendre en compte les difficultés [du manque de ressources] qui se posent aux comités d'audit de petits émetteurs » (ICCA-CCRC, 2013e, p. 6). Par contre, aucune discussion plus approfondie n'est offerte à cet égard et le groupe de travail conclut en recommandant l'adoption de l'évaluation

complète. Pour sa part, le Groupe de travail sur le rôle du comité d'audit rapporte, dans son document « Résumé des commentaires » (ICCA-CCRC, 2013f), un bon nombre des problématiques soulevées par les répondants à l'égard de l'évaluation complète mais, dans sa conclusion, le groupe de travail fait entièrement abstraction de ces éléments problématiques et indique qu'aucune modification n'est nécessaire à la recommandation générale de l'évaluation complète qui reçoit un « accueil favorable » de la part des répondants (ICCA-CCRC, 2013f, p. 13). Finalement, dans son document de conclusion globale (ICCA-CCRC, 2013g), le CD ne mentionne pas les diverses problématiques soulevées et recommande, sans réserve, l'adoption de l'évaluation complète. Ainsi, nous pouvons noter la disjonction palpable entre le *sens* linguistique de l'évaluation complète et la *forme* mythique qui sert à la représenter. Alors que le *sens* comprend, entre autres, les facettes du manque de ressources et de compétence relatives aux comités d'audit responsables de la mise en œuvre du processus d'évaluation complète, la *forme* semble, pour sa part, engendrer une déformation mettant presque entièrement en sourdine ces lacunes rattachées aux comités d'audit. Ainsi, au final, la *forme* mythique dégagée expose le processus d'évaluation complète comme une solution « idéale » nécessitant, naturellement, l'implication de la direction et du cabinet d'audit.

### ***En somme***

Dans l'ensemble, à travers la perspective analytique, nous avons pu constater un acte de mythification qui s'est opéré, de manière transversale, à travers différentes portions du projet ICCA-CCRC qui ont été examinées dans ce manuscrit. Tout d'abord, dans le contexte du processus de consultation ICCA-CCRC, nous avons examiné la discussion relative à la nécessité du « changement » ainsi qu'à la signification de la « qualité de l'audit ». Les propos des participants ont indiqué qu'il n'y avait aucun consensus clair, ni pour l'un ni pour l'autre. En effet, lorsqu'il est question du besoin de changement, les répondants ne semblent pas s'entendre quant à savoir si, à la base, un changement est réellement requis ou non. Plus encore, lorsqu'on se tourne vers les leaders de l'initiative canadienne, on remarque comment, pour leur part, ils ont tendance à vouloir limiter l'étendue des changements qu'ils proposent. Au final, cette approche les amène, soit à proposer des changements relativement superficiels et étroits, soit à carrément omettre de

considérer des éléments nécessitant, tout au moins en principe, des changements substantiels.

Par ailleurs, en ce qui concerne la définition de la « qualité de l'audit » dans le contexte particulier du projet ICCA-CCRC, on remarque la manière dont, selon les commentaires des participants, cette notion semble être sujette à maintes controverses. Ces controverses découleraient, notamment, de la subjectivité en lien avec les opinions des auditeurs ou encore, de la complexité inhérente au contexte comptable (c.-à-d., aux normes de comptabilité et d'audit ainsi qu'à leur application). Même si ces facettes de subjectivité et de complexité semblent mériter une attention plus approfondie qui permettrait de mieux comprendre ce que signifie la « qualité de l'audit » dans le contexte actuel de la profession comptable, aucune discussion sérieuse n'est menée à cet effet au sein du projet ICCA-CCRC. Le CD utilise plutôt un « tour de passe-passe » pour préciser que bien qu'on ne comprenne pas ce qu'est la qualité de l'audit, on sait la reconnaître! Dans le même élan, le CD précise ainsi qu'on peut améliorer la qualité de l'audit, sans forcément savoir ce qu'elle signifie. L'argumentaire – douteux et frivole – déployé par le CD amène à se questionner sur la substance et la pertinence des recommandations découlant de cette initiative canadienne.

La suite de l'analyse portait sur une autre facette relativement controversée du projet, soit la recommandation principale – c.-à-d., celle de « l'évaluation obligatoire complète du cabinet d'audit par le comité d'audit ». Malgré les doutes soulevés quant à l'efficacité de cette recommandation, les leaders du CD en sont venus à la conclusion qu'elle représentait la solution « idéale ». En effet, bien qu'il soit raisonnable de penser que les autres alternatives proposées (soit, la rotation obligatoire et l'obligation d'aller en appel d'offres) sont susceptibles d'avoir une efficacité supérieure pour résoudre le problème de la familiarité institutionnelle, c'est néanmoins l'évaluation complète qui, sans argument solide, est sélectionnée. Par ailleurs, l'implication (questionnable et problématique) du cabinet d'auditeurs ainsi que de la direction de l'entreprise est prévue pour assister le comité d'audit dans sa mise en œuvre de cette recommandation « idéale ». Cette implication est prévue puisque le comité d'audit n'aurait ni les ressources ni les compétences requises pour accomplir une telle évaluation complète.

À travers chacune des étapes de l'analyse, nous avons noté plusieurs disjonctions entre les *sens* linguistiques et les *formes* mythiques de diverses facettes liées au projet ICCA-CCRC – notamment, pour le besoin d'un changement (sa nature, son ampleur), pour la définition de la qualité de l'audit et pour la solution idéale permettant d'améliorer cette qualité. Pour chacune de ces facettes, nous avons pu constater comment les leaders du projet ICCA-CCRC – ainsi que les répondants qui les ont soutenus – sont parvenus à préférer des messages qui ont servi à mettre en sourdine plusieurs enjeux et controverses liés à la qualité de l'audit, à faire tendre la profession vers un statu quo et à aboutir à une recommandation générale relativement superficielle.

Sans examiner en détail les raisons pour lesquelles tant d'éléments du projet ICCA-CCRC auraient participé à la construction d'un acte de mythification, on peut dire que tant les leaders du processus que plusieurs répondants aux différentes étapes de consultation auraient joué un rôle important en la matière. En effet, si on considère, d'une part, l'intérêt de certains répondants qui est de maintenir le statu quo à l'égard du travail des auditeurs et, d'autre part, la recommandation principale des leaders du projet (soit, l'évaluation complète) qui incarne un tel statu quo, on peut dire qu'au final, la recommandation (superficielle) du projet aurait servi à répondre aux attentes d'un certain nombre de répondants. On pourrait alors se demander pourquoi les répondants dont les avis ne sont pas pris en compte ne s'insurgent-ils pas contre la recommandation superficielle des autorités canadiennes ? Finalement, il semble que ce sont principalement les intérêts de la profession comptable (et des cabinets professionnels qui la composent) qui ont été servis par le projet ICCA-CCRC. Cette profession qui (depuis longtemps) cherche à minimiser les impacts de la réglementation (ou à maintenir son mécanisme d'autoréglementation) afin de conserver une grande autonomie dans le fonctionnement de ses activités professionnelles et, surtout, de ses affaires (voir Hopwood, 1990; Humphrey et al., 1992; Moore et al., 2006).

## **Conclusion**

Nous avons vu que plusieurs organisations tentent, en période d'après-crise, de cerner les méthodes pour améliorer la qualité de l'audit. À travers le projet de réforme que nous avons examiné, nous avons pu constater comment la superficialité, la controverse, la déformation et la construction de mythes faisaient partie du processus « d'amélioration » de la qualité de

l'audit. Ainsi, dans les faits, le projet aurait principalement soutenu une forme de statu quo. En effet, malgré les nombreuses problématiques révélées par rapport à la qualité de l'audit, les tenants du projet ICCA-CCRC ont su mettre en périphérie ces enjeux pour, plutôt, se faire les chevaliers de recommandations qui sont plutôt vides de substance.

Au final, on peut se demander si les instigateurs, les participants et les répondants de l'initiative canadienne étaient conscients de la « superficialité » qui caractérise, en bonne partie, les résultats du projet. Voulaient-ils examiner en profondeur de réelles problématiques ? Souhaitaient-ils plutôt aboutir (rapidement) à des solutions (superficielles) pour des problèmes qui, dans le fond de leur esprit, n'existaient pas ? Avaient-ils d'autres objectifs ? Étant donné la forte participation de membres de la profession comptable au sein du projet, il est possible, à l'instar de Humphrey et al. (1992, p. 157), qu'un tel processus de consultation/réglementation ait servi aux fins suivantes :

*[T]o enable the [accounting] profession, given its existing powerful role and position in society, to convey an impression of responding to public concern; to reaffirm its independent and selfless image; to assert the validity of its own perspectives on the nature of the audit function; and to direct questioning away from the existing audit system [and its profound problems] [...]. As such, there are some grounds for arguing that the nature, and continuing existence, of [...] [such problems provide] an important legitimating and strategic role in enabling the profession to promote its commitment, and engender aspirations, to the development of a desired, all satisfying audit function. Such a practice can be seen as facilitating the profession's maintenance of the status quo and helping to stave off competition from state auditors or other forms of government intervention such as increased regulation.*

Selon une telle pensée, on pourrait croire que la profession comptable (et ses praticiens) auraient, à travers leur vaste participation au sein du projet ICCA-CCRC, cherché à promouvoir de tels intérêts. Peut-être voulaient-ils faire croire qu'ils se préoccupaient de l'intérêt du public et voulaient veiller sur celui-ci ? Peut-être voulaient-ils détourner les questionnements à l'égard de sérieux et réels « enjeux » entourant leur pratique professionnelle ? En menant eux-mêmes le projet, voulaient-ils justifier la raison d'être de leur profession et éviter toute exigence réglementaire additionnelle ? Est-ce qu'au final, les participants auraient concocté un stratagème qui, à court terme, leur permettait de maintenir le statu quo et d'éviter un encadrement normatif plus élaboré ? Peut-être que l'édifice de superficialité que nous avons mis au jour constitue l'œuvre inconsciente d'acteurs ayant été

socialisés à présumer de l'efficacité du travail d'audit et à ne pas le mettre en doute. Une telle socialisation ne serait pas sans conséquences. En ce sens, Moore et al. (2006) illustrent bien comment, selon ce qu'ils dénomment la théorie de l'« *issue-cycle* », les comptables peuvent assez habilement éviter la réglementation additionnelle qui pourrait autrement freiner la bonne continuité de leurs affaires entrepreneuriales. Ainsi, est-ce que le projet ICCA-CCRC constitue justement une autre manifestation de cette habileté qui aurait engendré un acte de mythification ?

Mais pourquoi tant vouloir minimiser et éviter la réglementation ? Quelle serait la perspective d'avenir d'une profession qui tente constamment de minimiser les encadrements additionnels à son égard et de contourner les questions importantes portant sur des enjeux qui l'entourent ? Est-ce qu'une telle perspective serait favorable à la profession ? Dans cet axe de réflexion, Hopwood (1990, p. 87) apporte les précisions suivantes :

*Both accounting and auditing are subject to highly charged and interested pressures on the exercising of the very considerable discretion which presently exists. And in both arenas the active participants [...] adopt a most cautious stance towards the delimitation of that discretion by any form of regulatory intervention. Equally, however, none of the parties is prepared to engage in an open and explicit discussion of the interested and political nature of what they do. Appeals are still made to the myths and conventional wisdoms of the past, however distant these might be from the practicalities of today, and I cannot see that changing. Unfortunately that is most likely to mean that we will continue to have accounting and auditing policy making institutions that have an ambiguous relationship to practical affairs and still engage in a stylised form of double-talk, knowing what is going on but being unable to say so.*

Ainsi, nous serions en présence d'une profession qui – s'érigeant sur les « *myths and conventional wisdoms of the past* » – ne serait pas prête à s'engager « *in an open and explicit discussion of the interested and political nature of what they do* ». Si cela était vrai, on pourrait à juste titre se demander si un projet visant à améliorer le fonctionnement de la profession – tel que l'initiative ICCA-CCRC – ne devrait pas être mené, principalement, par des représentants externes à la profession. De tels représentants seraient vraisemblablement davantage objectifs face aux « *myths and conventional wisdoms of the past* » et cela pourrait stimuler de façon significative des discussions de substance.

Dans le contexte particulier du projet ICCA-CCRC, est-il acceptable qu'autant de professionnels comptables soient impliqués dans un processus qui vise à analyser certains enjeux significatifs au cœur de leur propre profession ? Est-ce acceptable qu'autant de représentants de cabinets d'auditeurs soient si intimement liés à ce processus qui cherche précisément à améliorer la qualité de l'audit ? Est-ce que ces professionnels comptables auraient d'autres intérêts à protéger que ceux du public ? Est-ce possible que ces intérêts soient incompatibles avec une réglementation plus exigeante ? Est-ce que le désir de servir leurs propres intérêts économiques serait plus fort que leur désir de protéger le public ? Or, au sein de la profession comptable, l'idée de cette confrontation entre commercialisme et professionnalisme n'est certes pas nouvelle (Cooper et Robson, 2006; Greenwood et al., 2002; Suddaby et al., 2007). Est-ce possible que ce soit une telle confrontation d'intérêts qui amène les membres de la profession, d'une part, à s'impliquer autant dans ces processus de consultation (tant du côté des participants que du côté des répondants) et, d'autre part, à orienter les discussions, les recommandations et les conclusions vers un acte de mythification empreint de superficialité ?

Pour conclure, notons que cette discussion sur la superficialité n'est pas nouvelle au sein de l'espace réglementaire qui entoure la profession comptable, la comptabilité et l'audit (voir par exemple : Flottes et Gendron, 2010; Young 2003 et 2006). Néanmoins, l'importance des enjeux liés à la fonction de vérification justifie d'avoir un intérêt constant à l'égard de l'efficacité des pratiques d'audit et de leur réglementation (Hopwood, 2009; Humphrey et al., 2009; Sikka, 2009). Le présent article vise à contribuer à ce débat. Les résultats offerts permettent de susciter un éventail de questions afin d'alimenter ledit débat. Pourquoi mettre de l'avant des propositions d'amélioration relativement vides de substance ? Pourquoi ne pas s'attaquer aux enjeux plus sérieux ? En tant que société, voulons-nous vraiment améliorer la qualité de l'audit et la pérennité des marchés financiers ? Croyons-nous vraiment qu'il existe une problématique à cet égard ? Les crises financières et leurs effets toxiques sur le tissu de notre société ne devraient-ils pas entraîner des réactions de fond ? Est-ce que le public (et surtout son segment le plus vulnérable) ne mérite pas d'être mieux protégé à travers ces crises ? Voici quelques questions qui, en plus de mériter une attention plus poussée, peuvent nous laisser assez perplexes face à l'acte de mythification au cœur du projet ICCA-CCRC.

## Bibliographie

- Barnier, M. (2013). Le Commissaire Michel Barnier se réjouit de l'accord provisoire dans le cadre du trilogue sur la réforme du secteur de l'audit. Mémo – Commission Européenne. Consulté le 3 mars 2013, directement en ligne à [http://europa.eu/rapid/press-release\\_MEMO-13-1171\\_fr.htm?locale=fr](http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-13-1171_fr.htm?locale=fr).
- Barthes, R. (1957). *Mythologies*. Paris: Éditions du Seuil.
- Berger, P., et Luckmann, T. (1966). *The social construction of reality – A treatise in the sociology of knowledge*. Penguin books.
- Bramwell, J. (2013). House backs bill that prohibits mandatory firm rotation. Accountingweb – Thomson Reuters. Consulté le 3 mars 2013, directement en ligne à <http://www.accountingweb.com/article/house-backs-bill-prohibits-mandatory-firm-rotation/222052>.
- Bromwich, M., Hopwood, A. (1982). Introduction. In Hopwood, A. G., Bromwich, M., Shaw, J. (Eds.), *Auditing research: Issues and opportunities*. Pitman books in association with Deloitte. London: Haskins & Sells, Chartered Accountants.
- Cooper, C., et Puxty, A. (1994). Reading accounting writing. *Accounting, Organizations and Society*, 19(2), 127-146.
- Cooper, D. J., et Robson, K. (2006). Accounting, profession and regulation: Locating the sites of professionalization. *Accounting, Organizations and Society*, 31(4-5), 415-444.
- Daly B. A., et Schuler D. K. (1998). Redefining a certified public accounting firm. *Accounting, Organizations and Society*, 23(5/6), 549-68.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor independence, 'low balling', and disclosure regulation. *Journal of Accounting & Economics*, 3(2), 113-127.
- DiMaggio, P. J., et Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited. Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147-160.
- Djelic, M. L., et Sahlin, K. (2009). Governance and its transnational dynamics: Towards a reordering of our world. In C. Chapman, D. J. Cooper, et P. B. Miller (Eds.), *Accounting, organizations, & institutions* (pp. 175-204). Oxford, England: Oxford University Press.
- Fiolleau, K., Hoang, K., Jamal, K., et Sunder, S. (2013). How do regulatory reforms to enhance auditor independence work in practice? *Contemporary Accounting Research*, 30(3), 864-890.
- Flottes, M., et Gendron, Y. (2010). Mouvance réglementaire et jeux de vérité. *Comptabilité Contrôle Audit*, 16(2), 7-30.

- Fogarty, T. J., Radcliffe, V. S., et Campbell, D. R. (2006). Accountancy before the fall: The AICPA vision project and related professional enterprises. *Accounting, Organizations & Society*, 31(1), 1-25.
- Francis, J. R. (2011). A framework for understanding and researching audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(2), 125–152.
- Gendron, Y. (2002). On the role of the organization in auditors' client-acceptance decisions. *Accounting, Organizations & Society*, 27(7), 659-684.
- Gendron, Y., et Spira, L. F. (2009). What went wrong? The downfall of Arthur Andersen and the construction of controllability boundaries surrounding financial auditing. *Contemporary Accounting Research*, 26(4), 987–1027.
- Gendron, Y., et Spira, L. F. (2010). Identity narratives under threat: A study of former members of Arthur Andersen. *Accounting, Organizations and Society*, 35(3), 275-300.
- Greenwood, R., Hinings, C. R., et Suddaby, R. (2002). Theorizing change: The role of professional associations in the transformation of institutionalized fields. *Academy of Management Journal*, 45(1), 58-80.
- Guénin-Paracini, H., et Gendron, Y. (2010). Auditors as modern pharmakoi: Legitimacy paradoxes and the production of economic order. *Critical Perspectives on Accounting*, 21(2), 134–158.
- Gundi, G. (2013). Report favours five-year auditor reviews. *The Bottom Line*, August issue, consulted March 3<sup>rd</sup> 2014 directly in archives online at <http://www.thebottomlinenews.ca/index.php?section=article&articleid=653>.
- Hopwood, A. G. (1990). Ambiguity, knowledge and territorial claims: Some observations on the doctrine of substance over form: A review essay. *The British Accounting Review*, 22(1), 79–87.
- Hopwood, A. G. (2009). The economic crisis and accounting: Implications for the research community. *Accounting Organizations and Society*, 34(6/7), 797–802.
- Humphrey, C., et Moizer, P. (1990). From techniques to ideologies: An alternative perspective on the audit function. *Critical Perspectives on Accounting*, 1(3), 217–238.
- Humphrey, C., Moizer, P., et Turley, S. (1992). The audit expectations gap—plus ca change, plus c'est la meme chose? *Critical Perspectives on Accounting*, 3(2), 137–161.
- Humphrey, C., Loft A., et Woods, M. (2009). The global audit profession and the international financial architecture: understanding regulatory relationships at a

time of financial crisis. *Accounting, Organizations and Society*, 34(6/7), 810–825.

ICCA-CCRC. (2012a). Amélioration de la qualité de l'audit: un point de vue canadien – Aperçu du projet. Publié en août 2012 et consulté le 15 février 2014 directement en ligne à l'adresse suivante (16 pages) : <http://www.icca.ca/amelioration-de-la-qualite-de-laudit-un-point-de-vue-canadien/item67554.pdf>.

ICCA-CCRC. (2012b). Amélioration de la qualité de l'audit: un point de vue canadien – Foire aux questions. Publié en 2012 et consulté le 15 février 2014 directement en ligne à l'adresse suivante : <http://www.icca.ca/amelioration-de-la-qualite-de-laudit-un-point-de-vue-canadien/message-du-president/faq/item64953.aspx>.

ICCA-CCRC. (2012c). Amélioration de la qualité de l'audit: un point de vue canadien – Message du président. Publié en 2012 et consulté le 17 février 2014 directement en ligne à l'adresse suivante : <http://www.cica.ca/enhancing-audit-quality-canadian-perspective/message-from-the-chair/item64917.aspx>.

ICCA-CCRC. (2012d). Amélioration de la qualité de l'audit: un point de vue canadien – Modèle de rapport de l'auditeur (document de consultation). Publié en 2012 et consulté le 17 février 2014 directement en ligne à l'adresse suivante (41 pages) : <http://www.icca.ca/amelioration-de-la-qualite-de-laudit-un-point-de-vue-canadien/item67552.pdf>.

ICCA-CCRC. (2012e). Amélioration de la qualité de l'audit: un point de vue canadien – L'indépendance de l'auditeur (document de consultation). Publié en 2012 et consulté le 17 février 2014 directement en ligne à l'adresse suivante (31 pages) : <http://www.icca.ca/amelioration-de-la-qualite-de-laudit-un-point-de-vue-canadien/item68294.pdf>.

ICCA-CCRC. (2012f). Amélioration de la qualité de l'audit: un point de vue canadien – Lettres de commentaires pour le modèle du rapport de l'auditeur. Publié en 2012 et consulté le 2 mars 2014 directement en ligne à l'adresse suivante (176 pages) : <http://www.icca.ca/amelioration-de-la-qualite-de-laudit-un-point-de-vue-canadien/item69434.pdf>.

ICCA-CCRC. (2012g). Amélioration de la qualité de l'audit: un point de vue canadien – Fiche d'information. Publié en 2012 et consulté le 3 mars 2014 directement en ligne à l'adresse suivante (8 pages) : <http://www.icca.ca/amelioration-de-la-qualite-de-laudit-un-point-de-vue-canadien/item65273.pdf>.

ICCA-CCRC. (2013a). Amélioration de la qualité de l'audit: un point de vue canadien – Le rôle du comité d'audit dans la surveillance de l'auditeur externe (document de consultation). Publié en 2013 et consulté le 17 février 2014 directement en ligne

à l'adresse suivante (48 pages) : <http://www.icca.ca/amelioration-de-la-qualite-de-laudit-un-point-de-vue-canadien/item71923.pdf>.

ICCA-CCRC. (2013b). Amélioration de la qualité de l'audit: un point de vue canadien – Lettres de commentaires pour l'indépendance de l'auditeur. Publié en 2013 et consulté le 2 mars 2014 directement en ligne à l'adresse suivante (152 pages) : <http://www.icca.ca/amelioration-de-la-qualite-de-laudit-un-point-de-vue-canadien/item71538.pdf>.

ICCA-CCRC. (2013c). Amélioration de la qualité de l'audit: un point de vue canadien – Lettres de commentaires pour le rôle du comité d'audit dans la surveillance de l'auditeur externe. Publié en 2013 et consulté le 2 mars 2014 directement en ligne à l'adresse suivante (81 pages) : <http://www.icca.ca/amelioration-de-la-qualite-de-laudit-un-point-de-vue-canadien/item73991.pdf>.

ICCA-CCRC. (2013d). Amélioration de la qualité de l'audit: un point de vue canadien – Résumé des commentaires reçus pour le modèle du rapport de l'auditeur. Publié en 2013 et consulté le 2 mars 2014 directement en ligne l'adresse suivante (36 pages) : <http://www.icca.ca/amelioration-de-la-qualite-de-laudit-un-point-de-vue-canadien/item74266.pdf>.

