

En quoi consiste le travail réel des auditeurs légaux

¤ ¤ ¤

Même si la pratique de l'audit légal est fortement codifiée et contrôlée, il convient, comme le montre l'ergonomie de l'activité, de ne pas assimiler le travail réel des auditeurs légaux à celui qui leur est officiellement prescrit. Aussi notre question de recherche sera-t-elle la suivante :

En quoi consiste le travail réel des auditeurs légaux ?

La plupart des travaux de recherche en audit, nous l'avons vu, accompagnent l'effort de rationalisation accompli par la profession, et se donnent pour but d'améliorer l'efficacité et/ou l'efficience des audits réalisés. Si cette littérature que nous avons qualifiée d'« orthodoxe » est encore aujourd'hui largement dominante, il émerge néanmoins, depuis la fin des années 1980, une littérature dite « critique ». Comme nous l'avons déjà souligné, cette littérature-là compte au moins deux courants : le courant de la critique « radicale », dans lequel nous ne souhaitons pas situer notre recherche, et celui de la critique « alternative », qui retiendra ici notre attention. Certaines études de ce courant intéressent en effet directement notre question de recherche.

Section 1. Quelques travaux de recherche éclairants

Le courant critique alternatif repose principalement sur deux corpus théoriques : la sociologie des techniques, dans sa version latourienne, et la théorie institutionnelle, avec de nombreuses références à Meyer et Rowan (1977). Comme nous allons le voir, les idées qu'il développe, rejoignent à bien des égards celles de l'ergonomie de l'activité. Pour présenter les études qui le constituent, nous avons classées celles-ci en trois groupes, et avons ainsi distingué les recherches « alternatives » centrées sur la méthodologie d'audit (1.), celles centrées sur le jugement des auditeurs (2.), et celles centrées sur l'indépendance de ces professionnels (3.).

1. Les recherches « alternatives » centrées sur la méthodologie

1.1. Une méthodologie structurée est-elle forcément plus efficace et efficiente ?

Comme nous venons tout juste de le voir, la plupart des recherches centrées sur la méthodologie d'audit s'attachent à en souligner les faiblesses et/ou à développer de nouvelles approches et de nouvelles technologies plus performantes, dans le but d'augmenter l'efficacité et/ou l'efficience de l'audit. Elles ne se posent pas la question de savoir si les auditeurs, en pratique, appliquent effectivement les modèles conceptuels, ni s'ils utilisent réellement les outils mis à leur disposition. Elles le présument donc implicitement. Sinon, pourquoi s'appliqueraient-elles à élaborer de nouvelles approches et de nouvelles techniques ? Elles supposent en outre que les démarches et technologies élaborées et évaluées de manière scientifique ne peuvent être qu'objectivement plus performantes, et que donc les utiliser ne peut conduire qu'à des gains d'efficacité et/ou d'efficience. Les recherches « orthodoxes » centrées sur le jugement des auditeurs n'empruntent pas le même chemin d'analyse, mais énoncent, au cours de leurs pérégrinations, un besoin similaire : celui de développer de nouveaux outils (systèmes experts, etc.). Aussi ces recherches partagent-elles, au moins de manière tacite, les deux présomptions ci-dessus mentionnées. Mais elles les partagent de manière paradoxale, serions-nous tenter d'ajouter.

En effet, elles savent de leur côté, et devraient se rappeler, que les individus ne déroulent pas toujours correctement « *l'équation de l'auditeur* », qu'ils n'utilisent pas toujours bien les nouvelles technologies mises à leur disposition. D'une certaine manière, il pourrait sembler qu'elles se soient égarées sur les sentiers de leur propre logique. Rappelons-le, les nouvelles technologies qu'elles proposent sont essentiellement destinées à juguler les biais cognitifs des novices, biais parmi lesquels l'*« anchoring »*, qui désigne justement en partie le fait que les auditeurs ne tirent pas tous les profits des nouvelles technologies mises à leur disposition : qu'ils ne les utilisent pas (Biggs & Wild, 1984) ou, s'ils les utilisent, qu'ils continuent cependant à répéter la plupart des travaux accomplis durant les années passées (Bedard, 1989a, p.69).

Cette réalité, quand on en tient vraiment compte, remet en cause les deux présomptions susmentionnées de la littérature « orthodoxe » centrée sur la méthodologie et le jugement d'audit : non, les auditeurs n'utilisent pas systématiquement les nouveaux outils mis à leur disposition, du moins pas comme les concepteurs de ces derniers le voudraient ; non, l'utilisation des nouvelles démarches et technologies conçues et évaluées de manière scientifique ne se révèlent pas, en pratique, forcément plus performantes que les anciennes. Les utiliser ne conduit pas automatiquement à des gains d'efficience. Récemment, ce point-là a par exemple été mis en relief par Curtis et Turley (2007). Une question de recherche intéressante devient alors : à quelles conditions les nouvelles approches et techniques produisent-elles effectivement les gains attendus ?

C'est à cette question que tente de répondre Fischer (1996), et sa réponse sort des sentiers battus. Pour mener son investigation, l'auteur procède à une série d'interviews menées sur plus d'un an auprès de managers et d'associés membres des bureaux administratifs et opérationnels de plusieurs « *Big Six* » (ils étaient encore six en 1996). Il focalise son attention sur les technologies récemment mises en oeuvre ou abandonnées par ces cabinets, technologies associées à de nouvelles approches d'audit. Il s'appuie, pour conduire ses travaux, sur une méthode de recherche qualitative, empirique et interprétative, mais précise ne pas être parti muni d'un cadre d'interprétation défini a priori. Ses observations sont les suivantes.

D'une part, les auditeurs se trouvent soumis à une pression budgétaire toujours plus forte, alors qu'ils doivent maintenir au moins constante la qualité de leur audit.

Jusque là, rien de nouveau. Mais il ressort également que si cette qualité est inobservables pour les tiers, elle l'est aussi largement pour les auditeurs eux-mêmes. En effet, alors qu'un audit de qualité est celui dont l'opinion repose sur un nombre suffisant d'éléments réellement probants, il est difficile, sinon impossible, de définir objectivement, et une fois pour toutes, les procédures d'audit nécessaires pour atteindre ce nombre-là. Qu'est-ce donc qu'un nombre *suffisant* d'éléments *vraiment* probants ? Collecter, étape par étape, des éléments de preuves solides est une chose. Décider, au bout du compte, qu'on en a suffisamment accumulés en est une autre, mais c'est pourtant sur cette décision-là que l'auditeur doit fonder son opinion. Le véritable jugement d'audit est celui-ci : savoir si oui ou non, suffisamment de preuves tangibles ont bien été amassées pour pouvoir asseoir l'opinion à formuler. Comment le savoir ? Comment savoir si l'on a conduit un audit de qualité ? Deux moyens s'offrent pour cela aux auditeurs : confronter leurs travaux à ceux réalisés dans le passé, ou les comparer aux prescriptions de la méthodologie en vigueur, ici différente de celle des années précédentes.

