



**HAL**  
open science

# Contribution à l'étude de la qualité de l'audit : une approche fondée sur le management des équipes et le comportement des auditeurs

Inès Gaddour

► **To cite this version:**

Inès Gaddour. Contribution à l'étude de la qualité de l'audit : une approche fondée sur le management des équipes et le comportement des auditeurs. Gestion et management. Université Paris sciences et lettres; Institut des hautes études commerciales (Carthage, Tunisie), 2016. Français. NNT : 2016PSLED013 . tel-01430056

**HAL Id: tel-01430056**

**<https://theses.hal.science/tel-01430056>**

Submitted on 9 Jan 2017

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

# THÈSE DE DOCTORAT

de l'Université de recherche Paris Sciences et  
Lettres PSL Research University

Préparée dans le cadre d'une cotutelle entre  
l'Université Paris-Dauphine  
et l'IHEC de Carthage

Contribution à l'étude de la qualité de l'audit : une approche  
fondée sur le management des équipes et le comportement  
des auditeurs

École Doctorale de Dauphine — ED 543

Spécialité **Sciences de gestion**

## COMPOSITION DU JURY :

Pr. Jean-François CASTA  
Université Paris-Dauphine  
Co-Directeur de thèse

Pr. Hédi NOUBBIGH  
IHEC Carthage, Tunisie  
Co-Directeur de thèse

Pr. Cédric LESAGE  
Concordia University, Canada  
Rapporteur

Pr. Yves MARD  
Université d'Auvergne  
Rapporteur

Pr. Pascal DUMONTIER  
Université Paris-Dauphine  
Président du jury

Pr. Odile UZAN  
Université Paul-Valéry Montpellier 3  
Membre du jury

**Soutenue le 21.11.2016  
par Inès GADDOUR**

Dirigée par **Jean-François CASTA**

**Hédi NOUBBIGH**





*L'université Paris-Dauphine n'entend donner aucune approbation aux opinions émises dans les thèses : ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.*



## ***REMERCIEMENTS***

Si l'élaboration d'une thèse est avant tout un travail individuel de longue haleine avec des moments de doute et de joie, sa réalisation n'aurait pu être accomplie sans le soutien et la confiance que de nombreuses personnes m'ont accordés. Je tiens à remercier toutes les personnes qui ont contribué à rendre cette aventure possible.

Mes plus vifs remerciements vont au Professeur Jean-François CASTA pour avoir accepté d'encadrer cette recherche. Les échanges ont toujours été riches et fructueux. Qu'il soit aussi remercié pour m'avoir régulièrement donné sa confiance en me faisant intervenir dans des formations à l'Université Paris-Dauphine et à l'étranger. Sa profonde connaissance du sujet et ses critiques constructives ont été déterminantes pour l'aboutissement de cette thèse.

Je tiens à remercier le Professeur Hédi NOUBBIGH pour avoir accepté la codirection de cette thèse, ainsi que pour ses encouragements et ses précieux conseils qui ont été essentiels pour l'élaboration de ce travail.

Mes remerciements s'adressent également aux Professeurs Cédric LESAGE, Yves MARD, Pascal DUMONTIER et Odile UZAN pour l'honneur qu'ils me font en acceptant d'évaluer mon travail doctoral.

Je ne manquerai pas de remercier mes camarades doctorants ou anciens doctorants rencontrés à l'Université Paris-Dauphine pour leurs encouragements et les moments de joie que nous avons partagés tout au long de ces années de thèse. Aboudou OUATTARA, Alioune BADARA MBENGUE, Hamida CHIHI, je vous souhaite tout le bonheur du monde.

Une pensée particulière s'adresse à ma belle famille ELAINI pour son soutien et affection ainsi qu'à la famille BOUZGHAIA, source de rassurance à Paris.

Ma gratitude et mes pensées émues vont également à mes parents qui m'ont guidée toute ma vie. Leurs conseils et leur rigueur ont fait échos en moi tout au long de mon parcours dans un esprit de travail et réussite. C'est alors avec plaisir et émotion qu'à mon tour je leur dévoile le fruit de mes efforts. J'espère être à la hauteur de leur fierté inconditionnelle.

Sont joints à mes remerciements mes frères Ali et Alaa, ma soeur Sana, ma belle soeur Safa ainsi que tous mes proches pour leurs encouragements et leur soutien.

Enfin, avec la plus profonde reconnaissance et tendresse que je remercie mon époux qui a su me soutenir en supportant patiemment mes doutes et mes moments de découragements. C'est dans la force de notre relation que j'ai puisé le courage pour achever ces recherches de longue haleine. Ce travail n'aurait pas été mené sans son soutien inconditionnel.



*À mes parents,*

*À mon mari,*



## ***LISTE DES ABREVIATIONS ET ACRONYMES***

- AAA** : *American Accounting Association*
- AIC** : *Akaike Information Criterion*
- AICPA** : *American Institute of Certified Public Accountants*
- ALS** : *Average Leadership Style – ALS* (Moyen traditionnel de leadership)
- AQRB** : *Audit Quality Reduction Behaviour* (Comportements de réduction de la qualité d’audit).
- BIC** : *Bayesian Information Criterion*
- IFAC** : *International Federation of Accountants*
- CCAF** : *Canadian Comprehensive Auditing Foundation*
- CNP** : Comportement Non Professionnel
- CS** : Comportement Social
- CT** : Compétence Technique
- FCVI** : Fondation Canadienne pour la Vérification Intégrée
- H3C** : Haut Conseil du Commissariat aux Comptes
- ISA** : *International Standards on Auditing*
- IAASB** : *International Auditing and Assurance Standards Board*
- LMX** : *Leader-Member-Exchange* (Relation supérieur-subordonné)
- MGE** : Mauvaise Gestion d’Équipe
- POS** : *Perceived Organizational Support* (Soutien organisationnel)
- QTB** : *Quality-Threatening Behaviour* (Comportements de réduction de qualité)
- URT** : *Under-Reporting of Time* (Sous-déclaration du temps réellement passé sur une mission d’audit)
- VDL** : *Vertical Dyad Linkage –VDL* (Liaison dyadique et verticale)
- SEC** : *Securities and Exchange Commission*
- SUR** : *Seemingly Unrelated Regression*



# SOMMAIRE

<b>INTRODUCTION GÉNÉRALE .....</b>	<b>13</b>
<b>PARTIE 1 : CADRE THÉORIQUE.....</b>	<b>23</b>
<b>CHAPITRE 1 : AUDIT, QUALITÉ DE L'AUDIT ET CARACTÉRISTIQUES ORGANISATIONNELLES DES GRANDS CABINETS : FONDEMENTS THÉORIQUES ET CONCEPTUELS .....</b>	<b>27</b>
Section 1 - l'audit légal : cadre conceptuel et théorique .....	30
Section 2- Les cabinets d'audit : caractéristiques en tant qu'une forme organisationnelle.	49
<b>CHAPITRE 2: COMPORTEMENTS DYSFUNCTIONNELS ET QUALITE D'AUDIT : CADRE THEORIQUE ET ETAT DE L'ART DES ETUDES EXISTANTES .....</b>	<b>83</b>
Section 1 : cadre conceptuel des comportements dysfonctionnels et notion de rôle .....	86
Section 2 : les comportements de réduction de qualité : état de l'art.....	98
<b>CHAPITRE 3 : CADRE DE LECTURE PROPOSÉ, LMX ET QUALITÉ D'AUDIT : MODÉLISATION EMPIRIQUE ET HYPOTHÈSES .....</b>	<b>143</b>
Section 1. Proposition d'un nouveau cadre de lecture .....	146
Section 2. Le LMX : genèse et fondement théorique.....	152
Section 3. Développement de la problématique et des hypothèses de recherche.....	169
<b>PARTIE 2 : ETUDE EMIRIQUE.....</b>	<b>189</b>
<b>CHAPITRE 4 : MISE EN PLACE DU DISPOSITIF MÉTHODOLOGIQUE : ÉCHANTILLONNAGE, ÉCHELLES DE MESURE ET QUESTIONNAIRE .....</b>	<b>193</b>
Section 1 : opérationnalisation des variables .....	196
Section 2 : Echantillon et questionnaire .....	205
Section 3 : Épuration et fiabilité des échelles de mesure .....	210
<b>CHAPITRE 5 : PRÉSENTATION ET INTERPRÉTATION DES RÉSULTATS .....</b>	<b>243</b>
Section 1 : statistiques descriptives .....	246
Section 2 : Statistiques bivariées .....	259
Section 3 : méthode d'analyse et tests préalables à sa mise en œuvre .....	269
Section 4 : résultats de régression d'équations apparemment non reliées .....	290
<b>CONCLUSION GÉNÉRALE.....</b>	<b>311</b>
<b><i>BIBLIOGRAPHIE .....</i></b>	<b><i>319</i></b>
<b><i>LISTE DES TABLEAUX .....</i></b>	<b><i>333</i></b>
<b><i>LISTE DES FIGURES .....</i></b>	<b><i>337</i></b>
<b><i>LISTE DES GRAPHS .....</i></b>	<b><i>338</i></b>
<b><i>ANNEXES .....</i></b>	<b><i>339</i></b>
<b><i>TABLES DES MATIÈRES.....</i></b>	<b><i>352</i></b>



# **INTRODUCTION GÉNÉRALE**



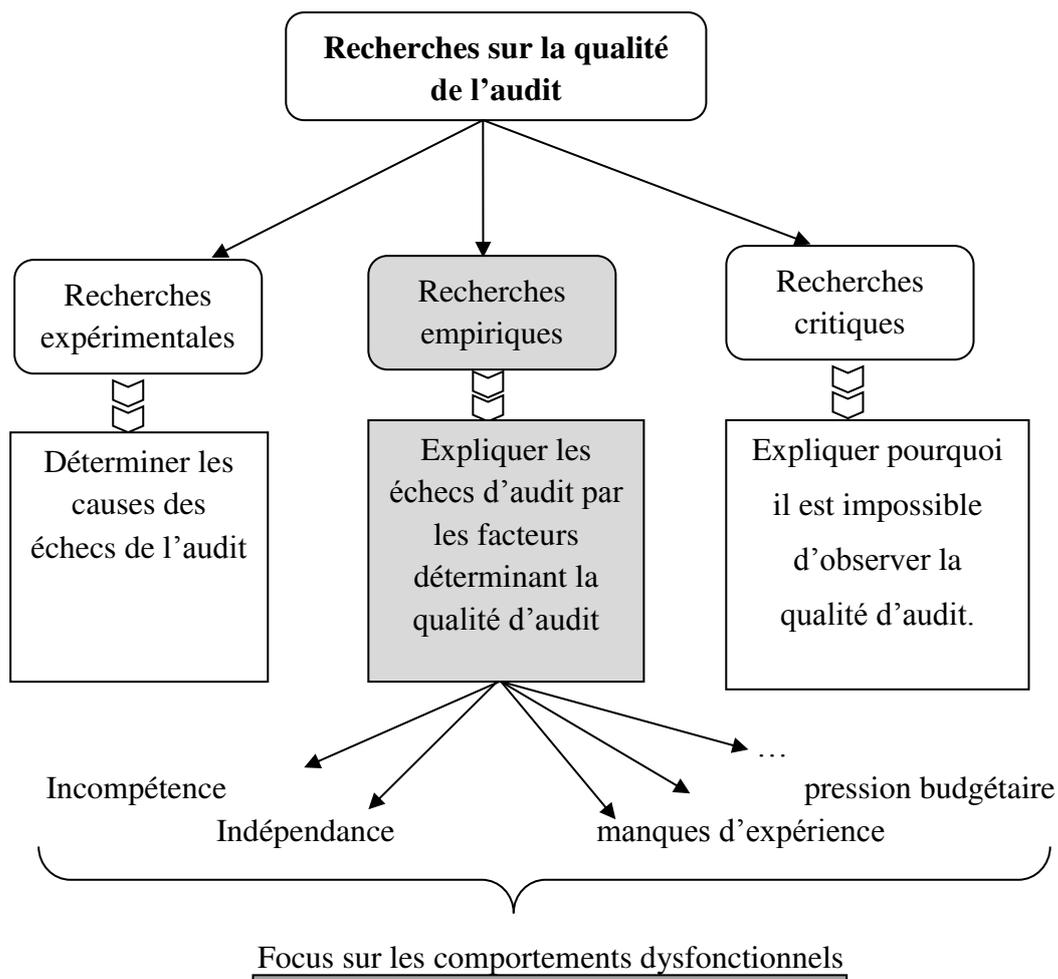
- **Contexte de recherche et positionnement épistémologique**

Le concept d'audit s'est progressivement étendu à toute une série de domaines. On parle d'audit financier, interne, social ou encore d'audit des systèmes d'information... Sa propagation correspond à un changement fondamental dans les modèles de gouvernance des sociétés industrielles avancées. Si l'audit puise ses origines dans la pratique de l'audit financier externe, il est apparu très rapidement qu'il pouvait être mis en œuvre par des professionnels internes à l'entité concernée et qu'il pouvait porter sur toute information, quelle que soit sa nature et ses caractéristiques. Cette généralisation consacre l'audit comme une dimension à fort potentiel dans le contrôle social et organisationnel, si bien que notre société peut être qualifiée de « société de l'audit » (Power, 1997). Cependant, cette banalisation du champ de l'audit s'est faite aux dépens de sa précision. L'audit légal reste le champ fondateur et relève d'un cadre extrêmement défini. L'audit financier a pour objectif de « permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable défini » (IFAC).

Les récents scandales qui ont secoué la scène économique et financière telle que l'affaire Anderson-Enron ont soulevé de nombreuses questions en matière d'audit et plus particulièrement, la question de la « qualité de l'audit ». Cette dernière notion a fait l'objet de nombreuses études. En effet, la littérature sur la question de la qualité d'audit est marquée par trois paradigmes de recherche (Cf. Figure 1). Le premier englobe des études expérimentales qui prospectent les causes des échecs de l'audit, lesquelles trouvent leurs origines soit dans la compétence de l'auditeur (méthodologie de travail, comportement et jugement), soit dans son indépendance. Le deuxième type de recherche englobe les travaux empiriques instruisant l'appréhension de facteurs déterminants de la qualité d'audit. Il s'agit de définir des proxys intrinsèques ou perçus de la qualité d'audit (taille du cabinet, ancienneté, durée du mandat, honoraires...). Enfin, un dernier type de recherches critiques tend à expliquer les raisons de l'impossibilité d'observer la qualité de l'audit.

Dans le cadre de ce travail doctoral, nous nous plaçons dans une posture épistémologique purement positiviste qui relève du deuxième paradigme. Ce courant développé par Watts et Zimmerman depuis les années soixante-dix, fait désormais figure de *mainstream* dans la recherche comptable moderne.

Ce type de recherche explore les facteurs explicatifs de la perte de crédibilité de la profession et des échecs de l'audit. À cet égard, la littérature mentionne, notamment, le manque d'indépendance (Bazerman et al. 1997), l'incompétence ou l'inadéquation des méthodes (Sikka et al. 1998), le manque d'expérience (Grovesman 1995), la pression budgétaire résultant de la baisse des honoraires... Cette démarche explicative s'inscrit dans le cadre de réflexions plus larges admettant les enjeux auxquels est confrontée la profession d'auditeur (Jeppesen 1998 ; Hatherly 1999).



**Figure 1 : Les courants de recherche sur la qualité de l'audit**

- **Motivations, objectifs et problématique de recherche**

La réflexion menée autour de la qualité de l'audit nous a permis de nous focaliser sur les « comportements de réduction de qualité de l'audit ». Ce facteur a fait couler beaucoup d'encre aux États-Unis et au Royaume-Uni, mais pour autant, n'a fait l'objet que d'une seule et unique étude en France (celle d'Herrbach, 2001). Les comportements de négligences professionnelles des auditeurs, parfois adopté par des collaborateurs peu scrupuleux, sont susceptibles de mettre en péril la certification et compromettre ainsi l'image de la profession.

De nombreuses études ont contribué à déterminer les facteurs poussant les auditeurs à opter pour un comportement dysfonctionnel (pression budgétaire, locus de contrôle, engagement organisationnel, évaluation par des collaborateurs d'audit du contrat psychologique existant entre l'organisation où ils exercent et eux-mêmes). Néanmoins, ces comportements n'ont jusqu'ici été considérés, dans un contexte social, qu'au regard de certaines variables liées aux caractéristiques du supérieur, ainsi qu'à son mode de leadership (Kelley et Margheim, 1990). À notre connaissance, aucune étude n'a examiné ces comportements sous un angle relationnel et dyadique en mobilisant la théorie *Leader-Member Exchange* – *LMX* (ou la théorie de la relation supérieur - subordonné), c'est-à-dire considérer l'effet de la relation individuelle entre un leader et chacun de ses subordonnés sur ces comportements singuliers. Cette approche s'inscrit dans la perspective des recherches sur le leadership. Inspiré des travaux de Graen et ses collaborateurs (Danserau, Cashman, et Graen, 1973 ; Graen et Cashman, 1975 ; Graen et al. 1977 ; Graen et al. 1982), le LMX est utilisé dans l'évaluation de la relation entre supérieur et subordonné, considéré comme déterminant de l'efficacité organisationnelle. Il se distingue des autres théories sur le leadership par une spécificité qui inclut le rapport dyadique entre supérieur et subordonné, lequel permet d'étudier l'évolution des comportements humains dans l'organisation.

L'intérêt de la mobilisation de cette théorie repose sur son fondement qui met l'accent sur deux approches, à savoir la théorie de rôle et celle des échanges sociaux. Le LMX sert de fondement pour l'étude de la constitution et de l'évolution des rôles des auditeurs seniors ainsi que de leurs comportements dysfonctionnels. Il s'agit, donc, de modéliser les comportements dysfonctionnels et les interactions entre le leader (en l'occurrence l'auditeur manager) et son subordonné (le senior). Cette perspective de rôle permet d'appréhender les comportements fonctionnels et dysfonctionnels des employés sous l'angle relationnel proposé par le LMX.

En outre, la relation managériale entre le supérieur et son subordonné s'avère accessible à partir d'autres facteurs jugés plus pertinents, alors que la littérature sur les comportements dysfonctionnels s'est peu intéressée au sujet. Il s'agit du *role modeling* (modèle de rôle) en réponse à la perception par le subordonné du comportement de son supérieur, suivie par celle du style d'évaluation de la performance par ce dernier.

Par ailleurs, à partir de l'état de l'art des travaux effectués sur les comportements adaptatifs, nous définirons deux autres groupes de variables explicatives. Le premier englobe les variables contextuelles liées à la pression du temps (*deadline pressure*) et celle du budget (*time budget pressure*), identifiées par les études antérieures comme impactant considérablement les comportements dysfonctionnels. Le deuxième groupe correspond aux facteurs mesurant la relation de l'employé à l'endroit de son organisation, c'est-à-dire l'*Organizational Commitment* (engagement organisationnel), l'*intent to stay* (intention de rester dans le cabinet) et le *Perceived Organizational Support* ou *POS* (soutien organisationnel perçu). Cette dernière approche nous paraît pertinente car elle tient simultanément compte de la relation de l'employé avec son organisation, ainsi que des échanges entre le subordonné et son supérieur. Ainsi, autorise-t-elle la mise en évidence de variables (liées, notamment, au supérieur ou à l'organisation) impactant plus significativement les comportements adaptatifs.

Ce travail doctoral est motivé par le faible nombre de travaux s'inscrivant dans un contexte du management des équipes d'audit. Au regard des études antérieures, notre recherche propose une nouvelle réflexion sur l'explication des comportements dysfonctionnels. Nous chercherons à vérifier la pertinence de l'étude des manquements aux différentes dimensions de compétences des auditeurs seniors, dans le contexte français, sous l'angle managérial. Il s'agit de l'apport principal de notre étude. Ainsi, cette recherche se positionne à la croisée de deux champs d'investigation, ceux de l'audit financier et du leadership. La mise en évidence empirique de la relation existant entre la qualité de l'audit, d'une part, et d'autre part, le LMX, le modèle de rôle et le style d'évaluation de la performance des auditeurs seniors, constitue l'objectif fondamental de notre recherche.

Dans cette logique, la qualité de l'audit sera évaluée, conformément aux recherches antérieures, à partir de comportements dysfonctionnels. Nous étudierons quatre types de comportements adaptatifs, à savoir les comportements de réduction de la qualité (QTB), la sous-déclaration du temps passé sur la mission d'audit (URT : *Under-Reporting of time*), les comportements non professionnels (CNP) et la mauvaise gestion de l'équipe d'audit (MGE).

Dès lors, la question générale s'énoncera ainsi :

**Quels sont les attributs managériaux (LMX, *Role modeling* et Style d'évaluation) qui déterminent significativement les comportements dysfonctionnels ?**

Notre problématique générale sera déclinée au cours de la construction de notre cadre empirique sous forme de questions de recherche plus précises.

- ***Aspects méthodologiques***

Notre recherche repose sur une enquête de terrain utilisant un questionnaire soumis aux auditeurs seniors opérant dans les grands réseaux de commissariat aux comptes constituant les principaux acteurs du marché de l'audit en France, plus précisément d'origines anglo-saxonne (*Big 4*) et française (Mazars).

L'analyse porte sur des comportements de nature dysfonctionnelle, ce qui peut poser des problèmes liés au biais de désirabilité sociale des répondants (*social desirability bias*). Pour cette raison, nous avons scrupuleusement respecté les normes éthiques en nous assurant de la confidentialité et du respect de l'anonymat dans le traitement des réponses. A cette fin, pour l'administration des questionnaires anonymes, nous avons recouru à l'utilisation du logiciel *Wysuforms*.

Au regard de notre étude, le nombre de réponses obtenues est de 123, soit un taux de 16.9% par rapport à 727 d'envois. Ce taux de réponses est particulièrement acceptable s'agissant d'un questionnaire adressé à des professionnels surchargés de travail. Il permet de présumer une représentativité exploitable des résultats.

- ***Principaux résultats***

Les différentes analyses menées tout au long de notre investigation aboutissent à des résultats significatifs, ce qui souligne l'intérêt d'une telle approche managériale dans l'étude des comportements dysfonctionnels. Ces analyses révèlent, tout d'abord, que les trois dimensions du LMX, à savoir affection, loyauté et contribution, ont un effet significatif sur la réduction des comportements adaptatifs (respectivement comportements non professionnels (CNP), mauvaise gestion de l'équipe d'audit (MGE) et comportements réducteurs de qualité (QTB)). De plus, sous l'effet de mimétisme, les comportements managériaux adoptés par un supérieur

réduisent le MGE, mais encore le QTB et CNP. S'agissant des styles d'évaluation de la performance, seule l'évaluation basée sur des critères techniques paraît entraîner moins de QTB et de MGE. En outre, il a été observé qu'une perception favorable du soutien organisationnel par le subordonné entraîne moins de QTB et qu'une perception d'un bon niveau d'engagement organisationnel est susceptible de minimiser le CNP.

Par ailleurs, les résultats relatifs aux variables contextuelles rejoignent ceux des études antérieures. En effet, sous la pression budgétaire et des délais, les auditeurs seniors sont plus enclins à adopter des comportements dysfonctionnels (respectivement MGE et URT, ainsi que QTB et CNP).

Enfin, nous mettons empiriquement en lumière l'effet des variables démographiques sur le niveau de comportements dysfonctionnels adoptés par les auditeurs seniors. En premier lieu, une expérience dans le domaine d'audit excédant 4,3 ans engendrerait davantage de CNP. En deuxième lieu, un auditeur âgé de moins de 27,8 ans serait plus enclin à s'engager dans des CNP qu'un auditeur plus âgé. Et en dernier lieu, une expérience de senior supérieure à 1,7 année semblerait préserver de comportements adaptatifs à caractères technique (QTB) et professionnel (CNP).

- ***Structure de la thèse***

Notre recherche sera structurée en deux parties (Cf. Figure 2). La première présentera le développement théorique de notre étude et sera composée de trois chapitres. Dans un premier temps, seront exposés les fondements théoriques et conceptuels de l'audit financier, ainsi que les principales caractéristiques organisationnelles des grands réseaux d'audit qui constituent les principaux acteurs du marché de l'audit en France, à savoir les *big 4* et Mazars. À cet égard, nous passerons en revue les phases de recrutement et d'évolution de carrière au sein des grandes firmes d'audit. Ainsi, ce premier chapitre servira de préambule à notre positionnement par rapport à la littérature existante et ce, en suggérant les comportements dysfonctionnels adoptés par les auditeurs seniors comme proxy de l'étude de la qualité d'audit. Dans un deuxième chapitre, nous introduirons le cadre conceptuel des comportements dysfonctionnels, objet de notre étude et dresserons un état des lieux des études menées sur ce type de comportements depuis une trentaine d'années. Le troisième chapitre comportera trois sections. Tout d'abord, nous présenterons notre modèle de recherche empirique élaboré à partir de l'état de l'art des travaux sur les comportements dysfonctionnels. Puis, nous passerons en revue le cadre conceptuel et théorique du LMX utile à l'appréhension des

comportements dysfonctionnels au travers de la notion de rôle. Enfin, nous procéderons à l'affinement de notre problématique en la déclinant sous forme de questions de recherche plus fines et nous développerons les hypothèses testables.

La deuxième partie, composée de deux chapitres, correspondra à un travail de validation empirique des différentes hypothèses formulées. Le premier chapitre exposera les variables intégrées dans notre modèle empirique, ainsi que les modalités de validation du questionnaire et des échelles de mesure préalablement définies. Le second chapitre, a pour objectif initial de présenter les résultats de l'étude quantitative réalisée selon quatre étapes. La première sera dédiée aux différentes statistiques descriptives. La deuxième s'intéressera à l'analyse bivariée. La troisième étape sera consacrée à la présentation de la méthode d'analyse multivariée ainsi que les tests préalables à sa mise en œuvre. Enfin, la dernière étape présentera d'une part, l'analyse de régression d'équations apparemment non reliées à des fins de mise à l'épreuve des différentes hypothèses formulées précédemment, et d'autre part, une brève discussion des principaux résultats de notre étude.

**Introduction générale**

**Partie 1 : Cadre théorique**

**Chapitre 1 :**

**AUDIT, QUALITÉ DE L'AUDIT ET CARACTÉRISTIQUES ORGANISATIONNELLES  
DES GRANDS CABINETS : FONDEMENTS THÉORIQUES ET CONCEPTUELS**

- Présentation du cadre conceptuel et théorique de l'audit
- Focus sur les caractéristiques organisationnelles des cabinets d'audit : marché de l'audit, structure des cabinets, méthodes de management, processus de recrutement, critères de compétence requis des candidats et compétences requises pour la progression de carrière

**Chapitre 2 :**

**COMPORTEMENTS DYSFUNCTIONNELS ET QUALITÉ D'AUDIT : CADRE  
THÉORIQUE ET ÉTAT DE L'ART DES ÉTUDES EXISTANTES**

- Introduction des fondements conceptuels et théoriques des comportements dysfonctionnels
- Revue des études sur les comportements dysfonctionnels

**Chapitre 3 :**

**CADRE DE LECTURE PROPOSÉ, LMX ET QUALITÉ D'AUDIT : MODÉLISATION  
EMPIRIQUE ET HYPOTHÈSES**

- Présentation du cadre de lecture proposé
- Développement du cadre théorique et conceptuel du LMX
- Formulation des hypothèses de recherche

**Partie 2 : Etude empirique**

**Chapitre 4 :**

**MISE EN PLACE DU DISPOSITIF MÉTHODOLOGIQUE : ÉCHANTILLONNAGE,  
ÉCHELLES DE MESURE ET QUESTIONNAIRE**

- Présentation des variables : nature et échelle de mesure
- Modalités de validation du questionnaire
- Validation des échelles de mesure (analyse factorielle)

**Chapitre 5 :**

**PRÉSENTATION ET INTERPRÉTATION DES RÉSULTATS**

- Statistiques descriptives
- Statistiques bivariées
- Statistiques multivariées

**Conclusion générale**

**Figure 2 : Articulation générale de la thèse**

# **PARTIE 1 : CADRE THÉORIQUE**



Cette première partie, consacrée au développement théorique de notre travail doctoral, sera scindée en trois chapitres.

Le premier sera composé de deux sections. Dans un premier temps, nous passerons en revue le cadre conceptuel et théorique de l'audit légal. Dans un deuxième temps, nous présenterons les principales caractéristiques des grands réseaux d'audit en tant qu'organisations sociales. À cet égard, nous apporterons un éclairage sur les phases de recrutement et d'évolution de carrière au sein de ces firmes. Cette analyse soulignera les compétences requises des auditeurs. Elle justifiera notre positionnement par rapport aux typologies de la recherche sur la qualité de l'audit. Nous suggérons l'étude des comportements dysfonctionnels adoptés par les auditeurs seniors comme proxy de l'analyse de la qualité de l'audit (chapitre 1).

Le deuxième chapitre sera consacré à la présentation du cadre conceptuel des comportements dysfonctionnels, objet de notre étude, ainsi qu'à une revue des études traitant de ce type de comportements (chapitre 2).

Le dernier chapitre sera tout d'abord réservé à la construction de notre modèle de recherche empirique. Ensuite, nous passerons en revue le cadre conceptuel et théorique du LMX, approche novatrice de notre étude, permettant d'appréhender les comportements adaptatifs, sous un angle social, au prisme de la notion de rôle. Puis, nous procéderons à l'affinement de notre problématique en la déclinant en questions de recherche. Enfin, nous développerons les hypothèses autour des variables intégrées dans notre modèle empirique (chapitre 3).



**CHAPITRE 1 : AUDIT, QUALITÉ DE L'AUDIT ET  
CARACTÉRISTIQUES ORGANISATIONNELLES DES  
GRANDS CABINETS : FONDEMENTS THÉORIQUES  
ET CONCEPTUELS**



Le premier chapitre de notre thèse sera dédié au développement des fondements théoriques de l'audit financier, sa qualité ainsi que les caractéristiques organisationnelles des grandes firmes d'audit. À cet effet, cette partie sera composée de deux sections.

Au niveau de la première section, nous passerons en revue le cadre théorique et conceptuel de l'audit légal. Pour ce faire, en premier lieu, nous revisiterons l'histoire de l'audit financier. En deuxième lieu, seront présentées les principales définitions formulées autour des travaux de vérifications des comptes et ce, en adéquation aux champs académique et professionnel. En troisième lieu, nous exposerons la démarche d'audit mettant l'accent sur le risque d'audit qui constitue une conséquence de la transition vers l'approche par les risques. En outre, en abordant l'audit financier en tant qu'objet de recherche, nous présenterons un aperçu des courants de recherche en audit ainsi que le rôle capital de ce dernier au sein de la gouvernance de l'entreprise. En dernier lieu, nous nous attellerons à l'étude de la qualité de l'audit et mettrons en lumière les limites de ses indicateurs de mesures classiques. Aussi, nous établirons une synthèse des principales classifications de la recherche sur la qualité de l'audit proposées dans la littérature.

La deuxième section aura pour vocation d'exposer les firmes d'audit comme des organisations sociales. Ainsi, une partie sera réservée à la présentation du marché de l'audit ainsi que les principales évolutions rencontrées à la suite du développement du cadre réglementaire de la profession. Aussi, ferons-nous le choix de nous limiter aux grands réseaux d'audit qui constituent les principaux acteurs du marché en France. Nous apporterons un éclairage sur la structure hiérarchique ainsi que les modes de management et contrôle partagés par ces grandes firmes comparativement aux petits cabinets. Par ailleurs, nous nous focaliserons sur l'étude du processus de recrutement au sein des cabinets intégrés dans notre échantillon et ce, afin de déterminer les principales qualités professionnelles requises des candidats. À l'issue de cette section, une attention particulière sera portée aux compétences attendues des auditeurs financiers se rapportant à la phase d'évolution de carrière. Cette démarche nous permettra de prendre position par rapport aux taxinomies proposées de la recherche sur la qualité de l'audit telles que développées en fin de première section.

## **Section 1 - l'audit légal : cadre conceptuel et théorique**

Cette première section se consacrera au cadre théorique et conceptuel de l'audit financier. Tout d'abord, nous revisiterons l'histoire de l'audit financier (§1.1) puis, déterminerons les principales définitions formulées autour de la mission de vérification des comptes dans le monde professionnel et académique. Nous montrerons en quoi cette activité est aussi tributaire de son environnement (§1.2). En outre, nous nous focaliserons sur la démarche d'audit ayant connu une transition marquée par un passage de l'approche classique vers l'approche par les risques (§1.3). Cette dernière engendre un risque influençant le processus de contrôle, nommé 'le risque d'audit' (§1.4). L'évaluation de ce risque est incontournable pour la détermination de l'étendue de l'ensemble des travaux mené par l'équipe. Cette étude de risque s'effectue conjointement avec l'évaluation du seuil de significativité dont l'appréciation relève du jugement professionnel de l'auditeur (§1.5). Par ailleurs, il conviendra de s'attarder sur le passage de la pratique d'audit à un objet de recherche. À cet effet, nous déclinons les paradigmes de recherche en audit et mettrons l'accent sur le rôle primordial de la mission de vérification au sein de la gouvernance de l'entreprise (§1.6). Et pour finir, nous nous concentrerons sur la qualité d'audit qui constitue un concept clé. Celle-ci est traditionnellement mesurée par deux indicateurs, à savoir la compétence et l'indépendance. Nous montrerons les limites de ces composantes et nous dresserons une synthèse des typologies les plus significatives proposées dans la recherche sur la qualité de l'audit (§1.7).

### **1.1. L'émergence et l'évolution de l'audit : un aperçu historique**

Chronologiquement, les premières méthodes relatives au contrôle des comptes, remontent à l'antiquité. Il s'agit, plus particulièrement, de l'audit public dont la pratique s'élabora plus documentée qu'à partir du III<sup>ème</sup> siècle avant J.C. En effet, à Rome, les gouverneurs désignaient des questeurs chargés de contrôler les comptabilités de toutes les provinces, et par la suite, présenter un compte rendu détaillé de leur mission devant un comité d'« auditeurs » (Rafféteau et al. 1994).

Néanmoins, c'est seulement à partir de XIX<sup>ème</sup> siècle que remonte l'émergence de l'audit financier sous sa forme actuelle. Ses approches ont évolué en réponse des mutations économiques et financières du monde des affaires. En effet, à partir des années 20, le

développement de l'audit passe du Royaume-Uni aux États-Unis. Suite à la crise de 1929, l'économie amorça une nouvelle aire. Peu à peu le contexte des affaires connaitra une croissance importante de l'investissement et un développement des marchés de capitaux. Le besoin de placer sa confiance dans la sincérité de l'information financière, divulguée dans les comptes annuels, s'avère fondamental et indispensable. En 1934, la *Securities and Exchange Commission Act* aux États-Unis rend obligatoire l'audit du compte de résultat. Quelques années plus tard (1948) au Royaume-Uni, la *Companies Act* reproduit le même modèle de son analogue américain.

Depuis son émergence, la mission de l'audit ne cesse pas de se développer en passant de l'approche par les sorties (vérification exhaustive des transactions et enregistrements comptables) vers l'approche par les risques (définition des domaines où les contrôles seront approfondis et identification des cycles d'activité significatifs) (Carpenter et Dirsmith, 1993).

## **1.2. L'audit légal : définition et objectifs**

Aux termes de Casta et Mikol (1999, p. 108), la notion d'« audit » signifiant 'contrôle, vérification, inspection' est employée selon des acceptations diverses classées, par ces mêmes auteurs, en fonction de trois critères.

D'abord, selon la situation du vérificateur par rapport à l'entité auditée, il convient de distinguer l'audit externe, dont la mission est menée par un professionnel extérieur à l'entité auditée, et l'audit interne, mis en place par un service fonctionnel de l'institution.

Ensuite, en fonction du statut de l'auditeur, il ya lieu de séparer les missions d'audit contractuel, dont les objectifs sont librement déterminés par le mandataire, de celles d'audit légal, dont le cadre et l'étendue sont régis par des textes de loi et de règlement.

Et enfin, par rapport à la nature des objectifs assignés à la mission, il est possible de différencier l'audit financier, dont la finalité est la certification des comptes, de l'audit de gestion, dont le but est la formulation d'un jugement sur l'action des dirigeants et leurs résultats.

Dans la suite de notre travail, nous nous focaliserons sur l'audit légal, désigné par Mikol (2000) comme le seul « vrai audit », apparaissant comme la plus ancienne et la plus connue du public.

À l'échelle internationale, selon les normes de l'IFAC (*International Federation of Accountants*) : « L'audit financier a pour objectif de permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable défini ».

En France, nous recouvrons la définition de mission du commissariat aux comptes telle que présentée par l'article 228 du code de commerce : « Les commissaires aux comptes certifient que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations des exercices écoulés ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice ».

Se référant à Chaplais et al. (2016, p. 55), l'objectif attendu d'une mission d'audit consiste en la certification des états financiers d'une entreprise. L'auditeur légal doit estimer leur « régularité » et « sincérité » en vue de fournir une « image fidèle » de la situation financière de l'entité. Plus particulièrement, selon Mikol (1999), il s'agit de donner une image fidèle de l'ensemble des transactions de l'exercice passé et de la situation financière à la date de clôture de cet exercice. Ainsi, se trouve renforcée la crédibilité de l'entreprise vis-à-vis des tiers.

Dans le champ de la recherche, de nombreuses études discutent la définition de l'audit. Defond et Zhang (2014, p. 275) l'exposent comme « une appréciation de la crédibilité de l'information financière, qui améliore l'efficacité de l'allocation de ressources en réduisant le risque d'asymétrie de l'information ». Quant à Will (1995, p. 20), il considère que « l'audit est compris, de façon générique, comme une appréciation indépendante, critique et compréhensive de l'information ». En 2004, Chemanguui conclut que l'audit est « un examen critique qui permet de vérifier les informations données par l'entreprise et d'apprécier les opérations et les systèmes mis en place pour les traduire ».

Par ailleurs, Stewart (1984, p. 13) avance une définition de l'audit comme un moyen répondant à l'obligation de rendre des comptes. Selon cet auteur « l'obligation de reddition des comptes passe par l'analyse indépendante d'un tiers extérieur à la relation, par la communication à des personnes autres que les personnes ayant déléguées leur pouvoir, possédant les capacités de faire des critiques franches ».

Enfin, nous évoquons les définitions proposées par deux organismes favorisant l'excellence de la recherche en comptabilité dans le monde.

Premièrement, il s'agit de la CCAF-FCVI 'Fondation Canadienne pour la Vérification

Intégrée' (1994, p. 13), selon laquelle la vérification est « une évaluation des systèmes et pratiques de gestion ou une évaluation des déclarations de la direction en matière de performance qui permet de déterminer la fidélité de l'information communiquée ». Cette fondation avance également que l'audit est un « processus effectué pour s'assurer que le rapport dressé sur l'exercice de la responsabilité déléguée est exact et fidèle ». Deuxièmement, une définition plus générale de l'*American Accounting Association* (1971) : « un processus qui consiste à réunir et évaluer de manière objective et systématique les preuves relatives aux déclarations visant les faits et événements économiques, de manière à garantir la correspondance entre ces déclarations et les critères admis, et à communiquer le résultat de ces investigations aux utilisateurs intéressés ».

À l'issue de ces nombreuses définitions, nous envisageons l'audit externe comme un moyen de contrôle permettant de répondre à la reddition des comptes. Cette dernière s'effectue par le biais d'une communication à toutes les parties prenantes de l'entité auditée d'une opinion indépendante et compétente sur la sincérité, régularité et image fidèle de ses comptes.

### **1.3. Démarche d'audit**

L'audit est un ensemble de travaux conduit par un professionnel compétent et indépendant. Cet examen s'effectue conformément à une démarche et des normes professionnelles ayant pour objectif d'enjoindre le vérificateur à exprimer une opinion motivée, selon laquelle des états financiers sont sincères et réguliers dans tous leurs aspects significatifs. L'atteinte de cet objectif est subordonnée au respect d'une démarche consistant en trois grandes étapes successives, à savoir la prise de connaissance générale, l'évaluation du contrôle interne et l'examen des comptes. Ce processus, défini selon les normes internationales d'audit (*ISA*), comprend trois grandes étapes.

#### ➤ Prise de connaissance générale

Une fois la mission acceptée par l'auditeur, ce dernier se doit de l'orienter et la planifier. Il est tenu de collecter un maximum d'informations sur l'entité et son environnement afin d'identifier les zones de risques éventuelles qui aiguilleront sa mission. Selon l'*ISA* 310-2 : « Pour réaliser un audit des états financiers, l'auditeur doit avoir une connaissance suffisante des activités de l'entité afin d'identifier et de comprendre les événements, opérations et

pratiques de l'entité qui, d'après son jugement, peuvent avoir une incidence significative sur les états financiers, sur son examen ou sur le rapport d'audit ».

Les informations à collecter sont nombreuses et les techniques de collecte adoptées s'avèrent différentes selon le contexte.

Du point de vue informatif, il s'agit de se référer aux documents internes et externes de l'entreprise, notamment son activité et le secteur auquel elle appartient (nature et volume d'activités, chiffres clés, principaux clients et fournisseurs, réglementation particulière du secteur d'activités...). En outre, le vérificateur est tenu de prendre connaissance de l'organisation et la structure de l'entité (organigramme général par fonction, actionnariat...), ses politiques, à la fois, financière, commerciale, sociale et comptable ainsi que de son organisation informatique et comptable.

S'agissant des diverses techniques appliquées à une prise de connaissance suffisante de l'entreprise, celles-ci comprennent les entretiens avec les responsables des différents services, l'analyse des documents internes et externes, les visites des locaux et la prise de connaissance de l'environnement informatique.

➤ **Appréciation du système du contrôle interne**

Après la phase de planification, l'auditeur prend en charge la vérification de la conception et du fonctionnement adéquats du contrôle interne de l'entité. Il s'agit d'acquérir une bonne compréhension du circuit de traitement de l'information depuis l'initiation d'une opération jusqu'à sa transcription dans les comptes annuels (circuits de circulation des biens et documents, conformité aux documents normalisés, mise en place de systèmes de contrôle). Plus précisément, cette étape consiste en la vérification de la séparation des tâches entre les personnes chargées de fonctions opérationnelles, la détention des biens, l'enregistrement comptables et du contrôle (Mikol, 1999).

En vue de valider cette phase, le vérificateur s'appuie sur des entretiens avec les responsables des services concernés, une analyse du manuel des procédures de contrôle interne, un examen de la permanence des procédures de contrôle instaurées par l'entité, une observation de l'exécution du contrôle ainsi qu'une répétition d'un certain nombre de traitements et vérifications effectués par le personnel de l'entité ou des outils informatiques.

➤ Examen des comptes

Le contrôle des comptes constitue la dernière phase de l'audit légal. En fonction des conclusions tirées, lors de l'étape précédente (sur les points forts et les garanties qui y sont liées, les faiblesses de conception du système de contrôle interne et son application ainsi que sur les risques adjacents), il incombe d'alléger ou de renforcer les programmes standards de vérification des comptes.

Pendant cette phase, les auditeurs de terrain réalisent les tests et contrôles substantifs nécessaires afin de recueillir des éléments de preuve. L'encadrement de leurs travaux est assuré par les programmes préétablis par leur hiérarchie au moment de la planification.

En termes de Mikol (1999), les procédures liées à l'examen des comptes peuvent être scindées en six grandes catégories :

- L'inventaire physique permettant de s'assurer de l'existence des actifs qui figurent dans les comptes de l'entreprise.
- La validation des mouvements des comptes sur la base des pièces justificatives comptables.
- L'obtention, auprès de tiers extérieurs à l'entité, d'informations pour confirmer certains montants ou opérations.
- Les demandes d'explications, auprès de la direction, concernant les options de comptabilisation pour lesquelles l'entreprise a optées.
- Les vérifications arithmétiques, calculs, recoupements et confrontations de documents.
- L'examen analytique des informations inscrites dans les comptes de cet exercice afin de les comparer à celles des exercices précédents.

À l'issue des procédures d'audit, l'auditeur formule son opinion sur les résultats obtenus et rédige son rapport. Comme précédemment mentionné, la certification des comptes constitue l'objectif de l'audit financier.

Nous distinguons trois types d'avis :

- **la certification pure et saine** : il s'agit d'émettre une opinion favorable sur la régularité et sincérité des comptes. Autrement-dit, ces derniers reflètent l'image fidèle de l'activité de l'entreprise ainsi que de sa situation patrimoniale.
- **La certification avec réserves** : celles-ci expriment une limitation à la portée de la certification. Elles s'expliquent par le fait que la régularité, sincérité et image fidèle des concepts sont significatives mais d'importance insuffisante au rejet de l'ensemble des comptes.

- **Le refus de certification** : son émission est justifiée selon deux raisons. D'une part, un désaccord sur l'établissement des comptes annuels selon les règles en vigueur, l'absence de respect des principes comptables ainsi que sur la fidélité de l'image à renvoyer. Autrement-dit, les erreurs, anomalies et irrégularités dans l'application des règles et principes comptables affectent de façon singulièrement significative l'ensemble des états financiers. D'autre part, l'incertitude résultant de l'insuffisance d'éléments probants imposés par certaines circonstances (serveur affecté, incendie ayant détruit les pièces comptables...) ou encore par la direction de l'entreprise (indigence de mise à disposition des informations suffisantes à l'appréhension d'une situation dans les comptes).

#### **1.4. Risque d'audit : une conséquence de la transition vers l'approche par les risques**

La mission de vérification des comptes ne cesse d'évoluer en fonction des exigences internes et externes de la profession. La démarche d'audit a connu une transition marquée par un passage de l'approche classique vers l'approche par les risques.

L'approche classique suppose que l'auditeur a une connaissance parfaite de l'ensemble du système de contrôle interne, laquelle lui confère la possibilité de contrôler la totalité des pièces justificatives. Cependant, cette approche pose un problème d'exhaustivité. En effet, il est impossible à l'auditeur d'effectuer des contrôles exhaustifs, car il est astreint à des impératifs de temps et moyens. D'autant plus, le contrôle intégral ne garantit pas la détection de toutes les anomalies.

Face à toutes ces contraintes, il y a eu lieu de développer l'approche par les risques, bien que cette dernière puisse également présenter une menace au processus de contrôle, appelée risque d'audit. Ce dernier est défini selon les normes d'IFAC comme « le risque qu'un auditeur formule une opinion inappropriée sur une information financière comportant des inexactitudes significatives eu égard aux circonstances ». Selon Jeppesen (1998), le risque d'audit résulte de la combinaison de trois composantes de risques, à savoir le risque inhérent, de contrôle interne et de non détection.

- **Risque inhérent (*Inherent Risk*)** : selon l'ISA 400, ce risque renvoie à « la possibilité qu'un solde de compte ou une catégorie d'opérations comporte des inexactitudes importantes isolées ou cumulées dans d'autres soldes ou catégories, compte tenu de l'existence du système de contrôle interne ». Ce risque est afférent aux particularités de la société, ses activités, son environnement et la nature de ses comptes et opérations.

- **Risque lié au contrôle interne (*Control Risk*)** : d'après le lexique des normes de l'IFAC, il s'agit du risque que le système de contrôle interne mis en place par la société ne puisse prévenir ou/et détecter de telles erreurs. Dès lors, ce type de risque est tributaire de l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne.
- **Risque de non-détection (*Detection Risk*)** : ou risque d'absence de détection par l'auditeur. Ce risque encouru par le vérificateur lors de la mise en place des procédures de contrôle est maîtrisé via l'importance du programme d'audit.

$$\text{Risque d'audit (RA)} = \text{Risque inhérent (RI)} \times \text{Risque lié au contrôle (RCI)} \times \text{Risque de non-détection (RND)}$$

### **1.5. L'auditeur face au risque : jugement professionnel**

L'évaluation du risque d'audit est indispensable pour déterminer l'étendue de l'ensemble des travaux menés par l'équipe. En effet, la durée de la mission tient compte de deux contraintes, à savoir la qualité de la certification et le coût du service rendu (Lesage, 1999).

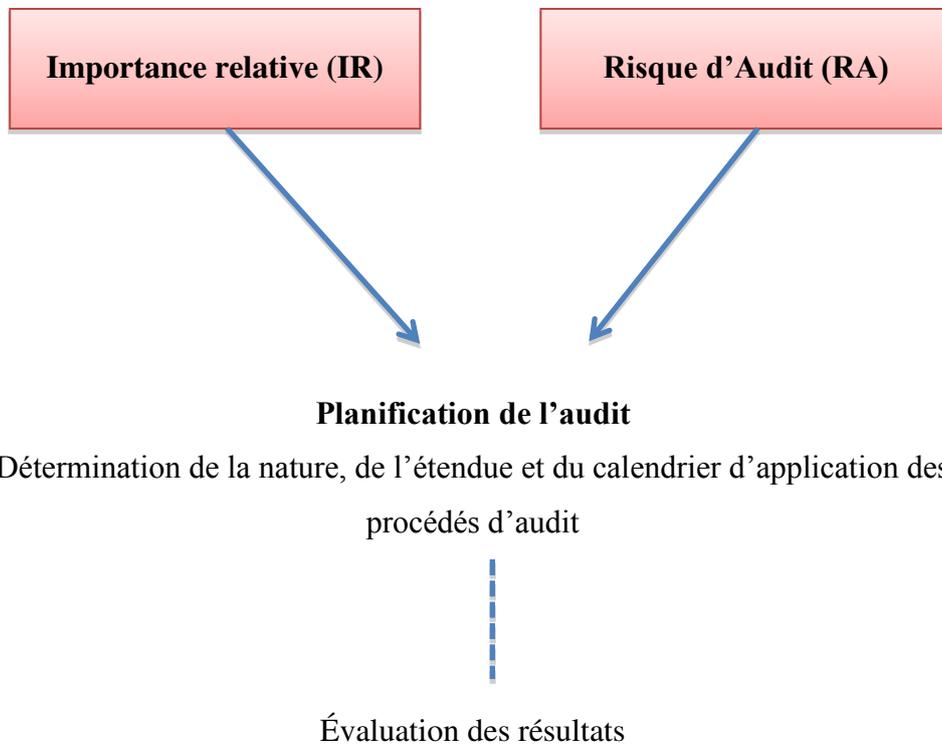
L'étude dudit risque s'effectue conjointement avec l'évaluation du seuil de significativité (Cf. Figure 3). Ce dernier est avancé par Mikol (2003, p. 43) comme « le seuil à partir duquel un ensemble d'erreurs est jugé suffisamment important<sup>1</sup> pour exiger la modification des comptes annuels ». Cette définition renvoie à la notion de l'importance relative permettant, selon les normes de l'IFAC, de reconnaître que certains éléments des comptes annuels, seuls ou combinés avec d'autres, soient une caractéristique prépondérante aux reflets des états financiers d'une « image fidèle de l'entreprise ». La décision en dernière analyse, quant à l'importance relative et au seuil de significativité, relève du jugement professionnel de l'auditeur.

Tout au long de sa mission, le vérificateur tient compte de ce seuil, mais en particulier durant les étapes de la planification et d'évaluation des comptes. En effet, pendant la première phase, ce seuil permet la délimitation du champ d'intervention de l'auditeur et ce, après avoir identifié les éléments significatifs à couvrir et exclus certaines données jugées marginales. Quant à l'issue de la mission, ce seuil autorise l'évaluation des constatations de l'auditeur et la formulation de son opinion. Autrement-dit, il permet d'apprécier les anomalies décelées à partir des états financiers.

---

<sup>1</sup>D'après l'IAS 320, une inexactitude ou le total des inexactitudes sont prépondérants s'ils sont susceptibles d'influencer ou de modifier la décision de l'utilisateur des états financiers.

Ainsi, le jugement professionnel de l'auditeur joue un rôle crucial dans l'arbitrage entre le conflit coût-qualité et l'importance relative.



**Figure 3 : L'auditeur face au risque**

### **1.6. L'audit, objet de recherche**

L'histoire de la pratique de contrôle remonte à l'antiquité. L'émergence des premières réflexions en audit ne débuta qu'ultérieurement à partir du vingtième siècle. Cette pratique, considérée comme un cas d'école, puise ses fondements dans le cadre d'analyse de la gouvernance de l'entreprise. Celui-ci met en lumière le rôle crucial de l'audit externe dans la régulation des conflits entre les différents acteurs de l'entreprise. Il constitue un mécanisme incontournable à la fiabilisation de l'information financière communiquée dans les comptes annuels ainsi qu'à l'amélioration du fonctionnement des marchés.

### **1.6.1. Courants de recherche en audit**

L'audit financier apparaît comme la forme d'audit la plus ancienne et connue du public. Néanmoins, cette pratique n'a commencé à susciter l'intérêt des chercheurs qu'à partir du vingtième siècle. Mautz et Sharaf (1961) furent parmi les premiers à s'intéresser à la recherche en audit et souligner l'absence de théorie appliquée dans ce domaine : « même si l'intérêt pour l'audit s'est accru substantiellement à travers ces dix dernières années, aucune théorie de l'audit n'a été développée pour soutenir un effort cohérent de recherche ». Le travail de ces auteurs se fondait sur certains principes philosophiques appliqués à l'audit. Il supposait l'inexistence nécessairement de conflits d'intérêts entre l'auditeur et la direction de l'entreprise auditée. Cette tentative de théorisation de l'audit externe s'inscrit dans la première vague de recherche recourant à une problématique normative (Casta et Mikol, 1999, p. 118). Ce courant s'intéresse principalement à la méthodologie et aux outils. Il s'exprime essentiellement dans la revue '*Auditing : Journal of Practice and Theory*' englobant une grande part de la recherche nord-américaine.

À partir des années 70, l'émergence d'un cadre théorique de la gouvernance a contribué au développement d'un deuxième courant de recherche. Comparativement à la première vague d'études normatives, ce courant se penche sur l'introduction d'approches empiriques ou expérimentales. Il s'agit, plus particulièrement de recourir à une modélisation du marché de l'audit dans le but d'étudier le comportement de l'auditeur (indépendance, fixation des honoraires...) ou expliquer des phénomènes observés (croissance externe, effet de réputation...) (Casta et Mikol, 1999, p. 118). Ce type d'études s'exprime essentiellement dans *Journal of Accounting and Economics*. Le développement de la théorie de la gouvernance, constituée autour de plusieurs courants théoriques de l'économie de l'entreprise, a mis en exergue le rôle crucial du contrôle dans la performance de l'entité (Watts et Zimmerman, 1983). En effet, dans le cadre de la relation d'agence, développée par Jensen et Meckling (1976), un problème de divergence d'intérêt et d'asymétrie d'information se pose entre dirigeant (agent) et investisseur (principal). L'auditeur joue un rôle crucial dans cette relation en contrôlant les managers afin de s'assurer qu'ils œuvrent dans l'intérêt des actionnaires. Shapiro (1987, p. 635) considère l'auditeur comme un gardien de confiance (*guardian of trust*) entre les deux parties. Le développement du fondement théorique de la gouvernance a rapidement entraîné la multiplication des études empiriques et expérimentales traitant de diverses questions (relation auditeur - audité, marché de l'audit, concentration des cabinets...). Bien que la recherche en audit ait commencé à se profiler et développer, celle-ci

demeure en quête d'une théorie complète, empiriquement défendable et explicative, notamment, de l'existence de l'auditeur dans une économie (Robertson, 1988).

## **1.6.2. Rôle de l'audit**

L'audit externe est un mécanisme de gouvernance à part entière dont les fonctions d'information et de contrôle permettent de réguler les relations entre les différents détenteurs d'intérêts de l'entreprise. Il joue un rôle économique dans la réduction de l'asymétrie informationnelle non seulement en défaveur des actionnaires mais encore des investisseurs potentiels. Ainsi, il permet de crédibiliser le signal informationnel sur les marchés et d'en assurer leur perfection.

### **1.6.2.1. L'audit externe comme un mécanisme de gouvernance**

Aux termes de Charreaux (1997, p.421) « le gouvernement de l'entreprise recouvre l'ensemble des mécanismes ayant pour effet de délimiter les pouvoirs et d'influencer les décisions des dirigeants, autrement-dit, qui gouvernent leur conduite et définissent leur espace discrétionnaire ». Cette définition met en lumière le rôle capital des dispositifs de gouvernance à respecter en vertu de principes et règles qui guident et limitent la conduite des agissants au nom de l'entreprise (Nguyen et al.1996, p. 3). Parmi les différents organes de gouvernance, l'audit légal paraît, selon Cohen, Krishnamoorthy et Wright (2004, p.88) crucial dans le « *corporate governance*<sup>2</sup> ». Ce dispositif joue un rôle de coordination des actions et régulation des conflits entre les différents acteurs de l'entreprise dont les relations sont fondées sur des hypothèses d'asymétrie informationnelle et d'incertitude.

Dans la même veine, Casta et Mikol (1999, p. 109) affirment que l'audit légal, comme organe de gouvernance, conforte une opinion sur la crédibilité des états financiers. Autrement-dit, l'opinion formulée par l'auditeur autour de l'information publiée par les sociétés permet d'en accroître l'utilité pour des utilisateurs placés en situation d'asymétrie. Dès lors, l'audit légal constitue non seulement une possibilité de répondre à l'obligation de reddition des comptes (Flint, 1988), mais également un moyen fondamental dans la gouvernance de l'entreprise. Les obligations rendues par l'auditeur doivent remplir aux besoins de toutes les parties prenantes de l'entité, donc nécessairement fiables, pertinentes et utiles aux actionnaires, dirigeants, investisseurs, employés... (Krishnan, 2007, p. 7).

L'intervention de cet organe « indispensable » incite à remédier aux divers aspects limitatifs des mécanismes de gouvernance lesquels dépourvus de cette intervention ne sont pas en

---

<sup>2</sup> Traduit approximativement par 'gouvernement de l'entreprise', selon Charreaux (1997).

mesure d'assurer une réduction du pouvoir discrétionnaire du dirigeant ainsi que de l'asymétrie informationnelle (Carassus et Gardès, 2005).

### **1.6.2.2. Influence de l'audit externe dans la gouvernance**

Dans le cadre de la gouvernance de l'entreprise, l'audit externe joue un rôle de coordination des actions et régulation des conflits entre les différents acteurs de l'entreprise. Ainsi, ce mécanisme devient incontournable à l'amélioration du fonctionnement des marchés.

#### **1.6.2.2.1. L'audit légal au cœur de la théorie de l'agence : un mécanisme de surveillance**

Le cadre théorique de l'agence, fondé par Jensen et Meckling (1976), rejoint les théories contractuelles issues du cadre d'analyse de la gouvernance d'entreprise. Cette théorie repose sur une représentation contractuelle de la firme dont le problème entre ses parties prenantes revêt un problème contractuel et informationnel. Plus explicitement, elle examine la relation d'agence existant entre le principal ou mandant et l'agent ou mandataire. Au postulat de cette définition, la relation d'agence génère une délégation de pouvoir décisionnel de la part des actionnaires au profit des dirigeants. Ces derniers chargés d'accomplir des missions au nom des actionnaires, restent susceptibles de s'engager dans des comportements opportunistes en s'appropriant une partie des ressources de l'entreprise afin de servir leurs intérêts propres. Afin de rapprocher les intérêts des dirigeants de ceux des actionnaires un dispositif de surveillance a été instauré. Il s'agit de l'audit légal assimilé, selon Antle (1982), à un moyen d'incitation du dirigeant à communiquer des informations adéquates aux actionnaires compensant l'absence d'évaluation directe de la performance de l'entreprise. La mise en place de ce mécanisme répond aux conflits d'intérêts existant entre actionnaires et dirigeants, mais aussi entre actionnaires et salariés (Broye, 1998). Ce mécanisme est institué en vue d'aménager un droit d'audit destiné au contrôle de la conformité des actions de chacun. De plus, il présente la caractéristique d'exercer une pression en cas de bévue, afin que le fautif modifie son comportement sous peine de rupture du contrat (Brousseau, 1993, p.122).

D'après Pochet (1998, p. 84), l'audit légal est un « moyen de collecte et d'analyse des informations que les partenaires ne peuvent exercer de façon individuelle, sauf à engendrer des coûts prohibitifs ». Jensen et Meckling (1976, p. 308), déclinent ces coûts d'agence, supportés par le principal (actionnaire ou créanciers) comme suit :

- (1) Les coûts de surveillance (*monitoring expenditures*) : supportés par le principal. Ils comprennent les dépenses engagées à l'observation de l'activité de son mandataire et tentent de limiter son comportement opportuniste.
  
- (2) Les coûts d'obligations (*bonding cost*) : supportés par l'agent pour justifier la pertinence de ses décisions et se dédouaner aux yeux du mandant. Ils permettent, ainsi, de signaler la bonne exécution du contrat.
  
- (2) Une perte résiduelle (*residual loss*) : résulte d'une divergence entre les décisions de l'agent et celles qui maximiseraient le bien-être du principal.

Selon Jensen et Meckling (1976), l'audit externe constitue un mécanisme de surveillance réducteur des dépenses de surveillance. Ce dispositif permet non seulement de s'assurer que l'information produite par la direction ne soit erronée mais encore réduire le coût de la rémunération des dirigeants (NG, 1978).

#### **1.6.2.2.2. L'audit légal est un mécanisme de signal sur le marché**

L'internationalisation de l'économie constitue un élément moteur dans l'élargissement de la vision de l'audit externe. En effet, dans le cadre d'une économie d'information, cette dernière est inégalement partagée. Les investisseurs potentiels disposent d'une information inférieure à celle des dirigeants (Spence 2002). Ainsi, une nouvelle vision théorique s'établit afin de remédier aux limites de la théorie de l'agence se focalisant sur la relation actionnaire / dirigeant. Cette perspective tient compte de la relation dirigeant / investisseur. Moore et Ronen (1990) affirment que l'audit légal joue un rôle primordial dans la réduction de l'asymétrie informationnelle en défaveur des investisseurs potentiels ignorants du niveau de qualité de management de l'entreprise et ce, dans l'objectif de faciliter l'obtention de nouveaux capitaux.

Dès lors, l'auditeur en tant que « gardien de confiance » (Shapiro, 1987) permet d'optimiser le signal véhiculé par la composante discrétionnaire du résultat comptable. Il s'agit notamment, de veiller à la crédibilisation de l'information financière divulguée à travers les comptes de l'entreprise (Mélumad et Thoman, 1990). Le vérificateur doit s'assurer du respect de deux qualités essentielles de l'information : fiabilité (absence d'irrégularités significatives) et pertinence (utilité de la prise de décisions économiques).

L'auditeur constitue alors un rempart contre l'opportunisme managérial et par conséquent, au sens de Collat-Parros (1999), un moyen de lutte contre les imperfections du marché.

## **1.7. Qualité de l'audit**

À la fin de cette section, il nous paraît incontournable de s'attarder sur la notion de la qualité de l'audit, un concept clé de notre étude. Celle-ci recense de nombreuses définitions qui renvoient généralement à deux principales dimensions, à savoir compétence et indépendance. Aussi, évoquerons-nous les limites de ces composantes classiques et dresserons-nous un aperçu des typologies les plus déterminantes de la recherche sur la qualité de l'audit telles que dépeintes dans la littérature.

### **1.7.1. Qualité de l'audit : définition et indicateurs de mesures traditionnels**

Selon l'IFAC : « L'audit financier a pour objectif de permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable défini ». Cette définition met en évidence le caractère tributaire de la qualité du degré de conformité aux normes de référence. Le code déontologique de la profession des commissaires aux comptes français décline l'ensemble des principes primordiaux relatifs au comportement de l'auditeur : intégrité, indépendance, impartialité, conflit d'intérêt, confraternité, compétence et discrétion. La majorité des travaux de recherche en adopte les deux fameuses dimensions, c'est-à-dire compétence et indépendance.

L'article pionnier de DeAngelo (1981) décrit la qualité d'audit comme : « l'appréciation par le marché de la probabilité qu'un auditeur va conjointement détecter une anomalie ou irrégularité significative dans les comptes de l'entité auditée et la mentionner et publier dans son rapport ». Cette définition renvoie simultanément à la dimension de la compétence correspondant à la détection d'une anomalie par l'auditeur et celle de son indépendance lui en conférant la révélation (Cf. Figure 4).

#### **1.7.1.1. La compétence de l'auditeur : une garantie de la capacité de détection des anomalies**

D'après Flint (1988), les auditeurs doivent posséder des connaissances, formations, expériences et qualifications suffisantes afin de mener à bien leur mission. Ces éléments contribuent conjointement à détecter les irrégularités.

La définition des ingrédients de la compétence de l'auditeur légal a fait l'objet de nombreuses études (Bédard, 1989 ; Libby et Tan ; 1994, Herrbach, 2000 ; Noel et Krohmer, 2010 ; Sweeney, 2011). Selon Herrbach (2001) qui appréhende la compétence à travers la notion de

rôle, celle-ci n'est pas uniquement de nature technique mais également sociale. Concernant la première évoquée, elle constitue l'élément initial de rôle de l'auditeur qui se manifeste dans la réalisation du travail d'audit et de contrôle des comptes. Quant à la dimension sociale, elle recouvre à la fois le maintien de l'apparence de professionnalisme et la responsabilité de gestion de terrain.

D'autres études plus récentes ont souligné l'importance non seulement des qualités relationnelles de l'auditeur (Richard et Reix, 2002 ; Richard, 2006) mais aussi de sa sensibilité éthique (Prat dit Hauret, 2003 a et b, 2007 ; Noel et Krohmer, 2010 ; Sweeney et Pierce, 2011). Bien que la compétence éthique soit difficilement mesurable, les principaux outils de mesure élaborés appréhendent le raisonnement éthique des acteurs, tel que stipulé par Rest (1979), à partir d'une approche purement cognitive. Ils reposent sur la théorie du développement moral cognitif de Kohlberg (1969).

De manière plus large, la dimension cognitive se réfère aux aptitudes intellectuelles de l'auditeur indispensables à son travail d'analyse et l'émission d'une opinion objective tout en se conformant aux normes déontologiques de la profession. Cette approche a suscité l'intérêt de nombreux chercheurs notamment aux États-Unis. Baril et al. (1998) ont souligné la complexité de certains comportements et aptitudes des auditeurs nécessaires à l'analyse critique. Cette dernière est définie par Kurfiss (1988) comme « une investigation dont l'objectif est d'explorer une situation, un phénomène, une question ou un problème afin d'aboutir à une hypothèse ou conclusion intégrant toute l'information disponible et peut donc être justifiée de manière convaincante ». Selon Huffman et al. (1991) qui établissent une taxonomie des aptitudes indispensables à la pensée critique, la dimension cognitive correspond au savoir-faire (définition des problèmes, analyse du contenu et de la fiabilité des données, utilisation de divers processus à la résolution de problèmes et utilisation de la métacognition<sup>3</sup>, communication efficace avec les professionnels apparentés au même secteur ou de secteurs d'activité différents...) et à l'acquisition des apprentissages (savoir apprendre : quoi et comment).

### **1.7.1.2. L'indépendance de l'auditeur : une garantie de la révélation des irrégularités**

S'agissant de l'indépendance, celle-ci constitue une composante importante de la qualité de l'audit. Selon les termes de Manita et Chemanguui (2007, p. 4), « l'indépendance garantit que les conclusions formulées par les auditeurs ne sont pas entachées de subjectivité, de

---

<sup>3</sup>La métacognition renvoie à la connaissance, conscience et contrôle que l'individu détient au regard de ses propres processus cognitifs (Nelson, 1992).

manipulations ou d'omissions volontaires suite à des connivences avec l'une des parties contractantes au sein de l'entreprise ».

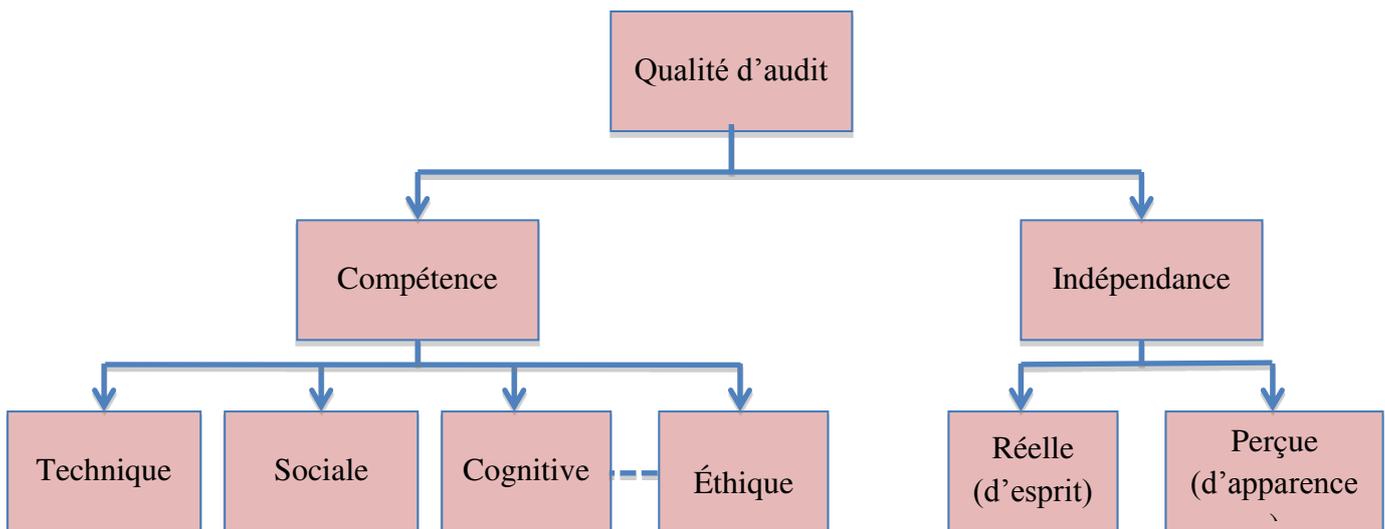
La littérature et la réglementation s'accordent sur la distinction de deux dimensions touchant à l'indépendance : réelle (d'esprit) et perçue (d'apparence).

L'indépendance réelle contextualise la capacité de l'auditeur à s'assurer du respect des règles en vue de donner une opinion de qualité révélant toutes erreurs, fraudes, manipulations ou collusions des producteurs de l'information financière (Prat Dit Hauret, 2003 a, p. 32). Dans leur étude datant de 1995, Lee et Stone (p. 1170) considèrent l'auditeur indépendant s'il est physiquement et mentalement en mesure de contrôler les comptes puis, d'émettre de façon objective, honnête et impartiale son opinion.

Concernant l'indépendance perçue, selon Lee et Stone (1995), elle est assurée si l'auditeur maîtrise ses relations avec la direction de l'entité auditée. Ainsi, elle correspond au niveau d'indépendance de l'auditeur, tel que perçu par les utilisateurs des comptes annuels.

Au sens de Mautz et Sharaf (1961), l'indépendance suit trois niveaux déclinés comme suit :

- Indépendance dans la programmation des travaux d'audit (*programming independence*) requérant pour l'auditeur la décision unilatérale du programme d'audit à mettre en place.
- Indépendance d'investigation (*investigative independence*) qui exige une liberté de collecte et d'évaluation des données jugées significatives par l'auditeur sans aucune interférence ou manipulation par d'agents externes.
- Indépendance dans le reporting (*reporting independence*) stipulant une liberté dans la communication des résultats de travaux menés par l'auditeur et de son opinion.



--- : Certaines références établissent un lien entre la dimension cognitive et éthique de la compétence

**Figure 4 : Les dimensions de la qualité de l'audit**

### 1.7.2. Limites des indicateurs de mesure de la qualité de l'audit classiques

La définition de la qualité de l'audit avancée par DeAngelo (1981) est fréquemment utilisée dans la littérature. Elle considère la compétence et l'indépendance de l'auditeur comme les deux qualités essentielles à l'assurance d'un audit de bonne qualité. Cette définition, qui réduit la qualité de la certification à ces deux composantes, admet des limites atténuant sa crédibilité.

En s'intéressant aux motifs de condamnation des commissaires aux comptes en France sur une période portant de 1989 à 2005, Hottegindre et Lesage (2009) mettent en évidence l'impact à la fois des facteurs compétence et indépendance sur la qualité de l'audit dans le contexte français. Les résultats révèlent que le facteur d'indépendance représente 32,2 % des causes de non-qualité de l'audit. Dès lors, environ 70 % des causes de non-qualité de l'audit relèvent de facteurs pas (ou peu) traités par la littérature. À travers cette étude, les auteurs s'interpellent sur l'existence d'autres dimensions explicatives de la qualité d'audit.

Sans contester les deux composantes de la qualité d'audit, la définition DeAngelo (1981) semble insuffisante, voire inadaptées pour appréhender la qualité de l'audit. Les scandales financiers du début du nouveau millénaire et la crise financière de 2008 ont mis en lumière la

défaillance des indicateurs de mesure traditionnels, plus particulièrement l'indépendance de l'auditeur. A la suite de l'implication du cabinet d'audit Arthur Andersen dans l'affaire d'Enron, l'éthique est revenue au cœur des débats (Chaplais et al. 2016).

Selon Power (1997), la qualité de l'audit n'a pas reçu une définition certaine de ses buts et une mesure de son efficacité. Dans un monde en perpétuelles mutations, cette notion évoluera selon la même tendance. Ainsi, par opposition aux professionnels ayant formulé une définition admise de la qualité d'audit, les chercheurs continuent toujours à en débattre.

### **1.7.3. Synthèse de la recherche sur la qualité de l'audit : aperçu des typologies proposées**

La littérature en audit offre une pluralité de propositions de synthèses de la recherche sur la qualité de l'audit dont les plus significatives sont celles de Manita et Chemangui (2007), Francis (2011) et Chihi (2014).

Manita et Chemangui (2007) ont classifié les études traitant de la qualité de l'audit selon deux catégories. La première se focalise sur la qualité de l'auditeur. Ce facteur englobe, d'une part, des travaux appréhendant les substituts à la qualité d'audit (réputation du cabinet, honoraires d'audit, rotation des associés, expérience avec le client...), et d'autre part, des études déterminant la qualité de l'auditeur au travers de l'identification de ses comportements réducteurs de qualité. Quant à la deuxième catégorie, elle évalue la qualité à partir du processus d'audit. Cette « boîte noire » a suscité l'intérêt de très peu de chercheurs.

La typologie de Francis (2011) distingue six catégories de recherches se rapportant à la mesure de la qualité d'audit. Il s'agit de se focaliser sur les inputs influençant à la fois la qualité, le processus, la firme et le marché de l'audit, les institutions et leurs réglementations (AICPA, SEC...) ainsi que les conséquences économiques des outputs de l'audit susceptibles d'avoir un impact sur les décisions des clients et autres utilisateurs de l'information comptable auditée.

En s'appuyant sur le document publié par l'IAASB en 2011 intitulé « *Audit Quality : An IAASB perspective* », Chihi (2014) propose une taxinomie de la recherche sur la qualité de l'audit selon deux approches : directe et indirecte.

L'approche directe renvoie à l'analyse du processus d'audit ou ce qu'on appelle communément « boîte noire ». Une telle approche a été mobilisée dans deux groupes

d'études. Un premier s'intéresse au processus technique de l'audit (facteurs influant sur la démarche de l'auditeur, importance des attributs environnementaux du client en aval, au cours et en amont de la mission de l'audit...). Le deuxième se rapporte à différentes dimensions impactant le processus tels que les relations inter-équipe auditrice et les comportements des collaborateurs (Otley et pierce, 1996 ; herrbach, 2001 ; Pierce et Sweeney, 2004) ainsi que la relation avec l'audité (Richard et Reix, 2002).

Concernant l'approche indirecte, elle aborde la qualité de l'audit par le biais de ses inputs et outputs. Les inputs correspondent non seulement aux facteurs liés à l'auditeur tels que sa réputation (DeAngelo, 1981), les honoraires perçus (Frankel et al. 2002), mais aussi à ceux se rapportant à l'audité comme l'existence de comité d'audit compétent et indépendant (Zhang et al. 2007). Quant aux outputs de « la boîte noire », ils se manifestent par les réactions et interprétations du contenu du rapport d'audit (Soltani, 1992 et Gonthier, 1996) ainsi que les faillites et les litiges des firmes d'audit (Menon et Williams, 1994).

\*\*\*

Cette section avait pour visée la présentation du cadre théorique et conceptuel de l'audit financier. Nous avons exposé un aperçu historique de l'audit ainsi que ses principales définitions formulées par les praticiens et académiciens. Aussi, nous nous sommes focalisés sur la démarche d'audit et le risque résultant. En outre, une partie de cette section a été consacrée à l'audit financier comme objet de recherche qui puise ses fondements dans le cadre théorique de la gouvernance. Dans ce cadre, l'audit externe joue un rôle primordial à la fois comme mécanisme de gouvernance, de surveillance et de signal pour le marché. Enfin, nous nous sommes intéressés à la qualité de l'audit qui constitue un concept clé de cette étude. Les scandales financiers, ayant bouleversé l'environnement économique, ont révélé la défaillance de ses indicateurs de mesure classiques, c'est-à-dire la compétence et l'indépendance. À l'issue de cette section, nous avons établi un aperçu des classifications proposées de la recherche sur la qualité de l'audit, lequel sera mis en service au niveau de la section suivante afin de déterminer le positionnement de notre étude par rapport à l'une des taxinomies fournies par la littérature.

## **Section 2– Les cabinets d’audit : caractéristiques en tant qu’une forme organisationnelle**

Notre étude s’inscrit dans le contexte d’audit financier. Selon Power (1995), un tel champ a fait l’objet de peu d’études mettant l’accent sur les caractéristiques des cabinets en tant qu’organisations sociales ainsi que leurs portées sur la qualité des travaux d’audit effectués. Ainsi, il nous semble opportun de se focaliser sur un secteur d’activité sans négliger ses caractéristiques organisationnelles.

A la suite du développement rapide du cadre réglementaire de la profession, ainsi que de la globalisation des échanges de capitaux, le secteur d’audit a connu au cours de ces dernières décennies une restructuration du fonctionnement des cabinets. La forte concurrence a conduit à une modification de la nature des acteurs intervenant sur le marché. Dès lors, au niveau de cette section, dont l’objectif est d’exposer les firmes d’audit comme structures organisationnelles, nous nous intéresserons préalablement à la présentation du marché de l’audit ainsi que de ses évolutions (§2.1). Dans le prolongement de la logique affichée de notre travail, nous nous limiterons aux grands réseaux d’audit anglo-saxons (*Big 4*) et français (Mazars) qui constituent les principaux acteurs du marché de l’audit en France. Sur la base des documents collectés à partir du site internet de chaque cabinet ainsi qu’un entretien semi directif mené avec un ancien associé au sein d’un *big 4*, une mise en lumière de structures identiques de ces firmes (§2.2) à l’instar de méthodes de management (§2.3) sera de rigueur. De plus, nous nous attarderons sur l’étude du processus de recrutement au sein des cabinets de notre échantillon en vue d’identifier les principaux critères de compétence requis des candidats (§2.4). Enfin, une dernière partie de cette section aura un double objectif. D’une part, après s’être focalisé sur les compétences requises durant la phase de recrutement, elle cherchera de porter un regard sur ces qualifications, notamment lors de la phase de progression de carrière. Et d’autre part, elle apportera un éclairage sur le positionnement de notre étude par rapport aux typologies proposées de la recherche sur la qualité de l’audit, telles que développées au niveau de la section précédente (§2.5).

### **2.1. Marché de l’audit**

Au plan international, le développement rapide du cadre réglementaire de la profession, la libéralisation du commerce mondial ainsi que la globalisation des échanges de capitaux ont engendré au cours de ces dernières décennies une restructuration du fonctionnement des cabinets d’audit. La concurrence entre cabinets a conduit une modification de la nature des acteurs intervenant sur le marché.

La notion de *Big* est apparue à la fin des années 60 comme désignation des dix premiers

cabinets d'audit anglo-saxons et ce, selon un classement effectué par le chiffre d'affaires et les effectifs. Il s'agissait de *Arthur Andersen*, *Arthur Young & Co*, *Ernst & Ernst*, *Whinney Murray*, *Deloitte & Co*, *Haskins & Sells*, *Peat Marwick Mitchell*, *Coopers Brothers*, *Lybrand Ross Bros & Montgomery* et *Price Waterhouse*.

A la suite à des fusions successives entre les plus importants cabinets anglo-saxons, les dix, dénommés *Big Ten* devinrent lors des années 80 les *Big Eight*, puis les *Big Six* jusqu'au début des années 90, ensuite les *Big Five* en 1998, et enfin, après la disparition d'*Arthur Andersen*, conséquence du scandale Enron (2002), ils sont désormais au nombre de quatre. Ces grandes firmes, représentant un modèle de cabinets multinationaux et multidisciplinaires et dotés d'une culture professionnelle standardisée, sont désignés communément sous l'expression *Big Four* ou *Fat Four* : *Deloitte*, *Klynveld Peat Marwick Goerdeler (KPMG)*, *Ernst & Young (EY)* et *PriceWaterhouseCoopers (PWC)*.

<b>Big 10 (1960's)</b>	<b>Big 8 (1980's)</b>	<b>Big 6 (1990's)</b>	<b>Big 5 (1998)</b>	<b>Big 4 (2002)</b>
<i>Arthur Andersen</i>				Démantèlement
<i>Arthur Young &amp; Co</i>	<i>Arthur Young &amp; Co</i>	<i>Ersnt &amp; Young (1989)</i>		
<i>Ernst &amp; Ernst</i>	<i>Ernst &amp; Whinney (1979)</i>			
<i>Whinney Murray</i>				
<i>Deloitte &amp; Co</i>	<i>Deloitte, Hasking &amp; Sells (1978)</i>	<i>Deloitte Touche Tohmatsu (1989)</i>		
<i>Haskins &amp; Sells</i>	<i>Touche Ross (1980)</i>			
<i>Peat Marwick Mitchell KPMG (1987)</i>				
<i>Coopers Brothers</i>	<i>Coopers &amp; Lybrand (1973)</i>	<i>Price Waterhouse Coopers (1998)</i>		
<i>Lybrand Ross Bros &amp; Montgomery</i>				
<i>Price Waterhouse.</i>	<i>Price Waterhouse.</i>			

**Figure 5 : Mouvements de fusions entre les Big depuis 1960**

S'agissant du marché français, celui-ci était dominé par les cabinets nationaux. Cependant, en référence à Casta et Mikol (1999), l'obligation du co-commissariat aux comptes en France ainsi que l'internationalisation des sociétés françaises a engendré l'accroissement du nombre de certifications par ces cabinets anglo-saxons.

De nos jours, le marché français est segmenté entre trois groupes : les *Big four*, *Majors* et autres cabinets. Cette structuration reflète une segmentation au niveau du portefeuille clients entre petits et grandes sociétés (Casta et Mikol 1999).

Au prisme du classement de la profession comptable en France publié en avril 2016, les 11 premiers cabinets classés en fonction de leurs chiffres d'affaires se présentent ainsi :

**Tableau 1: Classement des cabinets d'audit sur le marché français**

Au plan international	Date des informations	Chiffres d'affaire		Croissance	Effectif		Membres et/ou correspondant en France	CA en France en M €
		Million de \$ 14/15	Million de \$ 13/14		2015	2014		
Deloitte	05/15	35200	34200	1,03	225351	210400	Deloitte	1051
KPMG	09/15	24440	24820	0,98	173965	162031	KPMG SA	932
EY	06/15	28655	27369	1,05	211450	188292	EY	855
PwC	06/15	35356	33952	1,04	208109	195433	PriceWaterhouseCoopers	809
Mazars	08/15	1424	1459	0,98	15462	14088	Mazars	323
Grant Thornton International	09/15	4633	4729	0,98	42204	40197	Grant Thornton	164
RSM	12/15	4641	4391	1,06	38353		Exco	164
HLB International	12/15	1910	1890	1,01	21201	18708	HLB France	135
Baker Tilly International	06/15	3807	3563	1,07	27986	26846	Baker Tilly France	119
BDO	09/15	7304	7022	1,04	64303	59428	BDO France	111
Crowe Horwath International	12/15	3507	3436	1,02	33207	31040	Crowe Horwath France	103

*(Source : profession comptable, Avril 2016)*

- Les *Big four*, à savoir Deloitte, KPMG, EY et PWC.
- Les *Majors* : autres cabinets d'audit structurés à dimension plus nationale qui tentent de développer un réseau à l'étranger ainsi que de rejoindre les réseaux des *Big 4*. Cette catégorie regroupe les cabinets classés parmi les dix premiers. Selon le tableau précédent elle englobe : Mazars, Grant Thornton, Exco, HLB France, Baker Tilly France et BDO France.
- Les autres cabinets : cabinets à vocation exclusivement régionale ou locale intervenant principalement auprès des PME.