ICCA-CCRC. (2013e). Amélioration de la qualité de l'audit: un point de vue canadien – Résumé des commentaires reçus pour l'indépendance de l'auditeur. Publié en 2013 et consulté le 2 mars 2014 directement en ligne l'adresse suivante (18 pages) : <http://www.icca.ca/amelioration-de-la-qualite-de-laudit-un-point-de-vue-canadien/item74611.pdf>.

ICCA-CCRC. (2013f). Amélioration de la qualité de l'audit: un point de vue canadien – Résumé des commentaires reçus pour le rôle du comité d'audit dans la surveillance de l'auditeur externe. Publié en 2013 et consulté le 2 mars 2014 directement en ligne l'adresse suivante (26 pages) : <http://www.icca.ca/amelioration-de-la-qualite-de-laudit-un-point-de-vue-canadien/item74711.pdf>.

ICCA-CCRC. (2013g). Amélioration de la qualité de l'audit: un point de vue canadien – Conclusions et recommandations. Publié en 2013 et consulté le 2 mars 2014 directement en ligne l'adresse suivante (45 pages) : <http://www.icca.ca/amelioration-de-la-qualite-de-laudit-un-point-de-vue-canadien/item74565.pdf>.

Kaplan, R. L. (2004). The mother of all conflicts: Auditors and their clients. *Journal of corporation law*, 29(2). ), 363–383.

Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B. and Velury, V. (2013). Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1), 385–421.

- Lidchi, H. (1997). The poetics and the politics of exhibiting other cultures. In *Representation: Cultural representations and signifying practices*, edited by Stuart Hall – The Open University.
- MacDonald, L. D., et Richardson, A. J. (2004). Identity, appropriateness and the construction of regulatory space: The formation of the public accountant's council of Ontario. *Accounting, Organizations and Society*, 29(5/6), 489–524.
- Macintosh, N. B., Shearer, T, Thornton, D. B., et Welker, M. (2000). Accounting as simulacrum and hyperreality: perspectives on income and capital. *Accounting, Organizations and Society*, 25(1), 13–50.
- Malsch, B. et Gendron, Y. (2009). Mythical representation of trust in Auditors and the preservation of social order in the financial community. *Critical Perspectives on Accounting*, 20, 735-750.
- Malsch, B. et Salterio, S. E. (2016). “Doing good field research”: Assessing the quality of audit field research. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35(1), 1–22.
- Malsch, B., et Gendron, Y. (2011). Reining in auditors: On the dynamics of power surrounding an “innovation” in the regulatory space. *Accounting, Organizations and Society*, 36, 456–476.
- Miles, M. B., et Huberman, A. M. (1984). *Qualitative data analysis: A sourcebook of new methods*: SAGE Publications, Inc.
- Moore, D. A., Tetlock, P. E., Tanlu, L., et Bazerman, M. H. (2006). Conflicts of interest and the case of auditor independence: Moral seduction and strategic issue cycling. *Academy of Management Review*, 31(1), 10-29.
- Patton, M. Q. (1990). *Qualitative evaluation and research methods* (2 ed.): Newbury Park, Calif.: Sage Publications.
- Picard, C.-F., Durocher, S., Gendron, Y. (2014). From meticulous professionals to superheroes of the business world: A historical portrait of a cultural change in the field of accountancy. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(1), 73-118.
- Power, M. et Gendron, Y. (2015). Qualitative research in auditing: A methodological roadmap. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(2), pp. 147–165.
- Preston, A. M., et Young, J. (2000). Constructing the global corporation and corporate constructions of the global: A picture essay. *Accounting, Organizations and Society*, 25(4/5), 427–49.
- Preston, A. M., Wright C., et Young, J. (1996). Imag(in)ing annual reports. *Accounting, Organizations and Society*, 21(1), 113–37.

- Richardson, A. J. (2009). Regulatory networks for accounting and auditing standards: A social network analysis of Canadian and international standard-setting. *Accounting, Organizations and Society*, 34(5), 571–588.
- Ronen, J. (2002). Post Enron reform: Financial statement insurance and GAAP re-visited. *Stanford Journal of Law and Business Finance*, 8(2), 39-68.
- Roussy, M., et Brivot, M. (in press). Internal audit quality: a polysemous notion? The contrasted viewpoints of external auditors, audit committee members, internal auditors and the Institute of Internal Auditors. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*.
- Sikka, P. (2009). Financial crisis and the silence of the auditors. *Accounting Organizations and Society*, 34(6/7), 868–873.
- Sikka, P. (2009). Financial crisis and the silence of the auditors. *Accounting Organizations and Society*, 34(6–7), 868–873.
- Squires, S. E., Smith, C. J., McDougall, L., et Yeack, W. R. (2003). *Inside Arthur Andersen: Shifting values, unexpected consequences*. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.
- Suddaby, R., Cooper, D. J., et Greenwood, R. (2007). Transnational regulation of professional services: Governance dynamics of field level organizational change. *Accounting, Organizations and Society*, 32(4/5), 333–362.
- Toffler, B. L., et Reingold, J. (2003). *Final accounting: Ambition, greed, and the fall of Arthur Andersen* (1st ed.). New York: Broadway Books.
- Tremblay, M.-S., et Gendron, Y. (2011). Governance prescriptions under trial: On the interplay between the logics of resistance and compliance in audit committees. *Critical Perspectives on Accounting*, 22(3), 259-272.
- Watts, R., et Zimmerman, J. (1980, Unpublished work). *The markets for independence and independent auditors*. University of Rochester, Rochester, NY.
- Willmott, H., Puxty, T., et Cooper, D. (1993). Maintaining Self-regulation: Making "Interests" Coincide in Discourses on the Governance of the ICAEW. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 6(4), 68-93.
- Wyatt, A. R. (2004). Accounting professionalism--They just don't get it! *Accounting Horizons*, 18(1), 45-53.
- Young, J. J. (1994). Outlining regulatory space: Agenda items and the FASB. *Accounting, Organizations and Society*, 19(1), 83–109.
- Young, J. J. (2003). Constructing, persuading and silencing: The rhetoric of accounting standards. *Accounting, Organizations and Society*, 28(6), 621-638.

Young, J. J. (2006). Making up users. *Accounting, Organizations and Society*, 31(6), 579-600.

## **ARTICLE 3 – Repenser l’expertise en audit en période de turbulence : Gouvernance en silo et inféodation à l’environnement « externe »**

### **Résumé**

Cet article examine l’approche de gouvernance se rapportant à une initiative canadienne qui visait à stimuler un processus de réflexion sur l’amélioration de la qualité de l’audit. C’est à travers l’analyse qualitative des documents publics de cette initiative ainsi que des entrevues tenues avec des auditeurs (hautement expérimentés) impliqués au sein de celle-ci que les résultats de cette recherche ont été produits. La lentille théorique mobilisée s’articule autour de trois axes : complexification et spécialisation grandissantes des systèmes d’expertise, tendance à l’interaction constante entre différents systèmes d’expertise (incluant un certain nombre d’influences perturbatrices) et, enfin, le recours à certaines approches de gouvernance pour repenser l’expertise en période d’incertitude. L’analyse des données permet d’illustrer la complexification et la fragilité des normes comptables ainsi que la manière dont ces caractéristiques de la comptabilité interagissent considérablement avec (et perturbent) l’audit. Mon analyse met également en évidence ce que j’appelle le paradoxe de la financiarisation. Ainsi, considérant certains éléments tels que l’adoption du concept de la juste valeur ou le développement des produits financiers dérivés, c’est le phénomène de la financiarisation qui serait à l’origine de maintes anomalies relatives aux normes comptables et qui, en plus de perturber les auditeurs/préparateurs d’états financiers, déstabiliserait aussi la haute direction et les administrateurs de plusieurs sociétés, notamment au sein des institutions financières qui, pourtant, constituent l’un des principaux vecteurs de financiarisation. Or, mes résultats montrent que pour réagir face à ces éléments déstabilisateurs et repenser l’audit, on a privilégié une approche de gouvernance relativement étroite où l’on présume l’inféodation de l’audit à son environnement. Une telle approche est susceptible d’encourager une propension à l’inertie face aux enjeux sérieux de normalisation comptable et de financiarisation.

**Mots-clés:** audit, financiarisation, gouvernance professionnelle, interactions interprofessionnelles, normalisation comptable, systèmes d’expertise.

## Introduction

Au cours des quarante dernières années, la profession comptable s'est presque continuellement inscrite dans un processus de changement institutionnel et réglementaire (Cooper et Robson, 2006, p. 417). À l'origine de ce processus, on a mis en évidence, au sein de la littérature, la diversification galopante des services offerts (Hines, 1989; Zeff, 1987), l'expansion des plus importants cabinets (Cooper et al., 1998; Suddaby et al., 2007) ainsi que la montée du commercialisme (Gendron, 2002; Greenwood et al., 2002; Hanlon, 1994; Humphrey et Moizer, 1990; Radcliffe, Cooper et Robson, 1994; Wyatt, 2004) au sein de la profession. Plus récemment, sont venus s'ajouter les effets non négligeables de la globalisation de l'économie (Loft et al., 2006; Nölke, 2005; Richardson, 2009) mais aussi de la financiarisation – c.-à-d., la pénétration de la finance dans tous les aspects socioéconomiques de notre civilisation moderne, incluant la comptabilité et l'audit (Cooper, 2015, Smith-Lacroix et al., 2012 – voir aussi Clegg et al., 2011; Fine, 2007, 2008; Stockhammer, 2004). Progressivement, l'ensemble de ces éléments, combinés aux scandales financiers ayant attiré de vives critiques envers les comptables et les auditeurs (Gendron et Spira, 2010; Guénin-Paracini et Gendron, 2010; Hopwood, 2009; Wyatt, 2004), aurait engendré de profondes transformations à l'égard des mécanismes de normalisation et de surveillance qui encadrent la profession comptable (Eaton, 2005; Loft et al., 2006; Nölke, 2005; Nölke et Perry, 2007; Richardson, 2009; Suddaby et al., 2007). En plus de complexifier de façon significative la substance des activités (et des normes) de comptabilité et d'audit (Bengtsson, 2011; Cooper, 2015; Smith-Lacroix et al., 2012; Sikka, 2009), ces transformations auraient aussi perturbé les mécanismes de « gouvernance » qui sont censés permettre aux organisations concernées de veiller sur l'avenir et la pérennité de la profession (Loft et al., 2006; Richardson, 2009; Suddaby et al., 2007 – voir aussi Jessop, 1997). C'est précisément autour du thème de la « gouvernance professionnelle » liée à la profession comptable que le présent article viendra s'inscrire.

Selon Suddaby, Cooper et Greenwood (2007, p. 337) la « gouvernance professionnelle » représentait, traditionnellement, une forme de contrôle social qui – découlant des liaisons entre les gouvernements des pays et les associations professionnelles – s'opérait de la manière suivante: « *[A] 'regulative bargain' in which the state grants professions*

*autonomy and a monopoly over a defined jurisdiction in return for self-regulation and reciprocal assistance in maintaining state authority*<sup>33</sup> (Cooper, Puxty, Robson, & Willmott, 1994; Robson, Willmott, Cooper, & Puxty, 1994) ».

Pour la profession comptable, au cours des trois dernières décennies, cet arrangement traditionnel de la gouvernance professionnelle se serait profondément métamorphosé (Suddaby et al., 2007). À travers le phénomène de la globalisation, les plus importants cabinets comptables (connus aujourd'hui comme étant les *Big Four*) ainsi que certaines organisations transnationales du commerce (et du libre-échange) auraient connu une expansion phénoménale faisant en sorte que leur taille (leur ampleur et leur portée, mais aussi leur degré d'influence et leur notoriété) aurait surpassé celle de la plupart des gouvernements des nations de ce monde (Suddaby et al., 2007). Graduellement, les mouvances de ces cabinets et organisations du commerce – qui visaient notamment à éliminer les barrières règlementaires entourant l'industrie des services professionnels –, auraient provoqué une redéfinition (des structures et des rôles des acteurs) du réseau de gouvernance professionnelle entourant la profession comptable (Suddaby et al., 2007).

Dans la littérature, on s'entend généralement pour dire que cette redéfinition du réseau de la gouvernance professionnelle entourant la profession comptable se serait manifestée à travers diverses transformations. Tout d'abord, alors que, par le passé, chaque pays gouvernait de manière relativement autonome les organisations tenues de normaliser les activités de la profession comptable sur leur territoire, récemment, avec le phénomène de la globalisation, un grand nombre de nations ont décidé de s'unir en adoptant un ensemble commun de normes de comptabilité et d'audit (Loft, Humphrey et Turley, 2006). Ainsi, les organisations internationales de normalisation – telles que l'*IFRS Foundation*<sup>34</sup> et l'*IFAC*<sup>35</sup>

---

<sup>33</sup> Notons que certaines critiques ont été formulées à l'égard de cet arrangement traditionnel de la gouvernance professionnelle. Par exemple, alors que certains évoquaient la réticence des associations professionnelles à appliquer fermement les sanctions disciplinaires à l'égard de leurs membres délinquants (Bédard, 2001; Friedson, 2001) – laissant croire qu'elles préféreraient protéger leur propre légitimité plutôt que l'intérêt du public (Suddaby et al., 2007) –, d'autres soulignaient l'influence grandissante et incontrôlée de la logique commerciale au sein de la pratique et des structures de la profession (Larson, 1977 – voir aussi Hanlon, 1994; Humphrey et Moizer, 1990; Radcliffe, Cooper et Robson, 1994).

<sup>34</sup> *IFRS Foundation* (*International Financial Reporting Standards Foundation*) chapeaute les travaux de l'*IASB* (*International Accounting Standard Board*) qui est responsable d'élaborer les normes internationales de comptabilité. Pour plus d'information : <http://www.ifrs.org/About-us/Pages/IFRS-Foundation-and-IASB.aspx>.

– ont vu croître substantiellement leur notoriété ainsi que leur nombre de pays membres (Humphrey et al., 2009; Loft et al., 2006; Martinez-Diaz, 2005). Avec cette croissance, de nouveaux réseaux se sont formés et un grand nombre d'organisations (qui n'avaient pas l'habitude d'interagir entre elles) se sont mises à travailler conjointement pour développer les normes « internationales » de comptabilité et d'audit (Cooper, 2015; Loft et al., 2006; Nölke et Perry, 2007; Porter, 2005). Ces importants développements ont mobilisé l'attention de maints chercheurs. Alors que plusieurs s'intéressent à la nature politique du fonctionnement de ces réseaux (Bengtsson, 2011; Hoffmann et Zülch, 2014; O'Regan et Killian, 2014; Porter, 2005; Reuter et Messner, 2015; Young 2014), d'autres insistent sur le besoin de mieux comprendre les mécanismes de gouvernance professionnelle qui les chapeautent et qui veillent à harmoniser les structures de pouvoir et les méthodes de fonctionnement des nombreuses organisations/nations impliquées (Loft et al., 2006; Richardson, 2009).

Par ailleurs, en amplifiant l'utilisation et la création de nouveaux instruments financiers dérivés au sein des marchés (Sikka, 2009; Smith-Lacroix et al., 2012), la financiarisation de l'économie aurait fait en sorte que les experts de la finance soient devenus substantiellement influents, entre autres, au sein des réseaux de normalisation en comptabilité et en audit (Bengtsson, 2011; Cooper, 2015; Nölke et Perry, 2007; Richardson, 2009). Plus particulièrement, avec l'adoption du concept (révolutionnaire et controversé) de la juste valeur en comptabilité (Cherry, 2009; Müller, 2014; Ryan, 2008; Véron, 2008), l'expertise des analystes financiers et des évaluateurs d'entreprises serait devenue indispensable à l'établissement et à l'application de certaines normes comptables (Perry et Nölke, 2005; Richardson, 2009, p. 586). Conséquemment, au-delà de perturber le travail des comptables et des auditeurs (Hopwood, 2009; Humphrey et al., 2009; Smith Lacroix et al., 2012), les complexités relatives aux instruments financiers dérivés (Dunbar, 2000) auraient affecté les mécanismes de gouvernance professionnelle entourant la normalisation de la comptabilité et de l'audit (Cooper, 2015; Sikka, 2009).

---

<sup>35</sup> *IFAC (International Federation of Accountants)* chapeaute les travaux de l'*IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board)* qui est responsable d'élaborer les normes internationales d'audit. Pour plus d'information : <http://www.ifac.org/about-ifac>.

Ainsi, avec ces différentes transformations, on dénote une nouvelle ère de gouvernance « post-professionnelle » à travers laquelle, selon Suddaby, Cooper et Greenwood (2007, p. 357): « *Professional regulation, at the transnational level, is now a negotiated product from an increasingly broad and heterogeneous network of actors* ». À cet effet, ils précisent comment (p. 357):

*While this account identifies the creation of new transnational institutions of professional regulation, we have little insight into how this new and dispersed network of actors collectively or independently interpret and use them nor do we fully understand the implication of such changes for those local and regional actors who continue to occupy roles in the traditional model of professional regulation.*

Pour tenter de pallier ce manque, le présent article examinera, dans le contexte de cette nouvelle ère de réglementation, la « gouvernance professionnelle » en audit, et ce, dans le cadre d'un processus de réflexion mené au Canada par des organisations de normalisation et de surveillance entourant la profession comptable. En réponse à des changements proposés en audit sur la scène internationale, les organisations canadiennes à l'origine du processus de réflexion souhaitaient formuler leur propre opinion afin d'évaluer si, au Canada et ailleurs dans le monde, des transformations étaient requises pour répondre aux défis contemporains de la pratique des auditeurs. En analysant ce processus de réflexion, mon objectif principal est de mettre en évidence certaines caractéristiques du (nouveau) réseau de gouvernance professionnelle lié à l'audit afin de mieux comprendre les réalités et les complexités qui s'y rattachent.

Selon Jessop (1997), de manière générale, la mise en œuvre d'un mécanisme de gouvernance se décrit de la manière suivante :

*[T]he complex art of steering multiple agencies, institutions, and systems that are both operationally autonomous from one another and structurally coupled through various forms of reciprocal interdependence.*

Tant avec l'internationalisation des normes comptables qu'avec l'adoption de la juste valeur, on se retrouve dans des contextes où diverses facettes de la profession comptable – ayant, à l'origine, des substances techniques, des méthodes de fonctionnement et des structures constitutives distinctes et indépendantes –, interagissent de plus en plus avec

d'autres facettes (internes ou externes à la profession) avec lesquelles il y aurait interdépendance technique/structurelle/organisationnelle (Loft et al., 2006; Richardson, 2009). Dans de tels contextes, plusieurs estiment que les mécanismes de gouvernance chapeautant les transformations relatives à la profession se doivent d'être suffisamment englobants pour prendre en compte, de manière holistique, les différentes facettes et interdépendances caractérisant le monde très instable dans lequel évoluent les « professionnels » de la comptabilité (Richardson, 2009). Il serait donc primordial de ne pas penser en silo la gouvernance professionnelle, mais de chercher à établir un mécanisme de gouvernance qui embrasse large et qui n'est pas borné par les approches monodisciplinaires (ou locales) antérieures. Dans ce sens, on souhaite assurer le déploiement d'approches intégratrices de « métagouvernance » où les frontières habituelles des systèmes – qui veillent sur les transformations de notre société – sont dépassées et doivent donc être repensées et retracées (Bogason et Musso, 2006). Ainsi, dans le cadre de cet article, en plus de mon objectif principal qui est de mieux comprendre les interactions au sein des mécanismes de gouvernance professionnelle dans le contexte actuel de l'expertise en audit, il sera aussi question d'examiner si ces mécanismes sont déployés de manière suffisamment englobante.

Plus précisément, tel qu'introduit ci-haut, il sera question d'examiner l'approche de gouvernance se rapportant à une initiative canadienne qui, en réaction à la crise financière 2007-2008, visait à stimuler un processus de réflexion sur l'amélioration de la qualité de l'audit. En général, mon analyse montre que pour réagir face à certains éléments déstabilisateurs et repenser l'audit, on a privilégié, au sein de ce processus de réflexion, une approche de gouvernance professionnelle relativement étroite où l'on présume l'inféodation de l'audit à son environnement. Or, une telle approche est susceptible, me semble-t-il, d'encourager une propension à l'inertie face aux enjeux pourtant sérieux de normalisation comptable et de financiarisation – qui sont perçus comme n'étant pas du ressort de la gouvernance professionnelle de l'audit.

La lentille théorique de cet article mettra en relief certaines caractéristiques de la modernité – tels que le dynamisme et la complexification des institutions modernes (selon Giddens, 1990, 1991) – afin de les appliquer aux contextes particuliers de la profession comptable.

Ainsi, on verra la manière dont ces caractéristiques engendrent, au sein des systèmes d'expertise (tels que la comptabilité et l'audit), certains doutes et incompréhensions à l'égard desquels des stratégies de mise en confiance sont requises (même pour les experts de ces systèmes) afin de permettre la continuité desdits systèmes et de la société (Giddens, 1990). Il sera aussi question de conceptualiser la manière dont les développements de plus en plus spécialisés des systèmes d'expertise peuvent, en plus d'amplifier les tensions entourant les processus de mise en confiance, engendrer des perturbations à l'égard des autres systèmes avec lesquels ils interagissent constamment (Abbott, 1988). Cela permettra de conclure sur l'importance de déployer des approches de (méta)gouvernance englobantes dans l'espoir d'assurer, entre les systèmes d'expertise, une saine coordination de leurs transformations et ainsi, peut-être, d'éviter l'éruption de perturbations déstabilisatrices (voir Carnabuci et Bruggeman, 2009; Zammuto et Connolly, 1984).

De manière générale, cette recherche tente de contribuer à la littérature portant sur les développements des systèmes d'expertise au sein de notre société moderne (Giddens, 1990, 1991). Particulièrement, en plus de relater leur dynamisme complexifiant, il sera question d'illustrer comment, à travers le phénomène de la spécialisation (Tow et Gillian, 2009; Wray, 2005), ces systèmes d'expertise semblent « évoluer » isolément, sans considérer les interdépendances qui les unissent aux autres systèmes (Zammuto et Connolly, 1984). Conséquemment, les experts ne seraient pas en mesure d'apprécier la manière dont les développements (spécialisés) des autres systèmes (ou sous-systèmes) pourraient influencer (ou perturber) les activités au sein de leur propre système. Ces experts continueraient alors à faire confiance au fonctionnement de leur système, sans comprendre (ou en ignorant) que celui-ci puisse comporter des vulnérabilités en raison de ses interactions avec les autres systèmes (Giddens, 1990; Smith-Lacroix et al., 2012). En ce sens, il sera question de sensibiliser les lecteurs, tant universitaires que praticiens, aux perturbations pouvant être engendrées par le développement, en silo, de connaissances spécialisées régies par une approche limitée et cantonnée de gouvernance professionnelle. Ainsi, il sera suggéré que – pour éviter les perturbations pouvant découler de leurs interdépendances/interactions (Abbott, 1988) – les développements modernes des systèmes d'expertise soient chapeautés par des approches de (méta)gouvernance englobantes veillant à l'harmonisation des différents systèmes concernés. Bien qu'il puisse être difficile (voire impossible) de freiner

le *juggernaut* (Giddens, 1990, p. 151) des développements de plus en plus spécialisés et imprévisibles des expertises de notre monde moderne, cet article invite à ce qu'un effort de réflexivité soit déployé pour étudier les interdépendances entre les systèmes en transformation afin de pouvoir (mieux) apprécier les perturbations qui en découleraient.