Les observations de l'auteur le confirment : même lorsque la nouvelle méthodologie se trouve fermement imposée par un cabinet donné, nombreux sont les auditeurs de ce dernier qui préfèrent se référer aux travaux anciennement effectués, et rien n'indique, bien évidemment, que cette ancienne manière de faire n'aboutisse pas à un audit de qualité. Cependant, il n'est pas moins exact que certains individus, au contraire, adoptent effectivement les nouvelles technologies et en tirent les profits escomptés, à savoir une diminution des coûts de la mission. Pour parvenir à ce résultat, ces individus-là cessent d'accomplir certaines des tâches qu'ils exécutaient auparavant.

Les chercheurs « orthodoxes » expliqueraient sans doute que ces professionnels, contrairement aux autres, ont bien compris la nouvelle logique, et qu'ils ne sont pas, eux, affectés de biais cognitifs. Cette explication, cependant, ne semble pas pertinente. En effet, les interviews de Fischer (1996) révèlent que lesdits auditeurs ne témoignent pas d'une compréhension véritable et profonde des concepts et des hypothèses associées à la nouvelle démarche. Ils se réfèrent plutôt à cette dernière de manière mécanique, et ne font qu'employer de façon presque machinale les acronymes et grandes notions qui s'y rattachent. Ils font simplement confiance à l'approche et aux outils élaborés par les membres des bureaux administratifs de leur firme, qui renvoient eux-mêmes, pour se

rassurer, aux démarches similaires des autres grands cabinets, et à l'évolution constatée des normes de travail prescrites par les instituts professionnels. Quant aux auditeurs qui n'appliquent pas la nouvelle méthodologie, qui n'utilisent pas les nouveaux outils, ou qui les utilisent mais continuent d'effectuer autant de travaux que les années précédentes, ceux-là n'accordent tout simplement pas leur entière confiance à la nouvelle démarche, et pensent qu'un audit de qualité nécessite plus d'éléments probants que celle-ci ne peut en fournir. Qui a tort, qui a raison ?

D'un point de vue strictement logique, la réponse s'avère indécidable. En effet, la qualité d'un audit - cette quantité *suffisante* de preuves matérielles à collecter - ne peut faire l'objet d'une détermination *a priori*. Encore une fois, décider au final si oui ou non le nombre des éléments vraiment probants réunis suffit à formuler une opinion raisonnable, cette décision-là est toute l'affaire du jugement de l'auditeur : cela ne peut en aucun cas se déterminer à l'avance. Mieux : cela ne peut, dans l'absolu, pas se déterminer du tout. La véritable décision n'est pas de dire si la quantité amassée des éléments probants suffit. Elle est de savoir quand considérer qu'elle suffit, et cette décision-là ne saurait être purement rationnelle. Autrement dit, la qualité d'audit n'est pas un donné objectif, contrairement à ce que postule la littérature « orthodoxe », mais plutôt une construction sociale institutionnalisée. Telle est l'interprétation que Fischer (1996) donne des observations qui sont les siennes. Mais il va plus loin.

Car il faut encore comprendre pourquoi certains auditeurs appliquent la nouvelle méthodologie et en tirent effectivement les baisses de coût promises, et pourquoi d'autres pas. L'auteur adopte pour cela la perspective constructiviste de Weick (1979). Il remarque que les individus qui mettent en œuvre avec succès la nouvelle démarche et les nouvelles technologies sont ceux pour lesquels la nécessité de diminuer les coûts de mission s'avère la plus forte. Ceux-là sont alors contraints, pour réduire leur frais, de ne plus exécuter certains des travaux qu'ils réalisaient auparavant : ils ne réfléchissent pas, ils agissent, parce qu'ils sont obligés de le faire, mais ils doivent en conséquence rationaliser leur nouvelle pratique, lui trouver un sens de manière rétrospective. La nouvelle méthodologie le leur permet. S'ils agissent ainsi, se disent-ils, c'est parce que celle-ci les y autorise légitimement : parce qu'elle procure effectivement un niveau de preuve suffisant. En retour la confiance qu'ils accordent à cette méthodologie leur permet de ne plus

accomplir, sereinement, certaines des tâches auxquelles ils étaient accoutumés, et la boucle est bouclée : leur conception d'un audit de qualité a changé.

Qu'en est-il maintenant des auditeurs pour lesquels l'utilisation des nouvelles technologies ne se traduit pas par des diminutions de coûts ? A ceux-là est généralement imposé l'usage des nouveaux outils, sans qu'ils subissent par ailleurs de pression budgétaire suffisamment forte pour se voir contraints à réduire leur quantité de travail effectué.⁷⁶ Leur première action ne consiste pas en conséquence, contrairement au cas précédent, à ne plus réaliser certaines des tâches qu'ils exécutaient auparavant, mais à utiliser les nouvelles techniques, comme leur firme les y oblige. Mais l'emploi de ces techniques-là ne les conduit pas automatiquement à ne plus accomplir les travaux auxquels ils prêtent, depuis un certain temps, de la valeur. Cet emploi vient simplement s'ajouter à ce qu'ils faisaient déjà avant. Loin de diminuer leur temps de travail, il l'accroît plutôt, ce qui jette en retour un doute sérieux sur la pertinence des nouveaux outils. Généralement, un tel cercle vicieux aboutit à l'abandon de la nouvelle démarche, et la perception des acteurs de ce qui constitue un audit de qualité, elle, reste inchangée.

Fischer conclut que les nouvelles méthodologies ne produisent pas d'elles-mêmes les gains que leurs concepteurs en attendent. Ces gains sont, ou non, « *réal-isés* »⁷⁷ par les auditeurs, c'est-à-dire rendus ou non réels par les individus. Ils ne sont pas réels en eux-mêmes. Leur efficacité/efficience n'est pas inéluctable, elle est construite.

