

## La transformation de l'audité en un client attitudes adoptées, équilibrages requis, et pierre d'achoppement

Afin de transformer les audités en clients de leur intervention, la plupart des auditeurs que nous avons suivis ont orienté leurs efforts dans trois grandes directions : ils ont veillé à ne pas déranger leurs interlocuteurs (1.), se sont attachés à nouer avec eux des relations au caractère amical (2.), et ont enfin cherché à leur apporter de la valeur (3.). Mais si de telles attitudes sont effectivement nécessaires à l'atteinte du but visé, elles sont aussi toujours risquées. Pour ne pas s'avérer plus néfaste que bénéfique, chacune d'elles doit impérativement être adoptée en même temps qu'une autre lui étant contradictoire. Gérer les relations qu'ils entretiennent avec les audités tient ainsi, pour les commissaires aux comptes, du travail d'équilibriste (4.). La complexité de ce travail-là semble ne pas leur échapper, et ils parviennent en partie à la prendre en charge. En partie seulement, toutefois. Beaucoup, en effet, butent ici sur ce qu'ils pensent être l'une des principales difficultés de leur métier : une pierre d'achoppement sur laquelle viennent s'abîmer leurs pratiques, et que nous prendrons donc soin d'identifier (5.).

### **1. Le souci de ne pas déranger**

Nous l'avons vu, les audités tendent à se méfier des auditeurs qu'ils ne connaissent pas encore. Ils les perçoivent de manière plutôt négative. Aussi les commissaires aux comptes ont-ils pour première préoccupation, lorsqu'ils arrivent sur le terrain, de casser l'image de trouble-fêtes qui peut être la leur. Parce que l'individu qui appréhende leur venue risque d'activer son pouvoir de nuisance, ils s'appliquent à le rassurer, à dissiper chacune de ses craintes. Dans ce but, ils évitent pour commencer de perturber le travail de leurs hôtes. Pour reprendre les termes d'un superviseur : « *Ça, c'est le B.A. BA !* ». Leur interlocuteur redoute-t-il de devoir leur consacrer beaucoup de temps ? Ils veillent à ne point lui en prendre trop (1.1.). Craint-il de les voir s'accaparer son territoire et ses équipements ? Ils s'attachent dans ce domaine à faire preuve de retenue (1.2.). Comme nous le dit un chef

de mission, « *le premier des messages à faire passer, c'est : nous sommes venus en paix, nous veillerons à ne pas vous gêner* ».

### ***1.1. Le respect du temps de l'autre***

Selon nos observations, les commissaires aux comptes s'attachent tout d'abord à ne point abuser du temps de ceux qui les reçoivent. Dans ce but, ils veillent en tout premier lieu à se caler sur leurs agendas. D'une part, les responsables de missions s'emploient, dans la mesure du possible, à définir des dates d'intervention susceptibles d'arranger les entités contrôlées ; d'autre part, aucun auditeur « sain d'esprit » n'oserait, sur le terrain, imposer à ses interlocuteurs le moment d'une rencontre. Lorsqu'un commissaire aux comptes désire pouvoir s'entretenir avec un comptable, il prend rendez-vous, ou lui demande, au préalable, si l'instant est bien choisi : « *Excusez-moi de vous déranger, on peut se voir, par hasard ?* », « *Vous avez un moment ?* », « *Je peux vous demander quelque chose ?* », sont autant de petites phrases que l'on entend fréquemment sur le terrain.

Ensuite, pour que leurs entrevues soient les plus courtes possibles, les auditeurs prennent soin de les préparer en coulisses avec sérieux. Afin de prendre connaissance des spécificités de l'entreprise contrôlée et de cerner toutes les dimensions de la section à vérifier, ils se plongent notamment dans les dossiers de l'exercice passé et s'appuient sur les explications de leur supérieur hiérarchique. Ils évitent ainsi de demander à l'audité ce qu'il a déjà dit cent fois au cours des années précédentes, augmentent leurs chances de lui poser des questions précises et pertinentes, se donnent les moyens de mieux saisir ses explications, et minimisent les risques de paraître à ses yeux incompetents, ce qui l'amènerait à penser qu'ils lui font perdre son temps. Ils connaissent bien sûr en la matière quelques ratés, mais se faire admonester par un interlocuteur pour avoir créé chez lui un sentiment de dérangement inutile, les conduit généralement à retenir la leçon.

### ***1.2. Une utilisation de l'espace et des équipements pleine de retenue***

Les commissaires aux comptes veillent d'autre part à n'utiliser qu'avec grande retenue l'espace et les équipements des entités contrôlées. Quand ils se rendent à une entrevue, ils frappent toujours à la porte pour annoncer leur présence, demandent le plus souvent à l'audité la permission d'entrer, s'avancent vers lui avec une certaine lenteur, et s'assoient rarement sans y avoir été conviés. Installés sur une chaise, ils posent parfois leur matériel

sur leurs genoux ou à leurs pieds, dans le but de ne pas encombrer le bureau de leur interlocuteur. En *openspace*, ils parlent systématiquement à voix basse, soucieux de ne pas perturber l'ensemble du service. Ils cèdent souvent leur tour à la photocopieuse, pour ne pas avoir l'air de la mobiliser. Sur l'une des sept missions que nous avons accompagnées, les membres de l'équipe se sont même efforcés de prendre l'escalier plutôt que l'ascenseur, qui aurait pu, sinon, s'avérer d'un usage pénible pour leurs hôtes. On n'aurait aucun mal à multiplier de tels exemples de précautions, dont certaines peuvent parfois sembler excessives. Mais comme le souligne un superviseur :

*Quand nous sommes chez nos clients, notamment sur les nouvelles missions, il est toujours préférable de prendre trop de gants que pas assez. Au départ, mieux vaut paraître un peu timide que sans-gêne. On a vite fait d'énerver quelqu'un quand on l'empêche de faire ce qu'il a à faire, surtout lorsqu'on est chez lui, et qu'on est à ses yeux encore qu'un étranger. Donc la consigne, c'est : « profil-bas ». Interdiction de se comporter en petit chef. Il est vrai que la loi nous confère un pouvoir important, mais il n'est pas question pour nous d'en faire usage avec autoritarisme. Ce pouvoir, quelque part, nous devons y renoncer d'entrée de jeu. Si tu ne déposes pas tes armes au seuil de sa porte, le client te livre une guerre sans merci, et sort toujours vainqueur du combat. La première des choses à faire pour éviter ce scénario, c'est, encore une fois, de faire en sorte que ton travail ne perturbe pas le sien. Quand tu respectes cette règle élémentaire, tes interlocuteurs te regardent d'un œil déjà moins méfiant. Ils te tiennent moins à distance, acceptent davantage de te recevoir, ouvrent une porte. Tu peux alors espérer tisser avec eux des liens personnels plus étroits. L'appivoisement des clients, c'est tout un processus.*

Des propos de ce superviseur – tout à fait représentatifs de la pensée des auditeurs que nous avons suivis – il ressort que ne pas déranger les audités est une nécessité : la condition pour que ceux-ci *n'agissent point en ennemis*, tiennent les commissaires aux comptes « *moins à distance, acceptent davantage de [les] recevoir, ouvrent une porte* », leur accordent autrement dit un « espace-temps », à l'intérieur duquel ils pourront commencer à poser leurs questions. Comme le souligne l'interviewé, cela implique, pour ces professionnels, de « *renoncer d'entrée de jeu* » au « *pouvoir que [...] [leur] confère la loi* ». Mais ce « *dépôt des armes* » initial n'est pas suffisant. Il n'est en fait que la première « *étape* » du « *processus* » d'« *appivoisement des clients* » : un préalable au tissage de « *liens personnels plus étroits* » avec les acteurs contrôlés, point auquel nous allons maintenant nous intéresser.

## 2. Le soin des relations humaines

Les auditeurs, nous l'avons vu, amorcent leurs nouvelles missions dotés d'un « capital de sympathie » relativement faible. Les membres des entités contrôlées craignent en effet de leur part une attitude déplaisante. Eux, cependant, savent bien ne pas pouvoir commettre un tel écart de conduite sans en subir immédiatement les conséquences. Aussi veillent-ils, en tout premier lieu, à ne jamais faire preuve d'incorrection (2.1.). Pour la plupart d'entre eux, néanmoins, demeurer toujours correct ne saurait être suffisant. Il leur faut aussi, pensent-ils, nouer avec leurs interlocuteurs des relations au caractère amical. Comme nous le verrons, différentes techniques peuvent leur permettre de parvenir à ce résultat (2.2.). L'objectif poursuivi est alors pour eux de gagner la confiance des audités, et de pouvoir espérer de leur part une aide un tant soit peu active (2.3.).

### 2.1. « *Faire preuve d'incorrection : ça jamais, au grand jamais !* »<sup>105</sup>

Pour construire avec leurs interlocuteurs de bonnes relations humaines, les auditeurs en mission veillent tout d'abord à ne jamais faire preuve d'incorrection. Ils s'attachent, en d'autres termes, à ne point adopter l'attitude déplaisante que certains audités craignent parfois de leur part. Ainsi n'oublent-ils jamais, ou presque, un « bonjour », un « s'il vous plaît », un « merci » ou un « de rien ». Même face à des acteurs agressifs, ils s'efforcent de rester toujours corrects. Au cours de notre étude, nous n'avons jamais vu un auditeur malmené céder à l'inconvenance, répondre à la violence par la violence ; dans l'esprit des commissaires aux comptes, en effet, le respect des règles élémentaires de bonne conduite, a précisément pour fonction de ne pas activer, ou de faire taire chez l'autre, ses tendances belliqueuses. Comme nous le dit un chef de mission :

---

<sup>105</sup> Avant de documenter ce point-là, il nous semble important de formuler la remarque suivante. Parce que nous traitons finalement ici de la question du tact, nos observations traduisent, beaucoup plus à notre avis que précédemment, la culture nationale au sein de laquelle elles ont été réalisées. On ne fait pas preuve de tact en France comme on peut en fait preuve dans un autre pays, et réciproquement. Cette remarque vaut aussi pour la manière dont nos commissaires aux comptes ont noué, avec leurs interlocuteurs, des rapports de nature amicale (voir *infra*, en 2.2.). Le tact et l'instauration d'une certaine forme de complicité sont selon nous essentiels en audit, ceci partout dans le monde (il y a là, nous semble-t-il, une logique de métier) mais donnent lieu à des comportements différents, ici ou là sur la planète.

*Quand on arrive sur le terrain, même si l'on ne s'est pas levé du bon pied, on doit laisser ses états d'âme au vestiaire. C'est d'abord une question de respect. Mais bon, ce genre de respect... je veux dire qu'avec ses proches, on peut être parfois grognon. Ici, pas question. Les gens chez qui l'on va ne nous voient pas toujours débarquer d'un bon œil, et donc, si l'on était malpoli, la mission tournerait vite au vinaigre. Alors après, malgré tous tes efforts, certaines personnes peuvent quand même t'agresser, soit parce qu'elles restent encore sur l'idée que tu es là pour leur nuire, soit parce qu'elles ont tout simplement mauvais caractère. Dans ce cas, tu laisses passer l'orage, tu tends l'autre joue. Parfois, c'est vrai, il faut quand même savoir s'affirmer davantage pour se faire respecter. Mais faire preuve d'incorrection : ça jamais, au grand jamais ! En ce qui me concerne, il m'est arrivé de me faire détruire par un associé pour avoir omis, un matin, de saluer des membres de la boîte que j'auditaient. Il était tôt, c'était à la machine à café, je n'avais pas encore tous mes esprits... Eh bien ils s'en étaient plaints à leur boss, qui en avait aussitôt informé le mien ! C'est te dire s'ils sont chatouilleux sur le sujet.*

Mais si rester toujours correct est aux yeux des auditeurs un moyen de *désarmer en l'autre l'ennemi possible*, un tel résultat ne saurait cependant être pour eux suffisant. De leur point de vue, nouer avec les audités des relations au caractère amical est également nécessaire. Comme nous le dit un assistant, « *avoir du tact, c'est bien, un bon contact, c'est mieux ! Quand je pense à mes interlocuteurs, je pense : objectif cœur !* ».

## **2.2. « *Quand je pense à mes interlocuteurs, je pense : objectif cœur !* »**

Avant de présenter la manière dont les commissaires aux comptes tentent de se rendre sympathiques aux yeux de leur « clients », il nous semble intéressant de formuler la remarque suivante. Si le travail relationnel dont nous allons faire état se trouve bien sûr effectué tout au long de la mission d'audit, l'intérim – première phase au cours de laquelle les auditeurs se rendent sur le terrain – possède en la matière une importance particulière. A tel point que selon la plupart des professionnels que nous avons suivis, cette phase-là trouve peut-être sa plus grande utilité dans les liens personnels qu'elle permet de tisser. Officiellement, sa fonction est purement technique ; beaucoup d'auditeurs, cependant, insistent davantage sur son intérêt « social ». La phase intérimaire – précisent-ils – est une phase un peu moins codifiée que la suivante ; une phase lors de laquelle on n'est pas trop pris par le temps ; une phase, donc, qui laisse aux relations humaines un certain espace pour se développer. Un superviseur nous dit ainsi :

*Quand on arrive sur une mission préliminaire comme celle-ci, ça fait... là, ça faisait dix mois que nous n'étions pas venus. [...] Donc l'intérim, c'est beaucoup : tu vas chez le client, et tu t'y fais apprécier [...]. Ça fait longtemps que tu n'as pas revu tes interlocuteurs. Les stagiaires et les assistants, eux, découvrent même carrément les leurs. Il te faut donc passer du temps à nouer ou renouer des relations. Et ça tombe bien, parce que tu as plus de marge de manœuvre qu'au final, avec aussi moins de pression temporelle, et que du coup, tu peux vraiment te concentrer sur la dimension relationnelle du job.*

Pour « nouer et renouer des relations », tisser avec les audités des liens personnels étroits, les commissaires aux comptes, comme nous allons maintenant le voir, utilisent diverses techniques informelles, des catachrèses au sens de Clot, semblables à celles qu'utilise le brancardier dont il donne souvent l'exemple (voir supra, p.88). Sept d'entre elles feront ici l'objet d'une présentation (2.2.1.) Comme le suggèrent certains signes, ces techniques-là peuvent être très efficaces : l'« *objectif cœur* » que se fixent les auditeurs légaux est semble-t-il fréquemment atteint (2.2.2.).

### *2.2.1. L'art de se faire apprécier, en sept leçons*

Afin de « *gagner le cœur* » de leurs interlocuteurs, les auditeurs que nous avons suivis ont orienté leurs efforts dans deux grandes directions. Ils ont d'une part veillé à faire preuve à leur égard de gentillesse – les cinq premières techniques dont nous ferons état vont dans ce sens-là ; ils ont d'autre part souligné ce qui les rapprochait d'eux – les deux dernières techniques présentées ci-dessous visent, nous le verrons, un tel objectif.