Dans la suite de notre travail doctoral, nous nous focaliserons uniquement sur les *Big 4* et Mazars dans la mesure où ils constituent les principaux acteurs du marché de l'audit en France. En outre, nous montrerons que ces grands cabinets partagent non seulement des structures identiques mais encore le modèle de gouvernance et les méthodes de gestion de ressources humaines, comparativement aux petits cabinets.

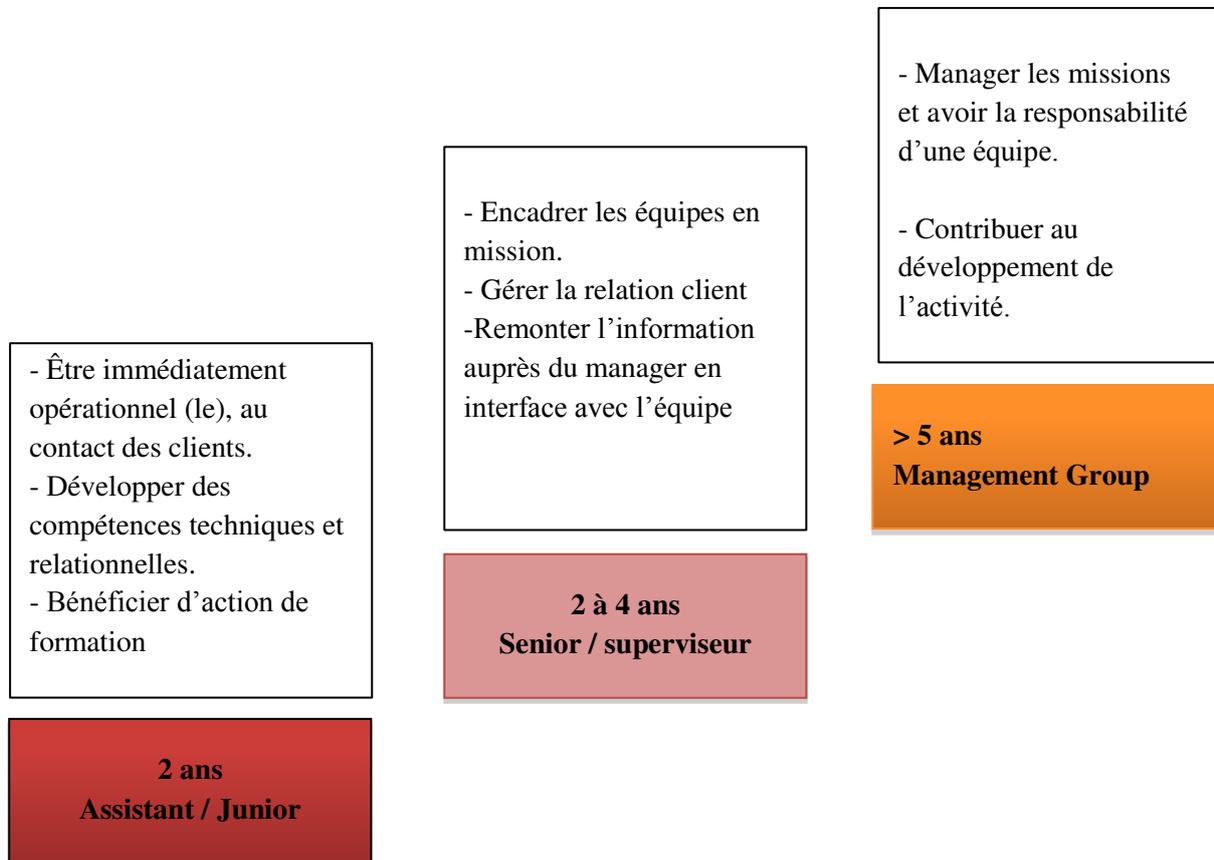
## 2.2. Structure des cabinets : typologies d'acteurs et constitutions d'équipes

Notre travail s'intéresse aux comportements des auditeurs seniors, d'où l'intérêt de comprendre la structure hiérarchique dont ils sont issus.

Sur la base de documents collectés, nous exposerons la structure ainsi que le parcours de progression de carrière propre à chaque cabinet de notre échantillon (Cf. Figures 6, 7, 8, 9 et 10). Étant donné que la terminologie varie d'un cabinet à l'autre, un parcours général sera présenté par la suite.

### 2.2.1. Parcours de progression de carrière propre à chaque cabinet

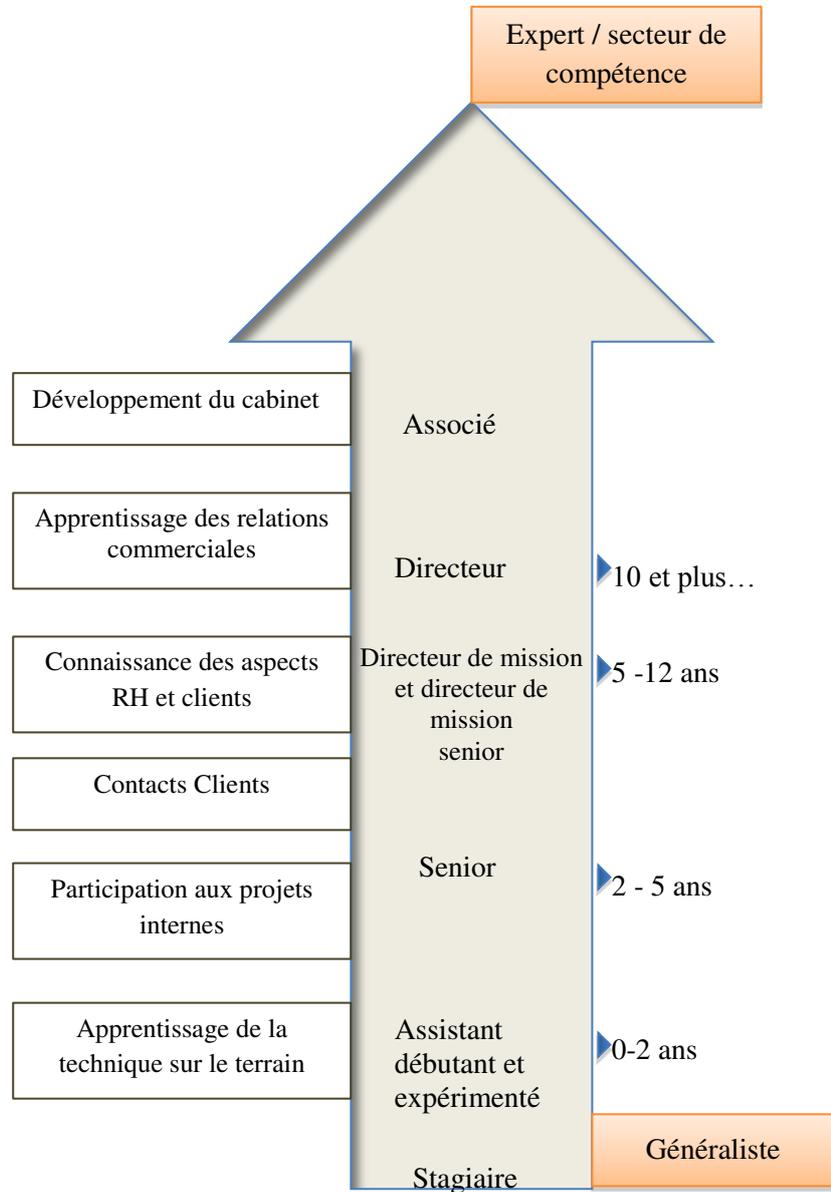
- Le parcours d'évolution chez KPMG



**Figure 6 : Le parcours de progression chez KPMG**

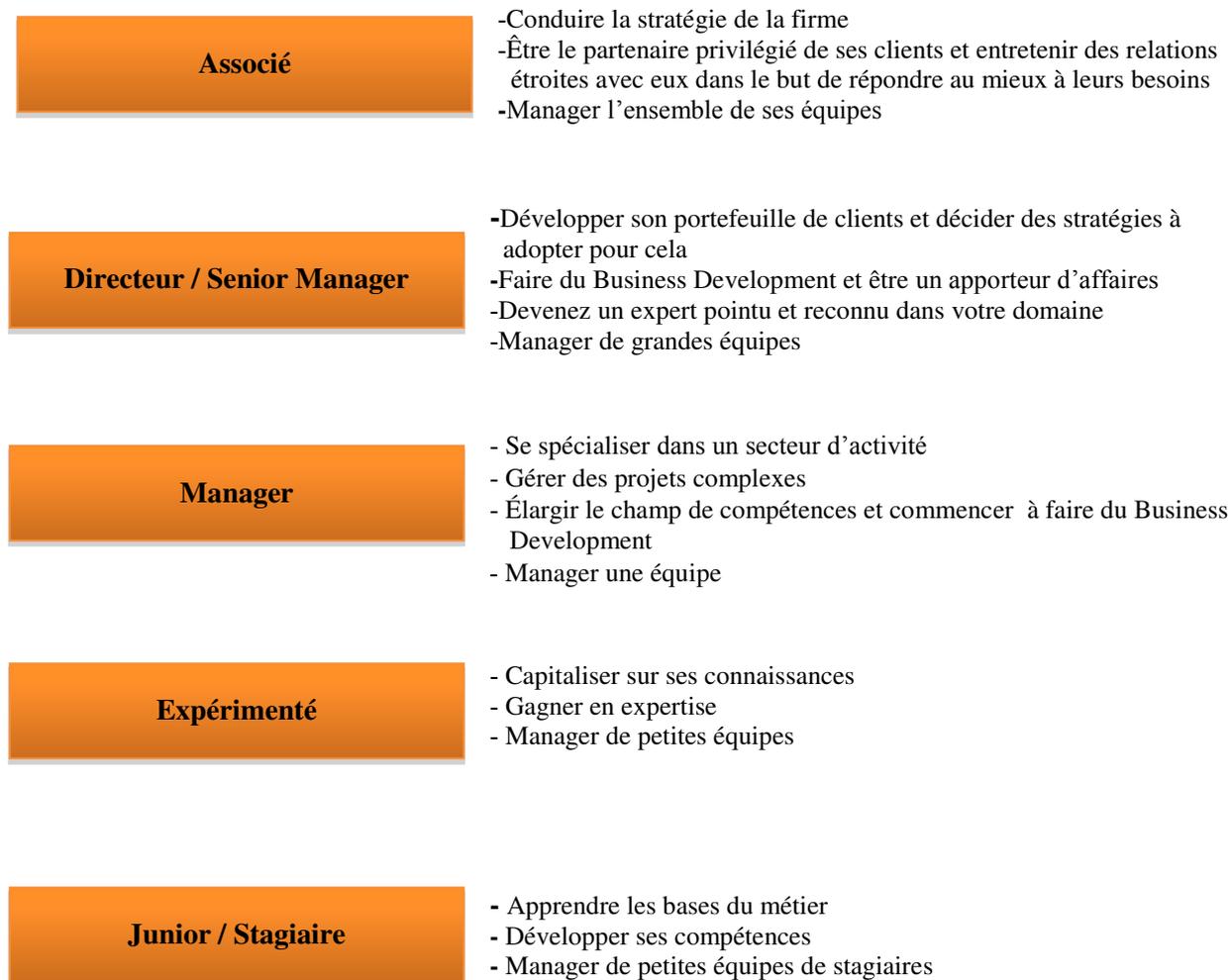
Au delà de cinq ans d'activité, les auditeurs peuvent accéder au « *management group* » qui se structure en quatre niveaux : manager, senior manager, director et finalement, après cooptation, associé.

- Le parcours de progression chez EY



**Figure 7: Le parcours d'évolution chez EY**

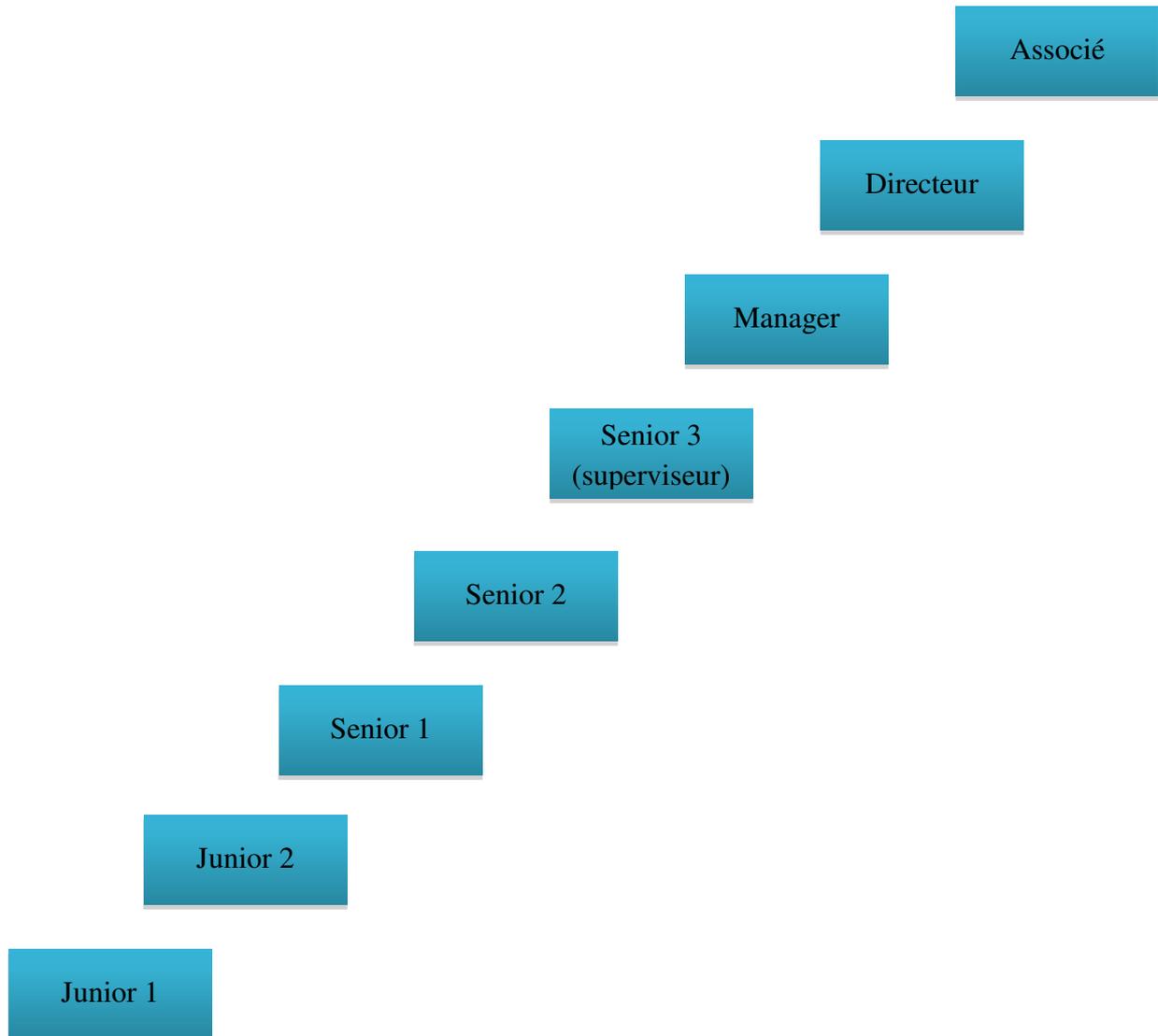
- Le parcours d'évolution chez PWC



**Figure 8 : Le parcours de progression chez PWC**

- Le parcours de progression chez Deloitte

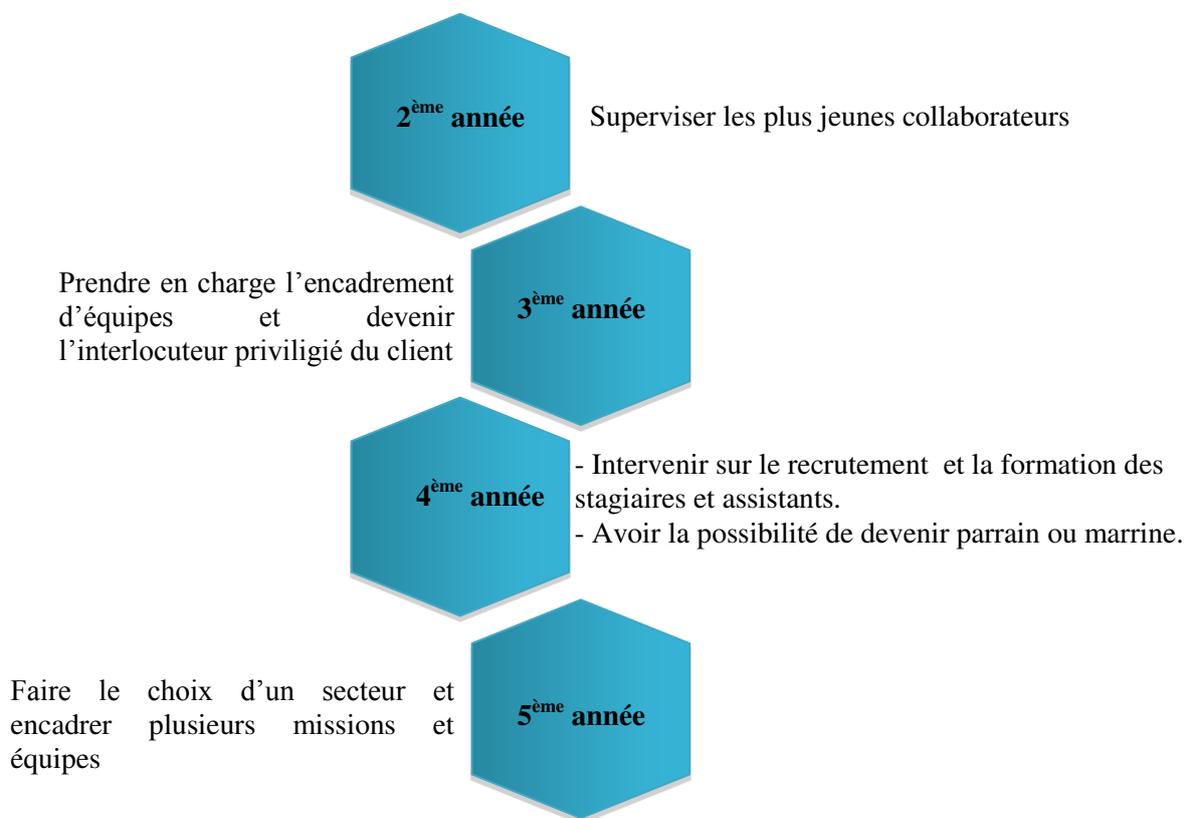
Une fois recruté, l'auditeur suit un parcours jalonné de grades. Chaque niveau, comme mentionné ci-dessous, correspond à un an d'expérience.



**Figure 9 : Le parcours d'évolution chez Deloitte**

- Parcours d'évolution chez Mazars

Suite à deux ou trois ans d'expérience, un auditeur junior devient senior. Il encadre alors, une petite équipe. Après quelques années, il peut prétendre au poste de manager, responsable d'une équipe et de clients plus conséquents. Une fois gagné en expérience et responsabilité (généralement au bout de trois ans), il est promu senior manager. À l'issue de ce parcours de progression, le passage à l'association se fait par cooptation de l'ensemble de la communauté des associés.



**Figure 10 : Le parcours de progression chez Mazars**

### **2.2.2. Schéma général d'évolution de carrière**

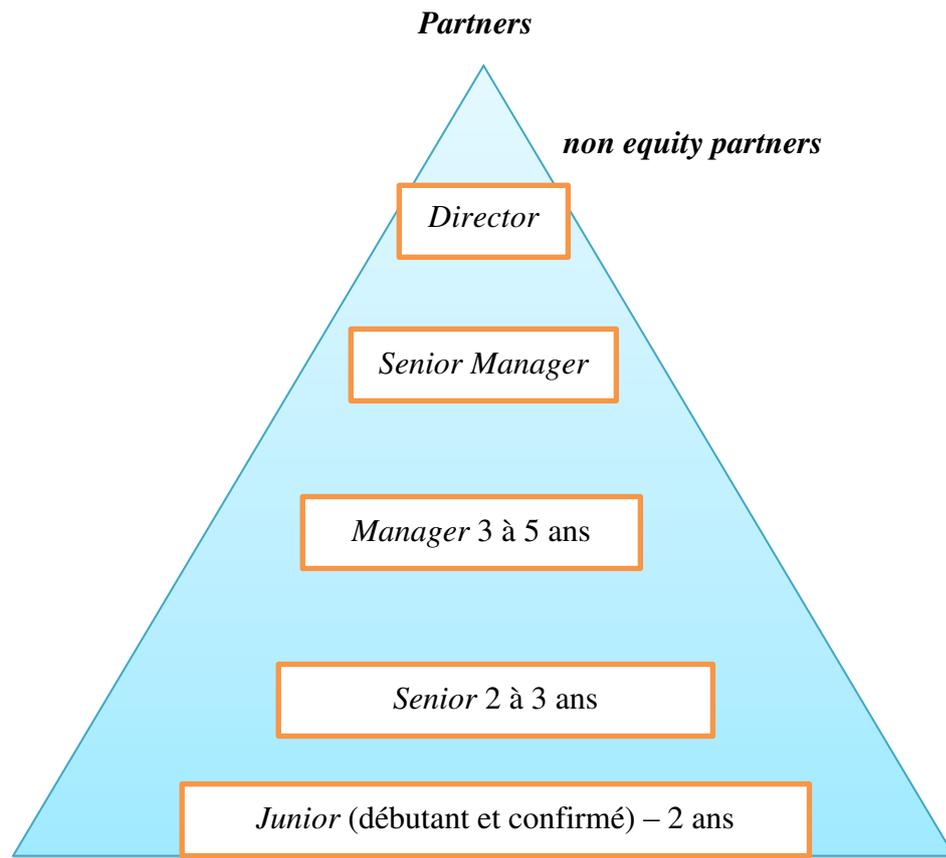
En s'appuyant sur le parcours de progression de carrière dans les grands réseaux d'audit, nous constatons que chaque entité se caractérise par une structure très hiérarchisée. Chacun des grades correspond un niveau attendu de performance en termes de travail, attitudes et comportements. L'évolution progressive des auditeurs est subordonnée à l'intériorisation des expériences de chaque grade du parcours.

Malgré les différences apparentes dans le parcours de progression professionnelle, il semble que réside un canevas commun entre les grands réseaux que nous nommerons schéma général d'évolution de carrière. Celui-ci se présente comme suit :

- La phase 1 (grade junior) : une fois recruté l'auditeur passe les deux premières années en tant qu'assistant, débutant puis confirmé. Il est en charge d'accomplir les contrôles de terrain sur la base des programmes, traduits en termes de budget-temps élaborés par sa hiérarchie. À ce niveau les travaux restent routiniers et simples.
- La phase 2 (grade senior) : À l'issue des deux premières années, l'auditeur junior devient responsable de missions ou chef de missions. Cette phase s'étale sur deux à trois ans. L'auditeur senior participe en amont à la planification de la mission de l'audit et en aval à l'établissement des rapports. Son rôle principal consiste à gérer la bonne conduite de la mission d'audit sur le terrain. Notamment, organiser les interventions chez les clients, réaliser les travaux de révision en réglant les points délicats de l'audit, superviser les assistants et les encadrer sur le terrain ainsi que rédiger la synthèse. Peu à peu, l'auditeur senior se spécialise dans un secteur d'activité (banque, grande distribution, télécoms...). Par ailleurs, il a l'opportunité de diversifier ses domaines de compétences en participant à des audits d'acquisition et de restructurations de société.
- La phase 3 (manager) : Après généralement cinq ans d'expérience, les meilleurs auditeurs seniors passent au grade manager, sur une période de trois à cinq ans. Le rôle du manager consiste à planifier, à administrer et à revoir les travaux d'audit. Il est moins sur le terrain, mais davantage chargé de superviser les activités du senior et d'entretenir des contacts avec les clients. Le manager acquiert la responsabilité d'une équipe d'audit plus conséquente et d'un portefeuille clients plus important. Ainsi, il contribue au développement de l'activité du cabinet.

- La phase 4 (senior manager) : Afin qu'un manager soit promu au grade senior manager, il doit, notamment, faire preuve de qualités prévisionnelles en termes de potentiel d'association. Durant cette phase, le senior manager continue à développer son portefeuille clients et pratiquer du « *Business Development* ». Ce grade n'est pas défini en matière de longévité.
- La phase 5 (directeur/ *director*) : le directeur se situe comme un poste intermédiaire entre le senior manager et l'associé. Généralement, ce grade ne conduit pas nécessairement à une association. Il est réservé plutôt au maintien des auditeurs spécialistes de techniques ou secteurs spécifiques. L'évolution au grade directeur associé (*non equity partners*) reste, cependant, envisageable et permet à l'auditeur de percevoir une part du capital l'autorisant à signer les comptes de PME.
- La phase 6 (associé / *partner*) : l'association s'effectue au bout de quelques années après un long parcours de sélection élitiste. Elle s'effectue par cooptation de l'ensemble des associés. Le *partner* est considéré garant de la qualité de l'audit comme signataire des états financiers. Son rôle consiste à revoir, sous une approche critique, les travaux d'audit, mettre en place la stratégie du réseau voire se porter décisionnaire. Il constitue le personnage central en tant que signataire qui engage le réseau.

Dans le cadre de ce travail doctoral, nous nous focaliserons sur le niveau senior. C'est l'expression que nous adapterons tout au long de cette étude pour désigner les chefs de mission, responsables de mission ou collaborateurs d'audit ayant déjà passé, selon le modèle général d'évolution de carrière, deux ans comme juniors.



**Figure 11 : Modèle de progression de carrière pyramidale au sein des grands cabinets d'audit anglo-saxons (Big 4) et français (Mazars)**

La structure hiérarchique dans les grands réseaux d'audit suit une tendance pyramidale (Cf. Figure 11). À la fin de chaque saison d'audit, le passage d'un grade au suivant, en fonction des évaluations menées par chaque superviseur, est accompagné par une réduction de l'effectif des auditeurs. Le système de progression élitiste instauré, écarte les auditeurs les moins compétents et réactifs dans leurs capacités d'apprentissage. Bien que la performance d'un certain nombre de collaborateurs soit appréciée, le rythme de travail intense des firmes d'audit contribue à les pousser à la démission. Dès lors, une large base de la pyramide est constituée d'assistants chargés des travaux routiniers de terrain. Ensuite, le nombre d'auditeurs seniors s'occupant de la conduite de la mission d'audit sur le terrain s'amointrit. Puis, quelques uns des managers, seniors managers ou directeurs sont promus afin de développer le portefeuille clients. Enfin, la cooptation est réservée aux élites ayant évolué favorablement durant ce long parcours en faisant preuve de potentiel d'association.

### **2.3. Mode de management au sein des grands cabinets d'audit**

Les méthodes de fonctionnement dans les grandes firmes d'audit sont intimement liées à leur structure hiérarchique. Dans cette partie, nous montrerons que cette structuration impacte significativement l'évolution de carrière des auditeurs qui s'appuie sur le principe de *up or out*. Au cœur d'un tel système, l'auditeur se trouve face à un ensemble de contraintes rencontrées au sein du cabinet et de l'entité auditée. Afin d'assurer une exécution prompte et efficace de la mission parallèlement à la progression dans sa carrière, l'auditeur veillera à une bonne gestion de ses relations avec le personnel de l'entité contrôlée ainsi que les autres membres du cabinet d'audit. Ces interactions sont assimilées à des rituels d'audit susceptibles de créer un langage émotionnel élément conducteur d'un confort à l'ensemble des membres du cabinet, mais encore aux personnels de la société auditée.

Par ailleurs, nous nous attarderons sur le système de gestion dans les firmes d'audit qui joue un rôle fondamental à l'atteinte des objectifs prédéfinis par la hiérarchie. Plus particulièrement, une attention sera portée au service des ressources humaines, ainsi qu'au système de contrôle de gestion instauré au sein des grands réseaux d'audit.

#### **2.3.1. Progression professionnelle : principe élitiste de *up or out* et réseau des contraintes de l'auditeur de terrain**

Dans le métier d'audit, la nature du mode de management dépend fondamentalement de la structure et de l'organisation de l'entreprise. En effet, dans un grand cabinet, une équipe d'audit est généralement constituée d'un associé, un ou plusieurs managers, un ou plusieurs chefs de mission et un ou plusieurs assistants. Dans la logique de cette structure, la relation est hautement hiérarchisée et les différents niveaux sont interdépendants. Les assistants ne sont pas en contact direct avec l'associé, rarement avec le manager, mais essentiellement avec l'auditeur senior. Quant à ce dernier, il se situe davantage en interaction avec le manager qu'avec l'associé.

Chaque subordonné veillera à répondre aux attentes de son supérieur direct, tandis que les différents acteurs auront un rôle dans la chaîne de sécurité de l'équipe.

Dans un petit cabinet, le mode de fonctionnement diffère totalement de celui d'une grande firme d'audit. L'équipe est constituée d'un associé, généralement lui-même chef de missions, et des assistants. Cette structure est caractérisée par l'absence de niveaux intermédiaires

susceptibles de « fausser » la relation entre l'associé et les assistants. Dans ce type de cabinet, le travail direct liant les deux parties privilégie la dimension relationnelle.

Ainsi, la nature du mode de fonctionnement est subordonnée à la structure de chaque cabinet. Dans les grandes firmes, la constitution des équipes de travail des missions d'audit a une organisation hiérarchisée. Celle-ci reflète une structuration particulièrement poussée de l'activité où les auditeurs sont contraints par des procédures et des règles propres à leur cabinet déterminant, à la fois, leur comportement et leurs perspectives professionnelles (Herrbach, 2000). Cette structuration impacte significativement l'évolution de carrière des auditeurs qui s'appuie sur le principe de *up or out* (promotion ou éviction). Ce procédé élitiste statue l'éviction de candidats en incapacité à évoluer au grade supérieur ou parmi les moins réactifs dans l'acquisition d'apprentissage. La progression des carrières s'effectue, à la fin de chaque mission, principalement sur la base des évaluations de la performance des auditeurs. Chaque cabinet dispose de sa propre grille d'évaluation qui recouvre différents critères. Pierce et Sweeney (2004) définissent deux types d'évaluations. Une première dimension est basée sur des critères comptables consistant plus spécifiquement en l'évaluation de la capacité de l'auditeur à respecter le budget et délai fixé pour chaque mission. Une seconde est axée sur des critères non comptables et évalue à la fois la compétence technique et le niveau de professionnalisme de l'auditeur, qui en grande partie recouvre ses relations avec les clients ou encore, au sein de l'équipe d'audit. Selon Tan et Libby (1997), l'intérêt peut être porté sur une dimension plutôt qu'une autre en fonction des grades.

Ce mode de fonctionnement contribue, selon Boni-Le Goff (2010), à la structuration de l'évolution de carrière tout en assurant une ancienneté assez homogène pour chaque grade. Néanmoins, cette situation instaure un environnement particulièrement contraignant pour l'auditeur (Herrbach, 2000). Au sein d'un système tolérant peu les profils les moins adaptés aux normes professionnelles et comportementales, l'auditeur se trouve face à un ensemble de contraintes à maîtriser afin de progresser dans sa carrière. Selon Herrbach (2000), il existe trois types de contraintes à gérer : (1) celles liées à l'exécution des missions et leurs difficultés intrinsèques, (2) à caractère budgétaire et enfin, (3) les contraintes relationnelles. Le premier type de contraintes renvoie à la réalisation de l'ensemble des travaux tels que édictés par le programme de la mission, ainsi qu'aux difficultés rencontrées liées à la spécificité d'un secteur, aux caractéristiques propres de certaines entités ou encore à d'autres contingences économiques. La contrainte budgétaire correspond au respect du budget converti en termes de temps et de délai fixé à l'exécution des travaux. Enfin, les contraintes relationnelles de l'auditeur répondent à la bonne gestion des relations dans l'enceinte du cabinet (au sein de l'équipe d'audit) comme à l'extérieur (avec le client).

### **2.3.2. Le Réseau relationnel de l'auditeur : un rituel d'interactions**

L'équipe d'audit doit être en mesure de gérer ses relations avec le personnel du client, mais aussi avec les membres du cabinet.

Les relations au sein du cabinet recouvrent non seulement celles internes à l'équipe, mais également les relations avec la hiérarchie, plus précisément avec le supérieur direct, à savoir le manager. Ainsi l'auditeur senior, en tant qu'interlocuteur privilégié du manager, est tenu à une exigibilité de réponses aux attentes de son supérieur et à l'adaptation de ses activités en fonction de la personnalité et du niveau d'exigence dudit manager (Otley et Pierce, 1995).

Par ailleurs, l'équipe d'audit passe la plupart de son temps dans les locaux de l'entité auditée. La conduite méliorative de la mission d'audit sur le terrain dépend de la bonne volonté de deux catégories d'interlocuteurs dans la communication d'informations nécessaires et de documents complémentaires. Il s'agit d'abord, des responsables (directeur financier, chef comptable...) puis, des interlocuteurs quotidiens, pourvoyeurs principaux de la plupart des informations et des documents à destination des auditeurs de terrain (Herrbach, 2000).

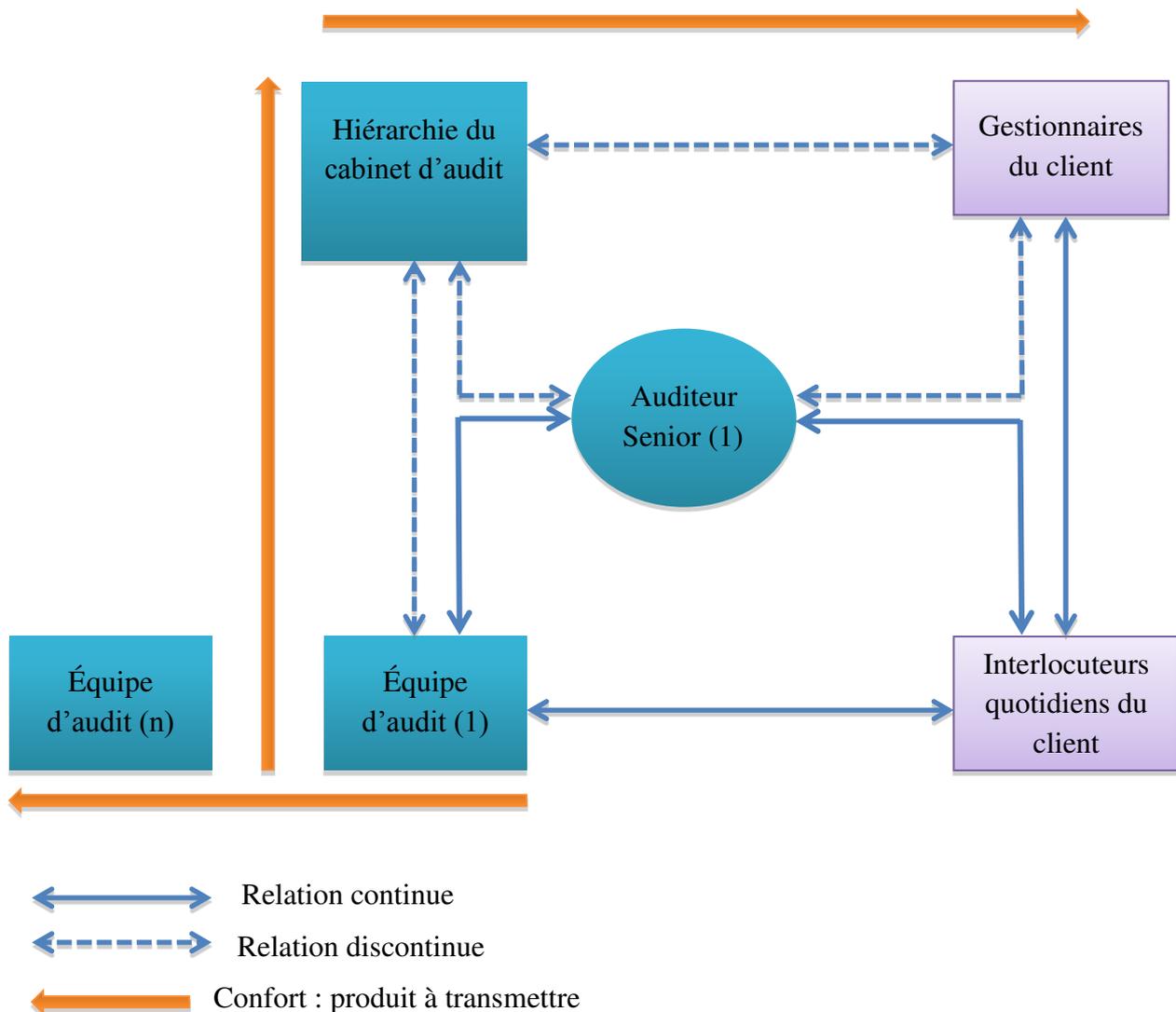
La gestion des relations avec le personnel de l'entité contrôlée et les autres membres du cabinet d'audit joue un rôle fondamental pour l'exécution efficace et rapide de la mission. Ces interactions ont été assimilées par Pentland (1993) à des rituels susceptibles de créer un langage émotionnel. Plus précisément, selon Collin (1981), un rituel consiste en toutes activités ayant pour visée le maintien de l'ordre social. Les salutations, conversations et autres interactions routinières constituent des rituels attribuant un sentiment de confort.

Afin d'étudier ces rituels d'interactions, Pentland (1993) a adopté une approche purement qualitative s'échelonnant sur cinq jours d'observations, des entretiens avec les membres de l'équipe d'audit et les autres intervenants non impliqués dans la mission, ainsi qu'une analyse documentaire. Cette approche a été appliquée dans le cadre de deux missions d'audit chez des clients différents en termes de phase d'audit, secteur et taille de l'équipe.

Les résultats de l'étude mettent en exergue que les notes de travail, les repas avec l'équipe, le temps de travail, le langage, la tenue vestimentaire et les différentes interactions au cours des deux missions d'audit constituent des rituels dont le rôle primordial est de renforcer l'engagement des auditeurs vis-à-vis de leur organisation et assurer leur performance

continue. En effet, l'audit comme rituel de purification<sup>4</sup> crée un langage émotionnel obtenu grâce aux interactions répétées entre les membres de l'équipe. Ce langage intègre un processus de construction d'ordre social majoré sur le calcul rationnel. D'où le succès du rituel à générer du confort.

De plus, l'auteur souligne que le rituel d'audit constitue un produit à transmettre du cadre micro à celui macro (Cf. Figure 12). Autrement-dit, ce confort est transmis d'abord, du junior jusqu'à l'associé, puis, d'une équipe d'audit à une autre et enfin, du cabinet d'audit au public. Dès lors, une certaine confiance s'établit du fait de la charge de travail des auditeurs et de l'importance qu'ils attachent à la signature des comptes. D'où le rôle de l'affect dans la formulation d'une opinion d'audit, malgré la procédure formelle mise en place. Ainsi, ce confort s'avère institutionnalisé.



**Figure 12 : Réseau relationnel de l'auditeur et transmission de confort**

<sup>4</sup>La purification signifie que le rituel recrée la distinction entre pur et impur, ordre/ chaos.

### **2.3.3. Système de management : focus particulier sur la politique du service RH et le système de contrôle de gestion**

Les grands cabinets d'audit se caractérisent par une structure hautement hiérarchisée dotée d'un impact déterminant sur le mode de management ainsi que la constitution des équipes. Ainsi, ces firmes partagent non seulement la même structure, mais aussi le modèle de gouvernance et les méthodes de gestion de ressources humaines comparées aux petits cabinets.

Le système de gestion dans les grandes firmes d'audit joue un rôle crucial pour l'atteinte des objectifs prédéfinis par la hiérarchie, à savoir sécurité, rentabilité de la mission, respect du délai et satisfaction du client. À l'issue des procédures d'audit, l'associé formule son opinion sur les résultats obtenus de la mission d'audit et rédige son rapport. Lors de cette phase, l'associé est guidé par les quatre éléments incontournables assignés impérativement au manager. Ce dernier, en supervisant les activités du senior, notamment en termes de gestion d'équipe, saura transmettre le confort généré par ses travaux à la hiérarchie. Chaque subordonné veillera à répondre aux attentes de son supérieur, tandis qu'il est notable que tout acteur joue un rôle dans la chaîne de sécurité de l'équipe.

En évoquant le système de management, il nous paraît primordial de traiter de la place prépondérante du service des ressources humaines dans la mise à disposition de moyens efficaces à la réalisation des objectifs de la firme et ceux des employés. En effet, toute une politique est définie afin de renforcer l'engagement du personnel dès le recrutement. Cette stratégie se manifeste par la reconnaissance en termes de prime, ainsi que la mise à profit de formations et d'un système de parrainage accompagnant l'employé tout au long de sa carrière. En effet, depuis le recrutement, l'auditeur suit d'emblée un séminaire d'intégration afin de se familiariser avec le cabinet, les méthodologies et les outils en usage dans le cadre de ses missions. Au fil de ces interventions, il participe à des formations techniques et comportementales indispensables à sa progression au sein du cabinet. En outre, l'auditeur bénéficie d'un contact privilégié et permanent avec un parrain qui l'accompagne tout au long de son parcours. Témoin bienveillant à l'écoute de l'auditeur, il lui offre un suivi personnalisé assidu à l'appréhension de ses souhaits et lui permettant de les atteindre. Issu de sa ligne de métier, avec l'ancienneté et l'expérience managériale nécessaires, il l'accueillera, appréciera sa performance et le guidera dans son évolution de carrière. En tant qu'interlocuteur de référence, le parrain contribue fortement à la construction du projet professionnel de

l'auditeur, grâce notamment à son intervention dans des comités de parrainage et le processus d'évaluation lequel, coordonné avec le parrain comprend deux phases. En début d'année, d'abord, des objectifs individuels qualitatifs (participation aux séminaires de formation, à la gestion du savoir...) et quantitatifs (contribution aux missions) sont fixés au cours d'un entretien. Ensuite, les interventions de l'auditeur sur les missions se verront sujet à une évaluation par son référent hiérarchique dont il lui fera part dans un second temps. Au terme de l'année, le parrain prépare avec l'auditeur la synthèse annuelle des évaluations et apprécie globalement sa performance. Puis, il présente cette synthèse au comité d'évaluation chargé de déterminer la progression de carrière.

Dans la suite de ce paragraphe, une attention particulière est accordée au système de contrôle de gestion instauré au sein des grands cabinets d'audit. « Ce système est défini de différentes manières, mais en général, il tend à amener les employés à adopter des comportements susceptibles de leur permettre l'atteinte des objectifs organisationnels » (Otley et Berry, 1980). En vue de remplir les objectifs du cabinet, la performance de l'auditeur est évaluée périodiquement par son supérieur hiérarchique direct. Celle-ci semble être d'importance significative quant à l'épanouissement de sa carrière (Kelley and Seiler, 1982 ; Hanlon, 1994). Selon Pierce et Sweeney (2004, p. 423), l'évaluation de la performance de l'auditeur s'effectue selon sa capacité à respecter le budget converti en temps et le délai fixé pour une mission ainsi que ses compétences techniques et professionnelles. En 2010 (p. 94), Noel ajoute que deux systèmes de contrôle et de gestion des compétences éthiques des collaborateurs sont mis en place au sein des grands cabinets d'audit. Il s'agit d'abord, d'un système de contrôle formaliste direct, visant à imposer un strict respect des règles et procédures appliquées aux phases 'formation' et 'évaluation', suivi d'un système de contrôle non formaliste implicite favorisant la responsabilité et l'esprit d'initiative des collaborateurs lors du recrutement.

Concernant le premier aspect d'évaluation, celui-ci a fertilisé un terrain de recherche dans différents contextes (Rhode, 1978 ; Alderman et Deitrick, 1982 ; Otley et Pierce, 1996 a, 1996b ; Pierce et Sweeney, 2004). Selon ces travaux, le budget fixé lors d'une mission par la hiérarchie est généralement difficile à atteindre, comparé au niveau de la qualité exigé dans le cadre des travaux de vérification. Il s'agit du fameux dilemme coût-qualité rencontré dans les grands cabinets d'audit. En réponse à ce rapport coût-qualité, les collaborateurs d'audit sont susceptibles de s'engager dans une variété de comportements sensiblement constitutifs d'une menace à la qualité d'audit.

À propos du niveau des compétences techniques, professionnelles et éthiques, cette mosaïque compose un élément indispensable conditionnant l'évolution de l'auditeur au sein du cabinet. Ces critères ne concernent pas uniquement la phase de progression de carrière de l'auditeur, mais aussi ceux requis des candidats durant la phase de recrutement.

## **2.4. Étude du processus de recrutement et des critères de compétences requis**

Dans le cadre de ce travail, nous nous intéressons, à ce titre, à la phase de recrutement. Nous tentons ainsi de comprendre la place accordée par les grands réseaux d'audit anglo-saxons (*Big 4*) et français (Mazars) aux compétences requises des candidats dans leur campagne de recrutement. Cependant, le champ de notre étude se limitera aux cabinets susmentionnés dans la mesure où ils constituent les principaux acteurs du marché de l'audit en France et partagent une structure et des méthodes de gestion de ressources humaines et de carrières identiques comparativement aux petits cabinets.

Ce travail sera scindé en trois parties. Tout d'abord, nous présenterons la démarche méthodologique de notre investigation. Puis, nous apporterons un éclairage sur le processus de recrutement propre à chaque cabinet ainsi que les critères requis des candidats qui demeurent peu détaillés et explicités par les firmes d'audit. Enfin, une dernière partie sera réservée à une discussion sous forme d'une étude comparative.

### **2.4.1. Approche méthodologique**

Notre étude s'est effectuée à l'occasion d'une mission facilitant l'insertion professionnelle des étudiants du Master 229 '*Audit and Financial Advisory*' de l'Université Paris-Dauphine au sein des grands cabinets d'audit (*Big 4* et Mazars). Afin de valider ce master, les étudiants sont tenus de participer à un stage principalement, au sein des cabinets susmentionnés installés à Paris. Durant cette expérience, les candidats ne sont pas considérés comme stagiaires au sein des sociétés auditées, mais comme auditeurs juniors exécutant leur mission conjointement à l'équipe d'audit. Généralement, ce stage aboutit à un contrat à durée indéterminée selon l'historique des travaux de suivis réalisés à l'issue de stage.

Afin de mettre en place notre étude, nous avons mobilisé une approche méthodologique purement qualitative s'appuyant sur différentes sources de données. Ces dernières se déclinent comme suit :

✓ Sources de données primaires :

Comprennant :

- des prises de notes durant les présentations effectuées par les cabinets (le chercheur a participé à toutes les présentations en tant que coordinateur de l'atelier de l'insertion professionnelle) ;
- des observations durant les moments conviviaux et d'échanges autour des cocktails et buffets à l'issue des présentations des cabinets ;
- de courts entretiens avec les responsables des ressources humaines et les opérationnels à la fin des présentations.

Pour compléter les données préalablement collectées, nous avons d'abord, passé un entretien de deux heures conduit en face à face avec un étudiant du Master 229 et ensuite, 23 entretiens via Internet avec le reste de la promotion. Les candidats ont été invités à s'exprimer sur les procédures de recrutement propre à chaque cabinet.

✓ Sources de données secondaires :

Une analyse de contenu des données secondaires se rapportant aux grands cabinets d'audit a été effectuée. Ces données proviennent de documents distribués aux candidats lors des présentations des cabinets (brochures, supports de présentation...), des rubriques des sites Internet des cabinets consacrées au processus de recrutement et aux valeurs et compétences déclarées (foires aux questions, l'espace d'échanges avec les ambassadeurs de cabinets...).

## **2.4.2. Analyses**

Au niveau de cette partie, nous nous focaliserons sur la présentation de la démarche de recrutement propre à chaque cabinet d'audit ainsi que les différents critères requis des candidats.

### **2.4.2.1. Démarche de recrutement : étapes et différences particulières de chaque cabinet**

Le processus de recrutement paraît être similaire dans tous les cabinets d'audit de notre échantillon. Toutefois, les interviews menées avec les candidats ont attiré notre attention sur quelques différences spécifiques à chaque firme. Dès lors, dans ce qui suit, nous nous pencherons d'abord, sur la présentation des différentes étapes du processus de recrutement. Ensuite, seront mises en lumière les particularités distinctives de la session de recrutement de

chaque cabinet. Enfin, sera exposé une synthèse des immersions en stage recensant les convocations aux entretiens, ceux passés, voire réussis ainsi que les offres acceptées par les candidats.

#### **2.4.2.1.1. Processus de recrutement**

La démarche de recrutement demeure expressément peu décrite et détaillée par les grandes firmes. En effet, d'après la revue de leurs sites internet (notamment, les rubriques consacrées au recrutement et quelques vidéos contenant des conseils adressés aux candidats afin de mener au mieux leurs futurs entretiens) ainsi que les différents documents distribués pendant leurs présentations, il s'agit d'un simple aperçu des étapes auxquelles seront confrontés les futurs candidats. Ces derniers ont confié au chercheur avoir dû recourir à d'autres sources telles que les foires aux questions, demandes de renseignements auprès des anciens de la promotion du M.229... Certains candidats justifiaient que *"c'est fait exprès, ils laissent planer le doute sur le processus"*.

Le processus est scindé en trois phases qui se présentent comme suit :

- Communication des CV des candidats aux cabinets ;
- Convocation des candidats à des présentations des groupes dans leurs sièges : une présentation par cabinet animée par des responsables RH, des opérationnels (juniors, seniors, managers, seniors managers) et associés (en audit et conseil). Parmi les cinq présentations, nous distinguons deux sur lesquelles n'interviennent pas des associés (Mazars et Deloitte).

À l'issue de chaque présentation, les candidats ont été invités à partager un moment d'échange privilégié autour d'un cocktail ou buffet, le tout en étant accompagnés par des collaborateurs opérationnels et responsables des ressources humaines avec qui ils ont pu dialoguer de manière plus informelle.

- Dans le cas où la candidature est retenue, après étude du CV, le candidat est convoqué à une session de recrutement. Sur la base des entretiens réalisés par le chercheur, cette dernière comporte plusieurs étapes divergentes d'un cabinet à autre. L'annexe n°1 expose en détails la session de recrutement par cabinet.

#### **2.4.2.1.2. Spécificités distinctives du processus de recrutement dans les cabinets d'audit**

La démarche de recrutement semble être similaire au sein des grandes firmes d'audit. Néanmoins, les entretiens réalisés en collaboration avec les candidats éclairent notre réflexion sur diverses caractéristiques propres à chaque cabinet.

C'est en cela qu'au niveau de ce paragraphe, nous nous intéresserons à établir une synthèse des caractéristiques distinctives des groupes d'audit en matière de processus de recrutement, tels qu'exposés dans le tableau ci-après. Il s'agit de différentes constatations générales tirées de la démarche de recrutement propre à chaque firme regroupées selon quatre points.

Tout d'abord, l'offre de stage et d'emploi en audit s'effectue sur la base du principe de sectorisation au sein des *Big 4* et ce, par opposition à Mazars qui s'appuie sur le principe unique de non-sectorisation. La sectorisation consiste à affecter un auditeur assistant dès son intégration au cabinet à un secteur d'activité bien particulier (industrie, assurance, télécom, médias, technologie, grande distribution, banque...). Cette approche invite à une appréhension des enjeux et problématiques propres à chaque secteur d'activité et au développement de compétences sectorielles pointues afin d'apporter une forte valeur ajoutée aux clients. Ainsi, les professionnels sont en mesure de développer des solutions originales et adaptées, répondant aux attentes des entreprises dans les principaux domaines économiques.

En revanche, Mazars défend le principe de non-sectorisation dans la mesure où ce dernier permet au collaborateur d'auditer des entreprises de divers secteurs pendant leurs premières années et de découvrir de nombreux horizons. Ainsi, ils peuvent, plus tard, faire le choix de leur spécialisation en toute connaissance de cause.

Cependant, la convocation de l'ensemble des candidats aux entretiens ne semble pas être systématique une fois avoir reçus leurs CV. En effet, comparé aux autres cabinets, le groupe *Price Waterhouse Coopers* semble le seul à ne pas avoir convoqué tous les postulants à des entretiens. Il adopte une politique hautement sélective sur CV.

En outre, KPMG est le seul cabinet ayant contribué à former l'ossature du service central d'audit des armées.

Enfin, selon le processus de recrutement, le groupe EY est considéré comme le cabinet le plus stressant et prestigieux par rapport aux cabinets en lice.

**Tableau 2 : Caractéristiques distinctives du processus de recrutement**

<b>Cabinets</b>	<b>Caractéristiques distinctives</b>
<b>Deloitte</b>	- principe de sectorisation
<b>KPMG</b>	- principe de sectorisation - le seul cabinet ayant contribué à former l'ossature du service central d'audit des armées
<b>PWC</b>	- principe de sectorisation - le seul cabinet à ne pas avoir reçu tout le monde en entretien (il est très sélectif sur CV)
<b>EY</b>	- principe de sectorisation - cabinet jugé être le plus stressant et prestigieux en termes de procédure de recrutement (depuis l'étape de présentation du cabinet jusqu'aux derniers entretiens réalisés) : <ul style="list-style-type: none"> <li>• phase de présentation du cabinet : afin de séduire les jeunes et tester leur stress, les recruteurs ont préparé un déjeuner et en ont mis plein la vue par rapport à la concurrence dans un climat chic et en surplombant la défense et Paris.</li> <li>• session de recrutement proprement dite : ce cabinet met en place un système de recrutement élitiste impressionnant se démarquant de ceux des autres cabinets et ce, en instaurant plusieurs tests et une multitude d'entretiens assez déstabilisants et stressants.</li> </ul>
<b>Mazars</b>	- principe de non-sectorisation

#### **2.4.2.1.3. Panorama des insertions en stage**

Une synthèse des insertions en stage a été effectuée dans le tableau ci-dessous. Celui-ci recense les convocations aux entretiens, ceux passés, voire réussis ainsi que les offres acceptées par les candidats.

**Tableau 3 : Synthèse des insertions en stage**

Cabinets	Convocations aux entretiens	Entretiens passés	Entretiens réussis
<b>KPMG</b>	23 (en sus des 23 convocations, il ya une offre de stage) <sup>5</sup>	23	12
<b>PWC</b>	11	10 (1 entretien annulé) <sup>6</sup>	5
<b>EY</b>	24	22	10
<b>Deloitte</b>	24	24	16
<b>Mazars</b>	24	22 (2 entretiens annulés)	9

Offres acceptées					
KPMG	PWC	EY	Deloitte	Mazars	BM&A <sup>7</sup>
10	1	3	6	2	2

#### 2.4.2.2. Critères de compétence requis des candidats

Cette deuxième partie d'analyse sera dédiée à deux phases d'examen. Une première consistera à identifier les critères de compétence requis des candidats demeurant non intégralement explicités par les recruteurs. Concernant la deuxième phase, son rôle permettra de compléter notre lecture des critères issus de la première étape d'analyse. Il s'agit d'examiner les diverses étapes que comporte chaque session de recrutement pour en déduire les valeurs réellement testées par les recruteurs.

##### 2.4.2.2.1. Valeurs et critères déclarés par les cabinets

La première phase d'analyse consiste à repérer les critères requis par les recruteurs. Ceux-ci ne sont pas entièrement affichés par les groupes mais, rappelés brièvement dans des supports de communication tels que les sites internet, brochures et documents distribués aux candidats pendant les présentations des cabinets.

<sup>5</sup> Il s'agit d'une offre de stage sans passer d'entretien. Celle-ci a été adressée à un candidat ayant réussi son stage de césure chez KPMG. Le cabinet garde les historiques de tous les anciens stagiaires et plus particulièrement des évaluations positives pour le présent candidat.

<sup>6</sup> Il s'agit d'un entretien annulé par un candidat s'expliquant par des retours positifs reçus de la part d'autres cabinets.

<sup>7</sup> Deux candidats n'ont pas eu de réponses favorables de la part des Big 4 et Mazars. Chacun a passé un entretien chez B&MA (Bullot Mullenbach & Associés) où tous les deux ont été retenus pour un stage.

Nous avons prospecté de manière exhaustive les différentes sources mises à notre disposition. Ensuite, au postulat de ces différents éléments, nous avons déduit les valeurs et critères requis et les avons classés selon les trois typologies auxquelles renvoient ces critères, à savoir compétences techniques, sociales et éthiques. Ainsi, nous avons abouti à une classification qui s'approche de celle de Noel et Krohmer (2010, p. 88) et peut se présenter comme suit :

**Tableau 4 : Valeurs déclarées par les cabinets d'audit internationaux**

<b>KPMG</b>	<b>Deloitte</b>	<b>PriceWaterHouse Cooper</b>	<b>Ernest&amp;Young</b>	<b>Mazars</b>
-compétences techniques (formations dans les écoles de commerce et grandes universités)  -compétences sociales (rigueur, exemplarité et sens de responsabilité)  -compétences sociales managériales ( <i>teamwork</i> et adaptabilité)  -compétences sociales professionnelles (autonomie, intégrité, présentation professionnelle, curiosité, courage, réactivité et enthousiasme)	-compétences éthiques professionnelles (respect des règles de conduite de la profession et travail en toute indépendance financière...)  -compétences sociales professionnelles et managériales (relations fondées sur la confiance et le respect, <i>teamwork</i> , ouverture aux nouvelles idées et aux points de vues différentes et diversité culturelle)	-compétences techniques (formation dans les écoles de commerce, grandes universités et écoles d'ingénieur)  -compétences sociales managériale (adaptabilité, <i>teamwork</i> et compétences de communication)  - compétences sociales professionnelles (faire preuve du « savoir-être », démontrer une agilité et une appétence commerciale, rigueur, curiosité, courage et intégrité)	-compétences sociales managériales ( <i>teamwork</i> , relationnel, intégrité et respect mutuel)  -compétences sociales professionnelles (professionnalisme, maturité et capacité à se projeter, intégrité, enthousiasme, sincérité et fiabilité)	-compétences sociales professionnelles et managériales (encadrement et leadership, honnêteté, fiabilité et sincérité)

#### 2.4.2.2. Valeurs et critères émergeant de la session de recrutement

Une deuxième série d'analyses a ainsi permis d'identifier les compétences testées par les cabinets, mais cette fois-ci structurées à partir de la session de recrutement propre à chaque groupe. Plus concrètement, nous avons examiné les diverses étapes comprises lors de chaque session de recrutement et en avons délimité les valeurs testées par les recruteurs. L'annexe n°1 présente en détails les critères correspondant à chaque étape.

Ce tableau met en exergue comment les cabinets d'audit, lors du recrutement, n'accordent pas le même niveau d'importance au trois types de compétences. En effet, l'analyse effectuée démontre que l'aspect technique est le moins requis et testé comparé aux autres. Cela peut s'expliquer par deux raisons. La première est que les prérequis sont garantis dans la mesure où tous les candidats sont issus d'un master d'une université prestigieuse (master classé deuxième en 2016 selon le classement SMBG<sup>8</sup>) et de formations antérieures réalisées dans des grands établissements. La deuxième réside dans l'appréciation de la compétence technique n'intervenant pas à ce niveau dans la mesure où des formations régulières sont organisées par les cabinets, tout au long de la carrière de l'auditeur, une fois sa candidature retenue.

En revanche, les cabinets d'audit attachent plus d'importance aux valeurs d'ordre sociale et éthique en termes de recrutement. Cette démarche se reflète dans la mise en place de divers dispositifs de mesure de compétences. Néanmoins, ces outils ne sont pas mobilisés de la même manière par les firmes et ne présentent pas la même échelle d'importance selon les recruteurs. L'ensemble de ces constatations est développé dans le tableau ci-après.

**Tableau 5 : La logique des tests de compétences au sein des grands cabinets d'audit**

Cabinets	Compétences testées			Techniques utilisées
	compétence technique	compétence sociale	compétence éthique	
Deloitte		X	X	<p>➤ <b>un entretien :</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- tester la compétence sociale : capacité de communication, motivation, personnalité, tenue vestimentaire, gestes...</li> <li>- évaluer la compétence éthique à partir des expériences professionnelles : niveau de responsabilité et d'autonomie ainsi que l'esprit de travail en équipe</li> </ul>
PWC		X	X	

<sup>8</sup> C'est le classement des meilleurs Masters, MS et MBA et formations spécialisées bac+5 / bac+6 en France. Il existe depuis 2002 et classe 10 formations en moyenne sur plus de 50 spécialités.

KPMG		X	X	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ <b>un entretien :</b></li> <li>- tester la capacité de communication, compétence relationnelle et motivation du candidat (volet gestuel et vestimentaire, traits de personnalité, réactivité...)</li> <li>-évaluer la compétence éthique en mesurant le niveau de responsabilité et l'esprit d'initiative en travaillant en équipe et ce, à partir des stages antérieurs</li> <li>➤ <b>un test de personnalité :</b></li> <li>- mieux cerner la personnalité du candidat, tester son autonomie, fiabilité, sincérité...</li> </ul>
Mazars	X	X	X	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ <b>deux entretiens :</b></li> <li>- les deux entretiens ont servis à tester la faculté de communication et celle relationnelle du candidat, mieux identifier ses traits de personnalité et ses motivations...</li> <li>-évaluer le niveau éthique du candidat sur la base des expériences antérieures</li> <li>-une étude des cas pendant le premier entretien a permis d'examiner la capacité technique et de raisonnement du candidat</li> </ul>
EY	X	X	X	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ <b>un test de personnalité :</b></li> <li>-évaluer la personnalité du candidat à travers la cohérence de ses réponses</li> <li>➤ <b>un entretien collectif à travers des cas pratiques :</b></li> <li>-mesurer les capacités techniques et le niveau de raisonnement</li> <li>-tester la compétence de communication et de travail en équipe, les motivations, les éventuels caractères d'égoïsme et d'opportunisme ainsi que la réactivité face à des facteurs déstabilisants et stressants.</li> <li>-évaluer le niveau du professionnalisme (la façon dont le candidat se présente, parle et réagit, sa tenue vestimentaire, ce qu'il pense du cabinet et de l'audit en général...)</li> <li>-évaluer le niveau éthique en identifiant les candidats présentant plus de compétences éthiques que les autres et ce, à titre d'exemple, en observant qui présente des idées pertinentes dans l'intérêt global et négocie sans écraser les autres...</li> <li>➤ <b>un entretien individuel :</b></li> <li>-mettre davantage l'accent sur la compétence sociale (communication, motivation...) et éthique (à partir des expériences antérieures, test de la capacité de travail en équipe et du niveau de responsabilité ainsi que d'autonomie de chaque candidat...)</li> <li>➤ <b>un test de logique mathématique:</b></li> <li>- tester la compétence éthique mais encore technique et ce, en évaluant l'aptitude de raisonnement logique ainsi que le niveau de quotient intellectuel du candidat.</li> </ul>

Comme précédemment illustré dans le tableau ci-dessous, les compétences sociales et éthiques sont les plus testées par tous les cabinets lors du recrutement. EY et Mazars semblent les seuls ayant mesuré aussi les capacités d'ordre technique. De plus, nous concluons qu'EY est le groupe qui s'investit davantage à une mise en place d'un système de recrutement élitiste impressionnant. Celui-ci se démarque des méthodes de recrutement des autres cabinets et ce, en instaurant plusieurs tests et une multitude d'entretiens globalement déstabilisants et stressants.

### **2.4.3. Discussion : conséquences de l'étude comparée**

En établissant une étude comparative croisée entre les critères explicitement affichés par les cabinets d'audit et ceux émergeant à partir de la session de recrutement, nous déduisons l'importance accordée par les cabinets d'audit à la compétence professionnelle et sociale à la sélection des candidats.

De plus, nous retenons que les cabinets d'audit n'affichent pas toutes les dimensions testées lors de la session de recrutement. Plus particulièrement, il s'agit de l'aspect éthique n'apparaissant quasiment pas parmi les critères déclarés par les cabinets, mais émergent fréquemment en termes de vécu des candidats durant la session du recrutement. Les résultats de notre analyse rejoignent ceux de Noel et Krohmer (2010) mettant en lumière l'existence d'un système de contrôle des compétences éthiques non formaliste, donc implicite favorisant la responsabilité et l'esprit d'initiative des collaborateurs lors du recrutement. Selon ces auteurs, ce système s'oppose à celui de gestion des compétences éthiques des collaborateurs constitutif d'un système de contrôle formaliste direct visant à imposer un strict respect des règles et procédures appliquées aux phases de formation et évaluation.

Par ailleurs, en prolongement à cette étude, nous suggérons une investigation centrée sur l'étude des choix de cabinets effectués par les candidats sur la base des offres de postes. Cette piste nous paraît pertinente donnant lieu à une meilleure appréhension des stratégies déployées par les jeunes collaborateurs d'audit dans leur sélection de cabinet, mais encore de leurs souhaits et critères de choix.

## **2.5. Positionnement de l'étude : focus sur la phase de progression**

L'étude du processus de recrutement au sein des grands cabinets d'audit souligne l'importance accordée par ces firmes à trois catégories de compétences quant à la sélection des candidats, à savoir compétences techniques, sociales et éthiques.

Cette classification rejoint celle de Noel et Krohmer (2010) portant sur les qualifications gérées au sein des *Big 4*. Ainsi, après s'être focalisé sur les compétences requises durant la phase de recrutement, il nous semble souhaitable de porter le regard sur ces comportements essentiellement au niveau de la phase de progression de carrière (Cf. Figure 13). Une analyse approfondie de ces compétences déterminera les facteurs susceptibles de les améliorer ou les détériorer. Ce cas de figure a suscité l'intérêt de nombreux chercheurs dans différents contextes tels que ceux américain (Rhode, 1978, MC Nair, 1991), canadien (Ponemon, 1992), irlandais (Otley et Pierce, 1995, 1996 a, 1996 b), français (Herrbach, 2000) et australien (Coram et al. 2004). Ces travaux avaient pour visée, la structuration des principaux facteurs impactant la conduite des collaborateurs d'audit sur le terrain, plus particulièrement, les manquements aux différentes dimensions de compétences attendues.

Ainsi, selon cette logique, ces comportements s'assimilent à des proxys de mesure de la qualité d'audit. En prenant position par rapport à la taxinomie de la recherche sur la qualité d'audit établie par Chihi (2014) selon deux approches directe et indirecte, notre travail s'inscrit dans le courant de recherche s'intéressant aux dimensions impactant le processus d'audit ou la *black box*. Il s'ensuit qu'une analyse des comportements des collaborateurs d'audit rejoint les travaux mesurant la qualité d'audit selon une approche directe.

Dans le cadre de ce travail doctoral, nous étudierons trois types de comportements susceptibles de menacer la qualité de l'audit, à savoir les comportements dysfonctionnels de natures technique, professionnelle et managériale. Il s'agit des comportements adoptés par les auditeurs pourvus du grade senior. Comme précédemment évoqué, ces derniers sont principalement chargés de gérer la bonne conduite de la mission d'audit sur le terrain.

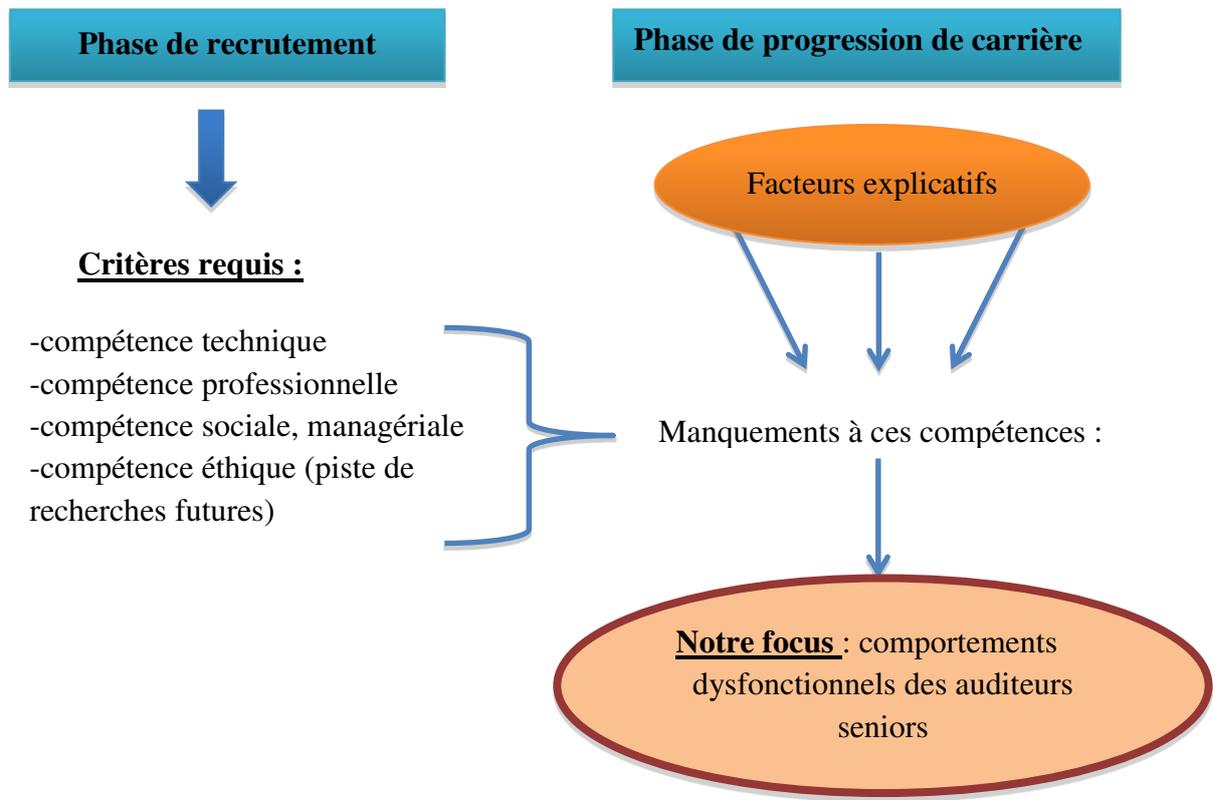


Figure 13 : Positionnement de la recherche

\*\*\*

Cette deuxième section avait pour vocation de passer en revue les principales caractéristiques des cabinets d'audit en tant que structures organisationnelles. Pour ce faire, en premier lieu, ont été présentés le marché de l'audit ainsi que les principales évolutions rencontrées. Nous avons choisi de limiter le champ de notre étude uniquement aux grandes firmes dominant le marché français, à savoir mazars et les *big 4*. En deuxième lieu, a été exposée la structure hiérarchique de chaque cabinet intégré dans notre échantillon adjuvée d'une mise en lumière d'un partage conjoint par ces différentes firmes de structures identiques à l'instar des méthodes de management et contrôle. Par ailleurs, nous nous sommes focalisés sur une analyse du processus de recrutement au sein desdits cabinets et ce, afin de déterminer les principaux critères de compétence requis des candidats. Cette analyse a mis en exergue l'importance accordée par ces firmes à trois catégories de compétences lors de la sélection des candidats, c'est-à-dire compétences techniques, sociales et éthiques. Enfin, une dernière partie de cette section revêtait un double objectif. D'une part, après observations minutieuses des

compétences requises durant la phase de recrutement, nous avons porté le regard sur ces qualifications, plus particulièrement lors de la phase d'évolution de carrière. Ainsi, dans la suite de notre travail, nous nous intéresserons à étudier trois types de comportements adoptés par les auditeurs seniors susceptibles de menacer la qualité d'audit, à savoir les comportements dysfonctionnels de nature technique, professionnelle et managériale. D'autre part, nous avons apporté un éclairage sur le positionnement de notre étude par rapport à la synthèse de la recherche sur la qualité de l'audit proposée par Chihi (2014), telle que présentée à l'issue de la section précédente. Notre travail s'est, alors, davantage inscrit dans le courant de recherche s'intéressant à l'étude des dimensions impactant le processus d'audit. Ainsi, une analyse des comportements des auditeurs seniors rejoint les travaux mesurant la qualité d'audit selon une approche directe.

## **Conclusion du chapitre 1**

Le premier chapitre de notre travail avait pour vocation d'exposer les fondements théoriques et conceptuels de l'audit financier ainsi que d'apporter un éclairage sur les principales caractéristiques organisationnelles des grands réseaux d'audit. Ainsi, nous avons scindé ce chapitre en deux sections.

La première a été consacrée à une présentation du cadre théorique et conceptuel de l'audit légal. À cet égard, nous avons passé en revue un aperçu historique de l'audit, ses principales définitions formulées dans le monde académique et professionnel, sa démarche ainsi que le risque qui en résulte. Par ailleurs, nous nous sommes attelés à revisiter les courants de recherche en audit et avons montré que celle-ci puise ses origines dans le cadre théorique de la gouvernance. Ce processus de lecture a permis de mettre en avant le rôle fondamental de l'audit tant comme un mécanisme de gouvernance, surveillance et signal sur le marché. Enfin, nous nous sommes attardés sur la qualité de l'audit étayée de ses indicateurs de mesure traditionnels, à savoir la compétence et l'indépendance. Une mise en lumière des défaillances de ces composantes classiques s'apprécie investiguant une synthèse des principales typologies de la recherche sur la qualité de l'audit proposées dans la littérature.

Quant à la seconde section, elle a été réservée au développement des principales caractéristiques des grandes firmes d'audit en tant que structures organisationnelles. En premier lieu, ont été exposés le marché de l'audit ainsi que les principales évolutions rencontrées. Cependant, notre choix de champ d'étude s'est limité uniquement aux grands réseaux dominant le marché de l'audit en France. Il s'agit des grands cabinets anglo-saxons (*Big 4*) et le premier cabinet français (Mazars). En deuxième lieu, nous avons passé en revue la structure hiérarchique de chaque cabinet de notre échantillon. Puis, nous avons mis en exergue pour ces firmes, les similitudes structurelles à l'instar des méthodes de management et contrôle. De plus, nous nous sommes penchés sur une étude du processus de recrutement au sein desdits cabinets et ce, en vue d'identifier les principaux critères de compétence requis des candidats. Cette analyse a mis en lumière l'importance accordée par les recruteurs à trois catégories de compétences, à savoir compétences techniques, sociales et éthiques. Enfin, une dernière partie de cette section revêtait un double objectif. En premier lieu, un regard a été porté sur les compétences attendues de la part des auditeurs financiers essentiellement durant

la phase d'évolution de carrière. En accord à notre travail doctoral, nous nous intéresserons à l'analyse de trois types de comportements adoptés par les auditeurs seniors susceptibles de générer un risque professionnel, à savoir les comportements dysfonctionnels de nature technique, professionnelle et managériale. En second lieu, en prenant position par rapport à taxinomie de la recherche sur la qualité de l'audit proposée par Chihi (2014), notre travail s'inscrit dans le courant de recherche s'intéressant à l'étude des dimensions impactant le processus d'audit. Il en résulte qu'une analyse des comportements des auditeurs seniors rejoint les travaux mesurant la qualité d'audit selon une approche directe.



**CHAPITRE 2 : COMPORTEMENTS  
DYSFONCTIONNELS ET QUALITÉ D'AUDIT :  
CADRE THÉORIQUE ET ÉTAT DE L'ART DES  
ÉTUDES EXISTANTES**



Le deuxième chapitre de notre travail doctoral sera consacré à la présentation des comportements dysfonctionnels ainsi que des études qui s'y sont intéressées dans le champ d'audit. À cet effet, nous avons scindé notre chapitre en deux sections. La première abordera d'abord, les comportements dysfonctionnels évoqués dans la littérature selon une mise en situation liée à la notion de rôle. Pour ce faire, nous nous appuierons sur une modélisation des comportements inspirée de l'étude de Parks et Kidder (1994). Ensuite, cette section s'intéressera à la nature des comportements dysfonctionnels abordés de manière générale dans la littérature. Enfin, elle se recentrera sur notre recherche en se consacrant, plus particulièrement, à l'observation des comportements de salariés professionnels, dans notre cas, les auditeurs seniors (§1). Quant à la deuxième section, elle passera en revue l'ensemble des études antérieures traitant des comportements dysfonctionnels des collaborateurs d'audit financier. Il s'agit de deux types d'études : univariées et multivariées (§2).

## **Section 1 : cadre conceptuel des comportements dysfonctionnels et notion de rôle**

Le comportement de l'employé au sein de l'organisation peut être défini selon diverses approches. Dans le cadre de notre étude, nous nous appuyerons sur la notion de « rôle » pour appréhender les formes fonctionnelles et dysfonctionnelles du comportement. L'intérêt de cette notion est qu'elle peut être caractérisée comme la contribution de l'employé dans le cadre de sa relation avec son supérieur.

Au niveau de cette section nous nous baserons sur la modélisation des comportements telle que présentée par Parks et Kidder (1994) incitant à situer les comportements dysfonctionnels par rapport à la notion de rôle (§1.1). Puis, nous nous intéresserons à la nature des comportements adaptatifs abordés de manière générale dans la littérature (§1.2). Pour enfin, se recentrer sur notre recherche en abordant, plus particulièrement, les comportements des salariés professionnels, en l'occurrence, les auditeurs seniors (§1.3).

### **1.1. Rôle, comportements fonctionnels et dysfonctionnels**

Au niveau du présent travail, nous envisageons le rôle comme les comportements attendus d'un individu positionné dans le cadre des deux systèmes fonctionnel et social composant l'organisation qui l'emploie.

Entre autres chercheurs, Parks et Kidder (1994) se sont attachés à définir les comportements « *pro-role* » et inversement, les comportements « *in-role* » et « *anti-role* ». La conceptualisation de ces deux chercheurs est intéressante, car elle relie les comportements à la notion de rôle. En effet, ils ont identifié trois possibilités de comportements en tant que contribution des salariés vis-à-vis de leur organisation :

- ils peuvent se comporter conformément aux attentes explicites de leur rôle (*in-role*) ;
- ils peuvent investir de l'énergie et des ressources supplémentaires au-delà de leur rôle explicite (*pro-role*) ;
- ils peuvent choisir de ne pas respecter les attentes inhérentes à leur rôle et adopter des comportements plus ou moins dysfonctionnels (*anti-role*) (Herrbach, 2001, p. 147-148).

En guise de synthèse, nous proposons d'illustrer les deux continuums développés par de Parks et Kidder (1994) dans le tableau ci-dessous.

	Caractéristiques	Continuum de comportements de la contribution fonctionnelle minimale de l'individu ( <i>in-role</i> ) vers la contribution maximale ( <i>pro-role</i> ) / ( <i>anti-role</i> )
Comportements fonctionnels ( <i>pro-role</i> )	<ul style="list-style-type: none"> <li>- sont volontaires et intentionnels.</li> <li>- Pour intention de bénéficier à l'organisation</li> </ul>	<p>- <i>compliance</i> (respect) : conformité avec les exigences de l'emploi</p> <p style="text-align: center;">↓</p> <p>- <i>conscientiousness</i> (conscience) : se conformer aux comportements attendus, mais au-delà de la norme explicitement requise</p> <p style="text-align: center;">↓</p> <p>- <i>sportsmanship</i> (retenue) : tempérance de l'individu et sa résistance aux contrariétés</p> <p style="text-align: center;">↓</p> <p>- <i>courtesy</i> (courtoisie) : maintenir de bonnes communications de travail avec ses homologues et éviter les problèmes relationnels.</p> <p style="text-align: center;">↓</p> <p>- <i>civic virtue</i> (civisme) : s'intéresser à la vie de l'organisation, s'informer des problèmes</p> <p style="text-align: center;">↓</p> <p>- <i>altruism</i> (altruisme) : volonté d'aider les autres dans leur travail.</p>
Comportements dysfonctionnels ( <i>anti-role</i> )	<ul style="list-style-type: none"> <li>- sont volontaires et intentionnels.</li> <li>- l'intention derrière l'acte est punir l'organisation</li> <li>- une tentative pour gagner en pouvoir sur l'environnement ou restaurer une forme d'équilibre avec l'organisation</li> </ul>	<p>- <i>shirking / negligence</i> (négligence) : désir opportuniste de ne pas effectuer l'effort requis à la réalisation de certaines tâches.</p> <p style="text-align: center;">↓</p> <p>- <i>negativism</i> (négativisme) : se plaindre à propos de problèmes mineurs au point de gêner la performance.</p> <p style="text-align: center;">↓</p> <p>- <i>theft</i> (vol) : détourner les ressources de l'organisation telles que le matériel de bureau, téléphone ou à caractères plus graves.</p> <p style="text-align: center;">↓</p> <p>- <i>harassment / threats</i> (harcèlement) : dirigé vers d'autres individus dans l'organisation, dans l'intention de leur nuire dans la réalisation de leur travail ou les placer en situation de détresse.</p> <p style="text-align: center;">↓</p> <p>- <i>overt damage</i> (comportements de destruction) : ont pour but d'infliger des dommages substantiels à l'organisation ou à ses membres (vandalisme, sabotage, voire homicide).</p>
Comportements <i>in-role</i>	Zone qui se délimite dans les deux zones adjacentes : zone d'indifférence floue et ambiguë tant dans la littérature que dans la réalité (Robinson et Greenberg 1998).	

**Tableau 6 : Continuum de comportements fonctionnels et dysfonctionnels**

## **1.2. Comportements adaptatifs dans les organisations des salariés professionnels**

Pour situer de manière générale les comportements abordés dans notre étude, nous nous sommes inspirés des typologies de comportements dysfonctionnels telles que développées par Robinson et Bennett (1995) et Raelin (1984). En effet, à partir de ces deux études, Herrbach (2001) a pu définir le comportement au travail des jeunes auditeurs de terrain comme leurs « *comportements adaptatifs* ». C'est la dénomination que nous adopterons dans le cadre du présent travail.

### **1.2.1. Comportements dysfonctionnels dans les organisations : typologie de Robinson et Bennett (1995)**

Kaplan (1975) décrit les comportements dysfonctionnels comme « *des comportements qui violent les normes organisationnelles et qui, ce faisant, menacent le bien-être d'une organisation, de ses membres ou les deux* »<sup>9</sup>. Selon cet auteur, ces comportements sont volontaires dans la mesure où les salariés n'ont pas ou n'ont plus la motivation de se conformer aux attentes et normes de leur contexte social ou organisationnel, ou voire même explicitement motivés à violer ces normes. Ainsi, le terme du dysfonctionnement est réservé à la violation de normes organisationnelles, règles ou procédures formelles ou informelles de l'organisation<sup>10</sup>.

En se basant sur cette définition, Robinson et Bennett (1995, p. 556) ont conclu qu'un comportement dysfonctionnel est donc défini en fonction des normes d'un groupe social spécifique plutôt qu'en référence à un système de normes morales absolues. Par ailleurs, ils ajoutent que le problème du non-respect ou de la violation des normes diffère de celui de l'éthique. En effet, selon ces auteurs, le premier problème touche aux normes organisationnelles, alors que celui de l'éthique s'intéresse à ce qui est « bon » ou « mauvais » conformément à des notions de justice ou de morale.