Par ailleurs, cette recherche tente aussi de contribuer à la littérature visant à mieux comprendre la profession comptable et, plus précisément, celle des auditeurs, incluant son arrière-scène et certains de ses défis contemporains. On notera la perception grandissante que les auditeurs ont quant à l'incertitude entourant leur pratique et on mettra en évidence les principales sources qui, d'après eux, contribuent à cet état d'incertitude. En effet, en plus de critiquer l'approche de gouvernance en silo qui aurait été déployée autour du processus de réflexion portant sur l'amélioration de la qualité de l'audit, cet article mettra en évidence divers thèmes qui, même si peu présents dans les discussions du projet canadien, engendreraient, via leurs interactions respectives, des impacts significatifs à l'égard de la pratique professionnelle des auditeurs. Essentiellement, tant la normalisation comptable (Bengtsson, 2011; Cooper, 2015; Smith-Lacroix et al., 2012; Sikka, 2009) que les développements de l'industrie financière (Cooper, 2015, Smith-Lacroix et al., 2012 – voir aussi Clegg et al., 2011; Fine, 2007, 2008; Stockhammer, 2004) seront identifiés comme étant à l'origine de perturbations virulentes à l'égard du travail (et du système d'expertise) des auditeurs. En conséquence, on suggérera que, pour la suite de la recherche relative à la pratique de l'audit dans notre société moderne, les thèmes relatifs à la normalisation comptable et au développement de l'industrie financière soient sérieusement pris en considération.

Tout d'abord, le restant du manuscrit servira à présenter les aspects méthodologiques et théoriques de la recherche pour ensuite, permettre la présentation de l'analyse et de la discussion avant de formuler les principales conclusions.

## Méthodologie

### *L'initiative canadienne et les interviewés*

C'est en réponse à la crise financière de 2007-2008 que l'Institut canadien des comptables agréés (ICCA<sup>36</sup>) et le Conseil canadien sur la reddition de compte (CCRC) ont conjointement décidé de lancer le processus de réflexion « ICCA-CCRC<sup>37</sup> ». Selon les renseignements disponibles sur le site de CPA Canada, le projet « a été mené afin de recueillir les points de vue des parties prenantes sur les principales questions qui se posent en matière d'amélioration de la qualité de l'audit à l'échelle mondiale, et sur l'incidence de ces questions au Canada<sup>38</sup> ». Dans le but de veiller à l'avenir et la pérennité de la profession comptable, plusieurs autres juridictions avaient, préalablement, amorcé des processus de réflexion similaires et c'est en réaction à ceux-ci que le Canada décida d'emboîter le pas avec le projet ICCA-CCRC. Mon analyse s'appuie sur l'ensemble des documents publics préparés dans le cadre de l'initiative canadienne ainsi que sur des entrevues avec divers participants (hautement expérimentés) impliqués au sein des comités mis en place dans le projet ICCA-CCRC.

En réaction à la crise 2007-2008, à travers le monde, plusieurs organisations lancent des processus de réflexion pour tenter d'améliorer le fonctionnement des marchés et d'éviter que d'autres débâcles ne surgissent. Notamment, l'Union Européenne lance un « Livre vert – Politique en matière d'audit : les leçons de la crise » alors qu'en 2011, aux États-Unis, on retrouve le « *Concept Release on Auditor Independence and Audit Firm Rotation* » et, au Royaume-Uni, en 2013, un rapport intitulé « *Statutory audit services for large companies market investigation* »<sup>39</sup>. Pour sa part, en 2012, le Canada amorce son projet ICCA-CCRC<sup>40</sup>.

---

<sup>36</sup> Depuis le 1er janvier 2013, l'ICCA est remplacé par CPA Canada (Comptables professionnels agréés du Canada). Pour davantage d'information voir l'adresse suivante : <https://www.cpacanada.ca/fr/la-profession-de-cpa/a-propos-de-cpa-canada> (consultée le 3 mars 2015).

<sup>37</sup> Pour le restant de ce manuscrit, l'expression « projet ICCA-CCRC » fera référence à cette initiative canadienne.

<sup>38</sup> Cet extrait provient directement du site de CPA Canada à l'adresse suivante : <https://www.cpacanada.ca/fr/ressources-en-comptabilite-et-en-affaires/audit-et-certification/Amelioration-de-la-qualite-de-laudit/Amelioration-de-la-qualit%C3%A9-de-laudit> (consultée le 3 juillet 2015).

<sup>39</sup> On peut consulter un document synthèse relatif à chacun de ces projets aux adresses suivantes :

Livre vert européen - [http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0561:FIN:FR:PDF](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0561:FIN:FR:PDF;);

On peut immédiatement prendre note qu'une certaine arrogance caractérise la façon dont on justifie le projet canadien. En effet, on précise que même si le Canada a bien traversé la crise financière, il ne pouvait rester insensible à ce qui était susceptible de se produire ailleurs dans le monde (ICCA-CCRC, 2012a, p. 4). D'ailleurs, la vision du projet ICCA-CCRC (2012b) était comme suit :

*1) to provide useful input to Canadian standard setters, regulators and others as they consider, through their normal due processes, potential changes in Canada; 2) to support the views of Canadians engaged in discussions internationally about enhancing audit quality; and 3) to set an appropriate context for further work to enhance audit quality in the future.*

Pour atteindre ces objectifs, quatre comités de travail ont été mis en place : 1- un premier pour chapeauter le tout et trois autres pour étudier 2- le rôle du comité d'audit; 3- l'indépendance de l'auditeur; et 4- le rapport de l'auditeur.

Au total, 47 personnes ont été impliquées dans le projet, tous « [d]es experts chevronnés représentant : les comités d'audit, les normalisateurs en audit et en certification, les auditeurs, les investisseurs institutionnels, les autorités de réglementation prudentielle et des valeurs mobilières, les préparateurs d'états financiers, le CCRC et CPA Canada » (ICCA-CCRC, 2012c).

En examinant le profil des participants, on remarque que certains remplissent (ou ont déjà rempli) les rôles suivants : président du Conseil de surveillance de la normalisation comptable du Canada, membre du *International Auditing and Assurance Standards Board* (« IAASB »), dirigeant et membre du *International Federation of Accountants* (« IFAC ») et membre du Conseil consultatif sur les Normes internationales d'information financière (« IFRS »). De plus, certains sont (ou ont déjà été) : vérificateur général du Canada, président du conseil et chef de la direction de la Commission des valeurs mobilières de

---

Le Concept release américain - [http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket037/Release\\_2011-006.pdf](http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket037/Release_2011-006.pdf);

Le rapport du Royaume-Uni - [https://assets.digital.cabinet-office.gov.uk/media/5329db35ed915d0e5d00001f/131016\\_final\\_report.pdf](https://assets.digital.cabinet-office.gov.uk/media/5329db35ed915d0e5d00001f/131016_final_report.pdf). Notons que selon le site web du gouvernement du Royaume-Uni (<https://www.gov.uk/government/organisations/competition-commission>) : « *The Competition Commission closed on 1 April 2014. Its functions have transferred to the Competition and Markets Authority (CMA)* ».

<sup>40</sup> On peut consulter les détails relatifs à ce projet à l'adresse suivante :

Le projet canadien : <https://www.cpacanada.ca/en/business-and-accounting-resources/audit-and-assurance/Enhancing-Audit-Quality/Enhancing-audit-quality-EAQ-initiative-FAQs>.

l'Ontario, dirigeant au Bureau du surintendant des institutions financières du Canada (BSIF ou *OSFI*), haut dirigeant ou administrateur ou président du conseil/comité d'audit de certaines des plus importantes sociétés canadiennes (ex : BCE, Banque Royale, Banque Scotia, CIBC, TD Asset Management, Banque Laurentienne, Bombardier), et chef de pratique professionnelle et/ou hauts dirigeants des filières canadiennes (et même mondiale) des Big Four (voir tableau 1). Symboliquement, la teneur des expertises que possèdent les participants indique, clairement, l'appartenance à l'establishment des affaires et/ou de la communauté praticienne comptable. Il n'est donc pas surprenant de constater que certains participants aient reçu les honneurs suivants : doctorat honorifique d'universités nord-américaines (parfois plus d'un), titre d'officier de l'Ordre du Canada, membre du conseil de la Reine, récipiendaire de la médaille du jubilé de diamant de la Reine. En outre, les participants ont accumulé, pour la majorité, plus de 40 (certains, plus de 50) années d'expérience dans divers domaines des affaires, particulièrement l'audit.

**Tableau 1: Les différents rôles occupés par les participants au projet ICCA-CCRC**

<b>DIFFÉRENTS RÔLES OCCUPÉS (OU DÉJÀ OCCUPÉS) PAR LES 47 PARTICIPANTS AU PROJET ICCA-CCRC</b>	<b>NOMBRE</b>
Membre impliqué au sein d'un organisme national (canadien) ou international de normalisation comptable	<b>9</b>
Administrateur d'une corporation figurant dans les 100 plus grandes du Canada (classées selon le revenu par <i>The Globe and Mail</i> *)	<b>8</b>
Associé (leader) d'un Big Four**	<b>10</b>
Cadre exécutif ou Chef des finances d'une institution financière	<b>5</b>
Administrateur d'une institution financière	<b>7</b>
<p>* <a href="http://www.theglobeandmail.com/report-on-business/rob-magazine/top-1000/top-1000/article12832738/">http://www.theglobeandmail.com/report-on-business/rob-magazine/top-1000/top-1000/article12832738/</a></p> <p>** Ici, sont uniquement considérés les associés ayant joué des rôles de leadership (national ou mondial) de diverses divisions des cabinets. Les Big Four sont Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst &amp; Young, KPMG et PricewaterhouseCoopers.</p>	

Quatorze participants (30% du nombre total de participants) ont été rencontrés dans le cadre de cette recherche. Dans une première étape, tous les documents produits par les quatre comités de travail mis en place au sein de l'initiative canadienne ont été analysés en profondeur. Ensuite, ayant obtenu une autorisation éthique universitaire, c'est par courrier électronique que, dans une deuxième étape, les participants ont été invités à participer à ce projet en acceptant de me rencontrer pour une entrevue (en personne et enregistrée) de 45-90 minutes. Dans un message d'invitation, en plus de joindre mon curriculum vitae ainsi qu'un formulaire de consentement expliquant les modalités de leur (éventuelle) participation, je présentais certains de mes intérêts de recherche en précisant que le processus canadien de normalisation m'intéressait particulièrement et que, suite à une analyse préalable, je souhaitais discuter, avec eux, de certains éléments. Un accent particulier était mis sur ma volonté de prendre les mesures nécessaires pour assurer la protection de l'anonymat des participants, des noms divulgués et des organisations auxquelles ils étaient affiliés.

La totalité des 47 participants a été approchée – sauf dans quelques cas où je ne suis pas parvenu à retracer leurs coordonnées. Alors que certains n'ont jamais répondu à l'appel, d'autres ont catégoriquement refusé en invoquant, par exemple, qu'ils n'avaient pas la responsabilité (ou la latitude) de communiquer des détails relatifs au projet. Toutefois, certains ont rendu ce projet possible en acceptant l'invitation. Des arrangements étaient alors pris pour planifier des rendez-vous. Souvent, la rencontre avait lieu aux bureaux du participant, sinon, un autre lieu était convenu et, si possible, je tentais d'obtenir une salle privée pour l'entrevue. Parfois, la rencontre débutait par un lunch ou un café permettant de casser la glace et d'apprendre à se connaître un peu avant de passer à l'entretien semi-dirigé.

### *Les entrevues et l'analyse*

Pour commencer chacune des entrevues, je validais l'accord du participant à ce que la discussion soit enregistrée. L'enregistreuse démarrée, je présentais le formulaire de consentement que les participants avaient souvent déjà lu et qu'ils ont tous accepté de signer, parfois à quelques petites modifications près. Après leur avoir demandé d'offrir une description sommaire du cheminement de leur carrière, je présentais l'objectif général de ma recherche comme étant d'obtenir leurs commentaires sur : la mise en place et la logistique du projet ICCA-CCRC, le choix des sujets traités, le choix des participants, etc. Finalement, je posais certaines questions plus précises ayant émergé de mon analyse préalable du projet (notamment : Est-ce que des changements au système actuel d'audit sont nécessaires ? Que signifie la qualité de l'audit ? Et que dire des solutions proposées par l'initiative canadienne ?). En moyenne, les entrevues ont eu une durée de 75 minutes, mais quelques-unes se sont étalées sur deux rencontres et ont dépassé 150 minutes.

Une fois les entrevues complétées, je procédais aux transcriptions intégrales des enregistrements. J'acheminais, ensuite, à chacun des participants le verbatim de son entrevue pour révision ou commentaires. Plusieurs ont apporté des modifications (mineures, souvent de syntaxe) qui permettaient d'améliorer la qualité du texte.

Même si l'étape des transcriptions est incontournable (et très importante) pour la recherche, notons que l'analyse des données était amorcée bien avant cela. En effet, conformément à la vision de Miles and Huberman (1984, p. 22), dès le début de la collecte des données – et donc, dès les premières entrevues –, je commençais à attribuer certaines significations aux propos des participants, je notais des récurrences, patterns, explications et configurations pouvant potentiellement servir à l'analyse. Ainsi, dès le début du processus des entrevues, j'ai eu tôt fait de repérer certains thèmes qui stimulaient particulièrement les échanges avec les interviewés.

Plusieurs évoquaient que l'initiative canadienne (projet ICCA-CCRC) était surtout (ou uniquement) une réponse à ce qui se faisait à l'international pour « améliorer » la qualité de l'audit. Autrement dit, même si plusieurs interviewés indiquaient qu'en théorie, il y aurait toujours de la place pour de l'amélioration, ils précisaient que si rien n'avait été entamé à

l'échelle internationale, rien n'aurait été amené au Canada. Par exemple, voici les réponses de certains interviewés quant à savoir si un changement était ou non nécessaire :

*My perspective was that the status quo was really, really working.*

*I fundamentally believe if there were not things happening in other jurisdictions, in the UK, Europe and PCAOB's concept paper, we would not have done anything in Canada. [...] So was there a need for change in Canada on its own, without being in response to others? I think the answer is no.*

Par contre, lorsqu'on abordait l'état de la situation ailleurs dans le monde où la crise de 2007-2008 avait été plus virulente, les réponses étaient beaucoup plus nuancées et tendaient même à suggérer que des changements y étaient requis. Dans ce sens, au fil des échanges, il n'était souvent pas clair si les besoins potentiels de changements ailleurs dans le monde étaient révélateurs, ou non, de tels besoins au Canada (même si ce n'était que pour protéger ses citoyens des bévues des autres). Néanmoins, en définitive, les discussions laissaient souvent entrevoir que certains enjeux relatifs à l'expertise en audit, même s'ils n'avaient pas été visés par l'initiative canadienne, méritaient, tant au Canada qu'ailleurs dans le monde, un examen plus approfondi. Et, c'est précisément autour de tels enjeux, soulevés à travers les discussions avec les interviewés, que s'établirent l'analyse et la discussion de cet article. Par conséquent, malgré les thèmes et les questions abordés précisément en lien avec le projet ICCA-CCRC, cet article portera plutôt sur certaines facettes plus générales ayant émergé au fil des échanges. Habituellement, ces éléments découlaient des questions qui visaient à mieux comprendre le contexte dans lequel l'initiative ICCA-CCRC s'est déroulée. Il était notamment question de la complexité des normes comptables ou encore, des développements incessants du monde de la finance ainsi que des impacts que la comptabilité et la finance pouvaient avoir sur la pratique de l'audit.

En ayant ces thèmes en tête, suite au processus de transcription, mon analyse s'est poursuivie avec la lecture et la relecture de tous les verbatims. Je tentais de garder mon esprit ouvert afin de dépister tout autre sujet qu'il pourrait être pertinent de considérer pour cet article. Il est important de noter que, dans un tel contexte d'analyse qualitative, selon Patton (1990, p. 372) :

*There are no absolute rules except to do the very best with your full intellect to fairly represent the data and communicate what the data reveal given the purpose of the study.*

Ainsi, je ne pouvais savoir exactement ce que le produit final allait comporter, mais au fil de mes entrevues, de mes transcriptions, de mes lectures et relectures, un schéma analytique commençait à prendre forme et plusieurs thèmes ont pu être notés.

Après un certain nombre d'itérations, d'abandons de certains thèmes (par manque relatif de données) et de fusion de certains autres, trois lignes directrices servant à la présentation des résultats de cette recherche ont pu être constituées. Ainsi, il sera alors question d'illustrer : 1- l'approche de gouvernance qui – visant à penser (ou à repenser) l'expertise en audit – s'effectue en silo; 2- les perturbations au sein de la profession d'auditeur (et chez d'autres parties prenantes) découlant du développement complexe (et incompréhensible) des normes comptables; 3- les perturbations, dans la profession, résultant de l'essor fulgurant (incluant les dérapages) de l'expertise financière. Pour créer du sens autour de ces thèmes, il fut jugé utile d'examiner les données à la lumière de certains ancrages théoriques liés au développement moderne des systèmes d'expertise (Giddens, 1990, 1991) et aux impacts découlant des interactions entre de tels systèmes (Abbott, 1988). Ainsi, avant d'arriver à l'analyse et la discussion, la prochaine section servira à étayer cette lentille théorique.

## **Théorie**

Ce cadre théorique réunit des concepts provenant, d'une part, d'ouvrages de Giddens (1990, 1991) qui offrent un regard critique à l'égard du dynamisme (complexifiant et prolifique) des systèmes d'expertise des temps modernes et, d'autre part, d'Abbott (1988) qui, en conceptualisant les liens unissant ces systèmes d'expertise, illustre la manière dont les interactions (ou l'absence d'interaction) entre ces systèmes peuvent engendrer des perturbations<sup>41</sup>.

---

<sup>41</sup> Plusieurs auteurs encouragent le développement de tels bricolages théoriques en invoquant les bénéfices qui peuvent en découler (ex., Clegg, 2006; Ferzacca, 2009; Haggerty et Ericson, 2000; Malsch et al., 2011; Tremblay et Gendron, 2011). En considérant divers concepts comme des outils mis à notre disposition pour construire notre propre vision théorique, on peut alors se permettre de penser autrement – ce qui peut être avantageux au niveau du développement des connaissances (Feyerabend, 1979).

Tout d'abord, il sera question de conceptualiser certaines caractéristiques de la modernité – tels que le dynamisme des institutions modernes ou encore la prolifération des mécanismes d'interaction sociale (selon Giddens, 1990, 1991) – afin de les appliquer aux contextes particuliers de la profession comptable et du projet ICCA-CCRC. On verra ainsi la manière dont ces caractéristiques des temps modernes engendrent, au sein des systèmes d'expertise (tels que la comptabilité et l'audit), un état perpétuel de doute et d'incompréhension à l'égard duquel des stratégies de mise en confiance (subtiles et parfois injustifiées) sont requises pour permettre la continuité du fonctionnement sociétal moderne. Pour enrichir cette analyse, en s'inspirant d'Abbott (1988), il sera aussi question de prendre en compte les interactions qui unissent la pratique de l'audit avec les expertises de la comptabilité et la finance afin d'illustrer, en plus des perturbations découlant de ces interactions, la façon dont il semble y avoir un manque de coordination entre ces différents champs d'expertise de plus en plus spécialisés.

### ***Modernité : tensions entre doutes et mise en confiance***

Contrairement aux nombreux théoriciens-sociologues qui, selon une thèse analogue à celle de Lyotard (1979), croient que nous vivons actuellement dans une ère post-moderne,

*Giddens (1990, 1991) argues that the current world of social interactions is still primarily modernist [...]. While [...] [the key mechanisms underlying social interaction] have developed substantially, and become more sophisticated, [...] [they] are still essentially the same ones which [...] differentiated the proliferating and highly dynamic nature of modernity from previous forms of traditional societies<sup>42</sup>. (Unerman et O'Dwyer, 2004, p. 972)*

Plutôt que d'invoquer l'avènement du post-modernisme pour expliquer l'état actuel de notre société, Giddens (1990, p. 3) évoque la radicalisation et l'universalisation des conséquences de la modernité « tardive » – dans laquelle nous vivrions aujourd'hui. Selon lui, c'est tout d'abord par leur dynamisme incessant que les institutions des temps modernes se différencient des formes antérieures d'organisation sociale (1991, p. 1). Ce

---

<sup>42</sup> Aux fins de cet article, il n'est pas nécessaire d'élaborer davantage la discussion portant sur l'ère « traditionnelle » ou sur la transition de celle-ci vers l'ère moderne (qui aurait eu lieu alentour du 17<sup>e</sup> siècle – Giddens, 1990, p. 1). En effet, il est plutôt question de faire ressortir certaines facettes propres à la modernité et de les transposer au contexte actuel de la profession comptable (et plus précisément du projet ICCA-CCRC). Bien que certains volets de l'époque traditionnelle soient, par endroits, dans ce texte, mis en contraste avec ceux des temps modernes, notons que la ligne directrice de la lentille théorique développée dans cet article repose essentiellement sur certaines caractéristiques de la modernité.

dynamisme n'engendre pas un simple enchaînement de transformations incrémentales, mais plutôt un ensemble de mutations qui, par rapport aux sociétés prémodernes, altèrent radicalement la nature de la vie en société (Giddens, 1991). Par ailleurs, en plus d'être confrontés à ces constantes mutations, les gens des temps modernes doivent aussi faire face aux complexités liées à la prolifération des mécanismes d'interaction sociale qui accompagnent le dynamisme des institutions modernes (Giddens, 1991; Unerman et O'Dwyer, 2004).

Considérant ces caractéristiques (de dynamisme et de prolifération) de la modernité, la stabilité et le confort ressentis face au savoir et aux connaissances du passé (prémodernes) disparaissent pour faire place à l'institutionnalisation d'un principe de doute radical au sein de la société (Giddens, 1991). En ce sens, selon Giddens (1991, p. 3): « *all knowledge takes the form of hypotheses: claims which may very well be true, but which are in principle always open to revision and may have at some point to be abandoned* ». Cela nous place dans une ère où les individus en interaction (avec les institutions modernes) ont tendance à remettre continuellement en question (ou à ne pas comprendre pleinement) les connaissances (qui prolifèrent et se complexifient) – engendrant ainsi, au cœur du fonctionnement social, un état perpétuel de doute et d'incompréhension.

En effet, les individus des sociétés de l'ère moderne interagissent avec bon nombre d'institutions face auxquelles il est impossible de tout connaître/comprendre relativement à leur fonctionnement respectif et aux connaissances qui s'y rattachent (Giddens, 1991, p. 22). C'est ainsi qu'un mécanisme de mise en confiance se déploie pour mettre en sourdine, dans l'esprit des individus, les doutes/déficiences/incompréhensions constatés vis-à-vis le fonctionnement desdites institutions (Giddens, 1991, p.3). Cette mise en confiance permet aux individus, d'une part, d'interagir avec les institutions modernes – malgré les inconforts qu'ils peuvent ressentir face à celles-ci – et, d'autre part, d'éviter qu'une paralysie ne survienne au sein du fonctionnement sociétal moderne. Toutefois, ce n'est pas sans risque/perturbation que s'effectue cette mise en confiance. En effet, de vives tensions peuvent émerger entre les doutes ressentis face aux institutions et le processus de mise en confiance – et c'est sous cet angle de discussion que sera développée la suite de ce cadre théorique.