#### *2.2.1.1. « Un sourire, cela ne coûte rien... ! » : (1) la technique des zygomatiques*

« *Un sourire, cela ne coûte rien, et ça peut faire beaucoup de bien !* », nous dit un chef de mission qui – comme la majorité de ses collègues – sourit souvent à ses interlocuteurs. Il ajoute : « *Sourire, c'est un moyen de se rendre sympathique. C'est une façon d'introduire rapidement, et à peu de frais, un peu de chaleur humaine dans la relation. C'est une manière de manifester à l'autre de la bienveillance. Ça fait qu'il est agréable de te parler, qu'on se sent plutôt bien en ta compagnie.* » « *Un sourire, disait Baden-Powell, est une clef secrète qui ouvre bien des cœurs* ». De cette clef, les auditeurs possèdent en général un exemplaire. En mission, leurs sourires suivent la plupart de temps leurs « bonjours ». Et ces derniers ne tardent jamais à s'accompagner d'un « comment allez-vous ? »

### 2.2.1.2. « Comment allez-vous ? » : (2) la technique des nouvelles que l'on prend

Lorsqu'ils rencontrent leurs interlocuteurs pour la toute première fois, les commissaires aux comptes se contentent généralement de les saluer avec le sourire. Mais très vite – assez souvent dès le lendemain – ils ajoutent à leur bonjour un « *comment allez-vous ?* ». Dans la vie quotidienne, une telle interrogation tient souvent de la formule rituelle ; elle constitue davantage un complément de salutation, qu'une véritable question appelant une réponse. Cela est particulièrement vrai, nous semble-t-il, lorsque ceux qui se saluent se connaissent déjà bien et qu'ils ne font rien d'autre que se croiser. Mais ceci n'est pas le cas lorsque les auditeurs ne sont encore pour leurs hôtes que des inconnus, et qu'ils s'approprient à conduire avec eux une conversation d'ordre professionnel. Dans de telles circonstances, demander à l'autre la manière dont il se sent ne passe pas inaperçu. On cherche bien à lui montrer que l'on se préoccupe de sa personne, et il ne peut, de son côté, que l'entendre de cette oreille-là. Pour être tout à fait sûr que cela soit bien le cas, les auditeurs ajoutent du reste parfois certains petits mots à leur question. Ils disent par exemple : « *Alors, comment allez-vous aujourd'hui ?* ». Il leur arrive également de faire référence à des événements précis. Un chef de mission arrive par exemple dans le bureau d'un comptable qui, les jours précédents, souffrait d'un mauvais rhume, et lui dit immédiatement, voyant qu'il semble rétabli : « *Ah ! Vous avez l'air d'aller mieux à ce qu'on dirait ? Je suis bien content pour vous. Ça y est, c'est parti ?* ». En entretien, l'auditeur nous précise à ce sujet : « *C'est important de montrer à ton interlocuteur que tu te préoccupes de sa santé, de son moral, que tu lui veux du bien, en d'autres termes !* ». Une technique dont celle des vœux formulés est en quelque sorte le pendant.

### 2.2.1.3. « Je vous souhaite un excellent week-end ! » : (3) la technique des vœux formulés

Formuler à un individu certains vœux est en effet une autre manière de lui montrer qu'on se soucie de sa personne, de son bonheur. Plusieurs des auditeurs que nous avons suivis ont eu recours à cette technique-là. A la fin de sa première semaine d'intervention, un assistant débutant a par exemple conclu chacun de ses entretiens en disant : « *Eh ! bien, sur ce, je vous souhaite un excellent week-end !* ». En règle générale, les dates d'intervention des commissaires aux comptes sont propices à la formulation de vœux. Quand les inventaires ou les pré-finaux se déroulent en toute fin d'année, les auditeurs peuvent souhaiter à leurs hôtes de « *superbes fêtes de Noël et un très bon réveillon* ».

Lorsqu'ils reviennent pour le final, il n'est point de meilleur moment pour lancer aux audités : *« Bonne année, et surtout bonne santé ! »*. Comme nous le dit un superviseur : *« Présenter à ses clients ses bons vœux, cela permet sans aucun doute d'instaurer avec eux des relations cordiales. On fait beaucoup d'efforts dans ce sens-là. Dans notre métier, il faut avoir le sens du contact, ne pas hésiter à multiplier les gestes d'attention. Un compliment bien placé, un petit cadeau de temps en temps, c'est tout à fait indiqué »*.

#### 2.2.1.4. « Félicitations ! » : (4) la technique du compliment

Au cours d'une mission, un manager congratulate le chef comptable pour la beauté de ses enfants, dont la photo repose, bien en vue, sur une étagère : *« Ils sont vraiment très mignons vos deux petits garçons. Félicitations ! Et c'est fou comme le plus grand ressemble à mon neveu ! C'est impressionnant ! »*. *« Un compliment, cela fait toujours plaisir »*, nous dit ensuite l'auditeur en aparté, alors que nous marchons dans le couloir. *« En faire, ajoute-t-il plus tard en entretien, cela contribue à te rendre sympathique aux yeux de tes interlocuteurs »*.

De fait, selon nos observations, les commissaires aux comptes ne sont nullement avares de petits mots gentils. Lors d'une intervention, un assistant demande ainsi à une auditée proche de la soixantaine : *« je suis un peu gêné de vous poser cette question, mais c'est bientôt l'anniversaire de ma mère, alors voilà : je voudrais lui offrir une bouteille de parfum, et je trouve le vôtre vraiment délicieux. J'aimerais beaucoup en connaître le nom, si cela ne vous dérange pas. »*. Dans le même esprit, une auditrice dit à un directeur financier entre un *« bonjour »* et une demande d'explications : *« Elle est très jolie votre cravate ! Je peux vous demander où vous l'avez achetée ? Mon fiancé en cherche des comme ça, mais n'arrive pas à en trouver. »* Difficile de ne pas être touché par ce genre de louanges, qui parfois, se doublent de petits cadeaux.

#### 2.2.1.5. « Allez, un petit cadeau, tiens ! » : (5) la technique du don

Sur le bureau d'un comptable, un chef de mission note la présence du dernier roman de Marc Lévy. Après avoir cordialement salué son interlocuteur, il poursuit, enthousiaste, en pointant du doigt l'ouvrage :

L'auditeur : *Eh ! Mais c'est le dernier Marc Lévy ma parole ! Vous aimez ?*

Le comptable : *Beaucoup ! J'adore cet auteur ! Certains le critiquent, je le sais, mais je m'en moque...*

L'auditeur : *Bah, vous savez, en France, dès qu'un écrivain a un peu succès... En tout cas moi, je suis comme vous, je suis complètement fan de lui. J'ai lu absolument tous ses bouquins, et j'ai littéralement dévoré le précédent, « Sept jours pour une éternité ». J'ai vraiment adoré !*

Le comptable : *Ah ! Pas de chance, celui-là, je l'ai justement laissé passer.*

L'auditeur : *Non !? Vous ne pouvez pas me dire ça ! C'est trop triste ! Moi je l'ai en double. On me l'a offert pour mon anniversaire, mais je l'avais déjà acheté. Ça vous dirait que je vous en apporte un exemplaire demain ? Allez, un petit cadeau, tiens !*

Le comptable : *Oh ! C'est très gentil de votre part, mais je ne peux pas accepter ça. Offrez-le plutôt à quelqu'un de votre entourage...*

L'auditeur : *Écoutez, si ça vous gêne, disons que je vous le prête. Vous me le rendez quand vous l'aurez fini, l'année prochaine, je ne suis pas pressé. Attendez ! Pour une fois qu'entre comptables on peut s'échanger autre chose que des livres de comptes. C'est super les livres de comptes, mais bon... Je vous assure que ça me fait plaisir.*

Dans cet exemple, le chef de mission, « fan » de Marc Lévy, se propose de faire au comptable un « petit cadeau ». En fin de journée, alors que nous le questionnons sur son geste, il en livre le commentaire suivant :

*Renverser la perception que nos clients peuvent avoir de nous, c'est quelque chose de capital. Comme tu as sans doute pu le sentir, ils s'imaginent parfois que nous sommes de grands méchants loups. On doit donc leur prouver qu'ils se trompent. Qu'ils se trompent du tout au tout. Qu'on n'est pas méchant mais au contraire gentil. Avoir de petits gestes délicats, c'est s'afficher comme bienveillant. Au fond, ce que ça dit, c'est : « N'ayez pas peur de nous, on ne mord pas, voyez donc comme nous sommes généreux. Nous ne sommes pas vos ennemis mais vos amis ». Selon moi, il est très important d'avoir de temps à autre ce genre de petite attention. Tout le monde n'y songe pas, mais quand même : je pense ne pas être le seul.*

Nous avons effectivement vu quelques autres commissaires aux comptes offrir à leurs interlocuteurs des croissants le matin, des friandises l'après-midi, ou encore un café lors d'une pause. Un moyen pour ces professionnels de se montrer « gentils », « délicats », « bienveillants », « généreux », donc de nouer avec les audités des relations au caractère amical.

### 2.2.1.6. « Tiens, vous aussi ? » : (6) la technique du point commun

S'ils le peuvent, les auditeurs font assez souvent remarquer à leur interlocuteur qu'ils possèdent avec lui au moins un point commun, une sorte de trait d'union qui les rapproche. Quand l'audité est un ancien auditeur, le point commun est vite trouvé. Dans le cas contraire, il peut s'agir d'une ville d'origine, d'une école jadis fréquentée, d'un goût partagé, et de bien d'autres choses encore. L'exemple que nous avons choisi pour rendre compte de la technique précédente pourrait tout aussi bien permettre d'illustrer celle-ci : dès qu'il voit le « *dernier Marc Lévy* » sur le bureau de son « client », le chef de mission s'empresse de souligner qu'il adore *également* cet auteur-là (« *En tout cas moi, je suis comme vous, je suis complètement fan de lui* »). Les deux exemples qui suivent se rapportent également à cette pratique.

#### a. Premier exemple : « Un Chambérien à Paris »

Un assistant, saluant un comptable, remarque tout de suite chez lui la présence d'un léger accent. S'engage alors entre eux le dialogue suivant :

L'auditeur : *Vous ne seriez pas de Savoie, vous, par hasard ?*

Le comptable : *Si, pourquoi, ça s'entend tant que ça ?*

L'auditeur : *Quand on n'est pas de là-bas, je suppose que non, mais... quand on en vient, ce qui est mon cas, on ne peut pas se tromper. Je vais même vous dire mieux... selon moi, vous venez de Chambéry !*

Le comptable : *Alors là, vous m'épatez !*

L'auditeur : *Bon, pour Chambéry, j'avoue, j'ai quand même eu pas mal de chance. Mais comme j'ai grandi là, je me suis dit... Mes parents habitaient, et habitent toujours d'ailleurs, rue des Écoles, dans le centre ; vous situez ?*

Le comptable : *Mais oui, je vois tout à fait ! La rue des Écoles. Quasiment en face de la Banque de France. Moi j'étais rue Victor Hugo. Tout près, au fond ! Tiens, ça c'est marrant alors !*

L'auditeur : *C'est même complètement fou vous voulez dire ! L'un de mes meilleurs copains habitait rue Victor Hugo ! Benoît [Untel]. Les [Untel], Ça vous dit quelque chose ?*

Le comptable : *Non, rien, mais bon...*

L'auditeur : *En tout cas, comme on dit, le monde est petit ! Enchanté de faire votre connaissance ! Ça fait plaisir de rencontrer un Chambérien à Paris !*

b. Second exemple : « Poursuivons, camarade ! »

Un superviseur, en compagnie d'un directeur financier, voit sur ses étagères l'annuaire des anciens d'HEC. Il lui demande alors immédiatement :

L'auditeur : *Tiens, vous êtes passé par Jouy-en-Josas, vous aussi ?*

Le directeur financier : *Eh ! Oui, une grande famille n'est-ce pas ?! De quelle promotion êtes-vous donc ?*

L'auditeur : *De la promotion 99.*

Le directeur financier : *En ce qui me concerne, je suis de la promotion 1972. Ça ne me rajeunit pas. J'aime beaucoup pouvoir retourner sur le campus quand j'en ai l'occasion. Cela me rappelle de très bons souvenirs. D'ailleurs vous parlez de Jouy-en-Josas, mais lorsque j'ai intégré, en 1969, cela ne faisait que cinq ans, si ma mémoire est bonne, que l'école s'était installée à Jouy. Auparavant, elle était à Paris, et j'avoue d'ailleurs qu'au début, cela ne m'enchantait guère d'aller m'enterrer à la campagne. D'autant qu'à l'époque, imaginez-vous, HEC n'était pas encore mixte ! Elle ne s'est ouverte aux filles que l'année d'après mon départ ! Une déveine pareille, ça ne s'oublie pas ! En entrant, j'avais donc peur de m'ennuyer. L'avenir m'a montré que j'avais tort : ce fut formidable... Bon, enfin, je ne vais tout de même pas vous ennuyer plus longtemps avec mes vieilles histoires : si vous le voulez bien, poursuivons, camarade !*

A travers ce terme de « camarade » – qu'utilisent les anciens élèves d'HEC pour s'appeler entre eux – on voit bien que posséder avec un autre certains points communs peut, dans certains cas, permettre de tisser avec lui une relation au caractère amical. Plus le point commun est cher aux deux individus en présence, plus ils ont de chance de s'apprécier. D'où l'intérêt de la technique qui suit : celle de l'ancrage familial.

2.2.1.7. Le « neveu », la « mère » et le « fiancé » : (7) la technique de l'ancrage familial

Pour présenter la technique du compliment, nous avons fourni trois exemples, grâce auxquels nous pouvons aussi illustrer ce que nous nommons l'ancrage familial.<sup>106</sup> Dans chacun de ces exemples, il est possible de constater qu'un lien est explicitement établi par l'auditeur entre sa propre famille et celle de son interlocuteur. L'un de vos fils ressemble fortement à mon neveu, nous sommes donc un peu comme des frères ; vous qui pourriez

---

<sup>106</sup> Comme cela apparaît clairement dans presque toutes nos illustrations, plusieurs techniques sont souvent simultanément à l'œuvre dans un même acte de communication.

être ma mère, avez un parfum qui sera bientôt le sien ; en matière de cravates, vos goûts sont identiques à ceux de mon fiancé.

Au détour d'une conversation, les relations entre auditeurs et audités peuvent ainsi prendre un caractère familial, autrement dit éminemment privé, et comme le montre le dialogue suivant, ce caractère-là est aisément cultivable d'un exercice à l'autre. « *Bonjour, dit un superviseur à un directeur financier. Ça me fait plaisir de vous revoir ! Alors au fait, votre fils, son bac, ça s'est bien passé ? J'espère que je ne mets pas trop les pieds dans le plat. Selon ma sœur, les sujets étaient plutôt difficiles cette année, non ?* ». Le directeur : « *Ah ! Ne m'en parlez pas ! Tout cela m'a valu quelques cheveux blancs ! Mais finalement, il ne s'en est pas si mal tiré. Mention bien ! C'est correct non ?* ». Le superviseur : « *Correct ? C'est super vous voulez dire ! Vous deviez être content, je suppose. Vous le félicitez de ma part, tiens ! Ma sœur, elle, n'a pas eu de mention. Enfin bon, elle n'a pas été recalée, c'est déjà ça ! [...]* ». A n'en pas douter, les liens existant ici entre ces deux acteurs sont assez étroits, et d'une manière plus générale, « *l'objectif cœur* » que se fixent les auditeurs semble fréquemment atteint.

### 2.2.2. « *L'objectif cœur* » : un objectif fréquemment atteint

Plusieurs signes le montrent : la plupart du temps, les auditeurs parviennent effectivement à tisser avec leurs interlocuteurs des relations de proximité ; à se faire apprécier, voire aimer, de ces derniers, de manière d'ailleurs assez rapide. Après un temps d'adaptation réciproque relativement court – quelques jours au plus –, la réserve du début laisse place à de la cordialité. Du côté des audités, les sourires voire les rires se multiplient. Dans les deux « camps », on devient de plus en plus naturel, de moins en moins cérémonieux. Dans certains cas, avec le temps et la répétition des rencontres, le tutoiement survient. Dans d'autres, les protagonistes se racontent quelques histoires drôles, dont le caractère parfois « cochon » témoigne de la familiarité qui s'installe entre eux. Plus on monte dans la hiérarchie, plus les affinités peuvent devenir importantes : on a fait les mêmes écoles, on habite le même quartier, on fréquente les mêmes clubs, on visite les mêmes musées, on voyage de la même façon, on partage les mêmes valeurs. On peut alors en arriver à se voir en dehors des heures de travail, pour pratiquer un sport, sortir au restaurant, etc. Nos analyses rejoignent ici celles de Richard et Reix (2002) : entre les auditeurs et les audités, une relation personnelle se développe presque toujours, « *du lien flagrant d'amitié à*

*celui, plus général, de contacts amicaux mais restreints* » (p.162). Les techniques dont nous avons présenté ici quelques exemples semblent donc efficaces. Reste maintenant à comprendre pourquoi les commissaires aux comptes cherchent tant à tisser avec leurs « clients » des liens d'une telle nature. Comme nous allons maintenant le voir, le « cœur », en audit, a ses raisons...