Le point clé de cette argumentation est sans doute le suivant : la qualité d'audit n'est pas un donné objectif, elle n'est pas précisément mesurable, elle n'est pas décidable - au sens logique du terme - avec certitude, contrairement à ce que présument de façon tacite les recherches « orthodoxes » centrées sur la méthodologie et le jugement. Ces recherches le supposent en ce qu'elles avancent l'idée que les nouvelles approches et technologies permettent intrinsèquement d'améliorer l'efficience de l'audit sans nuire à son efficacité. Elles supposent donc que la qualité d'un audit peut être mesurée de manière a priori. Elles supposent en fait que la tâche globale qui consiste à formuler l'opinion d'audit peut être décomposée en une série d'éléments simples, et que chacun de

⁷⁶ Peut-être parce qu'ils ne déclarent pas toutes leurs heures travaillées.

⁷⁷ Le trait d'union est volontaire.

ces éléments doit pouvoir trouver une solution technique susceptible d'être transmise sans difficulté aux auditeurs de terrain. En fait, les recherches « orthodoxes » se focalisent sur ces micro éléments-là, alors que le véritable jugement de l'auditeur s'exerce lorsqu'il s'agit de déterminer, à la fin d'une mission donnée, si oui ou non une quantité suffisante d'éléments probants a été collectée. La pertinence de ce jugement-là ne se mesure pas à l'aide d'un ordinateur, aussi puissant soit-il. Un tel jugement ne constitue pas la simple somme des jugements élémentaires formulés au cours de la mission : il les embrasse tous, les dépasse. Il est plus que leur agrégation. Il dépend d'eux, mais pas uniquement d'eux. Il repose aussi sur une décision qui le précède : celle de savoir quand on peut considérer que suffisamment de preuves ont été amassées, et cette décision-là ne peut être entièrement rationnelle (ce qui ne veut pas dire qu'elle soit irrationnelle) ; elle est un construit social. Une méthodologie doit d'abord être légitimée avant de pouvoir devenir efficiente, et non l'inverse, comme l'affirme la littérature « orthodoxe ». De même, alors que selon cette dernière une bonne méthodologie facilite le consensus des auditeurs, il apparaît au contraire qu'une nouvelle méthodologie doit d'abord faire l'objet d'un consensus pour être qualifiée de « bonne ». Renversement de perspective intéressant.

A cette argumentation, les chercheurs « orthodoxes » rétorqueraient sans doute qu'il s'avère pourtant bel et bien possible de mesurer l'efficacité d'une approche et des technologies qui l'accompagnent : cela est envisageable en « laboratoire », au moyen d'une méthode de recherche expérimentale, et de manière finalement relativement simple. Il suffit pour cela de monter un cas fictif dont les chercheurs possèdent la solution, et de vérifier si une méthodologie donnée permet aux auditeurs, mieux qu'une autre, de détecter les erreurs à découvrir. Et c'est bien ainsi que les nouvelles démarches et les nouveaux outils élaborés se trouvent « scientifiquement évalués ». Ceci appelle plusieurs commentaires.

D'une part, Fischer (1996) ne nie pas ce point, mais remarque que les technologies testées ne concernent à chaque fois qu'une tâche particulière du processus d'audit, et non le processus dans son ensemble. De plus, même si tel était le cas, il reste que ces technologies ne produisent pas, dans la vie réelle, les effets qu'elles promettent en laboratoire, et Fischer fournit une explication à ce phénomène-là, indéniable.

Il serait toutefois possible d'arguer que dans la mesure où l'efficacité des nouveaux outils développés se voit testée de manière scientifique, les auditeurs qui ne s'y fient pas conservent leur tort de ne pas le faire. Cependant, il faut noter que les études expérimentales réalisées par les chercheurs « orthodoxes » extirpent les auditeurs de leur contexte de travail réel, et que peu d'entre elles s'attachent à reconstituer correctement ce contexte-là. Dans l'immense majorité des cas, par exemple, les études réalisées ne soumettent les auditeurs à aucune sorte de contrainte temporelle. Or, nous savons qu'une telle contrainte s'exerce fortement sur le terrain. Dans un article publié en 1990, McDaniel évalue donc les effets d'une méthodologie structurée sur l'efficience et l'efficacité de professionnels soumis à une sérieuse pression de temps, et utilise pour ce faire une méthode de recherche expérimentale, du type de celle employée par « l'orthodoxie ». En outre, ses tests concernent la réalisation de contrôles de détail, tâches propices, s'il en est, aux prescriptions standardisées. Ses résultats sont les suivants. Plus la pression du temps augmente, et plus les auditeurs sont efficaces. Cependant l'efficience des utilisateurs d'approches non structurées augmente plus rapidement que celle des individus soumis à forte structure. Par ailleurs, il apparaît que l'efficacité des auditeurs diminue de la même manière pour les deux groupes testés. McDaniel (1990) de conclure donc que les effets désirés de la structure pourraient, en pratique, ne pas être atteints.

Mais si la structure ne permet pas automatiquement d'obtenir un audit plus efficace et plus efficient, pourquoi donc investir tant d'argent dans le développement de méthodologies structurées ?

1.2. Une méthodologie structurée ne vise-t-elle que l'efficience et l'efficacité ?

Pour Fischer (1996) et McDaniel (1990), les recherches « orthodoxes » centrées sur la méthodologie et le jugement réclament plus de structure parce qu'elles pensent véritablement que celle-ci représente une source naturelle d'efficacité et d'efficience. Selon le premier de ces auteurs, toutefois, ces recherches se trompent parce qu'elles fondent leur raisonnement sur un certain nombre d'hypothèses fallacieuses. Aux yeux de McDaniel, elles se maintiennent dans l'erreur car elles mènent leurs expériences sans recréer certaines des caractéristiques clés du contexte de travail réel de l'auditeur (voir également à ce propos les critiques formulées par Hogarth, 1991).

Mais certains chercheurs soulignent qu'une méthodologie structurée peut aussi posséder d'autres buts que de simplement permettre un audit plus efficient et plus efficace. Certaines recherches avancent par exemple que les accents scientifiques marqués des méthodologies concourent - et même servent - à légitimer la pratique de l'audit au sein d'une société - la nôtre - qui vole, cultuellement, un véritable culte à la science. Alors que la qualité d'audit s'avère inobservables pour les tiers, l'audit doit gagner leur confiance, et la rationalité instrumentale de sa démarche le lui permet. Aux yeux de Power (1992) par exemple, l'utilisation de l'échantillonnage statistique ne vient qu'habiller du manteau de la science une pratique déjà ancienne, et transforme finalement en vertu une nécessité purement économique : depuis longtemps déjà, les auditeurs se montraient sélectifs en raison des contraintes financières de leur activité. Selon Power (2002), l'audit, finalement, ne produit pas uniquement - ni essentiellement - des rapports de certification : il produit avant tout sa propre légitimité (voir aussi Carpenter & Dirsmith, 1993). De la même manière, Humphrey et Moizer (1990), qui interviewent certains praticiens quant au processus de planification de l'audit, soulignent de leur côté que celle-ci - la planification - ne sert pas simplement un rôle technique : ses visées sont aussi idéologiques, en ce qu'elle permet de manifester aux tiers la grande rationalité avec laquelle se conduisent les missions.