Diverses études consacrées aux comportements dysfonctionnels du travail des salariés ont tenté de catégoriser ces comportements ainsi que les classer. Robinson et Bennett (1995) se sont basés sur les recherches antérieures mettant en évidence deux catégories de comportements dysfonctionnels : *production deviance* (déviance de production) et *property deviance* (déviance de propriété). À partir de leur étude, ils ont dégagé deux axes d'analyse, à

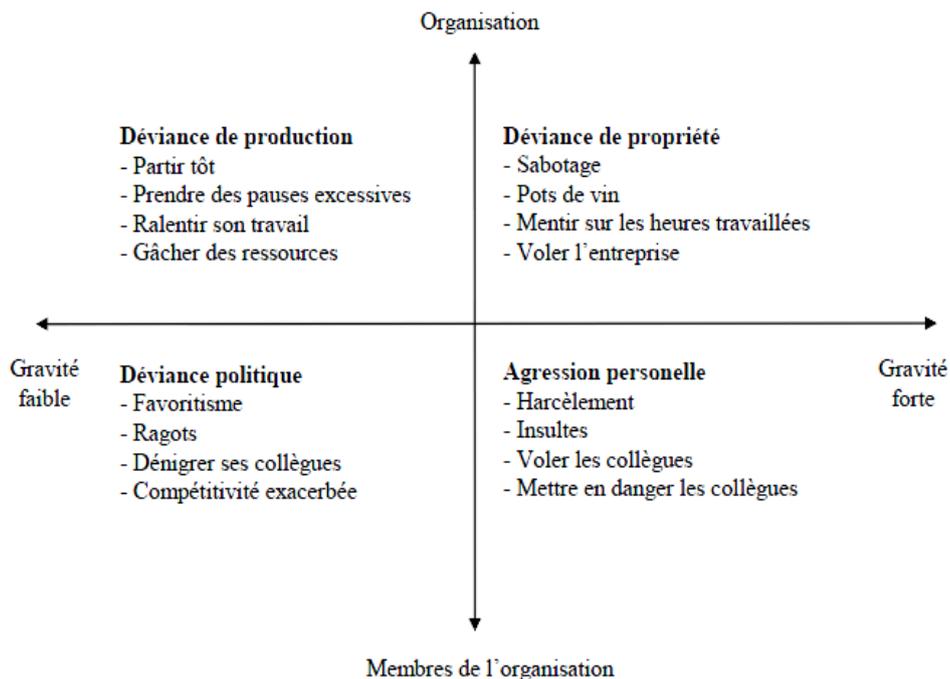
---

<sup>9</sup> Cité par Robinson et Bennett, 1995, p. 556

<sup>10</sup>Ibid, p.556

savoir la gravité du comportement (mineur ou sérieux) et la destination de l'acte (organisation ou encore autres individus). Ceci leur a permis d'identifier quatre quadrants de comportements (Cf. Figure 14) :

- *production deviance* (déviance de production) : recouvre les comportements de nature contre-productive amoindrissant la qualité ainsi que la quantité de travail à accomplir (flânerie, réduction de qualité, ralentissement...);
- *property deviance* (déviance de propriété) : recouvre des actes délictueux à l'encontre de biens et actifs de l'organisation (vol, vandalisme...);
- *Political Deviance* (déviance politique) : recouvre des actes impliquant d'autres personnes dans une situation personnelle ou politiquement désavantageuse (favoritisme, ragots...);
- *Personal Aggression* (agression personnelle) : recouvre les comportements agressifs et hostiles envers les autres individus (Robinson, 1995, p. 565-566).



**Figure 14 : Typologie des comportements dysfonctionnels des salariés (Robinson 1995, p. 565)**

### **1.2.2. Comportements adaptatifs des salariés professionnels : Raelin (1994)**

Les deux études de Raelin (1984, 1994) se sont penchées sur l'étude des comportements dysfonctionnels d'une manière plus recentrée comparativement à celle de Robinson et Bennett (1995) et ce, en analysant ces attitudes dans les organisations de professionnels. Autrement-dit, il s'agit des salariés tels que les enseignants, avocats, comptables, ingénieurs, infirmiers, ou encore les scientifiques exerçant leurs métiers principalement dans des organisations, plutôt qu'en pratique privée (Raelin, 1994, p. 483). Ce facteur répond davantage à notre présente étude traitant des comportements dysfonctionnels des jeunes auditeurs de terrain.

En 1984, Raelin (p. 421) propose une nouvelle définition des comportements dysfonctionnels qui, selon lui, correspondent à « *comportements qui, durant le temps de présence et de séjour du professionnel dans l'organisation, sont préjudiciables à l'organisation ou à l'individu* ».

Cet auteur, dans son article datant de 1994 (p. 491) distingue deux types de comportements dysfonctionnels. Il appelle « *comportements adaptatifs* » ceux qui ne portent que marginalement préjudice à l'organisation et « *comportements déviants* » ceux porteurs d'un préjudice plus élevé et donc, nuisibles à l'organisation. Cette assertion rejoint ainsi un des deux axes de Robinson et Bennett (1995), à savoir la gravité du comportement (mineur ou sérieux). Toutefois, Raelin (1994, p. 483) prend en considération la déviance de production et non celle de propriété, cette dernière étant parmi les moins pratiquées.

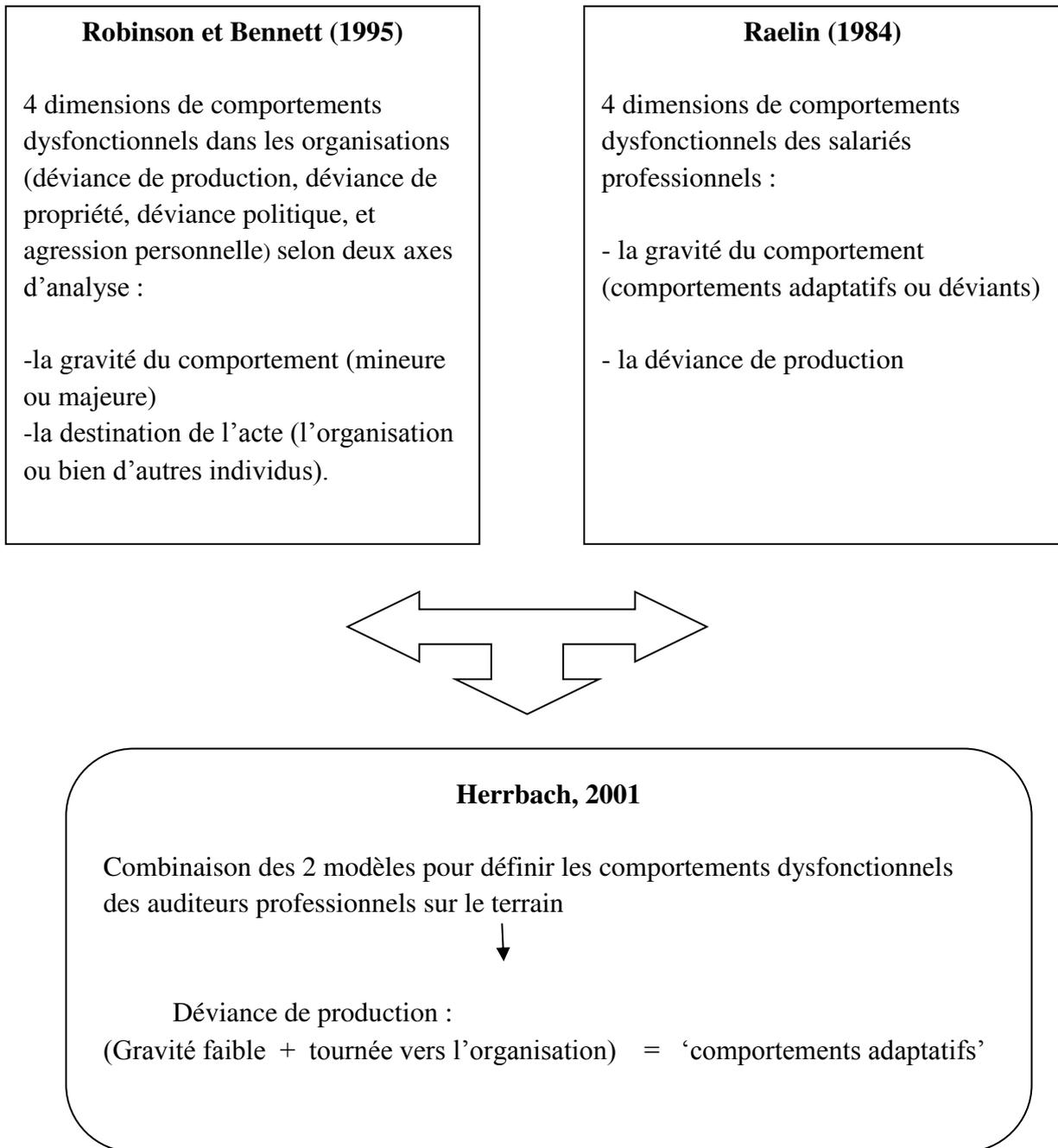
Quatre dimensions possibles des comportements adaptatifs ou déviants sont, ainsi, formulées par cet auteur :

- les comportements orientés vers *management* (hiérarchie) tels que réaliser exactement le travail attendu, sans plus ou moins, ou révéler des informations confidentielles à l'extérieur de l'organisation ;
- les comportements orientés vers *job* (travail) tels que prendre des pauses excessives ou se montrer négligent ;
- les comportements orientés vers *self* (soi) tels que l'apathie ou le désordre physique ou mental ;

– les comportements orientés vers *career* (carrière) tels que se désintéresser de la vie sociale de l'organisation ou parler librement d'une recherche d'emploi à l'externe (Herrbach, 2001, p. 151).

En s'inspirant des modèles classificatoires des comportements fonctionnels et dysfonctionnels de Robinson et Bennett (1995) ainsi que ceux de Raelin (1984, 1994), Herrbach (2001, p. 152) a défini ces attitudes comme des « *comportements adaptatifs, c'est-à-dire les manquements – à gravité faible et orientés vers l'organisation ou vers les collègues – aux normes organisationnelles* ». En effet, il a retenu du travail de Robinson et Bennett (1995) la première dimension « déviance de production » (gravité faible, tournée vers l'organisation) et que Raelin (1984) nomme, quant à lui, « comportements adaptatifs ».

En vue de situer de manière générale les comportements abordés dans le cadre de notre étude, nous adopterons le même raisonnement qu'Herrbach (2001) dans la classification des comportements dysfonctionnels des auditeurs seniors (Cf. Figure 15). Ainsi, nous conserverons une dénomination identique de 'comportements adaptatifs' tout au long de notre travail sans pour autant, négliger une interprétation comme 'des manquements aux différentes dimensions de la performance des auditeurs sur le terrain, c'est-à-dire de leur rôle dans la mission d'audit' (Herrbach, 2001, p. 152).



**Figure 15 : Démarche d'Herrbach (2001) dans la définition des comportements dysfonctionnels des auditeurs.**

### **1.3. Les comportements adaptatifs de l'auditeur senior**

Nous avons envisagé le thème de notre étude sur les comportements adaptatifs des auditeurs seniors en tant que manquements aux différentes dimensions du rôle de ces derniers. Herrbach (2001) a proposé deux dimensions de rôle des auditeurs sur le terrain retenues dans cette présente étude. En premier lieu, une dimension technique liée à l'exécution du travail d'audit tandis qu'en second lieu, de nature sociale et managériale. Cette décomposition reflète la double nature du rôle considéré comme une position dans le système fonctionnel et celui social des cabinets (§1.3.1). Pour chacune de ces dimensions de rôle, des comportements adaptatifs associés ont été mis en évidence : ceux dysfonctionnels liés à la compétence technique (CT) tels qu'analysés par toutes les études portant sur le sujet ainsi que d'autres à caractère sociale (CS) issus du travail de Herrbach, 2001 (§1.3.2).

#### **1.3.1. Rôle de l'auditeur senior et comportements adaptatifs**

Dans le cadre de son étude, Herrbach (2001) a distingué deux types de dimensions de rôle des collaborateurs d'audit : technique ainsi que sociale et managériale. Cette combinaison de rôles différencie la version de Herrbach (2001) par rapport aux travaux antérieurs se limitant, plus spécifiquement, à l'aspect technique du rôle des auditeurs.

Concernant la première dimension, elle constitue l'élément prépondérant de rôle de l'auditeur qui se manifeste dans la réalisation du travail d'audit et repose donc sur la compétence technique de celui-ci. À l'inverse, sa négligence peut porter préjudice à la qualité d'audit.

Nous appellerons donc « comportements de réduction de qualité de l'audit » (QTB : *Quality-Threatening Behaviour*) les manquements à la dimension technique du rôle de l'auditeur.

Par ailleurs, la littérature publiée depuis une trentaine d'années sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs, dans les revues de recherche en comptabilité, suggère un autre type d'attitudes adaptatives. Ce dernier porte indirectement préjudice à la qualité de l'audit, comme, notamment, le comportement dysfonctionnel lié à la dimension technique de rôle de l'auditeur. Il s'agit de la sous-déclaration du temps passé sur la mission d'audit, c'est-à-dire le fait de prendre sur son temps personnel et ne pas reporter sur son relevé mensuel d'activité la totalité des heures réellement travaillées (URT : *Under-Reporting of Time*). Cela s'explique par le fait que les heures supplémentaires effectuées par un auditeur portent sur la réalisation du travail d'audit et de contrôle des comptes plutôt que sur les aspects sociaux du rôle de l'auditeur. Comme évoqué précédemment, les QTB et l'URT sont les comportements adaptatifs les plus abordés dans la littérature. Cependant, ces derniers font l'objet d'une

distinction certaine. En effet, les QTB se réfèrent à un ensemble de comportements spécifiés dont chacun a le potentiel de réduire la qualité d'audit (Pierce, 2004, p. 3). En revanche, l'URT relève d'un comportement dysfonctionnel engendré par des budgets difficilement atteignables et pourrait conduire à moyen terme, à des QTB (Otley and Pierce, 1996 a). En outre, l'URT, comme indicateur de pression budgétaire, est susceptible de susciter d'autres types de comportements adaptatifs de nature sociale, à savoir des comportements non professionnels et une mauvaise gestion de l'équipe d'audit (Herrbach, 2001, p. 210).

Quant à la dimension sociale, elle recouvre à la fois le maintien de l'apparence de professionnalisme et la responsabilité de gestion de terrain. En effet, en se basant sur les travaux de Moizer (1995) et Grey (1998), Herrbach (2001) souligne que le comportement visible des auditeurs est d'une certaine manière aussi important que la compétence technique. Il semble que le maintien d'une apparence de comportement conforme à l'image sociale de la profession soit un élément incontournable que nous identifierons comme second élément de rôle de l'auditeur. Ainsi, les manquements à cette première dimension sociale de rôle seront par la suite appelés « *comportements non professionnels* » (CNP). S'agissant du deuxième type de dimension sociale, c'est-à-dire le rôle de responsable de la gestion de l'équipe d'audit, selon Herrbach (2001), celui-ci consiste en la préparation et coordination du travail entre les différents niveaux hiérarchiques. À cet égard, le seniors constitue le premier niveau d'encadrement des cabinets, responsable de la conduite de la mission sur le terrain tels qu'affectation des tâches, suivi du travail et encadrement des assistants. Aussi, pouvons-nous d'emblée qualifier les manquements à ce rôle dans ladite étude de « *mauvaise gestion de l'équipe d'audit* » (MGE).

### **1.3.2. Typologie de comportements adaptatifs de notre étude**

Dans le cadre de cette recherche, nous adoptons quatre types de comportements dysfonctionnels : comportements de réduction de qualité, sous-déclaration du temps passé sur la mission d'audit, comportements non professionnels et mauvaise gestion de l'équipe d'audit. La littérature sur les comportements réducteurs de qualité nous a permis de catégoriser les deux types d'attitudes liées à la compétence technique des auditeurs (QTB et URT). Cependant, les deux autres comportements adaptatifs de nature sociale (CNP et MGE) n'ont fait l'objet d'aucune recherche publiée dans le contexte de l'audit. En 2001, Herrbach fut le premier à analyser ces deux attributs et construire sa propre approche pour l'ensemble des attitudes adaptatives.

### **1.3.2.1. Comportements dysfonctionnels liés à la compétence technique**

Les travaux antérieurs sur les comportements dysfonctionnels ont attribué diverses catégories aux QTB contrairement à l'URT, un construit moins complexe ne comportant qu'une seule catégorie. En effet, Pierce et Sweeney (2004), Otley et Pierce (1995, 1996 a et 1996 b) à l'instar de Kelley et Maghreim (1990) ont défini cinq catégories de comportements de réduction de qualité présentées comme suit :

- *reduction of work below what would normally be considered reasonable* (réduire la quantité de travail sur une étape au-delà de la normale),
- *superficial review of client documents* (effectuer des revues superficielles de documents du client),
- *weak client explanations* (accepter des explications insuffisantes ou légères de la part du client),
- *failure to research an accounting principle* (ne pas approfondir un point technique),
- *premature signoff 'PSO' ou false signoff*<sup>11</sup> (frauder).

À partir de la littérature sur les QTB, il est notable de dégager d'autres catégories de ce type de comportement ayant été étudiées par d'autres chercheurs comme :

- *failure to pursue a questionable item* (ne pas approfondir un problème d'audit inattendu survenu au cours d'une mission), incorporé par Mc Nair (1991) et Malone et Robert (1996),
- manipuler des tests substantifs à des fins exécutoires plus rapides, ajouté par Herrbach (2001),
- et diverses catégories proposées par Pierce et Sweeney (2004) : celles-ci sont issues d'interviews effectuées dans le cadre de leur étude telles que '*failure to complete procedures required in an audit*' (ne pas achever les procédures nécessaires à l'audit)...

---

<sup>11</sup> Alderman and Dietrick (1982, p. 6) ont défini le PSO comme « *signing off an audit step not covered by another step without completing the work or noting the omission* ». Pour un propos plus convenu et adapté, nous avons remplacé au sein du questionnaire, base de notre étude, le terme 'fraude' (qui traduit en français le terme 'PSO') par une traduction française de la définition anglaise de ce terme : « ne pas déclarer le fait de ne pas avoir pu compléter tout le travail requis et ne pas déclarer les omissions dans votre travail ».

Pour ce qui nous concerne, nous retiendrons toutes les catégories de QTB précitées en excluant celles incorporées par Pierce et Sweeney (2004).

### **1.3.2.2. Les comportements adaptatifs de nature sociale**

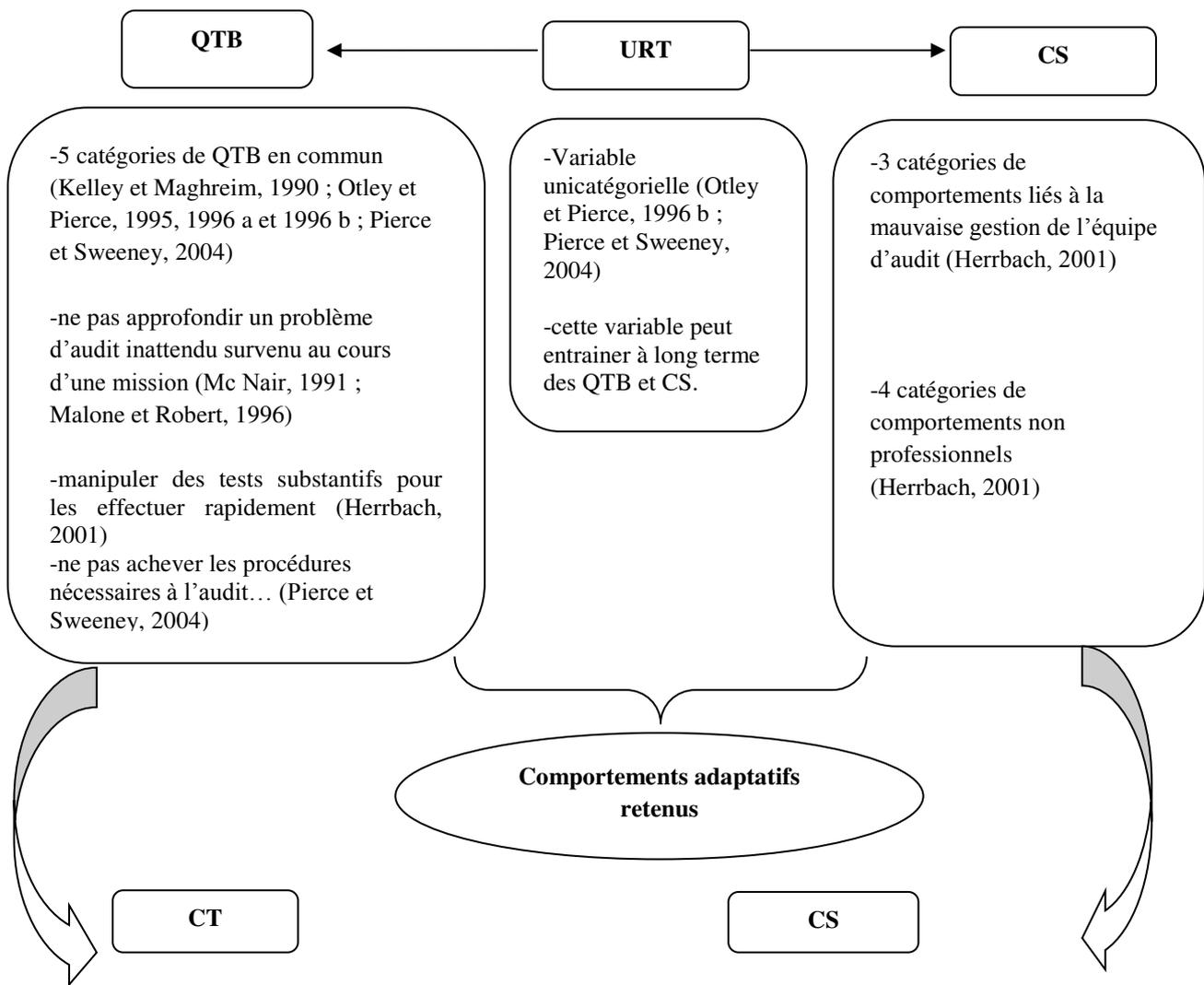
Les comportements adaptatifs de nature sociale intégrés dans la présente étude sont les comportements non professionnels et la mauvaise gestion de l'équipe d'audit. Ces attitudes comme indiquées précédemment, n'ont fait l'objet que d'une seule et unique étude menée par Herrbach (2001). Par conséquent, nous nous sommes basés sur son travail afin d'énumérer les différentes catégories de ces types comportementaux.

\*\*\*

Le comportement d'un salarié dans l'organisation peut s'apparenter à la tenue d'un rôle, c'est-à-dire un ensemble d'attitudes et réactions attendus de la part d'un individu, occupant une position donnée dans le système fonctionnel et social de son organisation (Herrbach, 2001. p156). Ainsi, le comportement tant fonctionnel que dysfonctionnel d'un individu peut revêtir un investissement ou désinvestissement inhérents aux attentes liées à son rôle.

La vision du rôle de Parks et Kidder (1994) nous autorise à aborder le comportement individuel comme une position sur un continuum de rôle allant de comportements *anti-role* à ceux *pro-role*. Ainsi, La position d'un auditeur donné sur tel continuum reflète ses caractéristiques personnelles et la nature de sa relation avec son supérieur.

Notre approche analytique s'apparente à celle d'Herrbach (2001) de sorte à définir les comportements dysfonctionnels des auditeurs seniors (Cf. Figure 16).



**QTB :**

- réduire la quantité de travail sur une étape au-delà de la normalité,
- effectuer des revues superficielles de documents du client,
- accepter des explications insuffisantes ou légères de la part du client,
- ne pas approfondir un point technique,
- frauder,
- ne pas approfondir un problème d'audit inattendu survenu au cours d'une mission
- manipuler des tests substantifs pour les effectuer rapidement.

**URT :**

- effectuer des heures supplémentaires non déclarées pour terminer le travail.

**Comportements non professionnels :**

- Évoquer une recherche d'emploi en présence de l'équipe d'audit,
- colporter des ragots sur le cabinet ou sa hiérarchie,
- mettre en doute les méthodes de travail du cabinet en présence de l'équipe d'audit,
- et mettre en doute l'efficacité d'un audit, ou de l'audit en général.

**Mauvaise gestion de l'équipe d'audit :**

- encadrer insuffisamment un membre de l'équipe,
- évaluer trop rapidement un membre de l'équipe,
- et mettre sous pression l'équipe au détriment de l'ambiance.

**Figure 16 : Les comportements adaptatifs des auditeurs seniors intégrés dans la présente étude**

## **Section 2 : les comportements de réduction de qualité : état de l'art**

Cette deuxième section a pour objectif d'apporter un éclairage sur notre objet de recherche : les comportements dysfonctionnels des auditeurs seniors. Un état des lieux des études réalisées sur les comportements réducteurs de qualité sera présenté. Sans prétendre à l'exhaustivité, nous envisageons la présentation d'un panorama couvrant l'ensemble des études sur le sujet. Notre recherche s'est effectuée sur la base de données *Business Source Complete*.

Le sujet des comportements de réduction de qualité en audit a fait l'objet d'un intérêt relativement soutenu depuis une trentaine d'années. Une première série d'examen de la question a débuté aux Etats-Unis à la fin des années 1970. Toutefois, elle se limite à l'analyse de l'impact d'un aspect particulier sur la fréquence des comportements réducteurs de qualité. En l'occurrence, c'est le plus souvent la pression budgétaire qui s'est trouvée fortement corrélée avec les comportements adaptatifs (§2.1.1). Cependant, d'autres travaux ont intégré différents facteurs jugés pertinents à l'analyse de telles attitudes (§2.1.2).

À partir de 1996, une deuxième série d'études s'est concentrée sur la construction de modèles explicatifs multivariés plus fournis. Ce sont, principalement, l'étude d'Otley et Pierce (1996 b) réalisée en Irlande et celle de Malone et Roberts (1996) menée sur une population d'assistants et de seniors aux Etats-Unis. Il s'agit des premiers travaux multivariés de base effectués sur les comportements de réduction de qualité (§2.2.1). Ces études fondamentales ont donné lieu à d'autres recherches plus récentes ayant analysé les comportements dysfonctionnels selon différents angles d'approche (§2.2.2).

Le recensement des études sur le sujet sera effectué en respectant l'ordre chronologique associé à la fois aux travaux univariés et multivariés.

### **2.1. Les études univariées**

Les premières recherches sur les comportements de réduction de qualité des auditeurs ont débuté aux Etats-Unis à la fin des années 1970, dans la foulée de la déréglementation du marché de l'audit. Une telle déréglementation a entraîné un développement de la concurrence entre les cabinets et par conséquent, les réductions des budgets d'audit qui découlèrent, firent craindre une baisse de rigueur des auditeurs lors de l'exécution de leur tâche. Depuis, un certain nombre d'études a été réalisé et ce, en s'axant principalement sur l'effet de la pression budgétaire sur les comportements au travail. La littérature mentionne ici des travaux mettant en exergue de nouveaux facteurs explicatifs de telles attitudes.

### **2.1.1. Études orientées principalement vers la pression budgétaire**

L'émergence du courant de recherche sur les comportements dysfonctionnels remonte au début des années 1970 et ce, à la suite de deux premiers travaux publiés dont les résultats restaient, cependant contradictoires. Il s'agit de l'étude de Hopwood (1972) et celle d'Otley (1978). L'enquête de Hopwood a été menée dans une grande compagnie de production implantée aux États-Unis. Cette dernière a mis en évidence la dépendance de la fréquence des comportements dysfonctionnels des subordonnés en rapport à leurs perceptions de l'usage des critères comptables de la part de leurs supérieurs afin de mesurer leurs performances. Plus précisément, la perception par le subordonné de l'évaluation de sa performance axée modérément sur des critères comptables est associée à un niveau faible de comportements dysfonctionnels. Quant à la recherche d'Otley repliquant celle de Hopwood dans le contexte du Royaume-Uni, cette dernière n'est pas parvenue à en corroborer la majorité des résultats. Il s'agit de certains types de comportements adaptatifs évalués de moindre importance quand les subordonnés perçoivent un style d'évaluation davantage centré sur des critères comptables. Otley justifie cette contradiction par des mesures comptables plus 'complètes' à la mesure de la performance dans l'organisation qu'il étudie. D'où les deux études de Hirst, ayant vues le jour en 1981 et 1983 dans le contexte australien, dont le but affiché est de centraliser les résultats des deuxdites publications. Pour ce faire, Hirst a développé un cadre de lecture fondé sur une approche 'situationnelle' permettant d'évaluer l'effet des différentes manières d'usage des mesures comptables de la performance sur la fréquence des comportements dysfonctionnels des subordonnés.

S'agissant du champ d'audit financier, Rhode (1978) a été le premier chercheur à mettre en évidence les comportements adaptatifs des auditeurs à l'occasion d'une enquête nationale par questionnaire auprès de 1526 auditeurs aux États-Unis. Cette enquête conduite pour déterminer les causes des comportements de réduction de qualité de l'audit, souligne en quoi la pression liée au respect du budget demeurerait la cause principale de réduction de qualité avancée par les répondants. Cette résultante se verra confirmée dans un second temps par Alderman et Deitrick (1982) qui avaient également illustré la fréquence des comportements de réduction de qualité en réponse à la diminution des documentations papiers. Parallèlement en 1982, Lightner et al. se sont focalisés plus en profondeur sur l'étude de la sous-déclaration du temps imparti à la mission plutôt que celle des comportements réduisant directement la qualité d'audit. Ainsi, ces auteurs ont souligné que les principaux facteurs déterminant leur apparition, selon les collaborateurs d'audit opérant dans des *big 8* installés aux Etats-Unis,

étaient la faisabilité perçue du budget et l'attitude de la hiérarchie face à ces attitudes spécifiques.

Enfin en 1987, Kelley et Margheim<sup>12</sup> ont démontré que, confrontés à une pression budgétaire intense, les auditeurs opérant dans des cabinets d'audit installés aux États-Unis avaient davantage tendance à manipuler le suivi des temps qu'à pratiquer des réductions de qualité.

### **2.1.2. Études se référant à d'autres facteurs explicatifs que la pression budgétaire**

Quelques années plus tard, plusieurs chercheurs ont tenté d'intégrer de nouveaux facteurs dans leurs études, jugés pertinents à l'analyse des comportements réducteurs de qualité. Il s'agit de Pany et al. (1989)<sup>13</sup> qui se sont penchés sur la détermination de facteurs modulant l'apparition de la fraude comme comportement de réduction de qualité et ce, dans le contexte américain. À cet effet, une expérience de laboratoire a été menée à partir de laquelle ils ont démontré que la fréquence perçue des comportements par les auditeurs, l'importance donnée au respect du budget et le mode de rémunération (paiement ou non des heures supplémentaires) étaient les principaux facteurs impactant sur la fraude.

Trois ans après leur étude datant de 1987, Kelley et Margheim (1990) en réalisèrent une seconde dont l'objectif était la mesure de l'impact de la pression budgétaire sur deux types de comportements dysfonctionnels (URT : en tant qu'actes n'impactant pas directement la qualité d'audit et QTB comme attitude de réduction de qualité). En outre, cette étude a examiné l'effet modérateur de certaines caractéristiques de membres d'équipe d'audit sur la relation entre la pression budgétaire et les comportements dysfonctionnels. Ces caractéristiques comprenaient :

- *leadership style* (le style de commandement) tel que défini par la considération des seniors envers le personnel et leur structuration des tâches d'assistantat.
- les types de personnalité des seniors et assistants tels que précisés par l'étendue de leurs traits de personnalité de type A<sup>14</sup>.

À travers leur étude des comportements dysfonctionnels sous plusieurs niveaux de pressions budgétaires, les auteurs ont mis en évidence que ces attitudes suivent une courbe U. Ils

---

<sup>12</sup> Cité par Herrbach, 2001, p. 199

<sup>13</sup> Ibid, p.199

<sup>14</sup> Une personnalité de type 'A', qui est en quelque sorte à l'opposé d'une personnalité de type B, a été définie par Ivancevich et Matteson (1987) comme un modèle de conduite caractérisée par trois dimensions : impatience (une vive manifestation de désir de changement et de travail), implication dans le travail et hyperactivité (Malone et Robert, 1996, p.54).

augmentent lorsque les budgets se resserrent, à tel point que le budget est perçu comme tellement inaccessible par les auditeurs qui abandonnent l'idée de le respecter. Les statistiques étaient plus significatives pour les URT par rapport aux QTB.

Les résultats ne corroborent pas l'hypothèse selon laquelle la considération des seniors, la structuration et la personnalité de type A de ce dernier modèrent les effets de la pression du budget / temps. Leurs analyses ont également révélé que les comportements adaptatifs des assistants diminuent lorsque leurs seniors présentent un niveau d'encadrement important et lorsqu'ils présentent moins de traits de personnalité type A.

En 1991, Mc Nair a démontré, à partir de réponses collectées durant des interviews avec des associés et managers, menant leurs missions au sein de cabinets de commissariat aux comptes implantés aux Etats-Unis, que le niveau de la sanction encouru par un auditeur n'est pas le même pour les différents comportements dysfonctionnels. Trois niveaux de sanctions sont, alors, envisagés par la hiérarchie (*none*, *counsel* et *dismissal*).

L'auteur a souligné que la fréquence d'un comportement est liée au niveau de la sanction subie par un senior en cas de détection d'un dysfonctionnement par sa hiérarchie.

Ainsi, l'URT qui ne fait l'objet d'aucune sanction (*none*) sera plus fréquente que le non approfondissement d'une difficulté technique sanctionné par un entretien (*counsel*) confirmant de la sorte, les résultats de Kelley et Margheim (1987). Quant à la fraude dont la sanction officielle est le licenciement (*dismissal*), elle restera le comportement adaptatif le plus rare.

Un an plus tard, Ponemon (1992) a contribué à la littérature sur les comportements dysfonctionnels en menant une étude expérimentale au Canada mobilisant la théorie du développement moral cognitif développée par Rest (1979). Cette théorie permet d'admettre une explication de la sous-déclaration du temps passé sur une mission d'audit et ce, par le biais d'un instrument de mesure psychométrique évaluant le niveau de raisonnement éthique d'un individu, à savoir le *Defining Issues Test* (DIT). Ponemon a démontré à travers cette étude que la sous-déclaration du temps est reliée systématiquement au niveau du développement moral. En effet, quatre principaux résultats se dégagent de cette étude. En premier lieu, sous la pression du budget de temps, les auditeurs sont plus enclins à sous déclarer le temps réellement passé sur une mission d'audit. Deuxièmement, en sus de cette pression, ce comportement dysfonctionnel devient encore plus fréquent lorsque les auditeurs ont un faible niveau de raisonnement moral. En troisième lieu, intervient la pression exercée par les pairs générant une augmentation de la sous-déclaration du temps. Enfin, adjuvé de ce

deuxième type de pression, les auditeurs présentant un faible niveau de raisonnement éthique s'engagent davantage dans la sous-déclaration du temps.

Pour finir, citons les deux premiers articles tirés de l'enquête d'Otley et Pierce (1995, 1996 a et 1996 b). En effet, cette recherche a été réalisée sous la forme d'un questionnaire anonyme auprès d'une population de collaborateurs d'audit en Irlande. Après l'obtention de l'accord préalable de leur direction (partner), des questionnaires ont été envoyés à la totalité des seniors de trois cabinets appartenant aux *big 6*.

Un total de 356 questionnaires ont été distribués selon lesquels, 260 réponses exploitables ont été obtenues, soit un taux de 73%.

Les questionnaires étaient anonymes et les répondants avaient reçu l'assurance que le contenu des questionnaires resterait confidentiel à l'exception de la déclaration des résultats globaux.

De manière générale, cette étude a révélé une fréquence des comportements de réduction de qualité supérieure à celle des études antérieures (89% des répondants ont affirmé s'être livrés au moins une fois à une réduction de qualité de l'audit).

À partir de cette recherche trois articles ont été publiés. Les deux premiers consistent en deux études univariées alors que le troisième est de nature multivariée.

#### ❖ Otley et Pierce (1995)

Le premier article tiré du questionnaire (Otley et Pierce 1995) a examiné l'impact du style de commandement (*leadership*) des managers sur les comportements des seniors. Les auteurs ont pris en compte deux aspects de *leadership* généralement mis en évidence dans la littérature, à savoir « structure » (structuration des tâches d'assistantat et degré d'encadrement de l'activité par le supérieur) et « considération » (considération des auditeurs seniors envers le personnel œuvrant à une relation de confiance et respect du subordonné par le supérieur). Quant aux comportements dysfonctionnels étudiés, ils se présentent sous deux formes : '*under-reporting of time*', (la sous-évaluation des heures passées sur la mission) et '*Audit Quality reduction behaviour*' (AQRB) (comportements de réduction de la qualité d'audit).

Les principaux résultats tirés de cette étude sont les suivants:

- une perception par un senior d'un leadership de sa hiérarchie caractérisée par une faible « considération » et un fort degré de « structure » génère davantage de comportements adaptatifs. En particulier, dans un environnement incertain, ces comportements diminuent

lorsque le style de leadership est déterminé par une forte « considération » et un faible degré de « structure ».

- une perception d'un environnement incertain (*perceived environmental uncertainty*) a un impact plus conséquent à modérer les comportements de réduction de qualité (AQRB) que la sous-déclaration du temps (URT).

#### ❖ Otley et Pierce (1996 a)

Le deuxième article extrait du questionnaire (Otley et Pierce 1996 a) s'est intéressé à l'impact de la pression budgétaire sur les comportements réducteurs de qualité. L'examen de ces comportements à différents niveaux de difficultés budgétaires va au-delà de la recherche précédente de Kelley et Margheim (1990). En effet, les auteurs suggèrent trois variables antécédentes susceptibles d'influencer la faisabilité du budget, à savoir participation dans l'établissement du budget de temps, influence du programme d'audit et influence en termes d'honoraires d'audit de la part du client. En examinant la fréquence des comportements selon diverses hypothèses de faisabilité de budget, les auteurs ont abouti au même résultat de Kelley et Margheim (1990). Les comportements de réduction de qualité augmentent fortement lorsque les budgets se voient difficilement respectables. Toutefois, ils ne parviennent pas à retrouver leur courbe en U où les comportements adaptatifs diminuent lorsque le budget devient inaccessible.

\*\*\*

Cette première série d'études sur le sujet des comportements adaptatifs des auditeurs s'est limitée à l'analyse de l'impact d'un seul facteur sur la fréquence des comportements de réduction de qualité. Plus tard, ces travaux ont servi de base à l'émergence d'une seconde série d'études définissant des modèles explicatifs multivariés sur le sujet.

## **2.2. Les études multivariées**

Une multitude de travaux a exploré la mise en place de modèles explicatifs multivariés à l'étude des comportements adaptatifs des auditeurs. Nous distinguons les recherches fondamentales (§2.1) qui, par la suite, ont servi de base à l'établissement de travaux plus récents sur le sujet (§2.2). Ceux-ci abordent les comportements de réduction de qualité sous différents angles d'approche tout en s'appuyant sur des résultats tirés des premières études multivariées.

### 2.2.1. Études multivariées fondamentales

À partir de 1996, des chercheurs débutent des travaux multivariés. Parmi ces études, les plus fondamentales sont celles d'Otley et Pierce (1996b) ou encore, de Malone et Robert (1996). Nous évoquerons également l'analyse de Kelley et al. (1999) qui ne s'est pas contentée de mesurer l'impact d'un seul facteur sur la fréquence des comportements de réduction de qualité des auditeurs. Cette étude si pour autant, ne définit pas un modèle de régression robuste comme celles qui la précèdent, est considérée une base dans la mesure où elle a permis l'émergence d'autres observations autour de ses objectifs.

#### ❖ Otley et Pierce (1996 b)

Dans le cadre de leur troisième publication (Otley et Pierce, 1996 b), les auteurs ont élaboré un modèle de régression multivariée pour expliquer trois types de comportements dysfonctionnels : sous-déclaration de temps (*under-reporting of time*), fraude (*premature sign-off*) et autres comportements réducteurs de qualité (*other quality reduction acts*). Cette étude constitue un prolongement des travaux antérieurs dans la mesure où ces derniers se sont limités à examiner l'effet d'un seul aspect sur la fréquence des comportements dysfonctionnels. En revanche, cette recherche a examiné l'effet combiné de plusieurs variables.

L'analyse de régression a été effectuée sur la base de variables explicatives intégrées dans des travaux antérieurs sur la performance au travail des collaborateurs d'audit.

Les variables utilisées lors cette analyse sont les suivantes :

- attainability of budgets* (faisabilité du budget) ;
- leadership structure* (structure) ;
- leadership consideration* (considération) ;
- supervisor approval* (approbation du superviseur) ;
- professional commitment* (implication professionnelle) ;
- organizational commitment* (implication organisationnelle) ;
- effectiveness of audit review* (efficacité du processus de revue) ;
- budget emphasis* (importance donnée au budget).

Les trois premières variables (faisabilité du budget, structure et considération) ont préalablement été utilisées dans les deux premières publications. Les cinq dernières (approbation du superviseur, implication professionnelle, implication organisationnelle,

efficacité du processus de revue et importance donnée au budget) sont, quant à elles, de nouvelles variables intégrées lors de cette troisième publication.

Les résultats obtenus soulignent que les variables « faisabilité du budget », « style de commandement », « implication organisationnelle », « efficacité du processus de revues » et « approbation du superviseur » ont un impact statistiquement considérable sur les comportements dysfonctionnels. En revanche, les deux variables « implication professionnelle » et « efficacité donnée au budget » restent sans effet notable.

En effet, les auteurs ont mis en exergue que les variables « faisabilité du budget » et « considération » sont corrélées négativement et de manière significative avec les comportements adaptatifs alors que la variable « structure » s'allie positivement. Ce constat corrobore les résultats auxquels ont abouti les deux autres publications.

Concernant les nouvelles variables de la troisième publication, il apparaît que « l'efficacité du processus de revue » et « l'implication organisationnelle » sont associées négativement et significativement avec les comportements de réduction de qualité (*premature sign-off et other quality reduction acts*). Quant à « l'approbation » explicite et implicite des superviseurs, elle semble impacter positivement et considérablement l'URT.

Enfin, les auteurs ont avancé des explications relatives aux deux variables « importance donnée au budget » et « implication professionnelle » n'ayant pas d'impacts statistiquement significatifs sur les comportements adaptatifs. Selon Otley et Pierce (1996b), « l'implication organisationnelle » est plus significative pour déterminer les comportements et attitudes que « l'implication professionnelle ». Ce dixit confirme les résultats avancés par Aranya et al. (1981) suggérant que le développement de l'implication professionnelle précède celui de l'implication organisationnelle, soulignant, de la sorte, en quoi, cette dernière est la plus significative (Herrbech 2001).

S'agissant de l'absence d'impact de 'l'importance donnée au budget' sur les trois formes de comportements adaptatifs, les auteurs s'appuient sur la suggestion avancée par Rhode (1978). Ce dernier stipule que cette variable revêt un tel niveau d'intégration à la culture du cabinet qu'elle y devient inopérante à force d'être considérée comme inévitable.

#### ❖ Malone et Robert (1996)

La recherche de Malone et Robert s'est basée sur un questionnaire adressé à une centaine de collaborateurs d'audit opérant dans 16 firmes d'audit implantées aux Etats-Unis, dont deux font partie des *Big 6*.

Un total de 447 questionnaires a été soumis à une population de niveau assistant et senior, dont 257 réponses se sont avérées exploitables, soit un taux de 57%.

L'objectif de cet article consiste à développer un modèle plus compréhensible des comportements de réduction de qualité et ce, en réalisant une régression linéaire multiple sur la base de 13 variables explicatives regroupées en quatre catégories. Ces facteurs n'ont pas été traités auparavant conjointement dans un même travail.

Le modèle utilisé définit les comportements de réduction de qualité en fonction de 13 variables qui sont comme suit:

➤ Variables liées à la personnalité des auditeurs :

-locus de contrôle<sup>15</sup> ;

-*self-esteem* (estime de soi<sup>16</sup>) ;

-*hard driving / competitive type A behavior* (combativité) ;

-*need for approval* (besoin d'approbation<sup>17</sup>) ;

-*need for achievement* (besoin de réalisation<sup>18</sup>).

➤ Variables liées aux attitudes au travail :

-implication organisationnelle ;

-implication professionnelle ;

-*intent to stay* (volonté de rester).

---

<sup>15</sup> D'après Lvanecvich et Matteson (1987), les personnes ayant un locus de contrôle interne pensent avoir un plus large contrôle sur leur vie. Hollenbeck et al. (1989) ajoutent que ces derniers ont plus d'engagement envers les objectifs difficiles à atteindre par rapports aux externes. En revanche, selon Schemerhom et al. (1991), leurs opposés considèrent que des facteurs externes tels que le destin, la chance, ou d'autres facteurs puissants jouent un rôle déterminant dans les résultats de la vie. Dès lors, Choo (1986) avance que les auditeurs ayant un locus de contrôle interne ont tendance à percevoir moins de stress au travail. Ceci a permis à Kelley et Margheim (1990) de suggérer que les comportements dysfonctionnels constituent une réponse au stress, impliquant l'idée que les auditeurs ayant un locus de contrôle interne restent moins susceptibles de s'engager dans ce type de comportement par rapport aux externes (Malone et Robert, 1996, p. 53).

<sup>16</sup> C'est un trait de personnalité relatif au niveau du respect qu'une personne a envers elle-même. Hollenbeck et Brief (1987) ont démontré qu'un individu avec un degré élevé d'estime de soi est susceptible d'avoir plus d'engagement à atteindre les objectifs organisationnels tels que le respect les budgets-temps par rapport à une personne se caractérisant par un niveau faible d'estime de soi. Par conséquent, les auditeurs présentant une plus haute estime d'eux même ont moins tendance à adopter des comportements réducteurs de qualité sous pression budgétaire (Malone et Robert, 1996, p. 53).

<sup>17</sup> Selon Tubbs (1984, p. 53), il s'agit d'un attribut de la personnalité lié au désir d'être contrôlé par autrui. Il s'en suit que les auditeurs se caractérisant par un niveau élevé de besoin d'approbation ont tendance plus que leurs homologues éprouvant moins de ce besoin de s'engager dans des comportements dysfonctionnels (Malone et Robert, 1996, p. 54).

<sup>18</sup> Luthans (1989) le définit par la nécessité d'accomplissement de tâches qui répond à une satisfaction intrinsèque chez les salariés. Ce besoin est susceptible d'augmenter leurs engagements envers les objectifs les plus difficiles à atteindre (Malone et Robert, 1996, p. 54).

➤ Variables liées au contrôle de qualité et aux procédures de revue du travail :

- objective quality control* (niveau réel de contrôle de qualité) ;
- perceived quality control* (niveau perçu de contrôle de qualité) ;
- perceived RAQ penalties* (niveau perçu des sanctions).

➤ Variables liées à l'environnement :

- audit firm structure* (structure du cabinet<sup>19</sup>) ;
- time budget pressure* (pression liée au respect du budget).

Un traitement à base de régression linéaire multiple a été effectué sur les données du questionnaire. Ainsi les analyses ont débouché sur les résultats suivants :

Pour les variables liées à la personnalité, deux d'entre elles sont corrélées négativement et de manière significative avec les comportements de réduction de qualité, à savoir le besoin d'approbation et de réalisation. Les trois autres traits de personnalité ne présentent pas d'impacts significatifs. Les résultats empiriques confirment diverses recherches ayant démontré le faible pouvoir explicatif des variables de personnalité sur les comportements au travail.

Concernant les variables inhérentes aux attitudes au travail, aucune d'entre elles n'est significative. Les auteurs n'instruisent pas d'impacts statistiques déterminants dans l'implication professionnelle, confirmant ainsi les résultats d'Otley et Pierce (1996b). En revanche, l'implication organisationnelle n'apparaissant pas significative dans cette recherche, constitue un résultat contradictoire avec l'enquête irlandaise.

Quant à la perception du niveau de contrôle de qualité ou encore des sanctions, ils impactent considérablement les comportements dysfonctionnels. Ce constat rejoint respectivement les allégations des études d'Otley et Pierce (1996 b) et de Mc Nair (1991).

Enfin, les deux variables de type environnementales, à savoir « la pression du budget » et « la structure de cabinet » ne semblent pas afficher d'impact significatif. Le premier résultat est contradictoire avec les recherches antérieures publiées sur le sujet (Alderman et Deitrick 1982 ; Kelley et Margheim 1990). Malone et Roberts l'expliquent par une difficulté méthodologique dans le cadre de leur enquête. Quant à la structure du cabinet, ce résultat pourrait être justifié soit par la difficulté méthodologique à mesurer concrètement cet aspect à

---

<sup>19</sup> D'après Cushing (1989), les cabinets structurés sont ceux dont les procédures de contrôle et normes de documentation sont plus formelles, ce qui assure la conformité des politiques de la firme aux normes de vérification. Donc, un comportement dysfonctionnel qui se produit dans un cabinet structuré reste davantage détectable dans un cabinet moins structuré (Malone et Robert, 1996, p. 56).

l'inclusion dans l'analyse statistique, soit par la similarité entre les cabinets, ce qui le rend inopérant (Herrbach 2001).

❖ **Kelley, Margheim et Pattison (1999)**

L'étude de Kelley et al. (1999) a été réalisée sous forme d'un questionnaire anonyme soumis à une population de collaborateurs d'audit constituée essentiellement de seniors et juniors dans les 6 grands cabinets installés aux Etats-Unis (*Big 6*).

Un total de 356 questionnaires a été distribué dont 85 exploitables (43 à partir des *big 6* et 42 à partir des non *big 6* dont 38 étaient des juniors et 47 des seniors).

Les recherches antérieures sur les comportements dysfonctionnels des auditeurs se sont focalisées plus précisément sur les effets de la pression budgétaire. Cependant, aucune étude n'a examiné conjointement 'la pression budgétaire' (*Time budget pressure*) et 'la pression du délai' (*deadline pressure*) comme deux facteurs susceptibles d'affecter la qualité d'audit. Ce gap dans la littérature a poussé Kelley et al. (1999) à observer les effets différentiels de '*Time budget pressure*' par rapport à '*deadline pressure*' sur les attitudes de l'auditeur, à savoir comportements de réduction de qualité, insatisfaction au travail (*lowered job satisfaction*) et augmentation de la sous-déclaration des heures passées sur la mission (*increased under reporting of chargeable time*).

Les résultats démontrent que les auditeurs seniors déclarent subir davantage de pression de délai que celle de budget. En outre, ils ont majoritairement stipulé éprouvé un stress plus élevé de pression de délai que celle budgétaire. En revanche, les auditeurs juniors soulignent supporter, approximativement, le même niveau de pression de budget et délai ainsi que celui incombé au stress résultant de ce types de pressions. Le résultat le plus surprenant de cette étude est que, contrairement à l'intensité pression et du stress indiquée ci-dessus, la pression budgétaire est perçue par les auditeurs seniors ainsi que juniors comme majorant les effets dysfonctionnels (réduction de qualité d'audit, du niveau de satisfaction dans le travail et augmentation de la sous-déclaration du temps réellement passé sur la mission d'audit) comparativement à la pression du délai.

### **2.2.2. Études récentes sur les comportements de réduction de qualité**

Parmi les études les plus récentes sur les comportements adaptatifs des auditeurs, nous citerons la seule étude française sur le sujet, celle d'Herrbach (2001), et les travaux menés entre les années 2003 et 2015.

❖ **Herrbach (2001)**

Il a fallu attendre 2001 pour que soit effectué un premier examen sous la direction d'Olivier Herrbach sur les comportements dysfonctionnels des collaborateurs d'audit dans le contexte français. L'auteur a analysé les effets de la rupture ou d'exécution du contrat psychologique<sup>20</sup> comme facteur explicatif des comportements de réduction de qualité des seniors. Autrement dit, il s'agit d'observer la relation entre l'évaluation<sup>21</sup> par les collaborateurs d'audit des éléments du contrat psychologique et les comportements adaptatifs.

Ce travail se base sur un questionnaire anonyme distribué à des seniors opérant dans des *big 5* et deux des plus grands cabinets français. Un total de 395 questionnaires a été envoyé dont 170 questionnaires exploitables, soit un taux de 43%.

Herrbach (2001) a proposé l'étude de trois types de comportements dysfonctionnels :

- comportements de réduction de qualité (manquements à la dimension technique du rôle de l'auditeur) ;
- comportements non professionnels (manquements à la dimension d'apparence professionnalisme) ;
- mauvaise gestion de l'équipe d'audit (comportements adaptatifs de nature sociale).

Le modèle utilisé fait dépendre les comportements dysfonctionnels de nombreuses variables regroupées selon trois catégories :

- éléments constituant le contrat psychologique :
  - sécurité de l'emploi ;
  - rémunération élevée ;
  - rémunération à la performance ;
  - travail intéressant ;
  - expérience à l'étranger ;
  - opportunités de carrière au sein du cabinet ;
  - des opportunités de carrière à l'extérieur du cabinet ;

---

<sup>20</sup>Un contrat psychologique : description d'une relation d'échange entre le salarié et l'organisation. C'est la perception par un employé des obligations (promesses) réciproques convenues entre lui et l'employeur. Le contrat est dit «psychologique» parce que ses éléments ne sont pas forcément explicites et précis, mais peuvent revêtir un caractère ambigu, indéterminé ou implicite. Le contrat de travail et d'autres éléments formalisés (manuels, règles internes...) jouent un rôle dans le contrat psychologique de l'employé, mais ne sont qu'une partie de celui-ci (Herrbach, 2001, p. 792).

<sup>21</sup>L'évaluation des éléments du contrat psychologique consiste à comparer la perception de chaque répondant des promesses de la firme (firm promises) et la concrétisation de ces promesses ou paiements (Herrbach, 2001, p. 793).

- formation professionnelle de qualité ;
- autonomie dans le travail ;
- bonnes relations entre individus ;
- atmosphère agréable.
  - une seule variable mesurant le niveau d'affect entre les individus et leur organisation dit « engagement affectif »
  - deux variables contextuelles : - perception de la qualité de contrôle ;
    - URT (fréquence de la sous-évaluation de temps).

Un traitement à base de régression linéaire multiple a été réalisé sur les données du questionnaire. Les résultats de l'analyse s'inscrivent comme tel:

-L'évaluation des éléments du contrat psychologique est corrélée négativement avec les comportements adaptatifs :

- ♣ formation de qualité et autonomie dans le travail sont associées négativement avec les trois types de comportements dysfonctionnels.
- ♣ environnement agréable (avec les collègues ou plus généralement au sein de la firme) est corrélé négativement avec les comportements de réduction de qualité et la mauvaise gestion de l'équipe d'audit.
- ♣ opportunité de carrière (au sein ou extérieure du cabinet) est reliée négativement avec la mauvaise gestion d'équipe.
- ♣ un résultat surprenant concernant deux éléments du contrat psychologique dont la corrélation n'a pas été prouvée à l'identique comparativement aux autres éléments constituant le contrat psychologique. Il s'agit de 'la promesse d'une rémunération élevée' dont la relation est positive avec les trois types de comportements adaptatifs et 'un travail intéressant' qui se trouve également corrélé positivement mais uniquement avec 'la mauvaise gestion d'équipe'.

-Quant aux variables contextuelles, la perception du contrôle s'associe négativement avec les comportements réducteurs de qualité et non professionnels, alors que la sous-évaluation du temps est corrélée positivement avec les comportements non professionnels.

-Enfin, l'engagement affectif s'allie négativement avec les comportements dysfonctionnels à caractère professionnel.

❖ **David P. Donnelly, Jeffrey J. Quirin et David O' Bryan (2003)**

Ce papier a pour vocation de construire un modèle illustrant l'acceptation des comportements dysfonctionnels par les auditeurs financiers et ce, à l'appui de facteurs explicatifs relatifs à leurs caractéristiques personnelles.

En vue d'atteindre cet objectif, les auteurs ont envoyé un questionnaire à des auditeurs (ayant une expérience moyenne de 5 ans) opérant dans des big 5 et non big 5 installés aux Etats-Unis. Sur un nombre de 205 d'envois, 106 questionnaires ont été exploitables. Soit un taux de 52%.

Une modélisation en équations structurelles a été appliquée afin de tester les différentes hypothèses de cette étude. Ce modèle intègre les variables suivantes :

♣ Variables dépendantes :

-Il s'agit de trois types de comportements dysfonctionnels, à savoir acceptation de la fraude, de la sous-déclaration du temps et de la modification ou du remplacement des procédures d'audit.

♣ Variables indépendantes :

-locus de contrôle, performance et intention de quitter le cabinet

♣ Variables modératrices : locus de contrôle, engagement organisationnel et auto-évaluation de la performance.

L'analyse en équations structurelles délivre sur les résultats suivants :

- Le locus de contrôle externe est associé positivement et significativement avec l'acceptation des comportements dysfonctionnels.

- l'auto-évaluation de la performance et les comportements adaptatifs sont corrélés d'une façon négative et considérable et ce, en présence d'un locus de contrôle et engagement organisationnel.

- L'intention de quitter le cabinet entraîne une augmentation de la fréquence des comportements dysfonctionnels ainsi qu'une diminution du niveau d'auto-évaluation de la performance et d'engagement organisationnel.

En guise de conclusion, les résultats indiquent que les auditeurs acceptant davantage les comportements dysfonctionnels tendent à avoir un locus de contrôle externe, rapportent un niveau faible de d'auto-évaluation de la performance et exposent une volonté plus élevée d'intention de quitter le cabinet. Ces constatations suggèrent que les caractéristiques individuelles des auditeurs jouent un rôle déterminant dans l'identification de ceux acceptant majoritairement les comportements dysfonctionnels.

❖ **Paul Coram, Juliana Ng et David R. Woodliff (2004)**

Cette recherche mesure les effets de la pression budgétaire et du risque d'anomalies sur la propension des auditeurs à s'engager dans des comportements réducteurs de qualité. Pour ce faire, les auteurs ont soumis un questionnaire à des auditeurs seniors exerçant leur mission au sein des *Big 5* et *non Big 5* installés en Australie. Sur un nombre d'envois de 508, 103 questionnaires ont été exploitables, soit un taux de 20,6%.

Les variables intégrées dans ce travail se déclinent comme suit :

▲ Variable dépendante : sa mesure s'effectue sur une échelle à 7 points.

-propension à adopter des comportements réducteurs de qualité. Les chercheurs ont envisagé deux types d'attitudes, à savoir 'accepter des éléments douteux' et 'tronquer un échantillon sélectionné'.

▲ Variables explicatives

- pression budgétaire ;
- risque d'anomalies.

Les principales constatations tirées de cette étude se résument ainsi :

Sous la pression de budget, les auditeurs seniors restent moins enclins à adopter des comportements de réduction de qualité et ce, dans le cas de l'existence d'un niveau élevé de risque d'anomalies. Ce résultat se verra confirmer uniquement pour l'un des deux types de comportements dysfonctionnels intégrés à l'étude, à savoir 'tronquer un échantillon sélectionné'. Les auteurs ont suggéré que les comportements de réduction de qualité ne sont pas traités par les auditeurs de manière équivalente. Ils ajoutent que face au risque, l'adoption d'un comportement dysfonctionnel spécifique pourrait constituer un élément de réponse stratégique à visée explicative de la pression budgétaire.

❖ **Pierce et Sweeney (2004)**

L'étude de Pierce et Sweeney (2004) s'est déroulée sous la forme d'un questionnaire anonyme diffusé par voie électronique auprès d'une population de collaborateurs d'audit constituée essentiellement de seniors et juniors dans quatre des cinq grands cabinets (*Big 5*) en Irlande.

Un total de 316 questionnaires fut envoyé dont 130 retournés, soit un taux de 41%.

Cette étude s'inscrit dans le courant de recherche intéressé au système du *management control* dans les cabinets d'audit et plus précisément, au système de contrôle budgétaire. Dans la logique de ce concept, le dilemme coût-qualité fixé par la hiérarchie pour une mission d'audit constitue une contrainte pour les subordonnés. Celle-ci s'explique par l'usage des budgets-temps serrés comparé au niveau de qualité exigé lors d'une mission. En réponse à ce rapport coût-qualité, les collaborateurs d'audit s'engagent dans une variété de comportements susceptibles de constituer une menace qualitative dans le cadre de leur mission.

Se référant à leur projet, les auteurs ont identifié les principaux changements perçus dans l'environnement d'audit plus particulièrement, ceux liés au système de contrôle dans les cabinets d'audit. À cet endroit, trois domaines de changements émergent dans cette étude :

➤ External environment (environnement externe):

- High staff turnover* (taux de roulement élevé du personnel) ;
- Faster promotion of qualified seniors* (promotion rapide des seniors qualifiés) ;
- Difficult to ensure audit quality* (difficulté d'assurer la qualité d'audit) ;
- Less staff continuity on audits* (moins de continuité du personnel en audit) ;
- Increased volume of work* (augmentation du volume de travail) ;
- Greater awareness of litigation* (plus grande sensibilisation aux contentieux) ;
- Increased client pressure* (augmentation de la pression des clients).

➤ Audit methodology (méthodologie d'audit) :

- Lower documentation* (diminution de la documentation) ;
- Strategic-based audit* (audit ou vérification basés sur la stratégie) ;
- Review by interview audit review approach* (approche de revue d'audit par interview) ;
- Increased use of information technology* (augmentation d'utilisation des technologies d'information) ;
- Reduced reliance on audit programmes* (réduction de la dépendance envers les programmes d'audit) ;
- Empowerment of lower-level employees* (habilitation des employés de niveau inférieur).

➤ Firm structure and procedures (structures de reporting et d'évaluation des performances):

- More varied lines of reporting and performance evaluation* (lignes plus variées de reporting et d'évaluations des performances).

Les changements perçus ont fait l'objet d'un choix d'un ensemble spécifique de variables liées au système de contrôle. Celles-ci ont servi par la suite de base au traitement de deux régressions multivariées afin d'apporter des réponses au dilemme coût-qualité. Ces modélisations de régression s'effectuent sur deux types de comportements adaptatifs : les comportements réducteurs de qualité (QTB) ainsi que la sous-déclaration du temps passé sur la mission (URT).

L'ensemble des variables intégrées dans cette analyse se présente comme suit:

- Budget attainability* (faisabilité du budget) ;
- Time deadline pressure* (pression du délai / temps) ;
- Budgetary participation* (participation budgétaire) ;
- Leadership style* (style de leadership) : *leadership structure* (structure) et *leadership consideration* (considération) ;
- Budget style of evaluation* (évaluation basée sur le budget) ;
- Non-accounting style of evaluation* (évaluation axée sur des critères non comptables) ;
- Frequency of evaluation* (fréquence d'évaluation).

Il en résulte :

Les comportements dysfonctionnels sont significativement reliés aux variables pression-temps ('*Time pressure*' : créée grâce à une combinaison des deux variables '*budget attainability*' et '*deadline time pressure*') et l'évaluation de la performance (incorporant à la fois le style et la fréquence d'évaluation).

➤ *time pressure* :

- La variable '*budget attainability*' est corrélée négativement et de manière significative avec les comportements dysfonctionnels (QTB et URT).
- Existence d'une relation positive entre la pression du délai ou '*deadline time pressure*' et les comportements de réduction de qualité.

➤ évaluation de la performance :

- La variable '*budget style evaluation*' est corrélée positivement avec 'URT'
- Et la variable '*non accounting style of evaluation*' est corrélée positivement avec les 'QTB'

Par ailleurs, les deux modèles de régression multivariée ont mis en évidence l'absence de significativité de la relation entre les comportements dysfonctionnels et les autres variables (participation budgétaire et style de leadership). Le premier résultat relatif à la participation

est en contradiction avec les constatations d'Otley et Pierce (1996). Cependant, le deuxième lié au style de leadership confirme, d'une part, les observations de Malone et Robert (1996) mais souligne, d'autre part, une contradiction avec les résultats d'Otley et Pierce (1996).

❖ **Pierce et Sweeney (2005 et 2006)**

En réponse aux pressions créées par le système de contrôle formel dans les *Big 4* (contrôle budgétaire traditionnel), les études antérieures ont rapporté des niveaux élevés de comportements dysfonctionnels menaçant la qualité de l'audit. Ces recherches sont marquées par une absence d'intérêt à l'analyse des perceptions par les partenaires, tant à la fois associés et membres du *top management*, et collaborateurs d'audit de ces comportements, mais encore des procédures de contrôle adoptées dans les cabinets.

Cette perspective de recherche ignorée dans la littérature antérieure prend une importance majeure dans les deux études de Pierce et Sweeney datant de 2005 et 2006.

• **Étude de 2005**

En vue d'analyser les perceptions par les associés des comportements dysfonctionnels adoptés par les auditeurs seniors et des procédures de contrôle mises en œuvre dans les grands réseaux internationaux d'audit, Pierce et Sweeney ont adopté, dans leur étude de 2005, une approche purement qualitative basée sur 12 entretiens semis directifs auprès de partenaires issus de trois *big 4* différents.

Les résultats se regroupent autour de deux axes :

- ✓ la réaction des partenaires face aux comportements adaptatifs :

Globalement, la plupart des partenaires considère que le niveau des comportements réducteurs de qualité (QTB) est élevé comparativement à celui attendu de leur part.

- ✓ la réaction des partenaires face aux conséquences perçues des comportements (pour l'individu et la firme) :

- pour l'individu :

-Dans l'hypothèse d'absence de détection de comportements dysfonctionnels, il est perçu peu ou pas de conséquences néfastes. La probabilité de détection par la firme est admise comme faible car « il n'y a pas de réexécution du travail sur le terrain ».

-Dans l'hypothèse de détection du comportement, de nombreux partenaires estiment qu'un traitement en interne du problème par une combinaison appropriée de reformation et surveillance avec une possibilité d'éviction, reste la solution la plus adaptée. Autres conséquences possibles, un faible compte rendu d'évaluation de la performance, un taux de rémunération inférieur...

- pour la firme :

Les conséquences de ces mêmes attitudes impactent considérablement la firme d'audit. Citons l'exemple de la mise en péril de la réputation du cabinet d'audit.

Les résultats ont suggéré l'existence des mesures de contrôle moins formelles non identifiées auparavant au niveau du top management. Celles-ci font partie intégrante des procédures et techniques de contrôle selon lesquelles le dilemme coût-qualité est géré. Ces mesures consistent en des « contrôles par le clan<sup>22</sup> » (*clan controls*) impliquant l'influence de l'expérience des associés, leurs intuitions sur une large gamme d'activités organisationnelles, la communication informelle et la transmission des informations à la fois au sein du partenariat ainsi qu'entre homologues et pour finir, la gestion des relations internes et externes. De plus, il a été révélé qu'un ensemble de changements dans l'environnement d'audit principalement apparenté à la méthodologie de ce dernier ainsi que ses procédures de fonctionnement est susceptible de renforcer l'impact desdites mesures de contrôle sur la conduite des collaborateurs d'audit.

#### ✓ *Roles of formal and informal controls*

Les résultats soulignent l'importance de ces contrôles dans la concrétisation d'un équilibre entre construction de la confiance et surveillance majorée et par conséquent, dans la réduction du dilemme coût –qualité.

#### • **Étude de 2006**

Dans cette étude, les auteurs ont analysé les perceptions par les seniors (*audit staff*) des conséquences néfastes des QTB sur les auditeurs, le cabinet, la profession d'audit et le domaine des affaires en général. Ces perspectives pourraient fournir des indications

---

<sup>22</sup>Selon Erram (p.3) : « le contrôle par le clan (ou la tradition) s'impose quand il n'est pas possible d'établir de règles de production, et quand les résultats définitifs ne sont pas disponibles. Il repose sur des rites, des coutumes, une forte socialisation des individus, internalisant le contrôle en chacun d'entre eux par son adhésion, plus au moins volontaire, aux principes et valeurs de l'organisation. C'est le cas des activités de recherche et développement, des hôpitaux... ». Ainsi, un tel contrôle s'oppose à celui effectué par la bureaucratie qui repose sur des règles et procédures formelles.

précieuses à visée éliminatoire de tels comportements. Les principales conséquences relevées à partir des entretiens sont les suivantes :

- Concernant l'auditeur ou *individual auditor*:
  - certains comportements n'ont pas de conséquences s'ils ne sont pas détectés, mais le risque de détection réside.
  - la détection est possible et si elle a lieu, elle entraîne la diminution des possibilités de promotion et une surveillance plus étroite.
  
- Concernant le cabinet d'audit ou *the auditor firm* :
  - le niveau de comportement est d'une telle faiblesse qu'il ne se présente aucun problème pour la firme.
  - si le dysfonctionnement est repéré un impact négatif sur la perception par la société auditée, notamment de l'image de la firme auditrice est envisagé, ce qui peut nuire à sa réputation.
  
- Concernant la profession et la communauté des affaires ou *profession and the business community* :
  - si un dysfonctionnement est détecté à l'extérieur un impact négatif sur la réputation de la profession est envisageable.

#### ❖ Teerooven Soobaroyen et Chelven Chengabroyan (2006)

Cette étude a un double objectif. D'une part, tester l'impact de la pression budgétaire sur certains comportements dyfonctionnels tels que fraude et sous-déclaration du temps passé une mission d'audit et, d'autre part, identifier les variables antécédentes les plus significatives de la pression budgétaire.

Ce travail a été mené dans le contexte géopolitique de pays en voie de développement, à savoir l'Île Maurice. Il repose sur un questionnaire administré à 450 auditeurs (juniors, seniors, managers et associés) exerçant leur mission au sein des *big 4* et cabinets nationaux. Un total de 100 questionnaires a été exploitable, soit un taux de 22%.

Les variables incluses dans cette recherche se présentent ainsi :

- ♣ Variables dépendantes :
  - faisabilité du budget ;
  - sous-déclaration du temps ;
  - fraude.

△ Variables indépendantes :

- perception dans la participation à l'établissement des budgets ;
- faisabilité du budget ;
- influence du programme d'audit relatif sur le budget / temps ;
- influence des clients sur le budget / temps ;
- importance perçue du budget de temps à des fins d'évaluation.

Au test des différentes hypothèses proposées par les auteurs, on admet les résultats suivants :

-L'augmentation de la faisabilité du budget engendre une diminution de la fraude

-La faisabilité du budget est associée de manière négative avec la sous-déclaration du temps.

Cependant, le test d'ANOVA indique une différence significative à niveau de 10% uniquement. Les chercheurs expliquent ce résultat par la perception d'un stade plus élevé de faisabilité du budget de temps par les auditeurs ainsi qu'une probabilité de sous-déclaration du temps non constitutive d'une résultante principale des budgets très serrés.

-La perception à la fois en termes de participation dans l'établissement des budgets, l'influence du programme d'audit et des clients sur les budgets ainsi que de l'importance des budgets à des fins d'évaluation a été démontrée avoir aucun impact considérable sur la faisabilité budgétaire.

❖ **Paul Coram, Alma Glavovic, Juliana Ng et David R. Woodliff (2008)**

Cette recherche s'intéresse par ailleurs, à l'analyse des attributs sous-jacents de sept types de comportements réducteurs de qualité et ce, en mesurant l'intensité morale de chaque comportement.

Les auteurs se basent sur la notion comportementale de réduction de qualité pouvant résulter des jugements éthiques. Pour cette raison, ils se sont fixés comme objectif d'examiner les variations comportementales inhérentes aux différences d'intensité morale. En 2001, Jones a proposé un modèle étudiant les attributs de la question morale. Ce dernier comprend six dimensions. Dans le cadre de ce travail, les auteurs se sont uniquement basés sur trois dimensions susceptibles de varier selon les comportements réducteurs de qualité, à savoir le consensus social<sup>23</sup>, l'ampleur des conséquences<sup>24</sup> et la probabilité d'effet<sup>25</sup>.

---

<sup>23</sup>Le consensus social est défini par Jones (p.375) comme «le degré d'accord social indiquant que l'acte proposé est bon ou mauvais ».

Pour mettre en place de cette étude, les chercheurs ont adressé un questionnaire à tous les auditeurs (requérant une expérience de 1 à 5 années) en activité dans des *big4* et cabinets nationaux installés dans une grande ville australienne. Sur un nombre d'envois de 87, 52 questionnaires sont exploitables, soit un taux de 60%.

Les variables associées à cette étude se présentent ainsi :

▲ Variables dépendantes :

Celles-ci consistent en sept types de comportements de réduction de qualité dégagés de la littérature antérieure. Chaque comportement se réfère à une échelle de mesure à 7 points.

- ne pas approfondir un problème d'audit inattendu survenu au cours d'une mission ;
- Ne pas tester tous les éléments d'un échantillon ;
- Ne pas approfondir un point technique ;
- Accepter des explications insuffisantes ou légères de la part du client ;
- Frauder ;
- Effectuer des revues superficielles de documents du client ;
- Rejeter des éléments encombrants d'un échantillon.

▲ Variables indépendantes : dont la mesure s'appuie sur une échelle à 7 niveaux.

- consensus social perçu ;
- ampleur des conséquences ;
- probabilité d'effets aux utilisateurs des états financiers : perception par les auditeurs que le comportement dysfonctionnel entraîne une opinion d'audit inappropriée ;
- probabilité d'effet aux auditeurs : perception par les auditeurs de la probabilité que le comportement réducteur de qualité pourrait être détecté par le supérieur.

Les analyses menées mettent en relief les résultats suivants :

➤ Consensus social perçu :

- Chaque type de comportements de réduction de qualité varie en fonction du niveau de consensus social des répondants. Cependant, d'une manière générale, les auditeurs perçoivent les comportements dysfonctionnels comme mauvais et inacceptables.

---

<sup>24</sup> Selon Jones (1991, p. 374), l'ampleur des conséquences est définie comme « la somme des bénéfices (ou dommages) accordés aux bénéficiaires (ou victime) de l'acte moral en question ».

<sup>25</sup> La probabilité de l'effet d'un acte moral reflète « la probabilité que les conséquences désirables ou indésirables anticipées pour les personnes concernées se réalisent » (Jones 1991, p. 375).

➤ probabilité d'effets aux utilisateurs des états financiers :

-Les participants à l'enquête ont perçu l'ensemble des comportements réducteurs de qualité comme générateur d'un risque de formulation d'une opinion d'audit inappropriée. 'Ne pas approfondir un problème d'audit inattendu survenu au cours d'une mission' et 'encore un point technique' semblent être les comportements les plus susceptibles de conduire à une opinion inappropriée.

➤ probabilité d'effets aux auditeurs

La perception par les répondants de l'effet sur la détection d'un dysfonctionnement par le supérieur varie en fonction du type de comportement réducteur de qualité. La hiérarchisation s'établit comme suit (en commençant par le comportement le plus susceptible d'être détecté) :

- Ne pas approfondir un point technique ;
- Accepter des explications insuffisantes ou superficielles de la part du client / ne pas approfondir un problème d'audit inattendu survenu au cours d'une mission ;
- frauder ;
- Ne pas tester tous les éléments d'un échantillon / effectuer des revues superficielles de documents du client ;
- Rejeter des éléments encombrants d'un échantillon.

➤ ampleur des conséquences

Les résultats ont mis en exergue que l'ampleur des conséquences varie selon le type de comportement dysfonctionnel. Trois niveaux différents sont associés à cette dimension (selon une hiérarchisation décroissante) :

- Frauder ;
- Ne pas tester tous les éléments d'un échantillon / effectuer des revues superficielles de documents du client / rejeter des éléments encombrants d'un échantillon ;
- Accepter des explications insuffisantes ou superficielles de la part du client / ne pas approfondir un problème d'audit inattendu survenu au cours d'une mission / ne pas approfondir un point technique.

❖ **Shaun M. Mc Namara, Taylor McLachlan Ltd, Dunedin et Gregory A. Liyanarachchi (2008)**

Cette étude contribue à la littérature sur les budgets-temps d'audit en situant les problèmes de pression budgétaire au sein d'un modèle théorique traitant du stress au travail. Par conséquent, son examen se focalise sur la manière dont un auditeur réagit afin de faire face

aux pressions budgétaires et permet également une meilleure appréhension des conséquences de ces mécanismes d'adaptation sur le personnel et les cabinets d'audit.

Ce travail constitue un prolongement des études antérieures s'intéressant aux perceptions par des vérificateurs de comptes de la pression budgétaire ainsi qu'à leur réponse potentielle à la suite de cette pression. En effet, cette analyse admet les perceptions de quatre niveaux hiérarchiques opérant dans des *big 4* et non *big 4* installés en Nouvelle Zélande, à savoir les juniors, seniors, managers et associés.

Ce travail se base sur un questionnaire anonyme distribué à 594 auditeurs. Un total de 151 réponses a été exploitable, soit un taux de 26,3%.

Les variables incluses dans l'étude se déclinent comme suit:

♣ Variables dépendantes:

- Les comportements réducteurs de qualité ;
- La sous-déclaration du temps consacré à une mission d'audit ;
- La perception de la pression budgétaire.

♣ Variables explicatives:

- La pression du budget / temps ;
- Le poste occupé ;
- Le cabinet d'audit : *big 4* et non *big 4* ;
- Les honoraires d'audit ;
- Le programme d'audit ;
- Le budget de temps réel de l'année dernière ;
- Le degré d'implication de l'auditeur dans l'établissement des budgets.

L'analyse de régression débouche sur les principaux résultats suivants :

- Des budgets / temps difficilement atteignables entraînent une augmentation des comportements de réduction de qualité.
- Des budgets / temps difficiles respectables sont corrélés positivement et significativement avec la sous-déclaration du temps.
- Les auditeurs exerçant leur mission au sein des *big 4* subissent plus de pression comparés à leurs homologues opérant dans des cabinets nationaux.
- Les auditeurs occupant un poste inférieur (auditeurs juniors) perçoivent les budgets-temps comme plus facilement accessibles comparativement à ceux de rangs plus élevés (seniors et managers).

- Une relation négative et déterminante a été démontrée entre les honoraires d'audit et la perception d'une pression budgétaire.
- L'influence perçue du programme d'audit relatif aux budgets est associée négativement et de façon significative avec la pression du budget / temps.
- Les budgets réels de l'année précédente ainsi que la participation dans l'établissement des budgets impactent positivement et considérablement sur la visée budgétaire.

❖ **Breda Sweeney et Bernard Pierce (2010)**

Cette étude est basée sur un questionnaire anonyme distribué aux experts comptables stagiaires participant à un programme de formation professionnelle organisé par l'Institut des Comptables Agréés en Irlande. Un total de 463 questionnaires a été obtenu et exploité dans le cadre de cette recherche. L'objectif principal consiste en un examen minutieux de l'impact d'un ensemble de facteurs démographiques sur le processus de prise de décision éthique de Rest « *Ethical reasoning process* »<sup>26</sup> (1979, 1994), et ce, selon quatre scénarii de comportements adaptatifs envisagés. Aussi, s'agit-il de mettre à l'épreuve le lien entre les variables suivantes:

⤴ Variables indépendantes :

Celles-ci se rapportent aux critères démographiques des auditeurs, à savoir genre, taille du cabinet, type de diplôme, niveau de l'éducation, durée de l'expérience, âge et domaine d'activité (activité de conseil ou encore d'audit).

⤴ Variables dépendantes : parmi les sousmentionnées, les deux premières sont inspirées du modèle de raisonnement éthique de Rest.

-Intention éthique : intention des auditeurs quant à l'adoption d'un comportement dysfonctionnel par eux-mêmes et leurs pairs.

-Jugement éthique : degré du jugement moral rendu par les répondants en rapport à une action.

-Intensité éthique : étendue de l'impératif moral d'un dilemme dans une situation.

---

<sup>26</sup>Le modèle de Rest est constitué de quatre séquences distinctes relatives au raisonnement éthique : La sensibilité éthique (*ethical sensitivity*) qui correspond à identifier l'implication éthique d'une question. L'évaluation éthique (*ethical evaluation*) qui répond au jugement porté quant au caractère éthique ou non d'une action. L'intention d'agir (*intention to act*) en lien avec l'importance donnée par l'individu au caractère éthique ou non de ses actions. Enfin, le comportement réel (*actual behaviour*) qui distingue l'intention de l'action réelle. A partir de ce modèle, les recherches précédentes ont analysé les facteurs influençant l'évaluation éthique et l'intention d'agir (Pierce et Sweeney, 2010, p. 532).

-Perception du niveau de la culture éthique du cabinet : celle-ci a été mesurée par l'association des trois facteurs ci-dessous :

- *unethical pressure* (pression non éthique) : il s'agit de l'influence des pressions sociales sur les décisions éthiques (position de la firme sur l'éthique, réputation du cabinet comme un leader dans la promotion de l'éthique...).
- *unethical tone at the top* (discours managérial perçu comme non éthique) : il correspond à un manquement aux comportements, perçus comme éthiques, au niveau des managers et associés, ou celui des pairs. Il s'agit en autres choses d'adopter des comportements non éthiques ou de tolérer des comportements immoraux ou non éthiques.
- *lack of timely penalties* (perception d'une indigence de sanctions jugées, cependant, opportunes dans le cabinet).

Les quatre scénarios de comportements adaptatifs évoqués précédemment sont instruits dans le cadre analytique des rapports entre les variables explicatives et les trois premières variables dépendantes (intention éthique, jugement éthique et intensité éthique). Ces comportements s'identifient comme tels:

- *biasing sample selection* (biais d'échantillonnage) ;
- *over reliance on client work* (comportement de sur confiance vis-à-vis du travail du client) ;
- *URT 'underreporting time'* ou (sous-évaluation du temps passé sur la mission) ;
- *PSO 'Premature-sign off'* ou (frauder).

De nombreuses analyses ont été effectuées. Les principaux résultats qui en découlent se résument ainsi :

- Les femmes ont un niveau de considération éthique plus élevé que les hommes.
- Concernant la taille du cabinet, les auditeurs opérant dans des cabinets de taille moyenne déclarent le niveau moral le plus faible contrairement à ceux issus des *Big 4* qui semblent avoir le niveau éthique le plus élevé.
- Par rapport au niveau d'éducation, dans l'ensemble, les auditeurs nantis d'un diplôme de commerce affichent un niveau de considération éthique inférieur à ceux ayant suivi un cursus non commercial.
- La durée d'expérience paraît impacter considérablement le niveau éthique des répondants. Ces derniers gratifiés d'une expérience entre 1 et 2 années déclarent un plus faible niveau éthique comparés à leurs homologues présentant une expérience de

moins d'un an ou excédant deux ans.

- Enfin, le domaine d'activité ne semble pas influencer significativement le niveau éthique des répondants.

❖ **Breda Sweeney, Don Arnold et Bernard Pierce (2010)**

La présente recherche constitue un prolongement de la précédente. Elle est basée sur un questionnaire soumis à des auditeurs selon deux contextes distincts : l'Irlande et les Etats-Unis. En Irlande, les auteurs ont invité à participer des personnes assistant à des sessions de formations externes, rassemblant les *Big 4* et non *Big*. Aux Etats-Unis, le même questionnaire a été administré aux auditeurs des *Big 4* pendant des sessions de formations internes et à des pré-managers expérimentés des cabinets non *Big*. Un total de 463 questionnaires a été obtenu en Irlande et plus de 117 aux États-Unis. Le nombre de réponses exploitables est respectivement de 441 et 114, dû à des informations manquantes dans certains questionnaires. Dans cet article, les auteurs ont étudié les dilemmes éthiques dans les cabinets d'audit admettant un contexte de pressions de délais, caractéristique de l'environnement dans lequel surgissent des comportements dysfonctionnels. En effet, ils ont examiné l'impact de la culture éthique de la firme perçue par les auditeurs et certaines variables démographiques d'une part, sur leur évaluation éthique de certains comportements dysfonctionnels, et d'autre part, sur leur intention de s'y engager. L'évaluation éthique ainsi que l'intention d'agir constituent deux composantes fondamentales du modèle de raisonnement éthique de Rest.

Les différentes variables intégrées dans l'étude sont les suivantes :

⤴ Variables dépendantes :

- évaluation éthique : correspond au degré selon lequel les répondants jugent l'action comme étant non éthique.
- intention d'agir : renvoie à l'intention des auditeurs quant à l'adoption d'un comportement dysfonctionnel par eux-mêmes et leurs pairs.

⤴ Variables indépendantes :

La culture éthique : se manifeste par la perception qu'ont les auditeurs de la culture éthique des cabinets d'audit dans lesquels ils opèrent. Celle-ci est scindée en 3 facteurs, à savoir l'influence des pressions sociales sur les décisions éthiques, le discours managérial perçu comme non éthique ainsi que la politique de sanction adoptée par le cabinet en cas de comportement contraire à l'éthique.

Les variables démographiques : pays, genre, taille du cabinet, âge de l'auditeur, nombre d'années d'expérience.

Dans cette étude, huit séries de régression ont été réalisées : quatre régressions avec 'l'évaluation éthique' comme première variable dépendante et quatre suivantes avec 'l'intention d'agir' en tant que deuxième variable à expliquer.

Les résultats révélés par les auteurs s'inscrivent comme tels :

➤ Concernant la variable culture éthique :

-L'évaluation éthique est corrélée négativement et de manière significative avec l'intention d'agir dans les quatre cas de comportements dysfonctionnels.

-La pression contraire à l'éthique est corrélée négativement et de manière déterminante avec l'évaluation éthique dans les 3 cas (*biasing sample selection, over reliance on client work* et PSO) et non reliée à L'URT. En revanche, elle s'associe positivement et de manière significative avec l'intention d'agir et ce, dans les quatre cas de comportements envisagés.