### **2.3. *Le cœur a ses raisons...***

Il convient tout d'abord de ne pas interpréter sous un angle strictement rationaliste, la propension des auditeurs à nouer des relations amicales. Une telle interprétation serait en effet réductrice. En audit comme ailleurs, « *le cœur a ses raisons que la raison ne connaît pas* » (Pascal) ; des raisons qui lui sont propres, qui échappent au moins un peu à la conscience, à la froide volonté. Ainsi les techniques que nous avons recensées ne sont-elles pas toujours utilisées de manière purement calculée, manipulateur. Loin de là. Sans aller jusqu'à mobiliser le champ de la psychologie ou de la psychanalyse que nous ne maîtrisons pas, nous pouvons tout même avancer que pour certains individus au moins, se faire aimer est une manière de parvenir à s'aimer soi-même ; une stratégie, certes, mais non délibérée, plutôt subie. En matière de construction personnelle, le regard des autres a son importance. Plusieurs des remarques qui nous ont été faites en entretien suggèrent que de nombreux auditeurs refusent ainsi d'être assimilés à d'antipathiques « inspecteurs fiscaux », parce que cette image-là ne correspond pas à l'idée qu'ils souhaitent se faire de leur personne. Pour eux, casser une telle image est une question d'ordre identitaire. Un assistant nous dit ainsi :

*Je ne sais pas pour mes collègues, mais en ce qui me concerne, être perçu comme une espèce de flic, ça me pose un problème. Je ne supporte pas. C'est plus fort que moi : il faut qu'on me trouve sympathique, sans quoi je suis mal dans ma peau. Le rôle du père fouettard, ce n'est pas un rôle qui me convient.*

On peut d'autre part noter que les marques de courtoisie que constituent les cinq premières techniques que nous avons présentées, possèdent dans la société un caractère rituel : on s'y adonne de manière souvent automatique, sans même y penser. Selon certains éthologues, ce caractère-là relève directement de l'instinct. Lorentz (1993) établit ainsi un parallèle entre les règles de la bienséance respectées par les humains, et certains rites animaux, inhibiteurs d'agressivité. Au sein de certaines espèces, écrit-il, se

présenter sous son angle le plus vulnérable désamorce chez le congénère ses velléités belliqueuses. Dans d'autres espèces, poursuit-il, l'attitude inhibitrice prend la forme d'un « *cérémonial d'apaisement* » plus complexe. Chez l'homme, un tel cérémonial pourrait correspondre au code de politesse, destiné, pour ses règles les plus élémentaires, à faire taire en l'autre l'agresseur possible, et pour ses règles les plus élaborées (sourire, don, compliment, etc.), à s'en faire un allié.

Ainsi voit-on que si les raisons du cœur ne procèdent pas toujours de la raison raisonnée, elles n'en sont pas pour autant *ipso facto* déraisonnables. Nouer avec les membres des entités contrôlées des liens au caractère amical peut tenir, chez les commissaires aux comptes, d'une sorte « d'instinct social », mais cet instinct-là possède son utilité, sa rationalité. Les auditeurs ne l'ignorent pas, et si leurs efforts relationnels sont certainement pour partie instinctifs, ils sont également tout à fait réfléchis, calculés. Par instinct, ces professionnels pourraient en effet tout aussi bien se laisser aller à la mauvaise humeur, ce qu'ils ne font pas. A leurs yeux, tisser avec les audités des relations personnelles de proximité est nécessaire pour obtenir de ces derniers plus de *disponibilité* et surtout une *aide active*. Comme nous le dit un assistant confirmé :

*Le gars qui te trouve antipathique, qu'il soit occupé ou non, il n'est jamais disponible, et quand tu réussis à le voir et que tu lui demandes une série de factures, il te montre son armoire, et te dit sur un ton désagréable d'aller te servir toi-même. Tu te prends une heure de recherche dans les dents, plus une heure, plus une heure, plus une heure, à chaque fois que tu veux obtenir de lui des pièces justificatives. Le gars qui te trouve neutre, s'il est occupé, ce qui le plus souvent le cas, aura le même comportement, en étant toutefois sans doute moins agressif. Celui qui t'aime bien, et qui a compris que tu n'étais pas là pour le flinguer, lui, il prendra toujours un peu de son temps pour te recevoir et te sortir ce qu'il te faut. Pour qu'il t'apprécie, ça t'aura coûté un sourire et quelques amabilités : aller, dix minutes par jour, à tout casser ! Quatre heures d'un côté, plus tout un tas de remarques désagréables dans la figure en prime, et dix minutes de l'autre, avec au contraire de la chaleur humaine : pas besoin d'avoir fait Polytechnique pour comprendre où est ton intérêt, je crois.*

Nous trouvons ici, clairement exposées, les deux raisons pour lesquelles l'audité qui apprécie son auditeur peut être enclin à lui faciliter la tâche, à lui fournir « aimablement » les informations dont il a besoin : d'une part, parce que justement, il l'aime bien, et prend donc plaisir à lui faire plaisir ; d'autre part, parce qu'il pense ne pas

avoir à pâtir de son acte coopératif, qu'il croit en la bienveillance de son commissaire aux comptes, qu'il a confiance en sa personne, et plus précisément, à ce stade, en ses bonnes intentions. Nous rejoignons là encore les analyses de Richard et Reix (2002), qui montrent que les auditeurs nouent avec leurs interlocuteurs des liens amicaux pour gagner leur confiance personnelle, et pouvoir ainsi *obtenir rapidement toutes les informations pertinentes dont ils ont besoin*. L'un des associés interviewés par ces chercheurs explique ainsi : « *Vous savez, c'est par le relationnel que tout passe [...]. Un bon audit demande de bonnes relations* » (2002, p.156). Dans la même étude, un directeur financier précise de son côté (p.159) : « [...] *Pour qu'il y ait transparence entre l'entreprise et les auditeurs, il faut qu'il y ait une grande confiance dans la relation. Il faut donc qu'il y ait aussi des liens amicaux* ». Un autre directeur financier explique enfin (p.162) : « *Il faut qu'il [le commissaire aux comptes] soit bien accepté dans l'organisation... Pour ramasser l'information qui vient bien compléter les dossiers formels que ses staffs remplissent.* »

Mais il reste toutefois que les bons contacts humains, certes nécessaires, ne sont pas suffisants. « *Malheureusement, dit ainsi un manager sur le ton de l'humour, l'audit n'est pas fait que d'amour et d'eau fraîche* ». Pour développer un réel désir de coopérer, les audités doivent aussi penser que l'intervention des commissaires aux comptes sera pour eux la source d'un bénéfice d'ordre *professionnel*. Pour consentir pleinement aux efforts qu'une telle intervention exige de leur part, ils doivent croire les auditeurs capables de leur apporter de la valeur. Un superviseur nous dit par exemple à ce sujet :

*Faire en sorte que tes interlocuteurs te trouvent sympathique, selon moi, c'est indispensable, mais ce n'est pas encore assez. Quand ils t'apprécient, t'aider, ils sont plutôt pour, mais enfin, jusqu'à un certain point. Ils ne se défoncez pas juste pour tes beaux yeux. Pour ça, il faut qu'ils puissent aussi en retirer quelque chose. C'est du donnant-donnant. Donc ce n'est pas tout de se faire apprécier de tes clients sur le plan humain. Il faut aussi pouvoir leur rendre des services, leur apporter de l'aide, de la valeur.*

Dans les termes de Richard et Reix (2002), il s'agit pour les auditeurs de bâtir avec leurs interlocuteurs des relations de parité, c'est-à-dire à la fois personnelles et professionnelles, susceptibles d'engendrer chez les audités une confiance elle-même hybride. C'est donc à la volonté des commissaires aux comptes de *servir* leurs « clients » que nous allons maintenant nous intéresser.

### 3. La volonté de servir

Aux yeux des audités, nous l'avons vu, le rôle officiellement attribué aux commissaires aux comptes peut sembler de prime abord menaçant. Il n'est pas de nature à éveiller au sein des entités contrôlées, un puissant désir de coopérer, mais bien plutôt une attitude de résistance. Aussi les auditeurs s'emploient-ils sur le terrain à rassurer leurs interlocuteurs. Ils s'attachent à leur montrer qu'ils ne sont pas là pour les blâmer, mais au contraire pour les servir. Pour ce faire, ils veillent notamment à ménager l'« *ego professionnel* » de leurs hôtes (3.1.) et à leur apporter de la valeur (3.2.). Comme nous le verrons, l'enjeu est ici pour eux d'obtenir de la reconnaissance mais aussi de préserver leur indépendance (3.3.).

#### 3.1. Le ménagement des « *egos professionnels* »<sup>107</sup>

Comme nous le dit un chef de mission : « *L'audit est un métier qui exige beaucoup de tact, de diplomatie. Il faut toujours ménager l'ego professionnel de la personne qui est en face. Sans ça, elle ne fera plus aucun effort pour toi et pourra même te causer des ennuis* ». Or, éviter les faux-pas en la matière n'est pas toujours facile. En effet, d'un point de vue « diplomatique », les situations que doivent gérer les auditeurs sont parfois délicates. Nous en présenterons ici deux exemples, grâce auxquels nous pourrions étudier la façon dont opèrent les commissaires aux comptes pour ne pas vexer leurs interlocuteurs. Ainsi analyserons-nous quelques unes des « *tact-iques* » (« techniques de tact ») qu'ils utilisent face aux comptables dont les explications sont confuses (3.1.1.), ou lorsqu'ils doivent informer un audité d'une erreur lui étant imputable (3.1.3.).

##### 3.1.1. Les *tact-iques* de « prise en charge » des audités « peu pédagogues »

Il arrive souvent aux auditeurs d'être confrontés à des audités dont la qualité première n'est pas la pédagogie. Travailler avec de tels individus est alors pour eux un exercice périlleux. Comme nous le dit un chef de mission :

*Quand un comptable n'est pas clair dans ses explications, généralement, c'est en plus chez lui un sujet sensible. Du genre... tu lui dis que tu ne comprends pas ce qu'il te raconte, et tu le vois aussitôt prendre la mouche. Pour lui, tout ce qu'il dit coule de source, et si tu ne saisis pas, c'est forcément de ta faute.*

---

<sup>107</sup> Voir note 105, p.259.

Face à un tel cas de figure, les auditeurs, selon nos observations, font usage d'au moins sept *tact*-iques complémentaires. L'exemple suivant nous permettra d'illustrer les six premières. Alors que son interlocuteur vient de lui prodiguer quelques explications particulièrement difficiles à suivre, un assistant lui dit avec beaucoup de précaution :

L'assistant : *Je n'ai pas tout suivi, là. Vous serait-il éventuellement possible de m'expliquer ça encore une fois, si cela bien sûr ne vous dérange pas ?*

Le comptable : *[d'un ton un peu sec] Je ne suis pas clair, ou quoi ?*

L'assistant : *Si, si ! Tout à fait clair ! C'est juste que... J'ai un peu de mal ce matin, j'avoue. Désolé... Si vous le voulez bien, on va reprendre, je vais noter tout ce que vous allez me dire, et je relirai tout ça calmement, quand j'aurai pris un bon café.*

Le comptable : *Bon, donc [...] [et il reprend ses explications]*

L'assistant : *Super ! C'est déjà beaucoup plus clair pour moi, merci !*

Première tactique ici mise en oeuvre : la *répétition poliment sollicitée*. L'assistant demande à son interlocuteur de bien vouloir répéter tout ce qui vient d'être dit, sans avoir toutefois l'air d'imposer quoi que ce soit (« *Vous serait-il éventuellement possible de* » [...] « *si cela bien sûr ne vous dérange pas* »). Le comptable, cependant, s'en trouve tout de suite légèrement offusqué (son ton est sec et il termine par « *ou quoi ?* ») ; cette requête semble en effet remettre en cause ses capacités pédagogiques.

Deuxième tactique, donc : celle du *démenti* catégorique. Alors que l'audité lui demande sèchement s'il n'est « *pas clair* » dans ses explications, l'auditeur lui répond sur un ton de voix qui inspire la plus grande sincérité, que « *si, si* », il l'est, et qu'il l'est même « *tout à fait* » ! La manière dont s'exprime l'auditeur veut dire : « N'allez surtout pas penser une chose pareille, ce n'est vraiment pas ce que j'ai voulu dire ; vous êtes remarquablement limpide ». En d'autres termes, il dément le caractère abstrus des propos de son interlocuteur, et va jusqu'à faire comme s'il trouvait celui-ci formidablement pédagogue, alors qu'il nous précisera par la suite, en salle de travail, avoir rarement entendu un tel « *charabia* ».

La troisième tactique – l'*autocritique* – vient répondre à la question qui ne manque alors pas de se poser : d'où vient donc l'incompréhension, si tout est si clair que cela ? Cette tactique-là consiste pour l'auditeur à prendre à sa charge toute la responsabilité du problème rencontré, mais d'une manière qui ne remette pas non plus en cause sa propre

compétence, car le comptable pourrait alors penser qu'il est en train de perdre son temps (on voit bien ici que l'on marche sur un fil). L'explication fournie, « *J'ai un peu de mal ce matin* », convient parfaitement. Elle signifie : « Je suis fautif, mais pas incompetent ; je n'ai d'habitude aucune difficulté intellectuelle particulière ; un « bon café », et je serai de nouveau opérationnel ; n'ayez crainte, vous n'aurez pas à vous plaindre de moi ».

Quatrième tactique : l'*excuse*. Si l'auditeur est fautif, il doit alors demander pardon. « *Désolé* », dit-il ici : désolé de ne pas être en forme ; désolé de vous prendre plus de temps que nécessaire ; désolé d'avoir pu vous laisser croire que vous n'étiez pas compétent. Cela ne se reproduira pas.

Cinquième tactique : la *prise de note explicite*, formellement instaurée comme méthode de recueil des informations fournies. Au moins trois vertus à l'actif de cette tactique-là. Elle permet tout d'abord à l'auditeur d'amener son interlocuteur à parler plus lentement, à faire de petites pauses, à structurer davantage ses explications, bref à être plus clair. Elle permet ensuite au commissaire aux comptes de faire plus facilement reformuler au comptable certains points obscurs. Elle permet enfin de conserver la trace de tout ce qui vient d'être dit, de pouvoir relire l'ensemble à tête reposée, et, comme ce fut le cas ici pour l'assistant, d'en appeler aux lumières de son supérieur hiérarchique. Ce qu'on n'a pas compris sur le moment, sans être en mesure de l'avouer, il faut tout de même pouvoir le comprendre à un moment donné.

Sixième tactique, celle du *coup d'éponge* : « *Super ! C'est maintenant beaucoup plus clair pour moi, merci !* ». Au moyen de cette phrase, l'auditeur rappelle que le souci venait bien de lui, mais signale surtout qu'il n'y a maintenant plus aucun problème, qu'il n'y en a d'ailleurs à la limite jamais eu, que tout s'est merveilleusement bien passé, et que l'audit doit pour cela en être remercié.

Septième tactique enfin, qui n'apparaît pas dans cet exemple : celle du *contournement dissimulé*. Cette tactique-là répond à la question suivante : que faire, lorsqu'un audité est strictement incapable de fournir des explications compréhensibles, pour ne pas le froisser, mais obtenir tout de même les informations nécessaires. Réponse : aller quérir de telles informations auprès d'un autre interlocuteur, mais sans que le premier ne s'en aperçoive, surtout s'il fait partie de la hiérarchie. Un superviseur explique ainsi à ses subordonnés en tout début d'intervention : « *Pour savoir ce qui se trouve dans*

les comptes, c'est [le chef comptable] qu'il faut aller voir. Le DAF, lui, n'est pas compétent, mais attention, il est très susceptible ! Il ne faut donc pas le court-circuiter ».

En entretien, le superviseur nous précise ensuite :

*Il faut toujours ménager la hiérarchie [de l'entité auditée]. C'est-à-dire que si tu es confronté à une hiérarchie qui est incompétente... si cette hiérarchie-là se braque, elle s'arrangera pour que ta mission se déroule mal. Il est donc très important de ménager les susceptibilités, et finalement de faire en sorte que tout le monde s'y retrouve. Même si tu sais que c'est le chef comptable qui détient l'information pertinente : toujours tenir au courant la hiérarchie de l'avancée de tes travaux, de tes questions, pour ne pas la froisser. La contourner, mais surtout sans qu'elle s'en rende compte.*

### 3.1.2. Les tactiques de révélation des erreurs détectées

Détecter une erreur dans les comptes contrôlés, est pour un auditeur légal très satisfaisant. Il en retire notamment un sentiment de compétence, d'utilité, et peut en outre faire bonne impression à son supérieur hiérarchique. Cela le place cependant aussi dans une situation délicate. En effet, il doit alors informer son interlocuteur de l'anomalie détectée, ce qui risque – il le sait – d'en froisser la susceptibilité professionnelle. Un chef de mission nous dit ainsi à ce sujet :

*Il est certain que trouver un ajustement, ça fait toujours plaisir. Tu te dis que tu n'as pas bossé pour rien, que tu as été utile à quelque chose. C'est valorisant. Mais en même temps, tu dois aller voir ton interlocuteur dans la foulée pour qu'il rectifie sa compta, et ça... C'est-à-dire qu'on a quand même envie de rester sympathique, donc euh... Beaucoup de gens n'aiment pas s'entendre dire qu'ils se sont trompés. Il faut y aller avec des pincettes. Cela exige parfois beaucoup de doigté pour faire passer la pilule.*

Quelles sont donc ces « pincettes » que prend un commissaire aux comptes pour informer ses interlocuteurs de leurs erreurs commises ? Selon nos observations, les tactiques ici mises en œuvre sont, une fois encore, au nombre de sept.