Toujours selon les deux chercheurs, le caractère scientifique des méthodologies d'audit modernes permet également à l'auditeur d'asseoir son autorité auprès des clients, de leur justifier les travaux de contrôle effectués quand éclate un désaccord à leur sujet (Humphrey & Moizer, 1990).

Ensuite, en plus d'être développées pour réduire les coûts (mais nous avons vu qu'elles n'y parvenaient pas toujours), les méthodologies structurées visent à vendre aux entreprises auditées un certain nombre de mission de conseil, notamment dans le domaine du « *risk management* ». Elles ne s'attachent pas seulement à permettre une meilleure certification des comptes. Elles se trouvent dessinées de manière que la mission de contrôle permette à l'auditeur d'acquérir sur l'organisation examinée suffisamment de connaissances pour vendre à cette dernière diverses autres prestations (Humphrey & Moizer, 1990).

Enfin, les méthodologies structurées permettent aux centres administratifs des cabinets de contrôler la qualité du travail fourni par les auditeurs (Carpenter & Dirsmith, 1993 ; Power, 2002), et peuvent se penser comme une solution partielle au problème d'agence qui prend place au sein des firmes d'audit elles-mêmes, dont la légitimité se voit aujourd'hui menacée par les scandales que nous savons.

Cependant, comme nous l'avons vu, rien n'indique que la structure fournisse une réponse forcément satisfaisante à ce problème-là : les nouvelles méthodologies ne sont pas toujours appliquées (Fischer, 1996) et ne permettent pas systématiquement, compte tenu par exemple des contraintes de temps, d'atteindre les gains d'efficacité souhaités (McDaniel, 1990). Pire : selon certains auteurs (voir ci-dessous), loin d'éduquer le jugement professionnel des auditeurs, ces méthodologies conduisent à le détériorer, ou à provoquer de la part des collaborateurs des comportements dysfonctionnels.

1.3. Une méthodologie structurée accroît-elle la compétence des auditeurs ?

Selon Herrbach (1999, 2000), le contrôle extensif que les cabinets pratiquent désormais sur le travail de leur collaborateurs peut conduire ces derniers à adopter un certain nombre de comportements de réduction de la qualité d'audit : diminution de la quantité de travail effectué au-delà de l'acceptable ; examen superficiel des documents fournis par le client ; acceptation d'explications insuffisantes fournies par les interlocuteurs lors des missions ; non approfondissement de points techniques ou comptables pourtant importants ; survol des difficultés rencontrées ; affirmation d'avoir réalisé une tâche qui n'a pas été faite. Le contrôle ne prend donc pas en compte ses propres effets pervers. Il semble rationnel mais ne l'est pas.

Un point souligné par Fischer (1996) peut également susciter l'inquiétude : les individus qui appliquent les nouvelles méthodologies et qui parviennent par ce moyen à réduire leur quantité globale de travaux effectués, ne comprennent pas vraiment les concepts et hypothèses attachés à ces méthodologies-là. Ne pouvons-nous craindre, dès lors, qu'ils ne perdent, au final, leur capacité de jugement ?

Tel est l'avis qu'exprime Francis qui, dans un article publié en 1994, assimile le processus d'audit à une démarche herméneutique (interprétative), et se base pour ce faire sur les thèses exprimées par Gadamer. Selon Francis (1994), les approches structurées ne

peuvent aboutir qu'à la déformation du raisonnement pratique des auditeurs. Les hypothèses qui les sous-tendent idéalisent le processus d'audit. Elles le présentent comme une série d'étapes logiques susceptibles d'être toute entière encodées dans un algorithme géant d'aide à la décision, ce qui ne saurait être le cas. Alors que la *structure* représente et modélise l'audit universel tel un vaste système de règles, cette représentation prédéterminée ne peut cependant jamais vraiment informer l'auditeur sur ce qu'il doit faire. Ainsi, selon Francis (1994), l'approche par les risques constitue une abstraction creuse qui entraîne une perte de raisonnement pratique et une corruption du processus au cours duquel se forme le jugement d'audit.

Dirsmith et Haskins (1991) rejoignent cet avis-là. Selon eux, l'opposition entre méthodologies structurées et méthodologies non structurées en reflète une autre, plus profonde : celle du *mécanique* et de *l'organique*, autrement dit de la matière inerte et du vivant. Quand les zélateurs du *mécanisme* rêvent d'une approche formelle intégrative et promettent pour un avenir proche la construction d'un algorithme d'audit universel, les tenants de *l'organisme* affirment au contraire qu'aucun programme n'égalera jamais les capacités cognitives humaines. Les premiers s'attachent à décomposer le jugement d'audit en éléments simples, et portent leur attention sur ceux-ci. Les seconds accordent plus d'importance au tout, et arguent que celui-ci est toujours supérieur à la somme de ses parties. Après avoir exposé cette distinction conceptuelle, les auteurs étudient la manière dont chacun des « *Big Eight* » (ils sont encore huit en 1991) évalue le risque inhérent de ses clients. Ils procèdent pour cela en plusieurs étapes : trois vagues d'interviews leur permettent de dégager 48 dimensions susceptibles d'être prises en compte pour l'évaluation du risque inhérent ; un questionnaire est ensuite distribué aux auditeurs qui doivent évaluer l'importance de chacune des dimensions sur une échelle de Likert à 5 points ; les réponses sont enfin analysées et rapprochées du niveau de structure de chacun des cabinets, tel que défini par la classification de Cushing et Loebbecke (1986).⁷⁸ Les résultats montrent que les firmes d'audit dotées de méthodologies peu structurées

⁷⁸ En 1986, Cushing et Loebbecke établissent la typologie suivante. Parmi les cabinets dits structurés, ils classent Deloitte, Haskins & Sells, Touche Ross, et Peat Marwick. Parmi les cabinets dits intermédiaires, ils classent Arthur Andersen, Arthur Young et Ernst & Whinney. Parmi les cabinets dits non structurés, ils classent Coopers & Lybrand et Price Waterhouse.

prennent en compte un nombre de facteurs plus important que les autres. Cela permet à Dirsmith et Haskins (1991) de conclure à la supériorité des approches peu formalistes.