### ***La modernité et les systèmes d'expertise de la comptabilité et de l'audit***

Tant le dynamisme des institutions modernes que la prolifération des mécanismes d'interaction sociale se reflètent à travers les transformations subies par la profession d'auditeur et de comptable au cours des dernières décennies (voir Gendron et Suddaby, 2004; Jones et Dugdale, 2001; Smith-Lacroix et al., 2012). Considérant la globalisation de l'économie (Humphrey et al., 2009; Richardson, 2009), la mise en place de nouvelles structures organisationnelles (locales et internationales) de normalisation, de surveillance et de réglementation (Loft et al., 2006) ainsi que l'adoption de plusieurs nouvelles normes de comptabilité et d'audit (Müller, 2014; Smith-Lacroix et al., 2012), nous pouvons effectivement faire un parallèle entre les mouvances actuelles de la profession comptable et les caractéristiques de la modernité énoncées ci-haut. Plus encore, avec ces mouvances au sein de la profession, les connaissances relatives à la comptabilité et l'audit ne sont point à l'abri des tensions – entre l'état de doute et le mécanisme de mise en confiance – continuellement engendrées autour des transformations de la modernité.

Pour mieux comprendre les tensions entourant les connaissances de la modernité dans le contexte de la comptabilité et de l'audit, notons la manière dont ces connaissances se répertorient au sein de systèmes d'expertise – c'est-à-dire : « *[S]ystems of technical accomplishment or professional expertise that organise large areas of the material and social environments in which we live today* » (Giddens, 1990, p. 27). En fait, on peut présumer que la comptabilité et l'audit constituent des systèmes d'expertise puisque, selon Unerman et O'Dwyer (2004, pp. 974-975),

*[t]hey both rely on technical expertise to determine [and audit] the contents of financial accounting statements. These accounts require extensive use of subjective judgement in their composition by the experts who operate the accounting and audit systems, while often being regarded by people not trained in the practices of accounting or audit (non-expert outsiders) as an objective portrayal of an underlying economic reality.*

De façon générale, malgré la fragilité relative de leurs connaissances, ces systèmes d'expertise régissent une très grande partie du fonctionnement sociétal moderne. En ce qui concerne les systèmes d'expertise de la comptabilité et de l'audit, les « *non-expert outsiders* » semblent se fier (objectivement) aux connaissances qui s'y rattachent, souvent,

sans même réaliser que l'utilisation de ces connaissances requiert un degré élevé de subjectivité de la part des experts-comptables et des auditeurs qui les mettent en œuvre.

En ce sens, rappelons que, pour Giddens, une facette importante de la modernité se décrit de la manière suivante : « *people's tendency and need to generally trust in systems of expertise (such as [accounting and] auditing) while being [...] aware that these systems are fragile and fallible* » (Smith-Lacroix et al., 2012, p. 38). Plus encore, cette confiance requise pour permettre l'engagement pratique entre les individus et les systèmes d'expertise s'apparente à un acte de foi (*'leap into faith'*) – c'est-à-dire un sentiment de sécurité qui, n'étant pas entièrement rationnel, permettrait de faire abstraction des risques encourus ou, tout au moins, d'amoindrir la perception de leurs impacts potentiels (Giddens, 1991, p. 3). C'est ainsi que les investisseurs (« *non-expert outsiders* » – plus ou moins profanes face aux systèmes d'expertise du monde des affaires) parviendraient à faire confiance (ou à ignorer les déficiences liées) à la comptabilité et à l'audit et, de ce fait, accepteraient d'interagir avec les marchés financiers (Giddens, 1991; Unerman et O'Dwyer, 2004). En effet, selon Giddens (1991, p. 3), le fait de faire confiance « *“brackets out” potential occurrences which, were the individuals seriously to contemplate them, would produce a paralysis of the will, or feeling of engulfment* ». Ainsi, les investisseurs qui ne feraient pas abstraction des occurrences potentielles (c.-à-d., des doutes/déficiences liés aux systèmes d'expertise de la comptabilité et de l'audit) pourraient être amenés à refuser d'interagir avec ces systèmes – engendrant du même coup une certaine forme de paralysie au sein des marchés financiers. Pour éviter cela, il faut donc empêcher que les regards critiques (ou sceptiques) – face aux systèmes d'expertise – ne gagnent en importance afin que puisse s'opérationnaliser convenablement la confiance requise pour la continuation du fonctionnement sociétal des temps modernes.

Cependant, considérant que les connaissances des systèmes d'expertise de l'ère moderne sont, en principe, continuellement sujettes à des remises en question (Giddens, 1991), ce mécanisme de mise en confiance (cet acte de foi) pourrait être instable et éphémère. En effet, les tensions décrites ci-haut – entre les doutes face aux connaissances et les mécanismes de mise en confiance – ne disparaissent pas avec le *'leap into faith'*, elles deviennent plutôt latentes et peuvent resurgir lorsque des remises en question gagnent en

force ou refont surface. Par exemple, en réaction à une crise financière, on peut s'attendre à ce que, pour un certain temps, les investisseurs (« *non-expert outsiders* ») n'acceptent plus de faire confiance, de la même manière, aux systèmes d'expertise de l'audit et de la comptabilité (Sikka, 2009). En renonçant (partiellement ou entièrement) à leur confiance envers ces systèmes, ils raviveraient les tensions entre les doutes et la mise confiance et pourraient du même coup engendrer une certaine forme de paralysie (ou de ralentissement) au sein des marchés financiers.

Par ailleurs, dans le cadre de cet article, on s'intéressera d'autant plus à la manière dont les « *insiders* » (c.-à-d., les experts au sein des systèmes d'expertise modernes) seraient, eux aussi, face à leur propre système, confrontés aux tensions entre doutes et mise en confiance (Giddens, 1990, pp. 130-131). Autrement dit, pour permettre le fonctionnement sociétal moderne, ces « *insiders* » seraient, eux aussi, par moment, en quête d'un '*leap into faith*' instable et éphémère – face à leur propre système d'expertise (et aux interactions qu'il engendre avec les autres systèmes). En effet, n'étant pas réservés aux personnes profanes, les mécanismes de mise en confiance (et les tensions qui viennent avec) s'opérationnaliseraient tout autant auprès des experts directement impliqués au sein des systèmes d'expertise modernes. Considérant le dynamisme caractérisant la production de connaissances et les nombreux mécanismes d'interaction qui découlent de notre société moderne, force est de constater qu'aucun expert ne peut maîtriser (ou comprendre) pleinement plus qu'une infime partie des divers aspects (spécialisés) de la vie sociale – et cela, même à l'intérieur d'un même créneau d'expertise (Giddens, 1991, p. 22). Ce faisant, tout expert peut être confronté à des doutes et à des incompréhensions face à divers aspects (spécialisés) qu'il ne maîtrise pas pleinement au sein de son propre système d'expertise. Ainsi, les individus considérés comme étant les experts les plus doués d'une discipline pourraient, eux aussi, avoir à faire confiance à certains aspects en lien avec leurs connaissances.

Pour illustrer cela dans le contexte de la profession comptable, notons comment, en réponse au déploiement de la nouvelle architecture financière de type néolibéral (Humphrey et al., 2009), certaines organisations chapeautant les expertises en comptabilité et en audit auraient mis en place des transformations assez fondamentales – soit, particulièrement,

l'adoption du principe de la juste valeur<sup>43</sup> (Hopwood, 2009). Servant, supposément, à mieux présenter et auditer l'information financière, ces transformations viennent, par ailleurs, alourdir l'importance des doutes et incompréhensions qui émanent du cœur même des activités de la profession (Smith-Lacroix et al., 2012). Sikka (2009, p. 872) expose bien l'ampleur de cet alourdissement face aux nouvelles dimensions du capitalisme financier.

*For over a century auditors have utilised methods of an industrial age in which tangible things could be examined, counted and measured and their values could be checked from invoices and vouchers. Such a world has been eclipsed by complex financial instruments (e.g. derivatives) whose value depends on uncertain future events and can be anything from zero to several million dollars/pounds.*

Ainsi, au moment de vérifier l'évaluation et la présentation de ces complexes instruments financiers dérivés figurant au bilan de leurs clients, plusieurs auditeurs seraient radicalement perturbés dans l'exécution de leur travail (Cooper, 2015; Richardson, 2009; Smith-Lacroix et al., 2012). Conséquemment, face à ces mouvances de l'expertise en finance, les auditeurs sont susceptibles de ressentir des tensions entre les incompréhensions qui émergent de leur travail et la mise en confiance envers leur propre système d'expertise. En plus du dynamisme (et de la complexification) du système d'expertise de la finance, en analysant les propos des interviewés – dans la section analytique de cette recherche –, on verra comment les transformations du système d'expertise de la comptabilité (et des normes comptables) seraient aussi à l'origine de tensions importantes auxquelles les auditeurs professionnels estiment devoir faire face dans le cadre de leur travail, au sein de leur système d'expertise moderne.

En plus d'examiner ces tensions pour mieux comprendre la manière dont elles s'articulent au sein de la profession des comptables (et, plus particulièrement, des auditeurs), on s'intéressera aussi à la façon dont ces professionnels semblent surmonter ces tensions pour laisser s'accomplir la mise en confiance (et le statu quo) envers leur profession. En effet, comme on le verra, bien que, face à certaines tensions, il puisse – selon les propos des interviewés de cette recherche – y avoir des sentiments de frustration et/ou de contradiction

---

<sup>43</sup> Cet exemple ne sert pas à marquer (ou à préciser) la transition de l'ère traditionnelle à l'ère moderne pour la comptabilité et l'audit, mais plutôt à illustrer comment les changements actuels de la profession reflètent bien l'institutionnalisation du principe de doute radical.

chez les auditeurs professionnels, ces derniers ne semblent pas pour autant renoncer à leur acte de foi (maintenant ainsi leur confiance) envers leur système d'expertise. Les interviewés tentent de justifier cette situation en invoquant l'idée que les doutes et incompréhensions dont il est question proviennent de champs d'expertise (de la comptabilité et de la finance) qui – bien qu'ils soient en interaction constante avec le travail des auditeurs – seraient « externes » au (ou « distincts/indépendants » du) système d'expertise en audit. C'est en ce sens que certaines notions portant sur la gouvernance en silo (ainsi que les interactions constantes entre les systèmes d'expertise) seront, dans la prochaine sous-section, conceptualisées pour clore la section théorique de cet article.

### ***Interaction, spécialisation et gouvernance***

Dans sa conceptualisation du système des professions, Abbott (1988) met l'accent sur l'interaction entre systèmes d'expertise<sup>44</sup>. En plus de s'intéresser à la manière dont les systèmes d'expertise interagissent sans cesse les uns avec les autres, Abbott étudie aussi la façon dont se propagent et s'absorbent les perturbations qui découlent de telles interactions (Abbott, 1988, p. 34 – voir aussi Covalski et al., 2003; Gendron et Suddaby, 2004). Or, cet objectif est d'autant plus pertinent lorsqu'on considère les développements de connaissances (de plus en plus) pointilleux à travers lesquels, au sein de leur propre système (et face à leur propre travail), les experts seraient confrontés à des doutes et des incertitudes (Giddens, 1991, p. 22; Abbott, 1988, p. 106). C'est ainsi qu'on dénote l'émergence du phénomène de la « spécialisation » avec lequel se multiplie le nombre de « spécialités » (et d'interactions) au sein des systèmes d'expertise – créant ainsi une panoplie de sous-systèmes et de sous-expertises (Tow et Gillian, 2009).

Dans la recherche en comptabilité, il n'est pas nouveau de présenter la question de la spécialisation des systèmes d'expertise comme une source de perturbation importante pour les experts-comptables (voir par exemple, Covalski et al., 2003; Gendron et Suddaby, 2004; Hines, 1989). Alors que Hines (1989) explique que la prolifération des expertises serait un des éléments qui aurait empêché (ou retardé) la mise en place d'un registre formel

---

<sup>44</sup> Puisque Abbott définit les professions comme étant des groupes occupationnels exclusifs appliquant des connaissances abstraites à des cas particuliers (1988, p. 8), nous assimilerons celles-ci aux systèmes d'expertise (Giddens, 1991) dont il a été question jusqu'ici dans cette discussion théorique.

de connaissances en comptabilité, Covaleski et al. (2003) relatent la manière dont le développement d'une nouvelle spécialité peut engendrer la discorde entre les divers sous-groupes de la profession qui chercheraient à obtenir l'exclusivité relative à l'exploitation de cette spécialité. Pour leur part, Gendron et Suddaby (2004) décrivent comment, à travers de telles mouvances, les experts-comptables peuvent en venir à subir une insécurité significative face à leur identité professionnelle. Plus récemment, la financiarisation de la comptabilité aurait ravivé cette insécurité ainsi que le débat par rapport à la transformation (spécialisation et prolifération) des connaissances qui entourent la profession (Hopwood, 2009; Humphrey et al., 2009). Particulièrement, tel qu'introduit ci-haut, nous pouvons noter les développements (spécialisés) des normes comptables qui – engendrés, entre autres, par l'adoption du concept (spécialisé) de la juste valeur – auraient provoqué de sérieuses perturbations sur la pratique professionnelle des auditeurs (Sikka, 2009; Smith-Lacroix et al., 2012).

Les propos suivants, formulés dans le contexte particulier de l'expertise en sciences, nous sont utiles pour mettre en évidence le lien entre spécialisation et perturbation. Même si Wray (2005, p. 151) considère que la prolifération des « spécialités » représente une des facettes les plus significatives de l'évolution scientifique, sur un ton plus critique, il ajoute (p. 160) :

*With the creation of a new scientific specialty the expertise of individual scientists narrows. As a consequence, scientists are increasingly required to depend upon and trust the findings of those who work in other specialties. This increasing dependence that characterizes contemporary science is one of the principal costs of specialization in science. As new specialties are created, barriers are created and these can sometimes be an impediment to the development of science.*

Au-delà de freiner les avancements scientifiques, les barrières s'érigeant autour des spécialités font en sorte que les champs de connaissances se conçoivent, se développent et périlclitent, essentiellement, en isolation l'un de l'autre (Zammuto et Connolly, 1984, p. 30). De surcroit, plus le degré de spécialisation est pointu, plus les barrières sont élevées et deviennent infranchissables, et moins la coordination (ou l'intégration) entre les spécialités est possible (Carnabuci et Bruggeman, 2009). Dans un tel contexte, il devient de plus en plus difficile d'essayer de saisir pleinement les effets que des connaissances spécialisées

peuvent avoir à l'égard d'autres systèmes (ou sous-systèmes) d'expertise avec lesquels elles interagissent constamment (Giddens, 1991, p. 31). Par exemple, tel que discuté ci-haut, il n'est pas évident pour les auditeurs de prévoir, d'apprécier et de comprendre pleinement les impacts que pourraient avoir, sur leur travail, les développements des normes comptables et des produits financiers (et les connaissances spécialisées qui les accompagnent). C'est ainsi que, pour surmonter les tensions entre doutes et mise en confiance envers leur propre travail, les auditeurs semblent (selon les résultats empiriques présentés ci-dessous) être portés à considérer les connaissances spécialisées relatives à la normalisation comptable et à la finance comme étant externes à (et indépendantes de) leur système d'expertise.

De ce fait, les risques et les perturbations – découlant des interactions entourant ces connaissances spécialisées (Abbott, 1988) – deviendraient de moins en moins évidents à déceler et à apprécier, même pour les *insiders* au sein des systèmes concernés par ces interactions (Giddens, 1991, p. 31). Conséquemment, sans même que les experts des différents systèmes ne puissent les anticiper, certaines conséquences négatives risqueraient d'émerger des interactions impliquant de telles connaissances spécialisées (Unerman et O'Dwyer, 2004, p. 975). Cela pourrait être particulièrement nuisible pour la crédibilité de tous les systèmes d'expertise concernés puisque, selon Giddens (1990, p. 131) : « *in this case what is in question is not only the limits of, or the gaps in, expert knowledge, but an inadequacy which compromises the very idea of expertise* ». En effet, si ces connaissances spécialisées se retrouvaient à l'origine d'un enjeu (ou d'une crise) sociétal(e), l'ensemble des systèmes avec lesquels ces connaissances interagissent pourrait faire face à des remises en question. En ce sens, il est peu plausible que l'expertise des auditeurs ne soit pas remise en cause si les complexités relatives aux normes comptables et/ou à la finance se retrouvaient à l'origine de sérieux enjeux (ou de crises) au sein des marchés financiers (à cet effet, voir Arnold, 2009; Hopwood, 2009; Humphrey et al., 2009; Sikka, 2009). C'est précisément sous cet angle que sera élaborée la section analytique qui suivra.

Effectivement, à la prochaine section, lorsqu'on analysera les tensions entre doute et mise en confiance que subissent les auditeurs face à certaines transformations modernes du monde des affaires, il sera justement question d'illustrer les impacts de la spécialisation qui émanent des expertises en comptabilité (ex. la prolifération des normes) et en finance (ex.

la prolifération des instruments financiers dérivés). Plus encore, il sera question d'examiner si, au moment de se pencher sur l'amélioration ou l'examen d'un système d'expertise quelconque (tel que l'audit dans le cadre du projet ICCA-CCRC), l'approche de gouvernance déployée est suffisamment englobante pour développer un point de vue holistique permettant de considérer les (sous)expertises concernées (Senge, 1990; Tow et Gillian, 2009). En effet, considérant le phénomène de la spécialisation, il semble important (et même indispensable) de s'interroger quant à la pertinence de telles approches de gouvernance (ou plutôt, de métagouvernance) qui peuvent, tout au moins en théorie, faciliter la coordination des interactions et des communications entre diverses expertises et sous-expertises (Senge, 1990; Tow et Gillian, 2009). À cet égard, Tow et Gillian (2009, p. 44) précisent ce qui suit :

*Specialization has not been a planned or coordinated process, and as a result, there are significant knowledge gaps between specialties. As subspecialization proceeds, the number of gaps grows at a rapid and increasing rate because you have now to deal with the gaps between subspecialties. [...] Specialists create unique vocabularies to allow them to communicate more effectively among themselves, but this trend further restricts their ability to communicate with others outside their specialty. More and more problems require specialists from multiple fields to tackle them. However, it is increasingly difficult to achieve effective communication between specialists.*

Alors que, malgré le phénomène de la spécialisation, les systèmes (et sous-systèmes) ne cessent d'interagir entre eux (Abbott, 1988), on pourrait penser qu'il est de l'ordre des choses qu'un processus d'intégration et de coordination (de métagouvernance) soit déployé afin de surmonter les obstacles à l'interaction (Tow et Gillian, 2009, p. 44). Ainsi, dans cet article, en plus de mettre en évidence les perturbations qui découlent des interactions entre l'audit et certaines expertises avoisinantes (telles que la comptabilité et la finance), il sera aussi question d'évaluer si l'approche de gouvernance du projet ICCA-CCRC (visant à améliorer la qualité de l'audit) s'inscrit dans une démarche qui considère de son ressort les thématiques transversales mises en évidence dans les propos des personnes interrogées. Autrement dit, la juridiction réglementaire de l'expertise en audit est-elle pensée d'un point de vue monodisciplinaire ou transdisciplinaire ?

## **Analyse et discussion**

C'est à travers la lentille théorique proposée ci-haut que seront présentés les résultats de l'analyse menée dans le cadre de cette recherche. Tout d'abord, en évaluant l'approche de gouvernance à travers laquelle le projet ICCA-CCRC fut mis en place, nous serons en mesure de noter le caractère limitatif, incomplet et déficient de l'initiative canadienne étudiée. Par ailleurs, la suite de l'analyse servira à mettre en exergue certains éléments (liés à la comptabilité et la finance) qui, en interagissant avec l'expertise en audit, engendrent des tensions/perturbations qui méritent d'être discutées – et réfléchies dans le cadre d'un exercice de métagouvernance.

### ***Améliorer la qualité de l'audit : une approche de gouvernance en silo***

Dans cette première sous-section d'analyse, nous examinerons l'approche de gouvernance déployée autour du projet ICCA-CCRC. Nous constaterons comment cette approche aurait été déployée en silo, sans que certaines facettes techniques se rapportant à l'amélioration de la qualité de l'audit n'aient suffisamment été prises en compte. Tout d'abord, il sera question d'illustrer cette approche en silo à partir de l'analyse des documents produits dans le cadre du projet. Par la suite, on se tournera vers l'analyse des propos recueillis auprès des interviewés afin de faire ressortir certaines facettes techniques omises qui, subséquemment, seront discutées plus amplement. En effet, alors que cette première sous-section servira essentiellement à exposer le caractère limitatif (en silo) de l'approche de gouvernance déployée autour du projet ICCA-CCRC, les prochaines sous-sections serviront à étayer certaines des facettes négligées au sein des pratiques actuelles de gouvernance et les perturbations que lesdites facettes engendreraient sur l'expertise en audit.

Tout d'abord, dans son document introductif, le groupe de travail s'étant penché sur les questions relatives au rapport de l'auditeur aborde, de la manière suivante, la raison d'être du projet ICCA-CCRC:

*In the aftermath of the 2008 financial crisis, some are questioning the value of the auditor's traditional role and whether it should be broader [...]. Such a perspective could have significant implications for the nature and extent of audits, as well as the communications arising from the audit process. It could also change the relationship of the auditor with management, the audit*

*committee, and regulators.* (ICCA-CCRC, 2012d – Groupe de travail sur le rapport de l’auditeur, document de consultation, p. 12)

Ce passage semble se fonder sur les anticipations de certaines parties qui espèrent un changement assez substantiel à l’égard du « rôle traditionnel » de l’audit. Effectivement, il semble être question de repenser la nature et l’étendue de l’exécution d’un audit ainsi que les relations et les communications qui en émergent entre l’auditeur et d’autres parties concernées. Néanmoins, à peine quelques pages plus loin dans le même document, ce même groupe de travail précise son objectif principal de la manière suivante:

*[T]o enhance audit quality through improvements to auditor communications arising out of audits performed within the current scope of the CASs [Canadian Auditing Standards] – not to propose changes to how an audit is executed.* (ICCA-CCRC, 2012d – Groupe de travail sur le rapport de l’auditeur, document de consultation, p. 17)

Autrement dit, selon ce groupe de travail, on cherchera simplement à mieux communiquer ce en quoi consiste l’audit, sans toutefois modifier la manière dont il est réalisé. Ainsi, considérant que les deux passages précédents proviennent du document introductif de consultation, nous pouvons avancer que ce groupe de travail aurait délimité le périmètre de son intervention avant même de prendre en considération les commentaires des répondants.

D’ailleurs, bien que – tel qu’illustré dans le premier extrait mobilisé au début de cette section – certaines parties aient soulevé le besoin de remettre en question le rôle traditionnel et la valeur du travail de l’auditeur, aucun des documents produits par les quatre groupes de travail examinés ne se prononce explicitement sur l’à-propos de se pencher sur un tel thème de discussion. Ce faisant, on pourrait alors se demander si les dés n’étaient pas pipés, dès le départ, pour des raisons politiques ou économiques (et si oui, pourquoi ?), mais ici l’objectif est surtout d’évaluer l’approche de gouvernance déployée autour du projet dont il est question. Ainsi, sans prétendre que la manière de réaliser un audit aurait pour autant eu besoin de profondes transformations, il me semble que l’approche de gouvernance du projet ICCA-CCRC aurait dû composer, plus en profondeur, avec de telles facettes de discussion. En effet, au-delà des questionnements soulevés à l’égard du rôle traditionnel de l’audit, notons qu’il est très peu probable que la façon d’exécuter un audit n’ait pas d’impact sur sa qualité. Il semble donc raisonnable de

s'attendre à ce que l'approche de gouvernance chapeautant les réflexions relatives au projet ICCA-CCRC permette d'intégrer certaines facettes relatives à l'exécution d'un audit et, s'il y a lieu, les transformations qui devraient y être apportées. Autrement, on pourrait dénoter une certaine déficience découlant du manque d'intégration de l'approche de gouvernance mise en place pour réfléchir à (et repenser) l'amélioration de la qualité de l'audit.