Première tactique utilisée : la tactique du « tête-à-tête ». La plupart des auditeurs prennent soin, lorsqu'ils détectent une erreur, d'en référer directement au comptable concerné. Comme le souligne en effet un chef de mission :

Celui qui a fait une bêtise n'a pas forcément envie que tout le monde soit au courant, surtout pas son chef. Donc le pire des comportements que tu puisses adopter en tant qu'auditeur, lorsque tu trouves un problème, c'est de ne pas en parler en tête-à-tête au

comptable qui a commis la faute ; de laisser par exemple ton manager voir ça avec le directeur financier. Si tu ne laisses pas au comptable la chance de pouvoir gérer lui-même le processus de correction de son erreur, il ne te le pardonnera jamais.

Au cours du « tête-à-tête » en question, au moins six autres tactiques peuvent être ensuite utilisées. L'exemple qui suit nous permettra de les identifier. Lors d'une mission, un assistant confirmé détecte dans les comptes une anomalie relative à la valorisation des stocks, et valide son analyse auprès de son supérieur hiérarchique. Il est donc à peu sûr de son fait. Il se rend alors au bureau de l'audit concerné pour lui faire part de sa découverte. La porte est ouverte, il toque doucement pour annoncer sa présence, puis dit d'un ton aimable : « *Oui, Monsieur [Untel], c'est moi. Vous avez un moment, ou... ?* ». S'engage alors entre lui et son interlocuteur le dialogue suivant.

Le comptable : *Oui, oui, entrez donc !*

L'assistant : *Merci. [Il s'avance, s'assied après y avoir été invité, et poursuit, en prenant soin de ne pas parler trop fort] Oui, voilà, je viens vous voir parce qu'il y aurait apparemment quelque chose avec la valorisation des stocks. Alors euh... Si l'on pouvait regarder cela ensemble...*

Le comptable : *[Il fronce les sourcils] Un problème avec ma valorisation ?*

L'assistant : *Oui, enfin, rien de bien grave non plus, hein ! Tenez, regardez par vous-même ! [Il dispose délicatement un certain nombre de documents sur le bureau du comptable]. Voyez, là, par exemple [...] [Il explique alors ce qui lui fait dire qu'une erreur a été commise].*

Le comptable : *Euh... Oui, vous avez raison. Il y a bien une erreur, là. Bon, l'impact ne doit être énorme, mais quand même. Ça alors ! C'est incroyable ! Comment ça se fait ? [Il est manifestement un peu vexé]*

L'assistant : *Enfin bon, comme on dit souvent, errare humanum est, hein ! La perfection n'est pas de ce monde, Monsieur [Untel] ! Si vous saviez, moi, le nombre d'erreurs que je peux commettre dans une journée !*

Le comptable : *Ça, c'est sûr ! On ne peut pas toujours tout voir non plus ! C'est tellement la course que... Ceci dit, là, tout de même, j'avoue que...*

L'assistant : *Ah ! Ben heureusement ça vous arrive de temps en temps, hein, Monsieur [Untel] ! Je pointerais au chômage, moi, sinon ! Faut bien qu'on vous serve à quelque chose, nous les auditeurs !*

Première tactique repérable dans cet extrait – la seconde de notre liste après celle du « tête-à-tête » : l'*euphémisation*. L'assistant, c'est manifeste, fait ici tout son possible pour signifier qu'une erreur a été commise, mais sans le dire explicitement. Comme si les termes d'erreur, d'anomalie ou de problème, étaient en eux-mêmes trop choquants. Au

lieu d'affirmer : « *Il y a une erreur* » ; il choisit de dire : « *Il y aurait apparemment quelque chose* ». « *Quelque chose* » : on ne sait pas trop quoi ; on n'est même pas sûr que ce soit le cas (conditionnel) ; mais il y a tout de même de bonnes chances que cela existe (« *apparemment* »).

Troisième tactique (en comptant celle du « tête-à-tête ») : l'*anonymisation*. Non seulement l'assistant se garde bien de prononcer le mot d'erreur (seule sa traduction latine trouve place dans ses propos), mais il évite aussi de lier explicitement, au moins dans un premier temps, l'existence de l'anomalie à la personne du comptable. Il ne dit pas : « Vous avez commis une erreur », formule bien trop cassante, mais simplement qu'il y a « *quelque chose avec la valorisation des stocks* ».

Dans le cas présent, ces deux précautions-là ne sont toutefois manifestement pas très efficaces. Le comptable traduit tout de suite le « *quelque chose* » en « *problème* », et non pas juste en problème *de* valorisation, mais bien en problème avec *sa* valorisation. Bref, il appelle, lui, les choses par leur nom, et cela ne lui fait nullement plaisir (la manière dont il fronce les sourcils ne laisse à ce sujet aucun doute possible).

L'assistant recourt alors immédiatement à une quatrième tactique : celle de la *dédramatisation*. Il admet qu'il y a certes un problème avec la valorisation opérée par l'audit, mais « *enfin*, ajoute-t-il, *rien de bien grave non plus* ». Le comptable, cette fois-ci, saisit la perche tendue : il reconnaît l'erreur, mais note qu'effectivement, « *l'impact ne doit pas être énorme* ». Il ajoute toutefois : « *Mais quand même. Ça alors ! [...]* ». On le sent encore un peu vexé. L'auditeur enchaîne donc au moyen de deux autres tactiques.

La première d'entre elles – cinquième de la série – correspond à une tactique de *banalisation*. L'« *Errare humanum est* » de l'assistant signifie : « Vous avez certes commis une erreur, mais au fond c'est assez banal, tout le monde en fait, il ne faut surtout pas vous inquiéter pour ça ». Puis suit aussitôt une sixième tactique, d'*auto-infériorisation* (« *Si vous saviez, moi, le nombre d'erreurs que je peux commettre dans une journée !* »). Il s'agit ici, pour l'auditeur, de revaloriser son interlocuteur en se montrant lui-même sous son jour le moins favorable. Une fois de plus, le comptable accepte cette redéfinition de la situation (« *Ça, c'est sûr ! On ne peut pas toujours tout voir non plus !* »), se donne en outre une excuse au passage (« *C'est tellement la course que...* »), mais reste visiblement embêté (« *Ceci dit, là, tout de même, j'avoue que...* »).

L'auditeur mobilise donc une septième et dernière tactique, celle du *recadrage humoristique* de l'événement : il remercie l'audité pour les rares petites erreurs qu'il lui arrive de commettre, car ce sont ces petites erreurs-là qui, dit-il avec le sourire, lui permettent, à lui, de gagner sa vie (« Ah ! Ben heureusement ça vous arrive de temps en temps, Monsieur [Untel], hein ! (sous-entendu de faire de petites erreurs). Je pointerais au chômage, moi, sinon ! »). En concluant par « Il faut bien qu'on vous serve à quelque chose, nous les auditeurs ! », il manifeste enfin au comptable sa volonté de l'aider, de lui apporter de la valeur, et c'est à ce point-là que nous allons maintenant nous intéresser.

### **3.2. L'apport de valeur ajoutée**

Aux yeux de l'immense majorité des commissaires aux comptes, ne pas desservir leurs interlocuteurs est nécessaire – *il s'agit de ne pas s'en faire des ennemis* – mais ne saurait être suffisant. Nous retrouvons ici la remarque du superviseur cité en page 270 : pour avoir réellement envie de coopérer, être vraiment clients de la mission d'audit, les audités doivent y trouver leur intérêt ; il faut, autrement dit, qu'ils puissent retirer de leur coopération certains bénéfices ; que leur contribution soit concrètement récompensée par quelque rétribution. Selon nos observations, les auditeurs s'appliquent à offrir à leurs interlocuteurs deux sortes de « récompenses » pour leurs efforts fournis : ils leur manifestent assez souvent, d'une part, une certaine forme de reconnaissance (3.2.1.), et s'attachent généralement, d'autre part, à leur rendre des services (3.2.2.).

#### **3.2.1. La reconnaissance des efforts accomplis**

Comme le souligne Dejours (1993, p.225), l'individu qui accomplit certains efforts dans le cadre d'une action coopérative, attend généralement que sa contribution soit rétribuée par de la reconnaissance. Si son travail est équitablement reconnu, le sujet peut alors trouver sens à la peine qu'il s'est donnée, se sent *valorisé*, et profite *ipso facto* d'une gratification identitaire. Dans le cas contraire, son désir de coopérer finit par s'éteindre. Reconnaître le travail de l'autre, c'est donc bien apporter à cet autre de la valeur, et éviter par la même occasion qu'il ne se démobilise.

De fait, selon nos observations, la plupart des auditeurs fournissent aux audités qui les servent de la reconnaissance, et les servent par là-même en retour. Pour être plus précis, ils reconnaissent généralement les efforts qu'accomplissent leurs interlocuteurs

pour leur faciliter la tâche. Pour le dire à la manière de Dejours (2005, p.59-61), ils situent leur reconnaissance sur l'axe du jugement d'utilité. Ainsi peut-on entendre assez souvent en mission un auditeur dire par exemple à un comptable : « *Merci beaucoup pour toute l'aide que vous m'avez apportée. Cela m'a été très utile. J'ai beaucoup apprécié.* »

Toutefois, comme le souligne un superviseur avec qui nous discutons de cette problématique de la reconnaissance :

*Je suis d'accord, mais si tu veux pouvoir remercier ton interlocuteur pour sa coopération, il faut déjà qu'il coopère effectivement, non ?<sup>108</sup> Et pour ça, on en revient toujours au même, il faut qu'il y trouve son compte. Donc en toute logique, tu dois donc d'abord lui montrer en quoi tu vas pouvoir lui être utile. Et comme au départ, il n'attend en général pas grand chose de ta part, sauf que tu lui fiches la paix, il faut être proactif. A toi, de lui faire voir ce que tu peux lui apporter au niveau professionnel, les services que tu peux lui rendre. Il n'y a que comme ça que tu vas pouvoir obtenir sa pleine coopération, et je dirais aussi sa reconnaissance, finalement. Il faut qu'il soit vraiment client de ta venue. Quand tu dis de lui que c'est ton client, ce ne doit pas être juste un mot. Il faut faire en sorte que derrière, ce soit une réalité.*

Ce commentaire-là met en relief une attitude qui ne peut que frapper l'observateur de terrain : en mission, beaucoup d'auditeurs cherchent à montrer à leurs interlocuteurs qu'ils peuvent leur rendre certains services.

### 3.2.2. L'offre de services

Plusieurs des auditeurs que nous avons accompagnés ont tout d'abord pris soin de demander aux audités quelles étaient leurs attentes. Ils ont voulu savoir ce qu'ils pouvaient leur apporter. Pour stimuler la réflexion de leurs interlocuteurs en la matière, ils se sont également attachés à leur fournir quelques exemples de services envisageables. Le

---

<sup>108</sup> Selon nos observations, il arrive ceci dit aux auditeurs de remercier chaleureusement certains de leurs interlocuteurs en réalité assez peu coopératifs. Comme nous le dit un assistant confirmé que nous avons vu pratiquer ce type de remerciement « abusif » : « *C'est une façon, je pense, d'encourager les comportements positifs. Un comptable qui est disons simplement correct, sans plus, peut s'améliorer si tu prends soin de saluer le peu qu'il t'a donné* ». Dans cet ordre d'idée, on entend aussi parfois sur le terrain des remerciements « anticipés » : « *Ça serait vraiment super de votre part si vous pouviez faire ça pour moi. Cela m'aiderait énormément* ». Une autre façon, selon nous, d'inciter l'autre à coopérer.

dialogue suivant, observé entre un superviseur et un comptable, est particulièrement significatif à cet égard :

Le superviseur : *Bon, moi, avant qu'on ne commence la mission, ce que je voudrais savoir, c'est ce qu'on peut faire pour vous (il insiste sur ce mot). Y-a-t-il des points sur lesquels nous pouvons vous apporter notre contribution ? Il y en a certainement, j'imagine...*

Le comptable : *[Un peu pris au dépourvu] Ben, euh...*

Le superviseur : *Ça peut être n'importe quoi, vous savez. Par exemple, y-a-t-il des analyses que vous n'avez pas eu le temps de réaliser et qu'on pourrait faire de notre côté. Des contrôles que vous n'avez pas encore pu effectuer et dont on se chargera bien sûr avec plaisir. Des traitements comptables sur lesquels vous souhaiteriez avoir notre avis...*

Le comptable : *Bien écoutez... c'est-à-dire que je n'ai pas encore vraiment bien réfléchi à la question, donc, euh...*

Le superviseur : *Pour vous aider dans votre réflexion, euh... cela peut être aussi des projets sur lesquels vous êtes en train de travailler, ou alors que vous voudriez lancer, comme la définition d'une procédure, euh... Un point sur lequel vous vous dites tout le temps : « Ah ! Tiens, ça, c'est la barbe, il faudra que je trouve un jour une autre façon de m'y prendre », sans avoir jamais le temps d'y penser. Ou alors, je réfléchis à haute voix, hein, euh... un problème récurrent dans la manière dont vous arrivent certaines informations, un truc qui vous fait tout le temps pester.*

Le comptable : *Oui, oh ! ça, y'en a ! C'est sûr ! Ça ne me vient pas forcément à l'esprit maintenant, mais...*

Le superviseur : *Bon et bien, voyez, quand cela vous reviendra, je vous propose de le noter sur un coin de papier, et puis on en parlera ensemble. Ça peut être n'importe quoi, j'insiste. Dans la mesure où la loi nous le permet, bien sûr. Enfin bon : n'importe quoi. Envisagez-nous comme des ressources que vous pouvez mobiliser, si vous le désirez, pour faire aboutir vos projets professionnels ! Si je ne possède pas les compétences pour répondre à l'une de vos demandes, quelqu'un dans notre cabinet, lui, les possède forcément, et cette personne-là, je m'engage à la trouver pour vous. Je vous laisse réfléchir à tout ça, d'accord ? Gardez bien tout cela en tête.*

Tous les auditeurs suivis par nos soins n'ont pas été aussi « performants » dans leur proposition de services, loin de là, mais plusieurs, encore une fois, ont tout de même accompli des efforts observables en la matière, regrettant par ailleurs, pour beaucoup, de ne pas être formés à cette pratique-là par le cabinet. Un chef de mission nous dit ainsi :

*On nous répète tout le temps en interne que nous devons apporter de la valeur à nos clients, mais nous ne bénéficions d'aucune formation dans ce domaine. Les managers peut-être, et encore, je n'en suis pas sûr,<sup>109</sup> mais nous, non. Ce qui fait que sur le terrain, à mon avis, on n'est pas aussi efficace qu'on pourrait l'être. On voudrait pouvoir expliquer à nos interlocuteurs tout ce qu'on peut leur apporter, mais on ne sait pas trop comment s'y prendre, je veux dire, au niveau du discours. On n'a pas de vision structurée sur la question. On fait ce qu'on peut, mais... Après, au niveau pratique, on arrive à se débrouiller. Même quand on n'est qu'assistant, on trouve toujours quelque chose qui peut servir au client. C'est du côté du discours que ça a tendance à bloquer... Disons qu'avec les années, on met progressivement des mots sur les services qu'on peut rendre, mais si l'on disposait plus vite d'un discours plus structuré, si l'on parlait autrement dit sur le terrain avec quelques idées claires acquises en formation, pour moi, on serait plus efficace.*

Les propos de ce chef de mission rejoignent ici nos observations. « *Au niveau du discours* », effectivement, les assistants sont relativement démunis. Aucun de ceux que nous avons accompagnés n'a su débiter un entretien par une proposition de services. Une telle pratique n'a pu être observée que chez les commissaires aux comptes dotés de deux années complètes d'expérience au moins, et mis à part le superviseur dont nous venons de donner l'exemple, les auditeurs de terrain ont eu des difficultés à exposer à leurs « clients » l'aide qu'ils pouvaient leur fournir. Cela ne les a toutefois pas empêchés de trouver, en cours de mission, certains moyens de servir leurs interlocuteurs. Les propos de l'assistant confirmé qui suivent, donnent un bon aperçu des pratiques adoptées dans ce domaine par les professionnels les moins expérimentés.