Ceci dit, comme le montrent Barrett *et al.* (2005), il ne faudrait pas faire un lien trop direct entre la méthodologie d'une part et les pratiques de terrain d'autre part. Les auditeurs conservent toujours, au niveau local, leur autonomie, et ne se contentent pas d'exécuter la tâche prescrite.

2. Les recherches « alternatives » centrées sur le jugement

Comme nous l'avons déjà vu, les recherches « orthodoxes » centrées sur le jugement supposent que la tâche globale qui consiste à formuler l'opinion d'audit peut être décomposée en une série d'éléments simples, et que chacun de ces éléments doit pouvoir trouver une solution technique susceptible d'être transmise sans difficulté aux auditeurs de terrain. Au contraire, Francis (1994), Dirsmith et Haskins (1991) et Fischer (1996) font ressortir que le jugement du commissaire aux comptes ne peut, sans perdre sa substance même, se voir couper en morceaux : le véritable jugement de l'auditeur s'exerce lorsqu'il s'agit de déterminer, à la fin d'une mission donnée, si oui ou non une quantité suffisante d'éléments probants a été collectée. La pertinence de ce jugement-là ne se mesure pas à l'aide d'un ordinateur, aussi puissant qu'il soit. Il ne constitue pas la simple somme des jugements élémentaires formulés au cours de la mission : il les embrasse tous, les dépasse. Il est, avant tout, de nature heuristique, et tâtonne dans l'incertain. Pris dans les rets des lignes d'un programme informatique, il meurt. Il n'est pas pure rationalité...

Les recherches « orthodoxes » centrées sur le jugement d'audit le considèrent comme un calcul délibératif froid, un processus strictement cognitif. Elles n'observent pas qu'il en est ainsi : elles le postulent. Pentland (1993), lui, observe, et voit tout autre chose. Selon ses observations, le processus de formation du jugement des auditeurs tient en fait beaucoup de l'émotionnel : l'affect semble y jouer un rôle important. L'auteur a, pour mener son investigation, mobilisé trois méthodes de collecte de données. Il a, d'une part, observé des professionnels en mission, et a pour cela suivi deux équipes d'audit d'un grand cabinet sur le terrain. Il a, d'autre part, enregistré et retranscrit des protocoles verbaux de revue de papiers de travail. Il a, enfin, procédé à l'interview de 10 auditeurs non membres des équipes accompagnées. Afin d'interpréter les données ainsi collectées,

il se base essentiellement sur les travaux de Goffman (1967) et de Collins (1981) relatifs aux interactions rituelles. De son étude, il tire les remarques suivantes.

D'une part, alors que les méthodologies traitent d'assurance, de risques, et utilisent ainsi des termes relativement froids, les auditeurs, parlent essentiellement, de leur côté, de *confort*, et emploient donc un langage d'ordre émotionnel. Acquérir du confort : tel est le but du processus d'audit selon Pentland (1993). Mais comment un auditeur en vient-il à se sentir confortable en situation réelle ? L'auteur observe que tout au long de la chaîne hiérarchique d'une équipe donnée, chaque individu acquiert du confort en s'assurant de celui des individus qui travaillent pour lui. L'associé questionne le manager et le senior pour savoir s'ils se sentent confortables, et le devient s'ils le sont. Il s'instaure ainsi une chaîne du confort : celui-ci se communique des assistants jusqu'à l'associé. Il s'échange aussi à l'intérieur du cabinet, quand, par exemple, l'équipe demande son avis à un fiscaliste membre de la firme d'audit : si celui-ci est confortable, celle-là le sera donc. Enfin, le cabinet communique son confort à la société dans son ensemble, selon le même mécanisme. Mais comment, à l'origine, le « *staff* », premier maillon de la chaîne, en vient-il à se sentir confortable ?

Selon Pentland (1993), il y parvient grâce à une pratique rituelle. D'une part, le processus des travaux d'audit à accomplir sur le terrain - processus qui se répète largement d'une mission à l'autre - possède en lui-même un fort caractère rituel. Mais il y a plus que cela. Les longues heures travaillées, l'absence de pauses, le déjeuner entre membres de l'équipe, les tenues vestimentaires réglementées : tous ces points, observés par Pentland, participent selon lui du rituel, et celui-ci est vital pour l'auditeur qui doit, en bout de course, formuler son opinion, décider si oui ou non suffisamment de preuves probantes ont été collectées. Se prêter au rituel est pour le professionnel un moyen de se rassurer quant au travail effectué. Pour lui, pour le client et pour les tiers, c'est un signe de qualité. Le processus de formation de l'opinion ne tient donc pas simplement - peut-être même pas essentiellement - du calcul cognitif. L'affect y tient une place importante. L'associé et son équipe certifient les comptes d'une entreprise donnée parce qu'ils se sentent suffisamment bien pour cela, non parce qu'une somme de calcul leur indique qu'ils peuvent les signer. Ils jouissent du *sentiment* de pouvoir le faire. Ils ont accompli le rituel, et en sortent confortables. L'accomplissement sans heurt du rituel les rassure quant

à la qualité du travail effectué. Ils ont fait ce qu'ils devaient faire, comme il fallait le faire, selon le rituel. La logique n'est pas totalement absente, bien sûr, de ce dernier, mais ce n'est pas elle qui détermine la certification : c'est le respect du rituel.

Humphrey et Moizer (1990) soulignent comme Pentland le rôle de l'affect dans la formation du jugement lors de la phase de planification. D'autre part, l'analyse de Pentland rejoint en certains points celle de Fischer (1996) : l'un comme l'autre affirment - Pentland implicitement - que la qualité d'audit n'est pas un donné objectif, que les auditeurs ne disposent d'aucun moyens directs de savoir s'ils ont effectué un travail efficace. Ils doivent pour cela comparer leur réalisation à certains référents : les travaux accomplis les années passées ou les prescriptions de la nouvelle approche pour Fischer ; le rituel pour Pentland. Dans tous les cas, on est bien loin du modèle de jugement proposé par la recherche « orthodoxe ». De même existe-t-il certains points de vue alternatifs quant à l'indépendance de l'auditeur.

3. Les recherches « alternatives » centrées sur l'indépendance

Richard et Reix (2002) étudient, pour la comprendre, la relation économique et sociale existant entre les directeurs financiers et les commissaires aux comptes, identifiée comme décisive dans le déroulement du processus d'audit. Pour mener leur investigation, les deux auteurs ont conduit plusieurs vagues d'entretiens, auprès de 16 entreprises cotées au CAC 40, de huit cabinets d'audit (associés et managers), de la COB, de la CNCC ou encore du MEDEF. Les données recueillies ont été interprétées à la lumière de la théorie de l'agence et de la sociologie économique.