-Le discours managérial perçu comme non éthique est corrélée négativement et de manière déterminante avec l'évaluation éthique dans les quatre cas, alors qu'elle est positivement et de manière significative associée avec l'intention d'agir (dans les quatre cas).

-La perception d'un manquement aux sanctions appropriées est corrélé négativement et de manière significative avec l'évaluation éthique dans le 1<sup>er</sup>, 2<sup>ème</sup> et 4<sup>ème</sup> cas (*biasing sample selection, over reliance on client work* et PSO) et positivement et de manière déterminante avec l'intention éthique dans le premier et second cas (*biasing sample selection, over reliance on client work*).

➤ Concernant les variables démographiques :

-Les répondants aux Etats-Unis ont déclaré significativement moins d'intentions à s'engager dans des comportements dysfonctionnels que les répondants irlandais (pour le cas 1 et 2 : *biasing sample selection, over reliance on client work*).

-Les femmes montrent plus d'intentions de se livrer à l'URT (cas 3) que les hommes, mais moins d'intentions à s'engager dans un comportement de 'sur confiance'<sup>27</sup> concernant le travail fourni par le client (*over reliance on client work*) (cas 2) et PSO (cas 4).

- Les répondants des *Big 4* ont mentionné des intentions beaucoup plus faibles à s'engager dans une confiance absolue dans le travail effectué par le client (*over reliance on client work*) (cas 2), URT (cas 3) et PSO (cas 4) que les répondants de non *Big 4*.

- Concernant la durée d'expérience, elle est reliée positivement et de manière significative avec l'intention de s'engager dans un comportement de confiance trop important vis-vis du travail du client (*over reliance on client work*) (cas 2) et négativement et de manière déterminante avec l'URT.

-Enfin, l'âge est corrélé négativement et significativement avec l'intention de s'engager dans PSO.

#### ❖ **Breda Sweeney et Bernard Pierce (2011)**

Cette étude est novatrice et originale dans la mesure où elle est la première publication invitant à une réflexion sur les facteurs externes au cabinet impactant les comportements dysfonctionnels. En effet, celle-ci requiert une observation de la perception par certains membres du personnel des sociétés auditées de leur capacité d'influencer les contrôles menés par les auditeurs externes ainsi que leurs comportements sur le terrain (par exemple en retardant la disponibilité de l'information et sélectionnant à l'avance des échantillons constituant la base de travail de vérification).

Afin de mener cette étude, les auteurs ont eu recours à des entretiens semi-directifs réalisés avec 18 employés opérant dans des sociétés auditées cotées en Irlande. Ces derniers sont en interaction continue avec l'équipe de vérification.

Les résultats mettent en évidence une perspective externe sur la défaillance du système du contrôle des auditeurs. Ils suggèrent qu'un jeu se produit entre le personnel des sociétés auditées et les vérificateurs et ce, afin de faire face aux conflits émergeant durant la mission de commissariat aux comptes. Cette attitude se conforme à une forme de défense inter-organisationnelle manifestée par des mécanismes utilisés par les individus dans les firmes auditées afin d'éviter l'embarras et la menace que présentent les auditeurs.

---

<sup>27</sup> Traduction littérale : non admise remplacée par 'confiance absolue'

L'analyse des entretiens débouche sur des résultats se résumant autour des trois thèmes suivants :

- La perception par le personnel des entités auditées de l'influence exercée sur les comportements de réduction de qualité des auditeurs :

Les interviewés ont déclaré que l'équipe d'audit pourrait être influencée en s'appuyant sur l'échantillon sélectionné par le client, comptant trop sur son activité et acceptant des explications insuffisantes ou superficielles de sa part.

- La perception par le personnel des entités auditées de l'influence sur le système de contrôle :

En général, les personnes interrogées ont considéré avoir peu d'influence directe sur le système de contrôle de l'auditeur. Cependant, elles ont avancé être en position d'exploiter les faiblesses du système de contrôle qui à son tour influençait le comportement des auditeurs.

Les principales zones de contrôle sur lesquelles les entités auditées agissaient comprennent le manque d'expérience de l'auditeur, les contraintes de temps et les failles du processus d'audit (intégrant la méthodologie et l'examen d'audit).

- Les justifications avancées pour cette influence :

La principale raison justifiant l'influence exercée par l'entité auditée sur l'équipe d'audit est de minimiser les conflits entre les deux parties et le temps passé sur une mission d'audit. L'objectif final est d'obtenir un rapport d'audit aussi fiable que possible.

#### ❖ **Marietta Peytcheva et Peter R. Gillett (2012)**

L'objectif de ce papier est de mesurer la pratique des croyances des commissaires aux comptes quant à l'effet d'une implication antérieure sur la survenance d'un comportement de réduction de qualité durant une mission d'audit. Pour ce faire, les auteurs s'appuient sur le cadre théorique de Kanodia et al. (1989) selon lequel l'implication antérieure dans une mission d'audit entraînerait un risque plus élevé de suppression par les auditeurs des données incompatibles avec les décisions d'audit antérieures.

Il s'agit, donc, de procéder à une approche expérimentale qui consistait à soumettre un scénario et répondre aux questions concernant la probabilité qu'un auditeur percevrait des menaces à la réputation et éliminerait les données indésirables lors du dernier stade de la mission d'audit. Deux cabinets d'audit de taille moyenne implantés aux États-Unis ont

participé à cette expérimentation. Cette dernière s'est déroulée dans trois endroits différents. L'échantillon est constitué de 120 auditeurs dont 65 sont des juniors (ayant une expérience entre un an et deux ans) et 55 des seniors (avec une expérience allant de 3 à 4 ans).

Les variables utilisées pour cette analyse ont été les suivantes :

♣ **Variables dépendantes :**

- Perception des menaces de réputation ;
- Probabilité de suppression des données indésirables ;
- Emplacement.

♣ **Variables indépendantes :**

- Implication antérieure dans un travail d'audit ;
- Pression du temps.

Les principaux résultats se résument ainsi :

- L'implication antérieure a été perçue augmenter la probabilité des menaces à la réputation personnelle d'un auditeur et ce, en collectant des données incompatibles avec les conclusions d'une mission d'audit antérieure.
- L'implication dans une mission de vérification est perçue par les participants augmenter le risque de suppression par un auditeur des données incompatibles avec les constatations tirées durant une mission d'audit antérieure. Dès lors, les auteurs confirment le rôle médiateur de la perception des menaces à la réputation entre l'implication antérieure et l'adoption des comportements réducteurs de qualité.
- Les risques à la réputation perçus ont été démontrés avoir un effet médiateur entre l'implication antérieure et la probabilité élevée de suppressions.
- Une pression élevée de temps est perçue augmenter la probabilité qu'un auditeur substitue des données indésirables.

❖ **Jan Svanberg et Peter Ohman (2013)**

Cette analyse porte sur l'impact de la culture éthique quant à la qualité d'audit dans des conditions de pression de budget / temps. Elle s'intéresse également à la relation entre la culture éthique et la pression budgétaire.

Basée sur un questionnaire anonyme distribué à des auditeurs financiers (juniors, seniors, managers et associés) opérant dans des *big 4* et autres firmes d'audit implantés en Suède, un total de 1200 questionnaires fut envoyé dont 368 exploitables, soit un taux de 30,6%.

Comparativement à l'étude de Sweeney et al. (2010) testant l'impact de la culture éthique sur l'intention de s'engager dans des comportements dysfonctionnels, le présent travail constitue une extension de celle qui précède. En effet, il tente d'analyser l'impact de la culture éthique sur les comportements dysfonctionnels et ce, en exploitant les fréquences réelles autodéclarées des comportements réducteurs de qualité et de la sous-déclaration du temps passé sur une mission d'audit.

Un traitement à base de régression linéaire multiple a été effectué sur les données du questionnaire. Quatre séries de régression ont été réalisées : deux admettent les comportements de réduction de qualité comme variable dépendante, une autre avec la sous-déclaration du temps en tant que variable à expliquer et une dernière tenant compte de la pression du budget / temps comme variable dépendante.

Les différentes variables intégrées dans l'étude sont les suivantes :

♣ Variables dépendantes :

- Comportements de réduction de qualité : comprenant 5 items adoptés du travail d'Otley et Pierce (1996 a).
- Sous-déclaration du temps : contenant 2 items inspirés de l'enquête d'Otley et Pierce (1996 a).
- Pression du budget / temps : regroupant 3 items empruntés au travail d'Otley et Pierce (1996 a). Les participants ont été invités à situer leurs réponses sur une échelle de Likert à 5 points.

♣ Variables indépendantes :

- La culture éthique : se manifeste par la perception qu'ont les auditeurs de la culture éthique des cabinets d'audit dans lesquels ils opèrent. Celle-ci est scindée en 3 facteurs : leadership éthique, attentes de l'organisation quant à l'obéissance à l'autorité ainsi que la politique de sanction adoptée par le cabinet en cas de comportement contraire à l'éthique.

Les auditeurs ont été conviés à répondre à 15 items inspirés de l'étude de Shafer et Yang (2010), tout en se situant sur une échelle de Likert à 6 points.

-La pression du budget / temps,

-Les variables démographiques : genre, taille du cabinet, âge de l'auditeur, nombre d'années d'expérience, poste occupé (junior / senior ou manager / associé).

Les résultats s'annoncent comme suit :

➤ Concernant les comportements de réduction de qualité :

- Le premier modèle de régression effectué sur les comportements réducteurs de qualité met en exergue l'effet non significatif de la pression du budget. Ce résultat conduit à exclure la possibilité d'un effet médiateur de la culture éthique entre la pression du budget et les comportements dysfonctionnels.

- Dans le deuxième modèle, les comportements de réduction de qualité sont associés de façon déterminante à trois facteurs de la culture éthique : le leadership éthique ainsi que la politique de sanction adoptée par le cabinet en cas d'attitude contraire à l'éthique sont corrélés négativement avec ce type de comportement. Quant aux attentes de l'organisation en rapport à la soumission à l'autorité, celles-ci entraînent une augmentation des comportements de réduction de qualité.

➤ Concernant la sous-déclaration du temps :

- La pression budgétaire a été démontrée avoir un impact considérable sur la sous-déclaration du temps. Nonobstant, les trois facteurs de la culture éthique n'ont aucun effet déterminant sur ce type de comportement dysfonctionnel.

- Les auditeurs exerçant dans les cabinets nationaux s'engagent plus dans la sous-déclaration du temps par rapport à ceux dans les *big*.

➤ Concernant la pression du budget / temps :

- le leadership éthique ainsi que la politique de sanction adoptée par le cabinet en cas de comportement contraire à l'éthique sont corrélés négativement et significativement avec la pression budgétaire. En revanche, les attentes de l'organisation quant à l'obéissance entraînent une augmentation de telle pression. Néanmoins, cette corrélation n'est pas déterminante.

- Les auditeurs menant leur mission au sein des *Big 4* subissent davantage de pression budgétaire comparés à leurs homologues dans des non *big*.

-

❖ **Itsaso Barrainkua et Marcela Espinosa-Pike (2015)**

Ce travail contribue à la littérature internationale lié au contexte organisationnel des cabinets d'audit en analysant la sous-déclaration du temps passé sur une mission d'audit du point de vue des partenaires. Plus particulièrement, il s'intéresse à l'étude de la relation entre la sous-

déclaration du temps et les variables suivantes : perception par les auditeurs du niveau des pressions inhérentes au respect des budgets définis pour une mission d'audit, acceptabilité éthique de la sous-déclaration du temps, influence des pairs et des supérieurs sur la résolution des conflits éthiques ainsi que culture éthique organisationnelle. Cette étude a été réalisée sous forme d'un questionnaire anonyme soumis à une population d'auditeurs « partners » menant leur mission dans des firmes d'audit installées en Espagne. Un total de 84 questionnaires a été exploitable. Soit un taux de 9 % par rapport au nombre d'envois.

Les variables intégrées dans ce travail se présentent ainsi :

▲ Variable dépendante :

- Sous-déclaration du temps : la mesure s'appuie sur une échelle à 5 niveaux.

▲ Variables indépendantes : suivent une échelle de mesure à 5 points

- Perception de la pression du budget / temps ;
- Compétence perçue pour effectuer les travaux d'audit ;
- Acceptabilité éthique de la sous-déclaration du temps ;
- Perception de l'influence des pairs et supérieurs sur la résolution des conflits éthiques ;
- Culture éthique perçue du cabinet : variable multi- items regroupant deux facteurs, à savoir l'environnement éthique et les récompenses organisationnelles pour un comportement non éthique ;
- Variables démographiques : genre, âge, nombre d'années d'expérience de l'auditeur.

L'analyse de régression multivariée menée apprécie les résultats suivants :

- La sous-déclaration du temps est associée positivement et de façon significative à la pression budgétaire.
- La perception d'un manque de compétence à mener une mission d'audit génère davantage de sous-déclaration du temps.
- L'acceptabilité éthique de la sous-déclaration du temps est corrélée de façon positive et déterminante avec la sous-déclaration du temps.
- La perception de l'influence des pairs et des supérieurs sur la résolution des conflits éthiques est reliée positivement et considérablement avec la sous-déclaration du temps.
- L'environnement éthique et les récompenses organisationnelles pour un comportement non éthique ne semblent pas avoir d'impact significatif sur la fréquence de la sous-déclaration du temps.

\*\*\*

La seconde série d'études de nature multivariée sur le sujet des comportements de réduction de qualité met en exergue des modèles de régression robustes intégrant une multitude de variables à visée explicative de ce genre d'attitudes. Ces études nous seront utiles par la suite dans l'édification du modèle empirique de notre présente étude.

\*\*\*

Après avoir exposé en détails l'ensemble des travaux (univariés et multivariés) sur les comportements dysfonctionnels, il convient à présent, en guise de synthèse de les répertorier dans le tableau ci-dessous.

<b>Études univariées sur les comportements dysfonctionnels dans le champ d'audit financier</b>		
<b>Auteurs</b>	<b>Variables explicatives</b>	<b>Principaux résultats</b>
Rhode (1978) Contexte américain	-variable associée à la maîtrise du temps : pression liée au respect du budget	- principale cause de réduction de qualité
Alderman et Deitrick (1982) Contexte américain	-variable associée à la maîtrise du temps : pression liée au respect du budget -variable liée à la diminution de la documentation de papier de travail	-confirmation des résultats antérieurs sur la principale cause de QTB - liée à la fréquence de QTB
Lightner et al. (1982) Contexte américain	-variable associée à la maîtrise de temps : faisabilité perçue du budget -variable relative à l'attitude de la hiérarchie	-principaux facteurs déterminants l'URT
Kelley et Margheim (1987) Contexte américain	-variable liée à la maîtrise de temps : pression budgétaire	une pression budgétaire intense entraîne davantage l'URT qu'effectuer de QTB.
Pany et al. (1989) Contexte américain	- variable relative à l'importance donnée au respect du budget - mode de rémunération -fréquence perçue par les autres des comportements	- facteurs déterminant l'apparition de la fraude.
Kelley et Margheim (1990) Contexte américain	-variable liée à la pression budgétaire -variable relative au niveau d'encadrement	-impact de la pression budgétaire est statistiquement plus significatif pour les URT que les QTB -corrélée négativement avec les comportements adaptatifs

Mc Nair (1991) Contexte américain	-variable liée au niveau de la sanction encourue en cas de découverte par la hiérarchie	effet significatif sur la fréquence de QTB.
Lawrence A. Ponemon (1992) Contexte canadien	- la sous-déclaration du temps	la sous-déclaration du temps est reliée systématiquement au niveau du développement moral : -sous la pression du budget / temps, les auditeurs sont plus enclins à sous déclarer le temps réellement passé sur une mission d'audit. - En sus de cette pression, ce comportement dysfonctionnel devient encore plus fréquent lorsque les auditeurs ont un faible niveau de raisonnement moral. - La pression par les pairs entraîne une augmentation de la sous-déclaration du temps. - Au-delà de ce deuxième type de pression, les auditeurs ayant un faible niveau de raisonnement éthique s'engagent davantage dans la sous-déclaration du temps.
Otley et Pierce (1995) Contexte irlandais	-variables liées au style de leadership : considération et structure	style de leadership caractérisé par une faible « considération » et un fort degré de « structure » provoque davantage de comportements adaptatifs et inversement.
Otley et Pierce (1996 a) Contexte irlandais	-variable liée à la pression budgétaire	effet significatif sur la fréquence de QTB
<b>Études multivariées sur les comportements dysfonctionnels dans le champ d'audit financier</b>		
<b>Auteurs</b>	<b>Variables explicatives</b>	<b>Principaux résultats</b>
Otley et Pierce (1996 b) Contexte irlandais	<p>-variable liée à la faisabilité du budget</p> <p>-variables liées au style de d'encadrement ou de leadership :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• considération</li> <li>• structure</li> </ul> <p>-variables liées à ' l'efficacité du processus de revue' et ' l'implication organisationnelles'</p> <p>-variable relative à l'approbation explicite et implicite des superviseurs</p> <p>- variables ' l'implication professionnelle' et 'l'efficacité donné au budget'</p>	<p>corrélées négativement et de manière significative avec QTB</p> <p>→ corrélée positivement avec QTB</p> <p>→ corrélées négativement et de manière significative avec QTB</p> <p>→ corrélée positivement et de manière significative avec URT.</p> <p>→ aucun impact statistiquement significatif sur les comportements dysfonctionnels.</p>

<p>Malone et Robert (1996)</p> <p>Contexte américain</p>	<p>-variables liées à la personnalité des auditeurs :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Besoin d'approbation</li> <li>• Besoin de réalisation</li> <li>• focus de contrôle</li> <li>• Estime de soi</li> <li>• Comportement type A</li> </ul> <p>-variables associées à l'attitude des auditeurs au travail :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Implication organisationnelle</li> <li>• Implication professionnelle</li> <li>• Volonté de rester</li> </ul> <p>-variables liées à l'environnement :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Structure du cabinet</li> <li>• Pression liée au respect du budget</li> </ul> <p>-variables liées au contrôle de qualité et aux procédures de revue de travail :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Niveau réel de contrôle de qualité</li> <li>• Niveau perçu de contrôle de qualité</li> <li>• Niveau perçu des sanctions</li> </ul>	<p>-corrélées négativement et de manière significative avec QTB</p> <p>- aucun impact statistiquement significatif sur QTB</p> <p>- corrélées négativement et de manière significative avec QTB</p>
<p>Kelley, Margheim et Pattison (1999)</p> <p>Contexte américain</p>	<p>-variables liées à la pression du temps :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• pression budgétaire</li> <li>• la pression du délai temps</li> </ul>	<p>La pression liée au budget maximise les effets dysfonctionnels sur le QTB comparée à la pression du délai selon les auditeurs juniors et seniors.</p>
<p>Herrbach (2001)</p> <p>Contexte français</p>	<p>-variable liée à l'évaluation des éléments du contrat psychologique</p> <p>-variable liée à la perception du contrôle</p> <p>-variable organisationnelle : engagement affectif</p>	<p>→ corrélée négativement avec les comportements dysfonctionnels</p> <p>→ corrélée négativement avec QTB et les comportements non professionnels</p> <p>→ corrélée négativement avec les comportements non professionnels</p>
<p>David P. Donnelly, Jeffrey J. Quirin et David O' Bryan (2003)</p> <p>Contexte américain</p>	<p>-Locus de contrôle, performance et intention de quitter le cabinet.</p> <p>Des variables modératrices ont été aussi intégrées : locus de contrôle, engagement organisationnel et auto-évaluation de la performance.</p>	<p>- Le locus de contrôle externe est associé positivement et significativement avec l'acceptation des comportements adaptatifs.</p> <p>- l'auto-évaluation de la performance et les comportements dysfonctionnels sont corrélés de façon négative et considérable et ce, en présence d'un locus de contrôle et engagement organisationnel.</p> <p>- L'intention de quitter le cabinet entraîne une augmentation de la fréquence des comportements dysfonctionnels et ce, en présence d'une auto-évaluation de la performance et d'un engagement organisationnel.</p>

<p>Paul Coram, Juliana Ng et David R. Woodliff (2004)</p> <p>Contexte australie</p>	<p>- Pression budgétaire - Risque d'anomalies</p>	<p>Sous la pression de budget les auditeurs seniors adoptent moins de comportements de réduction de qualité et ce, dans le cas de l'existence d'un niveau élevé de risque d'anomalies. Ce résultat a été confirmé seulement pour l'un des deux types de comportements dysfonctionnels intégrés dans l'étude, à savoir 'tronquer un échantillon sélectionné'.</p>
<p>Pierce et Sweeney (2004)</p> <p>Contexte irlandais</p>	<p>-variables liées à la pression du temps :  <ul style="list-style-type: none"> <li>• la faisabilité du budget</li> <li>• la pression du délai temps</li> </ul> </p> <p>-variables se rapportant à l'évaluation de la performance :  <ul style="list-style-type: none"> <li>• évaluation basée sur des critères budgétaires</li> <li>• évaluation basée sur des critères non comptables</li> </ul> </p> <p>-variables liées la participation dans l'établissement de budget et le style de leadership</p>	<p>→ reliée négativement et de manière significative avec QTB et URT</p> <p>→ existence d'une relation positive entre la pression du délai et QTB</p> <p>→ corrélée positivement avec 'URT'</p> <p>→ reliée positivement avec les 'QTB'</p> <p>→ non statistiquement significatifs sur QTB et URT</p>
<p>Pierce et Sweeney (2005)</p> <p>Contexte irlandais</p>		<p>Identification de certains types de contrôle au niveau des associés ('clan controls', communication informelle...) pouvant réduire le dilemme coût-qualité.</p>
<p>Pierce et Sweeney (2006)</p> <p>Contexte irlandais</p>		<p>Identification des éventuelles conséquences de comportements dysfonctionnels sur l'auditeur, le cabinet d'audit et la profession d'audit</p>
<p>Teerooven Soobaroyen et Chelven Chengabroyan (2006)</p> <p>Contexte mauricien</p>	<p>-Faisabilité du budget -Perception dans la participation dans l'établissement des budgets. -Influence du programme d'audit relatif sur le budget / temps -Influence des clients sur le budget / temps -Importance perçue du budget de temps à des fins évaluatives.</p>	<p>- L'augmentation de la faisabilité du budget est suivie d'une diminution de la fraude - La faisabilité du budget est associée de manière négative avec la sous-déclaration du temps. Cependant, le test d'ANOVA indique une différence significative n'excédant pas les 10%. - La perception à la fois du niveau de participation dans l'établissement des budgets, du niveau de l'influence du programme d'audit sur le budget de temps, de l'influence des clients sur le budget / temps et de l'importance des budgets-temps à des fins d'évaluation a été démontrée avoir aucun impact spécifiques sur la faisabilité du budget.</p>

<p>Paul Coram, Alma Glavovic, Juliana Ng et David R. Woodliff (2008)</p> <p>Contexte australien</p>	<p>-consensus social perçu →</p> <p>-ampleur des conséquences →</p> <p>- probabilité d'effet aux utilisateurs des états financiers →</p> <p>-probabilité d'effet aux auditeurs →</p>	<p>-Chaque type de comportements de réduction de qualité varie en fonction du niveau de consensus social des répondants. Cependant, d'une manière générale, les auditeurs perçoivent les comportements dysfonctionnels comme mauvais et inacceptables.</p> <p>- l'ampleur des conséquences varie selon le type de comportement dysfonctionnel. Trois différents niveaux sont associés à cette dimension (selon une hiérarchie décroissante):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- frauder</li> <li>- Ne pas tester tous les éléments d'un échantillon / effectuer des revues superficielles de documents du client / rejeter des éléments encombrants d'un échantillon</li> <li>- accepter des explications insuffisantes ou superficielles de la part du client / ne pas approfondir un problème d'audit inattendu survenu au cours d'une mission / ne pas approfondir un point technique.</li> </ul> <p>Les participants à l'enquête ont perçu l'ensemble des comportements réducteurs de qualité comme générateur d'un risque de formulation d'une opinion d'audit inappropriée. 'Ne pas approfondir un problème d'audit inattendu survenu au cours d'une mission' et 'encore un point technique' semblent être les comportements les plus susceptibles de conduire à une opinion inappropriée</p> <p>-La perception par les répondants de l'effet sur la détection d'un dysfonctionnement par le supérieur varie en fonction du type de comportement réducteur de qualité. La hiérarchisation s'établit comme suit (en commençant par le comportement le plus susceptible d'être détecté):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- ne pas approfondir un point technique</li> <li>- accepter des explications insuffisantes ou sommaires de la part du client / ne pas approfondir un problème d'audit inattendu survenu au cours d'une mission</li> </ul>

		<ul style="list-style-type: none"> <li>- frauder</li> <li>- Ne pas tester tous les éléments d'un échantillon / effectuer des revues superficielles de documents du client</li> <li>- rejeter des éléments encombrants d'un échantillon</li> </ul>
<p>Shaun M. Mc Namara, Taylor McLachlan Ltd, Dunedin et Gregory A. Liyanarachchi (2008)</p> <p>Contexte néo-zélandais</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Pression du budget / temps</li> <li>-Cabinet d'audit : <i>big 4</i> et non <i>big 4</i></li> <li>- Poste occupé</li> <li>-Honoraires d'audit</li> <li>-Programme d'audit</li> <li>- Budget de temps réel de l'année dernière</li> <li>- Niveau de participation de l'auditeur dans l'établissement des budgets.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Des budgets très serrés entraînent une augmentation des comportements de réduction de qualité.</li> <li>- Des budgets difficilement atteignables sont corrélés positivement et significativement avec la sous-déclaration du temps.</li> <li>-Les auditeurs exerçant leur mission au sein des <i>big 4</i> subissent davantage de pression comparés à leurs homologues opérant dans des cabinets nationaux.</li> <li>- Les auditeurs occupant un poste inférieur (juniors) perçoivent les budgets comme aisément atteignables en comparaison à ceux de rangs plus élevés (seniors et managers).</li> <li>- Une relation négative et déterminante est démontrée entre honoraires d'audit et perception d'une pression budgétaire.</li> <li>-L'influence perçue du programme d'audit relatif au budget / temps s'associe négativement et de façon significative avec la pression du budget / temps.</li> <li>- Les budgets / temps réels de l'année précédente ainsi que la participation dans l'établissement des budgets ont un impact positif et considérable sur la visée budgétaire.</li> </ul>
<p>Pierce et Sweeney (2010)</p> <p>Contexte irlandais</p>	<p>Variables démographiques (genre, taille du cabinet, type de diplôme, niveau de l'éducation, durée de l'expérience, âge et domaine d'activités)</p>	<p>Exemple :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-Les femmes ont un niveau de considération éthique plus élevé que celui des hommes.</li> <li>-Les auditeurs opérant dans des cabinets de taille moyenne déclarent le niveau moral le plus faible contrairement à ceux issus des <i>Big 4</i> qui semblent avoir le</li> </ul>

		niveau d'éthique le plus élevé...
Pierce et al. (2010) Contextes irlandais et américain	<p>-Variables liées à la culture éthique : pression éthique, discours managérial perçu comme non éthique et perception d'un manque de sanctions opportunes</p> <p>-Variables démographiques (pays, âge, genre...)</p>	<p>→ corrélées positivement avec l'intention éthique de s'engager dans certains types de comportements dysfonctionnels</p> <p>Exp :</p> <p>→ -Les irlandais restent plus enclins à s'engager dans des comportements dysfonctionnels que les répondants aux USA.</p> <p>-Les femmes montrent moins d'intention de s'engager dans des comportements adaptatifs...</p>
Sweeney et Pierce (2011) Contexte irlandais		<p>Il s'agit de la première publication permettant d'identifier les facteurs externes au cabinet impactant les comportements dysfonctionnels. Les résultats mettent en lumière une forme de défense inter-organisationnelle se manifestant par des mécanismes utilisés par les individus dans les firmes auditées afin de minimiser les conflits entre les deux parties et d'obtenir un rapport d'audit aussi fiable que possible. Il s'est révélé que le personnel des entités auditées étaient en position d'exploiter les faiblesses du système de contrôle qui à son tour influençait le comportement des auditeurs (en s'appuyant sur l'échantillon sélectionné à l'avance par le client, comptant trop sur son travail et acceptant des explications insuffisantes ou superficielles de sa part).</p>
Marietta Peytcheva et Peter R. Gillett (2012) Contexte américain	<p>-Implication antérieure dans un travail d'audit</p> <p>-Pression du temps</p>	<p>- L'implication antérieure a été perçue augmenter la probabilité des menaces à la réputation personnelle d'un auditeur et ce, en collectant des données incompatibles avec les conclusions d'une mission d'audit antérieure.</p> <p>- L'implication dans une mission de vérification est perçue par les participants augmenter le risque de suppression par un auditeur de données incompatibles avec les constatations tirées durant une mission d'audit antérieure. Dès lors, les auteurs confirment le rôle médiateur de la perception des menaces à la réputation entre l'implication antérieure et l'adoption de comportements réducteurs de qualité.</p> <p>→ - Les risques à la réputation perçus</p>

		<p>ont été démontrés avoir un effet médiateur entre l'implication antérieure et la probabilité élevée de suppressions.</p> <p>- Une pression de temps élevée est perçue augmenter la probabilité qu'un auditeur supprime des données indésirables.</p>
<p>Jan Svanberg et Peter Ohman (2013)</p> <p>Contexte suédois</p> <p>les trois facteurs de la culture éthique n'ont aucun effet déterminant sur ce type de comportement dysfonctionnel.</p>	<p>- Variables liées à la culture éthique : leadership éthique, attentes de l'organisation quant à l'obéissance à l'autorité ainsi que la politique de sanctions adoptée par le cabinet en cas de comportement contraire à l'éthique.</p> <p>- Pression du budget / temps</p> <p>- variables démographiques : genre, taille du cabinet, âge de l'auditeur, nombre d'années d'expérience, poste occupé (junior/senior manager/associé).</p>	<p>sont associés de façon déterminante avec les comportements de réduction de qualité. Cependant, elles n'ont aucun effet significatif sur la sous-déclaration du temps.</p> <p>le leadership éthique ainsi que la politique de sanction adoptée par le cabinet en cas de comportement contraire à l'éthique sont corrélés négativement et significativement avec la pression budgétaire. En revanche, les attentes de l'organisation quant à l'obéissance à l'autorité entraînent une augmentation de la pression budgétaire. Néanmoins, cette corrélation n'est pas déterminante.</p> <p>est démontrée avoir un impact considérable sur la sous-déclaration du temps</p> <p>Les auditeurs opérant dans les <i>Big 4</i> subissent davantage de pression budgétaire comparés à leurs homologues dans des non <i>big</i>.</p> <p>Les auditeurs des cabinets nationaux s'engagent plus dans la sous-déclaration du temps comparativement à ceux dans des <i>big</i>.</p>
<p>Itsaso Barrainkua et Marcela Espinosa-Pike (2015)</p> <p>Contexte espagnol</p>	<p>- Perception de la pression du budget / temps</p> <p>-Compétence perçue pour effectuer les travaux d'audit</p> <p>-Acceptabilité éthique de la du temps</p> <p>-Perception de l'influence des pairs et des supérieurs</p>	<p>- La sous-déclaration du temps est associée positivement et de façon significative avec la pression budgétaire</p> <p>-La perception d'un manque de compétence pour mener une mission d'audit entraîne plus de sous-déclaration du temps</p> <p>- L'acceptabilité éthique de la sous-déclaration du temps est corrélée de façon positive et déterminante avec la sous-déclaration du temps.</p> <p>- La perception de l'influence des</p>

	<p>sur la résolution des conflits éthiques.</p> <p>-Culture éthique perçue du cabinet : regroupant deux facteurs, à savoir l'environnement éthique et les récompenses organisationnelles pour un comportement non éthique.</p> <p>-Variables démographiques : genre, âge, nombre d'années d'expérience de l'auditeur.</p>	<p>pairs et des supérieurs sur la résolution des conflits éthiques est reliée positivement et considérablement avec la sous-déclaration du temps.</p> <p>- L'environnement éthique et les récompenses organisationnelles pour un comportement non éthique n'ont pas d'impact significatif sur la fréquence de la sous-déclaration du temps.</p>
--	---	---

**Tableau 7 : synthèse des travaux antérieurs traitant des comportements dysfonctionnels**

## **Conclusion du chapitre 2**

Ce deuxième chapitre de notre travail doctoral a été dédié à la présentation du cadre conceptuel des comportements dysfonctionnels ainsi qu'à leur classification. Cette dernière a été établie d'une part, de façon générale sur la base de la modélisation des comportements inspirée de l'étude de Parks et Kidder (1994) et d'autre part, en s'inscrivant dans le champ d'audit financier. Cette démarche a permis de définir trois types de comportements adaptatifs des auditeurs seniors, à savoir comportements réducteurs de qualité, non professionnels et de mauvaise gestion d'équipe. Par ailleurs, le présent chapitre a recensé sur une période de trente ans l'ensemble des études antérieures, descriptives et multivariées, traitant, tour à tour, des attitudes dysfonctionnelles des collaborateurs d'audit financier.



**CHAPITRE 3 : CADRE DE LECTURE PROPOSÉ, LMX  
ET QUALITÉ D'AUDIT : MODÉLISATION  
EMPIRIQUE ET HYPOTHÈSES**



La revue de littérature exposée dans le chapitre précédent nous autorise à poser un cadre de lecture permettant l'étude des comportements dysfonctionnels. La première section de ce chapitre a, donc, pour objectif de présenter ce cadre conceptuel ainsi que les différents facteurs intégrés (§1). La deuxième section est dédiée au développement théorique du LMX (relation supérieur-subordonné), approche novatrice dans notre travail doctoral (§2). Enfin, la dernière section se préoccupera du développement d'une part, de la problématique telle que esquissée en introduction générale et ce, en la déclinant en questions de recherche et d'autre part, des hypothèses que nous testerons au cours de notre investigation (§3).

## **Section 1. Proposition d'un nouveau cadre de lecture**

Le diagnostic de la revue de la littérature sur les comportements de réduction de qualité nous incite à dégager six principaux types de facteurs impactant la conduite des collaborateurs d'audit. Ceux-ci se présentent comme suit :

- facteurs associés à la maîtrise de temps (pression budgétaire et des délais, niveau de participation dans l'établissement des budgets / temps et le style d'évaluation de la performance) ;
- facteurs relatifs à la personnalité de l'auditeur (personnalité type A et locus de contrôle) ;
- facteurs liés à la personnalité du supérieur et son style de leadership ;
- facteurs incluant les styles d'évaluation des performances des auditeurs seniors ;
- facteurs organisationnels (engagement organisationnels et intention de rester) ;
- facteurs se rapportant à la culture éthique dans les cabinets d'audit.

En comparaison aux recherches antérieures, notre travail propose une nouvelle réflexion sur l'explication des comportements dysfonctionnels. En effet, de nombreuses études ont contribué à déterminer les facteurs poussant les auditeurs à adopter un comportement dysfonctionnel (pression budgétaire, locus de contrôle, engagement organisationnel, évaluation par les collaborateurs d'audit du contrat psychologique existant entre l'organisation au sein de laquelle ils exercent leur activité et eux-mêmes ...). Néanmoins, les comportements dysfonctionnels n'ont jusqu'ici été considérés, dans un contexte social, qu'au regard de certaines variables liées aux caractéristiques du supérieur ainsi qu'à son mode de leadership (Kelley et Margheim, 1990). À notre connaissance, aucune étude n'a examiné ces comportements sous un angle relationnel et dyadique, en mobilisant un cadre théorique considérant l'effet de la relation individuelle entre un leader et chacun de ses subordonnés sur ces types de comportements tel que le LMX (*Leader Member Exchange* ou relation supérieur-subordonné).

En outre, la relation managériale entre le supérieur et son subordonné peut être abordée à partir d'autres facteurs jugés plus pertinents, alors que la littérature sur les comportements dysfonctionnels s'est peu intéressée au sujet. Il s'agit du *role modeling* (modèle de rôle) qui correspond à la perception du comportement du supérieur par le subordonné, suivie par celle du style d'évaluation de la performance par ce dernier.

Par ailleurs, au prisme de l'état de l'art des travaux effectués sur les comportements adaptatifs, nous avons défini deux nouveaux groupes de variables explicatives. Le premier

englobe les variables contextuelles inhérentes à la pression du temps (*deadline pressure*) et celle du budget (*time budget pressure*). Celles-ci ont été démontrées par les études antérieures avoir un impact considérable sur les comportements dysfonctionnels. Le deuxième groupe correspond aux facteurs mesurant la relation de l'employé envers son organisation, à savoir l'*Organizational Commitment* (l'engagement organisationnel), l'*intent to stay* (l'intention de rester dans le cabinet) et le *Perceived Organizational Support* ou *POS* (le soutien organisationnel perçu). Cette dernière approche nous paraît pertinente dans la mesure où nous prenons simultanément en compte la relation de l'employé avec son organisation, ainsi que les échanges entre subordonné et supérieur. Cette approche invite à la mise en évidence de variables (liées, notamment, au supérieur ou à l'organisation) arguées d'un effet plus significatif sur les comportements adaptatifs.

### **1.1. Édification du modèle empirique**

Au prisme de l'état de l'art des travaux effectués sur les comportements adaptatifs des auditeurs (chapitre précédent), nous avons pu définir les quatre groupes de variables explicatives susmentionnées. Facteurs développés en détails ci-après.

#### **1.1.1. Groupe 1 : la relation managériale et sociale**

Le premier ensemble de variables renvoie à la relation managériale<sup>28</sup> entre l'auditeur senior et son supérieur. La littérature sur les comportements dysfonctionnels s'en est peu préoccupée. Dans le cadre de notre travail, nous aborderons cette relation sous un angle dyadique en prenant compte des dimensions du LMX, du *role modeling* et de la perception du style d'évaluation de la performance.

##### **1.1.1.1 Les dimensions du LMX**

L'état des lieux des études traitant des comportements de réduction de qualité souligne le peu d'intérêt porté à la relation managériale et négligence du point de vue du subordonné vis-à-vis de son supérieur. Les travaux antérieurs se sont contentés, pour la plupart, d'une vision essentiellement statique de la relation. Citons l'étude de Kelley et Margheim (1990) qui analyse les comportements de réduction de qualité des auditeurs par intégration de variables issues des théories traditionnelles sur le leadership, plus précisément, la personnalité du

---

<sup>28</sup> On désigne par la relation managériale, le lien professionnel entre senior et manager. Il s'agit également de la cohésion sociale ou personnelle qui s'établit entre ces deux parties.

supérieur et son style de leadership. Ces approches ne considèrent aucunement, la relation individuelle entre un leader et chacun de ses subordonnés. Dès lors, il paraît fondamental de combler ce manque théorique en mobilisant des approches servant de base à l'étude de la constitution et l'évolution des rôles des individus en mettant l'accent sur cette relation individuelle. Il s'agit de la théorie LMX concourant à l'analyse de l'impact de la perception par le subordonné de la nature de la relation entretenue avec son supérieur sur ses comportements adaptatifs. Cette théorie, qui constitue dans notre thèse le fondement théorique de l'étude des comportements dysfonctionnels, sera développée en détails au niveau de la section prochaine.

### **1.1.1.2 Le modèle de rôle**

En nous inspirant de la quatrième dimension du LMX, c'est-à-dire le respect professionnel et plus précisément le dernier item associé à cette dimension (degré d'admiration des compétences professionnelles du supérieur), il nous paraît primordial d'aborder la question de « *Role modeling* » ou modèle de rôle de Fogarty (1992)<sup>29</sup>. Ce modèle est relatif à l'isomorphisme mimétique<sup>30</sup> de DiMaggio et Powell (1983). Il traite du mimétisme comportemental d'un membre dans l'organisation jugé admirable. Ainsi, cette approche nous conduit à l'étude du niveau d'admiration par le senior des compétences du manager en

---

<sup>29</sup>En 1992, Fogarty avait fait adapter le modèle d'isomorphisme de DiMaggio et Powell (1983) au problème d'intégration de l'individu dans l'organisation. En effet, pour construire un modèle de socialisation organisationnelle, il a appliqué le modèle d'isomorphisme avec ces trois mécanismes dans deux contextes organisationnels (*organizational role* et *inter-personnels experiences*). Au niveau de notre recherche nous nous limitons à l'isomorphisme mimétique qui renvoie à l'imitation et au copiage des « emprunteurs » de comportements présents autour d'eux dans l'organisation où ils se situent.

En appliquant l'influence mimétique du modèle de DiMaggio et Powell (1983) à l'échelle individuelle, Fogarty a dégagé trois submécanismes : ('*Role modeling*', '*mentorship*' et '*diffusion processes*') susceptibles de distinguer les différentes influences de l'isomorphisme mimétique. C'est au niveau de '*role modeling*' ou modèle de rôle que Fogarty explique comment l'individu reproduit des comportements ainsi qu'actions et attributs similaires à ceux de personnes qu'il juge admirables et qui lui servent de types ou modèles idéaux.

<sup>30</sup>Selon DiMaggio et Powell (1983), les isomorphismes institutionnels sont les processus par lesquels les organisations ont tendance à adopter les mêmes pratiques et les mêmes structures en réponse à des pressions institutionnelles communes qui peuvent exister aux trois niveaux d'analyse (individuel, organisation, groupe d'organisation). Les mécanismes de la théorie néo-institutionnelle ou comme appelés isomorphismes institutionnels sont de trois types : isomorphismes normatifs qui sont liés à la professionnalisation du champ organisationnel définie comme un mode d'action conjoint des membres d'une profession pour établir une base cognitive légitime. Isomorphismes mimétiques qui renvoient à des situations où les acteurs vont choisir des comportements ou des décisions en copiant ce qui se fait autour d'eux afin d'acquérir de nouvelles compétences et de réduire, à coût minimal, les risques liés à l'incertitude. Et isomorphismes coercitifs qui constituent des processus par lesquels des acteurs extérieurs imposent des solutions, représentant des pressions formelles et/ou informelles, sur lesquelles les acteurs peuvent s'appuyer pour légitimer leurs actions.

construisant un modèle type de comportements. Ce dernier en dénombre trois<sup>31</sup> : comportements relatifs à la compétence technique, professionnelle et managériale. Autrement dit, l'ensemble de ces comportements décrit en détails les différents cas de compétences professionnelles considérées comme possiblement admirables. Ces comportements ont été inspirés du dernier item relatif au respect professionnel. Toutefois, nous avons étudié ce modèle de rôle à part en lui associant la variable « perception du comportement du manager » qui va, donc, être traitée séparément des quatre dimensions de LMX.

### **1.1.1.3 La perception du style d'évaluation de la performance**

La perception par le subordonné du style d'évaluation de sa performance reste peu abordée dans la littérature sur les comportements dysfonctionnels. Pierce et Sweeney (2004, p. 423), définissent deux types d'évaluation. Un premier type axé sur des critères comptables et consistant à évaluer la capacité de l'auditeur quant au respect du budget et du délai fixé pour chacune des missions. Quant au second, il est basé sur des critères non comptables (*Non accounting styles of evaluation*). Il évalue à la fois la compétence technique et le niveau de professionnalisme de l'auditeur dans le cadre de son activité. À l'instar de Pierce et Sweeney (2004), nous avons procédé selon ces deux dimensions (comptable et non comptable) d'évaluation de la performance. Toutefois, pour une atteinte optimale de l'objectif de notre étude, nous avons choisi de mettre l'accent sur la dimension managériale et sociale, rarement mise en évidence dans le travail de ces auteurs. Ainsi, en séparant cette dimension de la compétence technique, nous définissons trois axes d'évaluation de la performance pour notre étude : (1) évaluation basée sur des critères budgétaires, (2) évaluation axée sur des critères techniques et (3) évaluation basée sur des critères sociaux.

### **1.1.2. Groupe 2 : variables relatives à la relation employé-organisation (ou relation organisationnelle)**

La revue de la littérature menée autour des comportements réducteurs de qualité suggère l'existence des variables organisationnelles qu'il convient de prendre en compte. En effet, ces dernières mesurent la relation de l'employé avec son organisation. Aussi, nous semble-t-il approprié d'étudier simultanément les échanges entre subordonné et supérieur ainsi que la relation de l'employé avec son organisation.

---

<sup>31</sup> Ces trois types de comportements ont été développés par le chercheur en s'appuyant sur la typologie des comportements des auditeurs proposée par Herrbach 2001.

Dès lors, deux variables liées à l'organisation sont retenues au postulat de la revue de la littérature sur les comportements adaptatifs, à savoir *Organizational Commitment* (l'engagement organisationnel) et *intent to stay* (l'intention de quitter). En outre, nous introduisons une autre variable dont l'effet sur les comportements dysfonctionnels n'a jamais été démontré. Cette dernière semble théoriquement tout à fait pertinente dans le cadre de cette analyse : *Perceived Organizational Support* ou *POS* (soutien organisationnel perçu).

### **1.1.3. Groupe 3 : Variables contextuelles ou factuelles**

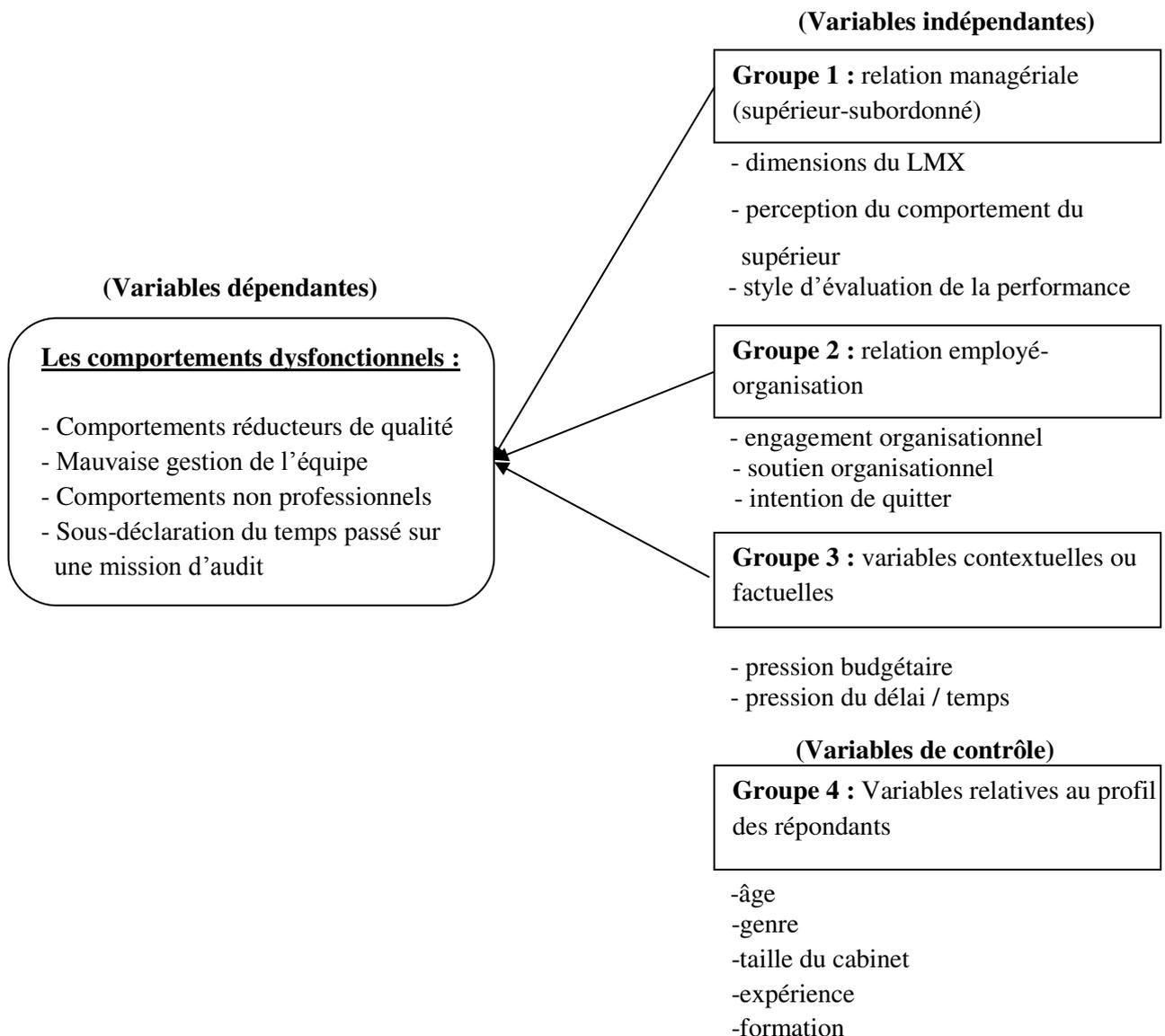
Les études antérieures sur les comportements réducteurs de qualité ont mis en exergue l'existence d'un dilemme coût-qualité rencontré dans les cabinets d'audit. L'ensemble des travaux confirme que la pression du temps issue du respect des budgets constitue le principal facteur explicatif dysfonctionnel. Par conséquent, dans un contexte de pressions de temps, caractéristique des entours où s'élaborent des comportements dysfonctionnels, l'association de la variable liée à la pression du temps dans notre travail demeure incontournable. Dès lors, notre conduite s'appuie sur deux variables contextuelles ou factuelles qui constituent les deux composantes agrégées au temps : pression budgétaire (*time budget pressure*) et des délais (*deadline pressure*).

### **1.1.4. Groupe 4 : les variables démographiques**

Dans la logique de notre démarche, les critères d'identification des répondants (âge, genre, formation, expérience et taille du cabinet) s'inscrivent comme des variables de contrôle susceptibles d'approfondir davantage les analyses de notre travail.

\*\*\*

Cette section s'est intéressée à la présentation du cadre de lecture proposé dans l'étude des comportements dysfonctionnels. Le modèle de recherche empirique qui en résulte se présente comme suit :



**Figure 17 : Modèle empirique de l'étude**

## **Section 2. Le LMX : genèse et fondement théorique**

Cette section vise à dissenter le socle théorique sur lequel repose notre étude, susnommé LMX. Cette théorie se voit dotée d'un intérêt accru dû, notamment, à la relation dyadique entre supérieur et subordonné où les échanges établis entre les deux parties demeurent de haute importance. Aussi, cette approche a connu plusieurs phases d'évolution avant de prendre sa forme actuelle (§2.1). Son caractère multidimensionnel (§2.2) est issu de son double fondement théorique (§2.3). Une telle approche a fait l'objet de nombreux travaux classés selon deux groupes (§2.4). Enfin, comme tout cadre théorique, le LMX admet certaines limites (§2.5).

### **2.1. La théorie LMX : postulats de base et évolution historique**

Avant d'exposer l'évolution historique de la relation supérieur-subordonné, il convient de présenter plus en détails cette théorie.

#### **2.1.1. Définition de la théorie LMX**

L'origine du concept de LMX s'inscrit dans la perspective des recherches sur le leadership. Inspiré des travaux de Graen et ses collègues (Danserau, Cashman, et Graen, 1973 ; Graen et Cashman, 1975 ; Graen et al. 1977 ; Graen et al. 1982), le LMX se distingue des autres théories sur le leadership selon une spécificité qui inclut le rapport dyadique entre supérieur et subordonné. En effet, selon Gerstner et Day (1997, p.827), les théories traditionnelles s'orientent, plus avant, vers une explication du comportement du subordonné en fonction des caractéristiques personnelles du leader, de la situation, ou encore de l'interaction entre les deux sans pour autant prendre en compte, l'aspect qualitatif du relationnel entre les deux parties dans l'explication fournie. Cependant, la théorie de la relation supérieur-subordonné se focalise davantage sur la relation individuelle entre un leader et chacun de ses subordonnés. Elle fait de cette relation dyadique son niveau d'analyse. Cette théorie suggère que les supérieurs n'adoptent pas le même style de leadership avec les différents membres de leur équipe, mais au contraire, développent une relation spécifique avec chacun des subordonnés.

#### **2.1.2. L'évolution historique de la relation supérieur-subordonné**

Avant qu'elle ne soit décrite en 1975 par Graen et Cashman en tant que modèle de la liaison dyadique et verticale, la relation supérieur-subordonné a fait l'objet de diverses approches, allant du modèle de base à celui de la relation supérieur-subordonné (LMX) (Cf. Figure 18). En effet, en 1973, Dansereau et ses collaborateurs s'avéraient pionniers dans l'élaboration

d'un processus de théorie alternative au modèle traditionnel de style moyen de leadership (*Average Leadership Style - ALS*). Il est essentiellement utilisé à l'évaluation de la relation entre supérieur et subordonné comme antécédent déterminant de l'efficacité organisationnelle. Cette théorie modélise la liaison dyadique et verticale (*Vertical Dyad Linkage -VDL*) susceptible d'étudier l'évolution des comportements humains dans l'organisation. Ladite théorie se développa après diverses tentatives en réponse à une volonté d'arguer le meilleur style moyen de leadership et de faire face aux lacunes inhérentes. En effet, cette approche traditionnelle, étude du leadership dans les organisations formelles, repose sur deux hypothèses :

- La première hypothèse suppose que le supérieur traite tous ses membres essentiellement de la même manière et ce, en adoptant un comportement identique envers chacun d'eux. Autrement dit, le comportement du leader ne doit être influencé par des relations particulières dyadiques, c'est-à-dire conserver une intégrité quant à la personnalité propre de chacun des membres (besoins et capacités) ou de situations particulières.

- La seconde hypothèse stipule que les membres réagissent à ce traitement principalement d'une manière identique. A l'opposé au *ALS*, l'approche *VDL* prend en considération les relations particulières entre le leader et chacun de ses membres, comme unité d'analyse fondamentale. Elle repose sur deux postulats. En premier lieu, le comportement du leader dépend des relations qu'il entretient avec les différents membres de l'équipe. Ce comportement serait donc constant et homogène envers un des membres en particulier, mais hétérogène à l'égard de l'ensemble des subordonnés. En second lieu, le modèle suppose que les perceptions, interprétations et réactions des membres face au comportement du leader soient également différentes selon les individus (Dansereau et al. 1973, p. 185-188).

Les premières formulations énoncées par Graen et ses collègues ont porté sur la dyade existante entre un supérieur et son subordonné, initialement appelée 'modèle de la liaison dyadique et verticale' puis, 'relation supérieur-subordonné' (Miner et al. 2007, p. 157).

À partir de ce modèle de relation dyadique, conçu essentiellement afin d'illustrer les relations interpersonnelles dans les organisations, Lidden et Graen (1980, p. 451-452) ont identifié trois types de groupe :

- *In-group members* : il s'agit des subordonnés choisis en raison de (a) leurs compétences, (b) le niveau de confiance que le supérieur leur accorde et (c) la

motivation à assumer davantage de responsabilités au sein de l'unité. Ces membres sélectionnés contribuent au bon fonctionnement de l'entreprise au-delà de leurs tâches formelles, notamment au regard de la réalisation de tâches parmi les plus critiques au succès de l'unité. En retour, ils reçoivent moult attentions et soutien de la part de leur superviseur.

- *Out-group members* : ce deuxième type de groupe comprend les subordonnés non sélectionnés par leur superviseur. Ce collectif se caractérise par un échange plus formel avec le supérieur hiérarchique. Aussi, les subordonnés n'effectuent que les tâches banales et routinières.
- *The middle group* : cet ensemble intermédiaire se situe entre les deux types considérés extrêmes de la relation supérieur-subordonné. Il est identifié pour la première fois dans la recherche de Graen et Cashman(1975).

Ainsi, une relation *in-group* est le reflet d'une haute qualité relationnelle entre le leader et son subordonné et présente de nombreuses caractéristiques de prise de décisions participatives 'participative decision making'. Dans ce type de relation, la performance est plus accrue, la satisfaction des subordonnés est meilleure et les problèmes avec la supervision sont réduits. Quant à la relation *out-group*, la supervision existe et les échanges ainsi que comportements restent figés dans une autorité formelle.

Le changement de désignation de 'relation dyadique' à 'relation supérieur-subordonné' a sensiblement la même signification théorique. Cependant, il met l'accent sur l'estimation des rapports dyadiques entre supérieur et subordonné, les caractéristiques de cette relation et la manière dont la relation dyadique s'associe aux variables impliquant des résultats organisationnels. Cette théorie n'inclut pas uniquement des dyades verticales mais également certaines, horizontales et diagonales. Cela explique la conversion de 'role taking' à 'role making' (Miner 2007, p. 158).

En effet, dans une relation supérieur-subordonné la vision traditionnelle du rôle<sup>32</sup> de Katz et Kahn (1978) est remise en cause par Graen et Scandura (1987) pour mettre l'accent sur une notion de rôle plus active et créative. Ces auteurs conçoivent les individus ne se contentant pas de réagir de manière passive aux attentes de rôle développées à leur rencontre en les

---

<sup>32</sup>La notion du rôle reflète les comportements et les réactions attendus de la part d'un individu. Ce concept sera défini plus en détail au niveau de (§1.3 : fondement théorique du LMX).

acceptant, les renégociant ou les refusant ('*role taking*' ou prise de rôle), mais comme des individus disposant d'une marge de liberté et manœuvre afin d'agir efficacement à transformer leur rôle ('*role making*' ou création de rôle) (Herrbach, 2001, p. 143). Autrement dit, la relation supérieur-subordonné est basée sur la négociation et satisfaction mutuelle des deux parties comme source génératrice de comportements de rôle rendue par le subordonné.

En 1995, Graen et Uhl-Bien ont décrit le développement de la théorie LMX en résumant son histoire tout au long d'un quart de siècle en quatre stades distinguant chacun le niveau d'analyse qui lui est associé :

- le premier stade concerne le développement du modèle de la liaison dyadique et verticale (VDL). Il suppose que le gestionnaire n'envisagera pas le même style de leadership avec tous ses subordonnés, mais plutôt un développement de relations différenciées avec ses subordonnés directs dans les unités de travail (Niveau d'analyse : les dyades dans l'unité de travail).

- En second lieu, la théorie LMX a mis en exergue la nature de ces relations différenciées et leurs implications organisationnelles (Niveau d'analyse : la dyade). Cet aspect renvoie au rapport entre les relations interpersonnelles et les résultats de l'organisation.

-Puis, création du modèle de *Leadership Making* (Graen et Uhl-Bien, 1991 ; Uhl-Bien et Graen, 1992 ; Uhl-Bien et Graen, 1993 a), processus permettant l'assurance des relations de haute qualité dans les organisations. Il s'agit de développer des relations dyadiques reposant essentiellement sur les encouragements et stimulations du manager à faire collaborer les subordonnés et établir de bonnes relations entre ces derniers (Niveau d'analyse : la dyade).

-Enfin, le quatrième stade concerne le réseau de création de compétences d'équipes (*Team-Making Competence Network*), constitutif de l'évolution de la collectivité et du travail d'équipe. Ce degré illustre la façon dont les différentes relations dyadiques invitent les individus à interagir dans leur groupe de travail. À ce niveau, les relations supérieur-subordonnés sont considérées comme des systèmes d'échanges dyadiques interdépendants dans les plus grandes collectivités, ou des assemblages de réseaux (Échelle d'analyse : les collectivités comme un ensemble des dyades).

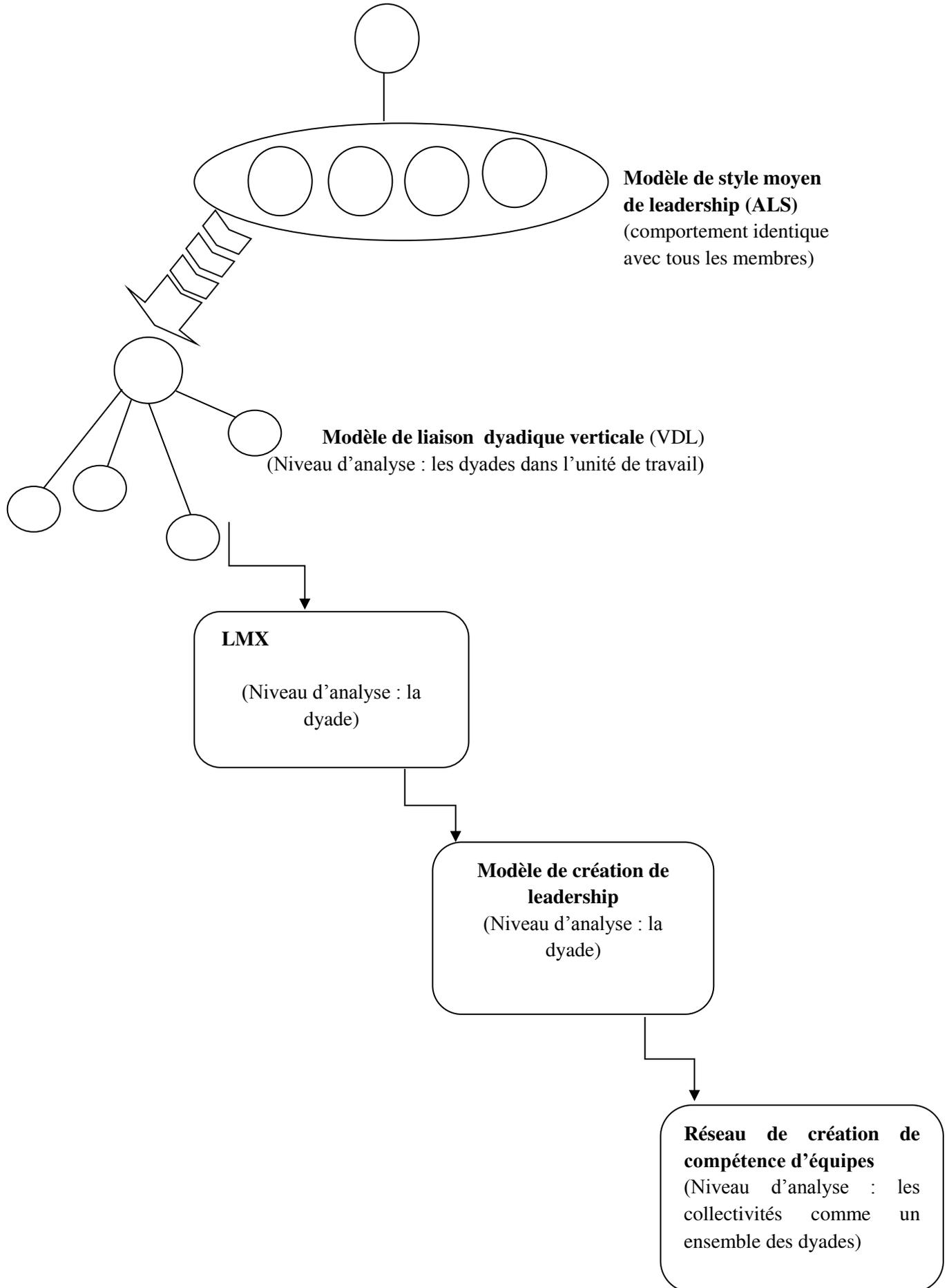


Figure 18 : Processus du LMX (inspiré de Dansereau, 1973 et Graen et al bien, 1995)

Les différents modèles de la relation supérieur-subordonné ont fait l'objet de nombreuses études afin d'en mesurer l'efficacité sur l'individu et l'organisation. En revanche, très peu de travaux traitent de l'effort généré par l'individu dans cette relation afin de la développer. En 1997, Sparrowe et Liden, en se basant sur l'analyse de réseaux sociaux, ont mis en évidence que l'amélioration notable de la relation supérieur-subordonné est liée à la création d'une structure sociale. En effet, cette dernière contribue à faciliter le processus d'échanges permettant au supérieur d'intégrer certains subordonnés dans la vie interne d'une organisation (*in-group*), et à contrario en exclure d'autres (*out-group*). Selon ces auteurs, le développement d'une relation efficace s'effectue par la combinaison de deux éléments, le processus de rôle et l'échange résultant de la structure sociale. Ainsi, la relation supérieur-subordonné est basée à la fois sur la théorie de rôle (Katz et Kan, 1978) et celle des échanges sociaux (Blau, 1964).

## **2.2. Le LMX : construit multidimensionnel**

Le double fondement théorique du LMX constitue le support du construit multidimensionnel de cette approche (*LMX-MMD : multidimensional measure of LMX*) (Liden et Maslyn, 1998, p. 44). En se basant sur la théorie de rôle, les échanges entre subordonné et supérieur sont limités à des comportements portant sur le travail des deux parties attribuant, de la sorte, un caractère unidimensionnel à cette relation. Le subordonné est évalué sur une série de '*role making*' (degré de conformité aux tâches demandées, démonstration de la confiance accordée...). Quant au leader, à son tour, il fournit des ressources telles que les informations, la répartition des tâches, l'autonomie... Cependant, divers chercheurs soulignent la nature multidimensionnelle des rôles. En effet, si certains subordonnés se limitent à une concentration sur leurs tâches, tout en négligeant l'interaction sociale, d'autres en revanche, s'attachent à l'interaction sociale au détriment des tâches liées à leur activité. Un troisième profil s'apparentera à la dimension faible ou forte. Similairement, les rôles du leader sont aussi multiples tels que supervision, allocation des ressources, et coordination. Par ailleurs, les théoriciens en échanges sociaux ont identifié de nombreux éléments matériels et non matériels, supports interactifs entre leader et subordonné suggérant ainsi la multidimensionnalité de leur relation tels que conseil, flux de travail et affect (liden et maslyn 1998, p. 45).

Conformément à cette perspective multidimensionnelle du LMX, peu de travaux ont étudié, plus avant, les qualités psychométriques des outils utilisés ou encore la nature multidimensionnelle de ce construit. Quelques auteurs, cependant, s'y sont intéressés tels que

Dienesch et Liden (1986) exhortant trois dimensions sous-jacentes au LMX, à savoir contribution, loyauté et affection (Liden et Maslyn, 1998, p. 45). En 1998, Liden et Maslyn ont suggéré une quatrième dimension : le respect professionnel. Ainsi, les quatre dimensions du LMX susceptibles de mesurer la relation supérieur-subordonné se définissent comme telles<sup>33</sup>:

❖ Affect (affection)

Cette dimension réfère à l'affection mutuelle que les membres de la dyade ressentent l'un envers l'autre, basée principalement sur l'attraction interpersonnelle, plutôt que sur le travail ou des valeurs professionnelles.

*-I like my supervisor very much as a person (j'apprécie beaucoup mon superviseur en tant que personne) ;*

*-My supervisor is the kind of person one would like to have as a friend (mon superviseur est le genre de personne que j'aimerais avoir comme ami) ;*

*- My supervisor is a lot of fun to work with (il est agréable de travailler avec mon supérieur).*

❖ Loyalty (loyauté)

Cette dimension renvoie à l'expression du soutien public en termes d'objectifs et de caractère personnel de l'autre membre de la dyade impliquant une prise de défense et aide mutuelle dans l'accomplissement des tâches quotidiennes. Par ailleurs, l'accent est mis ici sur le soutien public, c'est-à-dire que chaque membre de la dyade prend parti de l'autre même dans le cas où des tiers ne le seraient pas. Cette dimension implique également une fidélité à l'individu généralement constante en fonction de situations données.

*- My supervisor defends my work actions to a superior, even without complete knowledge of the issue in question (mon superviseur défend mes actions dans le travail vis-à-vis de ses propres supérieurs même lorsqu'il a une connaissance incomplète du problème) ;*

---

<sup>33</sup>Dans le cadre de notre étude, nous avons adopté la traduction française des 12 items du LMX de Liden et Maslyn (1998) telle que conduite par de Christian Vandenberghe et Julie Camerman (2004).

-*My supervisor would come to my defense if I were "attacked" by others* (mon superviseur viendrait à mon secours si j'étais attaqué (e) ou mis(e) en cause par d'autres personnes dans mon travail) ;

-*My supervisor would defend me to others in the organization if I made an honest mistake* (mon superviseur me défendrait vis-à-vis des autres dans l'entreprise si je commettais involontairement une erreur).

❖ Contribution (contribution perçue)

Cette troisième dimension appréhende la perception de la quantité, direction et qualité des activités professionnelles selon lesquelles chaque membre contribue à l'atteinte d'objectifs mutuels (explicites ou implicites) de la dyade. Ce positionnement implique l'étendue de l'accomplissement par le subordonné des activités qui vont au-delà des tâches attribuées dans le contrat de travail, à l'instar de la mise à disposition par le leader des ressources nécessaires à de telles activités.

-*I do work for my supervisor that goes beyond what is specified in my job description* (Je fournis pour mon superviseur un travail qui va au-delà de ce qui m'a été demandé quand on m'a décrit le poste que j'allais occuper)

-*I am willing to apply extra efforts, beyond those normally required, to meet my supervisor work's goals* (J'essaie de produire des efforts particuliers, au-delà de ceux qui sont normalement requis pour atteindre les objectifs de mon superviseur dans le travail)

-*I do not mind working my hardest for my supervisor* (Je suis prêt (e) à travailler dur pour mon superviseur)

❖ Professional respect (respect professionnel)

Cette dernière dimension reflète la perception du degré jusqu'auquel chaque membre de la dyade a construit une réputation, à l'intérieur ou en dehors de l'organisation, concernant l'efficacité de sa prestation professionnelle. Ce ressenti peut se baser sur des données historiques de la personne comme notamment les expériences partagées avec cet individu, les commentaires rapportés sur cette personne par différents interlocuteurs dans ou en dehors de

l'organisation, et les récompenses ou autres reconnaissances professionnelles qui lui sont attribuées. Il est donc possible, sans pour autant être requis, d'avoir développé une perception de respect professionnel avant même de travailler avec cette personne ou même de la rencontrer

-*I am impressed with my supervisor's knowledge of his / her job* (Je suis impressionné(e) par la connaissance que mon superviseur a de son travail)

- *I respect my supervisor's knowledge of and competence on the job* (J'ai du respect pour la connaissance et la compétence dont mon superviseur fait preuve dans son travail)

-*I admire my supervisor's professional skills* (j'admire les compétences professionnelles de mon superviseur)

### **2.3. Fondement théorique du LMX : théorie de rôle et celle des échanges sociaux**

La relation supérieur-subordonné repose sur un postulat marquant la différenciation du style de leadership du manager avec chacun de ses subordonnés. En effet, le leader développe une relation d'échange distincte avec chaque subordonné, basée sur la confiance, le soutien émotionnel et l'échange de ressources, et en retour, attend de meilleures performances (Mouriño-Ruiz, 2010).

Les recherches en LMX démontrent que la qualité de la relation entre supérieur et subordonné affecte les attitudes et la performance des employés dans le déroulement de l'activité. En effet, les échanges au niveau de la supervision conduisent à des réactions et comportements des employés davantage orientés vers le supérieur, tels que les comportements *in-role* et ceux de citoyenneté organisationnelle (Wittmer et al. 2010, p. 57). En d'autres termes, la nature de cette relation influence les rôles attendus d'un individu. Ce dernier, selon Ilgen et Hollenbeck (1991), est positionné face à deux systèmes structurant toute organisation : le système fonctionnel (*task system*) et celui social (*social system*). Le premier appréhende les différents éléments de la structure de l'organisation en tant qu'un ensemble d'activités à accomplir. Alors que le second se focalise, quant à lui, sur la nature des relations entre les éléments de la structure organisationnelle, c'est-à-dire les relations entre individus (Herrbach, 2001, p. 137-138). Ainsi, au sein d'une organisation, la définition du rôle attendu de la part d'un individu est indissociable des aspects relationnels et organisationnels. Fogarty (1992, p. 130) définit le

rôle comme « un ensemble de comportements et de réactions affectives attendus de la part d'un individu occupant une place donnée dans une structure sociale liant plusieurs individus ». Une telle définition renvoie, par la même, aux deux approches constituant le fondement théorique du LMX : la théorie de rôle et celle des échanges sociaux.

### **2.3.1. Théorie de rôle**

La théorie de rôle s'appuie sur l'idée que les individus ne sont pas isolés, mais se situent dans un système social impactant la constitution et l'évolution de leur rôle qui représente l'ensemble des comportements ainsi que des réactions attendues. Cette approche distingue deux parties en interaction, intervenant dans le processus de rôle : « le titulaire de rôle » et « l'émetteur de rôle ».

Le modèle de base de transmission de rôle de Katz et Kahn (1978) est fondé sur l'interaction entre ces deux parties et met en exergue le processus selon lequel l'information concernant le rôle est produite et diffusée, puis apprise et appliquée par le titulaire de rôle. Ce modèle distingue quatre niveaux :

- *role expectations* (attentes de rôle) : comprennent à la fois les attentes explicites et implicites des émetteurs du rôle dans le cadre d'un poste et de son titulaire ;
- *sent roles* (rôles émis) : représentent le contenu des messages liés au rôle envoyés par les émetteurs envers le titulaire du rôle. Les rôles émis visent à influencer le receveur afin qu'il adopte des comportements conformes aux attentes des émetteurs ;
- *perceived role* (rôles perçus) : représentent l'information reçue par le titulaire lors de la transmission du rôle. Une telle information reste, à la fois, soumise aux divers phénomènes (brouillage, sources discordantes...), rencontrés lors de communications interindividuelles, ainsi qu'aux attentes préétablies à l'endroit du titulaire concernant son rôle ;
- *role behavior* (comportement de rôle) représente les comportements observables et manifestes du titulaire du rôle dans le cadre de son travail.

Le modèle de Katz et Kahn (1978) souligne que le titulaire et l'émetteur de rôle ont chacun un ensemble de croyances et d'attentes le concernant. Le processus de rôle se déroule ainsi : dans un premier temps, les émetteurs transmettent leurs attentes au titulaire du rôle traitant

cette information à travers la perception du rôle. Ces attentes prennent la forme d'une pression perçue par le titulaire du rôle visant à influencer son comportement de manière soit congruente ou discordante avec ses attentes et désirs initiaux. Dans un deuxième temps, le titulaire y répond en prenant une décision d'action se manifestant par le comportement de rôle. En retour, ce comportement est transmis aux émetteurs qui l'intègrent dans leurs systèmes de croyances relatives au rôle. Enfin, les perceptions des émetteurs par rapport au comportement de rôle sont comparées à leurs attentes sur l'attitude du titulaire du rôle. Le résultat à visée comparative pourra, aussi, impacter les attentes des émetteurs du rôle concernant les comportements à venir. Autrement dit, les prochains rôles émis par ces émetteurs se baseront sur le résultat de la dernière comparaison entre leurs attentes et le comportement réel du titulaire de rôle (Herrbach, 2001, p. 138-139).

### **2.3.2. Théorie des échanges sociaux**

Selon Homans (1958), la théorie des échanges sociaux a été développée en premier lieu, afin de comprendre et d'expliquer le comportement social des individus dans les entreprises économiques. Selon cette théorie, ces derniers perçoivent les interactions sociales en termes d'échanges économiques à la recherche d'un équilibre entre ce qu'ils projettent dans la relation et reçoivent en contrepartie. En second lieu, ces échanges sociaux sont étendus à une représentation de la relation entre un salarié et son superviseur ou leader et celle entre un salarié et son employeur (Wittmer et al. 2010, p. 57).

Dans le cadre de notre recherche, nous avons limité notre étude à la théorie des échanges sociaux traitant des interactivités entre supérieur et subordonné.

En référence à Blau (1964), les échanges sociaux entre un individu et son leader sont d'ordre réciproque, impliquant des obligations à la charge des deux parties. Selon Graen et Scandura (1987), « chaque membre doit offrir quelque chose à l'autre partie qui la considère comme précieuse et cette dernière doit percevoir que l'échange est raisonnablement équitable ou juste ». Autrement dit, des échanges tangibles et intangibles s'établissent entre le supérieur et son subordonné (ressources matérielles, informations, soutien...). Quand le leader ou l'employé fournit des prestations à l'autre partie, un futur retour de flux pèse sur l'autre membre, d'où la nécessité d'instruire une réciprocité. En effet, dans une relation d'échange de haute qualité (*high-quality exchange relationship*), l'employé se sent obligé non seulement d'exécuter consciencieusement son travail, mais aussi de s'engager dans des comportements au-delà de la portée habituelle des attentes professionnelles ou comportementales (*in-role*). En

retour, le leader se trouve contraint de répondre à l'action en offrant à l'employé des récompenses et privilèges (Wayne et al. 1997, p. 84-85).

Par conséquent, les rôles attendus d'un individu sont intimement liés à la nature de la relation qu'il entretient avec son supérieur. En d'autres termes et selon la perspective de rôle indexant le concept que les individus ne sont pas isolés mais occupent une place dans un contexte social, les échanges interpersonnels influenceront la constitution de leur rôle. Les attentes liées au rôle constituent des croyances en vertu desquelles, les employés se projettent dans des échos-psychologiques. Ainsi, c'est la perception par les individus des échanges interpersonnels qui constituera les attentes de rôles, moteur de comportements et réactions.

## **2.4. Proposition d'une typologie de la recherche sur le LMX**

Depuis les années 1970, le cadre théorique du LMX est mobilisé dans la plupart des travaux en vue de tester des interactions corrélatives existant entre la qualité de la relation supérieur-subordonné et différents facteurs. Ces études peuvent être scindées selon trois catégories : un grand nombre de recherches empiriques s'appuyant sur des questionnaires, à contrario d'études expérimentales menées en laboratoire et sur le terrain peu prolifiques, et enfin, quelques études ayant recours à des observations et analyses des modes de communication afin d'identifier les facteurs impactant la relation entre le leader et ses subordonnés (Yukl, 2010).

Dans la littérature, il existe de nombreux travaux tels que réalisés par Gerstner et Day (1997), Liden et al. (1997), Schriesheim et al. (1999), Erdogan et Liden (2002), Ilies et al. (2007), Yukl (2010) et Shuffler et al. (2013) offrant des revues détaillées de la recherche sur les corrélats du LMX. Au prisme de ces articles, nous proposerons une typologie des travaux sur le LMX selon deux approches. La première fait état des impacts du LMX sur l'échelle individuelle et organisationnelle. Quant à la deuxième, elle s'inscrit dans le contexte des groupes de travail.

### **2.4.1. Conséquences individuelles et organisationnelles du LMX**

- Un premier type d'études s'est attelé à examiner les facteurs impactant la qualité de la relation dyadique entre leader et subordonné. Les résultats obtenus mettent en lumière qu'une perception par le leader d'un bon niveau de compétence et fiabilité du subordonné ainsi que l'existence de valeurs et attitudes semblables aux siennes

entraînent une relation méliorative entre les deux parties. En outre, il a été observé que certains traits de personnalité du leader et ceux du subordonné sont corrélés à la relation entretenue entre les deux membres de la dyade. Cependant, le nombre d'études rejoignant cette deuxième constatation demeure limité à terme de conclusions plus générales et définitives.

- Une autre série de recherches a analysé les corrélations entre le LMX et les comportements à la fois du leader et subordonné. En effet, il a été prouvé qu'une relation dyadique favorable conduit à un comportement du supérieur caractérisé par davantage de solidarité, délégations de pouvoir et mentorat ainsi que d'un amoindrissement de surveillance étroite ou encore, de volonté de dominations lors de conversations. Quant au subordonné, en réponse à telle relation, il montre des comportements de citoyenneté organisationnelle, argué d'un soutien au leader et d'un esprit de communications ouvertes avec son supérieur (Scandura et Schriesheim, 1994 ; Settoon et al. 1996 ; Chen et al. 2007).
- Un important corpus de recherches (Major et al. 1995 ; Wayne et al. 1997) s'est penché à tester le rapport entre le LMX et ses principales répercussions telles que satisfaction et performance du subordonné. Cette tendance de recherche a révélé qu'une relation descendante (du leader vers le subordonné) favorable est corrélée de façon déterminante avec une plus grande clarté du rôle, une satisfaction, un engagement organisationnel plus fort et une performance méliorative du subordonné. De plus, selon Dirks et Ferrin (2002), une relation supérieur-subordonné est reliée significativement avec le niveau de confiance du subordonné. La majorité des travaux de cette troisième catégorie adopte une approche purement quantitative en se basant sur des questionnaires. En revanche, il existe quelques rares études expérimentales mettant en exergue l'impact d'une relation descendante favorable sur la performance et satisfaction du subordonné (Graen et al. 1982 ; Scandura et Graen, 1984).
- Une dernière catégorie de recherches, qui constitue la première à s'intéresser au cadre théorique du LMX, met en lumière l'impact de la qualité des relations dyadiques ascendantes (manager vers son patron) sur celles descendantes (manager vers ses subordonnés) (Cashman et al. 1976 ; Graen et al. 1977). Plus précisément, il a été observé qu'un manager entretenant des échanges de qualité avec son patron sera plus susceptible d'établir des relations favorables avec ses subordonnés. Autrement-dit, une

relation ascendante favorable permet au manager d'améliorer la performance des subordonnés et ce, en obtenant les ressources et avantages nécessaires à l'endroit de ces derniers, réduisant la bureaucratie, offrant plus d'opportunités et obtenant l'approbation des modifications souhaitées par ses subordonnés. Par conséquent, ces derniers se trouvent plus motivés à assumer des obligations supplétives. Par ailleurs, les résultats ont dévoilé que les effets de la relation ascendante d'un manager se trouvent ressentis par ses subordonnés indépendamment de leur propre relation avec lui. En effet, un leader ayant une relation ascendante favorable avec son patron est décrit par ses subordonnés comme doté de plus de compétences techniques, fournissant davantage d'informations, de soutien et de considération, invitant à une approche participative dans la prise de décision et offrant une plus grande autonomie.

#### **2.4.2. Conséquences du LMX dans le contexte des groupes de travail**

En dépit des conséquences individuelles et organisationnelles du LMX, jusqu'à récemment, peu de considération a été portée aux impacts du LMX dans le contexte des équipes de travail '*work teams*' (Shuffler et al. 2013, p. 148). L'examen de cette théorie dans tel contexte n'a que dernièrement émergé, malgré les appels répétés (Tesluk et Gerstner, 2002 ; Erdogan et Liden, 2002) de la nécessité de se focaliser au-delà des incidences individuelles du LMX. En effet, la relation supérieur-subordonné repose sur un postulat de base marquant la différenciation du style de leadership du manager avec chacun de ses subordonnés. Cela implique, selon Shuffler et al. 2013, que la recherche doit prendre en compte la manière dont les différents niveaux de la relation dyadique au sein de l'équipe sont répercutés ainsi que leur impact sur le processus de travail et la performance de l'équipe.

Le peu d'études s'intéressant à l'analyse de la différenciation du style de leadership dans le cadre de groupes de travail tend à examiner ses conséquences sur les équipes tels que l'engagement (Van Breukelan et al. 2002), la puissance, les conflits (Boies et Howell, 2006 ; Hooper et Martin, 2008), le climat relationnel (Ford et Seers, 2006), et la performance (Liden et al. 2006 ; Henderson et al. 2008).

S'agissant de l'étude de Boies et Howell (2006), elle révèle qu'une moyenne élevée des niveaux de différenciation dans le cadre du LMX se voit associée à une puissance génératrice au sein du groupe et un niveau inférieur de conflits. Néanmoins, ce résultat ne corrobore pas celui de Hooper et Martin (2008) admettant une association plutôt positive de la

différenciation du mode de leadership avec le niveau des conflits du groupe. Cette contradiction est expliquée par Shuffler et al. (2013) par la complexité de l'examen de la différenciation des relations supérieur-subordonnés dans le contexte des équipes de travail, notamment le niveau d'analyse de cette différenciation. Plus particulier, Boies and Howell (2006) ont adopté des mesures visant à appréhender les perceptions individuelles quant au niveau de différenciation du style de leadership entre les membres d'une équipe. Ainsi, les résultats ont été analysés uniquement au niveau individuel. En revanche, Hooper et Martin (2008) ont étudié cette différenciation au niveau du groupe en s'appuyant sur des mesures statistiques relatives à la variabilité intra-groupe pour aboutir aux résultats du groupe dans son ensemble.

Concernant l'étude de Liden et al. (2006), celle-ci souligne l'importance des niveaux d'analyse de la différenciation du LMX dans le cadre de groupes de travail. Ces auteurs approuvent une corrélation positive entre la différenciation du style de leadership et la performance individuelle se rapportant uniquement aux membres ayant une qualité faible du LMX. À l'inverse, cette différenciation est associée positivement avec la performance du groupe déclarant plutôt un niveau faible de LMX et une forte interdépendance dans l'exécution des tâches.