*Moi, pour apporter de la valeur à mes clients, ce n'est pas très compliqué, je me sers de ce que je fais. Parfois, ce que je fais, ça peut leur être utile. Ici par exemple, je devais valider la valorisation des stocks. Un truc balaise. D'autant plus que cette année, il y avait un problème de sous-activité. Le comptable en était parfaitement conscient, mais n'avait pas eu le temps de chiffrer l'impact. En plus, il n'avait jamais vraiment été confronté à cette problématique, et comme cela va sûrement se reproduire... J'ai donc monté toute une analyse pour évaluer l'incidence que ça pouvait avoir sur le résultat de l'exercice, et je lui ai communiqué mon fichier. Quand il devra refaire l'analyse par lui-même, il disposera comme ça d'un modèle totalement adapté à sa situation. Il était vraiment ravi. Ravi ! Il peut aussi m'arriver de remarquer qu'un comptable s'est bidouillé sur Excel un outil qui n'est pas top. Or Excel, moi, je maîtrise à fond. Donc si j'ai le temps et si c'est utile à*

---

<sup>109</sup> Les managers reçoivent en effet une telle formation.

*mes propres tests, je conçois un autre outil, similaire mais plus performant, avec macros, boutons, etc., et je le lui transmets ; ça fait toujours plaisir. Ou encore, je constate que les contrôles que le client fait de son côté pourraient être remplacés par d'autres, plus rapides et aussi efficaces ; voire plus efficaces, même, parfois. Dans ce cas, je le lui dis, ça lui fait gagner du temps, c'est de l'aide. De façon plus générale, tous les tests auxquels je procède, mes interlocuteurs pourraient très bien les réaliser de leur côté. Donc je prends toujours le temps de leur expliquer ce que je vais faire avec les informations que je leur demande. Ça a selon moi deux gros avantages. D'une part, ils se sentent comme ça un peu associés à mon travail ; le message, c'est « vous et moi, on forme une équipe, vous n'êtes pas mes sbires, on bosse ensemble, pas les uns contre les autres ». D'autre part, ils peuvent éventuellement tirer de mes méthodes quelques bons trucs pour leur pratique personnelle. Moi, j'appelle ça de la valeur.*

Lorsque les auditeurs gagnent en expérience et en expertise technique, ils peuvent ensuite fournir aux audités des services plus « pointus », par exemple en matière de traitement comptable, d'interprétation de normes, de conception de processus, etc. Mais quelle que soit l'aide apportée, l'objectif demeure toujours le même : en dernière analyse, il s'agit pour les commissaires aux comptes, comme nous allons le voir, de gagner la reconnaissance de leurs interlocuteurs, et de conquérir leur indépendance.

### *3.2.3. La course à la valeur : une lutte pour la reconnaissance et pour l'indépendance*

#### *3.2.3.1. Être utile pour être reconnu*

Parce qu'ils ne sont, pour la plupart, jamais au contact des lecteurs de comptes, les auditeurs ne peuvent espérer de ces derniers – leurs clients officiels – aucune gratitude immédiate. Dans de telles conditions, être utiles aux audités et bénéficier par là-même de leur reconnaissance revêt, en ce qui les concerne, une importance significative.<sup>110</sup> Cela contribue notamment à donner sens à la souffrance qu'ils éprouvent dans le cadre de leur mission, transforme une partie de cette souffrance en plaisir, sert en conséquence leur besoin d'accomplissement personnel, et rend enfin pour eux superflu le recours à certains mécanismes de défense.

---

<sup>110</sup> Sur ce point, le lecteur peut ici par exemple se référer aux propos de l'assistant confirmé cité en p.174.

### 3.2.3.2. Servir pour être indépendant

Nous l'avons vu, les audités ont toujours le pouvoir de porter atteinte à l'indépendance d'un commissaire aux comptes. Il leur suffit pour cela de faire sentir à ce dernier qu'ils le priveront des moyens d'exercer sa compétence, s'il n'adopte pas, face à eux, une attitude de soumission. Confronté à une telle menace, un auditeur ne peut que redouter le moment où il invitera ses interlocuteurs à corriger leurs erreurs commises. Ce moment-là promet en effet d'être pour lui douloureux. Afin de se protéger, il risque alors de recourir à des stratégies défensives inconscientes, et d'en venir à juger que ses découvertes ne valent peut-être pas la peine d'être soulignées.

Pour être véritablement indépendant, un commissaire aux comptes doit donc faire en sorte que les audités ne le soumettent point au « chantage à la compétence ». Il doit les inciter à toujours lui fournir les moyens d'accomplir sa tâche – à continuer de coopérer – même lorsqu'il requiert de leur part certaines corrections comptables. D'où l'importance, pour sa liberté d'action, de la valeur qu'il peut apporter à ses interlocuteurs. Si ceux-ci ne doutent pas de sa volonté de les aider au mieux, de sa bienveillance, et valorisent les services qu'il peut leur rendre, ils pourront alors peut-être accepter de lui une attitude d'opposition, et ne pas chercher à le réduire au silence. Plusieurs des auditeurs que nous avons suivis ont exprimé cette idée. L'un d'eux, superviseur, nous dit ainsi :

*Apporter de la valeur à tes clients, cela accroit, me semble-t-il, ta marge de manœuvre. Il faut rendre tes interlocuteurs accrocs à ton intervention. C'est comme ça que tu peux gagner du pouvoir sur le terrain. En ralliant ceux qui te font face à ton panache blanc, si je puis dire. Si tu ne fais pas ça, ce sont eux qui gardent les pleins pouvoirs. Ce n'est pas facile, mais c'est la seule façon de te sentir parfaitement à l'aise lorsque tu vas les voir pour leur dire que sur tel ou tel point, tu n'es pas d'accord avec ce qu'ils ont fait. Ok, ça les embête, mais bon : ils savent que ce n'est pas ton but, que ça fait partie de ton rôle, et qu'à côté de ça, il te tient à cœur de les aider sur tout un tas de choses. Donc, oui : ça te donne définitivement une liberté de parole qui te manquerait sinon.*

Ce *verbatim*-là nous permet de mesurer encore un peu plus, la complexité qui peut être celle du travail réel des auditeurs légaux. Deux enseignements méritent à nos yeux d'en être tirés. Premier point : en état de dépendance vis-à-vis des audités – une dépendance, nous l'avons suffisamment dit, consubstantielle à la situation d'audit – les

auditeurs ne peuvent *conquérir* leur indépendance qu'en rendant leurs interlocuteurs eux-mêmes dépendants de leur intervention (« *accrocs* », dit le superviseur). L'indépendance des commissaires aux comptes apparaît donc ici comme le résultat d'un effort de *compensation* d'une dépendance par une autre. Deuxième point : face au pouvoir de nuisance des audités, un pouvoir de type Crozierien, celui que confère la loi aux auditeurs ne pèse rien. Ces derniers partent sans pouvoir effectif, et doivent en « *gagner* » pour être en mesure d'accomplir leur mission. Comment ? « *En ralliant, selon les mots du superviseur, ceux qui leur font face à leur panache blanc* ». Ils doivent autrement dit savoir se doter sur le terrain d'un pouvoir de *ralliement*, de type Dahlien, le seul qui puisse contrebalancer celui de leurs « clients ».

Avant de poursuivre notre propos, nous voudrions maintenant résumer les idées proposées jusqu'ici dans le cadre de cette section. Telle est la vocation du tableau suivant.

Tableau 6.1 - Processus de transformation de l'audité en un client et qualité de l'audit

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

Légende :

- ❶ : L'attitude de l'auditeur est la première condition nécessaire pour engendrer l'attitude de l'audité.
- ❷ : L'attitude de l'auditeur est la deuxième condition nécessaire pour engendrer l'attitude de l'audité, et renforce cette dernière.
- ❸ : L'attitude de l'auditeur est la troisième condition nécessaire pour engendrer l'attitude de l'audité, et renforce cette dernière.
- ⊕ : Si l'une des attitudes de l'auditeur n'est pas adoptée, l'audité active son pouvoir de nuisance.

Afin que ses interlocuteurs acceptent de se rendre pour lui disponibles, un auditeur doit *commencer* par ne pas en perturber le travail – ne pas les déranger. Ainsi gagne-t-il sa capacité d’investigation ; la chance de pouvoir rencontrer les audités aussi souvent que nécessaire, pour leur poser ses différentes questions. Nouer avec ces acteurs des liens personnels étroits et les servir au mieux sont deux attitudes tout aussi indispensables à cette fin, mais qui poursuivent respectivement un autre but prioritaire. La première a pour principal objectif de susciter l’aide active des individus contrôlés. Il s’agit d’obtenir de leur part, le plus rapidement possible, toutes les informations nécessaires à l’analyse. Pour l’auditeur, l’enjeu est ici de pouvoir exercer pleinement sa compétence.<sup>111</sup> Servir les audités est, une fois encore, également nécessaire dans ce domaine, mais permet avant tout au commissaire aux comptes de conquérir son indépendance, en amenant les audités à mieux accepter ses désaccords. Le professionnel qui omet d’adopter ne serait-ce qu’une de ces trois attitudes voit ses interlocuteurs activer leur pouvoir de nuisance, et le bon déroulement de sa mission s’en trouve alors compromis.

Comme le soulignent Hubault et Bourgeois (2001), « [...] *[dans le cadre d’une relation de service], il n’y a jamais symétrie entre l’agent et son interlocuteur, et [...] il est précisément au cœur de sa compétence que l’agent (r)établit une certaine parité et se hisse au même niveau que le « client-usager-patient »* ». Tel est bien le but visé par les commissaires aux comptes lorsqu’ils s’efforcent de transformer l’audité en un client. Il s’agit pour eux d’établir avec lui une relation de *parité* (Richard et Reix, 2002), de se hisser à son niveau, ceci pour instaurer sur le terrain un équilibre des forces, qui au départ n’existe pas. Ce travail d’équilibrage-là, comme nous allons bientôt le voir, crée toutefois autant de déséquilibres qu’il ne permet d’en résorber ; des déséquilibres qui appellent eux aussi un certain nombre de rééquilibrages.

---

<sup>111</sup> Selon De Angelo (1981, p.146), la compétence, en audit légal, est la capacité à déceler dans le système comptable de l’entité contrôlée les erreurs qui peuvent s’y trouver, et c’est à cette définition-là que nous nous référons ici.

## 4. Un travail d'équilibriste

Ne pas déranger les membres des entités contrôlées, développer avec eux des relations de proximité, et s'attacher à les servir au mieux, sont, comme nous venons de le voir, les trois grandes attitudes qu'adoptent les auditeurs pour transformer les audités en clients de leur intervention. Bien que nécessaires, de telles attitudes sont cependant aussi risquées. Pour ne pas être plus néfaste que bénéfique, chacune d'elles doit se voir contrebalancée par une autre lui étant contradictoire. Faire de l'audité un client dans le but d'aboutir à une opinion de qualité, relève ainsi toujours pour les auditeurs du travail d'équilibriste. En la matière, ces professionnels sont constamment sur la corde raide.

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

#### *4.1.1. Souci de ne pas déranger et risque d'effacement*

Ne pas déranger les audités (respecter leur temps de travail et n'utiliser leur territoire et leurs outils qu'avec grande retenue) est, nous l'avons vu, nécessaire aux auditeurs légaux. Adopter une telle attitude constitue en effet le seul moyen permettant à ces professionnels de gagner leur *capacité d'investigation*. Mais cela peut tout aussi bien, s'ils n'y prennent garde, les éloigner de cet objectif-là. De crainte de voir leurs interlocuteurs activer leur pouvoir de nuisance, les commissaires aux comptes peuvent en venir à se priver, de leur propre initiative, des moyens d'accomplir correctement leur tâche. Au-delà d'une certaine limite – de manière assez évidente – le souci de ne pas s'imposer risque de devenir synonyme *d'effacement*. Le dialogue suivant, observé entre un manager et un stagiaire, fournit de ce risque-là une bonne illustration.

*Le manager : Tout ce que tu inscris sur tes feuilles de travail, je veux que tu en sois parfaitement sûr. Quand tu es avec un comptable, il faut absolument que tu prennes le temps de comprendre tout ce qu'il te raconte.*

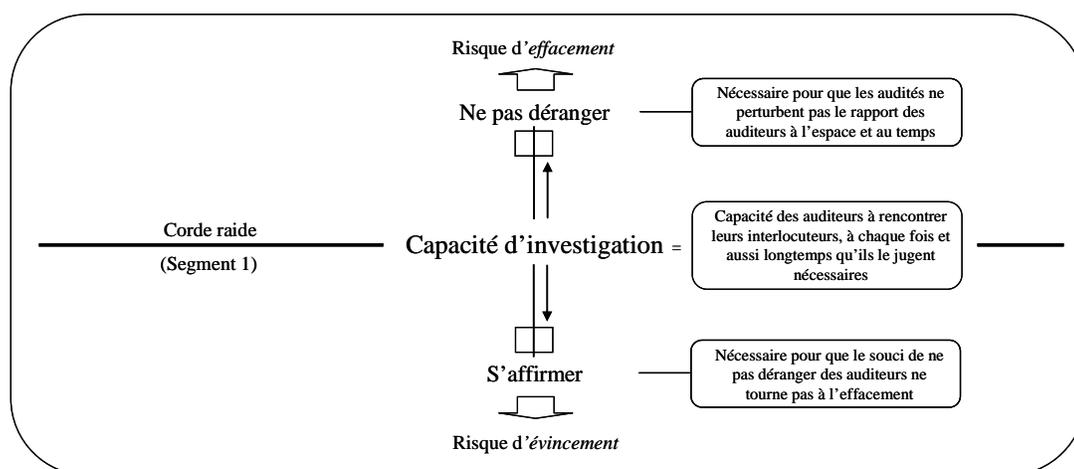
*Le stagiaire : On dérange les gens alors ? C'est-à-dire que je n'ai pas très envie qu'ils me prennent en grippe, donc euh...*

*Le manager : Comment ça, on dérange les gens ? On ne va quand même pas rester le derrière sur nos chaises sous prétexte de ne pas les déranger du tout. Il ne s'agit pas de quitter leur bureau au bout de trente secondes sans avoir obtenu les informations requises, tu vois ? Tu ne dois pas te laisser bouffer, il faut vraiment que tu parviennes à t'affirmer davantage, ou alors... Tu saisis ?*

#### 4.1.2. Volonté de s'affirmer et risque d'évincement

Afin de jouir de moyens d'action suffisants, les auditeurs doivent ainsi également veiller à s'affirmer. Cependant, il convient immédiatement de souligner, une fois encore, qu'ils ne sauraient, non plus, s'imposer sur le terrain de manière brutale, sans se voir tout de suite évincés par leurs interlocuteurs ; sans perdre, autrement dit, dans les faits, une part importante de leur capacité d'investigation. Pour que tel ne soit pas le cas, ils doivent en conséquence à la fois s'affirmer et ne pas déranger, c'est-à-dire adopter, sur le mode de l'extenseur, deux attitudes simultanément opposées et complémentaires (Fiol, 2003), chacune permettant d'endiguer le risque associé à l'autre (voir la figure 6.2).