Des interviews menées, il ressort d'une part que la relation entre directeurs financiers et commissaires aux comptes est à la fois professionnelle et personnelle. Elle est professionnelle en ce qu'elle s'inscrit dans le cadre d'un « échange économique [et qu'elle se trouve] encadrée par un ensemble de normes professionnelles dont l'objet est de créer des barrières empêchant le développement d'engagement informels pendant le processus formel d'audit » (Richard & Reix, 2002 : 159). Elle est personnelle parce qu'elle consiste en un ensemble « d'interactions répétées qui engendrent la formation d'habitudes, en développant des liens d'amitié ou d'empathie », mais aussi parce qu'elle s'inscrit dans le cadre d'un « échange social impliquant notamment des obligations non

spécifiées a priori » (p.159). De ce dualisme relationnel émerge, entre le directeur financier et le commissaire aux comptes, une confiance hybride, à la fois professionnelle et personnelle. Le commissaire aux comptes cherche à établir cette relation de confiance, notamment en jouant sur la convivialité des relations personnelles entretenues avec son client. Peu à peu, se développent entre les deux protagonistes une *relation de pairs*, c'est-à-dire « *une relation interpersonnelle dans laquelle les acteurs sont distincts mais égaux, [...] caractérisée par une réciprocité dans l'échange et par une égalité des contributions* » (p.161). Celle-ci peut émerger parce que les directeurs financiers et les commissaires aux comptes partagent des normes professionnelles et culturelles communes, et que leurs contacts sont fréquents et multifaces. La relation de parité se caractérise par un partage croissant des connaissances et par le développement d'une confiance hybride entre les protagonistes : cette confiance est, dans un premier temps, une confiance de principe, puis elle se fonde sur la compétence des acteurs, pour finir parfois par devenir, au fil du temps, une véritable confiance empathique.

Mais une question se pose alors : l'auditeur pris dans une telle relation conserve-t-il son indépendance ? Selon la littérature « orthodoxe », l'indépendance doit se fonder sur l'existence d'un conflit d'intérêts. Cependant, telle qu'elle est vécue par les acteurs, cette indépendance s'articule plutôt autour de la question de la réduction de l'asymétrie d'information : afin d'être indépendant, l'auditeur doit disposer de suffisamment d'informations pour accomplir sa mission. C'est ne rien savoir, pour un commissaire aux comptes, qui le place en réelle situation de dépendance. Selon les auteurs, il semble donc qu'une « *relation de pairs pourrait constituer une menace à l'indépendance par le partage supposé des rôles et donc des intérêts, mais permettrait aussi une meilleure gestion par l'auditeur de son indépendance en réduisant l'asymétrie d'information* » (p.166). La relation de pairs permet au commissaire aux comptes d'obtenir l'information dont il a besoin et d'être donc plus compétent, mais réduit son indépendance, du moins telle que celle-ci se trouve définie par la littérature « orthodoxe ». Cependant, une relation de parité trop poussée nuit également à la compétence de l'auditeur, car celui-ci ne dispose plus alors d'un regard externe suffisant pour apporter des solutions innovantes aux problèmes de son client. Tout l'art du commissaire aux comptes consiste alors à gérer

la relation de pairs qu'il entretient avec le directeur financier pour parvenir à un optimum en termes d'indépendance et de compétence.

Ainsi, l'analyse menée par Richard et Reix (2002) aboutit-elle à des conclusions différentes de celles trouvées dans la littérature « orthodoxe ». Principalement, alors que la compétence et l'indépendance sont généralement supposées constituer deux caractéristiques séparées de l'auditeur, les auteurs montrent clairement la manière dont celles-ci sont en fait liées. Un commissaire aux comptes parfaitement indépendant, sans relation de pairs aucune avec son client, devient par là même incompétent, puisqu'il ne dispose alors certainement plus des informations nécessaires à l'accomplissement de sa mission. Non, donc, pour répondre à la question posée dans le titre de ce paragraphe, toujours plus d'indépendance ne s'avère pas souhaitable. Une bonne relation de pairs rend certes l'auditeur moins indépendant, mais parce qu'elle lui permet d'accéder aux informations dont il a besoin, elle le rend aussi moins dépendant (paradoxe), et plus compétent. De plus, comme établir une telle relation demande un certain temps, il semble dans cette perspective déraisonnable de proposer, comme certains l'envisagent, de réduire la durée du mandat de l'auditeur pour en accroître l'indépendance.

Que ces quelques points de vue alternatifs nous content-ils en résumé ? Tout au long d'une mission donnée, les auditeurs collectent, produisent et analysent des éléments probants. A chaque étape du processus d'audit, ils exercent leur jugement. Plus l'étape est petite et bien ciblée, plus ce jugement peut être guidé par un programme de travail, un questionnaire, une technologie spécifique, etc. Mais reste qu'en bout de course, une fois les preuves élémentaires amassées, le commissaire aux comptes doit décider si, oui ou non, celles-ci s'avèrent suffisantes pour qu'une opinion puisse être formulée. Comment savoir si l'on a conduit un audit de qualité ? L'auditeur dira : on a fait ce qu'il fallait pour cela ; ce qu'on a fait - la démarche qu'on a adoptée, les outils qu'on a utilisés, ce qu'on en a tiré - a permis de récolter les preuves nécessaires et suffisantes pour conclure l'audit. Le véritable jugement professionnel est là. Il porte sur l'ensemble, c'est-à-dire sur la pertinence conjointe du modèle conceptuel, du processus d'action planifié, des techniques disponibles, et de tout ce qui a pu être réalisé sur le terrain conformément à ce dispositif-là. Ce jugement d'ensemble, nul ne peut l'effectuer à la place de l'auditeur, qui seul engage sa responsabilité. La méthodologie, aussi rationnelle soit-elle, ne peut se valider

elle-même. Les chercheurs l'évaluent, l'améliorent, mais au bout du compte, c'est l'auditeur qui jugera de sa qualité, lui accordera ou non sa confiance, et décidera s'il faut en suivre les prescriptions ou préférer celles d'une autre. Cet acte de jugement-là ne saurait être purement rationnel. Il est une construction sociale, qui prend forme au croisement de multiples interactions : interactions entre les membres de l'équipe d'audit ; interactions entre les auditeurs et le client ; interactions professionnelles ; interactions personnelles ; interactions économiques ; interactions sociales ; interactions rituelles ; interactions où s'échange de la connaissance ; interactions où se communique du confort ; interactions où doit s'arbitrer le juste équilibre entre la compétence et l'indépendance, etc. Décomposer le jugement de l'auditeur en une suite logique de microdécisions « scientifiques », c'est en manquer cruellement l'essence, le vider de sa moelle, et donc, en pratique, le tuer à terme. Ainsi les approches trop structurées risquent-elles de dessécher ce jugement, au lieu de l'élever. Mais celles-ci nourrissent d'autres desseins que celui de simplement guider le commissaire aux comptes au cours de sa mission : elles servent à légitimer l'audit aux yeux du public et du client, permettent de proposer à ce dernier des prestations de conseils, et visent à renforcer le contrôle exercé par les cabinets sur leurs collaborateurs.