Dans le même sens, à travers l'analyse des documents du projet, on peut remarquer la manière dont le groupe de travail sur l'indépendance de l'auditeur aurait aussi, sans trop d'explications, « restreint » le champ d'attaque relatif à ses réflexions portant sur l'amélioration de la qualité de l'audit. En effet, ce groupe de travail souligne la manière dont, en Europe, certaines inquiétudes auraient été soulevées par rapport à « [...] la concentration élevée de services d'audit entre les mains d'un petit nombre de cabinets et le risque systémique potentiel associé à la faillite éventuelle d'un des grands cabinets d'audit » (ICCA-CCRC, 2012e, p. 5). Par contre, le même groupe de travail précise comment il « a choisi de s'intéresser aux concepts relatifs à l'indépendance susceptibles d'améliorer la qualité de l'audit [...]. [Par conséquent, l]es questions liées à la concentration des cabinets d'audit et au risque systémique sont considérées comme n'entrant pas dans le champ du présent document » (ICCA-CCRC, 2012e, p. 5). Ainsi, selon ce groupe de travail, les inquiétudes relatives à la concentration du marché de l'audit n'engendreraient aucun impact significatif sur la qualité de l'audit, incluant l'indépendance de l'auditeur. Il serait probablement pertinent d'étudier les raisons pour lesquelles ce groupe de travail aurait, sans justificatif adéquat, conclu que les éléments susceptibles d'améliorer la qualité de l'audit n'ont rien à voir avec les inquiétudes soulevées relativement à la concentration des marchés. Par contre, ici, l'objectif n'est pas tant de réfuter la présomption (peu élaborée) du groupe de travail que de mettre en exergue la manière à travers laquelle l'approche de gouvernance semble avoir omis certains éléments (potentiellement pertinents) du cadre de réflexion portant sur l'amélioration de la qualité de l'audit.

Par ailleurs, en jetant un regard sur les propos des interviewés, on notera la manière dont ils auraient, eux aussi, justifié l'existence d'une approche de gouvernance en silo au sein du projet ICCA-CCRC. En effet, au fil des entrevues, alors que je les questionnais à propos

des omissions notées ci-dessus – par rapport au rôle traditionnel de l’auditeur ou encore, à la concentration des marchés d’audit –, plusieurs interviewés tentaient de m’expliquer comment il n’était pas possible pour le projet canadien de tenir compte de la totalité des éléments liés à l’audit car sinon, ce projet ne serait pas encore terminé. Généralement, à ce stade des entrevues, la discussion aboutissait autour du thème de la normalisation comptable et j’en profitais alors pour poser la question suivante : est-ce possible d’améliorer la qualité de l’audit (soit l’objectif premier du projet ICCA-CCRC) sans considérer les aspects relatifs aux normes comptables? À cet effet, un interviewé réplique promptement :

*To me it’s [...] obvious [...] accounting and auditing quality are inseparable. If you are talking of audited financial statements, then you can’t separate auditing from accounting. The auditor’s judgment has to incorporate all of the accounting’s [knowledge]; it’s not a separate thing.*

En plus de préciser comment la profession comptable et ses praticiens ne pensaient pas nécessairement comme lui, le même participant indique qu’il s’est intéressé à l’initiative canadienne précisément dans le but d’examiner :

*[H]ow much the [accounting discussion] was going to be integrated in audit quality. [...] I raised it and [the other group members] said: “but that’s accounting standards. [...] [T]hat’s not our immediate concern.” [...] And my response was: “well don’t you think they should be integrated? [...] The audit quality has to capture the accounting quality.” [...] [T]hey kind of agreed, nobody disagreed [(chuckling)]. But [...] [they] said that’s really outside; you’re making this way broader than we intended.*

Ainsi, même si aucun intervenant ne contredisait explicitement les propos de cet interviewé par rapport à la pertinence d’intégrer le thème de la comptabilité aux discussions portant sur l’amélioration de la qualité de l’audit, notons que l’initiative canadienne n’a pas été déployée en ce sens. En effet, le thème de la comptabilité était considéré comme étant « *really outside* » du champ du projet ICCA-CCRC. Alors que cela représentait une problématique fondamentale selon le participant précédent, d’autres tentaient d’expliquer comment divers thèmes – tels que la normalisation comptable – entourant l’expertise de l’audit devraient être considérés séparément les uns des autres. Ainsi, le reste de cette sous-section tentera d’illustrer les propos (parfois indirects) avec lesquels les interviewés faisaient allusion à, et tentaient de justifier, cette séparation de thèmes au sein de l’expertise

de l'audit. En plus d'étayer davantage la déficience relative à l'approche de gouvernance (en silo), l'analyse des propos d'interviewés portant sur cette séparation de thèmes permettra, dans les prochaines sous-sections, de discuter en profondeur de certains aspects (notamment, la normalisation comptable et la financiarisation de l'économie) omis des discussions du projet ICCA-CCRC, mais engendrant des perturbations remarquables sur la pratique professionnelle des auditeurs.

Pour introduire la séparation des thèmes menant à l'approche de gouvernance en silo, voyons tout d'abord la réponse d'un interviewé à la question : est-ce que des changements sont nécessaires pour améliorer la qualité de l'audit ? Alors que je lui présentais certains extraits de lettres qui – livrées dans le cadre du processus de consultation publique ICCA-CCRC – indiquaient que des changements étaient requis pour améliorer la qualité de l'audit, l'interviewé se mit à m'expliquer comment :

*Auditing is a means to an output which is called the audited financial statements for the regulatory filings.*

C'est ainsi qu'il suggérait, subtilement, que les besoins de changements évoqués par certains répondants étaient plutôt liés à l'*output* se rapportant aux états financiers audités et non pas, directement à la qualité de l'audit. Selon ce participant, la raison d'être de l'audit s'inscrirait dans une finalité plus englobante, soit celle de cet *output* servant à répondre aux obligations en termes de divulgations financières et réglementaires. Ainsi, selon cette personne interrogée, même si un changement était requis vis-à-vis le processus plus englobant de préparation d'états financiers audités, cela ne signifie pas que la qualité de l'audit nécessiterait, pour autant, une transformation quelconque. Alors que, d'une part, l'interviewé soulignait que les « problèmes » liés à l'audit représentaient des perceptions plutôt que de réels enjeux – et donc, qu'aucun changement majeur n'était vraiment requis pour améliorer la qualité de l'audit –, d'autre part, faisant référence à la finalité plus englobante (des états financiers audités), ce même interviewé précisait ce qui suit :

*The question about that is: how relevant is the output? Like, you can't read 200 pages!*

L'interviewé poursuivit, ensuite, en faisant état de certaines problématiques liées à cet *output* – soit, les normes comptables, leur prolifération et les complexités grandissantes qui

en découleraient. Nous y reviendrons plus en profondeur dans la prochaine sous-section mais, pour l'instant, notons simplement la manière dont l'interviewé cherchait à insinuer qu'un besoin de changement relatif à la qualité de l'audit pouvait être traité séparément du besoin de changement relatif à l'*output* découlant des normes comptables et des états financiers qui en émergent. On peut penser qu'une telle allégation visait à justifier une approche de gouvernance non englobante relative au projet ICCA-CCRC, malgré les problèmes liés à la normalisation comptable. Alors que, d'une part, l'interviewé indiquait que la pratique de l'audit « *remains relevant* », d'autre part, il avouait ouvertement que le processus plus vaste (menant à l'*output* de 200 pages d'états financiers impossibles à lire !) devrait, éventuellement, faire l'objet d'une étude en ce qui a trait à sa *pertinence*. À cet égard, il semble adéquat de se demander : comment peut-il être certain que de tels questionnements relatifs à la *pertinence* de l'« *output* » (c.-à-d., des normes de comptabilisation et des états financiers) ne doivent pas être considérés dans les discussions portant sur la qualité de l'audit ? Qu'en serait-il de la *qualité* de l'audit si la *pertinence* des états financiers audités était mise en doute ? Inévitablement, du moins à certains égards, l'audit risquerait aussi d'être mis en doute.

Selon les propos du prochain interviewé, une étude relative à la *qualité* de l'audit serait entièrement différente d'une étude relative à la *pertinence* (ou la *valeur*) de l'audit. L'objectif n'est certes pas de débattre de la sémantique de la chose (*valeur ou pertinence vs qualité* de l'audit), ou même d'examiner ce que l'initiative canadienne considérerait comme étant précisément la qualité de l'audit. Le but est plutôt d'illustrer comment, selon les interviewés, divers thèmes relatifs à l'audit peuvent être débattus indépendamment les uns des autres (à travers des approches de gouvernance en silo), tels des champs trop spécialisés pour faire l'objet de discussions intégrées. À cet égard, l'interviewé expliquait :

*It's great to talk about audit quality, but what's the value [of auditing]? [...] And [...] really can you do much to enhance the value of the audit if you don't enhance the value of what is being audited. [...] So this [...] [would be] a much broader project [...]. Unless we really fundamentally do something in enhancing the value of what we audit, it's going to be very difficult to enhance the value [of auditing].*

Ainsi, dans le même sens que le précédent, cet interviewé indiquait que la *pertinence* (ou la *valeur*) de l'information financière auditée (découlant des états financiers engendrés par les

normes comptables) devrait être examinée, dans le cadre d'un « *much broader project* » (distinct de l'initiative canadienne à laquelle il participait). Pourtant, si, pour accroître la *pertinence* de l'audit, nous devons nous pencher sur la pertinence de ce que nous auditons, pourquoi serait-ce différent pour la *qualité* de l'audit ? Est-ce qu'un audit peut être de qualité sans que les informations auditées le soient pour autant ?

Selon le prochain interviewé, d'autres facteurs peuvent aussi servir à justifier l'approche en silo qui aurait été déployée dans le cadre du projet ICCA-CCRC :

*Now if you're getting to change accounting standards, that's a whole different kind of world in my mind [...] and [...] you really need to have a different group involved [...]. [It's about] being more involved with the accounting standards board [...], having more influence at the international level, in terms of IFRS and in which direction that's going [...] – I think that's a source of frustration among many people.*

Cet interviewé aussi invite à ce qu'un examen plus approfondi soit mené, dans le cadre d'un autre projet, sur le thème précis (et spécialisé) de la comptabilité, des normes comptables et des impacts (frustrants) qu'ils engendrent sur les champs d'expertise voisins, tel que l'audit. Par ailleurs, pour justifier que les thèmes entourant la profession comptable – tels que la qualité de l'audit et la complexité des normes de comptabilité – soient étudiés séparément les uns des autres, ce dernier interviewé propose de considérer l'importance des barrières à l'entrée (ex. les niveaux d'influence et de ressources requis) qui peuvent rendre certains thèmes (tels que les normes comptables) difficiles à attaquer/examiner.

En somme, même s'il est peu probable qu'ils n'aient pas d'effet sur l'amélioration de la qualité de l'audit, les divers thèmes soulevés (à savoir, la pertinence de la comptabilité, des normes comptables et des états financiers) ne sont pas pour autant pris en compte dans les discussions menées au sein du projet ICCA-CCRC. Tout se passe comme si la problématisation conceptuelle du champ de l'audit se faisait de façon étroite, sans intégrer dans les axes de réflexion les interactions avec d'autres disciplines qui pourtant, dans les faits, caractérisent l'audit, tout au moins en ce qui concerne les réalités vécues au sein de la pratique des cabinets. Ainsi, en s'attaquant isolément au thème de la qualité de l'audit, on omettrait de considérer des enjeux plus fondamentaux découlant des interactions avec d'autres expertises adjacentes. Peu importe les arguments servant à la justifier, une telle

approche de gouvernance en silo serait susceptible, me semble-t-il, d'engendrer des risques et des perturbations inattendues et indésirables. Pire encore, elle pourrait faire en sorte que les « véritables » problèmes ne soient pas, au final, attaqués.

Le projet ICCA-CCRC avait-il besoin d'adopter une approche de gouvernance plus englobante afin d'atteindre son objectif spécifique ? Au fil des prochaines sous-sections, je tenterai, grâce aux propos des personnes interrogées, d'examiner certaines des principales thématiques qui, s'inscrivant au carrefour de l'audit et d'autres disciplines, n'auraient pas été prises en compte dans le cadre des discussions du projet ICCA-CCRC.

### ***Les normes comptables : un problème assez généralisé***

Essentiellement, dans cette sous-section, il sera question d'analyser comment, en se transformant constamment pour répondre aux complexifications apparemment incessantes du monde des affaires (et de la finance), la normalisation comptable moderne engendrerait des tensions significatives (entre doutes et mise en confiance) auprès de divers acteurs, dont les auditeurs professionnels. Même si le thème de la normalisation comptable n'était pas prescrit aux fins du projet ICCA-CCRC, notons qu'à travers les échanges avec les interviewés dans le cadre de cette recherche, il était assez commun d'aborder (vigoureusement) les enjeux émergeant de cette facette de la comptabilité. En effet, alors que je discutais avec les interviewés du fait que certains éléments étaient – en raison de l'approche de gouvernance en silo – omis des discussions relatives au projet canadien, souvent, l'échange aboutissait autour du thème des normes comptables. Ici, plutôt que de mettre en doute la façon dont on a circonscrit étroitement le cadre de l'initiative canadienne, il sera plutôt question d'illustrer la façon dont le champ de la normalisation comptable peut engendrer des effets significatifs dans des champs affiliés (tel que celui de l'audit). En plus d'exposer certains enjeux liés à la complexification des normes comptables modernes, il sera aussi question de présenter la manière dont ces enjeux peuvent – à travers leurs interactions – avoir des répercussions sur l'audit. Ainsi, notons la manière dont le prochain interviewé évoque l'état actuel de la situation.

*[F]inancial statements and the notes to financial statements are too long and too complex and nobody actually understands them [...]. People actually don't use it [(financial information)], [they] don't read it.*

Pour cet interviewé, point de tergiversation; la complexité des états financiers aurait explosé à un point tel que la situation est résolument problématique. Sa vision quant à la pertinence des états financiers est assez limpide : personne ne les comprend, donc personne ne les utilise!

Bien qu'il acquiesce à l'existence d'un certain enjeu concernant la surabondance de l'information contenue dans les états financiers, le prochain interviewé semble plus timide dans sa formulation de la problématique :

*I agree with that. [...] [T]here's too much in there and a lot of people are making this point. [...] But that's a matter of housekeeping really [...]; I mean a sophisticated [financial] analyst isn't confused by that.*

Dans cet extrait, la discussion semble se repositionner autour du thème de la spécialisation – il faut être suffisamment « sophistiqué » (et posséder toute l'expertise requise) pour voir à travers les complexités et saisir le sens des états financiers. En plus d'amoindrir l'ampleur de la problématique liée à l'incompréhension des états financiers, ce dernier interviewé laisserait sous-entendre que le « *nobody actually understands them* » (du segment d'entrevue précédent) exclurait les analystes financiers sophistiqués. Ainsi, dans la mesure où les parties prenantes (intéressées par les états financiers sans nécessairement les comprendre) accepteraient de faire un acte de foi envers les compétences et l'exercice du jugement de ces analystes sophistiqués, la complexité des normes comptables ne constituerait pas vraiment un problème, mais plutôt une simple « *matter of housekeeping* ». Ce point de vue relativement optimiste est, cependant, loin d'être partagé par l'ensemble des interviewés. En effet, alors que nous échangeons vivement sur la complexité des normes comptables et des états financiers, je demande à un participant :

*Do you think auditors actually understand financial statements?*

Sa réponse:

*The answer, in my view, is NO and that's not an audit issue. [...] This is where it really blurs into an accounting issue.*

En plus de refléter la nébulosité et l'enchevêtrement découlant des liens, pourtant réels et forts, entre la comptabilité et l'audit, ce commentaire rappelle à quel point on peut être

sceptique à l'égard du déploiement d'une approche « étroite » de gouvernance dans le cadre d'un projet comme celui de l'ICCA-CCRC. Un autre participant abonde dans le même sens que le précédent :

*It starts not with auditing; it starts with accounting. There are times I can honestly say that, in the last 10 years, maybe 20 years, I've been embarrassed to be an accountant. The rule book gets thicker, and thicker, and thicker, [...] [with such] nuances: who understands it? At the end you produce a set of financial statements that I have trouble reading as a professional accountant. [...] We've lost control of that!*

Notons la manière éloquente par laquelle ces derniers participants précisent qu'un problème fondamental (non examiné au sein de l'initiative canadienne) affecterait la profession d'auditeur à l'égard de la complexité des normes comptables. Notamment, en plus d'indiquer comment ce problème « *starts not with auditing [issues]; it starts with accounting [issues]* », le dernier interviewé nous confie ses propres difficultés éprouvées face au niveau actuel de complexité des états financiers. L'expertise moderne en comptabilité aurait subi une métamorphose qui, par la prolifération de nouvelles normes comportant un lot significatif de nuances, ferait en sorte que même les spécialistes du domaine ne seraient plus en mesure de comprendre aisément les états financiers qui en découlent. Ces propos semblent conséquents avec l'idée de transformation radicale qui engendre des tensions entre les doutes/incertitudes et la mise en confiance face aux connaissances spécialisées des systèmes d'expertise (Abbott, 1988; Giddens, 1991) – même pour les plus calés en la matière ! Bien que les propos des prochains participants concernent davantage les états financiers de l'industrie bancaire (sur lesquels nous reviendrons plus en détail dans la prochaine sous-section), on y dénote l'impuissance des auditeurs face à l'état actuel de la normalisation comptable.

*I give people the CIBC annual report and say: "go ahead and understand it!" [...] I cannot understand anything in it, nothing! [...] The notes are completely beyond comprehension, I don't understand them!*

*[T]he banks' financial statements are incomprehensible to me! They're 200 pages, this is nuts! If I can't understand them, you know that the shareholder who is reading them doesn't understand.*

Le dernier extrait est d'autant plus troublant lorsqu'on note que cet interviewé a accumulé une longue expérience en audit au sein de l'industrie bancaire. Il n'est certes plus question d'un simple « *matter of housekeeping* », mais plutôt d'un sérieux enjeu faisant dire à certains : « *[w]e've lost control of that!* ». Sur la base des témoignages recueillis, il me semble qu'il n'est pas exagéré de penser que la normalisation comptable soit en dérapage. Tout se passe comme si le normalisateur comptable n'était pas en mesure d'apprécier l'étendue des impacts que ses développements spécialisés peuvent avoir sur les divers acteurs concernés (Abbott, 1988; Giddens, 1991 – voir aussi, Cooper, 2015; Tow et Gillian, 2009; Wray, 2005). Même les experts-comptables auditeurs, appelés à exprimer une opinion à l'égard de la qualité générale des états financiers, ne semblent plus en mesure de surmonter les difficultés relatives aux normes comptables et à la financiarisation, particulièrement dans le contexte des banques. Ne devrait-on pas fixer des limites à la spécialisation/complexification des normes découlant de cette financiarisation de l'économie ? Notamment, que dire de l'adoption du concept de la juste valeur qui – malgré les nombreux désaccords et les maintes réticences (et incompréhensions) de plusieurs acteurs (Durocher et Gendron, 2014; Power, 2010) – se serait introduit dans les normes de comptabilité en engendrant de profondes complexités dans les états financiers des entités du monde moderne ? Dans une certaine mesure, il peut être compréhensible que les états financiers ne soient pas conçus de manière à ce que tout le monde puisse facilement les comprendre, mais comment accepter, socialement parlant, que les auditeurs ne soient plus à l'aise avec ceux-ci ? À la lumière de la discussion des derniers paragraphes, on peut penser que la confiance envers l'opinion du vérificateur (et le système d'expertise qui y est sous-jacent – l'audit) serait fragilisée, au sein même de la communauté des auditeurs ! Comment pouvons-nous alors croire en l'efficacité d'un système financier qui se base amplement, du moins selon maintes opinions répandues dans le monde des affaires, sur la divulgation des états financiers audités ? Se pourrait-il que les diverses parties acceptent, « pragmatiquement », les risques encourus, ne sachant pas vraiment vers quelle alternative se tourner ?

Qu'en est-il, maintenant, des préparateurs d'états financiers ? Comment réagissent-ils à la mouvance des normes en comptabilité ? Ainsi, par rapport à cette mouvance, un interviewé note:

*They're getting complex to the point where management don't understand them in order to prepare [the financial statements] [...] in accordance with IFRS [International Financial Reporting Standards].*

Pas plus que les auditeurs, les préparateurs d'états financiers ne seraient pas davantage « en contrôle » de la situation de dérapage évoquée ci-haut. Le même interviewé offre une description du cri de désespoir que les préparateurs logeraient, depuis longtemps, eu égard aux transformations incessantes et radicales des normes comptables.

*We always hear it from companies; I've heard this for 40 years:*

*Slow changes and then give me time to apply them and understand them, don't keep adding more changes on top of more changes, on top of more changes [...]. This is not my full time job; I'm an accountant – chief financial officer – [and] understanding accounting standards is just a piece of my job. I'm not spending all 24 hours a day, 7 days a week doing this. Give me time to understand the changes before you introduce new ones.*

*The regulators, on the other hand, say: "if we've got a problem, you can't wait 5 years, change it now". So we get accounting standards' changes every year [...] and [...] nobody really gets to understand the body of knowledge because [...] [it] keeps changing. And as long as you are dealing with a new body of knowledge, people will make mistakes.*

Sur la base de tout ceci, il semble bien que les mutations profondes et récurrentes dans les normes comptables engendreraient de sérieuses tensions (entre doutes et mise en confiance), même pour les experts appelés à interagir le plus intimement avec l'articulation desdites normes sur le terrain. En plus des auditeurs, le dernier participant indique résolument que les préparateurs d'états financiers sont également confrontés au phénomène.

Les doutes et les incertitudes relatifs à la préparation de l'information comptable semblent apparaître dès le début du processus menant à la production des états financiers. En effet, il semble que les acteurs les plus rapprochés (et impliqués au sein) des opérations sous-jacentes aux états financiers ne soient pas en mesure de déchiffrer les complexités inhérentes aux normes comptables actuelles. Ce faisant, considérant l'incompréhension en fonction de laquelle les états financiers sont préparés, comment peut-on penser que les auditeurs parviendraient, eux, à y voir parfaitement clair ? Au contraire, les doutes et les

incertitudes se répercuteraient tout au long de la chaîne de production de l'information financière auditée. Il me semble que nous sommes très loin du système de production d'informations financières qui était doté de maints mécanismes visant à produire de la confiance, notamment chez les auditeurs (Pentland, 1993). En quelques décennies, l'insécurité et l'inconfort semblent être devenus prépondérants.