Figure 6.2 - Ne pas déranger mais parvenir à s'affirmer : premier segment de corde raide



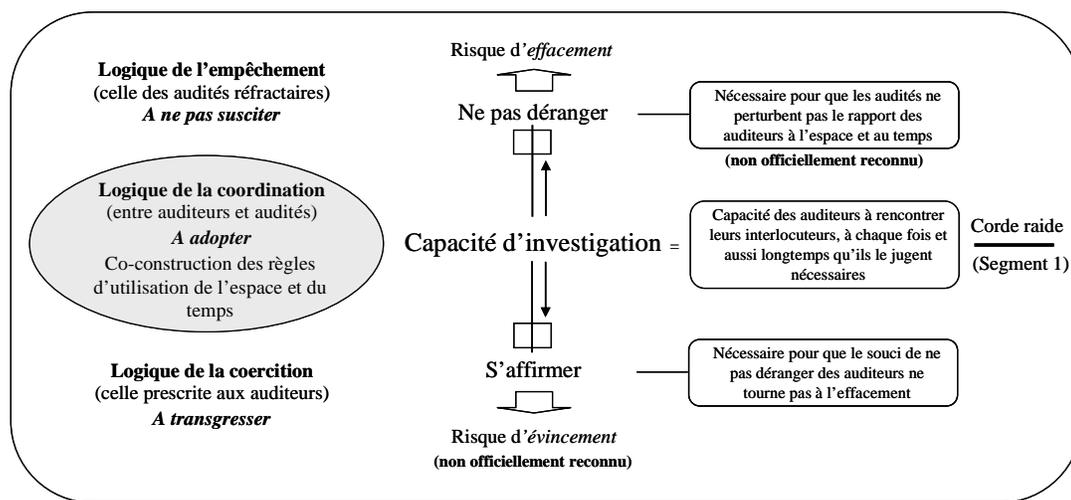
#### 4.1.3. A la conquête de la capacité d'investigation : de la coercition à la coordination

Il nous semble à présent intéressant de formuler la remarque suivante. Pour leur permettre de s'affirmer, le législateur, nous l'avons dit et répété, confère aux auditeurs un pouvoir d'investigation presque sans limite, et définit en outre un délit d'entrave pour punir les audités réfractaires. Juridiquement, tout est donc fait pour que les commissaires aux comptes n'hésitent pas à s'imposer sans ménagement au sein des entités contrôlées ; à y réquisitionner leurs moyens d'action de manière coercitive.

La nécessité de ne pas déranger et l'existence du risque d'évincement, liés au pouvoir de nuisance des audités, ne font autrement dit l'objet d'aucune reconnaissance formelle. Aussi les commissaires aux comptes doivent-ils, sur le terrain, transgresser la

logique coercitive qui est celle du prescrit, s'ils veulent pouvoir jouir d'une capacité d'investigation suffisante. Pour profiter de ce qu'est censé leur apporter le pouvoir légal dont ils disposent, il leur faut « y renoncer d'entrée de jeu » ; « déposer leurs armes » officielles au seuil des entreprises auditées, de manière plus ou moins clandestine. Afin de s'affirmer sans déranger, ils doivent – et c'est bien ce qu'ils cherchent à faire en pratique – substituer au mode de la coercition le mode de la coordination ; co-construire avec leurs interlocuteurs, au fur et à mesure de leur intervention, les règles d'utilisation du temps et de l'espace à respecter lors de la mission ; des règles dans lesquelles chacun, évidemment, puisse trouver son compte. La figure précédente peut ainsi être complétée de la manière suivante (figure 6.3).

Figure 6.3 - A la conquête de la capacité d'investigation : de la coercition à la coordination



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

### 4.2.1. Proximité et risque de pensée unique

Pouvoir rencontrer un audité à chaque fois et aussi longtemps que nécessaire est pour un auditeur tout à fait indispensable. Y parvenir – c'est-à-dire gagner ce que nous avons appelé une bonne capacité d'investigation – constitue une première étape incontournable. Mais il faut ensuite que l'interlocuteur s'attache à y mettre du sien, qu'il fournisse une aide active, au lieu de se faire prier. Pour cela, nous l'avons vu, les auditeurs s'emploient à développer avec les audités des relations de proximité. Il s'agit alors pour eux de

commencer à gagner la confiance de ces derniers, et d'obtenir ainsi leur part, le plus rapidement possible, de tout ce dont ils ont besoin. Ainsi la proximité relationnelle est-elle nécessaire à la *compétence* des commissaires aux comptes. Mais il n'empêche. Les bonnes relations humaines risquent toujours aussi de nuire à cette dernière. Un auditeur peut en effet avoir accès à toutes les informations utiles à la formation de son opinion, mais ne plus être intellectuellement capable de mener une analyse différente de celle de son « client », parce que trop exclusivement proche de ce dernier. Comme le soulignent Richard et Reix (2002, p.163), à mesure qu'ils tissent avec leurs interlocuteurs des liens personnels étroits, les commissaires aux comptes peuvent en venir à « *internaliser les préférences du directeur financier et [à] s'identifier à lui. Une longue histoire commune, une grande proximité, parfois des valeurs religieuses, culturelles ou sociales similaires, et le partage de la stratégie et des buts de l'entreprise, induisent un sens d'identité* ». Colasse (2002), reprenant cette analyse, écrit de son côté :

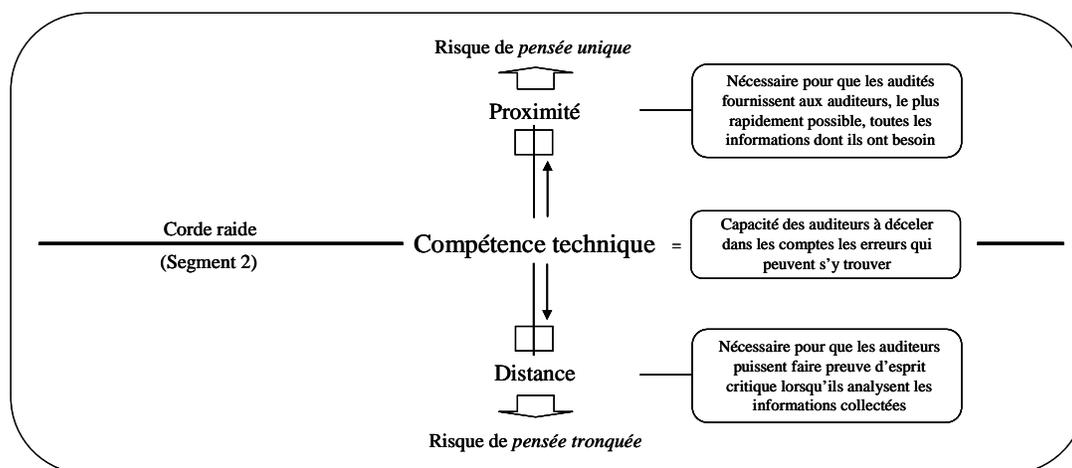
*A travers ces relations [de proximité], le monde de l'audit, celui des auditeurs et de leurs interlocuteurs directs dans les entreprises, apparaît comme un monde clos et endogamique que l'on pourrait qualifier de corporatiste... Ces mondes clos ne sont pas sans efficacité mais ils peuvent être les lieux d'une pensée unique [...] (c'est nous qui soulignons).*

#### 4.2.2. Distance et risque de pensée tronquée

Pour préserver leur capacité à ne pas toujours penser comme le font les membres des entreprises contrôlées, les commissaires aux comptes doivent donc également veiller à se tenir à distance. Richard et Reix (2002, p.167) le précisent bien : la « *compétence [de l'auditeur] prend sa source non seulement dans la connaissance approfondie du groupe audité mais aussi dans la position extérieure et distante qu'il occupe par rapport à cette entité* ». Néanmoins – et c'est tout le sens du « *non seulement* » de la citation qui précède – l'éloignement, à lui seul, ne permettrait pas non plus aux commissaires aux comptes de développer une analyse autonome, de faire preuve d'esprit critique. Si ces professionnels ne nouaient point avec les audités des relations de proximité, ils ne pourraient espérer de leur part aucune aide un tant soit peu active, aucune information confidentielle, et leur pensée s'en trouverait alors *tronquée*. Autrement dit, pour être compétents, les auditeurs doivent savoir allier en pratique proximité et distance, c'est-à-dire, une fois de plus,

adopter deux attitudes à la fois opposées et complémentaires, chacune venant faire obstacle au risque lié à l'autre (voir la figure n°6.4).

Figure 6.4 - Savoir allier proximité et distance : deuxième segment de corde raide



#### 4.2.3. A la conquête de la compétence : de la distance à la distanciation

Il faut maintenant remarquer que dans la logique du prescrit, les auditeurs, pour être compétents, doivent toujours rester à distance de leurs interlocuteurs ; n'entretenir avec eux aucune relation spécifique. Tout est fait, du reste, pour qu'il en soit bien ainsi. Non seulement le code de déontologie de la profession interdit-il aux membres de cette dernière de développer avec les audités des « *liens personnels étroits* » (Titre V, article 27), mais plusieurs articles de loi ont pour but de rendre la chose difficile.<sup>112</sup> La nécessité des relations au caractère amical, ainsi que l'existence de ce que nous avons appelé le risque de pensée tronquée, ne font autrement dit officiellement l'objet d'aucune reconnaissance. Aussi les commissaires aux comptes se retrouvent-ils sur le terrain dans la situation quelque peu inconfortable de devoir transgresser, pour la bonne cause, l'une

<sup>112</sup> Nous pouvons ici par exemple penser à l'article L.822-14 de la LSF du 1<sup>er</sup> août 2003, selon lequel les commissaires aux comptes personnes physiques ou signataires d'un cabinet ne peuvent certifier les comptes d'une société cotée plus de six exercices de suite. Jusqu'au grade de chef de mission ou de superviseur selon les cas, le mécanisme de la progression hiérarchique assure de toute manière que les auditeurs ne seront guère plus de deux années de suite au contact des mêmes interlocuteurs.

de leurs règles déontologiques.<sup>113</sup> Car répétons-le, s'il n'y a certes pas de compétence possible en audit sans extériorité, il ne saurait non plus y en avoir sans liens personnels.

En d'autres termes, la compétence des auditeurs légaux n'est pas, contrairement à ce que semble le suggérer le discours officiel, dans la simple distance, mais plutôt dans la *distanciation* : dans la *prise de distance*, la *prise de recul*, concept plus complexe que celui de distance, puisqu'il suppose, lui, l'existence d'une proximité, dont il faut savoir s'abstraire, mais sans y renoncer. Nous empruntons ce concept de distanciation à Jobert (1997), qui en fait l'une des attitudes clés du consultant – et nous de l'auditeur. Selon Jobert (1997, p.32) la distanciation est la « *capacité à « se mettre à côté », de ce qui se dit et de ce qui se vit. [...] [Elle] concerne aussi bien le plan intellectuel que le plan affectif. Elle consiste à ne pas adopter d'emblée la vision des faits construite par son interlocuteur ou encore les catégories d'analyse avec lesquelles il appréhende le monde qui l'entoure ; elle permet également de ne pas être absorbé par la souffrance de l'autre ou entraîné dans son délire* ». Jobert (1997, p.32) insiste bien :

*Posture intellectuelle et affective, la distanciation ne doit pas être confondue avec la distance. Il est possible au praticien expérimenté de maintenir sa capacité d'écoute critique sans renoncer à la chaleur des relations interpersonnelles ou à une certaine proximité avec des personnes ou des groupes appartenant au système-client. La qualité de la relation client-consultant [ici auditeur-audit], dont la proximité est une dimension parmi d'autres, constitue une condition d'efficacité du processus d'intervention.*

Cette dernière remarque n'empêche évidemment pas Jobert de souligner lui aussi avec insistance le « *risque associé à une proximité relationnelle mal maîtrisée* ». Ce risque, écrit-il (pp.32-33), « *est celui de la collusion [nous l'avons appelé de notre côté risque de pensée unique]. En confondant intervenant et demandeur [pour nous auditeur et audit], elle [la collusion] annihile toute distanciation et donc toute capacité à penser autrement ou autre chose* ». Il précise également (pp.32-33) :

*La collusion dans laquelle un intervenant peut se trouver empêtré peut advenir sans que celui-ci l'ait (consciemment) voulue. D'autres fois, elle résulte d'une volonté délibérée d'ordre tactique (« faire de mes clients des*

---

<sup>113</sup> Ceci dit, cette règle-là s'oppose tant au « bon sens » de l'exercice pratique du métier que sa violation ne pose, en réalité, guère de problèmes de conscience aux auditeurs.

*amis »). Dans tous les cas, l'effet est le même : la perte de distanciation, plus ou moins complète, interdit que l'espace de la relation puisse être aussi espace d'analyse, ce qui modifie sensiblement le statut de la parole. La relation devient plus confortable pour les deux parties : elle permet au client de faire l'économie de ce qu'il peut y avoir d'inquiétant dans le regard d'extériorité de l'intervenant [et l'on voit ici que le développement de relations au caractère amical entre auditeurs et audités peut aussi résulter d'une stratégie mise en œuvre par ces derniers] ; elle permet au consultant [ici l'auditeur] de réduire la tension intellectuelle et affective, voire le risque d'agression lié à la fonction pour laquelle on l'a appelé, mais qu'il se trouve en même temps empêché de remplir.*

Les commissaires aux comptes parviennent-ils à se garder de ce risque-là, à se distancier des dires et du vécu de ceux dont ils se rapprochent, à conserver leur « *capacité de penser autrement ou autre chose* », ceci malgré les liens de nature amicale qu'il leur faut savoir nouer ? Il est assez difficile de répondre à cette question dès maintenant. Laissons-nous un peu de temps, nous y reviendrons très bientôt. Nous pouvons cependant formuler ici un certain nombre de remarques.

Premièrement, il faut le répéter, les commissaires aux comptes *cherchent* à faire preuve de distanciation. Tel est leur état d'esprit. La notion de distanciation est au cœur de la mission qui leur est assignée, et nous l'avons suffisamment dit, ils veulent remplir cette mission du mieux qu'ils peuvent. Si leurs motivations à nouer avec les audités de solides liens personnels peuvent être multiples, l'une d'entre elles revient toujours : il s'agit pour eux de gagner en compétence, et d'utiliser les informations collectées grâce à leur travail relationnel pour détecter dans les comptes les erreurs qui s'y trouvent. Tel est leur objectif premier, et la construction de bonnes relations humaines n'est à leurs yeux qu'un moyen d'y parvenir. Comme le souligne l'un des associés interviewés par Richard et Reix (2002, p.165) : « *Un commissaire aux comptes est automatiquement les deux, insider et outsider. Le côté outsider ne doit être là que pour être sûr que le rôle d'outsider est parfaitement tenu. [...] Je crois qu'on utilise notre côté insider pour parfaitement bien jouer notre rôle d'outsider* ».

Vouloir, toutefois, n'est pas toujours pouvoir, et ne le perdons pas de vue, c'est bien en fait ici toute la question. Le risque de pensée unique est de nature sournoise. Il s'actualise de manière inconsciente, notamment lorsque l'on ne s'en méfie pas. Ce sera donc ici notre seconde remarque : toujours selon nos analyses, la plupart des auditeurs

légaux, justement, s'en méfient. Ils n'en ignorent pas l'existence, et certains au moins songent à se le remémorer périodiquement. L'interdiction officielle de nouer avec les audités des « *liens personnels étroits* » trouve ici une utilité. Un superviseur que nous interrogeons à son propos nous dit ainsi :

*Oui, oui, l'article, euh... – je ne sais plus combien, mais peu importe – du code de déontologie. Absolument... Très théorique. Très théorique parce qu'on est obligé de faire un peu copain-copain avec le client si l'on veut pouvoir recueillir les informations stratégiques. Si tu ne sympathises pas avec le type des stocks, par exemple, il ne te dira pas que tel ou tel lot est détérioré, et tu passeras à côté d'une provision à faire passer. Mais ceci dit... Je crois qu'il faut prendre tout cela avec un certain recul, de façon intelligente. Selon moi, c'est l'esprit de la règle qui est important, pas sa lettre. Or cette règle-là, à mon avis, a en fait vocation, enfin c'est mon interprétation, à souligner les dérapages qui peuvent se produire dans le cadre des relations que nous construisons avec nos interlocuteurs. C'est un appel à la prudence en quelque sorte. Ce qui est interdit, ce n'est finalement pas la relation en elle-même, c'est je dirais le risque qu'elle fait courir. Je pense que c'est la manière dont il faut entendre la règle en question. En ce qui me concerne, je n'en vois pas d'autres possibles, de toute façon. Et c'est finalement très utile. Quand tu te dis qu'avec un client, tes relations sont vraiment excellentes, cordiales, voire carrément amicales, tu constates – oups ! – que tu es en train d'enfreindre un article du code de déontologie, et ça t'amène automatiquement à te demander si tu fais encore preuve de suffisamment d'esprit critique ; si ta relation au client ne trouble pas ton regard sur les comptes.*

On voit ici la manière dont l'auditeur parvient – par un effort d'interprétation – à transformer la règle officielle en un instrument de sa propre action.<sup>114</sup> Il est selon nous d'autre part intéressant de constater que dans le cas d'espèce, la règle formelle dont il est question ne sert pas les praticiens lorsqu'ils l'appliquent – il serait pour eux, nous l'avons vu, contreproductif de le faire – mais lorsqu'ils la transgressent, puisque c'est alors qu'elle s'impose à leur esprit, nourrissant ainsi leur vigilance. Un exemple parmi d'autres qui montre combien les usages du prescrit peuvent être parfois surprenants.