Les lignes de partage qui séparent ces quelques points de vue alternatifs de la littérature « orthodoxe » sont nombreuses. Certains d'entre elles retiennent toutefois ici notre attention. Les recherches « orthodoxes » se focalisent principalement sur le processus d'audit et sur le contexte économique au sein duquel il prend place. Dans leur écrasante majorité, ces recherches s'intéressent en tout premier lieu à la méthodologie. Cela est évident pour les études directement centrées sur celle-ci, mais les travaux « orthodoxes » menés sur le jugement visent finalement aussi à élaborer des techniques capables d'augmenter l'efficacité de l'audit. Pour ces travaux-là, l'analyse du jugement ne constitue, en quelque sorte, qu'un détour nécessaire à la conception d'outils performants. Leurs auteurs se penchent moins sur l'expert en tant qu'être humain que sur son expertise, qui doit pouvoir, selon eux, s'encoder en lignes de programme. Et parmi les recherches « classiques » centrées sur l'indépendance, nombreuses sont celles qui concluent à la nécessité d'une réglementation stricte des relations économiques nouées entre les cabinets et leurs clients.

De leur côté, les quelques points de vues alternatifs que nous avons présentés se focalisent non pas sur le processus d'audit mais sur les auditeurs eux-mêmes. Ceux-ci se voient alors considérés dans toutes leurs dimensions de personnes humaines, capables de réflexion abstraite mais aussi douées d'émotions, engagées dans de nombreuses relations économiques, sociales voire personnelles, pourvues d'une capacité de jugement qu'aucune machine ne saurait simuler. Le jugement, ici, prime sur la méthodologie. Il s'applique à la méthodologie pour parfois la rejeter. Celle-ci ne lui dicte pas toutes ses conclusions. Elle n'est pas non plus prise trop au pied de la lettre : sa fonction se voit résituée dans une problématique sociologique plus large.

Section 2

Du manque d'études de terrain

1. Très peu d'études de terrain

A ces différences de perspectives correspondent des différences de méthodes. Alors que les travaux « orthodoxes » consistent généralement à valider certaines hypothèses au moyen d'expériences réalisées en laboratoire, la plupart des études « alternatives » commencent par collecter leurs données au moyen d'interviews qualitatives puis les traitent de manière interprétative. Par le simple fait de poser d'autres questions et d'employer d'autres méthodes, les recherches « alternatives » projettent sur l'audit un éclairage différent de celui fourni par les études « orthodoxes ». Elles font progresser, pensons-nous, notre compréhension de l'audit, parce qu'elles nous permettent de poser sur lui un autre regard. Mais dans le panorama que nous avons brossé de la recherche dans ce domaine, un point retient notre attention : toutes études confondues, très peu nombreuses sont celles basées sur une observation directe du travail des auditeurs en mission. A vrai dire, les seules études de terrain que nous ayons trouvées sont celles de Pentland (1993) et Barrett *et al.* (2005). Ces deux études sont, semble-t-il, les seuls spécimens du genre dans toute l'histoire de la recherche en audit. Peut-être en existe-t-il d'autres, mais Bédard *et al.* (2001), Gendron *et al.* (2001) et Power (2003) nous confirment leur rareté. Pourquoi ce vide ?

2. La rareté des études de terrain : quelques hypothèses explicatives

Pour commencer, il est aisément d'expliquer l'absence d'études de terrain au sein de la « littérature pieuse » (courant orthodoxe). Dans l'esprit de ses adeptes, les techniques d'audit officielles capturent en effet l'essentiel du travail des auditeurs, et étudier ce dernier ne semble donc pas requérir la fréquentation du terrain.⁷⁹ Sur un plan

⁷⁹ Sauf peut-être pour codifier encore davantage ce travail. C'est par exemple ce que proposent Gibbins et Jamal (1993).

méthodologique, l'analyse de données collectées par questionnaire ou la réalisation d'expériences de laboratoire paraissent en outre préférables ; aussi sont-elles privilégiées.

Il est en revanche plus difficile de comprendre pourquoi les auteurs critiques ne recourent pas davantage, quant à eux, à l'observation directe des pratiques. Ces auteurs, en effet, encouragent fortement les études de terrain. Dans la perspective qui est par exemple celle du courant alternatif, de telles études seraient de nature à établir de manière convaincante que les techniques d'audit, loin de refléter l'activité réelle des auditeurs, leur servent plutôt à (s') en forger une image jugée rationnelle ; elles permettraient aussi de montrer que, pour remplir une telle fonction, ces techniques doivent être d'abord perçues comme légitimes au sein des équipes de travail, et viendraient éclairer les mécanismes selon lesquels une telle légitimité se construit ; elles rendraient enfin possible l'analyse du processus grâce auquel les auditeurs parviennent à traduire ce qu'il font sur le terrain dans le langage des techniques formelles.

Gendron et Bédard (2001, p.356) formulent à ce sujet deux hypothèses complémentaires. D'une part, en raison du nombre élevé de publications qu'ils doivent produire pour être reconnus, les chercheurs ne seraient pas incités à s'engager dans cette voie-là, perçue comme trop consommatrice de temps ; d'autre part, les auditeurs seraient eux-mêmes hostiles à ce type de recherche, susceptible de menacer leur légitimité. Il se peut effectivement que les études de terrain soient jugées trop longues à effectuer. Les deux travaux en audit menés selon cette approche, toutefois, ne l'ont pas été plus que d'autres : Pentland n'a consacré que dix jours à la collecte de ses données (1993, p.609), Barrett *et al.* seulement 77 heures (2005, p.6), et leurs résultats respectifs n'en sont pourtant pas moins éclairants. Le temps ne constitue donc pas un véritable obstacle à la conduite d'enquêtes fondées sur l'observation. L'*a priori* des chercheurs à ce sujet, s'il est avéré, mériterait d'être rectifié. L'accès au terrain, en revanche, est sans conteste difficile à obtenir. On conçoit aisément que les auditeurs le refusent aux tenants de la littérature licencieuse, champions de la critique radicale. Pourquoi accueilleraient-ils à bras ouverts ceux qui ne pensent qu'à les blâmer ? Les cabinets, par contre, n'ont pas de raisons de craindre les adeptes du second courant critique que nous avons présenté. Ces derniers, en effet, ne désirent pas nuire à la profession. A leur égard, la résistance des

auditeurs pourrait donc ne pas être de nature « idéologique ». Selon nous, les deux hypothèses formulées par Gendron et Bédard (2001) doivent être ici complétées.