## **2.5. Limites de la théorie LMX**

Notre recherche mobilise le cadre théorique du LMX, empruntée à la perspective de recherche sur le leadership. Cette théorie repose sur un postulat basique marquant la différenciation du style de leadership du manager avec chacun de ses subordonnés. Une lecture au prisme de ce cadre met en évidence que la qualité de la relation entre supérieur et subordonné affecte les attitudes et la performance des employés dans le travail. Autrement-dit, la nature de la relation entre le supérieur et le subordonné influence les rôles attendus d'un individu. Toutefois, ce cadre théorique présente certaines critiques, objet de plusieurs travaux tels que Dienesh et Vecchio et Gobdel, 1984 ; Liden, 1986 ; Schriesheim et al. 1999 ; Yukl, 2010; Shuffler et al. 2013.

En référence à Yukl, 2010, les principales critiques du LMX s'énumèrent selon deux groupes comme suit :

- Critiques relatives au manque de fondement normatif et à la posture méthodologique
- Malgré le nombre croissant des recherches sur le LMX, toute la transparence sur la modélisation de relations d'échange qui évoluent et se produisent réellement, reste à

concrétiser. Le LMX est une théorie descriptive (plutôt que normative) qui met davantage l'accent sur l'explication de la façon dont les gens interagissent les uns avec les autres, plutôt que sur une prescription de la manière dont les relations supérieur-subordonné de bonne qualité se forment. Les quelques théorisations se rapportant à l'archétype d'une formation de relations de LMX de bon augure, impliquent une continuelle évolution des échanges à partir des premières impressions. Cependant, les quelques études longitudinales ont suggéré que les relations LMX peuvent se former rapidement et rester stables. En outre, d'autres travaux ont souligné que ces relations progressent plus généralement par le biais d'une série de hauts et de bas ainsi que des modifications notables au niveau des attitudes et comportements des deux parties (Fairhurst, 1993). Afin de résoudre ces incohérences, une recherche longitudinale, s'appuyant sur des méthodes permettant d'analyser le modèle des interactions au fil du temps de manière plus détaillée et d'évaluer plus profondément l'évolution des perceptions de la relation par les deux parties, semble nécessaire. D'autant plus que la plupart des recherches sur la relation supérieur-subordonné adopte une approche quantitative basée sur des questionnaires. Seulement quelques études sur LMX ont incorporé un modèle longitudinal (comme, Bauer et Green, 1996 ; Liden et al. 1993 ; Major et al. 1995). Cette approche longitudinale est susceptible de compléter la lecture classique du LMX s'appuyant sur un questionnaire et ce, en mobilisant des outils de mesure qualitative tels que les observations, les interviews et les analyses des communications.

- Critiques visant le manque de clarté de l'approche multi-niveaux

La théorie de LMX requiert une description plus claire de la façon dont les différentes relations dyadiques s'affectent mutuellement et impacte la performance du groupe dans l'ensemble. Comme précédemment mentionné, l'approche du LMX se voit largement mobilisée afin d'identifier ses conséquences sur l'échelle individuelle et organisationnelle. Bien que cette théorie existe depuis plus de trente ans, son examen dans le contexte des équipes de travail n'a que récemment émergé. La plupart des recherches menées sur le LMX dans le cadre d'équipe ne s'inscrit pas dans une approche multi-niveaux. Dès lors, une lecture des différents niveaux de la relation dyadique au sein de l'équipe ainsi que de leurs impacts sur le processus de travail et la performance de l'équipe ne peut pas être assez soulignée.

Dans cette optique, une attention particulière est portée à certaines différenciations du style de leadership susceptibles d'améliorer la performance du groupe, surtout si perçues par les membres comme justes et appropriées à l'amélioration de la performance de l'équipe (Liden et al. 2006). Cependant, dans la mesure où la différenciation des relations dyadiques augmente, à un moment donné, elle risque de créer un sentiment de ressentiment chez les

membres doté d'un faible volume d'échanges (McClane, 1991 ; Yukl, 1989). Les effets négatifs d'une différenciation extrême seront plus conséquents lorsque l'équipe est constituée de membres qui interagissent. De cette logique, une telle hostilité entre les membres est susceptible d'affaiblir une coopération nécessaire. Ainsi, le défi pour un leader est de développer des relations différenciées avec certains subordonnés afin de faciliter l'achèvement de la mission de l'équipe, en maintenant une relation de confiance mutuelle, de respect et de loyauté envers les autres subordonnés.

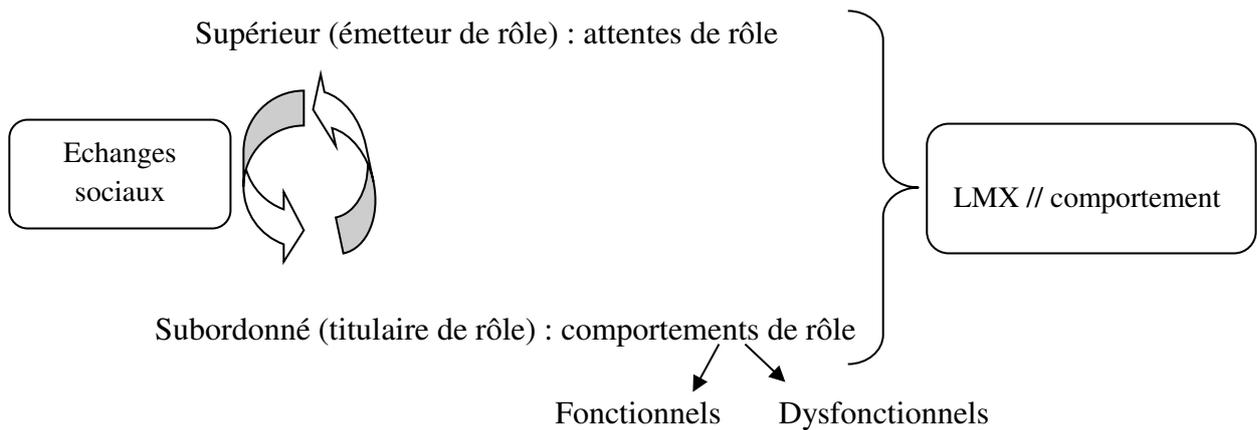
\*\*\*

Dans le cadre de ce travail doctoral, nous avons choisi d'adopter la théorie de LMX bien que conscients des limites de ce choix théorique. Nous considérons, cependant, que les répercussions qualitatives de la relation entre le supérieur et l'auditeur senior sur les attitudes de ce dernier vis-à-vis des juniors ainsi que sa performance sur le terrain sont bien soulignées par cette théorie.

De plus, nous mobiliserons ce cadre avec précaution en tenant compte, autant que faire se peut, des critiques formulées. Un retour sur la pratique nous semble une alternative afin d'atténuer certaines limites.

\*\*\*

Cette section avait pour objectif l'étude du fondement théorique du LMX mettant l'accent sur deux approches, à savoir la théorie de rôle et celle des échanges sociaux. La théorie du LMX constitue le fondement à l'examen de la constitution et de l'évolution des rôles des seniors ainsi que de leurs comportements dysfonctionnels. Il s'agit, en effet, de modéliser les comportements dysfonctionnels et les interactions entre le leader (en l'occurrence l'auditeur manager) et son subordonné (le senior). Autrement dit, cette perspective de rôle valide l'appréhension des comportements fonctionnels et dysfonctionnels des employés sous un angle relationnel (*LMX*). Plus précisément, il s'agit d'analyser l'impact de la perception par le subordonné de la nature de la relation entretenue avec son supérieur sur ses comportements adaptatifs (Cf. Figure 19).



**Figure 19 : Modèle de recherche général**

Après ce passage en revue du cadre théorique, il convient, dans ce qui suit, de formuler les hypothèses de recherche susceptibles de répondre à la problématique de cette recherche.

### **Section 3. Développement de la problématique et des hypothèses de recherche**

Lors de l'introduction générale de notre travail, nous avons exposé une première problématique consistant à vérifier la pertinence de l'étude des comportements dysfonctionnels des auditeurs seniors sous l'angle relationnel dyadique. Après l'édification de notre cadre conceptuel et notre modèle empirique, il convient maintenant d'affiner cette problématique sous forme de questions de recherche plus précises (§3.1). Au regard de ces dernières, découlera un certain nombre d'hypothèses que devra valider ou invalider la phase quantitative de la recherche (§3.2).

#### **3.1 Problématique et questions de recherche**

Ladite problématique recoupe l'articulation du cadre conceptuel et notre modèle de recherche. Afin d'y répondre de manière pertinente, nous l'avons décomposée en deux séries de questions. Une première porte sur les éléments du modèle:

- Quels sont les attributs du LMX déterminant la nature de la relation des auditeurs seniors avec leurs superviseurs ?
- Parmi les quatre types de comportements adaptatifs, quels sont ceux parmi les plus adoptés ?

- Quelles composantes du modèle de rôle du supérieur contribuent davantage à une définition érigée de ce dernier ?
- Quels sont les styles d'évaluation de la performance les plus appliqués dans les cabinets d'audit ? Ainsi, les cabinets accordent-ils une importance à la compétence managériale et sociale ?
- Au prisme des critères démographiques retenus, quelles caractéristiques se dégagent quant aux phénomènes étudiés ?

Quant à la deuxième série de questions, elle porte sur les relations entre les variables explicatives du modèle et les comportements étudiés et s'inscrit dans le cadre d'une démarche davantage explicative :

- Peut-on établir un lien entre la perception par l'auditeur senior de sa relation avec son supérieur et la fréquence des comportements adaptatifs ?
- Quels sont les éléments du LMX les plus significatifs quant aux comportements adaptatifs ?
- la perception des comportements du supérieur et celle du style d'évaluation de la performance sont-elles associées significativement aux comportements dysfonctionnels ?
- L'implication affective, le soutien organisationnel et l'intention de rester dans le cabinet, en tant que variables organisationnelles, impactent-elles significativement les comportements adaptatifs ?
- Les variables du contexte (pression budgétaire et des délais) sont-elles associées de manière significative aux comportements dysfonctionnels ?
- Le profil des répondants contribue-il à l'explication des comportements adaptatifs ?

En vue de répondre à ces différents questionnements, il convient de les décliner en hypothèses de recherche que la phase quantitative du travail contribuera à valider. Ces hypothèses seront agrégées autour des différents facteurs de notre modèle conceptuel.

### **3.2. Hypothèses de l'étude**

Envisagée comme le résultat de la conceptualisation et le point de départ de la vérification, l'hypothèse de recherche joue le rôle d'articulation entre l'élaboration théorique et la volonté de confirmation. Elle a pour objectif d'exhorter des liens cohérents entre les propositions et les données.

Dans une optique de clarification, les hypothèses de recherche de notre travail doctoral sont regroupées autour de trois groupes correspondant aux trois premiers types de variables

explicatives intégrées dans notre modèle empirique, à savoir les variables relatives à la relation managériale, variables organisationnelles ou encore contextuelles. S'agissant des critères démographiques, ceux-ci constituent des variables de contrôle ne faisant pas l'objet d'hypothèses. Ils serviront à enrichir davantage les analyses menées lors du traitement de la partie empirique.

### **3.2.1. Hypothèses relatives à la relation managériale**

Comme évoqué précédemment, la relation managériale sera abordée sous trois angles distincts (LMX, perception du comportement du supérieur et style d'évaluation de la performance). Chacun de ces éléments fera l'objet d'un ensemble d'hypothèses.

#### **3.2.1.1. Hypothèses liées au LMX**

Le *Leader-Member Exchange* reste l'objet de nombreuses études. Cependant certaines d'entre elles se sont penchées plus abondamment sur les conséquences du LMX que sur ses antécédents. En effet, une première série d'études s'intéressant aux déterminants du LMX, s'est essentiellement centrée sur les caractéristiques individuelles et les attitudes du subordonné (la compétence, les caractéristiques démographiques et la fiabilité). En 1997, Wayne et ses collègues ont démontré que le LMX est significativement lié à l'appréciation du supérieur par le subordonné, ainsi qu'aux attentes de ce dernier à l'égard de son leader. En 2000, Masterson et ses collègues ont mis en lumière une relation significative entre la justice interactionnelle et le LMX. Enfin, en 2005 Camerman et Jost, contrairement aux études précédentes centrées sur les caractéristiques du subordonné, se sont intéressés aux caractéristiques et pratiques managériales (la confiance envers le supérieur, les comportements de *mentoring* de ce dernier, l'intégrité, le soutien perçu du supérieur, le style de leadership ainsi que les dimensions de justice interpersonnelle et informationnelle) (Camerman et Jost, 2005, p. 4-5).

En revanche, la deuxième série d'étude contextualise les conséquences du LMX auxquelles les chercheurs en psychologie organisationnelle se sont vivement attelés et ce, en mettant en évidence l'impact considérable de la qualité du LMX dans le contexte organisationnel. Ainsi, des études ont identifié le LMX comme significativement et positivement liée à l'engagement organisationnel (Duchon, Green, et Taber, 1986 ; Liden et Maslyn, 1998), l'attachement affectif envers l'organisation (Manogram et Conlon, 1993 ; Schriesheim, Neider, Scandura, et Tepper, 1992 ; Vandenberghe, Bentein et Stinglhamber, 2004), l'autonomie du subordonné (Scandura, Graen, et Novak, 1986 ; Basu et Green, 1997 ; Liden et Maslyn, 1998), la

satisfaction au travail (Vecchio et Gobdel, 1984 ; Liden et Maslyn, 1998), la fréquence des promotions (Wakaba-yashi et al. 1988), la performance (Graen et al. 1982; Liden et Maslyn, 1998) et aux comportements de citoyenneté organisationnelle (Settoon, Bennett, et Liden, 1996 ; Camerman et Jost, 2005). Par ailleurs, d'autres travaux ont révélé que LMX est négativement corrélé avec le turnover (Graen, Liden et Hoel, 1982) et l'intention de quitter (Vecchio et Gobdel, 1984 ; Wilhelm, Herd, et Steiner, 1993 ; Sparrowe, 1994 ; Major, Kozlowski, Chao, et Gardner, 1995, Liden et Maslyn, 1998)<sup>34</sup>.

Dans le cadre de cette thèse, nous nous sommes intéressés aux conséquences du LMX qui correspondent aux comportements adaptatifs des auditeurs seniors. Autrement dit, les dimensions du LMX feront l'objet d'un examen minutieux en tant qu'antécédents des comportements dysfonctionnels.

À notre connaissance, aucune recherche ne porte, à ce jour, sur l'examen des différentes dimensions du LMX et des comportements dysfonctionnels. Selon la théorie de la relation supérieur-subordonné, le rôle de chaque individu au sein d'une organisation est influencé par le système social dans lequel il évolue. Ce contexte concernant les relations entre individus influencera la structuration et l'évolution de leur rôle. Dans cette logique, le comportement de l'auditeur senior sera effectivement influencé par la nature de relation qu'il entretient avec son supérieur, en l'occurrence le manager. Les réactions à l'instar des comportements de l'auditeur senior dépendront de la perception par ce dernier de la qualité de la relation établie avec son superviseur direct. Dès lors, nous supposons que la perception d'une bonne relation par le senior avec son supérieur entraîne moins de comportements adaptatifs. Plus particulièrement, nous nous concevons qu'une bonne relation avec le supérieur induise moins de comportements dysfonctionnels de nature sociale et technique mais en revanche, davantage d'URT. S'autoriser à travailler sur son temps personnel sans le déclarer s'explique davantage par la dimension 'contribution' du LMX qui renvoie à l'étendue de l'effort déployé par le subordonné dans l'accomplissement des activités au-delà des tâches définies lors du contrat mais en rapport aux objectifs du supérieur (objectifs organisationnels).

Dès lors, à la lumière de la théorie de LMX, nous émettons l'hypothèse suivante :

**H1** : la perception par l'auditeur senior d'une bonne relation avec son manager est liée négativement (positivement) avec ses comportements dysfonctionnels, à savoir les QTB et CS (URT).

<sup>34</sup> La plupart de ces travaux sont cités par Camerman et Jost (2005, p.11) et Liden et Maslyn (1998, p 43,52)

Cette hypothèse sera déclinée en sous hypothèses et ce, en fonction des dimensions du LMX et des comportements adaptatifs adoptés.

<b>Dimensions du LMX</b>	<b>Hypothèse générale propre à chaque dimension</b>	<b>Sous hypothèses selon chaque type de comportements adaptatifs</b>
<b>Affection</b>	<b>H1a</b> : la perception d'une affectation ou attraction mutuelle est corrélée négativement (positivement) avec les comportements dysfonctionnels (la sous-déclaration du temps passé sur la mission d'audit).	<p><b>H'1a</b> : la perception d'une affectation ou attraction mutuelle est corrélée négativement avec les comportements de réduction de qualité.</p> <p><b>H''1a</b> : la perception d'une affectation ou attraction mutuelle est reliée négativement avec la mauvaise gestion de l'équipe d'audit.</p> <p><b>H'''1a</b> : la perception d'une affectation ou attraction mutuelle est associée négativement avec les comportements non professionnels.</p> <p><b>H''''1a</b> : la perception d'une affectation ou attraction mutuelle est reliée positivement avec la sous-déclaration du temps passé sur la mission d'audit.</p>
<b>Loyauté</b>	<b>H1b</b> : la perception de loyauté du manager par le senior est associée négativement (positivement) avec ses comportements dysfonctionnels de nature sociale et technique (URT).	<p><b>H'1b</b> : la perception de loyauté par le senior est reliée négativement avec les comportements de réduction de qualité.</p> <p><b>H''1b</b> : la perception de loyauté par le senior est corrélée négativement avec la mauvaise gestion de l'équipe d'audit.</p> <p><b>H'''1b</b> : la perception de loyauté par le senior est associée négativement avec les comportements non professionnels.</p> <p><b>H''''1b</b> : la perception de loyauté du manager par le senior est associée positivement avec URT.</p>
<b>Contribution perçue</b>	<b>H1c</b> : une contribution perçue du manager par le senior est reliée négativement (positivement) avec QTB et CS (URT).	<p><b>H'1c</b> : la perception de contribution du manager est associée négativement avec les comportements de réduction de qualité.</p> <p><b>H''1c</b> : la perception de contribution du manager est corrélée négativement avec la mauvaise gestion de l'équipe d'audit.</p> <p><b>H'''1c</b> : la perception de contribution du manager est reliée négativement avec les comportements non professionnels.</p> <p><b>H''''1c</b> : la perception de contribution du manager est reliée positivement avec la sous-déclaration du temps passé sur la mission d'audit.</p>
<b>Respect professionnel</b>	<b>H1d</b> : la perception du respect professionnel du manager par le senior est corrélée négativement (positivement) avec QTB et CS (URT).	<b>H'1d</b> : la perception du respect professionnel est reliée négativement avec

		<p>les comportements de réduction de qualité.</p> <p><b>H''1d :</b> la perception du respect professionnel est corrélée négativement avec la mauvaise gestion de l'équipe d'audit.</p> <p><b>H'''1d :</b> la perception du respect professionnel est associée négativement avec les comportements non professionnels.</p> <p><b>H''''1d :</b> la perception du respect professionnel est reliée positivement avec la sous-déclaration du temps passé sur la mission d'audit.</p>
--	--	--

### **3.2.1.2. Hypothèses se rapportant à la perception du comportement du superviseur**

Conformément au modèle de rôle inspiré de l'étude de Fogarty (1992), l'individu sous l'influence du mécanisme mimétique est susceptible de reproduire les comportements de personnes idéalisées dans l'organisation où il se situe. En appliquant le modèle de rôle dans le cadre de notre étude, l'auditeur senior, en tant que subordonné direct du manager, est enclin à se laisser influencer par le comportement de ce dernier. En effet, un manager adoptant des comportements ainsi que des attitudes types aura tendance à être considéré par son subordonné comme un exemple ou un modèle de référence idéal. Par conséquent, nous supposons que les attitudes adaptatives (QTB, CNP et MGE) du senior sont corrélées négativement avec la perception du comportement type du manager par le senior. Parallèlement, nous prévoyons une relation positive entre cette perception et l'URT. Collaborer avec un supérieur incarnant de nombreuses qualités reste susceptible de renforcer le niveau d'engagement professionnel du subordonné. Ce mimétisme semble difficilement dissociable de l'engagement organisationnel (Otley et Pierce, 1996 b, p. 70). Ainsi, nous supposons qu'un auditeur senior ayant une implication forte dans le travail pourrait s'engager sur son temps personnel.

Les hypothèses à formuler sont les suivantes :

**H2** : il existe une relation négative (positive) entre les comportements types du manager et les comportements dysfonctionnels de l'auditeur QTB et CS (URT).

Sous hypothèses selon les quatre types de comportements adaptatifs :

**H2a** : les comportements de réduction de qualité du senior sont liés négativement au (le comportement type du supérieur (notamment avec la compétence technique du manager).

**H2b** : les comportements non professionnels du senior sont associés négativement au modèle type de comportements du supérieur (notamment avec comportements professionnels du manager).

**H2c** : il existe une relation négative entre une mauvaise gestion d'équipe par le senior et les comportements types du supérieur (notamment une meilleure gestion d'équipe par le manager).

**H2d** : il existe une relation positive entre les comportements types du manager et la sous-

### **3.2.1.3. Hypothèses concernant le style d'évaluation de la performance**

Dans les cabinets d'audit l'évaluation de la performance des auditeurs revêt une importance cruciale dans la progression de leur carrière (Kelley and Seiler, 1982 ; Hanlon, 1994)<sup>35</sup>. En effet, la performance de chaque auditeur est évaluée périodiquement par son supérieur. Celle-ci s'apparente, telle que précédemment mentionnée, à deux dimensions. Une première basée sur des critères comptables consistant principalement en l'évaluation de la capacité de l'auditeur quant au respect de budget et de délai fixé pour chaque mission, et une seconde axée sur des critères non comptables (*Nonaccounting styles of evaluation*). Cette dernière mesure à la fois la compétence technique et le niveau de professionnalisme de l'auditeur dans le cadre de son activité (Pierce et Sweeney, 2004, p. 423).

Selon la littérature sur le *management control*, le style d'évaluation centré sur des critères comptables ou budgétaires n'est pas approprié dans la mesure où les résultats à court terme peuvent être mélioratifs au détriment de la performance à long terme (Hopwood, 1972)<sup>36</sup>. Autrement-dit, dans le contexte d'audit financier, les vérificateurs se montreraient susceptibles de sacrifier la qualité pour l'atteinte des budgets. Ainsi, un tel style, dont résulte une forte pression quant au respect du budget, peut clairement s'associer à des comportements adaptatifs.

En revanche, les types d'évaluation basés sur des critères non comptables ont reçu une attention limitée dans la littérature sur le *management control*. De ce fait, Pierce et Sweeney

<sup>35</sup> Pierce et Sweeney, *op.cit.*, p. 423

<sup>36</sup> Ibid

(2004) se sont attelés à comparer les effets respectifs du style d'évaluation axé sur des critères budgétaires et celui centré sur des critères non comptables sur les comportements dysfonctionnels. Les résultats de cet examen ont mis en évidence qu'un style d'évaluation axé sur des critères non comptables est associé à un faible niveau de comportements dysfonctionnels (plus particulièrement les QTB et URT). De plus, leur étude confirme la relation positive entre un style d'évaluation basé sur des critères budgétaires et les comportements adaptatifs (QTB et URT).

Dès lors, les hypothèses à formuler quant aux trois dimensions d'évaluation envisagées dans notre étude se présentent comme suit :

**H3** : il existe une relation positive (négative) entre le style d'évaluation basé sur des critères comptables (critères non comptables) et les comportements dysfonctionnels de l'auditeur.

Style d'évaluation de la performance	Hypothèse générale selon les types d'évaluation	Sous hypothèses selon chaque type de comportements adaptatifs
-l'importance accordée par le supérieur au respect du budget / temps	<b>H3a</b> : les comportements dysfonctionnels sont associés positivement avec l'importance accordée par le supérieur dans l'évaluation de ses subordonnés quant au respect du budget / temps.	<p><b>H'3a</b> : les comportements de réduction de qualité sont reliés positivement avec l'importance accordée par le supérieur dans l'évaluation de ses subordonnés quant au respect du budget / temps.</p> <p><b>H''3a</b> : la mauvaise gestion de l'équipe est corrélée positivement avec l'importance accordée par le supérieur dans l'évaluation de ses subordonnés quant au respect du budget / temps.</p> <p><b>H'''3a</b> : les comportements non professionnel sont corrélés positivement avec l'importance accordée par le supérieur dans l'évaluation de ses subordonnés quant au respect du budget / temps.</p> <p><b>H''''3a</b> : la sous-déclaration du temps passé sur la mission d'audit est associée positivement avec l'importance accordée par le supérieur dans l'évaluation de ses subordonnés quant au respect du budget / temps.</p>
-évaluation basée sur des critères techniques	<b>H3b</b> : les comportements dysfonctionnels sont corrélés négativement avec l'évaluation basée sur des critères techniques.	<p><b>H'3b</b> : les comportements de réduction de qualité sont reliés négativement avec l'évaluation basée sur des critères techniques.</p> <p><b>H'3b</b> : la mauvaise gestion de</p>

		<p>l'équipe est associée négativement avec l'évaluation basée sur des critères techniques.</p> <p><b>H''3b</b> : les comportements non professionnels sont corrélés négativement avec l'évaluation basée sur des critères techniques.</p> <p><b>H'''3b</b> : la sous-déclaration du temps passé sur la mission d'audit est associée négativement avec l'évaluation basée sur des critères techniques.</p>
-évaluation axée sur des critères sociaux (gestion de l'équipe et professionnalisme)	<p><b>H3c</b> : les comportements dysfonctionnels sont reliés négativement avec l'évaluation axée sur des critères sociaux.</p>	<p><b>H'3c</b> : les comportements de réduction de qualité sont corrélés négativement avec l'évaluation axée sur des critères sociaux.</p> <p><b>H''3c</b> : la mauvaise gestion de l'équipe est associée négativement avec l'évaluation axée sur des critères sociaux.</p> <p><b>H'''3c</b> : les comportements non professionnels sont reliés négativement avec l'évaluation axée sur des critères sociaux.</p> <p><b>H''''3c</b> : la sous-déclaration du temps passé sur la mission d'audit est corrélée négativement avec l'évaluation axée sur des critères sociaux.</p>

### 3.2.2. Hypothèses liées aux variables organisationnelles

Un ensemble d'hypothèses sera formulé autour des trois variables relatives à la relation entre l'employé et son organisation, à savoir l'engagement et le soutien organisationnel et l'intention de rester dans le cabinet.

#### 3.2.2.1. Hypothèses relatives à *l'Organizational Commitment* ou engagement organisationnel

L'engagement organisationnel a été largement défini par la forte identification et implication de l'individu dans l'organisation qui l'emploie (Porter et al. 1974)<sup>37</sup>. Mowday et al. (1979)<sup>38</sup> suggèrent trois facteurs relatifs à l'implication organisationnelle : premièrement, la forte

<sup>37</sup> Cité par Malone et Robert (1996, p. 54).

<sup>38</sup> Cité par Hartmann et Bambacas (2000, p. 91)

croyance dans les objectifs ainsi que dans les valeurs de l'organisation, deuxièmement la volonté de consacrer de considérables efforts pour le compte de l'organisation et finalement le fort désir de rester *membership* (adhésion à l'organisation).

En 1991, Meyer et Allen ont développé un modèle de l'engagement organisationnel selon des dimensions expliquant l'attachement de l'employé à l'organisation. Cet engagement existe quand l'employé le souhaite (l'engagement affectif), en a besoin (l'engagement de continuité) ou lorsqu'il se sent dans l'obligation de rester dans l'organisation (l'engagement normatif). Selon ces auteurs, le degré d'engagement organisationnel serait plus élevé ou plus faible selon le niveau d'attachement de l'individu à son organisation.

Les études d'Otley et Pierce (1996 b) et de Malone et Robert (1996) sont les premières à tester la relation entre l'implication organisationnelle et les comportements réducteurs de qualité. En effet, Otley et Pierce (1996 b) ont conclu que l'implication est d'une part, associée négativement et de façon significative avec les comportements de réduction de qualité et d'autre part, corrélée positivement avec la sous-déclaration du temps passé sur une mission d'audit, mais de façon non significative. En revanche, Malone et Robert (1996) ne soulignent d'impacts statistiquement significatifs de l'implication organisationnelle sur les comportements dysfonctionnels.

Par ailleurs, plusieurs observations se sont limitées à l'étude d'une seule des trois dimensions du modèle de l'implication organisationnelle de Meyer et Allen (1991). Herrbach (2001) s'est intéressé uniquement au niveau d'attachement affectif entre les individus et l'organisation en mettant en évidence une relation négative entre l'engagement affectif et les comportements dysfonctionnels (plus précisément les comportements non professionnels). À l'instar d'Herrbach (2001), nous nous limiterons à intégrer dans le cadre de cette présente étude, la dimension affective de l'engagement organisationnel et ce, en nous basant sur les mêmes motifs présentés par cet auteur. Explicitement, la composante calculée est trop orientée dans le libellé de ses items vers l'intention de départ (exemple : « Je crois avoir trop peu d'options pour penser quitter cette entreprise »). Quant à la dimension normative, elle est généralement considérée peu fiable et probablement la plus sensible aux différences interculturelles.

Compte tenu des résultats précités, nous nous attendons à ce que les auditeurs avec un niveau d'engagement affectif faible aient davantage tendance à adopter des comportements adaptatifs (à caractères technique et social) comparés aux auditeurs dont le niveau d'engagement organisationnel se trouve plus élevé. De plus, conformément à l'étude d'Otley et Pierce (1996 b, p. 70), les seniors sont plus enclins à s'engager dans une logique d'URT afin de se garantir une carrière future avec le cabinet. Ces auteurs ajoutent que cette attitude s'attribuerait à

l'URT considéré par certains auditeurs et leurs superviseurs comme une démonstration de l'engagement organisationnel.

Par conséquent, nous émettons les hypothèses suivantes :

**H4** : il existe une relation négative (positive) entre l'implication affective et les comportements dysfonctionnels de l'auditeur, à savoir QTB et CS (URT).

Sous hypothèses selon les quatre types de comportements :

**H4a** : les comportements de réduction de qualité du senior sont liés négativement avec l'implication affective.

**H4b** : les comportements non professionnels du senior sont corrélés négativement avec l'implication affective.

**H4c** : il existe une relation négative entre une mauvaise gestion d'équipe par le senior et l'implication affective.

**H4d** : il existe une relation positive entre l'implication affective et l'absence de déclaration du temps passé sur la mission d'audit.

### **3.2.2.2. Hypothèses correspondant au *Perceived organizational support* ou Soutien de l'organisation perçu par l'employé**

Eisenberger, et al. (1986) définissent le soutien perçu de l'organisation par l'individu (POS) comme « les croyances générales développées par les employés concernant la mesure dans laquelle l'organisation valorise leurs contributions et se soucie de leur bien-être ». Selon ces chercheurs, des niveaux élevés de POS génèrent des sentiments d'obligation, lesquels confèrent aux employés le respect du devoir d'engagement envers leurs employeurs et, par conséquent, le soutien des objectifs organisationnels (Wayne et al. 1997, p. 83).

À notre connaissance, il n'existe actuellement aucune étude qui établit le lien entre le support perçu organisationnel et les comportements dysfonctionnels. Cependant, il est raisonnable de penser que la perception par l'employé d'un soutien effectif de son organisation est susceptible d'influencer ses comportements et ce, en adoptant des attitudes qui répondent aux objectifs organisationnels.

Dans cette optique, nous supposons un lien négatif entre le soutien organisationnel perçu et les comportements adaptatifs (QTB et CS). Similairement à nos prévisions sur l'engagement organisationnel, nous prévoyons un lien positif entre le POS et l'URT. Les hypothèses que nous émettons sont donc les suivantes :

**H5:** un niveau élevé de POS est corrélé négativement (positivement) avec les comportements dysfonctionnels, à savoir QTB et CS (URT).

Sous hypothèses relatives aux 4 types de comportements :

**H5a :** un niveau élevé de POS est corrélé négativement avec les comportements de réduction de qualité.

**H5b :** un niveau élevé de POS est associé négativement avec la mauvaise gestion de l'équipe.

**H5c :** un niveau élevé de POS est relié négativement avec les comportements non professionnels.

**H5d :** un niveau élevé de POS est corrélé positivement avec la sous-déclaration du temps passé sur la mission d'audit.

### **3.2.2.3. Hypothèses se rapportant à l'intention de départ**

Selon Neveu (1996), l'intention de départ s'inscrit dans le désir du salarié de rompre la relation avec l'entreprise qui l'emploie. Il s'agit donc d'une volonté de rupture de contrat. Elle est couramment abordée sous diverses expressions désignant la même idée telles que l'intention de démission volontaire, le *turnover* (intention de départ) ou à contrario, l'*intention to stay* (intention de rester) (Meysonnier et Roger, 2006, p. 3).

Cette intention peut influencer sur les comportements de l'auditeur. Toutefois, le sens de cette relation n'est pas univoque. En effet, si un auditeur nourrit l'intention de quitter le cabinet dans un avenir proche, il peut alors s'engager dans des comportements de réduction de qualité dus à une peur minimaliste d'une résiliation possible du contrat dans le cas où le comportement serait détecté. Selon une autre alternative, un employé ayant pour intention de démissionner, s'intéresse moins à l'impact potentiellement défavorable de dépassements des budgets sur l'évaluation du rendement et des possibilités de promotion. Étant infiniment moins motivé, il sera moins apte à adopter des comportements réducteurs de qualité (Malone et Robert, 1996, p. 55).

D'après la littérature sur les comportements dysfonctionnels, il existe une seule étude ayant mesuré l'impact potentiel de l'intention de départ sur les comportements dysfonctionnels sans, pour autant, aboutir à des résultats probants, à savoir celle de Malone et Robert (1996). Ces auteurs ne constatent pas d'effet statistiquement déterminant d'une intention affichée de départ sur les comportements de réduction de qualité.

Le manque de recherches testant le sens de la relation entre ces deux variables, nous conduit à opter pour la première possibilité précitée. Ainsi, nous intégrons la variable 'intention de

départ' tout en supposant une relation positive entre celle-ci et les comportements dysfonctionnels (QTB et CS) ainsi qu'une relation négative avec URT. Les hypothèses à formuler se présentent comme suit :

**H6** : l'intention de départ est corrélée positivement (négativement) avec les comportements dysfonctionnels, à savoir QTB et CS (URT).

Sous hypothèses associées aux 4 types de comportements dysfonctionnels :

**H6a** : l'intention de départ est reliée positivement avec les comportements de réduction de qualité.

**H6b** : l'intention de départ est corrélée positivement avec la mauvaise gestion de l'équipe.

**H6c** : l'intention de départ est associée positivement avec les comportements non professionnels.

**H6d** : l'intention de départ est corrélée négativement avec la sous-déclaration du temps passé sur la mission d'audit.

### **3.2.3. Hypothèses liées aux variables contextuelles**

La pression de temps, selon Solomon et Brown (1992) puis, Kelley et al. (1999), requiert deux traitements possibles :

- « *time deadline pressure* » (la pression de délai / temps) : nécessité d'achèvement des tâches d'audit en situation d'un temps donné ou plus précisément selon des délais impartis non négociables.
- « *time budget pressure* » (la pression budgétaire ou pression du budget / temps) : résultante d'un temps alloué spécifiquement à l'audit adjuvé à un effort de sous-déclaration des heures dédiées à cet audit indépendamment du moment où le travail est fait<sup>39</sup>.

Comme précédemment évoqué, les recherches antérieures se sont focalisées uniquement sur la pression budgétaire. Aucune étude n'a traité auparavant de la pression de délai / temps ce qui justifie l'appel de Solomon et Brown en 1992 à une recherche examinant conjointement l'impact de l'influence de 'time deadline pressure' et celle de 'time budget pressure' sur la qualité de l'audit<sup>40</sup>.

<sup>39</sup>Cité par Kelley et al. (1999, p.117-118)

<sup>40</sup> Ibid (p. 117)

### **3.2.3.1. Pression budgétaire**

La pression du temps dans les cabinets d'audit a été assimilée, lors des études antérieures, à la pression budgétaire. Celle-ci a été examinée selon une grande variété de paramètres dans la littérature de *management control* en termes de restriction et de spécificité des objectifs budgétaires (Hirst, 1987)<sup>41</sup>. Elle a principalement été utilisée comme '*time budget attainability*' ('à quel point le budget / temps pourrait être atteint' ou 'faisabilité de budget')<sup>42</sup>. Les recherches menées sur les comportements réducteurs de qualité soulignent unanimement l'impact déterminant de la pression budgétaire (Kelley et Margheim, 1990 ; Otley et Pierce, 1996 ; Kelley et Margheim, 1999 ; Herrbach, 2001 ; Pierce et Sweeney 2004). Ce facteur est considéré par les auteurs comme une cause significative de comportements réducteurs de qualité. Pierce et Sweeney (2004) précisent que cette contrainte budgétaire est susceptible de pousser les auditeurs à s'engager davantage dans l'URT qu'effectuer le QTB. En effet, sous pression, le vérificateur sera plus enclin à exercer sur son temps personnel sans pour autant déclarer les heures supplémentaires (l'auditeur s'engage à court terme dans l'URT afin d'atteindre le budget, ce qui risque d'entraîner à long terme des QTB plutôt que d'URT. La maîtrise par l'auditeur du fonctionnement du cabinet et des risques au cours des missions explique ce qui orientera sa sélection des missions les moins visibles et / ou moins sensibles<sup>43</sup>).

D'une manière plus générale, les résultats des études antérieures autorisent à conclure que la faisabilité du budget constitue un facteur important et qu'elle est négativement liée aux comportements dysfonctionnels. Ce sens de la relation a été confirmé selon plusieurs types de comportements adaptatifs. En effet, Otley et Pierce (1996b) puis, Pierce et Sweeney (2004) le corroborent, tout à tour sur les QTB et l'URT. En 2001, Herrbach affirme un résultat identique sur les comportements dysfonctionnels de nature sociale et technique. En nous inspirant de constatations de travaux existants, nous émettons alors l'hypothèse que les comportements adaptatifs sont corrélés négativement avec la pression budgétaire. Les hypothèses à formuler s'avèrent:

---

<sup>41</sup> Cité par Pierce et Sweeney (2004, p. 421)

<sup>42</sup> Ibid

<sup>43</sup> D'après les entretiens préliminaires non formels réalisés avec les professionnels.

**H7a** : il existe une relation positive entre une pression budgétaire intense et les comportements adaptatifs.

Sous hypothèses selon les quatre types de comportements adaptatifs :

**H'7a** : il existe une relation positive entre la pression budgétaire et les comportements de réduction de qualité.

**H''7a** : il existe une relation positive entre la pression budgétaire et la mauvaise gestion de l'équipe d'audit.

**H'''7a** : il existe une relation positive entre la pression budgétaire et les comportements non professionnels.

**H''''7a** : il existe une relation positive entre la pression budgétaire et la sous-déclaration du temps passé sur la mission d'audit.

### **3.2.3.2. Pression du délai / temps**

Margheim et Patisson (1999) et Pierce et Sweeney (2004) furent les premiers à répondre à l'appel de Solomon et Brown en 1992 en rapport à une recherche examinant conjointement '*time deadline pressure*' et '*time budget pressure*'.

Selon Pierce et Sweeney (2004, p. 422), ces deux types de pression semblent être similaires dans la mesure où résident des pressions à se conformer à un objectif-temps. Cependant, ces auteurs avancent qu'une confrontation par les contrôleurs à la pression des délais, la sous-déclaration du temps réel de travail (URT) n'autorise pas, pour autant l'assurance d'achever les travaux avant une date déterminée. En revanche, s'engager dans des comportements dysfonctionnels (QTB) permettrait de réduire le temps nécessaire à la vérification des travaux et d'améliorer leurs perspectives de respect des délais. De ce point de vue, le sens de la relation est plutôt positif entre la pression délai et les comportements dysfonctionnels, tel qu'approuvé par les résultats de l'étude de Pierce et Sweeney (2004) s'intéressant à l'impact de la pression de délai sur les comportements dysfonctionnels (plus particulièrement le QTB). Ainsi, nous supposons que les comportements adaptatifs (QTB et CS) sont corrélés positivement avec la pression délai / temps. Les hypothèses à formuler se présente comme suit :

**H7b** : Il existe une relation positive entre l'ampleur de la pression de délai / temps (time deadline pressure) et les comportements dysfonctionnels (ne comprenant pas URT).

**H'7b** : Il existe une relation positive entre l'amplitude de la pression de délai et les comportements réducteurs de qualité.

**H''7b** : Il existe une relation positive entre l'ampleur de la pression de délai et la mauvaise gestion d'équipe.

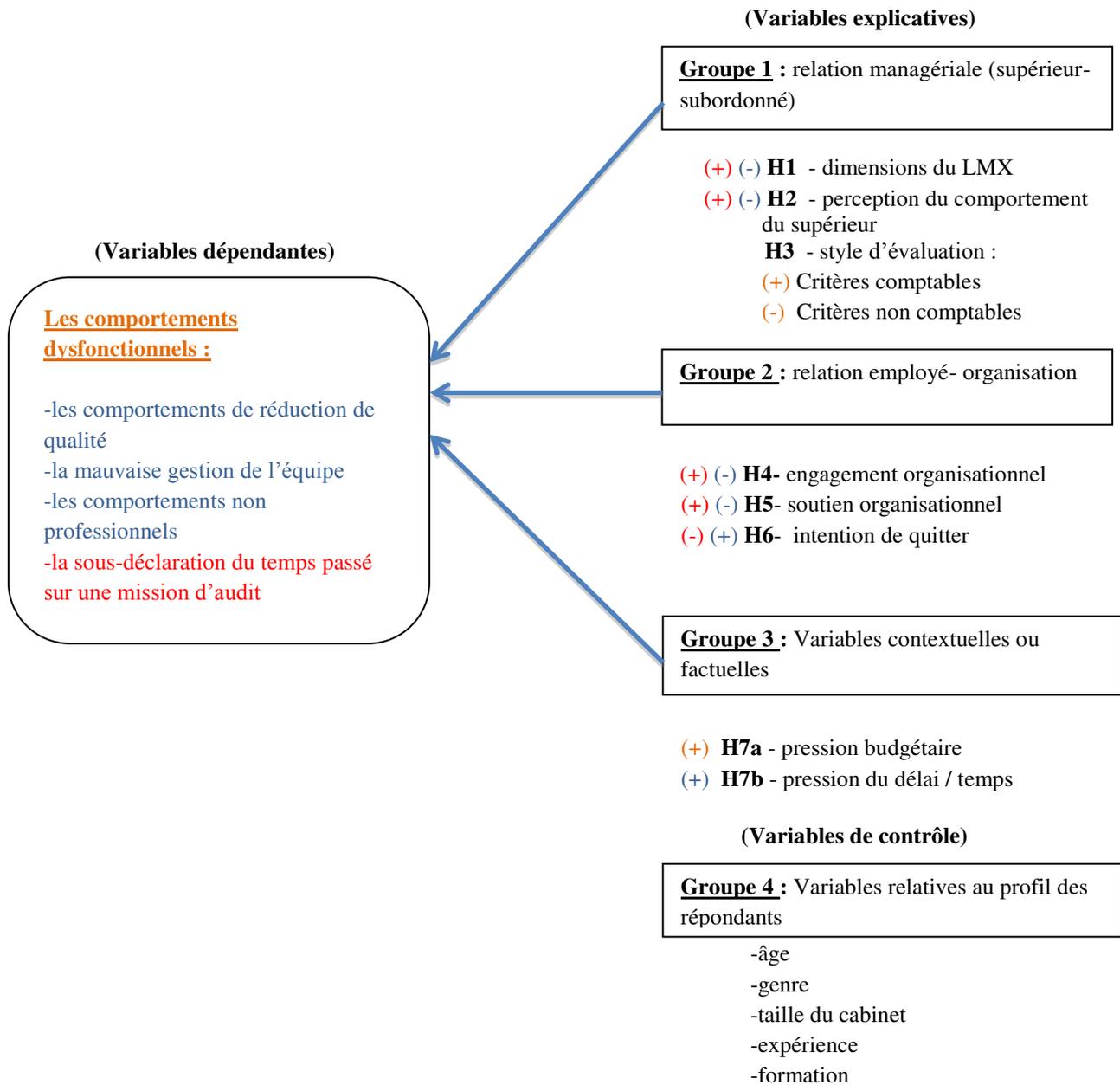
**H'''7b** : Il existe une relation positive entre l'amplitude de la pression de délai et les comportements non professionnels.

\*\*\*

La troisième section de ce présent chapitre avait pour vocation de développer plus finement les différentes questions de recherche à partir de la problématique générale de notre étude et ce, afin de les décliner, par la suite, en hypothèses que la phase quantitative du travail cherchera à valider. Ces hypothèses sont synthétisées, à la fois, dans le tableau et le modèle empirique suivants :

<b>Hypothèses</b>	<b>Variabes explicatives</b>	<b>Sens attendu</b>
H1	Les dimensions du LMX	(-) avec QTB et CS (+) avec URT
H2	Perception des comportements du supérieur	(-) avec QTB et CS (+) avec URT
H3	-style d'évaluation basée sur des critères comptables  - style d'évaluation basée sur des critères non comptables	(+) avec les 4 types de comportements adaptatifs  (-) avec les quatre types de comportements
H4	Engagement affectif	(-) avec QTB et CS (+) avec URT
H5	Soutien organisationnel	(-) avec QTB et CS (+) avec URT
H6	Intention de départ	(+) avec QTB et CS (-) avec URT
H7a	Pression budgétaire	(+) avec tous les 4 types de comportements dysfonctionnels
H7b	Pression du délai / temps	(+) avec QTB et CS

**Tableau 7 : Synthèse des hypothèses**



**Figure 20 : Modèle empirique de l'étude intégrant les différentes hypothèses**

### **Conclusion du chapitre 3**

La revue de littérature réalisée autour des comportements dysfonctionnels, telle qu'exposée au niveau du chapitre précédent, nous a conduit à proposer un cadre de lecture servant à l'étude des comportements dysfonctionnels. Celui-ci nous a permis de définir un modèle empirique intégrant les différents facteurs jugés pertinents à l'examen de ce type d'attitudes (sections 1 et 2). Puis, un ensemble d'hypothèses de recherche a été formulées autour des différentes variables intégrées dans notre modèle empirique. Celles-ci serviront de base en réponse aux différentes questions de recherche développées dans ce chapitre ainsi qu'à la problématique générale de notre travail.

## **Conclusion de la partie 1**

La première partie de notre thèse s'est préoccupée, dans un premier chapitre, de la présentation des fondements théoriques et conceptuels de l'audit financier ainsi que les principales caractéristiques organisationnelles des grands réseaux d'audit, à savoir Mazars et les *big 4*. À cet effet, nous nous sommes attelés à analyser, plus particulièrement, les deux phases de recrutement et d'évolution de carrière au sein de ces grandes firmes. Cette perspective a servi à l'identification des compétences des auditeurs requises par les cabinets durant ces deux étapes mais encore, comme préambule analytique à notre positionnement par rapport aux typologies proposées de la recherche sur la qualité de l'audit. Nous suggérons les comportements dysfonctionnels des auditeurs seniors comme proxy de l'étude de la qualité de l'audit.

Le deuxième chapitre, quant à lui, a été dédié, d'une part, à l'introduction du cadre conceptuel des comportements dysfonctionnels, objet de notre étude et d'autre part, à l'élaboration d'un état de l'art des études réalisées sur ce type de comportements couvrant une période de trente ans.

Le dernier chapitre a été consacré, tout d'abord, à l'édification de notre modèle de recherche empirique suivi par une deuxième section réservée à la présentation du cadre conceptuel et théorique du LMX servant l'appréhension des comportements dysfonctionnels sous un angle social. Enfin, une dernière section s'est intéressée à l'affinement de notre problématique en la déclinant en questions de recherche ainsi qu'au développement des hypothèses de notre étude destinées à répondre à nos différents questionnements.

## **PARTIE 2 : ETUDE EMIRIQUE**



Après avoir inscrit théoriquement notre recherche, il convient à présent d'aborder la partie empirique de notre travail doctoral. Cette partie sera composée de deux chapitres. Le premier (Chapitre 4) aura comme objectif d'exposer les différentes variables intégrées dans cette étude ainsi que les modalités de validation du questionnaire et des échelles de mesure préalablement définies. Quant au second chapitre (Chapitre 5), il sera destiné aux résultats de l'étude quantitative. Cette dernière s'effectuera selon quatre étapes. La première sera dédiée aux différentes analyses descriptives envisagées. La deuxième s'intéressera à l'analyse bivariée basée sur des tests de corrélation. La troisième étape sera consacrée à la présentation de la méthode d'analyse multivariée adoptée ainsi que les tests préalables à sa mise en œuvre. Enfin, la dernière étape s'attellera d'une part, à l'analyse de régression multivariée qui servira à tester les différentes hypothèses formulées précédemment, et d'autre part, à l'exposition d'une brève discussion des principaux résultats de notre étude.



**CHAPITRE 4 : MISE EN PLACE DU DISPOSITIF  
MÉTHODOLOGIQUE : ÉCHANTILLONNAGE,  
ÉCHELLES DE MESURE ET QUESTIONNAIRE**



Ce premier chapitre relatif à la mise en œuvre du canevas méthodologique sera réservé, en premier lieu, à la présentation des différentes variables de cette étude et ce, par exposition de leurs natures et échelles de mesure. Ensuite, seront présentées les modalités de validation du questionnaire. Pour enfin, exposer les différents critères retenus lors de l'analyse de validité et de fiabilité de nos échelles de mesure ainsi que les différents résultats qui en découlent.

## **Section 1 : opérationnalisation des variables**

Au niveau de cette section, nous présenterons plus en détails les différentes variables intégrées dans le modèle empirique de notre étude. Plus précisément, il s'agit d'exposer la nature ainsi que l'échelle de mesure de chaque variable.

### **1.1. Variables dépendantes**

Les quatre types de comportements adaptatifs sur lesquels porte notre étude correspondent à des variables dépendantes. Celles-ci vont être expliquées par l'ensemble des variables indépendantes telles que définies dans le modèle empirique.

#### **1.1.1. Les comportements dysfonctionnels**

Les comportements dysfonctionnels en tant que variables dépendantes ont été mesurés à l'aide d'une échelle en cinq points, tels qu'adoptée dans la littérature sur les comportements de réduction de qualité (Otley et Pierce, 1996 ; Malone et Robert, 1996 ; Herrbach, 2001 ; Pierce et Sweeney, 2004). Ainsi, les participants à l'enquête ont été invités à indiquer la fréquence des quatre types de comportements adaptatifs, tels que définis précédemment au niveau du premier chapitre (§2.3.2), à savoir les comportements de réduction de qualité (Q9, items de 1 à 8)<sup>44</sup>, les comportements non professionnels (Q9, items de 12 à 15), la mauvaise gestion d'équipe (Q9, items de 9 à 11) et la sous-déclaration du temps passé sur la mission d'audit (Q3), sur une échelle de 1 (jamais) à 5 (très souvent).

### **1.2. Variables indépendantes**

Quatre groupes de variables explicatives ont été intégrées dans cette étude : managériales, organisationnelles, contextuelles et démographiques.

#### **1.2.1. Variables relatives à la relation managériale**

Trois sortes de variables analysant la relation managériale ont été étudiées, à savoir la variable LMX, la perception du comportement du supérieur ainsi que la perception du style d'évaluation de la performance des subordonnés.

---

<sup>44</sup> Q 9 : c'est la neuvième question telle qu'elle figure dans notre enquête suivie des items concernant la variable étudiée (comportements de réduction de qualité). Notons bien que cette représentation sera interprétée de la même manière pour le reste des variables.

### **1.2.1.1. La variable LMX**

Pour mesurer la perception par le subordonné de la qualité de sa relation avec son supérieur, nous avons utilisé l'échelle multidimensionnelle (*LMX-MDM*) telle que développée par Liden et Maslyn (1998). Cet instrument à douze items mesure les quatre dimensions du LMX (Q10), à savoir l'affection (item de 1 à 3), la loyauté (item de 4 à 6), la contribution perçue (item de 7 à 9) et le respect professionnel (item de 10 à 12). A cet effet, nous avons choisi d'adopter, à l'instar de Julie Camerman et Jacqueline Jost (2005), l'échelle en cinq points pour l'appliquer aux différentes dimensions du LMX. Ladite échelle nous paraît plus convenable à notre étude en comparaison avec celle en sept points développée par Liden et Maslyne (1998) et ce, en termes de simplicité du questionnaire sur lequel porte notre étude.

Il s'en suit que pour chacune des quatre dimensions prédéfinies, les participants ont été invités à situer leurs réponses sur une échelle de Likert à cinq points, allant de 1 (pas du tout d'accord) à 5 (tout à fait d'accord).

### **1.2.1.2. La perception du comportement du superviseur par le subordonné**

La perception par le subordonné du comportement de son superviseur a été mesurée à l'aide d'une échelle en cinq points appliquée au modèle de comportements types du supérieur (Q12). À chaque type de comportement, les répondants ont été invités à se situer sur une échelle de 1 (jamais) à 5 (très souvent).

Les différents éléments du modèle type de comportements du manager se présentent ainsi :

➤ La compétence technique (Q12, items de 1 à 5) :

- Il revoit de manière approfondie l'ensemble des documents produits par les membres de mon équipe ;
- Il me demande des explications lors de ces vérifications ;
- Il approfondit les points techniques ;
- Il approfondit tout problème d'audit pouvant survenir au cours de la mission ;
- il est perfectionniste et cherche à atténuer les erreurs.

➤ Les comportements professionnels (Q 12, items de 6 à 9) :

- Il défend et promeut l'efficacité des méthodes de travail adoptées dans le cabinet ;
- Il promeut l'image du cabinet et de sa hiérarchie ;

- Par son comportement, il représente parfaitement la profession d'auditeur ;
- Il donne envie aux membres de son équipe de rester dans l'audit et d'évoluer au sein du cabinet.

➤ La bonne gestion de l'équipe d'audit (Q12, items de 10 à 13) :

- Il se préoccupe que chaque membre de son équipe ait une formation suffisante ;
- Il prend soin d'encadrer et d'évaluer de manière satisfaisant les membres de l'équipe ;
- Il attache de l'importance à tout ce qui peut permettre d'augmenter la motivation et la satisfaction des membres de l'équipe ;
- Il met sous pression l'équipe au détriment de l'ambiance.

### **1.2.1.3. Style d'évaluation des performances**

La perception par le subordonné du style d'évaluation de sa performance a été mesurée par une échelle en cinq points (Q7 et Q11). À chaque style d'évaluation, les répondants ont été invités à évaluer leurs perceptions sur une échelle de 1 (pas importante) à 5 (très importante) :

- l'importance accordée par la supérieur à l'atteinte du budget / temps (Q7 et Q11, item 1) ;
- l'évaluation basée sur des critères techniques (Q11, items de 2 à 6) ;
- et l'évaluation axée sur des critères sociaux (gestion de l'équipe et professionnalisme) (Q11, items de 7 à 12).

La définition et la construction de ces différents instruments d'évaluation ont été basées, d'une part, sur l'approche adoptée par Pierce et Sweeney (2004) et d'autre part, au prisme des entretiens préliminaires que nous avons menés ainsi que le pré-test effectué du questionnaire.

### **1.2.2. Variables organisationnelles**

Les variables étudiant la relation entre l'employé et son organisation sont au nombre de trois. Il s'agit de l'engagement organisationnel, le soutien organisationnel ainsi que l'intention de rester dans le cabinet.

#### **1.2.2.1. Organizational commitment (implication organisationnelle)**

L'engagement organisationnel a été mesuré à l'aide de l'outil inspiré de l'étude de Meyer et Allen (1991). Cet outil comprend 18 items séparant trois formes d'engagement organisationnel : affectif, normatif et continu. La sous-échelle de l'engagement affectif

englobe les six premiers items. Celle-ci renvoie au sentiment d'appartenance et d'attachement émotif des employés envers l'organisation. Concernant l'engagement de continuité, il englobe les items de 7 à 12 sur l'ensemble des 18. Cette sous-échelle mesure la perception ou la conscience des individus aux coûts liés au départ de l'organisation. L'engagement normatif contient les 6 derniers items (de 13 à 18). Il reflète un sentiment d'obligation de la part des individus de poursuivre leur emploi et rester dans leur organisation. En raison des motifs présentés au niveau du troisième chapitre, nous nous limitons à l'intégration de la forme affective de l'engagement organisationnel.

A cet effet, une échelle en cinq points a été appliquée : les répondants ont été invités à indiquer le degré de leur accord avec les propositions relatives à la dimension affective de l'implication organisationnelle de 1 (pas du tout d'accord) à 5 (Tout à fait d'accord) (Q8, items de 10 à 15).

En raison du contexte d'étude, nous avons adapté l'échelle en remplaçant le terme 'mon entreprise' par 'mon cabinet'.

Les différents items de l'engagement affectifs sont les suivants :

- Je serais très content(e) de passer le reste de ma carrière dans ce cabinet ;
- Je ressens vraiment les problèmes de ce cabinet comme s'ils étaient les miens ;
- Je me sens comme "un(e) membre de la famille" dans ce cabinet ;
- Je ne me sens pas lié(e) affectivement à ce cabinet ;
- Ce cabinet signifie énormément pour moi sur le plan personnel ;
- Je ressens un fort sentiment d'attache envers mon cabinet.

#### **1.2.2.2. Soutien perçu organisationnel ou POS**

En vue de mesurer la perception de support organisationnel (POS), nous avons utilisé l'échelle unidimensionnelle de 9 items développée par R. Eisenberger et al. (1986). Les répondants ont été invités à indiquer le degré de leur accord avec les propositions relatives au soutien organisationnel (Q8, items de 1 à 9) sur une échelle de 1 (pas du tout d'accord) à 5 (Tout à fait d'accord) (Wayne et al. 1997, p. 94). Pour adapter l'échelle au contexte de notre étude, nous avons remplacé le terme 'mon entreprise' par 'mon cabinet'.

Les 9 items de POS se présentent ainsi :

- mon cabinet tient fortement compte de mes valeurs et de mes objectifs ;
- Je peux compter sur l'aide de mon cabinet quand j'ai un problème ;
- Mon cabinet se soucie vraiment de mes bonnes conditions de travail ;

- Mon cabinet est disposé à faire son maximum pour que je puisse travailler au mieux de mes capacités ;
- Même si je faisais un excellent travail, mon superviseur ne le remarquerait pas ;
- Mon cabinet se soucie de ma satisfaction générale au travail (conditions de travail, environnement...)
- Mon cabinet s'intéresse peu à ma personne ;
- Mon cabinet se soucie de mon opinion ;
- Mon cabinet se réjouit de mes réussites au travail.

### **1.2.2.3. Intention de rester**

L'intention de départ a été mesurée par la combinaison de réponses à quatre questions (Q 13). Les deux premières sont tirées de l'étude de Lyons (1991, p.103) pour lesquelles, les répondants ont été invités à indiquer (1) leur préférence de rester ou non dans le cabinet et (2) et la période qu'ils estiment y séjourner. Concernant ces deux questions, nous avons adapté l'échelle de mesure au contexte que nous étudions en remplaçant le terme 'hôpital' par 'cabinet'. Quant aux deux dernières questions, elles constituent les instruments de mesure de l'intention de départ tels qu'inspirés de l'étude d'Herrbach (2001, p. 212). Pour lesdites questions, les répondants ont été invités à répondre en précisant : (3) s'ils sont en recherche active ou pas d'un emploi ailleurs et (4) s'ils envisagent ou non de quitter l'audit.

### **1.2.3. Variables contextuelles**

Les variables factuelles de notre étude correspondent à celles dont leur impact significatif sur le niveau des comportements dysfonctionnels a été démontré par la majorité des travaux antérieurs. Il s'agit de deux variables liées à la pression du temps.

#### **1.2.3.1. Pression budgétaire**

La principale forme de pression de temps abordée dans le questionnaire consiste en la pression budgétaire, mesurée par la combinaison des réponses à trois questions. En effet, les répondants ont été invités à indiquer : (Q1) la restriction budget / temps (the tightness of time budgets) sur une échelle de 1 (très facile à atteindre) à 5 (impossible à atteindre) (adaptée de l'œuvre de Kelley et Margheim, 1990 ; Otley et Pierce, 1996 b ; Pierce et Sweeney, 2004), (Q2) la fréquence d'achèvement du budget (the frequency of budget achievement), (tirée du travail de Pierce et Sweeney, 2004) et (Q3 et Q4) la fréquence d'atteinte du budget sans faire

recours à l'URT (adaptée d'Otley et Pierce, 1996 b ainsi que Pierce et Sweeney, 2004). En ce qui concerne ces deux dernières questions, les répondants ont été appelés à répondre sur une échelle de 1 (très souvent) à 5 (jamais).

### **1.2.3.2. Pression du délai / temps**

La pression des délais a été mesurée en combinant les réponses aux deux questions qui nous semblent être les plus adéquates. Celles-ci sont tirées du travail de Pierce et Sweeney (2004, p. 428). Les répondants ont été invités à indiquer : (Q5) la fréquence d'adéquation du délai réservé à la mission de vérification et ce, sur une échelle de 1 (très souvent) à 5 (jamais) et (Q6) l'importance de la pression subie à cause d'une autre mission exercée en parallèle et ce, selon une échelle de 1 (pas importante) à 5 (très importante). La deuxième question nous paraît pertinente dans la mesure où un auditeur senior chargé d'une autre mission ressentirait plus de pression en raison des délais impartis. La troisième question posée par Pierce et Sweeney (2004), se rapportant à la pression issue du délai imposé par le client, a été supprimée car elle ne nous semble pas être appropriée à notre étude. En effet, le client est en mesure d'exiger des délais uniquement pour des missions hors du périmètre du commissariat aux comptes telles que (fusion et acquisition...), alors qu'au niveau de notre travail, nous nous limitons à la mission de vérification des comptes.

### **1.2.4. Variables démographiques**

Au prisme de notre questionnaire, nous avons retenu les critères démographiques des participants, à savoir l'âge, l'expérience en tant que senior, l'expérience dans l'audit, l'expérience dans le même cabinet, type de formation suivie, le genre et la taille du cabinet. Comme mentionné antérieurement, ces critères constituent des variables de contrôle ne faisant pas l'objet d'hypothèses. Ils serviront à développer davantage et enrichir les analyses de la partie empirique.

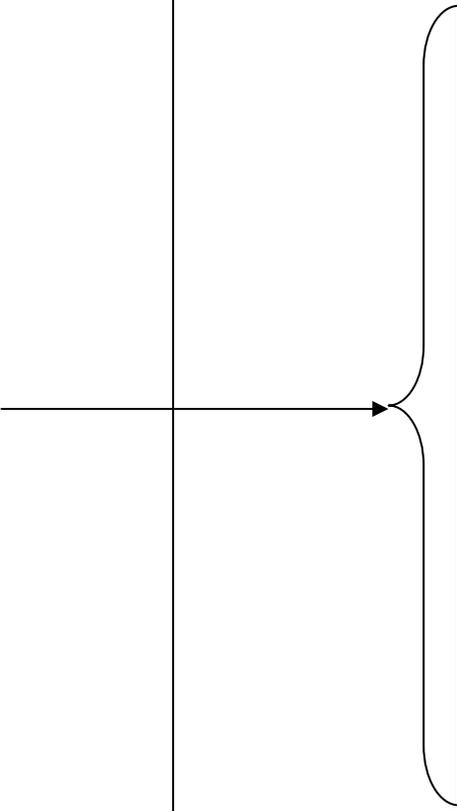
Dans ce qui suit, une synthèse détaillée de l'ensemble des variables intégrées dans notre modèle empirique ainsi que de leurs caractéristiques sera exposée dans le tableau ci-dessous. Ce dernier met en évidence l'existence de deux types de variables dans notre étude, à savoir des variables nominales et d'autres ordinales assimilées à des métriques. Carricano et Poujol (2008, p. 15) les ont définies comme suit :

-échelle nominale : elle a pour principe d'utiliser les nombres comme des étiquettes afin de classer chacune des modalités.

-échelle ordinale : elle est une échelle de classement comme celle nominale, dans laquelle les nombres attribués à chaque modalité ont une relation d'ordre avec un continuum sous-jacent. Ainsi, la distance entre deux modalités n'est pas équivalente entre chaque modalité, bien qu'un sens (croissant ou décroissant) puisse être défini entre les modalités.

-échelle métrique : elle possède les propriétés des échelles nominale et ordinale, mais elle permet également de comparer les distances entre les objets, les modalités étant séparées par des espaces équidistants.

Variables	Nature	Échelles de mesure
Comportements dysfonctionnels : -comportements de réduction de qualité (Q9, items de 1 à 8) -mauvaise gestion de l'équipe d'audit (Q9, items de 9 à 11) -comportements non professionnels (Q9, items de 12 à 15) -sous-déclaration du temps passé sur la mission d'audit(Q3)	Variables dépendantes	Variables ordinales assimilées à des métriques qui leur ont été attribuées une échelle de mesure à cinq points (1=jamais ; 2=rarement ; 3=parfois ; 4=assez souvent ; 5=très souvent).
Perception du comportement du manager (Q12)		
Pression budgétaire (Q1, Q2, Q3 et Q4)		
Pression du délai/temps (Q5)		
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pression du délai/temps (Q6)</li> <li>• Style d'évaluation de la performance :</li> </ul> -évaluation basée sur des critères comptables (Q7 et Q11, item 1) -évaluation basée sur des critères techniques (Q11, items de 2 à 6) -évaluation axée sur des critères sociaux (gestion de l'équipe et professionnalisme) (Q11, items de 7 à 12)	Variables Indépendantes	Variables ordinales associées chacune à une échelle métrique à cinq points (1=pas importante ; 2=peu importante ; 3=importante ; 4=assez importante; 5=très importante)

<p>LMX (Q10) :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-affection (item de 1 à 3)</li> <li>-loyauté (item de 4 à 6)</li> <li>-contribution (item de 7 à 9)</li> <li>-respect professionnel (item de 10 à 12)</li> </ul>		<p>Variables ordinales associées chacune à une échelle métrique à cinq points (1=pas du tout d'accord ; 2=pas tout à fait d'accord ; 3=ni en accord ni en désaccord ; 4=plutôt d'accord ; 5=tout à fait d'accord).</p>
<p>Engagement organisationnel affectif (Q8, items de 10 à 15)</p>		
<p>Support perçu organisationnel (Q8, items de 1 à 9)</p>		
<p>Intention de rester (Q 13)</p>		<p>Variables nominales :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-Les items 1, 3 et 4 sont associés à des variables d'ordre dichotomique (codés 1 et 2) : <ul style="list-style-type: none"> <li>* item1 : préférence de rester ou non dans le même cabinet (1=continuer, 2=quitter)</li> <li>* item 3 : être en recherche active ou pas d'un emploi ailleurs (1=oui, 2=non)</li> <li>* item 4 : envisager de quitter l'audit (1=oui, 2=non)</li> </ul> </li> <li>-Item 2 : est une variable continue (durée estimée du séjour dans le même cabinet) transformée en variable binaire codée 1 si la valeur est supérieure à la moyenne '3,48' ; 0 sinon</li> </ul>
<p>Variables démographiques :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-âge</li> <li>-expérience</li> </ul>		<p>-sont des variables continues transformées en variables dichotomiques :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>* âge codé 1 si la valeur est supérieur à la moyenne '27,8 ans' ; 0 sinon</li> </ul>

-formation		<p>*expérience :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ expérience dans le cabinet égal à 1 si la valeur est supérieure à 3,5 ans ; 0 sinon</li> <li>✓ expérience en tant que senior codé 1 si la valeur est supérieure à 1,7 ans ; 0 sinon</li> <li>✓ expérience dans l'audit égale à 1 si la valeur est supérieure à 4,3 ans ; 0 sinon</li> </ul>
		<p>-est une échelle nominale codée 1,2, 3 et 4 :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>1 = bac +4</li> <li>2 = révision comptable</li> <li>3 = diplôme d'expertise comptable</li> <li>4 = DEA, DESS et équivalent</li> </ul>
-genre		<p>-est une variables catégorielle (1= homme et 2= femme)</p>
-taille du cabinet		<p>-est une variable binaire (1=cabinet national et 2=cabinet anglo-saxon)</p>

**Tableau 8 : Synthèse des caractéristiques des variables**

\*\*\*

Cette section a été consacrée à la présentation des différentes variables de notre travail (dépendantes, explicatives de base et indépendantes de contrôle) ainsi que l'échelle de mesure de chacune d'entre elles. Dans la section suivante, nous nous intéresserons à la méthodologie de recueil des données ainsi que les différentes approches adoptées en vue de la mettre en oeuvre.

## **Section 2 : Echantillon et questionnaire**

Notre étude est une enquête sur le terrain, utilisant un questionnaire mis en ligne et adressé aux auditeurs seniors. Ces derniers sont libres de participer à cette enquête, et peuvent décider à tout moment de cesser de répondre aux questions.

Préalablement à toute analyse statistique, il convient de s'assurer de la pertinence du questionnaire utilisé ainsi que de ses résultats. En effet, l'utilisation d'un questionnaire de recherche nécessite le respect de diverses précautions méthodologiques. Celles-ci sont liées à la préparation du questionnaire, la collecte des données et leur validation.

Dès lors, seront présentées, ci-après, les modalités de validation préliminaire et d'administration du questionnaire (§2.1) pour, par la suite, envisager une approche de validation des variables en vue du traitement statistique des données (§2.2).

### **2.1. Validation préliminaire et administration du questionnaire**

L'analyse porte sur des comportements de nature dysfonctionnelle, ce qui peut poser des problèmes liés au biais de désirabilité sociale des répondants (*social desirability bias*). Ce biais est dû à la volonté de la personne interrogée de se présenter « positivement » ou « sous un jour favorable » face à ses interlocuteurs. Il est implicite et peut résulter en une déformation de l'information obtenue, faussant ainsi les résultats. Pour cette raison, nous avons scrupuleusement respecté les normes éthiques en nous assurant de la confidentialité et du respect de l'anonymat dans le traitement des réponses. L'anonymat du questionnaire est une stratégie qui a été adoptée par la plupart des recherches sur le sujet et sa pertinence a été démontrée dans le contexte de l'audit (Herrbach 2001, p. 218).

Avant sa soumission à la population d'étude, le questionnaire a fait l'objet d'un travail de validation préliminaire destiné à en assurer la pertinence (§2.1.1). L'étape suivante a été de sélectionner les participants à l'enquête (§2.1.2). Une fois construit, le questionnaire a été administré par voie électronique (§2.1.3).

#### **2.1.1. Validation préliminaire du questionnaire**

La littérature sur les comportements au travail des auditeurs et le LMX nous a permis d'élaborer une première version du questionnaire. Le test de cet outil a été réalisé en deux phases. La première phase s'est déroulée en deux étapes. La première étape a consisté en une étude exploratoire menée à partir d'entretiens non formels avec deux interlocuteurs (un manager et un ancien auditeur). Ces entretiens ont servi à chercher des explications et à

éclaircir quelques techniques et pratiques liées à l'audit. Comment convertir le budget de temps en jour / homme aux différents niveaux de la hiérarchie? Quelles sont les tâches de l'auditeur senior ? Quelles sont celles du manager ? Quelles sont les missions pour lesquelles le client pourrait imposer des délais entraînant des pressions sur les auditeurs ? Et comment la pression liée au budget pousse les auditeurs à s'engager dans l'URT et, par la suite au fil du temps, dans des QTB ? Les explications que nous avons obtenues nous ont permis de reformuler notre questionnaire pour qu'il soit plus compréhensible et d'éliminer certains énoncés qui ne conviennent pas à la mission de commissariat aux comptes mais plutôt à d'autres missions liées à l'audit. Quant à la deuxième étape, il s'agissait de soumettre le questionnaire à deux doctorantes dauphinoises, une ancienne auditrice qui est actuellement doctorante à HEC Paris, et un enseignant chercheur rattaché au centre de recherche DRM-MOST à l'Université Paris-Dauphine pour une analyse critique du fond et de la forme. Leurs suggestions nous ont permis d'améliorer la formulation des énoncés (compte tenu de la sensibilité de certaines questions relatives aux comportements adaptatifs), de donner une crédibilité et d'inciter les personnes à répondre.

La deuxième phase du pré-test consistait à soumettre l'outil à l'appréciation de personnes issues du milieu professionnel (auditeur manager) afin d'assurer la bonne compréhension du questionnaire avant de le soumettre aux personnes visées.

### **2.1.2. Sélection des participants**

Les réseaux retenus pour l'enquête sont les grandes firmes de commissariat aux comptes constituant les principaux acteurs du marché de l'audit en France, plus précisément d'origines anglo-saxonne (*Big 4*) et française (Mazars). Comme évoqué au niveau du premier chapitre, selon le dernier classement des réseaux établi par la profession comptable en avril 2016 pour les activités commissariat aux comptes, expertise comptable, juridique et fiscal, conseils en organisation, corporate finance et autres activités, *Deloitte, Klynveld Peat Marwick Goerdeler, Ernst et Young, PriceWaterhouseCoopers* et Mazars dominent le marché local.

Les noms des auditeurs ayant participé à notre enquête ainsi que leurs coordonnées personnelles, principalement leurs adresses e-mails, ont été récupérés à partir des annuaires d'anciens élèves des masters : M.229 '*Audit and financial Advisory*', M.CCA, 'Comptabilité, contrôle, Audit' et M.124 : 'recherche en comptabilité, audit et contrôle de gestion', à l'université de Paris-Dauphine. En outre, nous avons pris contact avec les auditeurs inscrits sur le réseau professionnel *Viadeo* et ceux adhérant à l'association d'auditeurs. Par ailleurs, d'autres auditeurs inclus dans l'échantillon sont des connaissances personnelles du chercheur.

### **2.1.3. Administration du questionnaire**

Comme évoqué précédemment, pour encourager les participants à répondre à l'enquête, nous avons adopté une stratégie d'anonymat du questionnaire. En vue de mettre en place cette stratégie, nous avons utilisé, le logiciel *Wysuform* accessible à partir du réseau informatique de l'université Paris-Dauphine. Cette plate-forme nous a permis de mettre ledit questionnaire en ligne, en nous assurant ainsi de son suivi et la confidentialité du traitement des réponses. En effet, par le biais de ce logiciel, nous avons envoyé des courriels aux contacts constituant notre échantillon. Le mail contient le lien à partir duquel l'auditeur peut accéder à notre questionnaire :

<http://www.webpanel.dauphine.fr/cgi-bin/HE.exe/SF?P=120z2z2z-1z-1zE4C288F52C>.

Les participants répondent sans que le chercheur puisse les identifier aussi, les réponses restent confidentielles et anonymes.

## **2.2. Validation du questionnaire : approches de validité externe et interne**

La validation du questionnaire nécessite de remplir certaines conditions relatives aux données utilisées, autorisant, par la suite, leur traitement statistique. Une première condition consiste à l'obtention d'un nombre suffisant de réponses (§2.2.1). En outre, étant la nature inobservable des variables intégrées dans notre étude, il convient de tester leurs instruments de mesure et ce, en répondant à deux critères principaux : fiabilité et validité interne (Carricano et Poujol. 2008, p 19). Nous nous attacherons à présenter la manière dont nous envisageons la validité interne (§2.2.2) puis, la fiabilité (§2.2.3). Le travail de validation en tant que tel sera effectué dans la section suivante.

### **2.2.1. La validité externe du questionnaire**

Une première condition essentielle d'une enquête par questionnaire est de vérifier sa validité externe et ce, en s'assurant d'un degré fiable de représentativité des données compte tenu de la population sondée. Autrement dit, il faut obtenir un nombre suffisant de réponses, condition permettant, par la suite, le traitement statistique des données.

Au regard de notre étude, le nombre de réponses obtenues est de 123, soit un taux de 16.9% par rapport à 727 d'envois. Ce taux de réponses est particulièrement acceptable s'agissant d'un questionnaire adressé à des professionnels surchargés de travail. Il permet de présumer une représentativité exploitable des résultats (Cf. Tableau 9).

<b>Échantillon d'envoi et nombre de réponses obtenu</b>		
Master 229 : Audit and financial Advisory	190	
Master CCA	212	
Master 124 : recherche en Comptabilité, Audit et Contrôle de gestion	8 (opérant dans des cabinets d'audit)	
Viadeo	306	
Connaissances personnelles du chercheur	11	
<b>Total nombre d'envois</b>	<b>727</b>	<b>Total des réponses : 123</b>

**Tableau 9 : récapitulatif de l'échantillon d'envoi et le nombre total de réponses**

### **2.2.2. La validité interne**

La validité interne désigne la capacité d'un instrument de mesure à appréhender le mieux possible le phénomène à mesurer (Carricano et Poujol, 2008). Autrement dit, l'objectif du test de validité interne d'un construit est de vérifier la bonne représentation du phénomène étudié par les différents items constituant cet instrument. À cet effet, la méthode statistique utilisée est l'analyse factorielle exploratoire (AFE). En effet, il existe deux types d'analyse factorielle : le premier consiste en l'analyse factorielle « exploratoire » qui prend la forme d'une analyse en composantes principales (ACP) et le deuxième type correspond à l'analyse factorielle « confirmatoire » reposant sur la méthode d'équations structurelles.

En vue de tester nos hypothèses, un traitement à base de régression multiple sera effectué sur les données de notre enquête. Dès lors, nous nous limiterons à l'AFE. Celle-ci, selon Carricano et Poujol (2008, p. 56), requiert un minimum de cinq observations par item (un ratio de 10 pour 1 est préférable). Pour notre cas, l'analyse factorielle sera appliquée sur toutes les variables intégrées dans notre modèle empirique. Le LMX est la variable qui contient le plus d'items (12 items), ce qui requiert un minimum de 120 observations, condition satisfaite car le nombre total d'observations est de 123.

### 2.2.3. La fiabilité

Si l'étude de la validité interne est indispensable, elle reste insuffisante pour garantir une bonne mesure des concepts étudiés et doit être accompagnée d'une évaluation de fiabilité des mesures qui renvoie à la cohérence interne entre les indicateurs censés mesurer de façon constante le même concept. Ce problème concerne l'erreur aléatoire, qui comme nous devons nous en assurer, doit rester faible. Ce type d'erreur peut provenir du phénomène mesuré par l'instrument affecté par des facteurs aléatoires tels que la fatigue, l'humeur du répondant... (Carricano et Poujol, 2008).

Pour tester la fiabilité d'une mesure, Carricano et Poujol (2008, p. 53) ont proposé plusieurs méthodes possibles :

- La méthode du « *test / retest* » : consiste à administrer le questionnaire deux fois à la même population et par la suite, les résultats obtenus sont comparés ;
- La méthode du « *Split half* » (ou des deux moitiés) : consiste à soumettre le questionnaire au même moment à des échantillons différents (l'échantillon est scindé en deux) et les résultats sont comparés ;
- La technique des formes alternatives : consiste à introduire dans le même questionnaire plusieurs questions sur le même phénomène mais formulées différemment. Le questionnaire est administré aux mêmes individus. Pour vérifier si les énoncés partagent des notions communes et s'ils sont en cohérences entre eux, le coefficient alpha de Cronbach est calculé.

Dans le cadre de notre présente étude, le mode de construction du questionnaire rejoint la troisième technique évoquée ci-dessus. Dès lors, c'est le coefficient alpha de Cronbach qui sera appliqué comme indicateur de fiabilité.

\*\*\*

Au niveau de cette section, nous avons présenté d'une part, les modalités de validation préliminaire et d'administration du questionnaire, et d'autre part, les approches de validité externe et interne du questionnaire. La validation proprement dite sera exposée dans la section suivante.

### **Section 3 : Épuration et fiabilité des échelles de mesure**

Avant de procéder à une analyse multivariée, il est nécessaire de vérifier que les données recueillies se prêtent au type d'analyse envisagée. Au niveau de notre étude, le recours à l'analyse factorielle nous paraît indispensable étant la nature latente des variables intégrées dans notre modèle empirique. En effet, le but de cette analyse est de condenser l'information mesurée en réduisant l'ensemble des variables (les différents items du questionnaire) à un nombre réduit au maximum (facteurs ou composantes), tout en limitant au mieux la perte d'informations (Hair et al. 2010, p.96).

Dans cette section, nous présenterons, dans un premier lieu, les différents critères retenus pour la validité et la fiabilité de nos échelles de mesure (§3.1). Puis, nous aborderons la validation proprement dite (§3.2).

#### **3.1. Critères retenus pour la validation interne et la fiabilité des mesures**

Dans le cadre d'une analyse factorielle, le chercheur doit s'appuyer sur certaines normes lui permettant d'obtenir une meilleure épuration des échelles de mesure. Tout d'abord, des tests préalables doivent être mis en place afin de justifier le recours par la suite à l'ACP (§3.1.1). Puis, certaines conditions doivent être remplies, notamment celle permettant de conserver les facteurs jugés les plus aptes à la restitution d'informations (§3.1.2). Enfin, pour aboutir à la phase d'épuration des différentes échelles de mesure, des seuils relatifs à l'étude de leur contribution factorielle ainsi que de leur communalité doivent être respectés (§3.1.3). Une fois la validation interne des mesures a été effectuée, une évaluation de leur fiabilité est incontournable (§3.1.4)

##### **3.1.1. Tests préalables justifiant le recours à l'ACP**

Deux tests formels existent pour justifier le recours à l'analyse factorielle. Tout d'abord, le test de sphéricité de Bartlett qui examine la présence de corrélations significatives entre les variables (Hair et al. 2010, p. 104). Cet outil analyse la matrice de corrélations dans son intégralité et fournit la probabilité de l'hypothèse nulle selon laquelle toutes les corrélations sont de zéro (Carricano et Poujol, 2008, p. 57). Toutefois, ledit test est extrêmement sensible à la taille de l'échantillon qui, lorsqu'elle augmente, permet de détecter plus de corrélations

significatives entre les variables (Hair et al. 2010, p. 104), impliquant le rejet de l'hypothèse nulle.

Le second outil formel consiste en test de *Measure of Sampling Adequacy* (MSA) qui permet, lui aussi, de mesurer le degré d'intercorrélacion entre les variables (Hair et al. 2010, p. 104). L'indice MSA indique dans quelle proportion les variables retenues forment un ensemble cohérent et mesurent de manière adéquate un concept (Carricano et Poujol, 2008, p. 57). Selon Hair et al. (2010), des valeurs de MSA comprises entre 0,5 et 1 représentent des solutions factorielles acceptables.

### **3.1.2. Nombre de facteurs à retenir**

- La restitution minimum de la variance totale : le chercheur conserve le nombre de facteurs qui permettent de restituer le pourcentage de variance minimum qu'il s'est fixé à l'avance. Si dans les sciences "dures" un seuil de 95% de variance expliquée est de règle, l'exigence est naturellement moindre en sciences sociales du fait de l'imprécision de l'information recueillie. Il est recommandé que les facteurs extraits comptent pour au moins 60% de la variance (dans certains cas un taux inférieur peut être acceptable et satisfaisant) (Hair et al. 2010, p. 104).

- Eigenvalue (les valeurs propres des facteurs) :

Une valeur propre représente la quantité d'informations capturées par un facteur. La règle la plus usuelle est de ne retenir que les valeurs supérieures à la moyenne, c'est-à-dire 1 (l'équivalent de la variance d'une seule variable). Ainsi, un facteur qui aurait une valeur propre inférieure à 1 représenterait moins d'informations qu'un simple item (Carricano et Poujol, 2008, p. 57), et donc serait quantifié négligeable.

### **3.1.3. Épuration et rotation**

La solution factorielle obtenue à ce stade indique la "meilleure" combinaison linéaire entre les variables, dans le sens où elle permet d'extraire plus de variance que toute autre combinaison. Si l'objectif de réduction des données est à ce stade atteint, il n'en va pas toujours de même pour l'interprétation des facteurs. Pour ce faire, le chercheur s'appuie sur deux études d'épuration d'une échelle de mesure : l'étude des contributions factorielles des variables, et celle de leur communalité. Cependant, dans la plupart des cas, le chercheur se base également sur la rotation des facteurs extraits et ce, afin de rendre la structure plus aisément lisible.

### ❖ Contribution factorielle des variables

L'interprétation des facteurs extraits se fait à partir des corrélations entre les facteurs et les variables (contribution factorielle). Bien entendu, ce sont les variables dont les contributions factorielles sont les plus fortes sur un facteur donné qui lui confèrent le plus de sens.