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

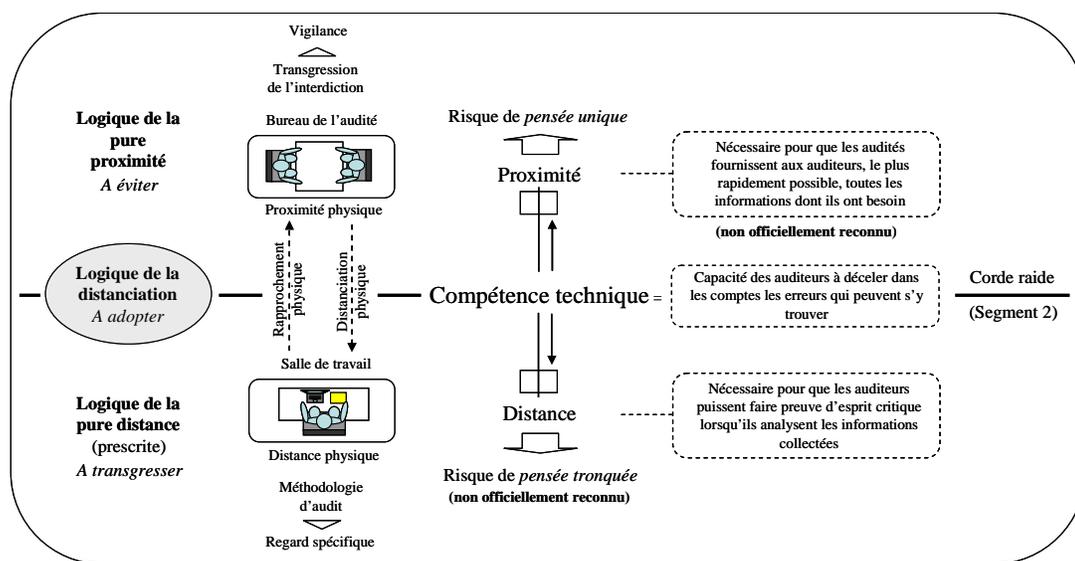
---

<sup>114</sup> On retrouve ici l'une des idées clés du courant ergonomique que nous mobilisons, selon lequel « *travailler, c'est toujours, en quelque façon, chercher à reconcevoir la tâche pour la mettre au service de sa propre activité [...], s'ingénier à en faire un "instrument" pour cette activité* » (Clot, 1996, pp.278-279).

élaborer les états financiers, et ce référent technique est, nous semble-t-il, de nature à leur permettre de porter sur les comptes un regard qui n'est pas celui des audités.

Quatrième remarque, et nous n'en ferons pas d'autres sur ce thème : si les auditeurs tissent avec leurs interlocuteurs certains liens lorsqu'ils sont à leur contact, ils travaillent aussi, la plus grande partie de leur temps, à distance des services contrôlés, au sein du même bâtiment, certes, mais dans une salle isolée, qu'ils regagnent à la fin de chacune de leurs entrevues, pour procéder à l'analyse des données collectées. Lorsqu'ils quittent le bureau d'un audité et s'en éloignent, leur esprit, lui aussi, commence à prendre de la distance. On peut ainsi aisément les observer, quand ils regagnent leur salle de travail, réfléchir dans les couloirs à ce qui vient de leur être dit. Entre leurs déplacements d'un endroit à l'autre, et la façon dont ils peuvent allier proximité relationnelle et distance critique, il y a peut-être un parallèle à faire, leurs mouvements dans l'espace pouvant aider ceux de leur pensée. Dans le même ordre d'idée, la manière dont ils transfèrent dans leurs dossiers les informations fournies par les audités – l'effort de formalisation, autrement dit, qui est toujours le leur – nous semble plutôt propice à la prise de recul. La figure 6.5 qui suit complète la précédente des dernières idées développées.

Figure 6.5 - A la conquête de la compétence : de la distance à la distanciation



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

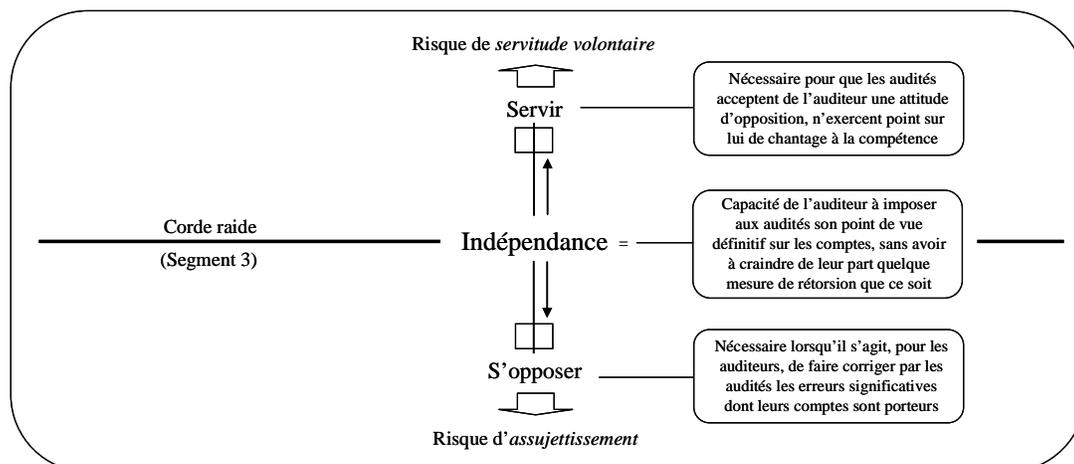
#### 4.2.4.4.2.1. Volonté de servir et risque de servitude volontaire

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

#### 4.2.5. Volonté de s'opposer et risque d'assujettissement

Afin d'être vraiment indépendants, les commissaires aux comptes doivent donc – cela va de soi – être également capables d'affirmer leurs désaccords, de soutenir les positions que leur posture de distanciation leur permet de construire. Ils doivent pouvoir s'opposer aux membres des entités contrôlées, savoir leur dire non, dans le but de servir ici le lecteur des états financiers. Il faut cependant immédiatement souligner que si ce non-là s'avérait trop cassant, et ne s'accompagnait d'aucun apport de valeur ajoutée, les audités refuseraient alors de l'entendre, et obligeraient les auditeurs à abdiquer une grande partie de leur indépendance. Pour que tel ne soit pas le cas, ces professionnels doivent ainsi à la fois s'opposer et servir, adopter autrement dit ici encore deux attitudes contradictoires, au sens que Fiol (2003) peut conférer à ce terme (voir la figure 6.6 ci-dessous).

Figure 6.6 - Servir tout en s'opposant : troisième et dernier segment de corde raide



#### 4.2.6. A la conquête de l'indépendance : de l'opposition à la résistance

Ceci étant clarifié, il convient à présent de remarquer que les codificateurs de l'audit légal ne situent quant à eux l'indépendance des commissaires aux comptes que du seul côté de l'opposition. Dans les règles qu'ils prescrivent en la matière à ces professionnels, le service aux audités est connoté de manière péjorative, n'est envisagé que comme facteur de risque, et se trouve largement prohibé à ce titre. Comme nous venons de le voir, servir les membres des entités contrôlées n'est effectivement pas sans danger, mais n'en reste pas moins nécessaire à l'indépendance des auditeurs, une nécessité qui ne fait l'objet d'aucune reconnaissance officielle.

Il est vrai qu'il s'agit-là d'une réalité relativement contre-intuitive, dont il est assez difficile de rendre compte simplement, et qui ne peut donc être aisément comprise du public. Lorsqu'il faut rapidement rétablir la confiance du marché financier envers les commissaires aux comptes, notamment à la suite d'un scandale financier, il est sans doute plus efficace, pour les autorités compétentes, de fixer des règles conformes aux idées les plus largement répandues au sein de l'arène sociale ; l'indépendance d'apparence, dans un tel contexte, compte plus que l'indépendance de fait. Pour conquérir cette dernière, et pouvoir correctement accomplir leur mission, les auditeurs légaux n'ont donc, une fois de plus, pas d'autre choix que d'aller contre la logique du prescrit, de manière clandestine. De s'opposer à leurs interlocuteurs, certes, mais aussi de les servir.

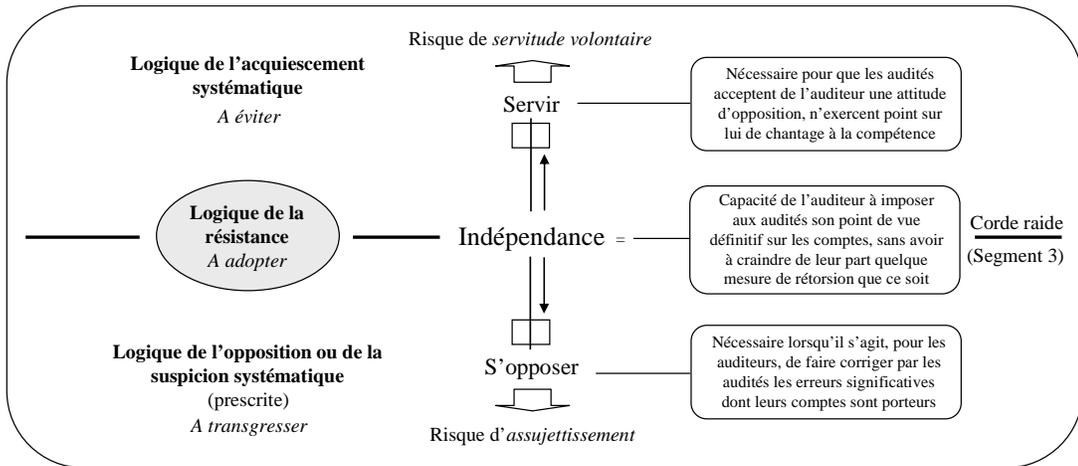
Il faut toutefois aller plus loin. Dépasser ce que nous avons écrit à ce sujet sur la base des propos de bien des auditeurs accompagnés par nos soins, et nous fonder pour cela sur les commentaires de tous les associés que nous avons pu interviewer. Que ces derniers nous disent-ils en substance, à propos de cette question du service et de l'opposition ? Qu'il ne suffit pas, pour pouvoir s'opposer librement, c'est-à-dire sans craindre d'avoir par la suite à en pâtir, de rendre des services annexes à l'occasion de la mission d'audit : il faut aussi faire en sorte que l'opposition puisse, *en elle-même*, être perçue par l'audité comme une source de valeur ajoutée. Il ne faut pas simplement servir cet acteur *tout* en s'opposant, mais également le servir *en* s'opposant ; l'opposition doit devenir à ses yeux un service à part entière. Le transformer en un client, c'est le rendre demandeur d'une « divergence de regard ». Un associé nous dit ainsi :

*Le sommet de l'art dans notre métier – et au fond, quand on y réfléchit bien, la seule voie de succès possible – est de savoir opposer à nos clients un « non » qui puisse les faire grandir, un « non » pour eux porteur de sens, et dont ils ne puissent finalement plus se passer. Il existe au moins deux façons de rater une mission d'audit. La première, c'est évidemment de dire « oui » à tout ce que peut vouloir le dirigeant, d'en faire son maître – nous sommes bien sûr au service des utilisateurs de comptes. La deuxième est d'asséner à nos interlocuteurs, dans les entreprises, un « non » brutal, stérile, et donc inaudible. Nous devons être aussi à leur service, mais d'une manière bien spécifique encore une fois, attention. Notre vocation est de leur offrir un regard différent du leur – sinon à quoi bon ? – un regard susceptible de les amener à prendre du recul vis-à-vis de leurs pratiques comptables, de voir les choses autrement, et d'évoluer. Quand on n'a pas compris cela, ou quand l'on ne parvient pas à le faire, quand le « non » que l'on oppose est un « non » qui rabaisse au lieu d'élever, qui fait obstacle au lieu d'aider, alors quels que soit les services qu'on peut rendre par ailleurs, le client rentre lui aussi dans une logique d'obstruction, et notre capacité à remplir le rôle qui est le nôtre s'en trouve automatiquement compromise.*

S'opposer, mais dans le but de servir les audités tout autant que les utilisateurs de comptes, constitue donc la seule manière pour l'auditeur d'être vraiment indépendant. Cette forme bien spécifique d'opposition, pensée et pratiquée comme moyen de « faire grandir » l'autre, se rapproche selon nous de ce que Jobert (1997) nomme de son côté la *résistance* à la commande. Celle-ci consiste selon lui, pour le consultant – ici l'auditeur – à « ne pas se laisser entraîner par la vision que son client lui propose de la réalité présente ou de celle qu'il voudrait instaurer à l'avenir » (p.29), mais – et ceci est tout à fait fondamental – dans le but de le servir au mieux, de « l'aider à y voir plus clair en mettant à sa disposition son extériorité, son savoir-faire méthodologique, sa capacité de questionnement et de problématisation » (p.30) (voir la figure n°6.7, présentée page suivante). Jobert insiste bien (p.30) :

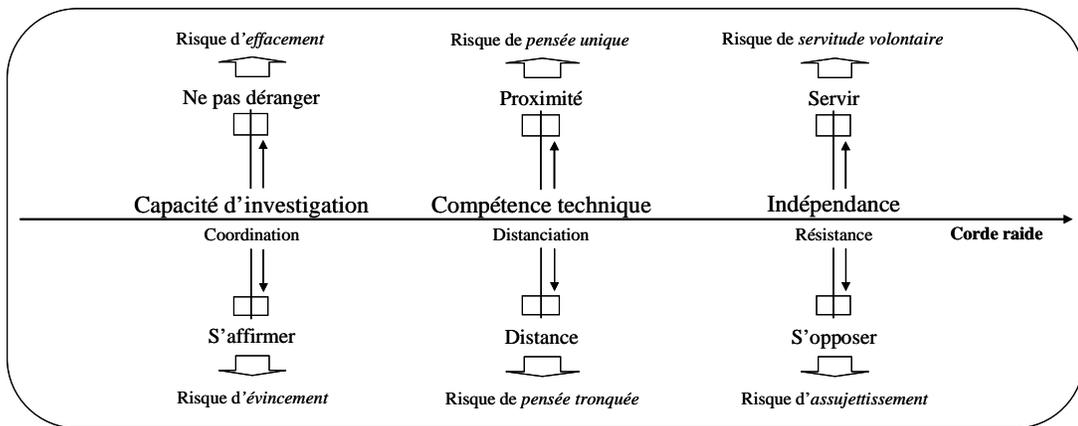
*[Une telle posture] n'a évidemment rien à voir avec l'opposition systématique de l'enfant qui cherche à définir sa personnalité, ni avec l'attitude de suspicion systématique de certains consultants qui sous-estiment les capacités intellectuelles de leurs clients, ou qui pensent que leur métier consiste à débusquer l'implicite et le dissimulé derrière les propos qui leur sont tenus, propos qui, de leur point de vue, ne peuvent être que des leurres destinés à s'auto-abuser et/ou à abuser le consultant.*

Figure 6.7 - A la conquête de l'indépendance : de l'opposition à la résistance



Avant de poursuivre notre propos, nous pouvons maintenant, au moyen de la figure 6.8 qui suit, représenter l'ensemble de la corde raide sur laquelle se situent toujours les auditeurs lorsqu'ils s'efforcent de transformer leurs interlocuteurs en clients de la mission d'audit, ceci dans le but d'accomplir au mieux cette dernière.

Figure 6.8 - Transformer l'audité en un client pour mener à bien la mission : un travail d'équilibriste



Une question mérite à présent d'être posée. Les auditeurs parviennent-ils, oui ou non, à emprunter une telle corde raide sans chuter ? Selon nos observations et nos entretiens, bon nombre d'entre eux butent en fait en chemin sur ce qu'ils pensent être l'une des principales difficultés de leur métier : une pierre d'achoppement sur laquelle viennent s'abîmer leurs pratiques, et que nous allons maintenant identifier.