Par amour de la science ou par esprit de solidarité, les scientifiques peuvent se laisser observer par d'autres scientifiques sans trop rechigner. Les auditeurs, cependant, même s'ils sont cultivés et font preuve de curiosité, entretiennent avec le savoir, dans l'exercice de leur métier, des rapports moins désintéressés. Or, accueillir un chercheur au sein de leur cabinet constitue pour eux une source certaine de difficultés.⁸⁰ S'ils ne peuvent tirer de cette expérience aucun bénéfice, il est alors peu probable qu'ils décident de s'y livrer. Pour augmenter ses chances d'être autorisé à suivre des équipes d'audit sur le terrain, le scientifique doit donc être en mesure de préciser clairement ce qu'il peut leur apporter. Sa capacité à le faire dépend ici très largement de l'importance que son cadre théorique accorde à ce genre de préoccupations-là. A ce sujet, les chercheurs en audit partisans de la critique non radicale pâtissent selon nous du manque d'orientation pratique de leur approche. Le cadre de référence qu'ils mobilisent butte pour l'instant sur un paradoxe : d'un côté, il réclame la réalisation d'études de type ethnographique ; d'un autre côté, il ne fournit pas à ses adeptes les armes nécessaires pour négocier un terrain de manière efficace. A nos yeux, ceci est regrettable, mais peut être corrigé.

Comme nous l'avons vu, les tenants du courant critique non radical focalisent leur attention sur les processus de légitimation des techniques d'audit formelles. Au sein du cadre théorique qu'ils mobilisent, le travail réellement accompli par les auditeurs en mission tient une place importante, mais secondaire. Ce travail est dit différent de la tâche prescrite, affaire de compromis, mais il n'est pas étudié de manière approfondie et ne fait l'objet d'aucune conceptualisation rigoureuse. Selon notre expérience, pourtant, les commissaires aux comptes se montrent intéressés par son analyse, et surtout par la manière dont celle-ci peut, par exemple, leur permettre de développer leurs compétences. Pour gagner la coopération des auditeurs et obtenir le droit de les suivre sur le terrain, il faut donc, selon nous, situer le concept de travail non pas à la périphérie mais au cœur même de l'appareillage théorique pris pour référence. Il ne s'agit pas de cesser d'étudier les processus de légitimation des normes d'audit officielles, mais de subordonner cette

⁸⁰ Ces difficultés seront examinées en détail au chapitre 4 de cette thèse.

étude à celle de l'activité des auditeurs. Pour opérer ce recentrage, sans sortir du courant critique non radical dont les apports sont précieux, il est nécessaire de s'appuyer sur une discipline qui partage les idées clés de la sociologie des techniques et de la théorie institutionnelle, mais qui, cependant, prenne le travail pour objet d'étude principal et se préoccupe d'aider les professionnels à faire évoluer leurs pratiques. L'ergonomie de l'activité répond à ces critères.

Conclusion du chapitre 3

En quoi consiste le travail réel des auditeurs légaux ? Telle est notre question de recherche. Comme nous l'avons vu, les études menées par les tenants du courant de la critique « alternative » apportent à ce sujet un éclairage intéressant. En résumé, les idées que développent ces études sont les suivantes (Power, 1995, 2003). Le cadre officiel de l'audit légal tient du « *mythe rationnel* » (Meyer et Rowan, 1977). En dehors des périodes de scandales financiers, il constitue, aux yeux de la majorité des acteurs que la conduite de l'audit légal intéresse, un moyen sûr d'obtenir des auditeurs la réalisation d'un travail de qualité. Cependant, malgré son apparence scientifique, ce cadre n'est pas pure logique. Il est plutôt le résultat d'un processus de négociation auquel participent, entre autres, l'Etat, le public, les organisations auditées, les instituts professionnels, les cabinets et les auditeurs de terrain. Il prend ainsi la forme d'un arbitrage, opéré entre les exigences souvent conflictuelles de ces diverses parties prenantes. Il ne détermine pas, en outre, le travail réellement accompli par les auditeurs en mission. En effet, pour mener à bien leurs interventions et pour préserver leur autonomie, ces derniers, confrontés à de multiples contradictions, procèdent à des compromis individuels et collectifs, et mobilisent des compétences tacites. Toutefois, parce que la qualité de l'audit est inobservables par les tiers et par les auditeurs eux-mêmes, ceux-ci s'attachent, autant que faire se peut, à documenter leurs travaux comme s'ils s'étaient « contentés » d'appliquer les techniques officielles. Pour eux, l'enjeu est ici de rationaliser et donc de crédibiliser leurs décisions aux yeux du public, aux yeux de leurs collègues, et, pour commencer, aux leurs propres. Ils donnent ainsi l'impression de travailler conformément à la tâche qui leur est prescrite, et le croient eux-mêmes. Ceci renforce la légitimité de cette dernière, mais empêche aussi les auditeurs de s'interroger sur leurs pratiques réelles, les conduit à exercer leur métier de manière rituelle, nuit donc au développement de leurs compétences professionnelles, et menace *in fine* la qualité des audits effectués.

Ainsi les idées de la « critique alternative » et celles de l'ergonomie de l'activité se rejoignent-elles à bien des égards. Cette dernière présente toutefois selon nous l'énorme avantage de s'inscrire dans une visée qui n'est pas seulement théorique mais également pratique, ce qui constitue pour le chercheur un atout de poids lorsqu'il s'agit pour lui

d'obtenir d'un cabinet l'autorisation de suivre ses auditeurs en mission. Selon nous, l'approche trop purement conceptuelle des tenants du courant « alternatif » explique en partie leur difficulté à accéder au terrain, et la rareté des enquêtes fondées sur l'observation des pratiques. D'où la double orientation que nous avons choisi de donner à notre recherche, à la fois théorique, au service de la communauté scientifique, et pratique, au service des auditeurs légaux. Pour être plus précis, pratique et théorie sont, selon les ergonomes de l'activité et du point de vue qui est le nôtre, inextricablement liées. Elles se fécondent l'une l'autre, et le rapport d'enrichissement mutuel qu'elles entretiennent définit la *démarche clinique* que nous avons adoptée pour conduire notre recherche.