Carricano et Poujol (2008, p. 60) ont présenté deux règles que devront respecter, après rotation, toutes les variables que nous conserverons à l'issue de la phase d'épuration :

- toutes les variables doivent avoir une contribution factorielle supérieure à 0,5 sur un seul facteur ;
- et leurs contributions factorielles sur les autres facteurs retenus doivent être toutes inférieures à 0,3.

### ❖ Communalités des variables

Il est également important de savoir si les facteurs retenus représentent bien les variables et expliquent une part suffisante de la variance de chacune d'entre elles. Dans cette logique, nous avons recours à l'étude de leur communalité (part de variance expliquée par l'item). Dans le cas contraire, l'élimination de l'item doit être envisagée. Ainsi, des seuils de communalité ont été proposés par Carricano et Poujol (2008, p. 60) :

- très bien représentée si sa communalité est supérieure à 0,80 ;
- bien représentée si sa communalité est comprise entre 0,65 et 0,80 ;
- moyennement représentée si sa communalité est comprise entre 0,40 et 0,65 ;
- enfin, médiocrement représentée si sa communalité est inférieure à 0,40.

### ❖ Types de rotation

Afin de pouvoir interpréter les facteurs, il est nécessaire de réaliser une rotation. Celle-ci permet d'identifier des groupes de variables fortement liés les uns aux autres. La rotation fait en sorte que chaque item ne soit fortement lié qu'à un seul facteur. Si plusieurs facteurs ont des corrélations élevées avec une même variable, il est alors difficile de les interpréter. Cette opération est réalisée par une redistribution de la variance des premiers facteurs extraits aux facteurs successifs, afin d'aboutir à une structure factorielle plus simple (Carricano et Poujol, 2008, p. 58).

Il existe deux grands types de rotation, orthogonale et oblique. Le premier type conserve l'orthogonalité des axes quelle que soit la méthode : varimax ("qui essaie de minimiser le

nombre de variables ayant des contributions élevées sur un axe afin de simplifier les facteurs, en maximisant les variances des facteurs”), quartimax (“qui tente de minimiser le nombre de facteurs nécessaires pour expliquer les variables afin de les simplifier”) et equamax (“combinaison des deux précédentes”) (Carricano et Poujol, 2008, p. 58). Cette conservation de l’orthogonalité des axes implique que les facteurs sont non corrélés ou indépendants (Décaudin et Bouguerra, 2007, p. 536), hypothèse très forte et rarement réaliste lorsque nous étudions un construit multidimensionnel. Il est évident que les différentes facettes d’un construit sont très souvent corrélées. Dans un tel cas, le recours à une rotation orthogonale n’est pas pertinent. De même, si le chercheur ne peut pas ou ne veut pas faire à l’avance l’hypothèse de l’indépendance des facteurs, il aura recours à une rotation oblique permettant aux axes d’être corrélés.

Ainsi, nous privilégierons le recours à la rotation oblique pour l’interprétation des échelles multidimensionnelles, parce qu’il nous paraît impossible de prédire l’orthogonalité.

#### **3.1.4. Évaluation de la fiabilité des mesures**

Comme mentionné antérieurement, l’évaluation de la cohérence interne des mesures s’effectuera par le biais du coefficient alpha de Cronbach. Cet indice permettra de mesurer la cohérence interne de nos échelles construites chacune à partir d’un ensemble d’items. En pratique, il s’agit de réduire un grand nombre d’items initiaux dans un processus itératif de conservation / élimination des items en fonction de la valeur du coefficient alpha, qui varie entre 0 et 1. Plus la valeur de l’alpha est proche de 1, plus la cohérence interne de l’échelle (sa fiabilité) est forte. Donc, il convient d’éliminer les items qui diminuent le score, et de conserver ceux qui contribuent à l’augmentation d’alpha (Carricano et Poujol, 2008, p. 53).

Au vu de la littérature, il n’existe toutefois pas de règle faisant autorité en matière de seuil d’acceptabilité de l’alpha et les recommandations varient selon les auteurs (Evrard et al. 1997)<sup>45</sup>. Pour Nunnally et Berstein (1994), le seuil d’acceptabilité de l’alpha est en rapport avec l’objectif de la recherche. Pour une étude exploratoire, un coefficient plus faible est acceptable (0,7) alors que dans le cadre d’une recherche fondamentale, il doit être plus élevé (0,8)<sup>46</sup>. En 2003, De Vellis<sup>47</sup> a proposé une typologie de seuils s’acceptabilité de l’alpha qui se présente comme suit :

---

<sup>45</sup>Herrbach ,*op.cit.*, p. 220

<sup>46</sup>Cité par Carricano et Poujol, 2008, p. 53

<sup>47</sup> Ibid

< 0,6	Insuffisant
Entre 0,6 et 0,65	Faible
Entre 0,65 et 0,7	Minimum acceptable
Entre 0,7 et 0,8	Bon
Entre 0,8 et 0,9	Très bon
>0,9	Considérer la réduction du nombre d'items

**Tableau 10 : les valeurs de l'alpha de Cronbach**

Dans le cadre de notre travail, nous viserons à respecter le seuil de 0,70 mais considérerons comme acceptable le seuil proche de 0,65.

\*\*\*

**Récapitulatif des critères retenus**

Nous procéderons au test des échelles que nous avons développées, avec un objectif double : (a) épurer si nécessaire les échelles afin que (b) leur cohérence interne ou fiabilité soit bonne. Le tableau 11 en rappelle les modalités de mise en œuvre.

<b>Critères retenus</b>	
(a)	
Utilité de l'ACP	Test de Bartlett $MSA \geq 0,5$
Méthode d'extraction	ACP
Facteurs à retenir	Valeur propre $\geq 1$ Variance 60%
Rotation	Oblique
Épuration	$\lambda \geq 0,5$ sur 1 facteur et $\leq 0,3$ ailleurs $\alpha$ de l'échelle amélioré Communalité $\geq 0,5$
(b)	
Cohérence interne	$0,6 < \alpha < 0,9$

---

**Tableau 11 : Critères retenus pour le test des échelles**

### **3.2. Validation des variables du questionnaire et test des échelles**

Comme déjà évoqué, les variables de notre étude sont de nature latente. Il s'en suit que le recours à l'analyse factorielle et celle de fiabilité nous paraît incontournable.

Au niveau de ce paragraphe, nous examinerons successivement la validité et la fiabilité de chacune des variables du questionnaire faisant appel à des items multiples (§3.2.1 à §3.2.4) tout en respectant les critères retenus tels que mentionné dans le paragraphe précédent.

### 3.2.1. Les comportements dysfonctionnels des auditeurs

L'analyse factorielle et celle de fiabilité ont été menées sur trois types de comportements adaptatifs intégrés dans notre étude, à savoir les comportements de réduction de qualité, la mauvaise gestion d'équipe et les comportements non professionnels. Toutefois, la sous-déclaration du temps réellement passé sur une mission d'audit, en tant que variable observable (contenant un seul item), n'a pas fait l'objet ni d'examen de validité ni de fiabilité.

#### 3.2.1.1. les comportements de réduction de qualité

Dans le cadre de notre étude, huit items ont été définis pour mesurer les comportements réducteurs de qualité. Toutefois, l'analyse factorielle ne nous a permis d'en garder uniquement cinq. En effet, les deux premiers items, à savoir 'réduire la quantité de travail sur une étape au-delà de la normale' et 'effectuer des revues superficielles de documents du client' ont été supprimés du fait qu'ils définissent un autre facteur. Leur suppression nous a permis d'obtenir une part expliquée de la variance qui est de l'ordre de 70,59%. En outre, l'analyse de la fiabilité fait apparaître un alpha de Cronbach supérieur à 0,9 (0,915). Donc, une réduction du nombre d'items nous semble incontournable afin d'améliorer ce coefficient. De ce fait, nous avons alors choisis d'éliminer le troisième item, à savoir 'accepter des explications insuffisantes ou légères de la part du client'. Cela a entraîné une réduction du coefficient de fiabilité à 0,899 et une augmentation de la variance expliquée par le facteur à 71,593% (Cf. Tableaux 12 et 13).

Pour la suite de notre travail, nous utiliserons une variable agrégée 'QTB' qui correspond au cumul des cinq items constituant les comportements de réduction de qualité.

Items	Composante
	1
-ne pas approfondir un point technique	,854
-n'avoir pas déclaré le fait de ne pas avoir pu compléter tout le travail requis	,890
-n'avoir pas déclaré les omissions dans votre travail	,910
-manipuler des tests substantifs pour les exécuter plus rapidement	,725
-ne pas approfondir un problème d'audit inattendu survenu au cours d'une mission	,839

**Tableau 12 : Analyse en composantes principales de l'échelle « comportements de réduction de qualité »**

Items	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
- ne pas approfondir un point technique	,759	,874
- n'avoir pas déclaré le fait de ne pas avoir pu compléter tout le travail requis	,809	,863
- n'avoir pas déclaré les omissions dans votre travail	,840	,855
-manipuler des tests substantifs pour les exécuter plus rapidement	,603	908
-ne pas approfondir un problème d'audit inattendu survenu au cours d'une mission	,746	,878
	Nombre d'items	5
	Coefficient Alpha	,899

**Tableau 13 : Fiabilité de l'échelle « Comportements de réduction de qualité »**

### 3.2.1.2. les comportements non professionnels

Concernant le deuxième type de comportements adaptatifs à caractère professionnel, il est formé d'un facteur composé de quatre items. Ce construit explique 73,096% de la variance et chacun de ses items ont un poids sur la composante principale supérieur à 0,50 (Cf. Tableau 14).

Items	Composante
	1
-parler de rechercher un autre emploi en présence de l'équipe d'audit	,820
-parler négativement sur le cabinet ou sa hiérarchie	,898
-faire part de mes doutes sur les méthodes de travail du cabinet en présence de l'équipe d'audit	,846
-émettre des doutes sur l'efficacité d'un audit, ou de l'audit en général	,854

**Tableau 14 : Analyse en composantes principales « Comportements non professionnels »**

L'analyse de fiabilité présente, quant à elle, un alpha de Cronbach satisfaisant qui s'élève à 0,874. Ainsi, nous utiliserons, pour la suite de notre travail une variable agrégée CNP correspondant au cumul des quatre items constituant le facteur relatif aux comportements non professionnels (Cf. Tableau 15).

Items	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
-parler de rechercher un autre emploi en présence de l'équipe d'audit	,684	,862
-parler négativement sur le cabinet ou sa hiérarchie	,812	,806
-faire part de mes doutes sur les méthodes de travail du cabinet en présence de l'équipe d'audit	,711	,845
- émettre des doutes sur l'efficacité d'un audit, ou de l'audit en général	,727	,840
	Nombre d'items	4
	Coefficient Alpha	,874

**Tableau 15 : Fiabilité de l'échelle « Comportements non professionnels »**

### **3.2.1.3. La mauvaise gestion d'équipe**

Enfin, trois items dans le questionnaire ont été utilisés pour mesurer les comportements de mauvaise gestion de l'équipe. À ce type de comportements lui est associé un facteur qui explique seulement 59,67% de la variance, ce qui est inférieur au seuil retenu dans notre travail de l'ordre de 60%. Cependant, selon Hair (2010, p.104), dans certains cas, un taux inférieur peut être acceptable et satisfaisant (Cf. Tableau 16). Quant au test de fiabilité, il paraît être moins satisfaisant pour les autres catégories de comportements (alpha égale à 0,648) (Cf. Tableau 17). Néanmoins, il reste supérieur au seuil de 0,60 admis dans la littérature pour une étude exploratoire (De Vellis, 2003)<sup>48</sup>. Nous construirons une variable agrégée MGE assemblant les trois items.

<sup>48</sup>Carricano et Poujol, op. cit, p. 53

Items	Composante
	1
-encadrer insuffisamment un membre de l'équipe	,808
-évaluer trop rapidement un membre de l'équipe	,886
-mettre sous pression l'équipe au détriment de l'ambiance	,593

**Tableau 16 : Analyse en composantes principales de l'échelle « Mauvaise gestion de l'équipe »**

items	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
-encadrer insuffisamment un membre de l'équipe	,477	,534
-évaluer trop rapidement un membre de l'équipe	,617	,304
-mettre sous pression l'équipe au détriment de l'ambiance	,312	,744
	Nombre d'items	3
	Coefficient Alpha	,648

**Tableau 17 : Fiabilité de l'échelle « Mauvaise gestion de l'équipe »**

### 3.2.2. Variables relatives à la relation managériale

Concernant les variables managériales, chacune d'entre elles a fait l'objet d'une analyse à la fois en composantes principales et de cohérence interne.

#### 3.2.2.1. La variable LMX

L'analyse factorielle en composantes principales réalisée ne remet pas en cause la multidimensionnalité du LMX. Nous avons obtenu quatre facteurs associés aux quatre dimensions du LMX (Cf. Tableau 18). Ces facteurs parviennent à expliquer ensemble 82,491% de la variance. Cependant, l'analyse factorielle montre que le troisième item relatif à la dimension 'contribution', à savoir 'Je suis prêt (e) à travailler dur pour mon superviseur' a une contribution factorielle faible (0,5) sur le troisième facteur. Dans une visée

d'amélioration de la part de la variance expliquée, nous avons procédé à l'élimination dudit item. Ainsi, celle-ci augmente à 84,771%.

Items	composantes			
	1	2	3	4
- j'apprécie beaucoup mon superviseur en tant que personne	-,451	-,495	,432	<b>,932</b>
-mon superviseur est le genre de personne que j'aimerais avoir comme ami	-,511	-,389	-,387	<b>,869</b>
-il est agréable de travailler avec mon supérieur	-,667	-,587	-,457	<b>,858</b>
- mon superviseur défend mes actions dans le travail vis-à-vis de ses propres supérieurs même lorsqu'il a une connaissance incomplète du problème	<b>,862</b>	,316	,411	-,627
-mon superviseur viendrait à mon secours si j'étais attaqué (e) ou mis(e) en cause par d'autres personnes dans mon travail	<b>,867</b>	,529	,442	-,574
-mon superviseur me défendrait vis-à-vis des autres dans l'entreprise si je commettais involontairement une erreur	<b>,911</b>	,276	,472	-,397
-Je fournis, pour mon superviseur, un travail qui va au-delà de ce qui m'a été demandé quand on m'a décrit le poste que j'allais occuper	,409	,233	<b>,944</b>	-,346
-J'essaie de produire des efforts particuliers, au-delà de ceux qui sont normalement requis, pour atteindre les objectifs de mon superviseur dans le travail	,507	,246	<b>,917</b>	-,503
-Je suis impressionné(e) par la connaissance que mon superviseur a de son travail	,320	<b>,899</b>	,344	-,489
- J'ai du respect pour la connaissance et la compétence dont mon superviseur fait preuve dans son travail	,355	<b>,942</b>	,191	-,513
-j'admire les compétences professionnelles de mon superviseur	,359	<b>,948</b>	,195	-,389

**Tableau 18 : Analyse en composantes principales de l'échelle « les dimensions du LMX »**

### 3.2.2.1.1. Affection

L'analyse factorielle et le test de fiabilité menés sur la dimension 'Affection' montrent des résultats satisfaisants. Ce construit parvient à expliquer 80,966% de la variance et les différents énoncés qui le composent sont en cohérence (alpha de Cronbach égal à 0,882) (Cf. Tableaux 19 et 20).

Ainsi, une variable agrégée AFFECT\_LMX est construite comme cumul de ces différents items.

Items	Composante
	1
- j'apprécie beaucoup mon superviseur en tant que personne	,926
-mon superviseur est le genre de personne que j'aimerais avoir comme ami	,862
-il est agréable de travailler avec mon supérieur	,911

**Tableau 19 : Analyse en composantes principales « Affection »**

Items	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
-j'apprécie beaucoup mon superviseur en tant que personne	,819	,788
-mon superviseur est le genre de personne que j'aimerais avoir comme ami	,707	,888
-il est agréable de travailler avec mon supérieur	,790	,816
items		3
Coefficient alpha		,882

**Tableau 20 : Fiabilité de l'échelle « Affection »**

### 3.2.2.1.2. Loyauté

Au vue de l'analyse factorielle, le facteur 'Loyauté' parvient à expliquer 78,935% de la variance. De plus, le coefficient de consistance interne semble être très bon (alpha de Cronbach est de 0,865) (Cf. Tableaux 21 et 22). À cet effet, nous regroupons les trois items mesurant la loyauté sous forme d'une variable agrégée, à savoir LOYAL\_LMX.

Items	Composante
	1
- mon supérieur défend mes actions dans le travail vis-à-vis de ses propres supérieurs même lorsqu'il a une connaissance incomplète du problème	,884
- mon superviseur viendrait à mon secours si j'étais attaqué (e) ou mis(e) en cause par d'autres personnes dans mon travail	,900
-mon superviseur me défendrait vis-à-vis des autres dans l'entreprise si je commettais involontairement une erreur	,881

**Tableau 21 : Analyse en composantes principales « Loyauté »**

Items	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
-mon supérieur défend mes actions dans le travail vis-à-vis de ses propres supérieurs même lorsqu'il a une connaissance incomplète du problème	,738	,817
-mon supérieur viendrait à mon secours si j'étais attaqué(e) ou mis(e) en cause par d'autres personnes dans mon travail	,766	,788
-mon superviseur me défendrait vis-à-vis des autres dans l'entreprise si je commettais involontairement une erreur	,732	,823
items		3
Coefficient alpha		,865

**Tableau 22 : Fiabilité de l'échelle « Loyauté »**

### 3.2.2.1.3. Contribution

Les deux items composant le facteur 'Contribution' ont été agrégés pour définir ensemble la variable 'CONTR\_LMX'. Celle-ci explique 87,240% de la variance et dispose d'une cohérence interne de 0,854 (Cf. Tableau 23).

Items	Composante
	1
-Je fournis, pour mon superviseur, un travail qui va au-delà de ce qui m'a été demandé quand on m'a décrit le poste que j'allais occuper	,934
-J'essaie de produire des efforts particuliers, au-delà de ceux qui sont normalement requis, pour atteindre les objectifs de mon superviseur dans le travail	,934

**Tableau 23 : Analyse en composantes principales « Contribution »**

#### **3.2.2.1.4. Respect professionnel**

S'agissant de la dernière dimension du LMX, à savoir le respect professionnel, elle explique 86,882 % de la variance. Toutefois, le test de fiabilité montre un alpha de Cronbach de 9,24. Afin d'améliorer la cohérence interne de ce construit, nous avons procédé à la suppression de l'item trois (Cf. Tableau 24). Ainsi, nous définissons une variable agrégée 'PROF\_RESP\_LMX' regroupant le reste des items. L'analyse factorielle et celle de fiabilité montre une amélioration des résultats (une part de 88,409% de la variance expliquée par le nouveau construit avec une cohérence interne de 0,869).

Items	Composante
	1
-Je suis impressionné(e) par la connaissance que mon superviseur a de son travail	,940
- J'ai du respect pour la connaissance et la compétence dont mon superviseur fait preuve dans son travail	,940

**Tableau 24 : Analyse en composantes principales « Respect professionnel »**

Dès lors, après avoir éliminé les deux derniers items relatifs respectivement à la dimension 'contribution' et celle 'respect professionnel', nous réalisons une dernière analyse factorielle sur l'ensemble des dimensions du LMX (Cf. Tableau 25). Les résultats mettent en évidence que les quatre facteurs parviennent à expliquer 84,777% de la variance.

Items	composantes			
	1	2	3	4
- j'apprécie beaucoup mon superviseur en tant que personne	-,184	<b>,831</b>	-,320	-,218
-mon superviseur est le genre de personne que j'aimerais avoir comme ami	-,282	<b>,803</b>	-,162	-,173
-il est agréable de travailler avec mon supérieur	-,447	<b>,655</b>	-,404	-,208
- mon superviseur défend mes actions dans le travail vis-à-vis de ses propres supérieurs même lorsqu'il a une connaissance incomplète du problème	<b>,763</b>	-,412	,102	,168
-mon superviseur viendrait à mon secours si j'étais attaqué (e) ou mis(e) en cause par d'autres personnes dans mon travail	<b>,761</b>	-,276	,357	,196
-mon superviseur me défendrait vis-à-vis des autres dans l'entreprise si je commettais involontairement une erreur	<b>,868</b>	-,126	,080	,264
-Je fournis, pour mon superviseur, un travail qui va au-delà de ce qui m'a été demandé quand on m'a décrit le poste que j'allais occuper	,197	-,120	,121	<b>,909</b>
-J'essaie de produire des efforts particuliers, au-delà de ceux qui sont normalement requis, pour atteindre les objectifs de mon superviseur dans le travail	,277	-,295	,085	<b>,834</b>
-Je suis impressionné(e) par la connaissance que mon superviseur a de son travail	,125	-,207	<b>,888</b>	,190
- J'ai du respect pour la connaissance et la compétence dont mon superviseur fait preuve dans son travail.	,185	-,264	<b>,885</b>	,007

**Tableau 25 : Analyse en composantes principales de l'échelle « les dimensions du LMX »**

### **3.2.2.2. La perception du comportement du superviseur par le subordonné**

L'analyse factorielle effectuée sur les différents attributs de la perception du comportement du supérieur met en évidence les trois dimensions de son attitude définies dans notre étude : un facteur renvoyant à ses compétences techniques, un deuxième qui correspond, quant à lui, à la bonne gestion de l'équipe et un troisième se rapportant aux comportements professionnels. Ces trois construits parviennent à expliquer ensemble 65,697% de la variance.

Cependant, l'analyse en composantes principales fait apparaître un item relatif à la dimension technique dont la contribution factorielle sur le premier facteur (dimension managériale) est supérieure à 0,3. En outre, le dernier item relatif aux compétences professionnelles a une contribution factorielle sur le troisième facteur (dimension professionnelle) inférieure à 0,5.

En supprimant ces deux items et en inversant le dernier relatif à la dimension managériale, la part de la variance expliquée par ces trois facteurs augmente à 68,938% (Cf. Tableau 26).

Items	composantes		
	1	2	3
-Il revoit de manière approfondie l'ensemble des documents produits par les membres de mon équipe	,180	<b>,597</b>	,133
-Il me demande des explications lors de ces vérifications	-,492	,531	,222
-Il approfondit les points techniques	-,027	<b>,858</b>	-,016
-Il approfondit tout problème d'audit pouvant survenir au cours de la mission	,285	<b>,845</b>	-,287
-il est perfectionniste et cherche à atténuer les erreurs	-,178	<b>,630</b>	,376
-Il se préoccupe que chaque membre de son équipe ait une formation suffisante	<b>,785</b>	,189	,048
-Il prend soin d'encadrer et d'évaluer de manière satisfaisant les membres de l'équipe	<b>,809</b>	,165	,033
-Il attache de l'importance à tout ce qui peut permettre d'augmenter la motivation et la satisfaction des membres de l'équipe	<b>,813</b>	-,044	,127
-Il met sous pression l'équipe au détriment de l'ambiance	<b>-,522</b>	,031	-,095
-Il défend et promeut l'efficacité des méthodes de travail adoptées dans le cabinet	,078	,003	<b>,838</b>
-Il promeut l'image du cabinet et de sa hiérarchie	,299	-,149	<b>,788</b>
- Par son comportement, il représente parfaitement la profession d'auditeur.	,192	,317	<b>,655</b>
-Il donne envie aux membres de son équipe de rester dans l'audit et d'évoluer au sein du cabinet	,580	,047	,386

**Tableau 26 : Analyse en composantes principales de l'échelle « perception du comportement du supérieur »**

### 3.2.2.1.1. Compétences techniques

L'analyse en composantes principales sur les quatre items relatifs à la compétence technique montre que ces derniers expliquent 60,059% de la variance (Cf. Tableau 27). L'analyse de fiabilité fait apparaître également un résultat satisfaisant (alpha égale à 0,776) (Cf. Tableau 28). Nous utiliserons donc une variable agrégée COM\_TEC\_SUP rassemblant les quatre types de compétences techniques.

Items	Composante
	1
-Il revoit de manière approfondie l'ensemble des documents produits par les membres de mon équipe	,734
-Il approfondit les points techniques	,810
-Il approfondit tout problème d'audit pouvant survenir au cours de la mission	,793
-il est perfectionniste et cherche à atténuer les erreurs	,751

**Tableau 27: Analyse en composantes principales « compétences techniques »**

Items	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
-Il revoit de manière approfondie l'ensemble des documents produits par les membres de mon équipe	,541	,742
-Il approfondit les points techniques	,622	,703
-Il approfondit tout problème d'audit pouvant survenir au cours de la mission	,594	,714
-il est perfectionniste et cherche à atténuer les erreurs	,566	,729
Items		4
Coefficient alpha		,776

**Tableau 28 : Fiabilité de l'échelle « compétences techniques »**

### 3.2.2.1.2. La bonne gestion de l'équipe

Concernant la bonne gestion d'équipe, nous construisons une variable agrégée COM\_MANAG\_SUP. Celle-ci explique 64,346% de la variance et dispose d'une cohérence interne de 0,809 (Cf. Tableaux 29 et 30).

Items	Composante
	1
-Il se préoccupe que chaque membre de son équipe ait une formation suffisante	,857
-Il prend soin d'encadrer et d'évaluer de manière satisfaisant les membres de l'équipe	,866
-Il attache de l'importance à tout ce qui peut permettre d'augmenter la motivation et la satisfaction des membres de l'équipe	,887
-Il met sous pression l'équipe au détriment de l'ambiance	,551

**Tableau 29 : Analyse en composantes principales « bonne gestion de l'équipe d'audit »**

Items	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
-Il se préoccupe que chaque membre de son équipe ait une formation suffisante	,704	,722
-Il prend soin d'encadrer et d'évaluer de manière satisfaisant les membres de l'équipe	,716	,721
-Il attache de l'importance à tout ce qui peut permettre d'augmenter la motivation et la satisfaction des membres de l'équipe	,739	,702
-Il met sous pression l'équipe au détriment de l'ambiance	,375	,863
Items		4
Coefficient alpha		,809

**Tableau 30 : Fiabilité de l'échelle « bonne gestion de l'équipe d'audit »**

### 3.2.2.1.3. Comportements professionnels

L'analyse en composantes principales montre que le facteur 'comportement professionnel' explique 76,123% de la variance (Cf. Tableau 31). La cohérence interne de ce construit est très bonne (alpha de Cronbach est égale à 0,841) (Cf. Tableau 32). Ainsi, nous définirons une variable agrégée COM\_PROF\_SUP regroupant les trois items constituant ce facteur.

Items	Composante
	1
-Il défend et promeut l'efficacité des méthodes de travail adoptées dans le cabinet	,888
-Il promeut l'image du cabinet et de sa hiérarchie	,884
-Par son comportement, il représente parfaitement la profession d'auditeur.	,845

**Tableau 31 : Analyse en composantes principales « comportements professionnels »**

Items	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
-Il défend et promeut l'efficacité des méthodes de travail adoptées dans le cabinet	,736	,755
-Il promeut l'image du cabinet et de sa hiérarchie	,725	,761
-Par son comportement, il représente parfaitement la profession d'auditeur.	,663	,820
Items		3
Coefficient alpha		,841

**Tableau 32 : Fiabilité de l'échelle « comportements professionnels »**

### 3.2.2.2. Style d'évaluation des performances

L'analyse factorielle menée sur le style d'évaluation de la performance met en exergue l'existence des trois dimensions du style d'évaluation des performances telles que présentées précédemment. Ces facteurs ne parviennent à expliquer ensemble que seulement 58,277% de la variance. Cela est dû à la faible contribution factorielle du quatrième item relatif à la dimension 'style d'évaluation basée sur les aspects techniques' et le second item lié à la dimension 'évaluation de la performance sociale'. L'élimination de ces deux items fait augmenter la part expliquée de la variance à 62,935% (Cf. Tableau 33).

Items	composantes		
	1	2	3
-quand il évalue ma performance mon supérieur accorde au respect du délai imparti pour remplir une mission une place (1=pas importante à 5=très importante)	,058	,061	<b>,732</b>
-le fait que j'ai respecté mon budget de temps	,079	,055	<b>,704</b>
-ma compétence technique	<b>,827</b>	-,034	,080
- ma rigueur méthodologique dans le travail	<b>,879</b>	,016	-,006
- les efforts que je fournis dans le travail	<b>,815</b>	-,086	,016
-ma capacité à détecter les anomalies	,192	,110	-,379
- ma capacité à approfondir un problème d'audit survenu au cours de la mission	<b>,735</b>	,112	-,133
- ma capacité à communiquer et négocier avec le supérieur	,037	<b>,677</b>	-,221
-ma capacité à gérer mon équipe	,448	,530	,061
- la qualité de ma relation avec les clients	,262	<b>,695</b>	,085
- la relation que j'ai établie avec les autres membres de l'équipe d'audit	-,063	<b>,809</b>	,078
-ma capacité à me comporter de manière professionnelle	,200	<b>,684</b>	,055
- ma capacité à saisir les opportunités pour proposer aux clients des services supplémentaires	-,270	<b>,792</b>	,000

**Tableau 33 : Analyse en composantes principales de l'échelle « perception du style d'évaluation des performances »**

### 3.2.2.2.1. Evaluation basée sur des critères budgétaires

Le facteur relatif à l'évaluation axée sur des critères budgétaires explique 60,037% de la variance. Toutefois, ce construit ne dispose d'une cohérence interne que seulement de 0,334. De ce fait, nous avons choisi de garder que le deuxième item pour mesurer la dimension budgétaire de l'évaluation (Cf. Tableau 34). Nous noterons cette variable BUDGET\_EVAL.

Items	Composante
	1
-quand il évalue ma performance mon supérieur accorde au respect du délai imparti pour remplir une mission une place (1=pas importante à 5=très importante)	,775
-le fait que j'ai respecté mon budget / temps	,775

**Tableau 34 : Analyse en composantes principales « évaluation basée sur des critères budgétaires »**

### 3.2.2.2.2. Evaluation basée sur des aspects techniques

L'analyse en composantes principales et le test de fiabilité effectués sur l'évaluation basée sur des critères techniques débouche sur des résultats satisfaisants. En effet, ce facteur explique 68,391% de la variance et dispose d'une consistance interne de 0,845 (Cf. Tableaux 35 et 36). Nous utiliserons une variable agrégée TECH\_EVAL regroupant les différents items de ce facteur.

Items	Composante
	1
-ma compétence technique	,805
- ma rigueur méthodologique dans le travail	,894
- les efforts que je fournis dans le travail	,829
- ma capacité à approfondir un problème d'audit survenu au cours de la mission	,777

**Tableau 35 : Analyse en composantes principales « évaluation basée sur des aspects techniques »**

Items	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
-ma compétence technique	,652	,817
- ma rigueur méthodologique dans le travail	,785	,756
- les efforts que je fournis dans le travail	,684	,803
- ma capacité à approfondir un problème d'audit survenu au cours de la mission	,614	,832
Items		4
Coefficient alpha		,845

**Tableau 36 : Fiabilité de l'échelle « évaluation basée sur des aspects techniques »**

### **3.2.2.2.3. Evaluation de la performance sociale**

Enfin, au prisme de l'analyse factorielle, la dimension sociale de l'évaluation parvient à expliquer 56,409% de la variance (Cf. Tableau 37). Quant au test de fiabilité, il met en évidence une cohérence interne forte qui est à l'ordre de 0,801 (Cf. Tableau 38). Nous construirons une variable SOCIAL\_EVAL agrégeant les différents items de cette dimension.

Items	Composante
	1
- ma capacité à communiquer et négocier avec le supérieur	,662
- la qualité de ma relation avec les clients	,801
- la relation que j'ai établie avec les autres membres de l'équipe d'audit	,800
-ma capacité à me comporter de manière professionnelle	,798
- ma capacité à saisir les opportunités pour proposer aux clients des services supplémentaires	,681

**Tableau 37 : Analyse en composantes principales « évaluation de la performance sociale »**

Items	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
- ma capacité à communiquer et négocier avec le supérieur	,510	,786
- la qualité de ma relation avec les clients	,635	,746
- la relation que j'ai établie avec les autres membres de l'équipe d'audit	,636	,746
-ma capacité à me comporter de manière professionnelle	,636	,751
- ma capacité à saisir les opportunités pour proposer aux clients des services supplémentaires	,523	,785
Items		5
Coefficient alpha		,801

**Tableau 38 : Fiabilité de l'échelle « évaluation de la performance sociale »**

Ainsi, après avoir supprimé le premier item relatif à l'évaluation basée sur des critères budgétaires, nous avons effectué une dernière analyse factorielle sur l'ensemble des dimensions de l'évaluation (Cf. Tableau 39). Les résultats soulignent une amélioration de la part expliquée de la variance par ces facteurs (67,757%).

Items	composantes		
	1	2	3
-le fait que j'ai respecté mon budget / temps	-,027	,028	<b>,962</b>
-ma compétence technique	<b>,804</b>	-,029	,236
- ma rigueur méthodologique dans le travail	<b>,890</b>	,030	-,105
- les efforts que je fournis dans le travail	<b>,830</b>	-,052	-,070
- ma capacité à approfondir un problème d'audit survenu au cours de la mission	<b>,740</b>	,116	-,055
- ma capacité à communiquer et négocier avec le supérieur	,071	<b>,655</b>	-,240
- la qualité de ma relation avec les clients	,280	<b>,687</b>	,109
- la relation que j'ai établie avec les autres membres de l'équipe d'audit	-,034	<b>,812</b>	,106
-ma capacité à me comporter de manière professionnelle	,235	<b>,701</b>	,060
- ma capacité à saisir les opportunités pour proposer aux clients des services supplémentaires	-,235	<b>,792</b>	-,010

**Tableau 39 : Analyse en composantes principales de l'échelle « perception du style d'évaluation des performances »**

### 3.2.3. variables organisationnelles

Similairement aux autres groupes de variables, nous avons examiné à la fois la validité et cohérence interne des échelles de mesures des données relatives à la relation entre l'employé et son organisation.

### 3.2.3.1. Engagement organisationnel affectif

L'analyse factorielle ainsi que le test de fiabilité concernant l'engagement organisationnel affectif fournissent des résultats relativement satisfaisants (part de variance expliquée est égale à 59,69% et alpha de Cronbach est égal 0,867). Dans une visée d'amélioration de ces résultats, nous avons choisi d'éliminer le quatrième item, à savoir, 'je ne me sens pas lié(e) affectivement à ce cabinet'. Dès lors, nous construisons une variable agrégée ENG\_ORG\_AFF rassemblant les cinq items d'engagement affectif. Celle-ci a une cohérence interne de 0,867 et explique 65,927% de la variance (Cf. Tableaux 40 et 41).

Items	Composante
	1
-Je serais très content(e) de passer le reste de ma carrière dans ce cabinet	,739
-Je ressens vraiment les problèmes de ce cabinet comme s'ils étaient les miens	,805
-Je me sens comme "un(e) membre de la famille" dans ce cabinet	,792
-Ce cabinet signifie énormément pour moi sur le plan personnel	,835
-Je ressens un fort sentiment d'attache envers mon cabinet	,882

**Tableau 40 : Analyse en composantes principales « engagement organisationnel affectif »**

Items	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
- Je serais très content(e) de passer le reste de ma carrière dans ce cabinet	,605	,862
-Je ressens vraiment les problèmes de ce cabinet comme s'ils étaient les miens	,681	,842
-Je me sens comme "un(e) membre de la famille" dans ce cabinet	,669	,844
-Ce cabinet signifie énormément pour moi sur le plan personnel	,721	,833
-Je ressens un fort sentiment d'attache envers mon cabinet	,791	,814
Items		5
Coefficient alpha		,867

**Tableau 41 : Fiabilité de l'échelle « engagement organisationnel affectif »**

### 3.2.3.2. Soutien organisationnel perçu

L'analyse en composantes principales réalisée sur les neuf items composant le soutien organisationnel perçu remet en cause l'unidimensionnalité du construit. En effet, celle-ci dégage deux facteurs qui ensemble expliquent 62,96 % de la variance (Cf. Tableau 42).

Items	Composantes	
	1	2
-mon cabinet tient fortement compte de mes valeurs et de mes objectifs.	,863	-,037
-je peux compter sur l'aide de mon cabinet quand j'ai un problème.	,865	,145
-mon cabinet se soucie vraiment de mes conditions de travail.	,847	,007
-mon cabinet est disposé à faire son maximum pour que je puisse travailler au mieux de mes capacités.	,778	-,008
-même si je faisais un excellent travail, mon cabinet ne le remarquerait pas.	,096	,954
-mon cabinet se soucie de ma satisfaction générale au travail (conditions de travail, environnement...).	,849	-,016
-mon cabinet s'intéresse peu à ma personne.	-,326	,646
-mon cabinet se soucie de mon opinion.	,378	-,082
-mon cabinet se réjouit de mes réussites au travail.	,669	-,019

**Tableau 42 : Analyse en composantes principales « soutien organisationnel perçu »**

Au niveau de notre étude, nous gardons le premier facteur en supprimant le cinquième, septième (qui se mettent sur le second facteur) et huitième item (dont la contribution factorielle sur le premier facteur est inférieur à 0,5). Dès lors, nous définissons une variable agrégée POS, associée à ce facteur et qui regroupe le reste des items.

L'analyse factorielle de ce construit montre une amélioration de la part de la variance (66,282%) (Cf. Tableau 43). Quant au test de fiabilité, il affiche une valeur d'alpha de Cronbach de 0,897 qui est largement satisfaisante (Cf. Tableau 44).

Items	Composante
	1
-mon cabinet tient fortement compte de mes valeurs et de mes objectifs.	,885
-je peux compter sur l'aide de mon cabinet quand j'ai un problème	,809
-mon cabinet se soucie vraiment de mes conditions de travail	,834
-mon cabinet est disposé à faire son maximum pour que je puisse travailler au mieux de mes capacités	,797
-mon cabinet se soucie de ma satisfaction générale au travail (conditions de travail, environnement...)	,859
-mon cabinet se réjouit de mes réussites au travail	,686

**Tableau 43 : Analyse en composantes principales « soutien organisationnel perçu »**

Items	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
- mon cabinet tient fortement compte de mes valeurs et de mes objectifs	,818	,864
- Je peux compter sur l'aide de mon cabinet quand j'ai un problème	,713	,881
- Mon cabinet se soucie vraiment de mes bonnes conditions de travail	,748	,875
-Mon cabinet est disposé à faire son maximum pour que je puisse travailler au mieux de mes capacités	,702	,882
- Mon cabinet se soucie de ma satisfaction générale au travail (conditions de travail, environnement...)	,778	,870
Mon cabinet se réjouit de mes réussites au travail	,576	,900
items		6
Coefficient alpha		,897

**Tableau 44 : Fiabilité de l'échelle « support organisationnel perçu »**

### 3.2.3.3. Intention de rester ou de quitter le cabinet

L'analyse factorielle affiche un facteur relatif à l'intention de rester dans le cabinet qui parvient à expliquer 50,887% de la variance. Toutefois, cette analyse a montré que le deuxième item (combien de temps souhaitez-vous séjourner dans ce cabinet ?) a un poids sur la composante principale inférieur à 0,50 (0,437). De ce fait, nous avons procédé à l'élimination de cet item, ce qui a permis d'améliorer la part expliquée de la variance par le nouveau facteur (63,407%) et d'avoir un alpha de Cronbach de 0,711 (Cf. Tableaux 45 et 46). Nous construirons une variable agrégée INTENT\_STAY à partir des trois items de l'intention de rester dans le cabinet (en inversant le premier item).

Items	Composante
	1
-Si vous étiez complètement libre de choisir, préféreriez-vous continuer à travailler dans ce cabinet ou de le quitter ?	,804
-Etes-vous en recherche active d'un emploi ailleurs ?	,759
-Envisagez-vous de quitter bientôt l'audit ?	,824

**Tableau 45 : Analyse en composantes principales « intention de rester dans le cabinet »**

Items	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
- mon cabinet tient fortement compte de mes valeurs et de mes objectifs	,539	,610
- Je peux compter sur l'aide de mon cabinet quand j'ai un problème	,483	,676
- Mon cabinet se soucie vraiment de mes bonnes conditions de travail	,568	,572
items		3
Coefficient alpha		,711

**Tableau 46 : Fiabilité de l'échelle « intention de rester dans le cabinet »**

### 3.2.4. Variables contextuelles : pression budgétaire et pression du délai

L'analyse en composantes principales effectuée sur les items de la pression budgétaire et ceux relatifs à la pression des délais, souligne que ces deux facteurs ne parviennent à expliquer que 59,449% de la variance. En effet, d'après cette analyse chacun des items 2 et 6 s'associe à un facteur contraire à celui attendu (item2 de la pression budgétaire définit la composante relative à la pression des délais et vice versa pour l'item 6).

C'est en cela que nous garderons les 3 items restant pour mesurer la variable de pression budgétaire (BUDG\_PRESS). S'agissant de la variable de pression des délais (DEADL\_PRESS), celle-ci sera mesurée uniquement par l'item 5. Ainsi, la part expliquée de la variance augmente à 76,212% (Cf. Tableau 47).

Items	Composante	
	1	2
-les budgets-temps(le nombre de jour / homme) sur les quels vous avez travaillé l'année dernière ont été : 1 = impossible à atteindre, à 5= très facile à atteindre	<b>-,581</b>	,183
- je respecte mon budgets-temps (1= jamais à 5= très souvent)	-,044	,752
- j'ai effectué des heurs supplémentaires non déclarées pour terminer mon travail (1= jamais à 5= très souvent)	<b>,906</b>	,057
-sans ces heures supplémentaires non déclarées, je n'aurais pas pu respecter le budget / temps (1= jamais à 5= très souvent)	<b>,930</b>	,142
- le délai de temps que je réserve à la mission de vérification est adéquat (1= jamais à 5= très souvent)	,094	<b>,840</b>
- la pression que je subis du fait de travailler sur plusieurs missions en même temps (1= jamais à 5= très souvent)	,330	-,326

**Tableau 47 : Analyse en composantes principales « pression budgétaire et pression du délai »**

#### 3.2.4.1. Pression budgétaire

Après avoir procédé à l'élimination de l'item 2 du facteur lié à la pression budgétaire et l'inversion de son premier item, tant l'analyse en composantes principales que l'analyse de la fiabilité fournissent des résultats satisfaisants (part expliquée de la variance égale à 67,536% et l'alpha de Cronbach est de 0,760) (Cf. Tableaux 48 et 49).

Items	Composante
	1
-inve_budget_q1 (item inversé de l'ancien item : les budgets-temps(le nombre de jour/homme) sur les quels vous avez travaillé l'année dernière	,671
- j'ai effectué des heures supplémentaires non déclarées pour terminer mon travail	,882
- sans ces heures supplémentaires non déclarées, combien de fois je n'aurais pas pu respecter le budget de temps	,893

**Tableau 48 : Analyse en composantes principales  
« pression budgétaire »**

items	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
- les budgets-temps(le nombre de jour / homme) sur les quels vous avez travaillé l'année dernière	,416	,846
- j'ai effectué des heures supplémentaires non déclarées pour terminer mon travail	,686	,560
- sans ces heures supplémentaires non déclarées, combien de fois je n'aurais pas pu respecter le budget / temps	,708	,530
Nombre d'items		3
Coefficient Alpha		,760

**Tableau 49 : Fiabilité de l'échelle « pression budgétaire »**

\*\*\*

Cette section a été dédiée à la présentation, dans un premier temps, des différents critères retenus pour la validité et la fiabilité de nos échelles de mesure, et dans un second temps, aux tests proprement dits de ces échelles.

Les résultats de l'analyse factorielle nous permettent de garder toutes les variables de notre étude, telles que définies au niveau de la première section de ce chapitre. Pour des fins de synthèse, nous exposons dans le tableau, ci-dessous, ces variables ainsi que leurs abréviations.

Variables	Abréviations
<b>Comportements dysfonctionnels</b>	
Comportements de réduction de qualité	QTB
Comportements non professionnels	CNP
Mauvaise gestion de l'équipe	MGE
Sous-déclaration du temps réel passé sur une mission d'audit	URT
<b>Variables relatives à la relation managériale</b>	
<b><u>LMX :</u></b>	
Affection	AFFECT_LMX
Loyauté	LOYAL_LMX
Contribution	CONTR_LMX
Respect professionnel	PROF_RESP_LMX
<b><u>Comportements types du supérieur :</u></b>	
Compétence technique	COM_TEC_SUP
Bonne gestion d'équipe	COM_MANAG_SUP
Comportements professionnels	COM_PROF_SUP
<b><u>Style d'évaluation de la performance :</u></b>	
Evaluation basée sur des critères budgétaires	BUDGET_EVAL
Evaluation basée sur des critères techniques	TECH_EVAL
Evaluation axée sur des critères sociaux	SOCIAL_EVAL
<b>Variables organisationnelles</b>	
Soutien organisationnel perçu	POS
Intention de quitter	INTENT_STAY
Engagement organisationnel affectif	ENG_ORG_AFF
<b>Variables contextuelles</b>	
Pression budgétaire	BUDG_PRESS
Pression du délai	DEADL_PRESS
<b>Variables démographiques</b>	
Age	AGE
<b><u>Expérience :</u></b> -Expérience dans le cabinet -Expérience en tant que senior -Expérience dans l'audit	EXPER_CABINET EXPER_SENIOR EXPER_AUDIT
Formation	FORMATION
Genre	GENRE
Taille du cabinet	TAILLE_CABINET

**Tableau 50 : Variables et abréviations**

### **Conclusion du chapitre 4**

L'objectif de ce quatrième chapitre était d'exposer en détails les différentes variables de cette étude ainsi que les critères retenus pour valider leurs échelles de mesure. En outre, ce chapitre s'est intéressé aux résultats des approches de validation des mesures mobilisées, à savoir l'analyse factorielle et celle de fiabilité. À cet effet, nous procéderons, par la suite, aux différentes analyses envisagées pour notre étude.



**CHAPITRE 5 : PRÉSENTATION ET  
INTERPRÉTATION DES RÉSULTATS**



Le dernier chapitre servira à répondre aux différents questionnements de cette étude. Il sera réservé, dans un premier temps, à une analyse descriptive des phénomènes étudiés (§1). En deuxième temps, nous passerons en revue les résultats de l'analyse bivariée permettant de définir les modèles de régression à appliquer sur les variables dépendantes (§2). En troisième temps, seront présentés la méthode d'analyse multivariée adoptée ainsi que les tests préalables à sa mise en œuvre (§3). En dernier lieu, seront exposés les différents résultats découlant de cette analyse ainsi que leur brève discussion (§4).

## **Section 1 : statistiques descriptives**

L'analyse descriptive regroupe de nombreuses techniques utilisées afin de décrire un ensemble relativement important de données. Au niveau de cette section, la présentation des données recueillies à partir de notre enquête s'effectuera en trois temps. Il s'agira, tout d'abord, de les décrire de manière synthétique et d'obtenir une vision générale des caractéristiques des différents phénomènes étudiés. Ensuite, nous analyserons la fréquence de certains éléments du modèle empirique. Ainsi, cela permettra de répondre à nos quatre premières questions de recherche. Enfin, des analyses supplémentaires seront mises en place et ce, au prisme des critères d'identification des répondants retenus. Cela servira à enrichir les analyses et apporter une réponse à la dernière question relative à la première série de questionnements de notre travail.

### **1.1. Analyse descriptive univariée**

Au vu de l'analyse descriptive univariée, plusieurs résultats ont été dégagés. Ces derniers sont fournis dans les deux tableaux ci-dessous.

Le premier tableau permet de mettre en exergue les caractéristiques (moyenne, écart type, minimum et maximum) de l'ensemble des variables intégrées dans l'étude. Les principales constatations peuvent se présenter comme suit :

- En moyenne le QTB paraît être le comportement le moins adopté par les auditeurs contrairement à l'URT qui est le comportement le plus répandu.
- Les auditeurs ont déclaré avoir subi en moyenne plus de pression des délais que celle budgétaire.
- Les quatre dimensions du LMX définissent en moyenne de la même manière la relation supérieur-subordonné.
- Le modèle type de comportements du supérieur est caractérisé en moyenne par moins de comportements managériaux comparativement à ceux techniques et professionnels.
- Enfin, les auditeurs seniors ont déclaré en moyenne la même perception de l'importance de l'application des trois styles d'évaluation de la performance.

Concernant, le reste des variables, plus précisément les variables démographiques, elles sont présentées brièvement à la fin du premier tableau. Une description détaillée de celles-ci est apportée au niveau du second tableau.

Variables	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
QTB	123	1,00	4,20	1,800	,757
MGE	123	1,00	4,33	2,197	,711
CNP	123	1,00	5,00	2,449	,956
URT	123	1,00	5,00	4,162	,944
BUDG_PRESS	123	0,00	3,00	1,813	,723
DEADL_PRESS	123	1,00	5,00	3,227	,903
ENG_ORG_AFF	123	1,00	4,80	2,574	,884
POS	123	1,00	4,83	2,970	,904
INTENT_STAY	123	0,00	1,00	,506	,387
AFFECT_LMX	123	1,00	5,00	3,224	,896
LOYAL_LMX	123	1,00	5,00	3,151	,981
CONTR_LMX	123	1,00	5,00	3,500	,858
PROF_RESP_LMX	123	1,00	5,00	3,296	,940
COM_TEC_SUP	123	1,00	4,75	3,158	,700
COM_MANAG_SUP	123	1,00	3,25	1,581	,825
COM_PROF_SUP	123	1,00	5,00	3,314	,822
BUDGET_EVAL	123	1,00	5,00	3,390	1,013
TECH_EVAL	123	1,00	5,00	3,670	,766
SOCIAL_EVAL	123	1,00	4,80	3,614	,725
FORMATION	123	1,00	4,00	3,073	1,202
GENRE	123	1,00 (homme)	2,00 (femme)	1,333	,473
TAILLE_CABINET	123	1,00 (français)	2,00 ( <i>anglo-saxon</i> )	1,731	,444
AGE	123	24 (ans)	34 (ans)	27,853	1,994
EXPER_CABINET	123	1,00 (années)	8,00 (années)	3,585	1,506
EXPER_SENIOR	123	0,50 (années)	4,00 (années)	1,760	,8355
EXPER_AUDIT	123	2 (années)	8 (années)	4,333	1,242

- Variables dépendantes : QTB (Comportements de réduction de qualité), CNP (Comportements non professionnels), MGE (Mauvaise gestion de l'équipe) et URT (Sous-déclaration du temps réel passé sur une mission d'audit)

- Variables indépendantes : AFFECT\_LMX (Affection), LOYAL\_LMX (loyauté), CONTR\_LMX (contribution), PROF\_RESP\_LMX (respect professionnel), COM\_TEC\_SUP (Compétence technique), COM\_MANAG\_SUP (Bonne gestion d'équipe), COM\_PROF\_SUP (Comportements professionnels), BUDGET\_EVAL (Evaluation basée sur des critères budgétaires), TECH\_EVAL (Evaluation basée sur des critères techniques), SOCIAL\_EVAL (Evaluation axée sur des critères sociaux), POS (Soutien organisationnel perçu), INTENT\_STAY (Intention de quitter), ENG\_ORG\_AFF (Engagement organisationnel affectif), BUDG\_PRESS (Pression budgétaire), DEADL\_PRESS (Pression du délai), AGE, EXPER\_CABINET (expérience dans le cabinet), EXPER\_SENIOR (expérience en tant que senior), EXPER\_AUDIT (expérience dans l'audit), FORMATION, GENRE et TAILLE\_CABINET.

**Tableau 51 : analyse descriptive des données**

<b>Variables</b>	<b>Caractéristiques</b>
Genre	123 auditeurs dont 41 femmes et 82 hommes
Taille du cabinet	33 répondants opèrent dans des cabinets nationaux et 90 dans des <i>Big</i>
Âge	58 répondants ont plus de 27,8 ans (moyenne d'âge) et 65 ont moins de 27,8 ans
Expérience	<p><u>-expérience dans le cabinet:</u> 60 seniors ont déclaré avoir une expérience dans le même cabinet supérieure à la moyenne (3,5 années), alors que 48 ont une ancienneté inférieure à cette moyenne.</p> <p><u>-expérience en tant que senior :</u> 53 auditeurs ont signalé avoir une expérience en tant que senior supérieure à 1,7 années, en revanche le reste (70) ont une ancienneté inférieure à la moyenne.</p> <p><u>-expérience dans l'audit:</u> 74 auditeurs seniors ont déclaré avoir passé plus de 4,3 années dans l'audit, alors que 49 auditeurs seniors ont une expérience dans l'audit inférieure à cette moyenne.</p>
Formation	<p>-Bac+4 (25 auditeurs)</p> <p>-révision comptable (9 auditeurs)</p> <p>-diplôme d'expertise comptable (21 auditeurs)</p> <p>-DEA, DESS et équivalent (68 auditeurs seniors)</p>

**Tableau 52 : description détaillée des variables démographiques**

## **1.2. Étude descriptive comparative**

Au niveau de ce paragraphe, nous nous attacherons à étudier la fréquence successivement des quatre éléments suivants de notre modèle empirique : les dimensions du LMX, les comportements dysfonctionnels, les styles d'évaluation de la performance et le modèle de rôle du supérieur. Notre enquête a cherché à mesurer la différence des moyennes entre les différentes dimensions de chacune de ces variables. Ainsi, l'étude explicative utilisera les variables agrégées relatives à ces dimensions. Autrement dit, nous ne nous intéresserons pas à

la fréquence des items constituant chaque dimension mais, ce qui paraît plus pertinent est l'étude globale de ces dimensions.

### 1.2.1. Le LMX

L'analyse de comparaison de moyennes, basée sur le test T pour échantillons appariés, met en évidence que les dimensions du LMX contribuent quasiment de la même manière à la définition de la relation supérieur-subordonné, à l'exception du facteur 'contribution' qui semble être le plus fréquent (Cf. Tableau 53). En effet, les résultats soulignent que la différence des moyennes entre les dimensions loyauté, affection et contribution n'est pas significative (la significativité du test de *Student* est supérieure à 10%). Donc, nous avons gardé l'hypothèse H0 d'égalité des moyennes. Quant à la dimension 'Contribution', le test de comparaison de moyenne montre que celle-ci constitue le facteur caractérisant le plus la relation supérieur-subordonné. En effet, les trois tests de comparaison de moyenne entre 'Contribution' et le reste des dimensions sont tous déterminants (d'où le rejet de H0).

paires	moyenne	Différences appariées		T de <i>Student</i>	Significativité
		Moyenne (différence de moyenne)	Ecart type		
-Paire 1 : AFFECT_LMX / LOYAL_LMX	3,224 / 3,151	,07317	,7569	1,072	,286
-Paire 2 : AFFECT_LMX / CONTR_LMX	3,224 / 3,500	-,27507	,808	-3,773	<b>,000</b>
-Paire 3 : AFFECT_LMX / PROF_RESP_LMX	3,224 / 3,296	-,07182	,828	-,961	,338
-Paire 4 : PROF_RESP_LMX / CONTR_LMX	3,296 / 3,500	-,20325	1,0496	-2,148	<b>,034</b>
-Paire 5 : PROF_RESP_LMX / LOYAL_LMX	3,296 / 3,151	,14499	1,016	1,583	,116
-Paire6: CONTR_LMX / LOYAL_LMX	3,500 / 3,151	,348	,8245	4,684	<b>,000</b>

AFFECT\_LMX (Affection), LOYAL\_LMX (loyauté), CONTR\_LMX (contribution) et PROF\_RESP\_LMX (respect professionnel).

**Tableau 53 : Les dimensions du LMX**

### 1.2.2. Comportements dysfonctionnels

Le test de comparaison de moyennes mené sur les quatre types d'attitudes dysfonctionnelles met en lumière que le QTB est le comportement le moins adopté par les auditeurs contrairement à l'URT qui semble être le plus fréquent.

Les six comparaisons des moyennes envisageables réalisées sont toutes significatives. Ces comparaisons nous ont permis de classer les comportements adaptatifs selon un ordre croissant des fréquences de leur adoption comme suit : QTB, MGE, CNP et URT (Cf. Tableau 54).

paires	moyenne	Différences appariées		T de Student	Significativité
		Moyenne (différence de moyenne)	Ecart type		
-Paire 1 : QTB / MGE	1,800 / 2,197	-,397	,811	-5,439	<b>,000</b>
-Paire 2 : QTB / CNP	1,800 / 2,449	-,649	,894	-8,045	<b>,000</b>
-Paire 3 : QTB / URT	1,800 / 4,162	-2,362	1,114	-23,510	<b>,000</b>
-Paire 4 : URT / CNP	4,162 / 2,449	1,713	1,214	15,652	<b>,000</b>
-Paire 5 : URT / MGE	4,162 / 2,197	1,964	1,072	20,312	<b>,000</b>
-Paire 6 : MGE / CNP	2,197 / 2,449	-,2513	,9078	-3,071	<b>,003</b>

QTB (Comportements de réduction de qualité), CNP (Comportements non professionnels), MGE (Mauvaise gestion de l'équipe) et URT (Sous-déclaration du temps réel passé sur une mission d'audit)

**Tableau 54 : Les comportements adaptatifs**

### 1.2.3. Style d'évaluation de la performance

Les trois sortes d'évaluation de la performance envisagées dans notre thèse ne paraissent pas avoir la même importance par les firmes d'audit (Cf. Tableau 55). En effet, le test de comparaison de moyennes souligne que ces dernières accordent moins d'importance au style d'évaluation basé sur des critères budgétaires que ceux plutôt techniques et sociaux (significativité à 5%). Nous pourrions avancer l'hypothèse d'une explication quant au respect des budgets, élément basique dans les cabinets assuré par une meilleure répartition et gestion des emplois du temps par la hiérarchie. Le respect du budget en tant qu'une obligation et règle de base de fonctionnement n'est pas un critère de qualité comme les compétences techniques et sociales.

En outre, les résultats révèlent que le test de comparaison de moyennes appliqué sur l'évaluation basée sur critères techniques et sociaux ne permet pas de rejeter l'hypothèse d'égalité de moyennes (significativité supérieure à 10%).

Pour conclure, les compétences sociales ou techniques des auditeurs seront appréciées avec la même acuité par les réseaux d'audit.

paires	moyenne	Différences appariées		T de Student	Significativité
		Moyenne (différence de moyenne)	Ecart type		
-Paire 1 : BUDGET_EVAL / TECH_EVAL	3,390 / 3,670	-,2804	1,258	-2,471	<b>,015</b>
-Paire 2 : BUDGET_EVAL / SOCIAL_EVAL	3,390 / 3,614	-,2243	1,234	-2,015	<b>,046</b>
-Paire 3 : TECH_EVAL / SOCIAL_EVAL	3,670 / 3,614	,0561	,852	,730	,467

BUDGET\_EVAL (Evaluation basée sur des critères budgétaires), TECH\_EVAL (Evaluation basée sur des critères techniques) et SOCIAL\_EVAL (Evaluation axée sur des critères sociaux)

**Tableau 55 : les types d'évaluation de la performance**

### 1.2.4. Comportements types du supérieur

Les trois dimensions de rôle du supérieur ne paraissent pas être partagées de la même façon par les auditeurs managers. En effet, le test de comparaison de moyennes met en évidence que les comportements types les plus adoptés par le supérieur sont ceux à caractère professionnel, alors que les moins adoptés sont ceux de nature managériale (Cf. Tableau 56). Le modèle de rôle du supérieur, peut être défini à partir de la fréquence des trois dimensions le composant selon un ordre croissant : comportements à caractères managérial, technique et professionnel (significativité à 1% et 5%).

paires	moyenne	Différences appariées		T de Student	Significativité
		Moyenne (différence de moyenne)	Ecart type		
-Paire 1 : COM_TEC_SUP / COM_MANAG_SUP	3,158/ 1,581	1,577	,926	18,888	,000
-Paire 2 : COM_TEC_SUP / COM_PROF_SUP	3,158 / 3,158	-,1558	,824	-2,095	,038
-Paire 3 : COM_MANAG_SUP / COM_PROF_SUP	3,158 / 3,314	-1,733	,781	-24,599	,000

COM\_TEC\_SUP (Compétence technique), COM\_MANAG\_SUP (Bonne gestion d'équipe) et COM\_PROF\_SUP (Comportements professionnels).

**Tableau 56 : les comportements types du supérieur**

### 1.3. Analyse comparative des phénomènes étudiés au prisme des critères démographiques

Une deuxième série d'analyses comparatives a été menée sur les variables intégrées dans notre travail. Plus précisément, il s'agit d'abord, de créer des sous-échantillons pour chacun des éléments du modèle empirique et ce, à partir des critères démographiques retenus (âge, genre, formation, expérience et taille du cabinet). Ensuite, une comparaison de moyennes a été réalisée entre les groupes associés à chaque variable du modèle.

### 1.3.1. Comportements dysfonctionnels

L'analyse de comparaison de moyennes appliquée sur les comportements adaptatifs intègre les cinq critères démographiques retenus dans l'étude. Dans un premier temps, nous avons mené, pour chaque type de comportement, des comparaisons de moyennes selon les critères âge et genre, le critère formation et enfin, l'expérience ainsi que la taille du cabinet.

❖ Critères retenus : âge et genre

Le tableau ci-dessous montre que les auditeurs seniors âgés de moins de 27,8 ans sont plus susceptibles de s'engager dans des comportements dysfonctionnels (QTB, MGE et CNP) en comparaison avec homologues plus âgés (ce résultat n'est pas confirmé pour l'URT dont le test de comparaison de moyenne n'est pas significatif).

En outre, nous constatons que les auditrices femmes se permettent d'adopter des QTB et des CNP plus que les auditeurs hommes et inversement pour le MGE et l'URT. Toutefois, ces résultats ne sont pas significatifs. Dès lors, nous gardons l'hypothèse d'égalité des moyennes entre femmes et hommes pour chaque type de comportements.

Comportements dysfonctionnels	âge			genre		
	<27,85	>27,85	t-Stat	homme	femme	t-Stat
QTB	1,9552	1,6615	2,179**	1,7878	1,8244	-,252
MGE	2,3218	2,0872	1,844***	2,1992	2,1951	,030
CNP	2,7069	2,2192	2,908*	2,3841	2,3841	-1,067
URT	4,1897	4,1385	,299	4,1707	4,1463	,135

Variables dépendantes : QTB (Comportements de réduction de qualité), CNP (Comportements non professionnels), MGE (Mauvaise gestion de l'équipe) et URT (Sous-déclaration du temps réel passé sur une mission d'audit).

\*\*\*significatif à 1%

\*\*significatif à 5%

\*significatif à 10%

**Tableau 57 : Comparaison de moyennes suivant l'âge et le genre**

❖ Critère retenu : formation

L'analyse comparative entre les quatre groupes de formation souligne que plus un auditeur a un niveau plus élevé de formation, plus il a tendance à adopter des comportements adaptatifs (Cf. Tableau 58). En effet, un auditeur de niveau bac+4 est le moins susceptible d'adopter telles attitudes, alors que celui titulaire d'un DEA, DESS ou un diplôme équivalent est le plus enclin de s'y engager. Cependant, ces résultats n'ont pas pu être confirmés, la différence de moyenne entre ces groupes de formation n'est pas déterminante.

Comportements dysfonctionnels	Formation						
	(Bac+4) / (révision comptable)	(bac+4) / (diplôme d'expertise)	(bac+4) / DEA	(révision comptable) / (expertise)	(révision) / (DEA)	(expertise) / (DEA)	Fisher
QTB	-,17422	-,2662	-,1696	-,09206	-,00458	,0966	,504
MGE	,08148	-,11429	-,1490	-1,0013	-,19577	-,26331	,827
CNP	-,24667	-,18714	,0376	,0595	-,2843	-,2247	,457
URT	,3600	-,1638	,3600	-,5238	,000	-,5238	2,214

Variables dépendantes : QTB (Comportements de réduction de qualité), CNP (Comportements non professionnels), MGE (Mauvaise gestion de l'équipe) et URT (Sous-déclaration du temps réel passé sur une mission d'audit).

\*\*\*significatif à 1%

\*\*significatif à 5%

\*significatif à 10%

**Tableau 58 : comparaison de moyennes selon les quatre modalités de formation**

❖ Critères retenus : expérience et taille du cabinet

À partir du tableau ci-après, nous déduisons que les auditeurs ayant une ancienneté en tant que seniors inférieure à 1,7 années ont plus tendance à adopter des QTB et CNP (significativité est respectivement de 5% et 10%) par rapport à ceux dont l'ancienneté dépasse cette moyenne. En outre, l'analyse met en évidence que les auditeurs ayant passé une expérience dans l'audit inférieure à 4,3 années se permettent davantage de s'engager dans le CNP que ceux ayant une ancienneté plus importante dans l'audit (significativité à 1%).

Par ailleurs, le critère 'taille du cabinet' montre que les auditeurs seniors opérant dans des cabinets nationaux s'engagent dans des comportements adaptatifs plus que ceux exerçant dans des *big*. Toutefois, les résultats du test de comparaison ne sont pas significatifs.

Comportements dysfonctionnels	Expérience			Taille du cabinet
	Dans le cabinet (<3,585 />3,585) t Stat	En tant que seniors (<1,76 />1,76) t Stat	Dans l'audit (<4,333/>4,333) t Stat	(Non <i>big</i> / <i>big</i> ) t-Stat
QTB	(,03333) ,223	(,27186) 1,995**	(,09498) ,679	(-,13253) -,859
MGE	(,10556) ,736	(,00602) ,046	(,04615) ,351	(,01953) ,134
CNP	(,26667) 1,456	(,31307) 1,814***	(,33956) 1,949***	(,12121) ,621
URT	(,01667) ,093	(,04582) ,266	(,06674) ,382	(,10909) ,566

Variables dépendantes : QTB (Comportements de réduction de qualité), CNP (Comportements non professionnels), MGE (Mauvaise gestion de l'équipe) et URT (Sous-déclaration du temps réel passé sur une mission d'audit).

\*\*\*significatif à 1%

\*\*significatif à 5%

\*significatif à 10%

**Tableau 59 : comparaison de moyennes en fonction de l'expérience et la taille du cabinet**

### 1.3.2. Pression budgétaire et pression du délai

La pression budgétaire et celle des délais ont fait l'objet d'analyse de comparaison de moyennes selon quatre critères, à savoir l'expérience, la taille du cabinet, l'âge et le genre (Cf. Tableaux 60 et 61).

❖ Critères retenus : expérience et taille du cabinet

En s'appuyant sur le critère de l'expérience, nous constatons que la pression de budget et celle de délai diminuent avec l'ancienneté. Plus l'auditeur passe de temps dans le même cabinet (période supérieure à 3,5 années), ou dans l'audit (période supérieure à 4,3 années) ou en tant qu'auditeur senior (ancienneté supérieure à 1,7 ans) moins il subit la pression liée au budget et délai. Toutefois, ce résultat est significatif uniquement pour la pression du délai dans le cas d'une ancienneté dans le cabinet supérieure à la moyenne (significativité à 5%).

Quant au critère de taille, les résultats ne sont pas significatifs pour conclure que les auditeurs dans les cabinets nationaux subissent plus de pression budgétaire et moins de pression du délai que leurs homologues opérant dans les *big*.

Pression	Expérience			Taille du cabinet
	Dans le cabinet (<3,585/ >3,585) t Stat	En tant que seniors (<1,76 / >1,76) t Stat	Dans l'audit (<4,333/ >4,333) t Stat	(Non big / big) t-Stat
Pression budgétaire	(,06806) ,497	(,00809) ,061	(,01710) ,128	(,03468) ,235
Pression du délai	(,40000) 2,288**	(,26307) 1,609	(,07308) ,438	(-,22828) -1,244

\*\*\*significatif à 1%

\*\*significatif à 5%

\*significatif à 10%

**Tableau 60 : comparaison de moyennes selon la taille du cabinet et l'expérience**

❖ Critères retenus : âge et genre

Le tableau ci-dessous souligne qu'un auditeur âgé de moins de 27,8 ans subit plus de pression de temps (pression budgétaire et des délais) qu'un auditeur plus âgé. De plus, les auditrices femmes ont déclaré avoir subi plus de pression budgétaire et moins de pression du délai comparées aux auditeurs hommes. Néanmoins, le test de comparaison de moyennes ne permet pas de conclure la significativité des ces résultats.

Pression	âge			genre		
	<27,85	>27,85	t-Stat	homme	femme	t-Stat
Pression du budget	1,8051	1,8218	,127	1,7967	1,8455	-,351
Pression du délai	3,2000	3,2586	,358	3,2561	3,1707	,492

\*\*\*significatif à 1%

\*\*significatif à 5%

\*significatif à 10%

**Tableau 61 : Comparaison de moyennes selon l'âge et le genre**

### **1.3.3. Variables organisationnelles et managériales**

De nombreux résultats peuvent être dégagés au prisme de l'analyse de comparaison de moyennes menée sur les variables organisationnelles et managériales et ce, selon le critère de taille. Toutefois, ces résultats ne sont pas significatifs (Cf. Tableau 62).

D'abord, l'analyse permet de mettre en évidence que les auditeurs opérant dans les *big* montrent plus d'engagement affectif et reçoivent moins de soutien organisationnel que leurs homologues dans les non *big*.

Ensuite, dans le cadre de la relation supérieur-subordonné, les auditeurs dans les réseaux internationaux ont déclaré plus d'affection, de loyauté et de contribution et moins de respect professionnel comparés à leurs homologues dans les non *big*.

Par ailleurs, l'évaluation basée sur des critères budgétaires et sociaux paraît être plus importante au sein des *big 4* comparés à Mazars. Ce dernier accorde un intérêt particulier à l'évaluation plutôt axée sur des critères techniques.

Enfin, les résultats montrent que le modèle de rôle dans les *big* est représenté par plus de comportements managériaux et professionnels et moins de compétences techniques que le modèle de comportements types du supérieur dans les cabinets nationaux.

	Taille du cabinet	
	Différence de moyennes (Non <i>big</i> / <i>big</i> )	t-Stat
engagement organisationnel	-,11354	-,629
POS	,20640	1,122
<u>LMX :</u>		
-Affection	-,03131	-,171
-Loyauté	-,12458	-,622
-Contribution	-,08283	-,472
-Respect professionnel	,17424	,910
<u>Style d'évaluation :</u>		
-évaluation basée sur des critères budgétaires	-,07778	-,376
-évaluation axée sur des critères techniques	,07727	,494
-évaluation basée sur des critères sociaux	-,06970	-,471
<u>Modèle de rôle :</u>		
-comportements techniques	,17677	1,242
-comportements managériaux	-,16288	-,969
-comportements professionnels	-,12593	-,751

\*\*\*significatif à 1%

\*\*significatif à 5%

\*significatif à 10%

**Tableau 62 : comparaison de moyennes basée sur la taille du cabinet**

\*\*\*

Cette section avait pour objectif d'apporter des réponses à la première série de questionnements portant sur les éléments de notre modèle empirique. Maintenant, il convient de tenter de répondre à la seconde série de questions en étudiant les relations entre les variables explicatives du modèle et les comportements adaptatifs et ce, en s'appuyant tout d'abord sur la statistique de corrélation.

## **Section 2 : Statistiques bivariées**

La corrélation linéaire est une statistique largement utilisée car elle synthétise l'importance de la relation entre deux variables métriques (Carricano et Poujol, 2008, p.134). Ainsi, au niveau de cette section nous appliquerons cette méthode pour nous assurer de l'existence d'un niveau de corrélation satisfaisant et acceptable entre les différentes variables explicatives et dépendantes intégrées dans notre modèle empirique.

### **2.1. Résultats de corrélations entre les comportements adaptatifs et les variables managériales**

L'étude de corrélation entre les comportements dysfonctionnels et les variables managériales s'est effectuée en trois étapes. D'abord, l'analyse du sens de l'association entre ces comportements avec les dimensions du LMX (Cf. Tableau 63), ensuite, avec les dimensions du modèle de rôle du supérieur (Cf. Tableau 64), et enfin, avec les trois styles d'évaluation de la performance (Cf. Tableau 65).

### 2.1.1. Corrélations entre les comportements adaptatifs et les dimensions du LMX

		QTB	MGE	CNP	URT	AFFECT_LMX	LOYAL_LMX	CONTR_LMX	PROF_RE SP_LMX
QTB	Corrélation de Pearson	1	,391**	,475**	,156	-,368**	-,424**	-,317**	-,237**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,085	,000	,000	,000	,008
	N	123	123	123	123	123	123	123	123
MGE	Corrélation de Pearson		1	,439	,184*	-,356**	-,428**	-,284**	-,186*
	Sig. (bilatérale)			,000	,042	,000	,000	,001	,039
	N		123	123	123	123	123	123	123
CNP	Corrélation de Pearson			1	,184*	-,208*	-,351**	-,188*	-,127
	Sig. (bilatérale)				,042	,021	,000	,037	,163
	N			123	123	123	123	123	123
URT	Corrélation de Pearson				1	-,092	-,112	,015	-,018
	Sig. (bilatérale)					,312	,216	,868	,845
	N				123	123	123	123	123
AFFECT_LMX	Corrélation de Pearson					1	,679**	,576**	,594**
	Sig. (bilatérale)						,000	,000	,000
	N					123	123	123	123
LOYAL_LMX	Corrélation de Pearson						1	,606**	,442**
	Sig. (bilatérale)							,000	,000
	N						123	123	123
CONTR_LMX	Corrélation de Pearson							1	,322**
	Sig. (bilatérale)								,000
	N							123	123
PROF_RE SP_LMX	Corrélation de Pearson								1
	Sig. (bilatérale)								
	N								123

\*\*la corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

\*la corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

-Variables dépendantes : QTB (Comportements de réduction de qualité), CNP (Comportements non professionnels), MGE (Mauvaise gestion de l'équipe) et URT (Sous-déclaration du temps réel passé sur une mission d'audit).

-Variables indépendantes : AFFECT\_LMX (Affection), LOYAL\_LMX (loyauté), CONTR\_LMX (contribution) et PROF\_RESP\_LMX (respect professionnel).

**Tableau 63 : Corrélations entre les comportements dysfonctionnels et les dimensions du LMX**

Au prisme du tableau de corrélation, ci-dessus, plusieurs conclusions peuvent être tirées :

-L'URT ne paraît être corrélé de manière significative avec aucune des dimensions du LMX.

-Le QTB est associé négativement et de manière déterminante ( $p < 0,01$ ) avec les quatre dimensions du LMX (affection : -0,368, loyauté : -0,424, contribution : -0,317 et respect professionnel : -0,237).

-Le MGE est relié négativement et significativement avec les différents facteurs du LMX : AFFECT\_LMX (-0,356 ;  $p < 0,01$ ), LOYAL\_LMX (-0,428 ;  $p < 0,01$ ), CONTR\_LMX (-0,284 ;  $p < 0,01$ ) et PROF\_RESP\_LMX (-0,186 ;  $p < 0,05$ ).

-Enfin, quant au CNP, il est corrélé négativement et de manière considérable avec tous les attributs du LMX, à l'exception du respect professionnel : AFFECT\_LMX (-0,208 ; p<0,05), LOYAL\_LMX (-0,351 ; p<0,01), CONTR\_LMX (-0,188 ; p<0,05).

### 2.1.2. Corrélations entre les comportements adaptatifs et les comportements types du supérieur

		QTB	MGE	CNP	URT	COM_TEC_SUP	COM_MANAG_SUP	COM_PROF_SUP
QTB	Corrélation de Pearson	1	,391**	,475*	,156	-,269**	-,444**	-,285**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,085	,003	,000	,001
	N	123	123	123	123	123	123	123
MGE	Corrélation de Pearson		1	,439	,184*	-,203*	-,344**	-,325**
	Sig. (bilatérale)			,000	,042	,024	,000	,000
	N		123	123	123	123	123	123
CNP	Corrélation de Pearson			1	,184*	-,131	-,525**	-,299**
	Sig. (bilatérale)				,042	,149	,000	,001
	N			123	123	123	123	123
URT	Corrélation de Pearson				1	-,030	-,093	,056
	Sig. (bilatérale)					,742	,305	,540
	N				123	123	123	123
COM_TEC_SUP	Corrélation de Pearson					1	,272**	,422**
	Sig. (bilatérale)						,002	,000
	N					123	123	123
COM_MANAG_SUP	Corrélation de Pearson						1	,550**
	Sig. (bilatérale)							,000
	N						123	123
COM_PROF_SUP	Corrélation de Pearson							1
	Sig. (bilatérale)							
	N							123

\*\*la corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

\*la corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

- Variables dépendantes : QTB (Comportements de réduction de qualité), CNP (Comportements non professionnels), MGE (Mauvaise gestion de l'équipe) et URT (Sous-déclaration du temps réel passé sur une mission d'audit)

-Variables indépendantes : COM\_TEC\_SUP (Compétence technique), COM\_MANAG\_SUP (Bonne gestion d'équipe) et COM\_PROF\_SUP (Comportements professionnels)

**Tableau 64 : Corrélations entre les comportements dysfonctionnels et les comportements du supérieur**

Ce tableau de corrélation met en évidence qu'aucun des trois types de comportements idéaux du supérieur n'est corrélé significativement avec l'URT. En outre, d'après cette analyse, les comportements professionnels (COM\_PROF\_SUP) et ceux managériaux

(COM\_MANAG\_SUP) du supérieur sont tous associés négativement et de façon déterminante avec les trois autres types d'attitudes dysfonctionnelles (le niveau de significativité de toutes les corrélations est à 1%). Quant aux comportements techniques (COM\_TEC\_SUP), ils ne sont reliés négativement et significativement que seulement avec le QTB (-0,269,  $p < 0,01$ ) et MGE (-0,203,  $p < 0,05$ ).

### 2.1.3. Corrélations entre les comportements dysfonctionnels et les styles d'évaluation de la performance

		QTB	MGE	CNP	URT	BUDGET_EVAL	TECH_EVAL	SOCIAL_EVAL
QTB	Corrélation de Pearson	1	,391**	,475**	,156	-,053	-,309**	-,325**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,085	,558	,001	,000
	N	123	123	123	123	123	123	123
MGE	Corrélation de Pearson		1	,439	,184*	-,025	-,278**	-,191*
	Sig. (bilatérale)			,000	,042	,787	,002	,034
	N		123	123	123	123	123	123
CNP	Corrélation de Pearson			1	,184*	-,045	,028	-,196*
	Sig. (bilatérale)				,042	,622	,758	,034
	N			123	123	123	123	123
URT	Corrélation de Pearson				1	-,053	-,075	-,104
	Sig. (bilatérale)					,560	,407	,252
	N				123	123	123	123
BUDGET_EVAL	Corrélation de Pearson					1	,019	,019
	Sig. (bilatérale)						,834	,835
	N					123	123	123
TECH_EVAL	Corrélation de Pearson						1	,348**
	Sig. (bilatérale)							,000
	N						123	123
SOCIAL_EVAL	Corrélation de Pearson							1
	Sig. (bilatérale)							
	N							123

\*\*la corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

\*la corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

- Variables dépendantes : QTB (Comportements de réduction de qualité), CNP (Comportements non professionnels), MGE (Mauvaise gestion de l'équipe) et URT (Sous-déclaration du temps réel passé sur une mission d'audit).

-Variables indépendantes : BUDGET\_EVAL (Evaluation basée sur des critères budgétaires), TECH\_EVAL (Evaluation basée sur des critères techniques) et SOCIAL\_EVAL (Evaluation axée sur des critères sociaux).

**Tableau 65 : Corrélations entre les comportements dysfonctionnels et les styles d'évaluation de la performance**

L'analyse de corrélation entre les comportements adaptatifs et les trois styles d'évaluation de la performance admet tout d'abord, que l'évaluation axée sur des critères budgétaires n'est associée de façon significative avec aucun type de comportements. Ensuite, que l'évaluation basée sur des critères techniques est corrélée négativement et de manière déterminante avec le QTB (-0,309,  $p < 0,01$ ) et MGE (-0,278,  $p < 0,01$ ). Et enfin, que l'évaluation axée sur des critères sociaux reliée négativement à un niveau de 1% avec le QTB et à 5% avec le MGE et le CNP.

## 2.2. Résultats de corrélations entre les comportements dysfonctionnels et les variables organisationnelles

		QTB	MGE	CNP	URT	ENG_ORG_AFF	POS	INTENT_STAY
QTB	Corrélation de Pearson	1	,391**	,475*	,156	-,248**	-,436**	-,224*
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,085	,006	,000	,013
	N	123	123	123	123	123	123	123
MGE	Corrélation de Pearson		1	,439	,184*	-,225*	-,287**	-,205*
	Sig. (bilatérale)			,000	,042	,012	,001	,023
	N		123	123	123	123	123	123
CNP	Corrélation de Pearson			1	,184*	-,518**	,473**	-,360**
	Sig. (bilatérale)				,042	,000	,000	,000
	N			123	123	123	123	123
URT	Corrélation de Pearson				1	-,148	-,129	-,190*
	Sig. (bilatérale)					,102	,156	,035
	N				123	123	123	123
ENG_ORG_AFF	Corrélation de Pearson					1	,630**	,501
	Sig. (bilatérale)						,000	,000
	N					123	123	123
POS	Corrélation de Pearson						1	,439**
	Sig. (bilatérale)							,000
	N					123	123	123
INTENT_STAY	Corrélation de Pearson							1
	Sig. (bilatérale)							
	N							123

\*\*la corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

\*la corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

- Variables dépendantes : QTB (Comportements de réduction de qualité), CNP (Comportements non professionnels), MGE (Mauvaise gestion de l'équipe) et URT (Sous-déclaration du temps réel passé sur une mission d'audit).

- Variables indépendantes : POS (Soutien organisationnel perçu), INTENT\_STAY (Intention de quitter) et ENG\_ORG\_AFF (Engagement organisationnel affectif).

**Tableau 66 : Corrélations entre les comportements dysfonctionnels et les variables organisationnelles**

L'analyse de corrélation entre les variables organisationnelles et les comportements dysfonctionnels débouche sur les résultats suivants (Cf. Tableau 66):

-L'engagement affectif (ENG\_ORG\_AFF) est relié négativement et de manière significative avec QTB (-0,248 ;  $p < 0,01$ ), MGE (-0,225 ;  $p < 0,05$ ) et CNP (-0,518 ;  $p < 0,01$ ).

-Le soutien organisationnel perçu (POS) est corrélé négativement et de façon déterminante avec tous les comportements adaptatifs à l'exception de l'URT (QTB : -0,436, MGE : -0,287, CNP : -0,473, la significativité est à un niveau de 1% pour tous les comportements).

-Enfin, l'intention de rester (INTENT\_STAY) est négativement associée avec tous les comportements dysfonctionnels à un niveau de 1% avec CNP (-0,360) et à un niveau de 5% avec QTB (-0,224), MGE (-0,205) et URT (-0,190).

### 2.3. Résultat de corrélations entre les comportements dysfonctionnels et les variables contextuelles

		QTB	MGE	CNP	URT	BUDG_P RESS	DEADL_P RESS
QTB	Corrélation de Pearson	1	,391**	,475**	,156	,124	,333**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,085	,173	,000
	N	123	123	123	123	123	123
MGE	Corrélation de Pearson		1	,439	,184*	,195*	,185*
	Sig. (bilatérale)			,000	,042	,031	,040
	N		123	123	123	123	123
CNP	Corrélation de Pearson			1	,184*	,158	,318**
	Sig. (bilatérale)				,042	,081	,000
	N			123	123	123	123
URT	Corrélation de Pearson				1	,881**	,226*
	Sig. (bilatérale)					,000	,012
	N				123	123	123
BUDG_ PRESS	Corrélation de Pearson					1	,198*
	Sig. (bilatérale)						,028
	N					123	123
DEADL_ PRESS	Corrélation de Pearson						1
	Sig. (bilatérale)						
	N						123

\*\*la corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

\*la corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

-Variables dépendantes : QTB (Comportements de réduction de qualité), CNP (Comportements non professionnels), MGE (Mauvaise gestion de l'équipe) et URT (Sous-déclaration du temps réel passé sur une mission d'audit).

-Variables indépendantes : BUDG\_PRESS (Pression budgétaire) et DEADL\_PRESS (Pression du délai).