Qu'en est-il au niveau des utilisateurs, notamment des analystes financiers ? Font-ils vraiment usage des états financiers pour accomplir leur travail (Malsch et Gendron, 2009) ? Comment pourrait-on penser qu'ils puissent déchiffrer l'information contenue dans les états financiers, alors que les bases en fonction desquelles ladite information est établie sont peu crédibles aux yeux de plusieurs ? Peut-on dire que cette information est fiable si les chefs des finances (responsables de sa préparation) et les auditeurs (mandatés pour sa vérification) prétendent ne plus pouvoir saisir la façon dont on peut interpréter les normes comptables ? Considérant les doutes et les incertitudes relatifs à la production et à la vérification des états financiers, il semble bien qu'on puisse penser que les analystes financiers encourent « *many forms of risk [which] do not admit of clear assessment* » (Giddens, 1991, p. 31). La situation serait forcément la même pour les « *outsiders* » qui, ne déchiffrant pas les états financiers, choisiraient de faire confiance aux analystes et donc, assumeraient les mêmes risques – pour permettre la continuité du fonctionnement moderne des marchés financiers.

Au final, sur quelle base les auditeurs et les préparateurs parviennent-ils à surmonter les tensions qui émergent entre les doutes/incertitudes et le processus de mise en confiance à l'égard des états financiers modernes ? Est-il possible que le système actuel de normalisation comptable ait produit un colosse aux pieds d'argile, prêt à s'effondrer à la moindre perturbation ? Au contraire, est-il possible que la nébulosité du système de normalisation actuel se trouve à protéger l'*establishment* des affaires de toute remise en question, étant donné qu'on peut facilement invoquer des problèmes et des difficultés quant à l'implantation lorsque survient un scandale ? Ou encore, tel que dans le cas du projet ICCA-CCRC et de son approche de gouvernance en silo, parvient-on carrément à détourner l'attention en évitant d'approcher, de façon crédible, le thème problématique de la normalisation comptable, en se penchant (exclusivement) sur la « qualité de l'audit » ?

### *Au-delà des normes comptables : le problème du monde financier*

À ce stade, l'objectif est de se pencher au-delà de la préparation et de l'utilisation des états financiers. Le but est carrément de se tourner vers les opérations à l'origine de toute information comptable. Sachant que ni les préparateurs (qui les produisent) ni les auditeurs (qui les vérifient) ne jouissent d'une pleine aisance envers les normes comptables servant à la préparation des états financiers, il semble pertinent de vouloir examiner les opérations d'affaires qui donnent lieu à l'établissement/l'application de ces normes (et aux problèmes qui en émergent). Ainsi, en plus d'examiner les impacts de ces opérations à l'égard des expertises en comptabilité et en audit, il sera aussi question d'illustrer la manière dont les interviewés décrivent les interactions (et les perturbations) qui en découlent au sein (des équipes de direction et des organes de gouvernance) des sociétés cotées du monde financier moderne. Cela permettra d'apprécier, un peu mieux, la nature et l'ampleur des risques auxquels les préparateurs, auditeurs et toutes autres parties concernées font face pour souscrire au fonctionnement normal des marchés financiers d'investissements.

En ce sens, en discutant des complexités relatives aux normes comptables, un participant explique :

*One of the reasons for that is the world is more complex, the financial transactions are more complex. I mean, when I had started as an auditor, nobody hedged [...], there weren't complex transactions like there are today. And that's one of the reasons why the accounting rules become so difficult to apply.*

Même si, conformément aux conclusions de la sous-section précédente, le normalisateur comptable pourrait faire l'objet d'une virulente critique, ce dernier interviewé (tout comme le prochain) tente de nous faire penser autrement. Alors qu'il s'insurgeait contre les travaux des normalisateurs comptables, le prochain interviewé confie :

*I spoke to [...] [a] former partner at [a Big Four] who went on to be very involved in the international financial reporting standards and I told her: what are you people doing? And we [...] yelled at each other. [...] Her answer [finally] was: we don't create those complex financial instruments; we just try to figure how to account for them and report them. So we're just the victims here too.*

En essayant d'adoucir le ton de la critique visée envers les normalisateurs comptables, les propos de cette personne invitent à se tourner vers ceux « *who create those complex financial instruments* ». Notons toutefois que plusieurs auteurs refusent de blanchir la responsabilité du normalisateur comptable en illustrant la manière dont ce dernier aurait joué un rôle important, notamment, dans les développements de la financiarisation de l'économie et des crises qui en auraient découlé (Arnold, 2009; Chabrak et Gendron, 2015; Cooper, 2015). Néanmoins, à ce stade de la discussion, le but est précisément de se tourner vers les complexités du monde des affaires et, plus particulièrement, de la finance qui, tel qu'il sera discuté – au-delà (ou en surplus) de la normalisation comptable –, engendrent des doutes et des incertitudes chez les auditeurs, les normalisateurs et plusieurs autres acteurs concernés. Ayant amplement discuté l'approche de gouvernance en silo qui aurait été déployée au sein de l'initiative canadienne, il n'est pas étonnant de constater que les enjeux liés aux marchés financiers (ex. les nouveaux produits et la complexité qui s'y rattache) n'aient pas fait partie des discussions. C'est ainsi que le reste de cette sous-section servira à faire la lumière sur certains des enjeux se rapportant aux développements de l'industrie financière et à leurs impacts sur la profession comptable.

Sans que les constats puissent nécessairement être généralisés – puisque souvent applicables à l'industrie bancaire –, nous verrons que certains enjeux relatifs aux opérations modernes du monde des affaires et de la finance constituent des préoccupations significatives chez ceux qui sont concernés par les marchés financiers d'investissements. En effet, considérant que les développements débridés d'instruments financiers peuvent engendrer des débâcles d'institutions bancaires, ce n'est pas seulement les préparateurs, les auditeurs et les analystes financiers qui pourraient en souffrir, mais la société tout entière dans un sens très large – tel que dans le cadre de la crise mondiale de 2007-2008 (Chabrak et Gendron, 2015). Justement, en référence à cette crise, un participant explique :

*In [banks] [...] all kinds of extremely complex [financial] products were invented and triggered very severe challenges for [the] accounting [profession]. It was not a complication of accounting standards as much as a complication of how these products were conceived in order to take advantage of [...] openings in the markets. These complications were made possible, in large part, by the deregulation of the industry and the lack of industry oversight, not by deficiencies in the work of the auditor. [...] [I]t was hard to*

*understand what was really going on; boards of directors' members didn't understand, [...] even the CEOs [of these financial institutions] didn't understand their products.*

En plus de souligner une sérieuse anomalie caractérisant l'industrie bancaire, ce dernier interviewé en précise l'origine, soit l'appât du gain, la déréglementation et le manque de surveillance au sein de cette industrie. Si on suit sa logique, la combinaison de ces éléments aurait entraîné la création d'instruments financiers compliqués au point que les administrateurs et, pire encore, la haute direction des sociétés au sein desquelles ils sont conçus ne seraient même pas en mesure de les comprendre. Pour saisir davantage la manière dont ces produits financiers ont pu surgir et provoquer la crise financière 2007-2008, voyons l'explication détaillée du prochain participant à l'égard de l'émergence de l'« ABCP [(Asset Backed Commercial Paper)] issue in Canada » :

*There were many billions of dollars of ABCP that immediately went from a liquid to market to an illiquid market in a period of 3 or 4 days. [...] How do you value it in the financial statements, what do you disclose? [...] [We had to] spend quite a lot of time understanding those structures, [how] all those trusts were set up and [...] sharing risks and so on. [...] [I]t did cause a sense that this is far too complex. You get these very smart people – usually they're in the treasury group in a bank [...] – they chased it. They put up these huge complex structures to try to gain 5 basis points, 10 basis points. It just got so complicated and their compensation scheme was based on if they could bring down the effective rate of borrowing [...]. [In the end, the risks weren't] [...] brought into the transparency of those structures [...] and so it did cause a reaction in the financial markets saying: "we have to simplify that". But now all this is coming back again, these guys are out there doing it again.*

Selon cette personne, les problèmes de l'appât du gain, de la déréglementation et du manque de surveillance au sein de l'industrie bancaire/financière n'auraient pas vraiment connu de grandes améliorations, depuis la crise, puisque « *these guys are out there doing it again* ». D'ailleurs, ceci résonne bien avec les propos de Gendron et Smith-Lacroix (2015) qui insistent sur le besoin urgent d'examiner les possibilités de changements concrets au sein des champs épistémique et technique du monde de la finance. Pour refléter ce sentiment d'urgence, voyons la manière dont l'interviewé précédent poursuit son raisonnement en décrivant les comportements des membres des organes de gouvernance chapeautant ces institutions financières:

*When you attend the audit committee [of a major bank], you always attend the risk committee. And these are all smart directors [...] but their eyes glazed trying to understand [...] [they] would say: “stop it, make it simpler!” And I think the [...] financial engineers heard it for a while. But these are smart PhDs, MBAs [...] and also part of it is how they’re compensated. [...] [I]n Canada the ABCP issue caused a pause [...], caused a slowdown.*

On comprend que le dynamisme du monde financier moderne est assez particulier. Cherchant à accroître leur rémunération personnelle en profitant de certaines ouvertures dans les marchés, les ingénieurs financiers seraient amenés à développer des produits particulièrement complexes (tels les *ABCP*) qui – concernant des milliards de dollars de notre économie – se trouvent intégrés au fonctionnement « normal » des marchés. Même si ces ingénieurs sont pratiquement les seuls à comprendre les instruments financiers dont il est question, les problèmes pouvant en découler engendreraient, pour leur part, des effets significatifs sur l’ensemble de la société (Chabrak et Gendron, 2015). Néanmoins, tant que ces produits financiers demeurent profitables pour les compagnies concernées, personne ne semble vraiment critiquer leur existence. En effet, si le rendement de ces produits est au rendez-vous, il est fort probable que la rémunération (ou rendement d’actions) additionnelle soit aussi octroyée aux dirigeants, administrateurs et actionnaires des institutions financières concernées. Ainsi, il est possible que l’appât du gain parvienne à anéantir ou atténuer les effets d’incompréhension (et les questionnements) que les dirigeants ou administrateurs pourraient ressentir face à ces produits financiers. Certes, peut-être qu’en temps de crise, lorsque l’économie périclité, certains évoquent: « *this is far too complex* », « *we have to simplify that* », « *stop it, make it simpler* ». Et ainsi, les ingénieurs financiers y porteraient une certaine attention « *for a while* » mais, rapidement, ils seraient de retour « *out there doing it again* ».

Bref, tout cela en dit très long sur les tensions entre le développement de la confiance et la propagation des doutes et des incertitudes au sein des marchés financiers modernes mais, surtout, cela nous renseigne sur l’inertie des différents acteurs impliqués qui, malgré leurs incompréhensions, ne contestent pas pour autant la poursuite des activités financières à l’origine des crises. En effet, il est surprenant de noter la manière dont les interviewés révèlent, d’une part, les perturbations liées aux développements incessants du monde de la finance alors que, d’autre part, suite aux crises, ils font ressortir, sans trop se plaindre, la

reprise des activités « habituelles » de la finance. En effet, malgré les sérieuses difficultés engendrées auprès de plusieurs acteurs par les développements des ingénieurs financiers, les interviewés n'ajoutent rien de particulier au fait que ce soit uniquement un « *slowdown* » qui soit provoqué par des crises financières tout de même majeures et qu'au final, « *these guys are out there doing it again* ».

Tel qu'illustré jusqu'à présent, dans cette sous-section, le monde de la finance n'est pas exempt de défis pour les dirigeants et les administrateurs des institutions financières. Si, tel qu'avancé maintes fois par les personnes interrogées, les plus hauts dirigeants et administrateurs desdites institutions ne sont pas en mesure de comprendre les instruments financiers émergeant de leurs entreprises, comment pourrait-on alors s'attendre à ce que les préparateurs et les auditeurs d'états financiers puissent bien s'y retrouver ? Au fil des entrevues, à travers ce thème de discussion, j'étais porté à demander aux participants si les préparateurs et auditeurs d'états financiers étaient en mesure de comprendre les complexités relatives aux instruments financiers. À cet égard, selon un des interviewés:

*Yes, [when preparing the financial statements] we definitely consider that we understand them. Within the existing [accounting] standards, we assume that the transactions in which we are implicated are appropriately recorded [...]. With retrospection we can say that we had not understood all of the interdependencies [related to these transactions]. If one institution failed, what impact would it have on all the others? [...] Who understood that? Not me [...] Almost nobody. [...] [Nobody] doubted [those financial products] [because] they didn't sufficiently understand them in order to doubt them.*

On dénote une certaine contradiction vis-à-vis des propos de cet interviewé. Alors que, d'une part, il décrit la manière dont, au moment de la préparation des états financiers, les préparateurs/auditeurs auraient bien compris toutes les informations pertinentes, d'autre part, en rétrospective, il précise comment ces préparateurs/auditeurs auraient omis de considérer (et d'apprécier) certaines interdépendances liées aux complexités des instruments financiers et donc, n'auraient pas tout compris. Ainsi, n'ayant pas tout compris, on pourrait dire que les auditeurs/préparateurs prétendent s'en remettre à la stricte application des normes (qui n'amène pas nécessairement à tout saisir) afin, simplement, de justifier qu'ils ont adéquatement fait leur travail (« *within the existing accounting rules* »). Peut-être qu'ils ne souhaitent pas se confronter à tous les aspects politiques et économiques de la

financiarisation et donc, de telles normes (déficientes) leur permettent de faire leur travail dans l'ombre de l'industrie financière. Le point essentiel à retenir, toutefois, est le suivant. À quoi bon des normes de comptabilité et d'audit qui amèneraient les experts à conclure leurs obligations professionnelles sans nécessairement avoir une connaissance intime de ce qui y est sous-jacent ?

Par ailleurs, considérant les propos du dernier interviewé, on dirait que les expertises en comptabilité et en audit seraient dépassées (obsolètes ou retardataires) face à celle de la finance. Effectivement, aux yeux des participants, l'expertise en finance semble tellement élaborée et complexe que les expertises en comptabilité et en audit ne seraient pas en mesure d'encadrer et de saisir pleinement les particularités pouvant s'y rattacher. On pourrait ainsi, légitimement, se demander à qui incomberait la responsabilité d'un tel écart entre des expertises qui, normalement, se doivent d'interagir judicieusement les unes avec les autres. Est-ce la profession comptable qui devrait réagir en accroissant son niveau d'expertise afin d'atteindre un niveau de compétence permettant à ses praticiens de se débrouiller face aux complexités de la finance ? Ou encore, est-ce la finance qui devrait ralentir son déploiement afin de permettre à la comptabilité et à l'audit (ainsi qu'aux dirigeants et administrateurs de sociétés) de la rattraper et de la comprendre ? Et, entretemps, avant que l'écart ne puisse être réduit, est-ce que l'auditeur doit exprimer ses incompréhensions face aux complexités du champ de la finance ? À cet égard,

*It's easy to say that the auditor is the watchdog and that he should have said that he didn't understand. [But] [n]obody could truly grasp what they didn't understand. Nobody was sufficiently aware of the risks. It's easy to come afterwards, 5-6 years later, and say that [the auditors] [...] should have said that they didn't understand. But if, at that time, you don't know enough, you are not able to say that [you don't understand].*

La dernière phrase de cet extrait laisse sous-entendre que l'auditeur ne saurait même pas s'il comprend (ou non) une matière qu'il aurait à traiter dans le cadre de son travail. Peut-être l'auditeur serait-il « forcé » de faire confiance et de mettre en veilleuse ses incompréhensions afin d'éviter une paralysie dans l'accomplissement de son travail. C'est alors que nous sommes confrontés aux risques de la modernité, ces développements pouvant engendrer des effets négatifs très importants (Unerman et O'Dwyer, 2004, p. 975). La crise canadienne des ABCP semble d'ailleurs en être un bon exemple.

Alors que, pour les problèmes découlant de la complexité des normes comptables, les participants semblaient assez ouverts à reconnaître qu'un examen plus approfondi devrait en être fait, l'opinion générale était manifestement différente en ce qui a trait aux activités de développement des produits financiers. En effet, les personnes interrogées semblaient assez sensibles à l'idée de vouloir défendre les auditeurs en les exemptant de toute responsabilité additionnelle envers ces développements financiers. D'une part, reconnaissant que les normes comptables représentent une source de frustration pour plusieurs, les participants indiquaient l'importance de s'y pencher en amorçant des réflexions à l'égard de la pertinence des états financiers dans leur état actuel et de la valeur des informations qui en découlent. D'autre part, notant que les ingénieurs financiers « *are out there doing it again* » et qu'il semble normal que les auditeurs/préparateurs ne soient pas en mesure de comprendre ce que ces ingénieurs font, il est considérablement plus difficile de voir une lueur d'espoir, chez les interviewés, en ce qui concerne les développements de l'architecture financière. On peut donc penser que les participants auraient intériorisé une certaine attitude d'inertie à l'égard de problèmes importants pouvant être vus comme la cause profonde de leur inconfort.

Somme toute, nous avons vu que l'expertise en audit se pense et s'étudie à travers une approche de gouvernance en silo, et ce, en dépit des interactions entre différentes expertises qui peuvent engendrer des perturbations considérables pour ceux qui y sont impliqués. En effet, les résultats de l'analyse montrent que pour réagir face à certains éléments déstabilisateurs – tels que la prolifération/complexification/spécialisation des normes comptables et des instruments financiers –, on a privilégié une approche de gouvernance relativement étroite où l'on présume l'inféodation de l'audit à son environnement.

Notamment, nous avons vu que seul un nombre très restreint de gens est en mesure de comprendre (et cela uniquement d'une manière isolée au sein du champ d'expertise qui leur est propre) les instruments financiers prétendument modernes. Pourtant, ces instruments engendrent des impacts significatifs, entre autres, sur le travail des auditeurs (et des comptables). Ainsi, les experts qui régissent et mettent en application les développements de l'industrie financière ne considéreraient pas les effets (et les complexités) que ces

développements pourraient engendrer sur les autres systèmes avec lesquels ils interagissent. Conséquemment, au-delà de ne pas comprendre les complexités relatives à ces développements, les experts des autres expertises adjacentes (avec lesquelles ces développements interagissent – telles que l’audit et la normalisation comptable) ne seraient pas plus en mesure d’apprécier les impacts que ces développements « modernes » de la finance pourraient avoir sur leur propre système. Et donc, pour permettre la continuation de leur propre expertise (et éviter sa paralysie ou sa remise en question), ces experts (affectés par les développements de l’industrie financière) auraient tendance à considérer ces développements comme étant externes à (et indépendants de) leur système d’expertise. Toutefois, une telle considération est susceptible d’encourager une propension à l’inertie face aux enjeux pourtant sérieux de financiarisation. Effectivement, en considérant les enjeux de la financiarisation comme étant externes (à l’audit et à la comptabilité), on omet de considérer les constantes interactions (potentiellement perturbatrices) qui unissent les diverses connaissances spécialisées concernées par ces systèmes.

Par ailleurs, ayant aussi vu que les normalisateurs comptables, intimement liés à la profession des auditeurs, ne semblent pas vraiment tenir compte des impacts de leurs travaux sur la pratique de l’audit, il n’est pas surprenant que les experts de l’industrie financière fassent de même. Bref, de manière générale, alors que de moins en moins de gens sont pleinement en mesure d’apprécier leurs interactions et les perturbations qui en découlent, les expertises ne cessent de se développer et de se spécialiser (en silo). Est-ce ainsi que nous devrions concevoir les « avancements » des expertises au sein de notre société moderne ?

## **Conclusion**

Cet article a examiné l’approche de gouvernance se rapportant à une initiative canadienne qui visait à stimuler un processus de réflexion sur l’amélioration de la qualité de l’audit. C’est à travers l’analyse qualitative des documents publics de cette initiative ainsi que des entrevues tenues avec des auditeurs (hautement expérimentés) impliqués au sein de celle-ci que les résultats de cette recherche ont été produits. La lentille théorique mobilisée a, tout d’abord, permis d’illustrer le dynamisme complexifiant des systèmes d’expertise – notamment, ceux de l’audit et de la comptabilité – à travers l’ère actuelle de la

« modernité » (Giddens, 1990, 1991). Ensuite, il a été question de théoriser la manière dont les connaissances – de plus en plus spécialisées (Tow et Gillian, 2009; Wray, 2005; Zammuto et Connolly, 1984) – de ces systèmes tendent à se développer en silo, sans que les perturbations qu’elles peuvent engendrer sur les autres systèmes ne soient prises en compte. Finalement, pour clore la lentille théorique, on a mis en exergue l’importance de déployer des approches de métagouvernance englobantes permettant de veiller au bon déroulement des développements (spécialisés) des systèmes d’expertise modernes.

L’analyse des données a permis de mettre en évidence la manière dont l’approche de gouvernance étroite qui a chapeauté l’initiative canadienne était problématique puisqu’elle avait tendance à empêcher que certains systèmes d’expertise (interagissant avec l’audit – tels que la normalisation comptable et la finance) puissent convenablement être pris en compte au sein du processus de réflexion. Alors que, d’une part, furent exposés le dynamisme et les complexités modernes des normes comptables ainsi que la manière dont ces caractéristiques de la comptabilité interagissent considérablement avec (et perturbent) l’audit. D’autre part, considérant certains éléments tels que l’adoption du concept de la juste valeur et le développement des instruments financiers dérivés, c’est le phénomène de la financiarisation qui a été identifié comme étant à l’origine des anomalies relatives aux normes comptables et qui, en plus de perturber les auditeurs/préparateurs d’états financiers, déstabiliserait aussi les plus hauts dirigeants et les administrateurs des institutions financières qui, pourtant, constituent l’un des principaux vecteurs de financiarisation.

De manière générale, cet article souhaite contribuer à la littérature portant sur les mouvances des systèmes d’expertise de notre société moderne (Giddens, 1990, 1991). Il était, notamment, question d’illustrer comment, à travers le phénomène de la spécialisation (Tow et Gillian, 2009; Wray, 2005), les systèmes d’expertise ont tendance à « évoluer » isolément, sans considérer les interdépendances et les interactions les unissant aux autres systèmes (Zammuto et Connolly, 1984). Je cherchais ainsi à sensibiliser les lecteurs, tant universitaires que praticiens, aux perturbations pouvant être engendrées par le développement, en silo, des connaissances spécialisées. Ainsi, pour réduire ou atténuer l’impact des perturbations pouvant découler de leurs interactions (Abbott, 1988), il fut suggéré que les développements modernes des systèmes d’expertises soient chapeautés par

des approches de (méta)gouvernance englobantes qui permettraient de veiller à l'harmonisation des différents systèmes concernés. De toute évidence, il n'est pas facile d'arrêter (ou même de freiner) le *juggernaut* (Giddens, 1990, p. 151) des développements de plus en plus spécialisés des connaissances de nos systèmes d'expertise modernes. Néanmoins, cet article invite à ce qu'un effort soit déployé pour tenter d'étudier (et de déceler davantage) les interactions entre les systèmes afin de pouvoir mieux apprécier les perturbations qui pourraient en découler.