## 5. Au travers du chemin, une pierre d'achoppement

Quel regard les auditeurs portent-ils en majorité sur chacune des trois séries d'attitudes contradictoires que nous venons de présenter, et qu'ils doivent savoir gérer au quotidien pour parvenir au succès ? Que la plupart de ces professionnels nous disent-ils à ce sujet ? Premièrement, qu'il leur semble parfaitement possible de s'affirmer sans pour autant déranger. Deuxièmement, que contrôler, en salle de travail, les comptes avec distance critique, ne les empêche pas, en présence de leurs interlocuteurs, de s'en faire apprécier. Mais troisièmement, qu'ils ne voient pas comment le fait d'informer un audité d'une erreur lui étant imputable, pourrait constituer à ses yeux une source de valeur ajoutée. De leur point de vue, opposition rime bien plus avec réprobation qu'avec source d'élévation ; les propos du superviseur rapportés en page 251 sont, à cet égard, tout à fait représentatifs de la pensée de bon nombre des commissaires aux comptes que nous avons suivis.<sup>115</sup>

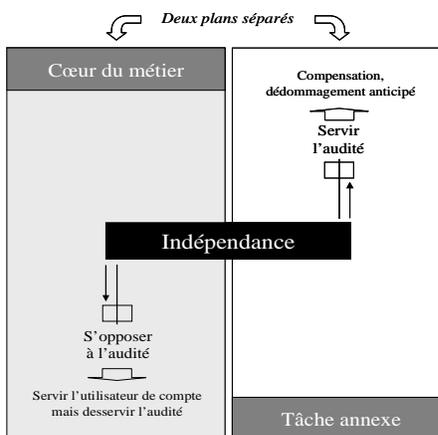
Soyons bien clair. Nous n'affirmons pas ici que les auditeurs choisissent de ne pas s'opposer à ceux qui leur font face par crainte de les desservir. De fait, ils communiquent toujours à ces derniers, pour qu'elles puissent être corrigées, les anomalies détectées suite aux contrôles effectués. Mais le « non » qu'ils posent alors est, de leur avis, très rarement susceptible d'être bien accueilli. Un chef de mission avec qui nous discutons de la possibilité d'un « *non qui fasse grandir* », nous répond ainsi : « *Faire grandir par le non. Hum, hum... L'idée est intéressante, mais je suis quand même un peu perplexe. Parce qu'en pratique – et là je te parle de mon expérience vécue – ce serait plutôt le « non qui fait blêmir* », si tu vois ce que je veux dire ». D'où, du reste, les multiples précautions que prennent les auditeurs – *tact-tiques* dont nous avons fait état – lorsque vient pour eux le

---

<sup>115</sup> Pour éviter au lecteur de devoir se reporter à la page 251, nous retranscrivons ici les paroles déjà cités du superviseur en question : « *Dans l'imaginaire des gens, un auditeur, c'est quelqu'un qui a choisi de faire de la critique son métier. Le genre d'individu qu'on préférerait ne pas avoir en face de soi si l'on avait le choix, même quand on est totalement clean. Je le comprends, d'ailleurs. Qu'on le veuille ou non, on est là pour mettre le doigt sur tout ce qui ne va pas dans les comptes. C'est notre travail. Même quand on rédige une lettre de recommandations, on peut toujours se dire qu'on apporte de la valeur à nos interlocuteurs, mais concrètement, cela revient à souligner leurs faiblesses, à leur faire des reproches. Ça fait rarement sauter de joie la personne qui est en face, et peut même avoir pour elle des conséquences graves. [...] Tout ça fait que les gens appréhendent souvent notre venue. Pour eux, on est une menace.* »

moment de soutenir leur désaccord. D'où, aussi, l'importance que revêtent à leurs yeux les multiples services qu'ils s'attachent à rendre à ceux qui leur font face, dans le but, *dixit* un superviseur, « *de mieux faire passer la pilule* ». De leur point de vue, donc, servir et s'opposer sont bien deux attitudes contradictoires devant être simultanément adoptées, mais sur des plans qui ne peuvent être que séparés (voir la figure 6.9 ci-dessous). Pour eux, servir les lecteurs de comptes en s'opposant aux audités, revient en effet à contrarier ces derniers. On ne peut, pensent-ils, être utile à ces deux catégories d'acteurs au moyen d'un seul et même acte. Il y a d'un côté l'opposition, service rendu aux utilisateurs de comptes – le cœur même du métier – et d'un autre côté, un ensemble de prestations *annexes* fournies aux membres des entités contrôlées, compensation octroyée pour efforts consentis, dédommagement anticipé pour préjudice à venir (le désaccord qui s'en vient).

Figure 6.9 - S'opposer à l'audité et le servir : deux plans séparés



Autrement dit, ce que tous les associés que nous avons interviewés parviennent à penser, semble échapper à la plupart des auditeurs de terrain. Ici se situe la pierre d'achoppement sur laquelle ceux-ci tendent à buter, étant alors conduits, comme nous allons le montrer, à s'enfermer dans des pratiques qu'ils jugent eux-mêmes subjectivement insatisfaisantes, et objectivement peu efficaces.

Parce qu'ils ne saisissent pas comment s'opposer à un audité pourrait ne pas le desservir, ils ne sont pas en mesure de le faire comprendre à leurs interlocuteurs, qui restent donc toujours un peu sur leurs gardes. Comme le suggèrent de nombreux indices, les membres des entités contrôlées continuent effectivement à se méfier des commissaires aux comptes qui leur font face, malgré tous les efforts déployés par ces derniers pour

tenter de gagner leur confiance. Ainsi les comptables ont-ils assez fréquemment répondu aux auditeurs qui leur expliquaient la raison de notre présence, quelque chose du genre : « Ah ! Vous aussi, vous avez maintenant votre contrôleur alors ? Ça fait plaisir, ça ! Vous allez voir ce que ça fait, comment on se sent quand on est de l'autre côté de la barrière ! ». De fait, les manifestations du pouvoir des audités que nous avons observées sur chacune des sept missions suivies par nos soins, témoignent de l'état d'esprit dans lequel se trouvent communément ces acteurs.

Confrontés à une méfiance qu'ils ne parviennent pas à juguler, les commissaires aux comptes deviennent eux-mêmes assez méfiants, et se forgent, selon nos observations, une image parfois péjorative de leurs interlocuteurs. Des remarques désobligeantes faites à l'encontre de ces derniers sont régulièrement formulées en salle de travail. « Je n'arrive pas à mettre la main sur Madame [Unetelle] » dit un assistant à son chef de mission. « Oh ! répond celui-ci, grosse comme elle est, cela ne m'étonnerait pas qu'elle soit restée coincée dans l'ascenseur ! ». Lors d'une réunion de début d'intervention, un superviseur précise à son équipe : « Ici, faites attention, les gens quittent à cinq heures précises, et n'arrivent pas très tôt le matin. Bref comme dirait Coluche, ils font en sorte de ne pas être en retard deux fois de suite dans la même journée ! Et il ne faut surtout pas leur en demander trop, sans ça, on passe pour des tyrans ! Donc bonjour les boulets, je vous préviens ! ». Un manager nous dit quant à lui le premier jour d'une intervention : « Ici, tout le monde est parano ! Du moindre comptable au directeur financier. Donc attention à ce que tu peux dire et faire : ça risque toujours d'être mal interprété ! [...] ». Comme le souligne un assistant confirmé, cette image négative des audités n'est pas seulement observable dans les salles de travail, au sein des organisations contrôlées. Forgée sur le terrain, elle peut ensuite être véhiculée en séminaire de formation. Ainsi nous dit-il :

*Je ne me souviens plus si celle qui nous formait était sup. ou manager, mais peu importe. Ce dont je me souviens, et qui m'avait marqué, c'est l'image qu'elle donnait des comptables en général. Il s'agissait d'un jeu de rôles. Elle jouait celui du client et nous devions obtenir de sa part certaines informations. Donc le jeu commence, et pour incarner son personnage, elle s'affuble tout d'abord d'un nom ridicule, fait semblant de tricoter, et balance en première tirade : « Non, mais vous ne voyez pas que je suis hyper occupée là ? ». Le message, c'était clairement : « les comptables sont de gros glandus qui ne fichent rien de la journée et qui ont pourtant toujours l'impression d'être débordés ». L'un des participants lui avait d'ailleurs fait la remarque,*

*et tout ce qu'elle avait trouvé à lui répondre, c'était un truc du genre : « Ben écoutez, vous verrez bien, on s'en reparlera. En audit, on travaille dur, mais ce n'est pas le cas de tout le monde, il vaut mieux vous y préparer ».*

Lorsqu'ils perturbent le bon déroulement de la mission d'audit, les membres des entités contrôlées en viennent ainsi parfois à être déclarés perturbés par les commissaires aux comptes. Handicapant les auditeurs, ils sont de temps à autre qualifiés d'*handicapés*. Nous retrouvons ici un phénomène semble-t-il assez classique en matière de relation de service. Dans une étude consacrée au travail des infirmières, Vega (2001) écrit ainsi :

*[...] dans un service de neurologie, l'enquête a montré combien des malades souvent douloureux, handicapés et incurables renvoyaient parfois brutalement les soignantes aux limites de la médecine. Bien plus, elle révèle des risques réels de mimétisme soignants-soignés, susceptibles d'expliquer des phénomènes d'inversion de rôles. Avec le temps, des professionnels en arrivent à penser que l'ensemble des patients sont psy : ils sont dérangés et pourtant jugés responsables de leurs souffrances, ils ont des volontés malfaisantes, ils agissent délibérément contre les professionnels.*

Cette forme de méfiance que les auditeurs de terrain ressentent parfois à l'égard des audités, semble conduire certains de ces professionnels à adopter une conception policière de leur métier. Un assistant confirmé nous dit ainsi : « *Oh ! Entre nous et nos clients, c'est la gentille guéguerre, tu sais, « attrape-moi si tu peux ». On joue toujours un peu au chat et à la souris, aux gendarmes et aux voleurs* ». Sur une autre mission, le superviseur explique à son équipe :

*Ici, les gens sont plutôt du genre fonctionnaire. Ils partent tôt, quand on veut les voir, ce n'est jamais le bon moment, et je vous mets en garde, bon nombre d'entre eux cherchent clairement à nous embrouiller. Moi, quand c'est comme ça, mon truc – je vous le livre – c'est de me la jouer inspecteur Colombo. J'arrive, toc toc, je passe la tête dans la porte, l'air le plus inoffensif possible, je dis que je n'ai que quelques petites questions à poser, que ça prendra deux minutes, pas une de plus, et une fois dans la place, je m'incruste gentiment, mine de rien. Je sympathise, je tape la discute, et j'y vais avec des « Ah ! Oui, j'oubliais, un dernier petit détail ». Je prends un air un peu niais, aussi, pour qu'ils se méfient moins. Je prêche le faux pour obtenir le vrai. Le tout enrobé d'un beau grand sourire, ça fonctionne très bien. C'est comme ça que j'arrive à en coincer certains, tout en douceur.*

Un chef de mission formule de son côté aux assistants qui l'accompagnent la remarque suivante :

*[Untel], le responsable de la compta clients, il est sympa, mais méfiance. Il n'est pas super compétent, et il tente toujours de nous embobiner pour qu'on ne découvre pas ses « petits cafouillages », d'ailleurs pas toujours si petits que ça. Alors heureusement, quand il essaie de nous avoir, ça se voit facilement sur son visage, il ne sait pas mentir. Chez d'autres c'est plus difficile à déceler. D'une façon générale, ça, c'est une compétence que vous devez acquérir. Arriver à sentir quand on vous raconte des bobards, lire ça sur la tête des gens, y être attentif. Avec l'expérience, ça se fait très bien, ça devient naturel. [Untel], c'est un bon sujet pour s'exercer à la chose. Quand vous êtes en entretien avec un comptable, dites-vous que vous êtes en train de conduire une sorte d'interrogatoire, mais sans que ça paraisse. Tout ça doit être fait de façon très subtile. Il faut absolument préserver le relationnel.*

Ces extraits d'entretiens le montrent clairement, les techniques « policières » dont les commissaires aux comptes peuvent faire usage, ne sont évidemment pas celles de l'inspecteur Harry. C'est à Columbo qu'il est ici fait référence. Lorsqu'il s'agit de jouer « aux gendarmes et aux voleurs », il convient de le faire « mine de rien ». Ne surtout jamais attaquer les audités de front, à découvert, mais prendre « l'air le plus inoffensif possible [...], un air un peu niais, pour qu'ils se méfient moins ». Mener son entretien comme un « interrogatoire, mais sans que ça paraisse. Tout ça doit être fait de façon très subtile. Il faut absolument préserver le relationnel ». Ce relationnel, auquel les auditeurs de terrain, nous l'avons vu, consacrent beaucoup de temps et d'énergie, relève donc, en partie au moins, du simulacre, de la simagrée, et son coût psychique, dans ces conditions, ne peut être qu'important pour ceux qui s'y livrent, d'autant que la forme de mensonge qu'il constitue revêt un caractère qualifiable d'absurde dans un métier tout entier ancré dans la valeur « vérité ».

Absurde également, pour les commissaires aux comptes, d'en arriver à travailler à la manière des policiers, alors même qu'ils refusent souvent d'être assimilés à cette catégorie professionnelle-là, que cela leur pose des problèmes identitaires. Beaucoup finissent ainsi par ne plus se reconnaître dans ce qu'ils font, ne se sentent plus œuvrer dans leur travail, alors même que la reconnaissance des audités, à laquelle beaucoup aspirent au départ, devient pour eux sans importance, du moins lorsqu'ils se forgent de leurs interlocuteurs une image péjorative.

Si encore ils pouvaient trouver là un moyen efficace de mener à bien leur mission. Mais tel n'est pas le cas. De leur manque d'authenticité, leurs interlocuteurs ne sont en

effet pas dupes. Nous venons de le voir, ils tendent à se méfier des auditeurs auxquels ils ont affaire. Ils prennent le bon côté des relations agréables que ces professionnels s'attachent à nouer avec eux, mais sans en être abusés pour autant. Le fait est qu'ils résistent ; certes gentiment, la plupart du temps sans agressivité, mais ils résistent, activent leur pouvoir de nuisance. Les auditeurs se retrouvent donc dans une situation où leur désir de « coincer » les audités est élevé, mais ne peut être que difficilement satisfait ; une situation de frustration, de souffrance, d'autant plus douloureuse que vécue comme sans issue. Ainsi un superviseur déclare-t-il :

*Honnêtement, dans une mission d'audit, le client est tout à fait à même s'il le souhaite, d'orienter complètement tes travaux, ta façon de penser et de te faire voir ce qu'il a envie de te faire voir. Je ne vois pas comment cela pourrait être autrement. [...] Il y a des clients qui vont faire en sorte de ne jamais être dispos, et si le mec en face n'est jamais dispo, te ne peux rien voir. Si le client joue le jeu... Enfin les meilleures missions, les plus abouties que tu puisses faire, c'est quand le client joue le jeu. Si le client ne joue pas le jeu, tu ne vois rien, puisqu'il te donne le minimum syndical pour que tu ne puisses pas lui dire qu'il fait obstruction à tes travaux. Et il faut bien avouer qu'en pratique, malheureusement, le second cas de figure est bien plus fréquent que le premier. De manière écrasante. C'est la dure vie de l'auditeur. Nous devons bien nous y résigner, qu'est-ce que tu veux !*

D'où, selon nous, les mécanismes de défense dont nous avons parfois observé certaines manifestations, au premier rang desquels la démission, que les commissaires aux comptes, c'est un fait bien connu, pratiquent intensément. Pour clore ce chapitre, il nous reste maintenant à répondre à une dernière question : pourquoi la plupart des auditeurs de terrain n'arrivent-ils pas à concevoir ce que les associés – au moins ceux que nous avons interviewés – parviennent de leur côté à penser, à savoir que s'opposer aux audités puissent servir ces derniers au lieu d'être fatalement synonyme de reproche ? Trouver une réponse à cette question-là nous semble tout à fait essentiel, dans la mesure où la capacité des commissaires aux comptes à transformer leurs interlocuteurs en clients de la mission d'audit per se en dépend, comme en dépend donc la qualité de l'opinion produite par leurs soins. Comme nous allons le voir, tout est ici affaire de conception du métier.