**Tableau 67 : Corrélations entre les comportements dysfonctionnels et les variables contextuelles**

L'analyse de corrélation entre les comportements dysfonctionnels et les variables contextuelles fournit les résultats suivants (Cf. Tableau 67) :

-La pression budgétaire (BUDG\_PRESS) est corrélée positivement et de manière significative avec la mauvaise gestion de l'équipe d'audit (MGE) (0,195 ;  $p < 0,05$ ) et la sous-déclaration du temps réellement passé dans une mission d'audit (URT) (0,881 ;  $p < 0,01$ ), mais de manière marginale avec les comportements professionnels (CNP) (0,158;  $p < 0,10$ ).

-Quant à la pression du délai (DEADL\_PRESS), elle est associée positivement et de façon déterminante à un niveau de 1% avec les comportements adaptatifs à caractères technique (QTB : 0,333) et professionnel (CNP : 0,318), et à un niveau de 5% avec la mauvaise gestion de l'équipe d'audit (MGE : 0,185) ainsi que la sous-déclaration du (URT : 0,226).

## 2.4. Résultats de corrélations entre les comportements adaptatifs et les variables démographiques

		QTB	MGE	CNP	URT	AGE	EXPER_CA BINET	EXPER_S ENIOR	EXPER_AU DIT
QTB	Corrélation de Pearson	1	,391**	,475**	,156	-,194*	-,065	-,178*	-,062
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,085	,031	,477	,048	,498
	N	123	123	123	123	123	123	123	123
MGE	Corrélation de Pearson		1	,439	,184*	-,165	-,064	-,004	-,232
	Sig. (bilatérale)			,000	,042	,068	,480	,963	,726
	N		123	123	123	123	123	123	123
CNP	Corrélation de Pearson			1	,184*	-,256**	-,133	-,188*	,175
	Sig. (bilatérale)				,042	,004	,142	,072	,054
	N			123	123	123	123	123	123
URT	Corrélation de Pearson				1	-,027	-,022	,024	-,035
	Sig. (bilatérale)					,765	,813	,791	,703
	N				123	123	123	123	123
AGE	Corrélation de Pearson					1	,251**	,296**	,270**
	Sig. (bilatérale)						,005	,001	,003
	N					123	123	123	123
EXPER_CABINET	Corrélation de Pearson						1	,793**	,462**
	Sig. (bilatérale)							,000	,000
	N						123	123	123
EXPER_SENIOR	Corrélation de Pearson							1	,440**
	Sig. (bilatérale)								,000
	N							123	123
EXPER_AUDIT	Corrélation de Pearson								1
	Sig. (bilatérale)								
	N								123

\*\*la corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

\*la corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

-Variables dépendantes : QTB (Comportements de réduction de qualité), CNP (Comportements non professionnels), MGE (Mauvaise gestion de l'équipe) et URT (Sous-déclaration du temps réel passé sur une mission d'audit).

-Variables indépendantes : âge, expérience dans le cabinet, expérience en tant que senior et expérience dans l'audit.

**Tableau 68 : Corrélations entre les comportements dysfonctionnels et les variables démographiques (âge et expérience)**

		QTB	MGE	CNP	URT	FORMATION	GENRE	TAILLE_CABINET
QTB	Corrélation de Pearson	1	,391**	,475**	,156	,077	,023	,078
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,085	,395	,802	,392
	N	123	123	123	123	123	123	123
MGE	Corrélation de Pearson		1	,439	,184*	-,084	-,003	-,012
	Sig. (bilatérale)			,000	,042	,355	,976	,893
	N		123	123	123	123	123	123
CNP	Corrélation de Pearson			1	,184*	-,036	,097	-,056
	Sig. (bilatérale)				,042	,693	,288	,536
	N			123	123	123	123	123
URT	Corrélation de Pearson				1	-,141	-,012	-,051
	Sig. (bilatérale)					,121	,893	,572
	N				123	123	123	123
FORMATION	Corrélation de Pearson					1	,086	,068
	Sig. (bilatérale)						,342	,457
	N					123	123	123
GENRE	Corrélation de Pearson						1	,039
	Sig. (bilatérale)							,669
	N						123	123
TAILLE_CABINET	Corrélation de Pearson							1
	Sig. (bilatérale)							
	N							123

\*\*la corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

\*la corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

-Variables dépendantes : QTB (Comportements de réduction de qualité), CNP (Comportements non professionnels), MGE (Mauvaise gestion de l'équipe) et URT (Sous-déclaration du temps réel passé sur une mission d'audit).

-Variables indépendantes : formation, genre et taille du cabinet.

**Tableau 69 : Corrélations entre les comportements dysfonctionnels et les variables démographique (formation, genre et taille du cabinet)**

Les deux tableaux, ci-dessus, se rapportant à l'analyse de corrélation entre les variables démographiques retenus dans notre étude et les comportements adaptatifs permettent de dégager les résultats suivants :

-L'âge est associé négativement et de façon significative avec le CNP et le QTB (niveau de significativité est respectivement à 1% et 5%) et de façon marginalement significative avec le MGE ( $p < 0,1$ ). C'est-à-dire les auditeurs âgés de plus de 27,8 ans ont moins tendance de s'engager dans tels comportements que les auditeurs plus jeunes.

-Concernant le genre, la taille du cabinet, la formation et l'ancienneté dans le cabinet, aucune de ces variables n'est corrélée significativement avec les comportements dysfonctionnels.

-Enfin, avoir une expérience en tant que senior est associé négativement à un niveau de 5 % avec le QTB et, relié négativement mais marginalement, tel que 'avoir une expérience dans l'audit', avec le CNP ( $p < 0,1$ ).

\*\*\*

En s'appuyant sur les résultats de l'analyse de corrélation, certaines variables indépendantes sont à exclure des quatre modèles. En effet, chaque type de comportement dysfonctionnel dépendra des variables explicatives avec lesquelles la corrélation a été démontrée significative. Ainsi, les modèles retenus se présentent dans le tableau, ci-dessous, comme suit :

<b>Modèles : variables dépendantes</b>	<b>Variables indépendantes retenues</b>
M1 : QTB	DEADL_PRESS+ENG_ORG_AFF+POS+INTENT_STAY+AFFECT_LMX+LOYAL_LMX+CONTR_LMX+PROF_RESP_LMX+COM_TEC_SUP+COM_MANAG_SUP+COM_PROF_SUP+ TECH_EVAL+ SOCIAL_EVAL+ AGE+ EXPER_SENIOR
M2 : MGE	BUDG_PRESS+DEADL_PRESS+ENG_ORG_AFF+POS+INTENT_STAY+AFFECT_LMX+LOYAL_LMX+CONTR_LMX+PROF_RESP_LMX+COM_TEC_SUP+COM_MANAG_SUP+COM_PROF_SUP+ TECH_EVAL+ SOCIAL_EVAL+ AGE
M3 : CNP	BUDG_PRESS+DEADL_PRESS+ENG_ORG_AFF+POS+INTENT_STAY+AFFECT_LMX+LOYAL_LMX+CONTR_LMX+COM_MANAG_SUP+COM_PROF_SUP+ SOCIAL_EVAL+ AGE+ EXPER_SENIOR+ EXPER_AUDIT
M4 : URT	BUDG_PRESS+DEADL_PRESS+INTENT_STAY

-Variables dépendantes : QTB (Comportements de réduction de qualité), CNP (Comportements non professionnels), MGE (Mauvaise gestion de l'équipe) et URT (Sous-déclaration du temps réel passé sur une mission d'audit)

-Variables indépendantes : AFFECT\_LMX (Affection), LOYAL\_LMX (loyauté), CONTR\_LMX (contribution), PROF\_RESP\_LMX (respect professionnel), COM\_TEC\_SUP (Compétence technique), COM\_MANAG\_SUP (Bonne gestion d'équipe), COM\_PROF\_SUP (Comportements professionnels), TECH\_EVAL (Evaluation basée sur des critères techniques), SOCIAL\_EVAL (Evaluation axée sur des critères sociaux), POS (Soutien organisationnel perçu), INTENT\_STAY (Intention de quitter), ENG\_ORG\_AFF (Engagement organisationnel affectif), BUDG\_PRESS (Pression budgétaire), DEADL\_PRESS (Pression du délai), AGE, EXPER\_SENIOR (expérience en tant que senior) et EXPER\_AUDIT (expérience dans l'audit).

**Tableau 70 : récapitulatif des variables retenues pour chaque modèle de régression**

### **Section 3 : méthode d'analyse et tests préalables à sa mise en œuvre**

Au niveau de cette section, nous aborderons, en premier lieu, la méthode d'analyse multivariée utilisée dans cette étude, à savoir la régression d'équations apparemment non reliées ou *Seemingly Unrelated Regression* (§3.1). En deuxième lieu, nous passerons en revue les tests préalables à sa mise en œuvre relatifs à chacun des quatre modèles de régression retenus à partir de l'analyse de corrélation précédemment exposée (§3.2). En dernier lieu, nous vérifierons la validité de ces modèles qui seront, par la suite intégrés dans le système d'équations apparemment non reliées qui fera l'objet d'une analyse de régression multivariée (§3.3).

#### **3.1. Méthode d'estimation appropriée : la *Seemingly Unrelated Regression***

Pour tester nos hypothèses, la méthode d'estimation retenue est celle de type *Seemingly Unrelated Regression* (SUR) développée par Zellner (1962). Cette approche s'applique dans le cas de nombreuses variables dépendantes exprimées chacune, selon une fonction linéaire, par différentes variables indépendantes, conduisant ainsi à de multiples équations avec des termes d'erreur susceptibles d'être corrélés les uns aux autres. Comme son nom l'indique, les équations sont en apparence indépendantes mais, en réalité reliées par les résidus, ce qui pourrait biaiser les résultats d'une analyse de régression effectuée sur chaque équation séparément des autres (Gatignon, p. 151, 2010). Dans tel cas de figure, les études antérieures traitant des comportements adaptatifs se sont limitées à l'estimation de chaque modèle de régression séparément des autres selon la méthode de régression linéaire multiple et ce, tout en négligeant les corrélations existant entre les variables dépendantes. Dans le cadre de notre étude, nous prenons en compte l'existence d'une éventuelle corrélation entre les quatre variables dépendantes. Un test de corrélation a été appliqué sur celles-ci. Les résultats de cette analyse sont fournis par le tableau ci-dessous.

		QTB	MGE	CNP	URT
QTB	Corrélation de Pearson	1	,391**	,475**	,156
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,085
	N	123	123	123	123
MGE	Corrélation de Pearson		1	,439**	,184*
	Sig. (bilatérale)			,000	,042
	N		123	123	123
CNP	Corrélation de Pearson			1	,184*
	Sig. (bilatérale)				,042
	N			123	123
URT	Corrélation de Pearson				1
	Sig. (bilatérale)				
	N				123

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

\* . La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

- Variables dépendantes : QTB (Comportements de réduction de qualité), CNP (Comportements non professionnels), MGE (Mauvaise gestion de l'équipe) et URT (Sous-déclaration du temps réel passé sur une mission d'audit).

**Tableau 71 : corrélation entre les variables dépendantes**

Ce tableau met en évidence un certain niveau de corrélation entre les variables dépendantes intégrées dans notre étude (QTB avec MGE et CNP, MGE avec CNP et URT et CNP avec URT).

Dès lors, par rapport aux études antérieures, notre travail doctoral apporte une approche originale plus pertinente servant à résoudre simultanément quatre équations de régression, tout en prenant en compte l'autocorrélation sérielle entre les résidus de l'ensemble du système.

Ainsi, nous passons d'un modèle de régression<sup>49</sup> basé sur la méthode des moindres carrés ordinaire (MCO) qui se présente comme suit en prenant en compte les paramètres propres à cette étude :

<sup>49</sup> Chaque modèle de régression effectué sur chacune de nos variables dépendantes intègre l'ensemble des variables explicatives définies pour cette étude. À ce niveau, nous n'avons pas pris en compte les équations définitives retenues pour l'analyse de régression d'équations apparemment non reliées (SUR) et ce, suite aux résultats des analyses de corrélation et celles de validité de chaque modèle.

$$Y_i = \sum_{q=1}^l \beta_{iq} \cdot X_{iq} + \sum_{p=1}^n \beta_{ip} \cdot X_{ip} + \sum_{r=1}^g \beta_{ir} \cdot X_{ir} + \sum_{t=1}^z \beta_{it} \cdot X_{it} + \varepsilon_i$$

$i=1, 2, \dots, m$  avec :  $m=4$  (nombre de modélisations effectuées correspondant au nombre des variables à expliquer)

$q=1, 2, \dots, l$  avec :  $l=10$  (nombre de variables managériales intégrées dans le premier groupe)

$p=1, 2, \dots, n$  avec :  $n=3$  (nombre de variables organisationnelles intégrées dans le second groupe)

$r=1, 2, \dots, m$  avec :  $g=2$  (nombre de variables contextuelles intégrées dans le troisième groupe)

$t=1, 2, \dots, z$  avec :  $z=7$  (nombre de variables de contrôle intégrées dans le dernier groupe)

Pour aboutir à un système intégrant toutes les équations reliées par les résidus :

$$\begin{pmatrix} y_1 \\ y_2 \\ \vdots \\ y_m \end{pmatrix} = \begin{pmatrix} X_1 & 0 & \dots & 0 \\ 0 & X_2 & \dots & 0 \\ \vdots & \vdots & \ddots & \vdots \\ 0 & 0 & \dots & X_m \end{pmatrix} \begin{pmatrix} \beta_1 \\ \beta_2 \\ \vdots \\ \beta_m \end{pmatrix} + \begin{pmatrix} \varepsilon_1 \\ \varepsilon_2 \\ \vdots \\ \varepsilon_m \end{pmatrix} = X\beta + \varepsilon.$$

$m = 4$  (nombre d'équations apparemment non reliées du système)

Avant de procéder à l'analyse SUR, une phase de validité de chaque équation de régression intégrée dans le système intégrateur doit être mise en œuvre séparément. Plus concrètement, il s'agit d'appliquer les tests préalables à l'analyse de régression propre à chaque variable dépendante de notre étude.

### **3.2. Principes et conditions d'utilisation de la régression linéaire multiple**

Dans ce paragraphe, il nous paraît fondamental d'exposer les principes et les méthodes de la régression multiple et ce, avant de mettre en place les tests préalables à son application.

### 3.2.1. Principes de la régression multiple

La régression linéaire multiple est un outil statistique permettant d'identifier un lien de corrélation entre une variable dépendante (également appelée variable à expliquer) et des variables indépendantes (également appelées variables explicatives) (Carricano et Poujol, p.136, 2008).

Dans la méthode de régression multiple, les variables indépendantes ne déterminent pas la variable dépendante, inspirant un sens causal, mais les phénomènes sont liés et les variables indépendantes permettent d'expliquer et de prédire la valeur de la variable dépendante. Ainsi, une relation est à établir entre la variable dépendante et celles indépendantes permettant de décomposer la variation de la variable dépendante en fonction des différents facteurs indépendants<sup>50</sup>.

Au niveau mathématique, cette relation est présentée sous cette forme :

$$Y = a_0 + a_1X_1 + a_2X_2 + \dots + a_PX_P + e$$

Où Y représente la variable dépendante,  $X_i$  les variables indépendantes et e est une fonction d'erreur (ou résidu) qui représente le fait que les variables indépendantes ne sont pas capables d'expliquer toute la variance de la variable dépendante<sup>51</sup>.

### 3.2.2. Méthodes de régression multiple

Selon Carricano et Poujol (2008, p.142) et Carricano et al. (2010, p.163), six méthodes de régression multiple se présentent. La sélection d'une approche permet de spécifier la manière dont les variables indépendantes sont entrées dans l'analyse.

- ❖ *Enter* (entrée forcée ou par défaut) : cette première méthode de régression consiste à introduire toutes les variables indépendantes en une seule opération.
- ❖ *Blockwise* (hiérarchique ou par bloc) : les variables sont entrées par bloc selon un ordre déterminé par le chercheur et dont il compare la contribution globale.
- ❖ *Éliminer bloc* : toutes les variables dans un bloc sont supprimées en une seule étape.
- ❖ *Pas à pas* :
  - *Stepwise* (pas à pas) : cette approche consiste à ajouter les variables indépendantes à l'équation une par une. Ces dernières peuvent être enlevées subséquemment si elles ne contribuent pas significativement à la régression.

---

<sup>50</sup>Herrbach, op. cit. p. 257

<sup>51</sup>ibid

Le processus s'arrête quand une variable ne peut plus être introduite ou éliminée. Cette méthode est une combinaison des approches descendantes et ascendantes.

- *Forward* (ascendante) : au niveau de cette méthode, les variables sont introduites séquentiellement une par une. Le chercheur commence par un modèle à une variable, et il ajoute à chaque étape la variable qui apportera l'augmentation la plus significative de la somme des carrés du modèle. La procédure s'arrête lorsqu'il ne reste plus de facteurs satisfaisant le critère d'introduction.
- *Backward* (descendante) : contrairement à la méthode ascendante, dans cette approche toutes les variables sont entrées initialement dans l'équation et sont, ensuite, éliminées une par une. La variable ayant la plus petite corrélation avec celle dépendante est d'abord étudiée pour l'élimination. Si elle est éliminée par le modèle, la prochaine variable avec le plus petit coefficient de corrélation est étudiée, jusqu'à ce qu'aucune variable ne satisfasse plus au critère d'élimination.

Dans le cadre de notre travail doctoral, la technique de régression appliquée, en vue de tester la validation de chaque équation du système de régression apparemment non reliée, correspond à la méthode *Enter* consistant à introduire toutes les variables indépendantes en une seule opération.

### **3.2.3. Critères de qualité de la régression**

Avant de procéder à toute analyse par régression linéaire multiple, il est nécessaire de vérifier qu'un certain nombre de conditions préalables est rempli. Dans leur ouvrage, Carricano et Pujol (2008, p.142) en énoncent deux types : les critères relatifs aux variables indépendantes et ceux liés au terme d'erreur.

#### **3.2.3.1. Critère relatif aux variables indépendantes : La multicollinéarité**

Concernant les variables explicatives, les résultats d'une régression ne sont valides que dans une situation d'absence de corrélations importantes entre ces facteurs. Il s'agit d'éviter ce que l'on appelle le phénomène de « multicollinéarité » qui apparaît lorsqu'une ou plusieurs variables sont des combinaisons linéaires d'autres facteurs. Autrement dit, si deux variables

indépendantes sont fortement corrélées entre elles, leurs effets ne pourront pas s'additionner « bout à bout » puisqu'elles partagent une partie de leur variance. Une méthode simple pour détecter la multicollinéarité consiste à demander des tests de colinéarité : la « tolérance<sup>52</sup> » et le « facteur d'inflation de la variance » (VIF<sup>53</sup>).

La tolérance correspond à la part de variance de la variable indépendante étudiée qui n'est pas expliquée par une ou plusieurs autres variables indépendantes du modèle. En pratique, un seuil de 0,3 est recommandé. Ainsi, une tolérance élevée traduit la présence d'un faible degré de colinéarité. À l'inverse, le seuil du facteur d'inflation de la variance (VIF) doit être faible : <3 (Carricano et al. 2010, p. 163).

### **3.2.3.2. Critères liés au terme d'erreur**

Les résidus estimés correspondent à la différence entre les valeurs estimées et observées de la variable dépendante. Quand la modélisation linéaire est bonne, ils ont plusieurs caractéristiques :

- Normalité de la distribution du terme d'erreur : cela signifie que la différence entre les valeurs observées et celles estimées à partir du modèle est proche de zéro. Il est possible d'identifier la normalité de la distribution des résidus à partir des deux graphiques, à savoir l'histogramme de la distribution et le diagramme gaussien P-P de régression des résidus standardisés.
- Indépendance des termes d'erreur : les résidus doivent être indépendants les uns des autres pour éviter tout phénomène d'autocorrélation. Ceci se détecte à l'aide du test de Durbin-Watson. Sa valeur doit être la plus proche possible de 2. Dans la pratique, il faut qu'elle soit supérieure à 1,65 pour conclure à la non présence d'autocorrélation.

---

<sup>52</sup>La tolérance correspond à la part de la variance d'une variable indépendante qui n'est pas expliquée par les autres variables explicatives. Il s'agit donc du complémentaire à 1 du  $R^2$  de la régression d'une variable indépendante par les autres explicatives. La tolérance est déterminée en fonction de l'équation suivante : Tolérance =  $1 - R^2$  (avec le  $R^2$  : le pouvoir explicatif des autres variables indépendantes).

<sup>53</sup>Le VIF est déterminé en fonction de l'équation suivante :  $VIF = 1 / \text{Tolérance} = 1 / R^2$

– Et homoscedasticité : la variance des résidus doit être constante et homogène pour tous les niveaux de la variable dépendante. Le phénomène d'homoscedasticité des résidus peut être analysé à partir du nuage de points entre les valeurs prédites standardisées et les résidus standardisés. Il faut que leur répartition soit aléatoire et ne suivent pas de tendance particulière.

### **3.3. Analyses préalables à l'application de la régression**

Dans le cadre de ce paragraphe, nous effectuerons quatre séries d'analyses de régression correspondant aux quatre variables dépendantes du système d'équations apparemment non reliées, à savoir QTB, MGE, CNP et URT. Chaque modèle de régression fera l'objet d'analyses de validité selon les critères relatifs aux variables indépendantes et au terme d'erreur.

#### **3.3.1. Analyse de validité du modèle de régression relatif au QTB**

Modèle	Statistiques de colinéarité	
	Tolérance	VIF
(Constante)		
DEADL_PRESS	,782	1,279
ENG_ORG_AFF	,458	2,183
POS	,367	2,724
INTENT_STAY	,586	1,708
LOYAL_LMX	,326	3,068
CONTR_LMX	,479	2,088
PROF_RESP_LMX	,492	2,033
COM_TEC_SUP	,618	1,617
COM_MANAG_SUP	,341	2,930
COM_PROF_SUP	,415	2,408
TECH_EVAL	,496	2,017
SOCIAL_EVAL	,522	1,915
AGE	,736	1,359
EXPER_SENIOR	,826	1,210
AFFECT_LMX	,326	3,067

AFFECT\_LMX (Affection), LOYAL\_LMX (loyauté), CONTR\_LMX (contribution), PROF\_RESP\_LMX (respect professionnel), COM\_TEC\_SUP (Compétence technique), COM\_MANAG\_SUP (Bonne gestion d'équipe), COM\_PROF\_SUP (Comportements professionnels), TECH\_EVAL (Évaluation basée sur des critères techniques), SOCIAL\_EVAL (Évaluation axée sur des critères sociaux), POS (Soutien organisationnel perçu), INTENT\_STAY (Intention de quitter), ENG\_ORG\_AFF (Engagement organisationnel affectif), DEADL\_PRESS (Pression du délai), AGE et EXPER\_SENIOR (expérience en tant que senior).

**Tableau 72 : tolérance et VIF des variables indépendantes retenues pour le modèle de QTB**

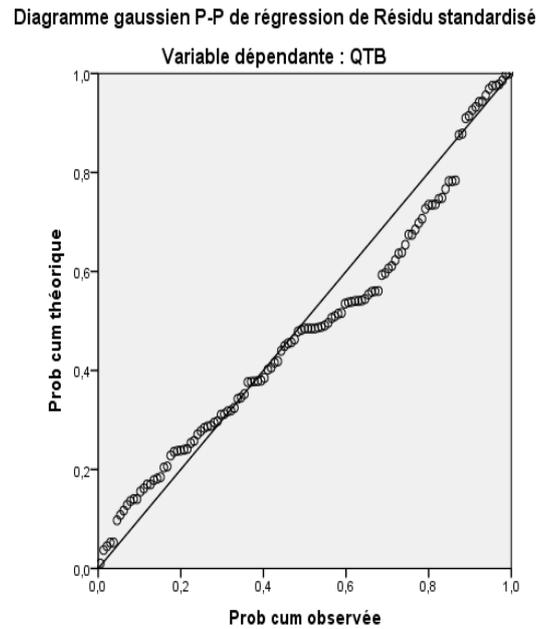
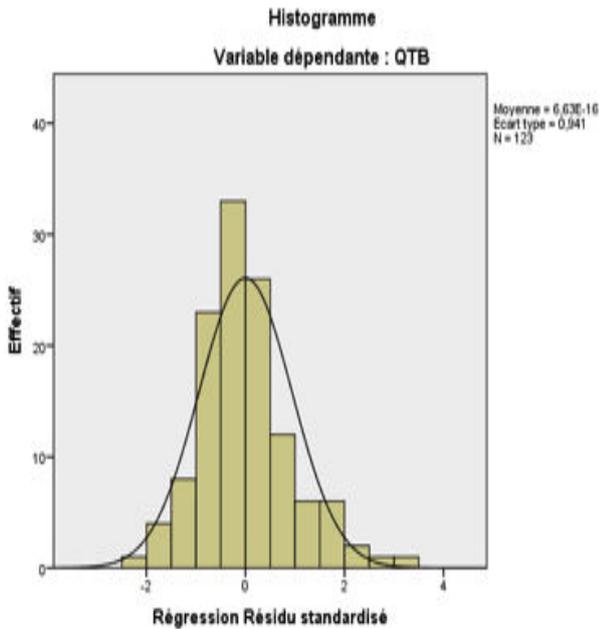
D'après ce tableau, toutes les variables indépendantes intégrées dans la première série de régression relative au QTB ont une valeur de tolérance supérieure à 0,3. Il y existe donc un faible degré de colinéarité entre nos variables indépendantes. Cependant, ces variables n'ont pas toutes un facteur d'inflation de la variance inférieur à 3 : celui de la variable LOYAL\_LMX est le plus élevé (3,068).

La suppression de cette variable nous a permis d'aboutir aux seuils de VIF et tolérance prédéfinis et de conclure à l'inexistence de multicollinéarité entre les variables indépendantes de ce modèle. Ainsi, le nouveau modèle se présente comme suit :

Modèle	Statistiques de colinéarité	
	Tolérance	VIF
(Constante)		
DEADL_PRESS	,782	1,278
ENG_ORG_AFF	,458	2,182
POS	,378	2,644
INTENT_STAY	,595	1,681
CONTR_LMX	,578	1,729
PROF_RESP_LMX	,499	2,006
COM_TEC_SUP	,619	1,615
COM_MANAG_SUP	,357	2,801
COM_PROF_SUP	,449	2,229
TECH_EVAL	,502	1,992
SOCIAL_EVAL	,539	1,856
AGE	,764	1,310
EXPER_SENIOR	,843	1,186
AFFECT_LMX	,339	2,951

AFFECT\_LMX (Affection), CONTR\_LMX (contribution), PROF\_RESP\_LMX (respect professionnel), COM\_TEC\_SUP (Compétence technique), COM\_MANAG\_SUP (Bonne gestion d'équipe), COM\_PROF\_SUP (Comportements professionnels), TECH\_EVAL (Evaluation basée sur des critères techniques), SOCIAL\_EVAL (Évaluation axée sur des critères sociaux), POS (Soutien organisationnel perçu), INTENT\_STAY (Intention de quitter), ENG\_ORG\_AFF (Engagement organisationnel affectif), DEADL\_PRESS (Pression du délai), AGE et EXPER\_SENIOR (expérience en tant que senior).

**Tableau 73 : tolérance et VIF des variables indépendantes retenues pour le modèle de QTB**



**Graph 1: Normalité de la distribution des résidus**

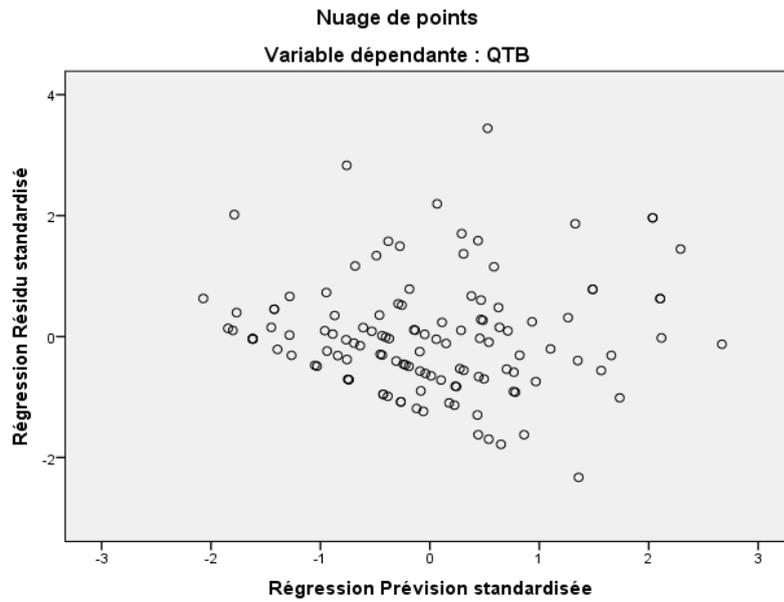
**Graph 2 : Normalité de la distribution du terme d'erreur**

L'ensemble des points se place le long de la diagonale et l'histogramme montrent une symétrie et un aplatissement correspondant à une loi normale. Tout ceci nous permet de conclure à la distribution normale des résidus.

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Durbin-Watson
1	,633	,400	,323	,62338	1,836

**Tableau 74 : Indépendance du terme d'erreur**

Dans le cadre de cette première régression, le coefficient de Durbin-Watson est égal à 1,836 supérieur à 1,65 et proche de 2, sa valeur indique la non-présence d'auto-corrélation entre les résidus.



**Grphe 3 : homoscédasticité des résidus**

Ce graphique souligne que les résidus ne suivent pas une tendance particulière. Cela nous permet de conclure à leur homoscédasticité. Ainsi, toutes les conditions préalables à l'utilisation de la régression sont remplies pour ce premier modèle.

### 3.3.2. Analyse de validité du modèle de régression relatif au MGE

Modèle	Statistiques de colinéarité	
	Tolérance	VIF
(Constante)		
BUDG PRESS	,910	1,099
DEADL PRESS	,783	1,277
ENG_ORG_AFF	,456	2,193
POS	,366	2,733
INTENT_STAY	,589	1,697
LOYAL_LMX	,330	3,028
CONTR_LMX	,470	2,128
PROF_RESP_LMX	,496	2,018
COMP TEC SUP	,619	1,615
COM_MANAG_SUP	,340	2,943
COM_PROF_SUP	,416	2,405
TECH_EVAL	,496	2,016
SOCIAL_EVAL	,528	1,893
AGE	,765	1,307
AFFECT_LMX	,326	3,066

AFFECT\_LMX (Affection), LOYAL\_LMX (loyauté), CONTR\_LMX (contribution), PROF\_RESP\_LMX (respect professionnel), COM\_TEC\_SUP (Compétence technique), COM\_MANAG\_SUP (Bonne gestion d'équipe), COM\_PROF\_SUP (Comportements professionnels), TECH\_EVAL (Évaluation basée sur des critères techniques), SOCIAL\_EVAL (Évaluation axée sur des critères sociaux), POS (Soutien organisationnel perçu), INTENT\_STAY (Intention de quitter), ENG\_ORG\_AFF (Engagement organisationnel affectif), BUDG\_PRESS (Pression budgétaire), DEADL\_PRESS (Pression du délai) et AGE.

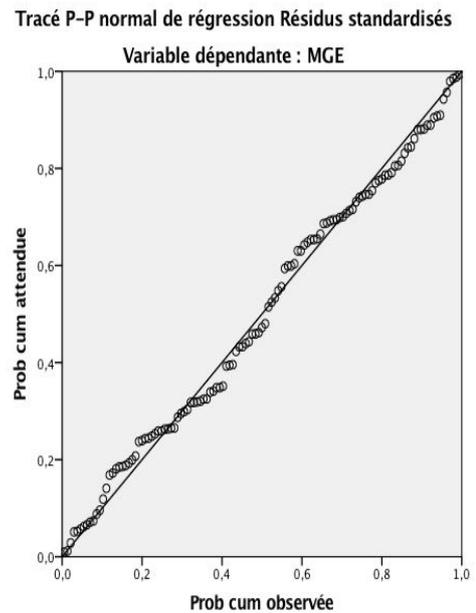
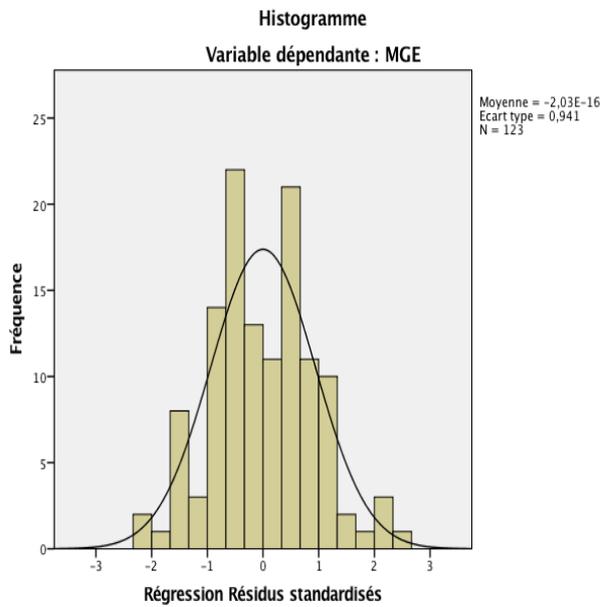
**Tableau 75 : tolérance et VIF des variables indépendantes retenues pour le modèle de MGE**

Le tableau de tolérance des variables indépendantes retenues pour le modèle de régression de MGE montre que celles-ci ont chacune une valeur de tolérance supérieure à 0,3. Néanmoins, elles n'ont pas toutes une valeur de VIF inférieur à 3. La variable AFFECT\_LMX a le VIF le plus élevé (3,066). En retirant cette variable, le seuil de la tolérance ainsi que celui du VIF sont respectés comme le montre le tableau ci-dessous. Ainsi, nous concluons à l'absence de multicolinéarité entre les variables indépendantes de ce modèle.

Modèle	Statistiques de colinéarité	
	Tolérance	VIF
(Constante)		
BUDG PRESS	,910	1,099
DEADL PRESS	,806	1,241
ENG_ORG_AFF	,458	2,185
POS	,392	2,551
INTENT_STAY	,592	1,690
LOYAL_LMX	,344	2,910
CONTR_LMX	,516	1,936
PROF_RESP_LMX	,591	1,691
COMP_TEC_SUP	,627	1,595
COM_MANAG_SUP	,342	2,925
COM_PROF_SUP	,419	2,389
TECH_EVAL	,496	2,015
SOCIAL_EVAL	,550	1,820
AGE	,769	1,301

LOYAL\_LMX (loyauté), CONTR\_LMX (contribution), PROF\_RESP\_LMX (respect professionnel), COM\_TEC\_SUP (Compétence technique), COM\_MANAG\_SUP (Bonne gestion d'équipe), COM\_PROF\_SUP (Comportements professionnels), TECH\_EVAL (Evaluation basée sur des critères techniques), SOCIAL\_EVAL (Évaluation axée sur des critères sociaux), POS (Soutien organisationnel perçu), INTENT\_STAY (Intention de quitter), ENG\_ORG\_AFF (Engagement organisationnel affectif), BUDG\_PRESS (Pression budgétaire), DEADL\_PRESS (Pression du délai) et AGE.

**Tableau 76: tolérance et VIF des variables indépendantes retenues pour le modèle de MGE**



**Graphe 4 : Normalité de la distribution des résidus**

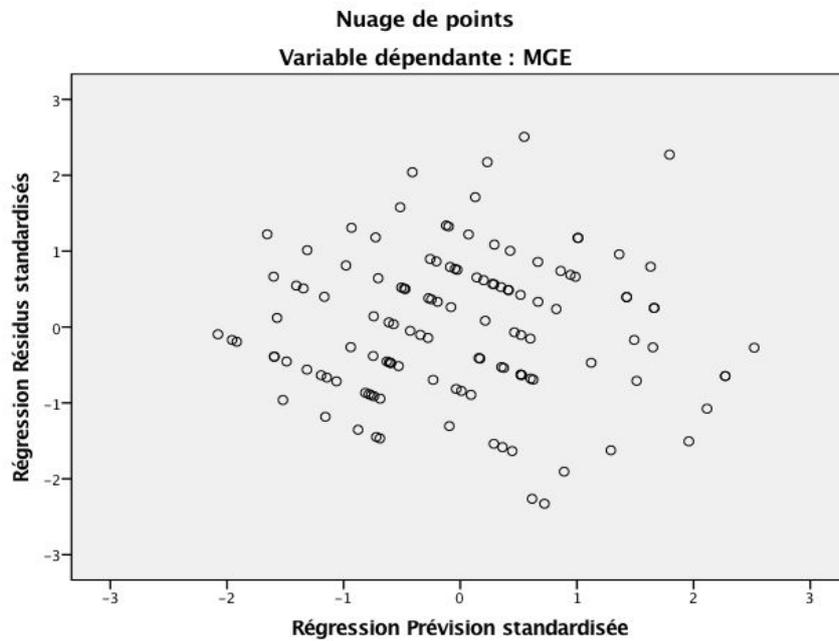
**Graphe 5 : Normalité de la distribution du terme d'erreur**

Ces deux graphiques mettent en évidence que les résidus sont distribués selon une loi normale. En effet, l'ensemble des points situés le long de la diagonale et l'histogramme montrent une symétrie et un aplatissement correspondant à une loi normale.

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Durbin-Watson
1	,544	,296	,205	,63449	2,124

**Tableau 77 : Indépendance du terme d'erreur**

D'après le second modèle de régression, le coefficient de Durbin-Watson est égal à 2,124, supérieur à 1,65 et proche de 2. Cette valeur indique alors la non-présence d'auto-corrélation entre les résidus.



**Graphe 6: homoscédasticité des résidus**

Le nuage de points nous permet de conclure à l'homoscédasticité des résidus qui ne suivent pas une tendance particulière.

Ainsi, les conditions préalables à la régression concernant ce deuxième modèle sont validées.

### 3.3.3. Analyse de validité du modèle de régression relatif au CNP

Modèle	Statistiques de colinéarité	
	Tolérance	VIF
(Constante)		
BUDG_PRESS	,910	1,099
DEADL_PRESS	,772	1,295
ENG_ORG_AFF	,458	2,184
POS	,379	2,638
INTENT_STAY	,595	1,680
LOYAL_LMX	,332	3,015
CONTR_LMX	,481	2,080
COM_MANAG_SUP	,400	2,502
COM_PROF_SUP	,524	1,910
SOCIAL_EVAL	,567	1,765
AGE	,778	1,285
EXPER_SENIOR	,704	1,420
EXPER_AUDIT	,725	1,380
AFFECT_LMX	,391	2,559

AFFECT\_LMX (Affection), LOYAL\_LMX (loyauté), CONTR\_LMX (contribution), COM\_MANAG\_SUP (Bonne gestion d'équipe), COM\_PROF\_SUP (Comportements professionnels), SOCIAL\_EVAL (Evaluation axée sur des critères sociaux), POS (Soutien organisationnel perçu), INTENT\_STAY (Intention de quitter), ENG\_ORG\_AFF (Engagement organisationnel affectif), BUDG\_PRESS (Pression budgétaire), DEADL\_PRESS (Pression du délai), AGE, EXPER\_SENIOR (expérience en tant que senior) et EXPER\_AUDIT (expérience dans l'audit).

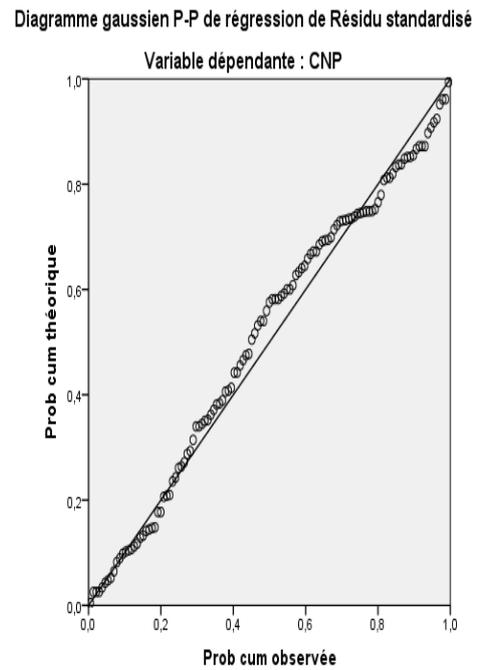
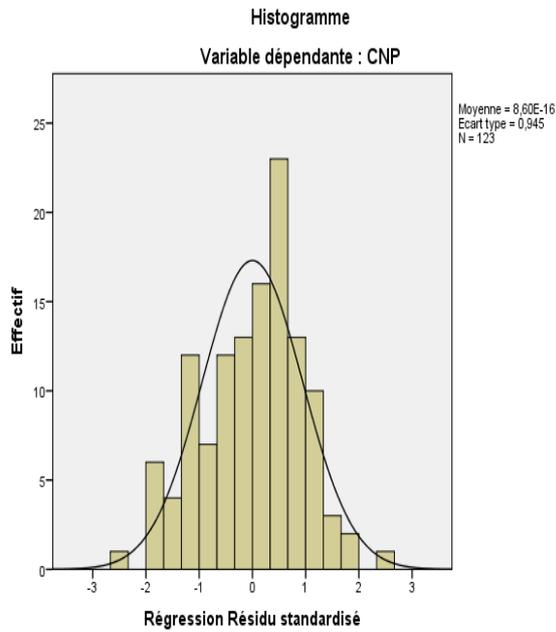
**Tableau 78: tolérance et VIF des variables indépendantes retenues pour le modèle de CNP**

Ce tableau expose une valeur de tolérance supérieure à 0,3 pour toutes les variables indépendantes retenues dans le modèle de régression relatif au CNP. Cependant, ces variables n'ont pas toutes une valeur de VIF inférieur à 3 (celui de la variable LOYAL\_LMX est le plus élevé (3,015)). La suppression de cette variable nous a permis de respecter les seuils de VIF et tolérance prédéfinis et de conclure à l'inexistence de multicollinéarité entre les variables indépendantes de ce modèle. Ainsi, le nouveau modèle se présente comme suit :

Modèle	Statistiques de colinéarité	
	Tolérance	VIF
(Constante)		
BUDG_PRESS	,915	1,093
DEADL_PRESS	,772	1,295
ENG_ORG_AFF	,458	2,183
POS	,391	2,556
INTENT_STAY	,602	1,661
CONTR_LMX	,581	1,722
COM_MANAG_SUP	,416	2,402
COM_PROF_SUP	,555	1,801
SOCIAL_EVAL	,587	1,703
AGE	,799	1,252
EXPER_SENIOR	,712	1,404
EXPER_AUDIT	,729	1,372
AFFECT_LMX	,428	2,337

AFFECT\_LMX (Affection), CONTR\_LMX (contribution), COM\_MANAG\_SUP (Bonne gestion d'équipe), COM\_PROF\_SUP (Comportements professionnels), SOCIAL\_EVAL (Evaluation axée sur des critères sociaux), POS (Soutien organisationnel perçu), INTENT\_STAY (Intention de quitter), ENG\_ORG\_AFF (Engagement organisationnel affectif), BUDG\_PRESS (Pression budgétaire), DEADL\_PRESS (Pression du délai), AGE, EXPER\_SENIOR (expérience en tant que senior) et EXPER\_AUDIT (expérience dans l'audit).

**Tableau 79: tolérance et VIF des variables indépendantes retenues pour le modèle de CNP**



**Graphe 7 : Normalité de la distribution des résidus**

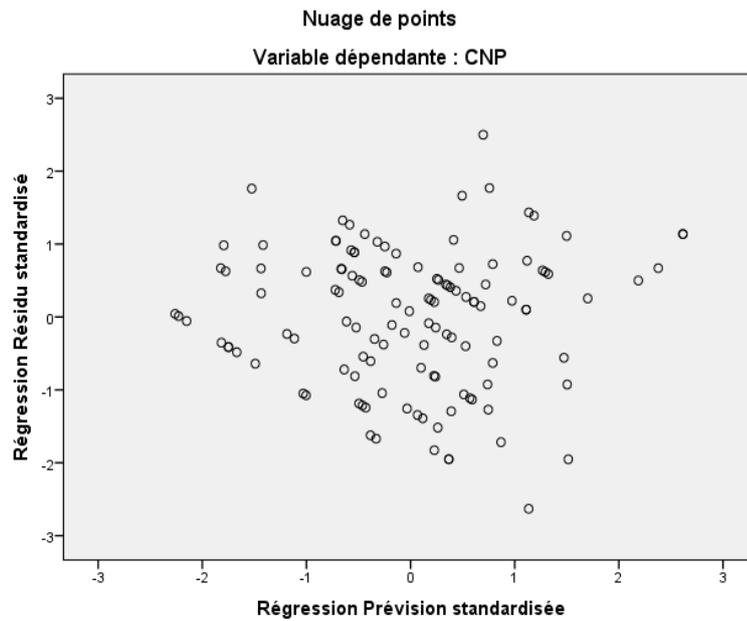
**Graphe 8: normalité de la distribution du terme d'erreur**

L'ensemble des points est situé le long de la diagonale et l'histogramme prouvent une symétrie et un aplatissement correspondant à une loi normale. Cela nous permet de conclure que les résidus sont distribués selon une loi normale.

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Durbin-Watson
1	,684	,468	,405	,73786	2,221

**Tableau 80: Indépendance du terme d'erreur**

D'après ce tableau, le coefficient de Durbin-Watson est égal à 2,221. Cette valeur est supérieure à 1,65 et proche de 2, d'où notre conclusion de la non-présence d'auto-corrélation entre les résidus.



**Grphe 9 : homoscedasticité des résidus**

Ce graphique nous permet de conclure à l'homoscedasticité des résidus.

Dès lors, les conditions préalables à une régression sont remplies concernant le modèle de régression relatif au CNP.

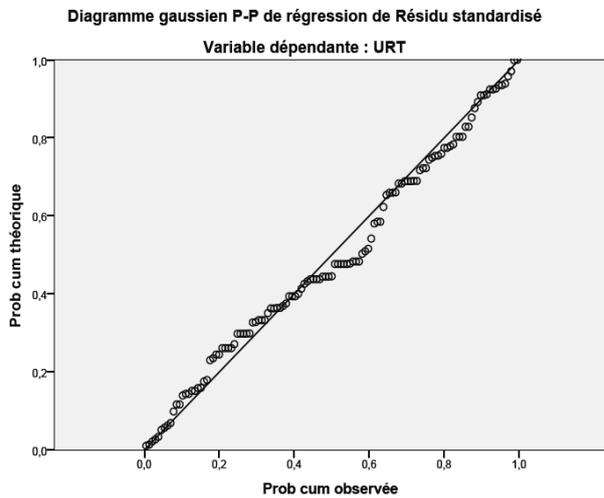
### 3.3.4. Analyse de validité du modèle de régression relatif au L'URT

Modèle	Statistiques de colinéarité	
	Tolérance	VIF
(Constante)		
BUDG_PRESS	,951	1,052
DEADL_PRESS	,891	1,123
INTENT_STAY	,905	1,105

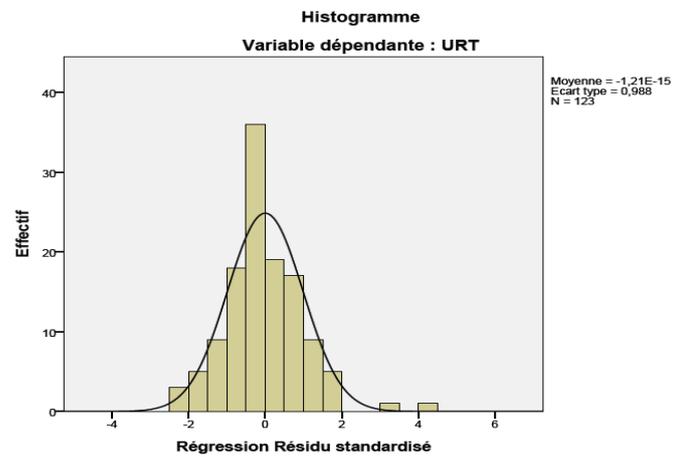
BUDG\_PRESS (Pression budgétaire), DEADL\_PRESS (Pression du délai) et INTENT\_STAY (Intention de quitter).

**Tableau 81: tolérance et VIF des variables indépendantes retenues pour le modèle de l'URT**

A partir de ce tableau, les trois variables intégrées dans le modèle de régression appliqué à l'URT, à savoir la pression budgétaire, celle du délai et l'intention de rester ont chacune une tolérance supérieure à 0,3 et un VIF inférieur à 3. D'où l'existence d'un faible degré de colinéarité entre ces éléments.



**Graphe 10 : Normalité de la distribution du terme d'erreur**



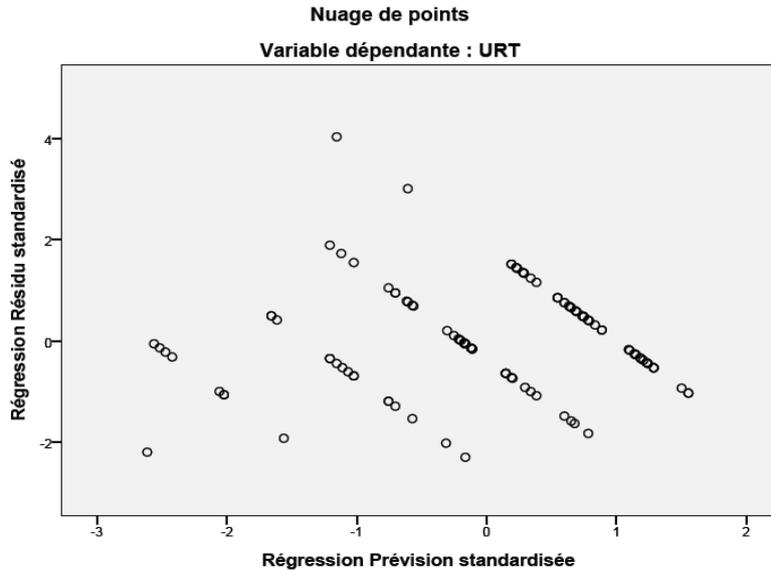
**Graphe 11: Normalité de la distribution des résidus**

L'histogramme montre une symétrie et un aplatissement correspondant à une loi normale et le diagramme gaussien démontre que l'ensemble des points est situé sur le long de la diagonale. Cela nous permet donc de conclure à la distribution normale des résidus.

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Durbin-Watson
1	,884	,781	,776	,44718	2,084

**Tableau 82: Indépendance du terme d'erreur**

Le coefficient de Durbin-Watson est égal à 2,084 (supérieur à 1,65). D'où notre conclusion de la non-présence d'auto-corrélation entre les résidus.



**Graphe 12 : homoscedasticité des résidus**

Ce graphique nous permet de conclure à l'homoscedasticité des résidus ne suivant pas de tendance particulière.

Nous concluons, ainsi, à la validation des conditions préalables à une régression pour ce dernier modèle.

\*\*\*

Cette section a été dédiée aux analyses de validité des quatre équations de régression retenues au niveau de la section précédente. En appliquant les tests nécessaires, un certain nombre de variables a été retiré. Une synthèse des modèles validés pour l'analyse de régression multiple, qui sera traitée au niveau de la prochaine section, se présente ainsi :

<b>Modèles : variables dépendantes</b>	<b>Variables explicatives retenues</b>
M1 : QTB	DEADL_PRESS + ENG_ORG_AFF + POS + INTENT_STAY +AFFECT_LMX+CONTR_LMX+PROF_RESP_LMX+COM_TEC_SUP +COM_MANAG_SUP+COM_PROF_SUP+ TECH_EVAL+ SOCIAL_EVAL+ AGE+ EXPER_SENIOR
M2 : MGE	BUDG_PRESS + DEADL_PRESS + ENG_ORG_AFF + POS +INTENT_STAY+LOYAL_LMX+CONTR_LMX+PROF_RESP_LMX+ COM_TEC_SUP+COM_MANAG_SUP+ COM_PROF_SUP+ TECH_EVAL+ SOCIAL_EVAL+ AGE
M3 : CNP	BUDG_PRESS + DEADL_PRESS +ENG_ORG_AFF + POS+ INTENT_STAY+AFFECT_LMX+CONTR_LMX+COM_MANAG_SUP +COM_PROF_SUP+ SOCIAL_EVAL + AGE + EXPER_SENIOR + EXPER_AUDIT
M4 : URT	BUDG_PRESS + DEADL_PRESS + INTENT_STAY

-Variables dépendantes : QTB (Comportements de réduction de qualité), CNP (Comportements non professionnels), MGE (Mauvaise gestion de l'équipe) et URT (Sous-déclaration du temps réel passé sur une mission d'audit)

-Variables indépendantes : AFFECT\_LMX (Affection), LOYAL\_LMX (loyauté), CONTR\_LMX (contribution), PROF\_RESP\_LMX (respect professionnel), COM\_TEC\_SUP (Compétence technique), COM\_MANAG\_SUP (Bonne gestion d'équipe), COM\_PROF\_SUP (Comportements professionnels), TECH\_EVAL (Evaluation basée sur des critères techniques), SOCIAL\_EVAL (Evaluation axée sur des critères sociaux), POS (Soutien organisationnel perçu), INTENT\_STAY (Intention de quitter), ENG\_ORG\_AFF (Engagement organisationnel affectif), BUDG\_PRESS (Pression budgétaire), DEADL\_PRESS (Pression du délai), AGE, EXPER\_SENIOR (expérience en tant que senior) et EXPER\_AUDIT (expérience dans l'audit).

**Tableau 83 : récapitulatif des variables retenues pour chaque modèle de régression**

## Section 4 : résultats de régression d'équations apparemment non reliées

La présente section s'intéresse à la présentation des résultats obtenus par les analyses de régression d'équations apparemment non reliées (§4.2) ainsi que de leur discussion (§4.3). Une telle présentation sera précédée par une préoccupation particulière de la qualité et robustesse des quatre modèles de régression proposés par la présente thèse (§4.1).

### 4.1. Tests du pouvoir explicatif du modèle proposé

Avant de procéder à l'analyse des données proprement dite, le recours à une comparaison de qualité entre le modèle de référence<sup>54</sup>, tel qu'utilisé dans la littérature antérieure sur les comportements dysfonctionnels, et de celui proposé<sup>55</sup> pour chaque variable dépendante, nous paraît pertinent.

La littérature sur la régression linéaire multiple fournit de nombreux indicateurs de sélection de modèles. Citons à titre d'exemple le  $R^2$ , le  $R^2$  ajusté, le critère d'information d'Akaike (AIC), le critère d'information bayésien (BIC)... Selon Ruppert (2011), la comparaison entre deux modèles ou plus est subordonnée au nombre de variables intégrées dans chacun d'entre eux. En effet, dans le cas où les modèles sont équivalents, c'est-à-dire contenant le même nombre de variables, le recours aux critères classiques, à savoir le  $R^2$  et le  $R^2$  ajusté semble adéquat. Néanmoins, une limite est à noter. Celle-ci est liée à l'accroissement du  $R^2$  en fonction du nombre de variables explicatives, limite que le  $R^2$  ajusté permet de palier en prenant compte le nombre de ces variables. En revanche, dans le cadre d'une comparaison de modèles de niveaux différents, il est plus approprié de choisir des critères tels que le BIC et l'AIC. Ceux-ci utilisent une fonction pénalisée de vraisemblance selon le nombre de paramètres et ce, en vue de favoriser des modèles parcimonieux.

Dans le cadre de notre travail, la comparaison a été effectuée successivement sur chaque type de comportement adopté, en appliquant le critère d'information bayésien (*Baysing Information Criterion*). Cet indicateur est inspiré de l'AIC, mais a tendance à sélectionner des modèles plus petits en termes de nombre de paramètres. Il est défini par l'équation suivante :

---

<sup>54</sup>Le modèle de base regroupe les variables utilisées pour tester les comportements dysfonctionnels dans les études antérieures. Il s'agit des facteurs mesurant la relation de l'employé avec son organisation (engagement organisationnel et intention de départ), d'autres liés à la pression (pression budgétaire et pression du délai) et enfin d'autres relatifs à l'identification des répondants (variables démographiques).

<sup>55</sup> Le modèle proposé intègre en sus des variables du modèle de référence celles mesurant la relation managériale, à savoir les quatre dimensions du LMX, les trois dimensions du modèle de rôle et les styles d'évaluation de la performance. A ce modèle a été ajoutée une nouvelle variable organisationnelle qui n'a pas été antérieurement utilisée : le soutien organisationnel.

$$BIC = -2 \ln(L) + \ln(N) k$$

**L** : la vraisemblance du modèle estimé  
**N** : le nombre d'observations dans l'échantillon  
**K** : le nombre de paramètres du modèle.

Le BIC calcule la distance entre le modèle estimé et le vrai modèle inconnu. Plus le BIC est faible, plus il est proche du vrai modèle<sup>56</sup>. En pratique, en fonction des P values, nous avons retiré les variables explicatives non significatives intégrées dans le modèle de base et celui proposé construits pour chaque variable dépendante. Cela nous a permis d'aboutir au BIC le plus faible et donc, d'estimer les deux meilleurs modèles les plus proches de la réalité.

	QTB	CNP	MGE	URT
<b>BIC du modèle de référence</b>	273.20	302.19	270.78	159.22
<b>BIC du modèle proposé</b>	253.11	296.50	251.14	164.05

QTB (Comportements de réduction de qualité), CNP (Comportements non professionnels), MGE (Mauvaise gestion de l'équipe) et URT (Sous-déclaration du temps réel passé sur une mission d'audit)

**Tableau 84 : BIC du modèle de base et celui proposé de chaque comportement dysfonctionnel**

A partir du tableau ci-dessus, les résultats révèlent que le BIC le plus faible est celui du modèle proposé et ce, successivement pour les comportements dysfonctionnels à caractères technique, professionnel et managérial. Cependant, ce résultat ne s'applique pas à la sous-déclaration des heures supplémentaires dont le meilleur BIC résulte du modèle de référence.

Dès lors, nous concluons que notre modèle est plus robuste que celui issu de la littérature. Il permet de mieux expliquer les comportements adaptatifs (QTB, CNP et MGE) en intégrant le volet managérial peu étudié auparavant.

Dans ce qui suit, nous passerons en revue les résultats de l'analyse de régression multiple intégrant le modèle proposé à chaque comportement dysfonctionnel.

---

<sup>56</sup>Cahuzac, E., Bontempspage, C., (2008). Stata par la pratique : statistiques, graphiques et éléments de programmation, Stata Press, p. 78.

#### 4.2. Résultats de l'analyse multivariée

Comme précédemment évoqué, le test des différentes hypothèses proposées dans notre étude s'effectuera selon la méthode de *Seemingly Unrelated Regression*. Les résultats qui en découlent sont regroupés dans le tableau ci-après :

VARIABLES	QTB	MGE	CNP	URT
LOYAL_LMX		-0,245***		
AFFECT_LMX	-0.102		-0.252**	
CONTR_LMX	-0.181**	-0.0233	-0.108	
PROF_RESP_LMX	0.0238	0.103		
COM_TEC_SUP	-0.0157	0.0727		
COM_MANAG_SUP	-0.352***	-0.284***	-0.379***	
COM_PROF_SUP	0.159*	-0.108	0.132	
TECH_EVAL	-0.264***	-0.290***		
SOCIAL_EVAL	-0.0527	0.197**	-0.0746	
ENG_ORG_AFF	0.0571	0.0190	-0.330***	
POS	-0.194**	0.0990	-0.123	
INTENT_STAY	0.196	0.134	-0.0664	-0.110
BUDG_PRESS		0.135*	0.0220	1.128***
DEADL_PRESS	0.167**	0.00862	0.210***	0.0441
AGE==1	-0.110	-0.133	-0.238*	
EXPER_SENIOR==1	-0.273**		-0.240*	
EXPER_AUDIT==1			-0.234*	
Constant	4.346***	3.085***	4.690***	2.315***
Observations	123	123	123	123
R-squared	0.398	0.293	0.466	0.781
Standard errors in parentheses *** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1				

-Variables dépendantes : QTB (Comportements de réduction de qualité), CNP (Comportements non professionnels), MGE (Mauvaise gestion de l'équipe) et URT (Sous-déclaration du temps réel passé sur une mission d'audit)

-Variables indépendantes : AFFECT\_LMX (Affection), LOYAL\_LMX (loyauté), CONTR\_LMX (contribution), PROF\_RESP\_LMX (respect professionnel), COM\_TEC\_SUP (Compétence technique), COM\_MANAG\_SUP (Bonne gestion d'équipe), COM\_PROF\_SUP (Comportements professionnels), TECH\_EVAL (Evaluation basée sur des critères techniques), SOCIAL\_EVAL (Evaluation axée sur des critères sociaux), POS (Soutien organisationnel perçu), INTENT\_STAY (Intention de quitter), ENG\_ORG\_AFF (Engagement organisationnel affectif), BUDG\_PRESS (Pression budgétaire), DEADL\_PRESS (Pression du délai), AGE, EXPER\_SENIOR (expérience en tant que senior) et EXPER\_AUDIT (expérience dans l'audit).

**Tableau 85 : régression SUR croisée réalisée sur les comportements dysfonctionnels**

Dans ce qui suit, seront développés les résultats de la régression d'équations apparemment non reliées et ce, successivement pour chaque type de comportement adaptatif.

#### 4.2.1. Les comportements de réduction de qualité (QTB)

Variables dépendantes	Signe attendu	$\beta$	t	R <sup>2</sup>	R <sup>2</sup> ajusté
<b>constante</b>		0.432	4.346***	,398	0,32
AFFECT_LMX	(-)	0.0978	-0.102		
CONTR_LMX	(-)	0.0799	-0.181**		
PROF_RESP_LMX	(-)	0.0757	0.0238		
COM_TEC_SUP	(-)	0.0912	-0.0157		
COM_MANAG_SUP	(-)	0.106	-0.352***		
COM_PROF_SUP	(-)	0.0944	0.159*		
TECH_EVAL	(-)	0.0926	-0.264***		
SOCIAL_EVAL	(-)	0.0980	-0.0527		
ENG_ORG_AFF	(-)	0.0876	0.0571		
POS	(-)	0.0939	-0.194**		
INTENT_STAY	(+)	0.176	0.196		
DEADL_PRESS	(+)	0.0660	0.167**		
AGE	?	0.119	-0.110		
EXPER_SENIOR	?	0.112	-0.273**		

\*\*\*corrélacion significative à un niveau de 1%

\*\*corrélacion significative à un niveau de 5%

\*corrélacion significative à un niveau de 10%

-Variable dépendante : QTB (Comportements de réduction de qualité).

-Variables indépendantes : AFFECT\_LMX (Affection), CONTR\_LMX (contribution), PROF\_RESP\_LMX (respect professionnel), COM\_TEC\_SUP (Compétence technique), COM\_MANAG\_SUP (Bonne gestion d'équipe), COM\_PROF\_SUP (Comportements professionnels), TECH\_EVAL (Évaluation basée sur des critères techniques), SOCIAL\_EVAL (Évaluation axée sur des critères sociaux), POS (Soutien organisationnel perçu), INTENT\_STAY (Intention de quitter), ENG\_ORG\_AFF (Engagement organisationnel affectif), DEADL\_PRESS (Pression du délai), AGE et EXPER\_SENIOR (expérience en tant que senior).

**Tableau 86 : régression réalisée sur les comportements réducteurs de qualité**

L'analyse de régression réalisée sur les comportements réducteurs de qualité (Cf. Tableau 86) montre que le  $R^2$  est de 0,398 et le  $R^2$  ajusté tout en tenant compte de la taille de l'échantillon est égal à 0,32. L'ensemble des variables intégrées dans ce modèle parvient à expliquer 32% de la variance des comportements de réduction de qualité.

Par ailleurs, cette régression met en évidence des résultats de corrélation significatifs et d'autres non déterminants entre les comportements de réduction de qualité (QTB) et les variables explicatives intégrées dans ce premier modèle :

- les variables suivantes, à savoir une relation supérieur-subordonné caractérisée par un bon niveau d'affection et de loyauté, un supérieur adoptant des comportements techniques et une évaluation basée sur des critères sociaux semblent caractériser une réduction des QTB dans les cabinets d'audit. Toutefois, leur contribution ne paraît pas être significative.
- un bon niveau de contribution (CONTR\_LMX) caractérisant la relation supérieur-subordonné est associé négativement avec les comportements réducteurs de qualité adoptés par l'auditeur senior. Le test de *Student* indique que la corrélation est significative de l'ordre de 5% (**Validation de H1 uniquement pour la dimension contribution (H1'c)**).
- l'adoption par le supérieur de comportements managériaux et professionnels types (COM\_MANAG\_SUP et COM\_PROF\_SUP) a un impact considérable sur le QTB (respectivement -0,352,  $p < 0,01$  et 0.159,  $p < 0,1$ ). En effet, d'une part, cela signifie que sous la subordination d'un manager conduisant d'une façon efficace son équipe, un auditeur senior se trouve moins enclin à s'engager dans des QTB. D'autre part, l'adoption par l'auditeur manager des comportements professionnels entraîne l'augmentation des manquements à la compétence technique d'un subordonné. Toutefois, les compétences techniques du supérieur (COM\_TEC\_SUP) ne permettent pas de minimiser de façon déterminante les QTB des seniors (-0,0157 avec une significativité supérieure à 10%) (**Validation de H2 pour les comportements managériaux et les comportements professionnels (H2a)**).
- l'évaluation des compétences techniques des seniors (TECH\_EVAL) paraît entraîner moins de QTB, rejoignant ainsi les résultats de Pierce et Sweeney (2004) (**Validation de H3 (H'3b)**). Aussi, une expérience en tant que senior (EXPER\_SENIOR)

supérieure à 1,7 années s'est révélée être la seule à impacter de façon considérable les comportements réducteurs de qualité (-0,273,  $p < 0,5$ ). Ce résultat signifie qu'un auditeur ayant une expérience en tant que senior supérieure à la moyenne (1,7 années) est moins enclin à adopter des comportements dysfonctionnels de nature technique.

- Parmi les variables organisationnelles, le soutien perçu du cabinet (POS), semble avoir un effet plus significatif sur les manquements à la compétence technique en comparaison aux variables intégrées auparavant dans les études menées sur les comportements dysfonctionnels (-0,194,  $p < 0,05$ ). Une perception favorable du soutien organisationnel par le subordonné entraîne moins de QTB (**Validation de H5 (H5a)**).
  
- Enfin, la pression du délai (DEADL\_PRESS) est corrélée positivement et de manière déterminante avec les comportements de réduction de qualité (0,167,  $p < 0,05$ ). Cela signifie que plus l'auditeur senior perçoit une pression intense du délai, plus il s'engage dans des comportements adaptatifs à caractère technique. Ainsi, nous confirmons les résultats de Pierce et Sweeney (2004). La pression du délai engendre davantage des QTB que la sous déclaration du temps réel passé sur une mission d'audit (URT) ne permettant pas de respecter les échéances. (**Validation de H7b (H'7b)**).

**4.2.2. La mauvaise gestion de l'équipe d'audit (MGE)**

Variables dépendantes	Signe attendu	$\beta$	t	R <sup>2</sup>	R <sup>2</sup> ajusté
constante		0.471	3.085***	0,293	0,201
LOYAL_LMX	(-)	0.0854	-0,245***		
CONTR_LMX	(-)	0.0851	-0.0233		
PROF_RESP_LMX	(-)	0.0690	0.103		
COM_TEC_SUP	(-)	0.0890	0.0727		
COM_MANAG_SUP	(-)	0.110	-0.284***		
COM_PROF_SUP	(-)	0.0990	-0.108		
TECH_EVAL	(-)	0.0913	-0.290***		
SOCIAL_EVAL	(-)	0.0990	0.197**		
ENG_ORG_AFF	(-)	0.0898	0.0190		
POS	(-)	0.0941	0.0990		
INTENT_STAY	(+)	0.180	0.134		
BUDG_PRESS	(+)	0.0761	0.135*		
DEADL_PRESS	(+)	0.0662	0.00862		
AGE	?	0.121	-0.133		

\*\*\*corrélation significative à un niveau de 1%

\*\*corrélation significative à un niveau de 5%

\*corrélation significative à un niveau de 10%

-Variable dépendante : MGE (Mauvaise gestion de l'équipe).

-Variables indépendantes : LOYAL\_LMX (loyauté), CONTR\_LMX (contribution), PROF\_RESP\_LMX (respect professionnel), COM\_TEC\_SUP (Compétence technique), COM\_MANAG\_SUP (Bonne gestion d'équipe), COM\_PROF\_SUP (Comportements professionnels), TECH\_EVAL (Évaluation basée sur des critères techniques), SOCIAL\_EVAL (Evaluation axée sur des critères sociaux), POS (Soutien organisationnel perçu), INTENT\_STAY (Intention de quitter), ENG\_ORG\_AFF (Engagement organisationnel affectif), BUDG\_PRESS (Pression budgétaire), DEADL\_PRESS (Pression du délai) et AGE.

**Tableau 87: régression réalisée sur la mauvaise gestion de l'équipe**

Le modèle de régression réalisé sur la mauvaise gestion d'équipe est marginalement significatif (Cf. Tableau 87). En effet, il présente un R<sup>2</sup> de 0,293 et un R<sup>2</sup> ajusté égal à 0,201.

Le tableau illustre aussi qu'au niveau du bloc relatif aux variables contextuelles, seule la perception par le senior d'une pression intense du budget (BUDG\_PRESS) engendre des comportements de mauvaise gestion d'équipe (MGE) (p<0,10), ce qui autorise à confirmer les résultats d'Otley et Pierce (1996 b) ainsi que de Pierce et Sweeney (2004) (**validation de H7a**

(H''7a)). La pression du délai est aussi corrélée positivement avec la mauvaise gestion d'équipe, mais cette association d'après le test de *Student* n'est pas significative (**H7b non validée (H''7b)**). Concernant le groupe de variables mesurant la relation managériale, les résultats de régression se présentent comme suit :

- la perception par l'auditeur senior d'une relation avec le supérieur caractérisée par un bon niveau de loyauté est corrélée négativement et significativement avec la mauvaise gestion d'équipe (-0,245,  $p < 0,01$ ) (**validation de H1 pour la dimension loyauté (H''1b)**). En revanche, les résultats ont révélé qu'une relation avec le supérieur basée sur le respect professionnel et un bon niveau de contribution ne semble pas avoir d'impact considérable sur le MGE. D'où **infirmerie de H1 pour les dimensions respect professionnel et contribution (H''1c et H''1d)**.
- les comportements managériaux du supérieur sont reliés négativement avec la mauvaise gestion de l'équipe (-0,284,  $p < 0,01$ ). Sous l'effet de mimétisme, un auditeur senior face à un manager présentant une forte compétence managériale est susceptible de reproduire son comportement de rôle et donc, moins enclin à adopter un comportement reflétant un manquement à la dimension managériale (**validation de H2 pour les comportements managériaux (H2c)**).
- Enfin, un style d'évaluation de la performance axé sur des critères techniques est corrélé négativement avec la mauvaise gestion d'équipe (-0,290,  $p < 0,01$ ), cela rejoint donc les résultats de Pierce et Sweeney (2004) (**validation de H3 pour l'évaluation basée sur des critères techniques (H''3b)**). En revanche, l'évaluation basée sur des critères sociaux est associée positivement avec tel comportement dysfonctionnel (0,197,  $p < 0,5$ ). Comme le montrent Gosselin et Murphy (1994), St-Onge (2000), Pulakos (2007) et Leroux (2007), ce type d'évaluation du rendement demeure une source de mécontentement. L'évaluation des employés est associée à une baisse du rendement. Il semble donc exister un malaise autour de cette pratique. Face à ce malaise, certains gestionnaires agissent comme s'il suffisait de le mettre de côté ou de le tolérer, afin de livrer une évaluation du rendement selon les standards attendus, puisque cette pratique est jugée nécessaire. (**Infirmerie de H3 concernant l'évaluation basée sur des critères sociaux (H3''c)**).

#### 4.2.3. Les comportements non professionnels (CNP)

Variables dépendantes	Signe attendu	$\beta$	t	R <sup>2</sup>	R <sup>2</sup> ajusté
constante		0.535	4.690***	0.466	0,403
AFFECT_LMX	(-)	0.0995	-0.252**		
CONTR_LMX	(-)	0.0943	-0.108		
COM_MANAG_SUP	(-)	0.117	-0.379***		
COM_PROF_SUP	(-)	0.102	0.132		
SOCIAL_EVAL	(-)	0.112	-0.0746		
ENG_ORG_AFF	(-)	0.104	-0.330***		
POS	(-)	0.110	-0.123		
INTENT_STAY	(+)	0.209	-0.0664		
BUDG_PRESS	(+)	0.0869	0.0220		
DEADL_PRESS	(+)	0.0786	0.210***		
AGE	?	0.139	-0.238*		
EXPER_SENIOR	?	0.136	-0.240*		
EXPER_AUDIT	?	0.134	-0.234*		

\*\*\*corrélacion significative à un niveau de 1%

\*\*corrélacion significative à un niveau de 5%

\*corrélacion significative à un niveau de 10%

-Variable dépendante : CNP (Comportements non professionnels).

-Variables indépendantes : AFFECT\_LMX (Affection), CONTR\_LMX (contribution), COM\_MANAG\_SUP (Bonne gestion d'équipe), COM\_PROF\_SUP (Comportements professionnels), SOCIAL\_EVAL (Evaluation axée sur des critères sociaux), POS (Soutien organisationnel perçu), INTENT\_STAY (Intention de quitter), ENG\_ORG\_AFF (Engagement organisationnel affectif), BUDG\_PRESS (Pression budgétaire), DEADL\_PRESS (Pression du délai), AGE, EXPER\_SENIOR (expérience en tant que senior) et EXPER\_AUDIT (expérience dans l'audit).

**Tableau 88 : régression effectuée sur les comportements non professionnels**

L'analyse de régression souligne que le R<sup>2</sup> est de 0.466 et le R<sup>2</sup> ajusté est égal à 0,403. L'ensemble des variables intégrées dans ce modèle parvient à expliquer 40,3% de la variance des comportements non professionnels (Cf. Tableau 88).

Par ailleurs, cette régression met en exergue des résultats de corrélation significatifs entre le CNP et certaines variables explicatives :

- la perception d'un bon niveau d'affection caractérisant la relation entre l'auditeur senior et son supérieur engendre moins de comportements adaptatifs à caractère

professionnel (CNP) (-0,252,  $p < 0,05$ ), ce qui permet de **valider H1 uniquement pour la dimension affection (H''1a)**.

- les comportements managériaux du supérieur sont reliés négativement avec les comportements non professionnels de l'auditeur senior (-0,379,  $p < 0,01$ ) (**validation de H2 pour les comportements managériaux (H2b)**). En revanche, les comportements professionnels du supérieur sont associés positivement avec tel type de comportement. Toutefois cette corrélation n'est pas significative. Le sens même de cette relation peut être explicité par le manque d'ambition de la part de l'auditeur qui, même en se trouvant sous la subordination d'un supérieur adoptant un comportement professionnel, aura tendance à s'engager dans le CNP (**H2 non validée pour les comportements professionnels (H2b)**).
- la perception d'un bon niveau d'engagement organisationnel par le senior entraîne moins de comportements dysfonctionnels de nature professionnelle. La significativité du test de *Student* (-0,330,  $p < 0,01$ ) permet d'**affirmer H4 (H4b)**.
- la pression du délai (DEADL\_PRESS) est corrélée positivement et de manière significative avec les comportements non professionnels (0,210,  $p < 0,01$ ). Cela implique que, plus l'auditeur senior perçoit une pression intense du délai, plus il se permet d'adopter des comportements adaptatifs à caractère professionnel. Ainsi, ce résultat rejoint celui de l'étude de Pierce et Sweeney (2004) (**H7b validée (H''7b)**).
- Enfin, concernant les variables démographiques, à savoir l'âge, l'expérience en tant que senior et l'expérience dans l'audit, elles semblent impacter de manière déterminante les comportements non professionnels. L'âge est relié négativement avec le CNP (-0,238,  $p < 0,10$ ). Cela veut dire qu'un auditeur âgé de moins de 27,8 ans serait plus enclin à s'engager dans des CNP qu'un auditeur plus âgé. Une expérience en tant que senior (EXPER\_SENIOR) supérieure à 1,7 années semble préserver quelque peu de comportements adaptatifs à caractère professionnel (-0,240,  $p < 0,10$ ). Quant à une expérience dans le domaine d'audit excédant une période de 4,3 années, elle paraît entraîner davantage de CNP (-0,234,  $p < 0,10$ ).

#### 4.2.4. La sous-déclaration du temps réel passé sur une mission d'audit (URT)

Variables dépendantes	Signe attendu	$\beta$	t	R <sup>2</sup>	R <sup>2</sup> ajusté
Constante		0.198	2.315***	0,781	0,775
BUDG_PRESS	(+)	0.0560	1.128***		
DEADL_PRESS	?	0.0467	0.0441		
INTENT_STAY	(+)	0.108	-0.110		

\*\*\*corrélacion significative à un niveau de 1%

\*\*corrélacion significative à un niveau de 5%

\*corrélacion significative à un niveau de 10%

-Variable dépendante : URT (Sous-déclaration du temps réel passé sur une mission d'audit).

-Variables indépendantes : BUDG\_PRESS (Pression budgétaire), DEADL\_PRESS (Pression du délai) et INTENT\_STAY (Intention de quitter).

**Tableau 89 : régression effectuée sur la sous-déclaration du temps réel passée sur une mission d'audit**

Le modèle de régression concernant la sous-déclaration du temps réellement passé sur une mission d'audit présage d'un excellent pouvoir explicatif. En effet, il présente un R<sup>2</sup> de 0,781 et un R<sup>2</sup> ajusté égal à 0,775.

Le tableau de régression, ci-dessus, montre que la sous déclaration du temps (URT) est corrélée positivement et de façon significative avec la pression budgétaire (1,128, p<0,01). Autrement-dit, plus un auditeur senior subit un niveau de pression élevé, plus il sous déclare le nombre d'heures réelles passées sur une mission d'audit. Par conséquent, ce résultat nous autorise à confirmer ceux d'Otley et Pierce (1996b) ainsi que de Pierce et Sweeney (2004) et valider H7a (H''''7a).

#### 4.3. Discussion des résultats

Les résultats empiriques exposés précédemment feront l'objet d'une discussion au niveau du présent paragraphe. Ce dernier discutera brièvement la validité de nos résultats à l'aide d'un seul entretien recueilli auprès d'un ancien associé au sein d'un big 4. Cet entretien est de type semi-directif. La durée de la discussion est de 40 minutes.

Ce cadre d'analyse nous paraît particulièrement adapté à notre étude. En effet, à travers des modélisations de régression, nous avons pu tester les interactions entre l'ensemble des variables explicatives intégrées dans notre étude et les comportements dysfonctionnels.

Néanmoins, cette modélisation « entraîne une déperdition de sens ainsi qu'un appauvrissement de la portée des conclusions relatives aux comportements comptables » (Casta, 2000 – p. 1230). Afin de remédier à cette limite, nous avons choisi de faire un retour sur la pratique et ce, en confrontant nos résultats avec l'avis d'un professionnel.

Le manque des travaux sur les comportements adaptatifs dans le contexte français est à l'origine de notre motivation pour mener ce travail doctoral. Au sens de notre interviewé, les comportements humains susceptibles de mettre en cause l'image de l'audit et générer un risque pour la profession dépendent de deux groupes de facteurs, à savoir la structure du cabinet ainsi que son mode de management. C'est en cela que notre concertation portera sur ces deux principaux axes.

- **La structure du cabinet**

Comme évoqué au niveau du premier chapitre, la structure varie d'un cabinet à un autre. En dépit des différences apparentes dans le parcours de progression professionnelle, il semble qu'il ait un schéma commun entre les grands réseaux que nous avons appelé schéma général d'évolution de carrière. Nous avons mis en évidence que ces grandes firmes d'audit se caractérisent par une structure très hiérarchisée.

*En effet, notre interviewé témoigne que «chaque subordonné va essayer de répondre aux attentes de son supérieur. Les assistants n'ont pas de contacts avec l'associé un peu avec le manager et beaucoup avec le chef de mission. Le chef de mission a un peu de contacts avec le manager et le manager a plus de contacts avec l'associé ...*

Selon notre associé interrogé, ces niveaux hiérarchiques sont interdépendants. Chaque niveau a un contact avec son niveau direct. En effet,

*...chaque personne a un rôle dans la chaîne de sécurité, les quatre niveaux dépendent les uns des autres. L'associé signe, donc il ne faut pas avoir de doute sur la sécurité du travail. Donc il s'attend du manager la sécurité, la rentabilité, le respect du délai et la satisfaction du client. Ces quatre niveaux dirigent l'associé ».*

Le cabinet semble constituer lui-même un frein de ses risques et impacter les attitudes des subordonnés :

*« Dans la vraie vie, on s'entend avec tout le monde. Par contre le cabinet, qui est une structure où la moyenne d'âge est inférieure à 30 ans, regroupe des gens ayant une grosse*

*force de travail, flexibles, bien formés, très exigeants en termes d'attentes et dont 90% vont partir dans les premières années. Tous les collaborateurs sont top, ils sont d'or donc ça se gère spécialement (...) Parmi ces gens il y a ceux qui ont un potentiel, on les laisse, ils peuvent devenir des associés (...) la structure elle-même impacte l'attitude du subordonné et ça est ce qu'on intègre dans la politique RH, le cabinet lui même est un frein de ses risques. La politique RH doit comprendre les souhaits des équipes et leur permettre de les atteindre. Aussi, il faut anticiper des trainings dans les grands cabinets sous forme de formations techniques et autres de comportements. Dans les petits cabinets, c'est l'associé qui forme... tout ça ce fait jusqu'à la fin même s'il y a une pression de budget, délai, qualité... on doit éviter les catastrophes »*

Afin de remédier aux comportements correspondant à des manquements à la compétence technique, professionnelle et managériale, le service de gestion des ressources humaines doit prendre en compte tous les facteurs qui pourraient avoir un impact sur la conduite des auditeurs ainsi que leur performance. Les formations organisées visent à améliorer les compétences techniques et sociales pour faire face aux fortes pressions de temps difficilement gérables.

- **Le Mode de management**

Le mode de management dépend de la structure du cabinet. Dans les grandes firmes, la structure est très hiérarchisée par rapport aux petits cabinets. Le mode de management et la constitution des équipes sont intimement liés à cette structure. Ainsi, un subordonné est susceptible d'être impacté par le mode de management perçu, qui dépend à son tour du type de la structure du cabinet.

*Aux termes de notre associé questionné « les femmes et les hommes ne traitent pas de la même manière les subordonnés. Le mode de management est affectif, incitatif et basé sur des sanctions...la relation est impactée s'ils sont strictement techniques, s'ils sont sympas, s'ils ne considèrent pas l'affection...»*

Cela renvoie d'une part, à l'interaction des variables individuelles de l'auditeur senior avec celles de son supérieur, et d'autre part, implicitement à l'impact des facteurs individuels intégrés dans notre étude sur la conduite des auditeurs seniors sur le terrain. En effet, une expérience en tant que senior supérieure à 1,7 années a été démontrée entraîner moins de comportements non professionnels et ceux réducteurs de qualité. En outre, un auditeur âgé de moins de 27,8 ans est plus enclin à adopter des comportements non professionnels par

rapport à un auditeur plus âgé. Enfin, une expérience dans le domaine d'audit excédant 4,3 années entraîne plus de comportements dysfonctionnels de nature professionnelle.

De plus, le verbatim précédent de notre interviewé, aborde tacitement la nature de la relation établie entre le supérieur et son subordonné ainsi que son impact sur le rôle attendu de dernier. Ainsi, une relation de bonne qualité entre les deux parties est susceptible de conduire à une meilleure performance du senior. À cet effet, nous citons les principaux résultats relatifs aux variables managériales. D'abord, ces observations ont révélé que les trois dimensions du LMX, à savoir l'affection, la loyauté et la contribution ont un effet significatif sur la réduction des comportements adaptatifs à caractères professionnel, managérial et technique. Ensuite, sous l'effet de mimétisme, les comportements managériaux types adoptés par un supérieur permettent de minimiser la mauvaise gestion d'équipe, mais aussi les comportements non professionnels et ceux réducteurs de qualité. Quant aux comportements professionnels, ils ont été démontrés influencer seulement sur les manquements à la compétence technique. Enfin, l'évaluation axée sur des critères techniques entraîne moins de comportements de réduction de qualité et ceux de mauvaise gestion d'équipe.