Par ailleurs, cet article entend également contribuer à la littérature visant à mieux comprendre la profession des auditeurs. En effet, l'analyse aurait permis d'identifier et d'examiner divers thèmes qui, même s'ils n'avaient pas été inclus dans les discussions du projet ICCA-CCRC, engendreraient, via leurs interactions respectives, des impacts significatifs à l'égard de la pratique professionnelle des auditeurs. Notamment, on a souligné certains enjeux relatifs aux normes comptables qui semblent amener les auditeurs à être confrontés à de sérieuses incertitudes dans le cadre de leur travail. En plus de faire état de la surabondance des informations financières découlant de l'application de ces normes comptables, l'analyse a permis de souligner que ces informations (de plus en plus spécialisées) deviennent incompréhensibles non seulement pour les auditeurs, mais aussi pour les préparateurs d'états financiers. Cela amène à s'interroger quant aux interrelations entre les auditeurs/préparateurs d'états financiers, les organisations professionnelles qui les chapeautent ainsi que les concepteurs des normes d'audit et de comptabilité (Arnold et Sikka, 2001). Il semble qu'un dialogue plus réciproque (intégrateur et englobant), tenant compte des préoccupations de chacun de ces groupes, doive être déployé. Ainsi, en plus de mettre en exergue les impacts d'une approche de gouvernance en silo déployée autour du processus de réflexion portant sur l'amélioration de la qualité de l'audit, mon analyse engendre de sérieuses remises en question par rapport aux perspectives d'avenir et à la pérennité des expertises en comptabilité et en audit (Giddens, 1990).

Souvent, les auditeurs (et les préparateurs d'états financiers) ont une éducation universitaire en comptabilité et sont, avant tout, considérés comme des experts-comptables, mais sont-ils nécessairement à l'aise avec toutes les transformations émanant de la normalisation comptable (ex. voir l'adoption du concept de la juste valeur – Hopwood, 2009; Humphrey

et al., 2009; Smith-Lacroix et al., 2012) ? En ce qui concerne les interviewés, certains d’eux avouaient assez franchement la manière dont, malgré leur haut niveau d’expérience et d’implication, ils pouvaient rencontrer de sérieuses difficultés en essayant de surmonter les complexités reliées aux normes comptables et aux états financiers qui en découlent. Il s’ensuit qu’on pourrait se questionner sur leur façon d’autoriser la divulgation des états financiers (en tant que préparateur) ou d’émettre une opinion à leur égard (en tant qu’auditeur). En effet, bien que les auditeurs professionnels soient censés offrir un confort (Pentland, 1993) et représenter « *one of the most powerful institutions of risk processing (Power, 1997) and providers of assurance* » (Barrett et Gendron, 2006, p. 632), il semble qu’un certain état de doute et d’incertitude puisse néanmoins persister à l’égard d’états financiers consignants leurs opinions sans réserve. Par ailleurs, la situation serait sensiblement similaire en ce qui concerne le travail des préparateurs qui, aux prises avec le dynamisme incessant et la complexité croissante des normes comptables, se sentent tout autant pris au dépourvu avec le résultat final de leurs états financiers. Est-ce que ces experts (préparateurs et auditeurs) se rendent volontairement aveugles à l’égard des risques qu’ils encourent (et qu’un grand nombre d’utilisateurs – *outsiders* – encourent avec eux) afin de permettre le statu quo (et la continuité) du fonctionnement moderne de leur système d’expertise (et des marchés financiers) ? Considérant leur incompréhension vis-à-vis les développements de la normalisation comptable, on pourrait même se demander si ces experts sont en mesure de comprendre et d’apprécier l’étendue de ces risques et de leurs impacts potentiels. Est-ce qu’ils comprennent que ces risques font partie des éléments à l’origine de la crise de 2007-2008 (Arnold, 2009; Hopwood, 2009) ? En plus de mettre en doute certaines facettes de l’expertise en comptabilité et en audit, on peut se demander si ces professionnels comptables parviennent véritablement à remplir leur rôle (premier) de protecteur du public.

Par ailleurs, le phénomène de la financiarisation (avec, notamment, l’adoption du concept de la juste valeur) aurait été identifié (tant par les interviewés que dans la littérature) comme étant à l’origine des sérieuses anomalies et difficultés relatives aux normes de comptabilité (Cooper, 2015, Smith-Lacroix et al., 2012 – voir aussi Clegg et al., 2011; Fine, 2007, 2008; Stockhammer, 2004). En effet, les transformations modernes du monde des affaires bancaires et financières semblent être en résonance avec le néolibéralisme, à savoir

la dérèglementation, la diminution de la surveillance étatique ainsi que le recours de plus en plus institutionnalisé de l'appât du gain en tant qu'élément régulateur. De surcroît, on note l'incompréhension et la vulnérabilité des hauts dirigeants et des administrateurs qui gouvernent les institutions financières d'où émergent ces développements de l'industrie financière. C'est en ce sens que l'article tente aussi de mettre en évidence les risques liés aux interrelations qui unissent les expertises de l'audit et de la normalisation comptable à celles de la finance. Ainsi, une critique générale tend à être formulée à l'égard du *juggernaut* (Giddens, 1990, p. 151) des développements modernes de l'industrie financière et de leurs impacts sur la profession comptable. À cet égard, Sikka (2009, p. 872) indique la manière dont:

*The US government bailout of Long Term Capital Management (LTCM) showed that even the Nobel Prize winners in economics had difficulties in valuing derivatives (Dunbar, 2000). It is doubtful that auditor knowledge surpasses that of Nobel Prize winners. Seemingly, we have reached the limits of conventional auditing technologies and ought to be considering alternative forms of accounting, disclosures and accountabilities.*

Ainsi, au-delà d'essayer d'améliorer les mécanismes de l'audit, de la comptabilité et de la reddition de compte, il faudrait tout autant (et même davantage) scruter les mécanismes de gouvernance des institutions au sein desquelles émergent ces produits financiers dérivés. En plus d'être à l'origine de nombreux problèmes ayant mené à des crises financières mondiales (Chabrak et Gendron, 2014; Hopwood, 2009; Humphrey et al., 2009; Smith Lacroix et al., 2012), il est inquiétant de constater à quel point un encadrement plus rigoureux et une gouvernance plus englobante ne semblent pas être envisageables. En effet, alors que les interviewés faisaient souvent allusion au fait que le thème des normes comptables devrait être examiné, ils semblaient refléter une inertie inquiétante face au monde de la finance.

En général, les interviewés auraient, d'une certaine manière, avoué l'inféodation de l'audit à son environnement – c.-à-d., notamment, à la normalisation comptable et à l'industrie financière qui, entre autres éléments, composent cet environnement. Finalement, les thèmes de la normalisation comptable et des développements de l'industrie financière constituent des sujets particulièrement attrayants pour la suite de la recherche relative à la pratique de l'audit dans notre société moderne.

## Bibliographie

- Abbott, A. D. (1988). *The system of professions*. Chicago: University of Chicago Press.
- Arnold, P. J. (2009). Global financial crisis: The challenge to accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 34(6-7), 803-809.
- Arnold, P., et Sikka, P. (2001). Globalization and the state-profession relationship: The case of the Bank of Credit and Commerce International. *Accounting, Organizations and Society*, 26(6), 475–499.
- Barrett, M., et Gendron, Y. (2006). WebTrust and the commercialistic auditor: the unrealized vision of developing auditor trustworthiness in cyberspace. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(5), 631–62.
- Bédard, J. (2001). The disciplinary process of the accounting profession: protecting the public or the profession? The Quebec experience. *Journal of Accounting and Public Policy*, 20, 399–437.
- Bengtsson, E. (2011). Repoliticalization of accounting standard setting—The IASB, the EU and the global financial crisis. *Critical Perspectives on Accounting*, 22(6) 567–580.
- Bogason, P., et Musso, J. A. (2006). The democratic prospects of network governance. *The American Review of Public Administration*, 36, 3–18.
- Carnabuci, G., et Bruggeman, J. (2009). Knowledge specialization, knowledge brokerage and the uneven growth of technology domains. *Social Forces*, 88(2), 607–641.
- Chabrak, N., et Gendron, Y. (2015). Promoting research from the “periphery”: Engaging critically with the Global Financial Crisis. *Critical Perspectives on Accounting*, 30(1), 1–8.
- Cherry, P. (2009). Fair value: When the engine overheats, don’t blame the oil light. *CA magazine*, Canada. <<http://www.camagazine.com/cica/news-from-the-profession/camagazine11908.aspx>>.
- Clegg, S. (2006). The bounds of rationality: Power/history/imagination. *Critical Perspectives on Accounting*, 17(7), 847-863.
- Clegg, S., Carter, C., Kornberger, M., et Schweitzer, J. (2011). *Strategy theory and practice*. London: SAGE.
- Cooper, C. (2015). Accounting for the fictitious: A Marxist contribution to understanding accounting’s roles in the financial crisis. *Critical Perspectives on Accounting*, 30, 63-82.

- Cooper, D. J., et Robson, K. (2006). Accounting, profession and regulation: Locating the sites of professionalization. *Accounting, Organizations and Society*, 31(4-5), 415–444.
- Cooper, D. J., Greenwood, R., Hinings, B., et Brown, J. L. (1998). Globalization and nationalism in a multinational accounting firm: The case of opening new markets in Eastern Europe. *Accounting, Organizations and Society*, 23(5-6), 531–548.
- Cooper, D. J., Puxty, T., Robson, K., et Willmott, H. (1994). Regulating accountancy in the UK: episodes in a changing relationship between the state and the profession. In A. G. Hopwood & P. Miller (Eds.), *Accounting as social and institutional practice*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Covaleski, M. A., Dirsmith, M. W., et Rittenberg, L. (2003). Jurisdictional disputes over professional work: the institutionalization of the global knowledge expert. *Accounting, Organizations and Society*, 28(4) 323-355.
- Dunbar, N. (2000). *Inventing money: The story of long-term capital management and the legends behind it*. New York: Wiley.
- Durocher, S., et Gendron, Y. (2014). Epistemic commitment and cognitive disunity toward fair-value accounting. *Accounting and Business Research*, 44(6), 630–655.
- Eaton, S. B. (2005) Crisis and the consolidation of international accounting standards: Enron, The IASB, and America. *Business and Politics*, 7(3), 1-18.
- Ferzacca, S. (2009). Business model squeezes the serendipity out of research. *CAUT/ACPPU Bulletin*, 56(6).
- Feyerabend, P. (1979). *Contre la méthode*. Traduction de la version anglaise de 1975. Paris : Éditions du Seuil.
- Fine, B. (2007). *Financialisation, poverty, and marxist political economy*. Poverty and Capital Conference.
- Fine, B. (2008). *Zombieconomics: The living death of the dismal science in the age of neo-liberalism*. ESRC neo-liberalism seminar. <http://www.cppr.ac.uk/centres/cppr/esrcneo-liberalismseminar/>.
- Friedson, E. (2001). *Professionalism: The third logic*. Chicago: University of Chicago Press.
- Gendron, Y., et Suddaby, R. (2004). Professional insecurity and the erosion of accountancy's jurisdictional boundaries. *Canadian Accounting Perspectives*, 3(1), 85–115.
- Gendron, Y., et Smith-Lacroix, J.-H. (2015). The global financial crisis: Essay on the possibility of substantive change in the discipline of finance. *Critical Perspectives on Accounting*, 30(1), 83–101.

- Gendron, Y. (2002). On the role of the organization in auditors' client-acceptance decisions. *Accounting, Organizations & Society*, 27(7), 659-684.
- Gendron, Y., et Spira, L. F. (2010). Identity narratives under threat: A study of former members of Arthur Andersen. *Accounting, Organizations and Society*, 35(3), 275-300.
- Giddens, A. (1990). *The consequences of modernity*. Paperback ed. Cambridge: Polity Press.
- Giddens, A. (1991). *Modernity and self-identity*. Paperback ed. Cambridge: Polity Press.
- Greenwood, R., Hinings, C. R., et Suddaby, R. (2002). Theorizing change: The role of professional associations in the transformation of institutionalized fields. *Academy of Management Journal*, 45(1), 58-80.
- Guénin-Paracini, H., et Gendron, Y. (2010). Auditors as modern pharmakoi: Legitimacy paradoxes and the production of economic order. *Critical Perspectives on Accounting*, 21(2), 134–158.
- Haggerty, K. D., Ericson, R. V. (2000). The surveillant assemblage. *British Journal of Sociology*, 51(4), 605–622.
- Hanlon, G. (1994). *The commercialization of accountancy: Flexible accumulation and the transformation of the service class*. St. Martin's Press (Houndmills, Basingstoke, Hampshire and New York, N.Y.).
- Hines, R. D. (1989). Financial accounting knowledge, conceptual framework projects and the social construction of the accounting profession. *Accounting Auditing & Accountability Journal*, 2(2), 72–92.
- Hoffmann, S., et Zülch, H. (2014). Lobbying on accounting standard setting in the parliamentary environment of Germany. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(8), 709–723.
- Hopwood, A. G. (2009). The economic crisis and accounting: Implications for the research community. *Accounting Organizations and Society*, 34(6–7), 797-802.
- Humphrey, C., Loft A., et Woods, M. (2009). The global audit profession and the international financial architecture: understanding regulatory relationships at a time of financial crisis. *Accounting, Organizations and Society*, 34(6–7), 810–825.
- Humphrey, C., et Moizer, P. (1990). From techniques to ideologies: An alternative perspective on the audit function. *Critical Perspectives on Accounting*, 1(3), 217-238.
- ICCA-CCRC. (2012a). Amélioration de la qualité de l'audit: un point de vue canadien – Aperçu du projet. Publié en août 2012 et consulté le 15 février 2014 directement en ligne à l'adresse suivante qui n'est plus fonctionnelle (16 pages)

: <http://www.icca.ca/amelioration-de-la-qualite-de-laudit-un-point-de-vue-canadien/item67554.pdf>. À ce jour, puisque le site de CPA Canada a été mis en place, le site de l'ICCA n'est plus fonctionnel. On peut contacter l'auteur pour une copie du document ICCA-CCRC (2012a).

ICCA-CCRC. (2012b). Enhancing audit quality (EAQ) initiative: FAQs. Consulté le 19 juin 2015 directement en ligne à l'adresse suivante : <https://www.cpacanada.ca/en/business-and-accounting-resources/audit-and-assurance/Enhancing-Audit-Quality/Enhancing-audit-quality-EAQ-initiative-FAQs>.

ICCA-CCRC. (2012c). Amélioration de la qualité de l'audit: un point de vue canadien – Foire aux questions. Publié en 2012 et consulté en juillet 2015 directement en ligne à l'adresse suivante : <https://www.cpacanada.ca/fr/ressources-en-comptabilite-et-en-affaires/audit-et-certification/Amelioration-de-la-qualite-de-laudit/Initiative-AQA-Foire-aux-questions>.

ICCA-CCRC. (2012d). *Enhancing Audit Quality: Canadian Perspectives — The Auditor Reporting Model Discussion Paper*. Publié en 2012 et consulté en juillet 2015 à l'adresse suivante où le document peut être téléchargé en pdf : <https://www.cpacanada.ca/en/business-and-accounting-resources/audit-and-assurance/Enhancing-Audit-Quality/EAQ-initiative-Auditor-reporting-working-group>.

ICCA-CCRC. (2012e). Amélioration de la qualité de l'audit : un point de vue canadien – L'indépendance de l'auditeur – Document de travail. Publié en 2012 et consulté en juillet 2015 à l'adresse suivante où le document peut être téléchargé en pdf : <https://www.cpacanada.ca/fr/ressources-en-comptabilite-et-en-affaires/audit-et-certification/Amelioration-de-la-qualite-de-laudit/Groupe-de-travail-sur-lindependance-de-lauditeur>.

Jessop, B. (1997). *The governance of complexity and the complexity of governance: preliminary remarks on some problems and limits of economic guidance*, 111-147 dans Amin, A. et Hausner, J. (1997) eds, *Beyond Markets and Hierarchy: Interactive Governance and Social Complexity*, Cheltenham: Edward Elgar. Consulté en ligne le 8 juillet 2015 à l'adresse : <http://bobjessop.org/2013/12/02/the-governance-of-complexity-and-the-complexity-of-governance-preliminary-remarks-on-some-problems-and-limits-of-economic-guidance/>.

Jones, T. C., et Dugdale, D. (2001). The concept of an accounting regime. *Critical Perspectives on Accounting*, 12(1), 35–63.

Larson, M. S. (1977). *The rise of professionalism: A sociological analysis*. Berkeley: University of California Press.

- Loft, A., Humphrey, C., et Turley, S. (2006). In pursuit of global regulation. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(3), 428–451.
- Lyotard, J.-F. (1979). *La condition postmoderne*. Paris, France : Éditions de Minuit.
- Malsch, B., et Gendron, Y. (2009). Mythical representations of trust in auditors and the preservation of social order in the financial community. *Critical Perspectives on Accounting*, 20(6), 735–750.
- Malsch, B., Gendron, Y., et Grazzini, F. (2011). Investigating interdisciplinary translations: The influence of Pierre Bourdieu on accounting literature. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 24(2), 194–228.
- Martinez-Diaz, L. (2005). Strategic experts and improvising regulators: Explaining the IASC's rise to global influence, 1973-2001. *Business and Politics*, 7(3), 1-26.
- Miles, M. B., et Huberman, A. M. (1984). *Qualitative data analysis: A sourcebook of new methods*. SAGE Publications, Inc.
- Müller, J. (2014). An accounting revolution? The financialisation of standard setting. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(7), 539–557.
- Nölke, A. (2005). Introduction to the special issue: The globalization of accounting standards. *Business and Politics*, 7(3), 1–7.
- Nölke, A., et Perry, J. (2007). The power of transnational private governance: Financialization and the IASB. *Business and Politics*, 1(9), 1-25.
- O'Regan, P., et Killian, S. (2014). 'Professionals who understand': Expertise, public interest and societal risk governance. *Accounting, Organizations and Society*, 39(8), 615–631.
- Patton, M. Q. (1990). *Qualitative evaluation and research methods* (2 ed.). Newbury Park, Calif.: Sage Publications.
- Pentland, B. T. (1993). Getting comfortable with the numbers: auditing and the micro-production of macro-order. *Accounting, Organizations and Society*, 18(7-8), 605-20.
- Perry, J., et Nölke, A. (2005). International accounting standard setting: A network approach. *Business and Politics*, 7(3), 1–31.
- Porter, T. (2005). Private authority, technical authority, and the globalization of accounting standards. *Business and Politics*, 7(3), 1-30.
- Power, M. (1997). Expertise and the construction of relevance: Accountants and environmental audit. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 123-146.
- Power, M. (2010). Fair value accounting, financial economics and the transformation of reliability. *Accounting and Business Research*, 40(3), 197–210.

- Radcliffe, V., Cooper, D. J., et Robson, K. (1994). The management of professional enterprises and regulatory change: British accountancy and the financial services act, 1896. *Accounting, Organizations and Society*, 19(7), 601-628.
- Reuter, M., et Messner, M. (2015) Lobbying on the Integrated Reporting framework: An analysis of comment letters to the 2011 discussion paper of the IIRC. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28(3), 365-402.
- Richardson, A. J. (2009). Regulatory networks for accounting and auditing standards: A social network analysis of Canadian and international standard-setting. *Accounting, Organizations and Society*, 34(5), 571-588.
- Robson, K., Willmott, H., Cooper, D. J., et Puxty, T. (1994). The ideology of professional regulation and the markets for accounting labour: three episodes in the recent history of the UK accounting profession. *Accounting, Organizations and Society*, 19, 527-553.
- Ryan, S. G. (2008). Accounting in and for the subprime crisis. *The Accounting Review*, 83(6), 1605-1638.
- Senge, P. M. (1990). *The fifth discipline: The art of practice of the learning organization*. Published Currency Doubleday, New York.
- Sikka, P. (2009). Financial crisis and the silence of the auditors. *Accounting Organizations and Society*, 34(6-7), 868-873.
- Smith-Lacroix, J-H, Durocher S., et Gendron Y. (2012). The erosion of jurisdiction: Auditing in a market value accounting regime. *Critical Perspectives on Accounting*, 23(1): 36-53.
- Stockhammer, E. (2004). Financialisation and the slowdown of accumulation. *Cambridge Journal of Economics*, 28(5), 719-741.
- Suddaby, R., Cooper, D. J., et Greenwood, R. (2007). Transnational regulation of professional services: Governance dynamics of field level organizational change. *Accounting, Organizations and Society*, 32(4/5), 333-362.
- Tow, B. L., et Gillian, D. A. (2009). Synthesis: An interdisciplinary discipline. *The Futurist*, May-June 2009, 43-47.
- Tremblay, M.-S., et Gendron, Y. (2011). Governance prescriptions under trial: On the interplay between the logics of resistance and compliance in audit committees. *Critical Perspectives on Accounting*, 22(3): 259-272.
- Unerman, J., et O'Dwyer, B. (2004). Enron, WorldCom, Andersen et al.: a challenge to modernity. *Critical Perspectives on Accounting*, 15(6-7), 971-93.
- Véron, N. (2008). Fair value accounting is the wrong scapegoat for this crisis. *Accounting in Europe*, 5, 63-69.

- Wray, K. B. (2005). Rethinking Scientific Specialization. *Social Studies of Science*, 35(1), 151–164.
- Wyatt, A. R. (2004). Accounting professionalism--They just don't get it! *Accounting Horizons*, 18(1), 45-53.
- Young, J. J. (2014). Separating the political and technical: Accounting standard-setting and purification. *Contemporary Accounting Research*, 31(3), 713–747.
- Zammuto, R. F., et Connolly, T. (1984). Coping with disciplinary fragmentation. *Journal of Management Education*, 9(2), 30–37.
- Zeff, S. A. (1987). Does the CPA belong to a profession? *Accounting Horizons*, 1(2), 65–68.

## CONCLUSION

De façon générale, cette thèse s'est inscrite dans l'espace réglementaire de la profession comptable (MacDonald et Richardson, 2004) au sein duquel plusieurs mouvances intéressantes (pour la recherche) s'y sont produites depuis la plus récente crise financière mondiale de 2007-2008. Ces mouvances réglementaires représentent des sujets d'étude particulièrement fertiles (Cooper et Robson, 2006) et ainsi, deux de celles-ci – soit, un projet étasunien et un autre, canadien – ont justement constitué les objets d'études des trois articles qui composent cette thèse.

En plus de soutenir que ces mouvances ne sont pas à l'abri de controverses, on peut souligner qu'une attention plus sérieuse devrait être portée à leur égard pour préserver le bienfondé de la profession des comptables et des auditeurs. Alors que, d'une part, on a vu qu'un discours néolibéral s'infiltrait sournoisement dans les débats qui ont entouré ces mouvances réglementaires, d'autre part, on notait des actes de mythification prônant un certain statu quo. Par ailleurs, en constatant que les approches de gouvernance déployées à travers ces mouvances réglementaires n'étaient pas suffisamment englobantes, on a aussi pu prendre conscience de l'inféodation de l'expertise de l'audit face à son environnement (et plus précisément, face aux expertises de la normalisation comptable et de la financiarisation de l'économie). Sous un regard critique, et à travers des analyses qualitatives, chacun des articles de cette thèse a permis de remettre en question certaines facettes des mouvances réglementaires et institutionnelles qui entourent le champ de la comptabilité et de l'audit.

Dans le premier article, c'est le processus de consultation du PCAOB portant sur la rotation obligatoire des cabinets d'audit qui a été étudié. Nous avons noté la connotation néolibérale des discours qui ont servi à dresser l'opposition à la réglementation envisagée par rapport à la rotation obligatoire. En effet, les répondants utilisaient systématiquement une rhétorique fondée sur certaines « vérités » associées au néolibéralisme pour étayer leurs arguments afin de s'opposer à la rotation obligatoire (Lukes, 2005 et Foucault, 1978). Ainsi, malgré les critiques adressées envers chacune de ces « vérités » (Harvey, 2005), les répondants

semblaient néanmoins y adhérer, contribuant, par le fait même, à la reproduction du régime de domination politico-économique néolibéral (Guénin-Paracini et al., 2014).

Les résultats du premier article montrent bien que, selon l'avis des répondants, pour qu'elle soit acceptable, la rotation obligatoire se doit : a) d'engendrer une « valeur » ajoutée au sein des marchés des capitaux, b) de ne pas freiner la croissance économique capitaliste et c), d'accroître ou tout au moins de maintenir la compétitivité au sein du marché de l'audit. Dans un tel esprit, chacune de ces trois ambitions (arbitraires et critiquables) devait être accomplie pour que l'adoption de la rotation obligatoire soit le moins considérée. Par contre, l'analyse indique comment ces ambitions, conformes aux préceptes du néolibéralisme, engendrent des leurres ainsi que des arguments trompeurs et incomplets.

Dans le deuxième article, il était question d'illustrer un processus de mythification qui s'est opéré à travers différentes étapes de l'initiative canadienne ICCA-CCRC. En effet, pour diverses facettes liées à ce projet canadien, nous avons noté des disjonctions entre la substance sous-jacente qui se rattache à ces facettes et la représentation mythique qui semble en être faite dans le cadre de l'initiative réglementaire (Barthes, 1972, première édition en 1957). Ces disjonctions ont, notamment, été soulevées à travers les discussions portant sur le besoin d'un changement, la définition de la qualité de l'audit et, enfin, la solution « idéale » pour améliorer cette qualité.

Tout d'abord, en ce qui concerne les débats relatifs à la nécessité du « changement » ainsi qu'à la signification de la « qualité de l'audit », aucun consensus clair ne semblait se dégager des commentaires des répondants, ni pour l'un ni pour l'autre. Cette nébulosité aurait, peut-être, amené les leaders du projet – ainsi que les répondants qui, souvent, les appuyaient – à proposer des changements superficiels et à faire fi de certains enjeux sérieux qui méritaient, pourtant, une attention substantielle. Par la suite, des questions sont soulevées quant à la recommandation principale du projet ICCA-CCRC – soit « l'évaluation obligatoire complète du cabinet d'audit par le comité d'audit ». D'une part, les autres alternatives considérées dans le document semblaient, carrément, être dotées d'un potentiel intéressant pour contrer le problème de familiarité institutionnelle. D'autre part, cette « évaluation complète » prévoyait l'implication (questionnable et problématique) du cabinet d'auditeurs et de la direction de l'entreprise pour accomplir sa mise en œuvre

puisque le comité d'audit n'aurait, pense-t-on, ni les ressources ni les compétences requises pour le faire. Tant cette facette du manque de ressources des comités d'audit que celle de l'efficacité des autres alternatives sont mentionnées dans la documentation du projet ICCA-CCRC mais, au final, elles sont mises en sourdine pour céder la place à la représentation mythique d'une solution « idéale ».

Finalement, le dernier article de cette thèse cherche à examiner l'approche de gouvernance liée à l'initiative canadienne ICCA-CCRC. C'est à travers l'analyse qualitative des documents publics de cette initiative ainsi que des entrevues tenues avec des intervenants impliqués au sein de celle-ci que les résultats de cette recherche sont produits. Le cadre théorique a, tout d'abord, permis d'illustrer le dynamisme complexifiant des systèmes d'expertise – notamment, ceux de l'audit et de la comptabilité – à travers l'ère actuelle de la « modernité » (Giddens, 1990, 1991). De plus, il a permis de conceptualiser la manière dont les connaissances – de plus en plus spécialisées (Tow et Gillian, 2009; Wray, 2005; Zammuto et Connolly, 1984) – tendent à se développer en silo au sein de ces systèmes, sans que les interactions entre lesdits systèmes ne soient véritablement prises en compte (Abbott, 1988). Au final, cette théorisation souligne l'importance de déployer des approches de métagouvernance englobantes qui permettent de veiller adéquatement sur les développements (spécialisés) des systèmes d'expertise modernes.

La section analytique de ce troisième article a mis en exergue certaines déficiences relatives à l'approche de gouvernance étroite qui a chapeauté l'initiative canadienne. En effet, cette approche du projet ICCA-CCRC a tendance à laisser dans l'ombre certains systèmes d'expertise interagissant avec l'audit. D'une part, sont illustrés le dynamisme et la complexité des normes comptables modernes qui ne cessent d'interagir avec (et de perturber) l'audit. D'autre part, c'est le phénomène de la financiarisation qui serait, selon les personnes interrogées, à l'origine de maintes problématiques relatives aux normes comptables et qui, au-delà de perturber les auditeurs ainsi que les préparateurs d'états financiers, déstabiliserait aussi les plus hauts dirigeants et les administrateurs de puissantes institutions financières.

En somme, en plus de tenter de contribuer au bassin de recherches qualitatives portant sur le champ de la comptabilité et de l'audit (Malsch et Salterio, 2016; Power et Gendron,

2015), chacun des trois articles composant cette thèse cherche aussi à élucider notre compréhension des mouvances réglementaires qui entourent (et sont destinées à améliorer) la pratique professionnelle des auditeurs financiers. Ce faisant, il est possible de mieux apprécier les défis contemporains auxquels les auditeurs professionnels peuvent être confrontés. Ainsi, pour stimuler la poursuite de la recherche en lien avec cette thèse, les derniers paragraphes de cette conclusion serviront à présenter, d'une part, quelques défis se rapportant au travail des auditeurs ainsi que, d'autre part, quelques facettes problématiques liées aux processus réglementaires qui cherchent, prétendument, à améliorer la qualité du travail de ces auditeurs.

### ***Défis contemporains des auditeurs: les normes comptables et la financiarisation***

En étudiant les processus réglementaires ayant constitué les objets d'étude de cette thèse, nous avons mis en évidence certains aspects qui, même s'ils n'étaient pas explicitement inclus dans les discussions des processus réglementaires visés, semblaient représenter des enjeux significatifs pour la pratique professionnelle des auditeurs et mériteraient donc une attention plus poussée. Notamment, il a été question des normes de comptabilité et des produits de la finance qui, de plus en plus, amènent les auditeurs à être confrontés à de sérieuses incertitudes dans le cadre de leur travail.

Tout d'abord, pour les normes de la comptabilité, au-delà de relater la surabondance d'informations découlant de leur application, certaines conclusions de la thèse ont permis de mettre en exergue le fait que ces informations (de plus en plus spécialisées) deviennent incompréhensibles non seulement pour maints auditeurs, mais aussi pour plusieurs préparateurs d'états financiers. Même si les auditeurs/préparateurs d'états financiers ont, souvent, une éducation universitaire en comptabilité et sont considérés comme des experts-comptables, il semble bien que plusieurs d'entre eux ne soient pas à l'aise avec l'ampleur des transformations émanant de la normalisation comptable (ex. voir l'adoption du concept de la juste valeur – Hopwood, 2009; Humphrey et al., 2009; Smith-Lacroix et al., 2012). Cela amène à se questionner sur les interrelations qui unissent les auditeurs/préparateurs d'états financiers, d'une part, aux organisations professionnelles qui sont censées les représenter et, d'autre part, aux concepteurs des normes d'audit et de comptabilité (Arnold et Sikka, 2001). Ce faisant, il n'est pas déraisonnable de penser qu'un dialogue plus

réciproque (intégrateur et englobant), tenant compte des préoccupations de chacun de ces groupes, se devrait d'être déployé pour assurer la pérennité des expertises en comptabilité et en audit (Giddens, 1990).

Par ailleurs, considérant que les auditeurs ont à faire face à de sérieuses difficultés en essayant de surmonter les complexités relatives aux normes de comptabilité et aux états financiers qui en découlent, on peut se questionner sur la qualité de leurs opinions (en tant qu'auditeur) à l'égard de ces états financiers qui, souvent, sont qualifiés d'incompréhensibles. Bien que les auditeurs soient censés offrir un confort (Pentland, 1993) et représenter « *one of the most powerful institutions of risk processing (Power, 1997) and providers of assurance* » (Barrett et Gendron, 2006, p. 632), on dirait qu'un état de doute et d'incertitude demeure dans leur esprit, même après avoir émis des opinions sans réserve. Est-ce que ces auditeurs s'aveuglent volontairement face à ces difficultés afin de favoriser la reproduction du statu quo et la continuité du fonctionnement moderne de leur système d'expertise (et des marchés des capitaux) ? Est-ce qu'ils sont conscients que ces difficultés semblent jouer un rôle dans l'irruption des crises financières, telle que celle de 2007-2008 (Arnold, 2009; Hopwood, 2009) ? En plus de douter de la validité des expertises en comptabilité et en audit, on peut se demander si ces professionnels comptables parviennent vraiment à remplir leur rôle (premier) de protecteur du public.

Par ailleurs, au-delà des normes de comptabilité, on peut aussi critiquer le phénomène de la financiarisation qui, justement, avec l'adoption du concept de la juste valeur, aurait été identifié comme étant à l'origine de sérieuses anomalies relatives aux normes de comptabilité (Cooper, 2015, Smith-Lacroix et al., 2012 – voir aussi Clegg et al., 2011; Fine, 2007, 2008; Stockhammer, 2004). Notamment, à la lumière des résultats du troisième article de cette thèse, nous pouvons souligner l'incompréhension et la vulnérabilité des hauts dirigeants ainsi que des administrateurs qui gouvernent les institutions financières d'où émergent les développements, difficilement contrôlables, de l'industrie financière. C'est en ce sens qu'une critique générale tend à être formulée à l'égard de cette industrie en raison de ses impacts sur la profession des auditeurs (et des comptables). À cet effet, Sikka (2009, p. 872) indique que:

*The US government bailout of Long Term Capital Management (LTCM) showed that even the Nobel Prize winners in economics had difficulties in valuing derivatives (Dunbar, 2000). It is doubtful that auditor knowledge surpasses that of Nobel Prize winners. Seemingly, we have reached the limits of conventional auditing technologies and ought to be considering alternative forms of accounting, disclosures and accountabilities.*

Ainsi, alors qu'on tente d'améliorer la qualité de l'audit et de la comptabilité, ne faudrait-il pas tout autant s'attaquer aux mouvances qui engendrent des « développements » débridés (tels que des nouveaux instruments financiers dérivés) au sein de l'industrie financière ? Malgré les nombreux problèmes que ces instruments financiers auraient engendrés à travers l'irruption des crises financières mondiales (Chabrak et Gendron, 2014; Hopwood, 2009; Humphrey et al., 2009; Smith Lacroix et al., 2012), il est inquiétant de constater à quel point un encadrement plus rigoureux ne semble pas être envisageable à leur égard. En effet, en examinant les processus réglementaires constituant les objets d'étude de cette thèse, on remarque une inertie inquiétante face aux mouvances continues de l'industrie financière (et ce, malgré ses effets négatifs indéniables sur la pratique professionnelle des comptables et des auditeurs).

### ***Les déficiences des mouvances réglementaires entourant la profession des auditeurs***

Par ailleurs, les résultats de cette thèse permettent aussi de soulever certains doutes généralisés à l'égard des approches déployées dans le cadre des processus réglementaires de consultation publique qui ont été analysés.

Par exemple, on peut se questionner sur la composition des comités mis en place pour mener ces processus, ou encore, quant à la légitimité des commentaires reçus à travers ces processus. Il semble que les participants (c.-à-d., tant les membres des comités que les répondants) au sein de ces processus réglementaires soient, en bonne partie, ceux qui sont directement visés par les questionnements et par les objectifs de normalisation envisagés. En effet, alors que les membres des comités du projet ICCA-CCRC étaient, en grande proportion, des leaders (actuels ou passés) des grands cabinets comptables, les réponses les plus élaborées reçues dans le cadre du processus de consultation lancé par le PCAOB

provenaient aussi de ces grands cabinets comptables. Toutefois, tant l'amélioration de la qualité de l'audit (avec le projet ICCA-CCRC) que la rotation obligatoire (avec le projet du PCAOB) concernent précisément les manières de faire de ces grands cabinets et de leurs employés. Selon Bozanic et al. (2012, p. 463), il peut paraître normal « *that those regulated are able to influence the regulations that are intended to curb their actions* », mais qu'advient-il si ces cabinets préfèrent ne pas avoir à discuter, ouvertement et en public, de leurs points « à améliorer » ? Est-il possible qu'au final, aucun enjeu sérieux ne soit réellement abordé au sein du processus réglementaire ? Ou encore, qu'advient-il si les grands cabinets préfèrent qu'on ne leur ajoute aucune nouvelle norme servant à encadrer davantage leur travail (ex. la rotation obligatoire) ? En outre, qu'advient-il si certaines des améliorations ou des normes envisagées affectent leur liberté ou leur rentabilité commerciale ? Est-ce raisonnable de s'attendre à ce que les représentants de ces grands cabinets mettent entièrement de côté leurs intérêts personnels (et ceux de leurs organisations) dans le but de participer aux processus réglementaires de manière neutre et objective – afin de promouvoir une meilleure protection du public ? Rappelons que la confrontation d'intérêts chez les auditeurs professionnels n'est pas chose nouvelle. En effet, plusieurs chercheurs ont souligné l'existence d'une confrontation problématique entre les intérêts commerciaux et les intérêts professionnels des auditeurs financiers (Cooper et Robson, 2006; Gendron, 2002; Greenwood et al., 2002; Suddaby et al., 2007). Tout cela amène à mettre en doute la participation de ces « experts » et de ces « élites » au sein des processus dont il est question dans cette thèse (Malsch, 2013; Young et Williams, 2010).

Il est donc possible que, pour protéger leurs propres intérêts, les grands cabinets aient tenté d'influencer les processus réglementaires « *so that the ultimate impact of the rules is muted or subverted* » (Bozanic et al, 2012, p. 463). En effet, conformément à la perspective d'Humphrey et al. (1992, p. 157), il est possible que de tels processus réglementaires aient été déployés dans le but de permettre à la profession:

*[T]o convey an impression of responding to public concern; to reaffirm its independent and selfless image; to assert the validity of its own perspectives on the nature of the audit function; and to direct questioning away from the existing audit system [and its profound problems] [...].*

*Such a practice can be seen as facilitating the profession's maintenance of the status quo and helping to stave off competition from state auditors or other forms of government intervention such as increased regulation.*

Selon une telle pensée, on pourrait croire que la profession comptable (et ses praticiens) auraient, à travers leur vaste participation au sein des processus réglementaires, cherché à promouvoir de tels intérêts de statu quo et de minimisation de la réglementation. Justement, considérant la superficialité des conclusions qui émergent des processus étudiés, on peut penser que c'est une forme de statu quo qui est encouragée plutôt qu'une réelle quête d'amélioration de la qualité de l'audit.

Mais pourquoi tant vouloir minimiser et éviter la réglementation ? Quelle est la perspective d'avenir d'une profession qui tenterait « *to convey an impression of responding to public concern* », mais en aboutissant à des recommandations frivoles et superficielles ? Quelle est la perspective d'avenir d'une profession qui tenterait constamment de minimiser les encadrements additionnels à son égard et de contourner les questions importantes portant sur des enjeux qui l'entourent ? Dans cet axe de réflexion, Hopwood (1990, p. 87) explique bien comment:

*Both accounting and auditing are subject to highly charged and interested pressures on the exercising of the very considerable discretion which presently exists. And in both arenas the active participants [...] adopt a most cautious stance towards the delimitation of that discretion by any form of regulatory intervention. Equally, however, none of the parties is prepared to engage in an open and explicit discussion of the interested and political nature of what they do. Appeals are still made to the myths and conventional wisdoms of the past, however distant these might be from the practicalities of today, and I cannot see that changing. Unfortunately that is most likely to mean that we will continue to have accounting and auditing policy making institutions that have an ambiguous relationship to practical affairs and still engage in a stylised form of double-talk, knowing what is going on but being unable to say so.*

Ainsi, nous sommes possiblement en présence d'une profession qui – s'érigeant sur les « *myths and conventional wisdoms of the past* » – ne serait pas prête à s'engager « *in an open and explicit discussion of the interested and political nature of what they do* ». Sachant cela, on peut soutenir qu'il est pertinent de vouloir scruter davantage les mécanismes réglementaires tels que ceux visés par les trois articles de cette thèse. À cet égard, notons la manière dont Foucault (1971) évoque ceci :

*It seems to me that the real political task in a society such as ours is to criticise the workings of institutions, which appear to be both neutral and independent; to criticise and attack them in such a manner that the political violence which has always exercised itself obscurely through them will be unmasked, so that one can fight against them.*

Cette thèse montre bien que l'on doit être extrêmement prudent lorsque l'on envisage de se fier aux processus réglementaires, en apparence transparents/crédibles/rigoureux, pour « améliorer » le fonctionnement de la profession comptable. En effet, sous cette apparence de transparence, de crédibilité et de rigueur se cachent une influence subtile du pouvoir néolibéral, des actes de mythification prônant le statu quo et une approche de gouvernance trop étroite pour permettre de prendre en compte les « véritables » problèmes de l'audit contemporain. Bien que, pour cette thèse, il ait été question d'exposer les déficiences relatives aux mouvances au sein de l'espace réglementaire de la profession comptable, conformément à une vision foucauldienne, on peut penser qu'il puisse être justifié d'adopter une telle approche critique pour mieux comprendre les institutions et les formes de pouvoir tenues pour acquises au sein de notre société.

## Bibliographie

- Abbott, A. D. (1988). *The system of professions*. Chicago: University of Chicago Press.
- Arnold, P. J. (2009). Global financial crisis: The challenge to accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 34(6-7), 803-809.
- Arnold, P., et Sikka, P. (2001). Globalization and the state-profession relationship: The case of the Bank of Credit and Commerce International. *Accounting, Organizations and Society*, 26(6), 475-499.
- Barrett, M., et Gendron, Y. (2006). WebTrust and the commercialistic auditor: the unrealized vision of developing auditor trustworthiness in cyberspace. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(5), 631-62.
- Barthes, R. (1957). *Mythologies*. Paris: Éditions du Seuil.
- Bozanic, Z., Dirsmith, M. W., Huddart, S. (2012). The social constitution of regulation: The endogenization of insider trading laws. *Accounting, Organizations and Society*, 37(7), 461-481.
- Chabrak, N., et Gendron, Y. (2015). Promoting research from the “periphery”: Engaging critically with the Global Financial Crisis. *Critical Perspectives on Accounting*, 30(1), 1-8.
- Clegg, S., Carter, C., Kornberger, M., et Schweitzer, J. (2011). *Strategy theory and practice*. London: SAGE.
- Cooper, C. (2015). Accounting for the fictitious: A Marxist contribution to understanding accounting’s roles in the financial crisis. *Critical Perspectives on Accounting*, 30, 63-82.
- Cooper, D. J., et Robson, K. (2006). Accounting, profession and regulation: Locating the sites of professionalization. *Accounting, Organizations and Society*, 31(4-5), 415-444.
- Dunbar, N. (2000). *Inventing money: The story of long-term capital management and the legends behind it*. New York: Wiley.
- Fine, B. (2007). *Financialisation, poverty, and marxist political economy*. Poverty and Capital Conference.
- Fine, B. (2008). *Zombieconomics: The living death of the dismal science in the age of neo-liberalism*. ESRC neo-liberalism seminar. <http://www.cppr.ac.uk/centres/cppr/esrcneo-liberalismseminar/>.
- Foucault, M. (1971). *Human nature: Justice vs. power – Noam Chomsky debates with Michel Foucault*. Consulté en ligne le 10 septembre 2014 à <http://www.chomsky.info/debates/1971xxxx.htm>.
- Foucault, M. (1978). *The history of sexuality (Vol. 1)*. Edition 1990. Londres: Penguin.
- Gendron, Y. (2002). On the role of the organization in auditors' client-acceptance decisions. *Accounting, Organizations & Society*, 27(7), 659-684.

- Giddens, A. (1990). *The consequences of modernity*. Paperback ed. Cambridge: Polity Press.
- Giddens, A. (1991). *Modernity and self-identity*. Paperback ed. Cambridge: Polity Press.
- Greenwood, R., Hinings, C. R., et Suddaby, R. (2002). Theorizing change: The role of professional associations in the transformation of institutionalized fields. *Academy of Management Journal*, 45(1), 58-80.
- Guénin-Paracini, H., Gendron, Y., Morales, J. (2014). Neoliberalism, crises and accusations of fraud: A vicious circle of reinforcing influences? *Qualitative Research in Accounting & Management*, 11(4), 317-356.
- Harvey, D. (2005). *A brief history of neoliberalism*. New York: Oxford University Press.
- Hopwood, A. G. (1990). Ambiguity, knowledge and territorial claims: Some observations on the doctrine of substance over form: A review essay. *The British Accounting Review*, 22(1), 79–87.
- Hopwood, A. G. (2009). The economic crisis and accounting: Implications for the research community. *Accounting Organizations and Society*, 34(6–7), 797-802.
- Humphrey, C., Loft A., et Woods, M. (2009). The global audit profession and the international financial architecture: understanding regulatory relationships at a time of financial crisis. *Accounting, Organizations and Society*, 34(6/7), 810–825.
- Humphrey, C., Moizer, P., et Turley, S. (1992). The audit expectations gap—plus ca change, plus c'est la meme chose? *Critical Perspectives on Accounting*, 3(2), 137–161.
- Lukes, S. (2005). *Power: A radical view, 2ème édition*. Basingstoke, Angleterre: Palgrave.
- MacDonald, L. D., et Richardson, A. J. (2004). Identity, appropriateness and the construction of regulatory space: The formation of the public accountant's council of Ontario. *Accounting, Organizations and Society*, 29(5/6), 489–524.
- Malsch, B. (2013). Politicizing the expertise of the accounting industry in the realm of corporate social responsibility. *Accounting, Organizations and Society*, 38(2), 149-168.
- Malsch, B. et Salterio, S. E. (2016). “Doing good field research”: Assessing the quality of audit field research. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35(1), 1–22.
- Pentland, B. T. (1993), Getting comfortable with the numbers: auditing and the micro-production of macro-order. *Accounting, Organizations and Society*, 18(7-8), 605-20.
- Power, M. (1997). Expertise and the construction of relevance: Accountants and environmental audit. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 123-146.
- Power, M. et Gendron, Y. (2015). Qualitative research in auditing: A methodological roadmap. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(2), 147-165.
- Sikka, P. (2009). Financial crisis and the silence of the auditors. *Accounting Organizations and Society*, 34(6/7), 868–873.

- Smith-Lacroix, J.-H., Durocher, S., Gendron, Y. (2012). The erosion of jurisdiction: Auditing in a market value accounting regime. *Critical Perspectives on Accounting*, 23(1), 36-53.
- Stockhammer, E. (2004). Financialisation and the slowdown of accumulation. *Cambridge Journal of Economics*, 28(5), 719–741.
- Suddaby, R., Cooper, D. J., et Greenwood, R. (2007). Transnational regulation of professional services: Governance dynamics of field level organizational change. *Accounting, Organizations and Society*, 32(4/5), 333–362.
- Tow, B. L., et Gillian, D. A. (2009). Synthesis: An interdisciplinary discipline. *The Futurist*, May-June 2009, 43-47.
- Wray, K. B. (2005). Rethinking Scientific Specialization. *Social Studies of Science*, 35(1), 151–164.
- Young, J.J. Williams, P.F. (2010). Sorting and comparing: Standard-setting and “ethical” categories. *Critical Perspectives on Accounting*, 21(6), 509-521.
- Zammuto, R. F., et Connolly, T. (1984). Coping with disciplinary fragmentation. *Journal of Management Education*, 9(2), 30–37.