En outre, l'interviewé ajoute qu'« *en fonction du mode de management, la relation est impactée par définition. Quatre familles d'objectifs qui impactent l'attitude : (1) satisfaction, (2) rentabilité en terme de budget, (3) respect du délai, (4) qualité et sécurité. Selon la pression que le supérieur va mettre au subordonné par ces objectifs, le subordonné va infléchir son approche pour répondre à l'attente de son supérieur. Par exemple, l'associé est trop technique et orienté sur le budget donc il ne faut pas facturer toutes les heures. S'il est obsédé par la satisfaction de son client, il faut faire de sorte que tout se passe bien avec le client...* »

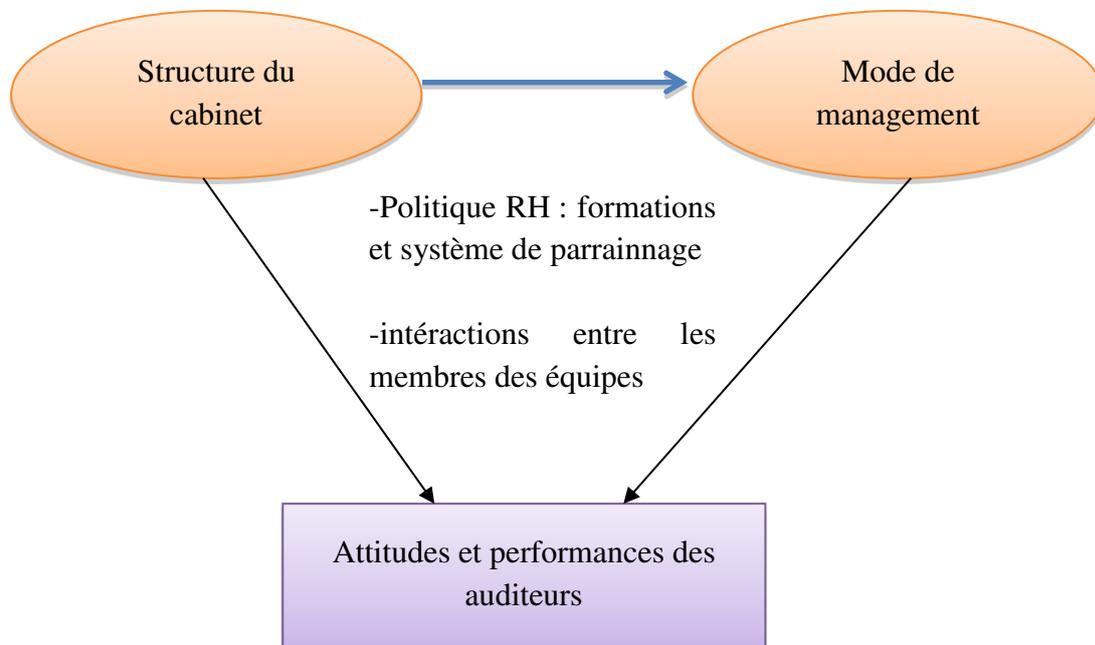
Il en va qu'en fonction du focus du responsable, l'équipe va orienter son approche vers son objectif. Cela permet d'expliquer certains de nos résultats empiriques. S'agissant des variables contextuelles, sous une pression budgétaire et de délai, un auditeur senior adopte des comportements de réduction de qualité, de mauvaise gestion d'équipe et d'autres non professionnels afin de répondre aux attentes de son supérieur en termes de respect de ces contraintes liées au temps.

Enfin, notre associé interrogé témoigne que le mode de management incitatif « *peut être en termes financier, de reconnaissance, de promotion (...) cela permet d'assurer une*

*progression professionnelle et une fidélité à la firme ou ce qu'on appelle l'engagement : par la reconnaissance, les primes et l'atteinte des souhaits ».*

Ce témoignage met en évidence le rôle des variables organisationnelles dans l'amélioration de la performance des auditeurs. Comme le démontrent nos résultats, une perception favorable du soutien organisationnel par le senior génère moins de comportements réducteurs de qualité. Aussi, l'engagement organisationnel permet de minimiser les comportements non professionnels des auditeurs de terrain.

A l'issue de cette discussion établie sur la base d'un seul entretien, nous proposons la synthèse suivante :



**Figure 21: Synthèse de la discussion**

\*\*\*

La dernière section du présent chapitre avait pour vocation d'exposer les résultats de la régression d'équations apparemment non reliées (SUR) appliquée sur les quatre types de comportements dysfonctionnels. Pour ce faire, il nous a paru pertinent de tester au préalable le pouvoir explicatif du modèle que nous proposons pour l'étude de chaque type de comportements. Au prisme de cette section, nous formulons trois contributions. La première correspond au pouvoir explicatif de l'ensemble des variables initialement intégrées dans notre modèle empirique comparé à celui de référence. La deuxième se manifeste par le sens obtenu des différentes relations testées par le biais de la SUR. Enfin, la troisième contribution consiste en la significativité de ces relations.

Les résultats issus de la SUR ont permis d'affirmer certaines hypothèses et d'en infirmer d'autres. Ceux-ci peuvent être résumés dans le tableau ci-dessous.

<b>Hypothèses</b>	<b>Variables indépendantes</b>	<b>Sens attendus</b>	<b>Résultats (hypothèses validées)</b>
<b>H1</b>	Dimensions du LMX	(-) avec QTB et CS (+) avec URT	relation (-) conclue entre : - 'contribution' et 'CNP' → <b>H'1c</b> validée - 'loyauté' et 'MGE' → <b>H''1b</b> validée - 'affection' et 'QTB' → <b>H'''1a</b> validée
<b>H2</b>	Comportements types du supérieur	(-) avec QTB et CS (+) avec URT	relation (-) révélée entre : - 'comportements managériaux du supérieur' et 'QTB' → <b>H2a</b> validée - 'comportements managériaux du supérieur' et 'MGE' → <b>H2c</b> validée - 'comportements managériaux du supérieur' et 'CNP' → <b>H2b</b> validée
<b>H3</b>	-Style d'évaluation basé sur des critères comptables →  -Style d'évaluation axé sur des critères non comptables →	(+) avec tous les comportements adaptatifs  (-) avec tous les comportements dysfonctionnels	relation (-) conclue entre : - 'évaluation basée sur des critères techniques' et 'QTB' → <b>H'3b</b> validée - 'évaluation basée sur des critères techniques' et 'MGE' → <b>H''3b</b> validée
<b>H4</b>	Engagement organisationnel	(-) avec QTB et CS (+) avec URT	relation (-) démontrée entre 'CNP' et 'l'engagement organisationnel' → <b>H4b</b> validée
<b>H5</b>	Soutien organisationnel	(-) avec QTB et CS (+) avec URT	relation (-) révélée entre 'QTB' et le 'soutien organisationnel' → <b>H5a</b> validée
<b>H6</b>	Intention de départ	(+) avec QTB et CS (-) avec URT	Aucune constatation significative
<b>H7a</b>	Pression budgétaire	(+) avec tous les comportements adaptatifs	Relation (+) conclue entre : - la 'pression budgétaire' et 'MGE' → <b>H''7a</b> validée - la 'pression budgétaire' et 'URT' → <b>H'''7a</b> validée
<b>H7b</b>	Pression du délai	(+) avec QTB et CS	QTB et CNP Relation (+) démontrée entre : - la 'pression du délai' et 'QTB' → <b>H'7b</b> validée - la 'pression du délai' et 'CNP' → <b>H''7b</b> validée

Variables dépendantes : QTB (Comportements de réduction de qualité), (Sous-déclaration du temps réel passé sur une mission d'audit) et CS (comportements sociaux : CNP (Comportements non professionnels), MGE (Mauvaise gestion de l'équipe)).

**Tableau 90 : Synthèse des hypothèses et des résultats de régression d'équations apparemment non reliées**

## **Conclusion du chapitre 5**

Le cinquième chapitre a été dédié à la présentation des résultats de l'étude quantitative de notre thèse. La première section a passé en revue les résultats de l'analyse descriptive. La deuxième a exposé les constatations tirées de l'analyse de corrélation. La troisième section a fourni la démarche de validation des différentes équations intégrées dans le système de régression multivariée. Quant à la dernière section, elle s'est attelée à tester la robustesse du modèle proposé pour l'analyse de chacun des quatre types de comportements dysfonctionnels ainsi qu'à l'exposition des résultats issus de la *Seemingly Unrelated Regression* et de leur brève discussion. Cette dernière section permet de mettre en valeur trois niveaux de contributions. Il s'agit tout d'abord, de la qualité du modèle proposé favorisant une meilleure compréhension des comportements réducteurs de la qualité d'audit, ensuite, du sens obtenu des différentes relations testées, et enfin, de la significativité de ces relations.

Les résultats recueillis à partir de la régression d'équations apparemment non reliées se résument comme suit :

### ✓ **Variables managériales :**

- Les trois dimensions du LMX, à savoir l'affection, la loyauté et la contribution ont un effet significatif sur la réduction des comportements adaptatifs (respectivement comportements non professionnels (CNP), mauvaise gestion de l'équipe d'audit (MGE) et comportements réducteurs de qualité (QTB)).
- Sous l'effet de mimétisme, les comportements managériaux types adoptés par un supérieur permettent de réduire le MGE, mais encore le QTB et le CNP. Quant aux comportements professionnels, ils ont un impact considérable uniquement sur les QTB mais positif.
- L'évaluation basée sur des critères techniques semble entraîner moins de QTB et MGE.

### ✓ **Variables organisationnelles :**

- Une perception favorable du soutien organisationnel par l'auditeur senior génère moins de QTB.
- Une perception d'un bon niveau d'engagement organisationnel est susceptible de minimiser le CNP.

✓ **Variables contextuelles :**

- la pression du délai est corrélée positivement et significativement avec le QTB et le CNP.
- la pression budgétaire est associée positivement avec le MGE et l'URT. Ces constatations mettent en évidence que sous la pression budgétaire et des délais, les auditeurs seniors sont plus enclins à adopter des comportements adaptatifs de nature technique (QTB et URT) et sociale (CNP et MGE).

✓ **Variables démographiques:**

- Une expérience en tant que senior supérieure à 1,7 années entraîne moins de CNP et QTB.
- L'âge est relié négativement avec le CNP. Cela veut dire qu'un auditeur âgé de moins de 27,8 ans s'engagera plus aisément dans des CNP qu'un auditeur plus âgé.
- Une expérience dans le domaine d'audit excédant une période de 4,3 années engendre plus de CNP.

## Conclusion de la partie 2

La partie empirique de notre étude s'est intéressée, dans un premier chapitre, aux variables intégrées dans notre modèle empirique ainsi que les modalités de validation de leurs échelles de mesure et du questionnaire constituant l'objet de notre travail. Quant au deuxième chapitre, il a été structuré en quatre sections. Tout d'abord, ont été exposés les résultats des analyses descriptives. Puis, ont été menées les analyses de corrélation ayant servi à valider le modèle de régression appliqué sur chacune des variables dépendantes. Ensuite, a été présentée la méthode d'analyse multivariée adoptée, à savoir la *Seemingly Unrelated Regression* ainsi que les tests préalables à sa mise en œuvre. Enfin, une dernière section a été réservée d'une part, aux analyses de tests de qualité du modèle proposé pour expliquer chaque type de comportement dysfonctionnel et d'autre part, aux résultats découlant des analyses multiples. Cette dernière section apporte trois niveaux de contributions qui méritent d'être soulignés. Il s'agit premièrement, du pouvoir explicatif de l'ensemble des variables ajoutées par rapport au modèle issu de la littérature, deuxièmement, du sens obtenu des différentes relations testées, et troisièmement, de la significativité de ces relations.

Les principaux résultats de l'analyse multiple mettent en évidence l'impact crucial des éléments, intégrés dans notre modèle empirique, sur les comportements dysfonctionnels. Celles-ci révèlent, tout d'abord, que les trois dimensions du LMX, à savoir affection, loyauté et contribution ont un effet déterminant sur la réduction des comportements adaptatifs (respectivement comportements non professionnels (CNP), mauvaise gestion de l'équipe d'audit (MGE) et comportements réducteurs de qualité (QTB)). En outre, sous l'effet de mimétisme, les comportements managériaux adoptés par un supérieur minimisent le MGE, mais encore le QTB et le CNP. S'agissant des styles d'évaluation de la performance, seule l'évaluation axée sur des critères techniques paraît engendrer moins de QTB et de MGE. De plus, il a été révélé qu'une perception favorable du soutien organisationnel par le subordonné entraîne moins de QTB et qu'une perception d'un bon niveau d'engagement organisationnel est susceptible de réduire le CNP.

Par ailleurs, les résultats relatifs aux variables contextuelles rejoignent ceux des études antérieures. En effet, sous la pression budgétaire et des délais, les auditeurs seniors ont plus tendance à adopter des comportements adaptatifs (respectivement MGE et URT, ainsi que QTB et CNP).

Enfin, les résultats mettent en lumière l'effet des variables démographiques sur le niveau de comportements dysfonctionnels adoptés par les auditeurs seniors. Il s'agit en premier lieu, de l'expérience en tant que senior supérieure à 1,7 années qui semble préserver quelque peu de comportements adaptatifs à caractères professionnel (CNP) et technique (QTB). En deuxième lieu, un auditeur âgé de moins de 27,8 ans serait plus enclin à s'engager dans des CNP qu'un auditeur plus âgé. Et en dernier lieu, une expérience dans le domaine d'audit excédant 4,3 années paraît entraîner davantage de CNP.

## **CONCLUSION GÉNÉRALE**



Dans le cadre de ce travail doctoral, nous nous sommes donnés pour objectif de vérifier la pertinence de l'étude des comportements dysfonctionnels des auditeurs financiers dans le contexte français sous l'angle managérial. La mise en évidence empirique de la relation existant entre la qualité de l'audit, d'une part, et d'autre part, le LMX, le modèle de rôle et le style d'évaluation de la performance des auditeurs seniors, constitue l'objectif fondamental de notre recherche. Ainsi, cette dernière se positionne à la croisée de deux champs d'investigation, ceux de l'audit financier et du leadership.

Notre étude repose sur un questionnaire. Celui-ci a été soumis aux auditeurs seniors opérant dans les grands réseaux de commissariat aux comptes qui dominent le marché de l'audit en France, à savoir ceux d'origines anglo-saxonne (*Big 4*) et française (Mazars). Pour tester nos hypothèses, la méthode d'estimation retenue est celle de type *Seemingly Unrelated Regression*. Les résultats soulignent que les trois dimensions du LMX, à savoir affection, loyauté et contribution entraînent une réduction des comportements adaptatifs (respectivement les comportements non professionnels (CNP), la mauvaise gestion de l'équipe d'audit (MGE) et les comportements de réduction de qualité (QTB)). En outre, sous l'effet de mimétisme, les comportements managériaux adoptés par un supérieur minimisent le MGE, le QTB et le CNP. Concernant les styles d'évaluation de la performance, seule l'évaluation axée sur des critères techniques semble engendrer moins de QTB et MGE. De plus, il a été observé qu'une perception favorable du soutien organisationnel par le subordonné amoindrit les manquements aux compétences techniques (QTB) et qu'une perception d'un bon niveau d'engagement organisationnel est, quant à elle susceptible de réduire le CNP.

Par ailleurs, les résultats en rapport avec les variables contextuelles rejoignent ceux des études antérieures. En effet, sous la pression budgétaire et des délais, les auditeurs seniors restent moins enclins à l'adoption de comportements dysfonctionnels (respectivement MGE et URT à l'instar de QTB et CNP).

Enfin, les résultats mettent en lumière l'effet des variables démographiques sur le niveau de comportements dysfonctionnels adoptés par les auditeurs. Il s'agit en premier lieu, d'une expérience en tant que senior qui génère moins de CNP et QTB. Et en second lieu, l'âge et une expérience dans le domaine de l'audit ont un impact positif sur le CNP.

- **Originalités**

L'originalité de ce travail tient à deux orientations principales. Premièrement, la singularité du cadre conceptuel inhérente aux ancrages théoriques novateurs exploités. Tout d'abord, il s'agit de la théorie LMX empruntée à la perspective de recherche sur le leadership. Celle-ci a été mobilisée afin d'aboutir à un modèle conceptuel intégrateur. À notre connaissance, cette approche n'a été appliquée dans aucune des recherches antérieures, portant sur le sujet des comportements dysfonctionnels et donc, s'inscrivant dans le champ d'audit en général. Puis, nous avons mobilisé le modèle de rôle, inspiré de celui de Fogarty (1992), ainsi que le style d'évaluation axé sur des critères sociaux. Ces facteurs ont contribué à mettre davantage l'accent sur la dimension relationnelle. De plus, il s'agit du choix d'étudier simultanément la relation de l'employé avec son organisation (par le biais de l'engagement organisationnel, le POS jamais auparavant intégré dans les études menées sur les comportements dysfonctionnels et l'intention de départ) ainsi que les échanges entre subordonné et supérieur. Cette approche nous a permis de mettre en évidence les variables (liées, notamment, au supérieur ou à l'organisation) ayant un effet plus significatif sur les comportements adaptatifs par rapport aux autres. Enfin, la classification des comportements adaptatifs adoptée dans notre travail a été inspirée du travail de Herrbach (2001). Cette dernière se démarque de la catégorisation classique appliquée dans les autres contextes (irlandais, américain...) par l'aspect managérial et professionnel, ignoré dans l'analyse de comportements dysfonctionnels par les études antérieures.

Deuxièmement, l'originalité empirique est due aux deux techniques d'analyse mobilisées, à savoir le *Baysing Information Criterion* (BIC) ainsi que la méthode de la *Semingly Unrelated Regression* (SUR). La première technique favorise la mise en évidence de la robustesse du modèle proposé par cette étude en comparaison à celui issu de la littérature. Quant à la deuxième, elle a servi à l'analyse d'un système d'équations de régression tout en prenant en compte l'autocorrélation sérielle entre ses résidus.

- **Apports théoriques et managériaux, et contributions**

Nous abordons, tout d'abord, les apports théoriques de ce travail doctoral qui répondent à ceux des ancrages théoriques initialement intégrées dans notre modèle explicatif des comportements dysfonctionnels. Il s'agit, principalement du pouvoir explicatif des approches novatrices managériales et organisationnelles intégrées simultanément dans le modèle empirique de cette étude. Ces approches impactent de façon déterminante la qualité du travail

rendu par les auditeurs seniors. Ce résultat valorise les apports théoriques de ces approches dans le champ d'audit financier.

Par conséquent, trois niveaux de contributions théoriques relatifs au modèle proposé à l'étude des comportements dysfonctionnels dans ce travail doctoral qui en découlent. Il s'agit, en premier lieu, du pouvoir explicatif de ce modèle, favorisant une meilleure compréhension des comportements dysfonctionnels comparé à celui issu de la littérature, en deuxième lieu, des interprétations obtenues selon les différentes relations testées, et en dernier lieu, la significativité de ces relations.

Si l'apport de cette recherche reste, de prime abord, à un stade théorique, ce travail offre également des résultats conséquents pour les managers ainsi que pour les cabinets d'audit financier.

À la lumière de l'analyse de nos résultats, les variables managériales à savoir, le LMX, les comportements managériaux et professionnels du supérieur ainsi que l'évaluation axée sur des critères techniques constituent des facteurs impactant considérablement les comportements des seniors. Aussi, il semble opportun de formuler des recommandations. Afin d'améliorer la qualité d'audit et l'image du cabinet, les managers sont invités à porter davantage d'importance, dans un premier lieu, à la relation entretenue avec chacun des subordonnés, dans un second temps, aux critères techniques d'évaluation de leurs performances, et enfin, à leurs compétences managériales ainsi que professionnelles. En fonction de cette politique, il est entendu que les chefs de mission seront moins enclins à adopter des comportements menaçant la qualité de l'audit et l'image de la profession en général.

S'agissant des facteurs organisationnels, il a été observé que le soutien organisationnel perçu (POS) a un effet favorable sur la fréquence des comportements adaptatifs. Ainsi, afin de remédier au dilemme coût-qualité, il est recommandé que ces derniers montrent une valorisation aux contributions de leurs collaborateurs et un souci de leur bien-être. Un tel soutien crée des sentiments d'obligation induisant pour les employés une loyauté envers leurs employeurs, mais aussi une réelle réactivité quant à l'engagement de leur organisation et ce, en s'impliquant dans des comportements en soutien des objectifs organisationnels.

Enfin, la pression budgétaire et des délais ont été démontrées impacter négativement et de façon significative la conduite des seniors sur le terrain et par conséquent, aggraver le dilemme coût-qualité. À cet effet, nous proposons deux suggestions dans l'intérêt du cabinet (aux managers et aux associés afin d'atténuer ces pressions). La première consiste à s'entretenir avec les subordonnés de manière participative dans l'établissement du budget de

chaque mission. Cette piste permettra d'atteindre l'équilibre coût-qualité. Quant à la deuxième suggestion, elle invite les supérieurs ainsi que les associés à se confronter auxdites pressions par le biais des facteurs managériaux et organisationnels. Il s'agit de veiller à l'amélioration de la qualité de la relation entretenue entre d'une part, le supérieur et chacun de ses subordonnés (par l'intermédiaire du LMX, *Role Modeling*, style d'évaluation) et d'autre part, le cabinet et les auditeurs seniors (à travers l'engagement organisationnel et le POS). Par conséquent, en présence de telles pressions, une bonne perception par le subordonné de sa relation avec son supérieur ainsi qu'une valorisation, soulignée par son cabinet, de sa contribution le conduiraient à soutenir les objectifs organisationnels et à accomplir un travail de qualité.

- **Limites**

Les limites inhérentes à cette recherche sont essentiellement d'ordre méthodologique. Le manque de représentativité et la taille relativement faible de l'échantillon n'ont pas permis de valider certaines hypothèses, malgré la pertinence des variables choisies par rapport à notre objet d'étude. De plus, nous ne sommes pas parvenus à mener des analyses supplémentaires telles que celles de régressions de sous-échantillons construits à partir des critères individuelles des participants à notre enquête.

Deux autres limites principales concernent le cadre théorique du LMX mobilisé. De prime abord, nous nous sommes attelés à expliquer la façon dont les auditeurs interagissent les uns avec les autres, plutôt que sur une prescription de la façon dont les relations supérieur-subordonné de bonne qualité s'établissent. Ensuite, une lecture des comportements dysfonctionnels des seniors à travers ce cadre n'a pas permis d'analyser, en profondeur, l'impact des différents niveaux de la relation dyadique au sein de l'équipe d'audit sur le processus de travail et la performance du groupe dans son ensemble. Nous nous sommes limités à examiner les conséquences de la qualité de la relation entre le manager et le senior sur les attitudes de ce dernier vis-à-vis des assistants, ainsi que sur sa performance sur le terrain.

- **Les voies de recherche**

Les limites précédemment présentées constituent autant de voies de recherche à explorer méritant d'être approfondies pour une meilleure compréhension des comportements

adaptatifs. Une étude pourrait être menée sur un échantillon plus large. Les résultats gagneraient en validité.

Ce travail ouvre, cependant, plusieurs autres pistes de recherches futures. D'abord, nous proposons l'adoption d'une démarche interculturelle. Les mécanismes cognitifs et mentaux sous-jacents varient inévitablement selon les cultures. Il serait, par conséquent, pertinent de dupliquer ce travail dans d'autres contextes culturels radicalement différents du celui français. Cette piste permettrait de gagner en validité externe et de tester l'effet des facteurs socioculturels sur la conduite des auditeurs sur le terrain. Cette démarche à caractère externalisé inciterait à comparer les résultats obtenus et constituerait un apport notable.

En outre, nous suggérons d'établir des études se penchant sur l'analyse des compétences éthiques des auditeurs ainsi que les facteurs susceptibles de les impacter. Si la notion de compétence éthique émerge lentement de la littérature en gestion, le cadre théorique de la gestion de ce type de compétence demeure largement ignoré dans la littérature en audit.

Ainsi, il serait pertinent de mener une étude testant le niveau d'intention des auditeurs d'agir strictement en conformité avec la déontologie, et ce à la suite des formations comportementales et celles en éthiques suivies dans le cabinet. Ce travail s'inspirera de l'étude de Chaplais et al. (2016) menée sur des étudiants en Master 'Comptabilité - Contrôle - Audit'.

Par ailleurs, il serait intéressant de mener d'autres recherches intégrant certains facteurs comme antécédents au LMX. Ces derniers se manifestent par des comportements et attitudes managériaux mis en place à travers les politiques de gestion des ressources humaines dans les cabinets d'audit. La détermination de ces antécédents et l'étude de leur impact sur la perception par le senior de la qualité relationnelle entretenue avec son supérieur pourraient éclaircir la façon dont les relations supérieur-subordonné de bonne qualité s'établissent. Ainsi, cette voie est susceptible d'offrir une meilleure vision destinée aux études sur les comportements adaptatifs des auditeurs contribuant à l'amélioration de la qualité d'audit.

Dans cette même optique, il nous semble pertinent de conduire des études longitudinales permettant d'analyser le modèle des interactions au fil du temps, de manière plus détaillée, et de compléter, ainsi, la lecture classique du LMX s'appuyant sur un questionnaire. Il s'agit de mobiliser des outils de mesure qualitative tels que les observations, les interviews, les analyses des communications... Une telle approche longitudinale est susceptible de servir de base pour une évaluation plus profonde de l'évolution des perceptions de la relation par les deux parties. Cette approche permettrait également, de tester l'impact des différents niveaux

de la relation dyadique au sein de l'équipe d'audit sur le processus de travail et la performance du groupe dans son ensemble.

De plus, nous proposons de conduire la même étude en appliquant d'autres méthodes statistiques combinant des concepts non observables telles que la modélisation en équations structurelles (MES). Cette approche a été développée pour l'examen de rapports de causalité multiple, mais son usage s'est étendu à la validation d'instrument.

Enfin, il nous paraît intéressant d'intégrer les travaux sur les comportements dysfonctionnels, selon un angle managérial, au programme de recherche du Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (H3C) visant à améliorer la qualité d'audit. La présente étude confirme que celle-ci est induite par de nombreux facteurs managériaux et sociaux des grands réseaux d'audit.

## **BIBLIOGRAPHIE**

- Alderman, C.W., Deitrick, J.W., (1982). Auditors' perceptions of time budget pressures and premature sign-offs: a replication and extension. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 1(2) : 54-68.
- Aranya N., Pollock J., Amernic J., (1981). An examination of professional commitment in public accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 6 (4) : 271-280.
- Baril, C.P., Cunningham, B.M., Fordham, D.R., Gardner, R.L., Wolcott, S.K., (1998). CriticalThinking in the Public Accounting Profession: Aptitudes and Attitudes. *Journal of Accounting Education*, 16 : 381-406.
- Barrainkua, I., Espinosa-Pike, M., (2015). New insights into underreporting of time: the audit partner context. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28 (4) : 494 -514.
- Basu, R., Green, S.G., (1997). Leader-member exchange and transformational leadership: an empirical examination of innovative behaviors in leader-member dyads. *Journal of Applied Social Psychology*, 27 : 477-499.
- Bauer, T. N., Green, S. G., (1996). The development of leader-member exchange : A longitudinal test. *Academy of Management Journal*, 39 : 1538–1567.
- Bazerman, M.H., Morgan, K. Lowenstein, G.F., (1997). The Impossibility of Auditory Independence. *Sloan Management Review*. 38 (4) : 89 – 94.
- Blau, P., (1964). *Exchange and Power in Social Life*. Wiley : New York.
- Bédard, J., (1989). Expertise in Auditing : Myth or Reality. *Accounting, Organizations and Society*, 14 : 113-152.
- Boies, K., Howell, J. M., (2006). Leader-member exchange in teams : An examination of the interaction between relationship differentiation and mean LMX in explaining team-level outcomes. *The Leadership Quarterly*, 17 : 246-257.
- Boni-Le Goff, I., (2010). Pratiques et identités professionnelles dans le conseil en management en France: Entre ethos du service au client et pression du “up or out”. *SociologieS* (en ligne), Dossier, L'essor des métiers et conseils : dynamiques et tensions.
- Cahuzac, E., Bontempspage, C., (2008). *Stata par la pratique : statistiques, graphiques et éléments de programmation*, Stata Press.

- 
- Camerman, J. Jost J., (2005). Déterminants et conséquences d'une relation de qualité entre un supérieur et son subordonné. 16<sup>ème</sup> Conférence de l'AGRH, Paris.
  - Carpenter B.W., Dirsmith M.W., (1993). Sampling and the abstraction of knowledge in the auditing profession : an extended institutional theory perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 18 (1) : 41-63.
  - Carricano, M., Poujol F., (2008). Analyse de données avec SPSS. Pearson Education France
  - Carricano, M., Poujol F., Bertrandias L., (2010). Analyse de données avec SPSS. Pearson Education France.
  - Cashman, J., Dansereau, F. Jr., Graen, G., Haga, W. J., (1976). Organizational understructure and leadership: A longitudinal investigation of the managerial role-making process. *Organizational Behavior and Human Performance*, 15 : 278-296.
  - Casta, JF., Mikol, A., (1999). Vingt ans d'audit : de la révision des comptes aux activités multiservices. *Comptabilité-Contrôle-Audit* : pp. 107-121.
  - Casta, JF., (2000). Théorie positive de la comptabilité, in Encyclopédie de la Comptabilité, du Contrôle de gestion et de l'audit, dirigée par B. Colasse, Ed. Economica, p. 1223-1232.
  - Chaplais, C., Mard, Y., Marsat, S., (2016). L'auditeur face aux dilemmes éthiques : l'impact d'une formation à l'éthique sur la conformité au code de déontologie. *Comptabilité – Contrôle - Audit*, 22 (1) : 53 – 83.
  - Charreaux, G., (1997). Le Gouvernement des Entreprises - Corporate Governance - Theories et Faits, Economica, collection « Recherche en gestion ».
  - Chemangui, M., (2004). Conceptualisation et validation d'une échelle de mesure de la qualité des travaux d'audit externe et interne, Thèse de Doctorat, Université de Franche-Comté.
  - Chen, G., Kirkman, B. L., Kanfer, R., Allen, D., Rosen, B., (2007). A multilevel study of leadership, empowerment, and performance in teams. *Journal of Applied Psychology*, 92 (2) : 331-346.
  - Chihi, H., (2014). Contribution à l'étude de la qualité de l'audit legal: evaluation de la pertinence des spécificités réglementaires françaises. Thèse de doctorat, en sciences de gestion. Université Paris-Dauphine.
  - Collins, R., (1981). On the Microfoundations of Macrosociology, *American Journal of Sociology*, 984-1014.
  - Coram, P., Glavovic, A., Ng, J., Woodliff, D., (2008). The Moral Intensity of Reduced Audit

---

Quality Acts. *Auditing: a journal of practice & theory*, 27(1) : 127–149.

- Coram, P., Ng, J., Woodliff, D., (2004). The Effect of Risk of Misstatement on the Propensity to Commit Reduced Audit Quality Acts under Time Budget Pressure. *Auditing: a journal of practice & theory*, 23(2): 159–167.
- Dansereau, F. Jr., Cashman, J., et Graen, G., (1973). Instrumentality Theory and Equity as Complementary Approaches in Predicting the Relationship of Leadership and Turnover among Managers. *Organizational Behavior and human performance*, 10 : 184-200
- DeAngelo, L.E., (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics* 3 (3) : 183-199.
- Décaudin J.M, Bouguerra A., (2007). Études Marketing avec SPSS. Pearson Education France, 5<sup>ième</sup> Edition.
- DeFond, M., Zhang, J., (2014). A Review of Archival Auditing Research. *Journal of Accounting and Economics*, 58 (2-3) : 275–326.
- Dienesch R.M, Liden R.C., (1986). Leader-Member Exchange Model of Leadership : A critique and Further development. *Academy of Management Review*, 11(3) : 618-634
- DiMaggio, P.J., Powell, W.W., (1983). The iron cage revisited : institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48 : 147-160.
- Dirks, K. T., Ferrin, D. L., (2002). Trust in leadership: Meta-analytic findings and implications for research and practice. *Journal of Applied Psychology*, 87 (4) : 611–628.
- Donnelly, D., Quirin, J., O’ Bryan, D., (2003). Auditor acceptance of dysfunctional audit behavior : an explanatory model using auditors’ personal characteristics. *Behavioral Research in accounting*, 15 : 87-110.
- Duchon, D., Green, S.G., Taber, T.D., (1986). Vertical dyad linkage: a longitudinal assessment of antecedents, measures and consequences. *Journal of Applied Psychology*, 71 : 56-60.
- Eisenberger, R., Huntington, R., Hutchison, S., Sowa, D., (1986). Perceived Organizational Support. *Journal of Applied Psychology*, 71 : 500-507.
- Erdogan, B., Liden, R. C., (2002). Social exchanges in the workplace: A review of recent developments and future research directions in leader-member exchange theory. In L. L. Neider., C. A. Schriesheim (Eds.), *Leadership*. Greenwich, CT : Information Age Publishing, pp. 65–114.

- 
- Evrard, Y., Pras B. Roux, E., (1997). Market : Études et recherches en marketing – Fondements et méthodes. Paris: Nathan.
  
  - Fairhurst, G. T., (1993). The leader-member exchange patterns of women leaders in industry: A discourse analysis. *Communication Monographs*, 60, 321–351.
  
  - Flint, D., (1988), *Philosophy and Principles of Auditing*, Macmillan Education, London.
  
  - Fogarty T.J., (1992). Organizational socialization in accounting firms: A theoretical framework and agenda for future research. *Accounting, Organizations and Society*, 17(2) : 129-149.
  
  - Ford, L. R., Seers, A., (2006). Relational leadership and team climate : Pitting differentiation versus agreement. *The Leadership Quarterly*, 17 (3) : 258-270.
  
  - Francis, J. R., (2011). A framework for understanding and researching audit quality, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 30(2) : 125-132.
  
  - Frankel, R., Johnson, M., Nelson, K. 2002. The relation between auditors’ fees for non-audit services and earnings management. *The Accounting Review*, 77 : 71–105.
  
  - Gatignon, H. (2010). *Statistical analyses of Management Data*. Springer. Deuxième édition.
  
  - Gerstner, C.R. Day, D.V., (1997). Meta-analytic review of leader-member exchange theory: Correlates and construct issues. *Journal of Applied Psychology*, 82 (6) : 827-844.
  
  - Graen, G. B., Cashman, J. F., Ginsburgh, S., & Schiemann, W., (1977). Effects of linking-pin quality on the quality of working life of lower participants. *Administrative Science Quarterly*, 22 : 491–504.
  
  - Graen, G. Cashman, J. F., (1975). A Role-Making Model of Leadership in Formal Organizational Developmental Approach. *Organization and Administrative Sciences*, 6 (2-3) : 143
  
  - Graen, G., Novak, M.A., Sommerkamp, P., (1982). The effects of leader-member exchange and job design on productivity and satisfaction: testing a dual attachment model. *Organization Behavior and Human Performance*, 30: 109-131.
  
  - Graen, G.B., Liden, R., & Hoel, W., (1982). Role of leadership in the employee withdrawal process. *Journal of Applied Psychology*, 67: 868-872.
  
  - Graen, G. B., Scandura, T. A., (1987). Toward a psychology of dyadic organizing. In L. L. Cummings & B. M. Staw (Eds.), *Research in organizational behavior*, 9 : 175-208.

- 
- Graen, G., Uhl-Bien, B., (1995), Relationship-based approach to leadership: development of leader-member exchange(LMX) theory of leadership over 25 years :allying a multi-level multi-domain perspective. *Leadership Quarterly*, 6(2) : 219-247.
  
  - Groveman H., (1995). How auditors can detect financial statement misstatement. *Journal of Accountancy*, 180 (4) : 83-90.
  
  - Hair, J., Black, W.C, Babin, B.J., Anderson, R.E., (2010), *Multivariate Data Analysis: Global Edition*. Pearson Education, 7ème Edition, 816 pages.
  
  - Hanlon, G., (1994) *The Commercialisation of Accountancy: Flexible Accumulation and the Transformation of the Service Class* (Basingstoke: Macmillan).
  
  - Hatherly D.J., (1999). The future of auditing: the debate in the UK. *European Accounting Review*, 8 (1) : 51-65.
  
  - Hartmann, L.C., Bombacas, M., (2000). Organizational commitment: A multi method scale analysis and test of effects. *The international Journal of organizational analysis*, 8(1) : 89-108.
  
  - Henderson, D. J., Wayne, S. J., Shore, L. M., Bommer, W. H., Terrick, L. E., (2008). Leader-member exchange, differentiation, and psychological contract fulfillment : A multi-level examination. *Journal of Applied Psychology*, 93 (6) : 1208-1219.
  
  - Herrbach, O., (2000). *Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique*. Thèse de doctorat en Sciences de gestion, Université des sciences sociales, Toulouse.
  
  - Herrbach, O., (2001). Audit quality, auditor behaviour and the psychological contract. *The European Accounting Review*, 10 (4) : 787–802.
  
  - Hirst, M.K., (1981). Accounting information and the evaluation of subordinate performance: a situational approach. *The accounting review*, (4) : 771-784.
  
  - Hirst, M.K., (1983). Capsules and Comments: reliance on accounting performance measures, task uncertainty, and dysfunctional behavior: some extensions. *Journal of accounting research*, 21(2) : 596-605
  
  - Hirst, M.K., (1987). Some further evidence on the effects of budget use and budget participation on managerial performance. *Australian Journal of Management*, 12: 49-56.
  
  - Homans G.C., (1958). Social Behavior as Exchange. *American Journal of Sociology*, 63 : 597-606.

- 
- Hooper, D. T., Martin, R., (2008). Beyond personal Leader-Member Exchange (LMX) quality : The effects of perceived LMX variability on employee reactions. *The Leadership Quarterly*, 19 : 20-30.
- Hopwood, A. G., (1972) An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation, *Journal of Accounting Research*, 10 (Supplement), pp. 156–182.
- Hottegingdre, G., Lesage, C., (2009). Un mauvais auditeur : dépendant et/ou Incompétent ? Etude exploratoire des causes de condamnations des commissaires aux comptes en France. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 15 (2) : 87-112.
- Huffman, K., Vernoy, M., Williams, B., Vernoy, J., (1991). *Psychology in Action*, New York Wiley.
- Ilgen, D. R., Hollenbeck, J. R., (1991). The structure of work: Job design and roles. In M. D. Dunnette & L. M. Hough (Eds.), *Handbook of industrial and organisational psychology* (2nd ed.) : 165–207. Palo Alto, CA: Consulting Psychology Pres.
- Ilies, R., Nahrgang, J. D., Morgeson, F. P., (2007). Leader-member exchange and citizenship behaviors: A meta-analysis. *Journal of Applied Psychology*, 92 (1) : 269–277.
- Ivancevich, J. M., and Matteson, T., (1987). *Organizational Behavior and Management*. Plano, TX: BPI.
- Jensen, M., Meckling, W., (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structures. *Journal of Financial Economics*, 3 (4) : 305 – 360.
- Jeppesen, K.K., (1998). Reinventing auditing, redefining consulting and independence. *European Accounting Review*, 7(3) : 517-539.
- Jones, T. M., (1991). Ethical decision-making by individuals in organizations: An issue-contingent model. *Academy of Management Review* 16 (2): 366–395.
- Katz, D. et Kahn, R. L., (1978). *The social psychology of organizations*. New York: Wiley, 2ème édition. 838 pages.
- Kelly, T., Margheim, L., (1990). The Impact of Time Budget Pressure, Personality, and Leadership Variables on Dysfunctional Auditor Behavior. *Auditing : A Journal of Practice & Theory*, 9 (2) : 21-42.
- Kelly, T., Margheim, L., Pattison, D., (1999). Survey of the differential effects of time deadline pressure versus time budget pressure on auditor behavior. *The Journal of Applied Business Research*, 15 (4) : 117-128.
- Kelley, T. and Seiler, R. E., (1982). Auditor stress and time budgets, *The CPA Journal*, 24–34.

- 
- Kohlberg, L., (1969). Stage and Sequence: the Cognitive Developmental Approach to Socialization, in D.AGoslin Ed., Handbook of Socialization Theory and Research, Chicago : Rand McNally.
  - Kurfiss, J.G., (1988). Critical Thinking : Theory, Research, Practice and Possibilities , Washington, D.C., Association for the Study of Higher Education.
  - Lesage, C., (1999). Évaluation du risque d'audit : proposition d'un modèle linguistique fondé sur lalogique floue. *Comptabilité-Contrôle- Audit*, 2 (5) : 107-126.
  - Lee, T., Stone, M., (1995). Competence and independence: the congenial twins of auditing? *Journal of Business, Finance and Accounting*, pp. 1169-1177.
  - Libby, R., Tan, H (1994). Modelling the Determinants of Audit Expertise. *Accounting, Organizations and Society*, 9 (8) : 701-717.
  - Lightner, S.M., Adams, S.J., Lighter, K.M., (1982). The influence of situational, ethical and expectancy theory variables on accountants' underreporting behavior. *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, 1(2) : 1-12.
  - Liden, R. C., Graen, G., (1990). Generalizability of the Vertical Dyad Linkage Model of Leadership. *Academy of Management Journal*, 23(3) : 451-465
  - Liden, R. C., Sparrowe, R. T., Wayne, S. J., (1997). Leader-member exchange theory: The past and potential for the future. *Research in Personnel and Human Resource Management*, 15 : 47-119.
  - Liden, R., Maslyn, J., (1998). Multidimensionality of Leader-Member Exchange: An Empirical Assessment through Scale Development. *Journal of Management*, 24(1) : 43 - 72.
  - Liden, R. C., Erdogan, B., Wayne, S. J., Sparrowe, R. T., (2006). Leader-member exchange, differentiation, and task interdependence: Implications for individual and group performance. *Journal of Organizational Behavior*, 27 (6) : 723-746.
  - Liden, R. C., Wayne, S. J., Stilwell, D., (1993). A longitudinal study on the early development of leader-member exchanges. *Journal of Applied Psychology*, 78 : 662-674.
  - Lyons, T.F., (1971). Role Clarity, Need for Clarity, Satisfaction, Tension, and Withdrawal. 6: 99-110.
  - Macintosh, N.B., Shearer, T., Thornton, D.B., Welker, M., (2000). Accounting as simulacrum and hyperreality: perspectives on income and capital. *Accounting, Organizations and Society*, 25 : 13-50.

- 
- Major, D. A., Kozlowski, S. W. J., Chao, G. T., Gardner, P. D., (1995). A longitudinal investigation of newcomer expectations, early socialization outcomes, and the moderating effects of role development factors. *Journal of Applied Psychology*, 80 : 418 – 431
  - Malone, C.F., Roberts, R.W., (1996). Factors Associated with the Incidence of Reduced Audit Quality Behaviors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 15 (2) : 49-64.
  - Manita, R., Chemangui, M., (2007). Les approches d'évaluation et les indicateurs de mesure de la qualité d'audit: une revue critique. Congrès international de l'AFC: Comptabilité et environnement.
  - Mautz, R. K., Sharaf, H.A., (1961). The Philosophy of Auditing. American Accounting Association Monograph No. 6. Sarasota, FL: American Accounting Association.
  - McClane, W. E., (1991). Implications of member role differentiation: Analysis of a key concept in the LMX model of leadership. *Group & Organization Studies*, 16 : 102–113.
  - Mc Nair, C. J., (1991). Proper compromises: The management control dilemma n public accounting and its impact on auditor behavior. *Accounting Organization and Society*, 16 (7) : 635-653.
  - McLean Parks, J. Kidder, D. L., (1994). "Till death us do part . . ." Changing work relationships in the 1990s. In C. L. Cooper and D. M. Rousseau (Eds.). *Trends in Organisational Behavior*, 1, 111-136.
  - McNamara, S.M. McLachlan Ltd, T. Liyanarachchi, G., (2008). Time budget pressure and auditor dysfunctional behaviour within an occupational stress model. *Accountancy Business and the Public Interest*, 7(1) : 1-43.
  - Meyer J. P., Bobocel, D. R., Allen, N.J., (1991), Development of organizational commitment during the first year of employment: A longitudinal study of pre and post entries influences. *Journal of Management*, 17(4) : 717-733
  - Meyssonier, R., Roger, A., (2006). L'impact du cocooning organisationnel et des opportunités d'emploi sur le lien entre satisfaction au travail et intention de quitter. XVIIe Congrès de l'AGRH, Reims.
  - Mikol, A., (1999). Les audits financiers. Paris : Editions d'Organisation.
  - Mikol, A., (2000). L'histoire du commissariat aux comptes français, IFEC la revue : économie et comptabilité.
  - Mikol, A., (2003). Audit financier et commissariat aux comptes, e-theque, 3<sup>ème</sup> édition (132 pages).

- 
- Miner, J.B. (2007). *Organizational Behavior 4: From Theory to Practice*. M.E. Sharpe, 416 pages.
  - Mowday, R., Steers, R., Porter, L., (1979). The measurement of organizational commitment. *Journal of Vocational Behavior*, 14 : 224-247.
  - Mouriño-Ruiz, E. L., (2010). Leader-Member Exchange (LMX) the impact of leader-employee relationships in the 21<sup>st</sup> century workplace (implications for research on latinos in the workforce). *The business journal of Hispanic research*, 4(1) : 35-42 .
  - Nelson, T.O., (1992). *Metacognition : Core Readings* , Boston, Allyn et Bacon.
  - Neveu, E., (1996). *Sociologie des mouvements sociaux*. Paris, La Découverte, coll. Repères, 123 p.
  - Noel Lemaitre, C., Krohmer, C., (2010). L'éthique est-elle vraiment une compétence clef des auditeurs légaux ? *Finance Contrôle Stratégie*, 13 (4).
  - Nunnally, J. C., Bernstein, I. H., (1994). *Psychometric theory*. 3<sup>ème</sup> édition. New York: McGrawHill.
  - Otley, D., (1978). Budget Use and Managerial Performance. *Journal of Accounting Research*, 16 : (1)122-149.
  - Otley, D.T., Berry, A., J., (1980). Control, organization and accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 5 : 231–246.
  - Otley, D.T., Pierce, B., (1996a). Auditor time budget pressure: consequences and antecedents. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 9 (1) : 31-58.
  - Otley, D.T., Pierce, B., (1996b). The Operation of Control Systems in Large Audit Firms, the Operation of Control Systems in Large Audit Firms. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 15 (2) : 66-84.
  - Pany, K., Pourciau, S. Margheim, L., (1989). Controlling audit staff underreporting of time and premature signoffs : some preliminary findings. *Advances in Accounting, Supplement*, 1 : 181-19.
  - Pentland, B. T., (1993). Getting comfortable with the numbers: auditing and the micro-production of macro-order. *Accounting Organizations and Society* 18 (7/8) : 605-620.
  - Peytcheva, M., R. Gillett, P., (2012). Auditor perceptions of prior involvement and reputation threats as antecedents of quality threatening audit behavior. *Managerial Auditing Journal*, 27 (9) : 796-820.

- 
- Pierce, B., Sweeney, B., (2004). Cost–Quality Conflict in Audit Firms: An Empirical Investigation. *European Accounting Review*, 13 (3) : 415–441.
  - Pierce, B., and Sweeney, B., (2005). Management Control in Audit firms: Partners’ perspectives. *Management Accounting Research*, 16 : 340-370.
  - Pierce, B. and Sweeney, B., (2006). Perceived adverse consequences of quality threatening behavior in audit firms. *International Journal of Auditing*, 10 : 19-39.
  - Pierce, B., Sweeney, B., (2010). The Relationship between Demographic Variables and Ethical Decision Making of Trainee Accountants. *International Journal of Auditing*, 14 : 79–99.
  - Pierce, B., Don, Arnold., Sweeney, B., (2010). The Impact of Perceived Ethical Culture of the Firm and Demographic Variables on Auditors’ Ethical Evaluation and Intention to Act Decisions. *Journal of Business Ethics*, 93 : 531–551.
  - Ponemon, L. A., (1992). Auditor underreporting of time and moral reasoning: An experimental lab study. *Contemporary Accounting Research*, 9 (1) : 171-189.
  - Porter, L.W., Steers, R.M., Mowday, R.T., Boulian, P.V., (1974). Organizational commitment, job satisfaction, and turnover among psychiatric technicians. *Journal of Applied Psychology*, 59 : 603-609.
  - Power, M., (1995). Auditing, expertise and the sociology of technique. *Critical Perspectives on Accounting*, 6 (4) : 317-339.
  - Power, M., (1997). *The Audit Society: Rituals of Verification*, Oxford University Press
  - Prat Dit Hauret, C., (2003a). L’indépendance du commissaire aux comptes : une analyse empirique fondée sur trois composantes psychologiques du comportement. *Comptabilité Contrôle Audit*, 6 (2) : 31-58.
  - Prat dit Hauret, C., (2003b). Audit et développement moral cognitive. *Finance Contrôle Stratégie*, 6 (3) : 117-136.
  - Prat dit Hauret, C., (2007). Éthique et décision d’audit. *Comptabilité Contrôle Audit*, 6 (13) : 69-85
  - Raelin, J.A., (1984). An examination of adaptive/deviant behavior in the organizational careers of professionals. *Academy of Management Review*, 9 (3) : 413-427.
  - Raelin, J.A., (1994). Three scales of professional deviance within organizations. *Journal of Organizational Behavior*, 15 (6) : 483-501.
  - Raffegaue, J., Dufils, P., de Ménonville, D., (1994). *L’audit financier*. Paris : Presses

Universitaires de France.

- Rest, J.R.,(1979). *Development in Judging Mora/ Issues*, Minneapolis : University of Minnesota Press, 305 pages.
- Rhode, J.,(1978). Survey on the influence of selected aspects of the auditor's work environment on the professional performance of certified public accountants, in *The independent auditor's work environment : a survey*. New York : AICPA.
- Richard, C., Reix, R., (2002). Contribution à l'analyse de la qualité du processus d'audit : le rôle de la relation entre le directeur financier et le commissaire aux comptes. *Comptabilité Contrôle Audit*, 8 (1) :151-174.
- Richard, C. (2006). Why an Auditor Can't be Competent and Independent: a French Case Study. *European Accounting Review*, 15 (2) : 153-176.
- Robinson, S. L., Bennett, R. J., (1995), A typology of deviant workplace behaviors: A multidimensional scaling study. *Academy of Management Journal*, 38 (2) : 555-572.
- Ruppert, D., (2011). *Statistics and Data Analysis for financial Engineering*. Springer.
- Scandura, T. A., Graen, G. B., (1984). Moderating effects of initial leader-member exchange status on the effects of leadership intervention. *Journal of Applied Psychology*, 69 : 428-436.
- Scandura, T.A., Graen, G.B., Novak, M.A., (1986). When managers decide not to decide autocratically: An investigation of leader-member exchange and decision influence. *Journal of Applied Psychology*, 71 : 579-584.
- Scandura, T.A., Schriesheim, C. A. (1994). Leader-member exchange and supervisor career mentoring and complementary constructs in leadership research. *Academy of Management Journal*, 37 (6) : 1588-1602.
- Schriesheim, C.A., Neider, L.L., Scandura, T.A., Tepper, B.J., (1992). Development and preliminary validation of a new scale (LMX-6) to measure leader-member exchange in organizations. *Educational and Psychological Measurement*, 52 : 135- 147.
- Schriesheim, C. A., Castro, S., Cogliser, C. C., (1999). Leader-member exchange research: A comprehensive review of theory, measurement, and data-analytic procedures. *Leadership Quarterly* 10: 63-113.
- Settoon, R.P., Bennett, N., Liden, R.C.,(1996). Social exchange in organizations: perceived organizational support, leader-member exchange, and employee reciprocity. *Journal of Applied Psychology*, 81 : 219-227.
- Shapiro, S., (1987). The social control of impersonal trust. *American Journal of Sociology*, 93 (3) : 623-658.

- 
- Shuffler, M.L., Shawn Burk, C., Kramer, W.S., Salas, E. Leading Teams : Past, Present, And Future Perspectives. In Rumsey, M.G., (2013). *The Oxford Handbook of Leadership*. Oxford University Press USA, 485 p.
  
  - Sikka P., Puxty A., Willmott H. Cooper C., (1998). The impossibility of eliminating the expectations gap: some theory and evidence. *Critical Perspectives on Accounting*, 9(3) : 299-330.
  
  - Soltani, B., (1992). Le contenu informationnel des rapports d'audit pour les marchés financiers et les institutions financières. Thèse de doctorat en sciences de gestion. Université Paris Dauphine.
  
  - Soobaroyen, T ., Chengabroyan,C., (2006).Auditors' Perceptions of Time Budget Pressure, Premature Sign Offs and Under-Reporting of Chargeable Time : Evidence from a Developing Country. *International Journal of Auditing*, 10 : 201–218.
  
  - Sparrowe, R. T., (1994). Empowerment in the hospitality industry: An exploration of antecedents and outcomes. *Hospitality Research Journal*, 17 : 51-73.
  
  - Sparrowe, R.T., Liden, R. C., (1997). Process and structure in leader-member exchange. *Academy of Management Review*, 22(2) : 522-552.
  
  - Stewart, J..D., (1984). The role of information in public accountability. In *Issues in public sector accounting* (Eds, Hopwood, A. G. and Tomkins, C.). Oxford: Philip Allan, 13-34.
  
  - Svanberg, J., Ohman, P., (2013). Auditors' time pressure : does ethical culture support audit quality? *Managerial Auditing Journal*, 28(7) : 572-591.
  
  - Sweeney, B., Arnold, D., Pierce, B., (2009). The Impact of Perceived Ethical Culture of the Firm and Demographic Variables on Auditors' Ethical Evaluation and Intention to Act Decisions. *Journal of Business Ethics*, 93 : 531–551.
  
  - Sweeney, B., Pierce, B., (2011). Audit team defence mechanisms : auditee influence. *Accounting and Business Research*, 41(4) : 333 – 356.
  
  - Tan, H. T., Libby, R., (1997). Tacit managerial versus technical knowledge as determinants of audit expertise in the field. *Journal of Accounting Research*, 35 (1) : 97-113.
  
  - Tesluk, P. E., Gerstner, C. R., (2002). Leading self-managing work groups : Effects on processes and performance. In J. C. Zeigertt., K. Klein (Co-chairs), *Team Leadership: Current theoretical and research perspectives*. Symposium conducted at the 17th Annual Meeting of the Society for Industrial and Organizational Psychology, Toronto, Canada.

- 
- Uhl-Bien, M. Graen, G.B., (1992). Self-management and team-making in cross-functional work teams: Discovering the keys to becoming an integrated team. *Journal of High Technology Management*, 3 : 225-241.
  - Uhl-Bien, M., Graen, G.B., (1993). Leadership-making in self-managing professional work teams: An empirical investigation. In: K.E. Clark, M.B. Clark, & D.P. Campbell (Eds.), *The Impact of Leadership* (pp. 379-387). West Orange, NJ: Leadership Library of America.
  - Van Breukelen, W., Konst, D., Van Der Vlist, R., (2002). Effect of LMX and differential treatment on work unit commitment. *Psychological Report*, 91 (1) : 220-230.
  - Vandenberghe, C., Bentein, K., & Stinglhamber, F., (2004). Affective commitment to the organization, supervisor, and work group: antecedents and outcomes. *Journal of Vocational Behavior*, 64 : 47-71.
  - Vardi, Y., Wiener, Y., (1996). Misbehavior in Organizations: A Motivational Framework. *Organization Science*, 7(2) : 151-165.
  - Vecchio, R. P., Gobdel, B.C., (1984). The vertical dyad linkage model of leadership: Problems and prospects. *Organizational Behavior and Human Performance*, 34 : 5-20.
  - Wakabayashi, M., Graen, G., Graen, M., Graen, M., (1988). Japanese management progress: Mobility into middle management. *Journal of Applied Psychology*, 73 : 217-227.
  - Watts, R. L., Zimmerman, J. L., (1983). Agency problems, auditing and the theory of the firm: some evidence », *Journal of Law and Economics*, 26 (3) : 613-633.
  - Wayne, S. J., Shore, L. M., Liden, R. L., (1997). Perceived organizational support and leader-member exchange: A social exchange perspective. *Academy of Management Journal*, (10) : 82-111.
  - Wilhelm, C. C., Herd, A. M., & Steiner, D. D., (1993). Attributional conflict between managers and subordinates: An investigation of leader-member exchange effects. *Journal of Organizational Behavior*, 14(6) : 531-544.
  - Will, H., (1995). Management. p26. 5p. 8 Color Photographs, 1 Graph.
  - Wittmer, J, L., Martin .E., Tekleab A.G., (2010). Procedural Justice and Work Outcomes in a Unionized Setting : The Mediating Role of Leader-Member Exchange. *American Journal of Business*, 25(2) : 55-69.
  - Yukl, G., (1989). *Leadership in organizations*, 2nd ed. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.
  - Yukl, G., (2010). *Leadership in Organizations*. Pearson Education USA. 649 p.

- Zellner, A., (1962). An Efficient Method of Estimating Seemingly Unrelated Regressions and Tests for Aggregation Bias. *Journal of the American Statistical Association*, 57 (298) : 348- 368.

**LISTE DES TABLEAUX**

Tableau 1: classement des cabinets d’audit sur le marché français .....	51
Tableau 2: Caractéristiques distinctives du processus de recrutement .....	71
Tableau 3: synthèse des insertions en stage .....	72
Tableau 4: valeurs déclarées par les cabinets d'audit internationaux .....	73
Tableau 5: la logique des tests de compétences au sein des grands cabinets d'audit .....	74
Tableau 6: continuum de comportements fonctionnels et dysfonctionnels .....	87
Tableau 7 : Synthèse des hypothèses .....	185
Tableau 8: Synthèse des caractéristiques des variables .....	204
Tableau 9: récapitulatif de l’échantillon d’envoi et le nombre total de réponses .....	208
Tableau 10: les valeurs de l’alpha de Cronbach.....	214
Tableau 11: Critères retenus pour le test des échelles.....	215
Tableau 12: Analyse en composantes principales de l’échelle « comportements de réduction de qualité » .....	216
Tableau 13: Fiabilité de l'échelle « Comportements de réduction de qualité ».....	217
Tableau 14: Analyse en composantes principales « Comportements non professionnels » ..	217
Tableau 15: Fiabilité de l'échelle « Comportements non professionnels » .....	218
Tableau 16: Analyse en composantes principales de l’échelle «Mauvaise gestion de l’équipe » .....	219
Tableau 17: Fiabilité de l'échelle « Mauvaise gestion de l’équipe ».....	219
Tableau 18: Analyse en composantes principales de l’échelle « les dimensions du LMX ». 220	
Tableau 19: Analyse en composantes principales « Affection » .....	221
Tableau 20: Fiabilité de l’échelle « Affection ».....	221
Tableau 21: Analyse en composantes principales « Loyauté ».....	222
Tableau 22: Fiabilité de l’échelle « Loyauté ».....	222
Tableau 23: Analyse en composantes principales « Contribution» .....	223
Tableau 24: Analyse en composantes principales « Respect professionnel ».....	223
Tableau 25: Analyse en composantes principales de l’échelle « les dimensions du LMX ». 224	
Tableau 26: Analyse en composantes principales de l’échelle « perception du comportement du supérieur » .....	225
Tableau 27: Analyse en composantes principales « compétences techniques ».....	226
Tableau 28: Fiabilité de l’échelle « compétences techniques » .....	226
Tableau 29: Analyse en composantes principales « bonne gestion de l’équipe d’audit » .....	227

Tableau 30: Fiabilité de l'échelle « bonne gestion de l'équipe d'audit » .....	227
Tableau 31:Analyse en composantes principales « comportements professionnels » .....	228
Tableau 32: Fiabilité de l'échelle « comportements professionnels » .....	228
Tableau 33: Analyse en composantes principales de l'échelle « perception du style d'évaluation des performances » .....	229
Tableau 34:Analyse en composantes principales « évaluation basée sur des critères budgétaires » .....	230
Tableau 35: Analyse en composantes principales « évaluation basée sur des aspects techniques » .....	231
Tableau 36: Fiabilité de l'échelle « évaluation basée sur des aspects techniques » .....	231
Tableau 37: Analyse en composantes principales « évaluation de la performance sociale »	232
Tableau 38: Fiabilité de l'échelle « évaluation de la performance sociale » .....	232
Tableau 39: Analyse en composantes principales de l'échelle « perception du style d'évaluation des performances » .....	233
Tableau 40: Analyse en composantes principales « engagement organisationnel affectif » .	234
Tableau 41: Fiabilité de l'échelle « engagement organisationnel affectif » .....	234
Tableau 42: Analyse en composantes principales « soutien organisationnel perçu » .....	235
Tableau 43: Analyse en composantes principales « soutien organisationnel perçu » .....	236
Tableau 44: Fiabilité de l'échelle « support organisationnel perçu » .....	236
Tableau 45: Analyse en composantes principales « intention de rester dans le cabinet » .....	237
Tableau 46: Fiabilité de l'échelle « intention de rester dans le cabinet » .....	237
Tableau 47: Analyse en composantes principales « pression budgétaire et pression du délai » .....	238
Tableau 48: Analyse en composantes principales « pression budgétaire » .....	239
Tableau 49: Fiabilité de l'échelle « pression budgétaire » .....	239
Tableau 50: Variables et abréviations .....	240
Tableau 51: analyse descriptive des données .....	247
Tableau 52: description détaillée des variables démographiques .....	248
Tableau 53: les dimensions du LMX .....	249
Tableau 54: les comportements adaptatifs .....	250
Tableau 55: les types d'évaluation de la performance .....	251
Tableau 56 :les comportements types du supérieur .....	252
Tableau 57: Comparaison de moyennes suivant l'âge et le genre .....	253
Tableau 58: comparaison de moyennes selon les quatre modalités de formation .....	254
Tableau 59 : comparaison de moyennes en fonction de l'expérience et la taille du cabinet ..	255

Tableau 60 : comparaison de moyennes selon la taille du cabinet et l'expérience .....	256
Tableau 61 : Comparaison de moyennes selon l'âge et le genre .....	256
Tableau 62 : comparaison de moyennes basée sur la taille du cabinet .....	258
Tableau 63: Corrélations entre les comportements dysfonctionnels et les dimensions du LMX .....	260
Tableau 64: Corrélations entre les comportements dysfonctionnels et les comportements du supérieur .....	261
Tableau 65: Corrélations entre les comportements dysfonctionnels et les styles d'évaluation de la performance .....	262
Tableau 66: Corrélations entre les comportements dysfonctionnels et les variables organisationnelles.....	263
Tableau 67: Corrélations entre les comportements dysfonctionnels et les variables contextuelles.....	264
Tableau 68: Corrélations entre les comportements dysfonctionnels et les variables démographiques (âge et expérience) .....	266
Tableau 69: Corrélations entre les comportements dysfonctionnels et les variables démographique (formation, genre et taille du cabinet) .....	267
Tableau 70: récapitulatif des variables retenues pour chaque modèle de régression.....	268
Tableau 71: corrélation entre les variables dépendantes .....	270
Tableau 72: tolérance et VIF des variables indépendantes retenues pour le modèle de QTB	275
Tableau 73: tolérance et VIF des variables indépendantes retenues pour le modèle de QTB	276
Tableau 74: Indépendance du terme d'erreur .....	277
Tableau 75: tolérance et VIF des variables indépendantes retenues pour le modèle de MGE .....	279
Tableau 76: tolérance et VIF des variables indépendantes retenues pour le modèle de MGE .....	280
Tableau 77 : Indépendance du terme d'erreur .....	281
Tableau 78: tolérance et VIF des variables indépendantes retenues pour le modèle de CNP	283
Tableau 79: tolérance et VIF des variables indépendantes retenues pour le modèle de CNP	284
Tableau 80: Indépendance du terme d'erreur .....	285
Tableau 81: tolérance et VIF des variables indépendantes retenues pour le modèle de l'URT .....	286
Tableau 82: Indépendance du terme d'erreur .....	287
Tableau 83: récapitulatif des variables retenues pour chaque modèle de régression.....	289

Tableau 84: BIC du modèle de base et celui proposé de chaque comportement dysfonctionnel .....	291
Tableau 85: régression SUR croisée réalisée sur les comportements dysfonctionnels.....	292
Tableau 86: régression réalisée sur les comportements réducteurs de qualité .....	293
Tableau 87: régression réalisée sur la mauvaise gestion de l'équipe.....	296
Tableau 88: régression effectuée sur les comportements non professionnels.....	298
Tableau 89 :régression effectuée sur la sous-déclaration du temps réel passée sur une mission d'audit.....	300
Tableau 90 : Synthèse des hypothèses et des résultats de régression d'équations apparemment non reliées .....	306

**LISTE DES FIGURES**

Figure 1 : Les courants de recherche sur la qualité de l'audit.....	16
Figure 2 : Articulation générale de la thèse.....	22
Figure 3 : l'auditeur face au risque.....	38
Figure 4 : Les dimensions de la qualité de l'audit.....	46
Figure 5 : mouvements de fusions entre les Big depuis 1960.....	50
Figure 6 : le parcours de progression chez KPMG .....	53
Figure 7 : le parcours d'évolution chez EY.....	54
Figure 8 : le parcours de progression chez PWC .....	55
Figure 9 : le parcours d'évolution chez Deloitte .....	56
Figure 10 : le parcours de progression chez Mazars .....	57
Figure 11: modèle de progression de carrière pyramidale au sein des grands cabinets d'audit anglo-saxons (Big 4) et français (Mazars) .....	60
Figure 12 : réseau relationnel de l'auditeur et transmission de confort .....	64
Figure 13 : positionnement de la recherche .....	78
Figure 14: typologie des comportements dysfonctionnels des salariés (Robinson 1995, p. 565) .....	89
Figure 15 : démarche d'Herrbach dans la définition des comportements dysfonctionnels des auditeurs. ....	92
Figure 16 : les comportements adaptatifs des auditeurs seniors intégrés dans la présente étude .....	97
Figure 17 : Modèle empirique de l'étude .....	151
Figure 18 : Processus du LMX (inspiré de l'Graen et al bien 1995 et Dansereau 1973) .....	156
Figure 19 : Modèle de recherche général .....	169
Figure 20 : Modèle empirique de l'étude intégrant les différentes hypothèses .....	186
Figure 21: Synthèse de la discussion.....	304

## **LISTE DES GRAPHES**

Graphe 1 : Normalité de la distribution des résidus .....	277
Graphe 2 : Normalité de la distribution du terme d'erreur.....	277
Graphe 3 : homoscedasticité des résidus .....	278
Graphe 4 : Normalité de la distribution des résidus .....	281
Graphe 5 : Normalité de la distribution du terme d'erreur.....	281
Graphe 6: homoscedasticité des résidus .....	282
Graphe 7 : Normalité de la distribution des résidus .....	285
Graphe 8 : normalité de la distribution du terme d'erreur.....	285
Graphe 9 : homoscedasticité des résidus .....	286
Graphe 10 : Normalité de la distribution du terme d'erreur.....	287
Graphe 11: Normalité de la distribution du terme d'erreur.....	287
Graphe 12 : homoscedasticité des résidus .....	288

## ***ANNEXES***

- Annexe 1 : Processus de recrutement et critères de compétences requis des candidats
- Annexe 2 : Questionnaire

**Annexe 1 :**

**Processus de recrutement et critères de compétences requis des candidats**

## Détails des différentes étapes de la session de recrutement et des compétences requises des candidats

Cabinets d'audit	Processus de recrutement (après la présentation effectuée par chaque cabinet)	Critères recherchés des candidats
<b>Deloitte (2 étapes)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 1/ test d'anglais sur ordinateur</li> <li>➤ 2/ entretien classique avec un opérationnel ou un responsable RH :</li> </ul> <p>-les candidats étaient reçus selon le parcours sur le CV (soit unintervieweur en <i>Middle Market</i> soit en MNC 'le marché des grands comptes' ou en banque)</p> <p>- demander à chaque candidat de présenter rapidement son parcours ainsi que de détailler sa dernière expérience professionnelle (demander si le candidat a fait de la comptabilité avant, s'il a travaillé en équipe, avec combien de personnes, s'il a rencontré des difficultés en travaillant en équipe, si c'était notamment avec les jeunes...) et ce qu'il en a retenu.</p> <p>-poser des questions pour tester la motivation du candidat pour l'exercice de l'audit (<i>pourquoi avez-vous choisi l'audit?</i>) mais aussi pour le choix du cabinet et le secteur (<i>pourquoi Deloitte ? quel secteur: Middle Market, MNC ou banque?</i>).</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b><u>compétences sociales (relationnelles et professionnelles) :</u></b></li> </ul> <p><i>"lors de l'entretien, l'intervieweur accorde une grande importance à la manière dont on se présente et réagit"</i>  =&gt;le recruteur cherche à tester indirectement la capacité de communication, la compétence relationnelle et la motivation du candidat (volets gestuel et vestimentaire, traits de personnalité, réactivité...)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b><u>compétences éthiques :</u></b></li> </ul> <p>-mesurer le niveau de responsabilité et d'autonomie ainsi que l'esprit de travail en équipe à partir des expériences professionnelles.</p>
<b>KPMG (2 étapes)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 1/ un entretien avec un auditeur senior: <ul style="list-style-type: none"> <li>- revue du CV (présenter le parcours universitaire, les expériences professionnelles, passage en anglais notamment sur les activités extrascolaires)</li> </ul> </li> <li>-des questions: pourquoi choisir l'audit?...</li> <li>➤ 2/ un test de personnalité (contenant moins de pièges par rapport à celui du groupe EY)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b><u>compétences sociales (relationnelles et professionnelles) :</u></b></li> </ul> <p><b>-à partir de l'entretien:</b> tester la capacité de communication, la compétence relationnelle et la motivation du candidat (aspects gestuel et vestimentaire, traits de personnalité, réactivité...)</p> <p><b>- sur la base du test de personnalité:</b> mieux connaître la personnalité du candidat, tester son autonomie, fiabilité, sincérité...</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b><u>compétences éthiques :</u></b></li> </ul> <p>-mesurer le niveau de responsabilité et l'esprit d'initiative en travaillant en équipe et ce, à partir des stages effectués.</p>
<b>PWC (2 étapes)</b>	<p>Le processus de recrutement varie légèrement selon les métiers:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 1/ test d'anglais n'est pas systématique pour ceux qui n'ont pas le TOEIC.</li> <li>➤ 2/ un entretien avec un responsable RH (parfois un passage en anglais):</li> </ul> <p>-questions à propos du parcours universitaire et celui professionnel</p> <p>-de nombreuses questions de personnalité (par exemple "comment votre meilleur ami vous décrirait-il?")</p> <p>-questions sur l'université (Université Paris-</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b><u>compétences sociales (relationnelles et professionnelles) :</u></b></li> </ul> <p>-l'entretien a servi à mieux cerner la personnalité du candidat, à tester sa capacité relationnelle ainsi que ses motivations (gestes, tenue vestimentaire, traits de personnalité, réactivité...)</p>

	<p>Dauphine) (quels sont ses points forts et faibles?)</p> <p>-questions sur l'audit: <i>pourquoi l'audit? qu'est ce que l'audit? pourquoi Price? pour quel secteur le candidat souhaite travailler?</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b><u>compétences éthiques</u></b> :</li> </ul> <p>-en détaillant les expériences professionnelles, l'intervieweur tente à cerner l'esprit de travail en groupe ainsi que le niveau d'autonomie et de responsabilité</p>
<p><b>Mazars</b> (2 étapes)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ <b>1/</b> un entretien avec un senior: <ul style="list-style-type: none"> <li>- revue rapide du CV (formations et stages: mettre l'accent davantage sur la dernière expérience professionnelle)</li> <li>-des questions ouvertes (demander les points forts et faibles du candidat et pourquoi fait-il de l'audit).</li> <li>- proposer un cas pratique : l'étude de cas est l'une des étapes du processus de recrutement qui permet de tester les capacités de raisonnement du candidat et sa capacité à analyser la situation économique d'une entreprise et à en tirer les principaux points.</li> </ul> </li> <li>➤ <b>2/</b> le deuxième entretien avec un responsable RH (chargé de recrutement / ou des relations écoles) : il s'agit d'un entretien servant à valider le recrutement). C'est un entretien classique afin de mieux connaître la personnalité et la motivation du candidat (exemple: en quoi les expériences ont un plus pour la carrière professionnelle du candidat). En outre, cet entretien permet de s'assurer de la cohérence entre les études réalisées et les stages professionnels.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b><u>compétences sociales (relationnelles et professionnelles)</u></b> :</li> </ul> <p>-les deux entretiens ont permis de tester la capacité de communication et celle relationnelle du candidat. En outre, ces entretiens ont permis de mieux identifier ses traits de personnalité mais aussi sa motivation (à travers ses gestes, sa tenue vestimentaire, sa personnalité, sa réactivité, la cohérence entre ses études et stages...).</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b><u>compétences techniques</u></b> :</li> </ul> <p>-à partir du cas pratique: mesurer la capacité technique, la logique et le raisonnement du candidat</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b><u>compétences éthiques</u></b> :</li> </ul> <p>-sur la base des expériences professionnelles: cerner l'esprit de travail en équipe et le niveau de responsabilité ainsi que d'autonomie</p>
<p><b>Ernst &amp; Young</b> (4 étapes)</p>	<p>- Ce cabinet met en place un système de recrutement élitiste impressionnant se démarquant des méthodes de recrutement des autres cabinets et ce, en instaurant plusieurs tests et une multitude d'entretiens assez déstabilisants et stressants. La stratégie adoptée permet d'attirer les talents et les plus compétents (ce cabinet vise à attirer le plus de candidats. Il met en avant leurs points forts mais au même temps, tout au long de la procédure de recrutement, il diffuse des facteurs et signaux déstabilisants et perturbateurs et crée une sensation de tri des candidats).</p> <p>==&gt;L'objectif est de mettre le candidat dans une situation de compétition, de voir la façon dont il peut se vendre face à un recruteur qui est là pour le déstabiliser ainsi que de s'assurer de différentes façons qu'il veut vraiment rentrer chez EY</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ <b>1/</b> avant 24 heures du jour de l'entretien, il faut avoir rempli un test de personnalité contenant : <ul style="list-style-type: none"> <li>-des questions relatifs au travail en équipe (avoir la préférence de travailler en groupe ou être plutôt réservé? comment se comporter et réagir avec une personne agressive dans le travail? si une personne</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b><u>compétences techniques</u></b> :</li> </ul> <p>-au travers des cas pratiques et du test de mathématiques: mesurer la capacité d'analyse et de raisonnement, la logique et le niveau d'intelligence de chaque candidat.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b><u>compétences sociales (relationnelles et professionnelles)</u></b> :</li> </ul> <p>-les deux entretiens ainsi que le test de personnalité ont permis d'examiner la personnalité du candidat, sa capacité relationnelle, sa compétence de communication et de travail en équipe. De plus, ces outils ont servi de base pour tester la motivation de chaque candidat, les éventuels caractères d'égoïsme et d'opportunisme ainsi que sa réactivité face à des facteurs déstabilisants et stressants.</p> <p>Par ailleurs, ce cabinet accorde une grande importance au professionnalisme du candidat (la façon dont il se présente, parle et réagit, sa tenue vestimentaire, ce qu'il pense du cabinet et de l'audit en général...)</p>

	<p>pose une question est ce qu'il est préférable de répondre directement ou prendre le temps pour aller chercher la réponse et après revenir vers la personne?...)</p> <p>-des questions sur la capacité de travail et d'autres sur la persévérance.      ==&gt;le but de ce test n'est pas d'identifier un profil particulier en termes de personnalité mais de tester la logique et la cohérence des réponses (en posant des questions similaires mais de manières différentes).</p> <p>➤ <b>2/ un entretien collectif:</b> avec la moitié de la promotion et trois observateurs (deux responsables RH et un opérationnel) :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- se mettre autour d'une table: poser une problématique (exemple d'une extension commerciale). Chaque candidat propose une activité et doit donc défendre son secteur.</li> </ul> <p>==&gt; rôle des observateurs: observer comment chaque candidat argumente t-il sa proposition, voir sa réactivité et surtout comment réagit-il face à une situation qu'il ne maîtrise pas, comment gère t-il la discussion (il faut être présent sans écraser les autres et trouver des idées pertinentes dans l'intérêt global. Aussi respecter les paroles des autres, à titre d'exemple ne pas passer directement à une autre chose sans revenir sur ce qui a été dit avant).</p> <p>Autrement dit, il s'agit de tester si le candidat est capable de travailler en équipe, d'écouter les autres et d'intégrer le raisonnement d'autrui dans le sien, observer qui est plus leader ou suiveur (qui sort du lot, qui résume tout et qui fait le boss), examiner tous les gestes, paroles et réactions...</p> <p>Au bout d'un moment, les candidats reçoivent des fax afin de les déstabiliser (exemple : la surface a changé de dimensions).      ==&gt;rôle des observateurs: observer qui va prendre le fax et le lire, comment réagit-il face à ce fax, tester le stress des participants (qui sort du lot et résume tout, observer qui est plus leader ou suiveur...)</p> <p>➤ <b>3/un entretien individuel avec un auditeur senior :</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- revoir les CV des candidats, tester leurs motivations, évaluer leurs expériences (demander de justifier le pourquoi des expériences professionnelles)et prospecter les comportements et les réactivités face à des facteurs déstabilisant(à titre d'exemple, le sénior en face semblait se moquer de ce que dit le candidat et lui fait croire que son profil ne l'intéresse pas. Cela constitue un gros contraste par rapport aux autres entretiens avec les autres cabinets)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>compétences éthiques :</b></li> </ul> <p>-à partir du test de personnalité mais aussi de l'entretien individuel plus particulièrement en développant les expériences professionnelles, le recruteur teste la capacité de travail en équipe et le niveau de responsabilité ainsi que d'autonomie de chaque candidat.</p> <p>-le volet éthique est plus renforcé pendant l'entretien collectif où les intervenants tentaient à identifier les candidats montrant plus de compétences éthiques que les autres et ce, à titre d'exemple, en observant qui présente des idées pertinentes dans l'intérêt global et négocie sans écraser les autres...</p>
--	--	--

	<p>➤ 4/ passer un test de raisonnement (de mathématiques) dans une salle informatique : - calcul des pourcentages, questions de probabilité et de logique, analyse des courbes...) =&gt;ce test sert à mesurer le degré de logique et de raisonnement du candidat, tester son niveau de calcul mental, sa rapidité, sa compétence d'analyse et son intelligence intellectuelle.</p>	
--	---	--

**Annexe 2 : Questionnaire**

**Auditeurs seniors: étude des conditions d'exercice du travail dans les cabinets d'audit**

Dans le cadre d'une recherche universitaire, sous la direction de Monsieur Jean François Casta à l'université Paris Dauphine, nous essayons d'étudier les conditions d'exercice du travail dans les cabinets d'audit. De plus, nous examinons les comportements des auditeurs plus particulièrement les seniors. En effet, nous tentons de comprendre certaines pratiques développées. Ces pratiques pourraient être liées aux moyens exploités, au temps du travail, à votre relation avec votre cabinet ou avec votre supérieur ou au style d'évaluation des performances exercé dans votre cabinet.

A travers ce questionnaire, vous nous permettrez d'avoir une vision plus claire sur le sujet.

Nous portons à votre connaissance que nous assurons la confidentialité totale des informations que vous aurez l'amabilité de nous fournir.

Enfin, si vous souhaitez vous exprimer encore plus sur l'un des points abordés ou autre chose, n'hésitez pas à le faire à la fin du questionnaire.

Veillez répondre de la manière la plus proche de la réalité: il n'ya pas de bonnes ou de mauvaises réponses. Nous vous prions de choisir les réponses qui correspondent mieux à ce que vous vivez ou ressentez.

Nous vous rapelons que le questionnaire est anonyme et qu'aucun jugement ne sera porter sur vos réponses.

Merci de prendre un peu de votre temps pour y répondre.



1/ En général, les budgets-temps (le nombre de jour / homme ou autrement dit la quantité de temps allouée pour effectuer les tâches spécifiques d'audit) sur les quels vous avez travaillé l'année dernière ont été:

- Impossible à atteindre  
 Très serrés, pratiquement inaccessibles  
 Atteignables avec un effort considérable  
 Atteignables avec un effort raisonnable  
 Très facile à atteindre

	Jamais	Rarement	Parfois	Assez souvent	Très souvent
2/ Je respecte mon budget-temps	<input type="radio"/>				
3/ J'ai effectué des heures supplémentaires non déclarées pour terminer mon travail	<input type="radio"/>				

4/ Sans ces heures [supplémentaires](#) non déclarées, je n'aurais pas pu respecter le budget-temps.

5/ Le délais de temps que je réserve aux missions de vérification est adéquat.

	Pas importante	Peu importante	Importante	Assez importante	Très importante
6/ La pression que je subis du fait de travailler sur plusieurs missions en même temps est:	<input type="radio"/>				
7/ Quand il évalue ma performance mon supérieur accorde au respect du délai imparti pour remplir une mission une place:	<input type="radio"/>				

8/ Veuillez indiquer votre degré d'accord avec les propositions suivantes:

	pas du tout d'accord	pas tout à fait d'accord	ni en accord ni en désaccord	plutôt d'accord	tout à fait d'accord
- Mon cabinet tient fortement compte de mes valeurs et de mes objectifs	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
- Je peux compter sur l'aide de mon cabinet quand j'ai un problème	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
- Mon cabinet se soucie vraiment de mes bonnes conditions de travail	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
- Mon cabinet est disposé à faire son maximum pour que je puisse travailler au mieux de mes capacités	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
- Même si je faisais un excellent travail, mon cabinet ne le remarquerait pas	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

- Mon cabinet se soucie de ma satisfaction <a href="#">générale</a> au travail (conditions de travail, environnement, etc.)	<input type="radio"/>				
- Mon cabinet s'intéresse peu à ma personne	<input type="radio"/>				
- Mon cabinet se soucie de mon opinion	<input type="radio"/>				
- Mon cabinet se réjouit de mes réussites au travail	<input type="radio"/>				
- Je serais très content(e) de passer le reste de ma carrière dans	<input type="radio"/>				
9/ Dans le cadre de mon travail, il m'arrive de:	Jamais	Rarement	Parfois	Assez souvent	Très souvent
-Réduire la quantité de travail sur une étape au-delà de la normale (ne travailler que sur les éléments qui me paraissent significatifs)	<input type="radio"/>				
-Effectuer des revues superficielles de documents du clients	<input type="radio"/>				
-Accepter des explications insuffisantes ou légères de la part du client	<input type="radio"/>				
- Ne pas approfondir un point technique	<input type="radio"/>				
-N'avoir pas déclaré le fait de ne pas avoir pu compléter tout le travail requis	<input type="radio"/>				
-N'avoir pas déclaré les omissions dans mon travail	<input type="radio"/>				
-Manipuler des tests substantifs pour les exécuter plus rapidement	<input type="radio"/>				
-Ne pas approfondir un problème d'audit inattendu survenu au <a href="#">cours</a> d'une mission	<input type="radio"/>				
-Encadrer insuffisamment un membre de l'équipe	<input type="radio"/>				
-Evaluer trop rapidement un membre de l'équipe	<input type="radio"/>				
-Mettre sous pression l'équipe au détriment de l'ambiance	<input type="radio"/>				
-Parler de rechercher un autre emploi en présence de l'équipe d'audit	<input type="radio"/>				
-Parler négativement sur le cabinet ou sa hiérarchie	<input type="radio"/>				
-Faire part de mes doutes sur les méthodes de travail du cabinet en présence de l'équipe d'audit	<input type="radio"/>				
-Emettre des doutes sur l'efficacité d'un audit, ou de l'audit en général	<input type="radio"/>				

10/ En exécutant une des missions qui vous incombe et vous paraît importante, comment percevez-vous votre relation avec votre supérieur (le manager)?	Pas du tout d'accord	Pas tout à fait d'accord	ni en accord ni en désaccord	plutôt d'accord	tout à fait d'accord
-J'apprécie beaucoup mon superviseur en tant que personne	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
-Mon superviseur est le genre de personne que j'aimerais avoir comme ami	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
-Il agréable de travailler avec mon supérieur	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
-mon superviseur défend mes actions dans le travail vis-à-vis de ses propres supérieurs même lorsqu'il a une connaissance incomplète du problème	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
-Mon superviseur viendrait à mon secours si j'étais attaqué(e) ou mis(e) en cause par d'autres personnes dans mon travail	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
-Mon superviseur me défendrait vis-à-vis des autres dans le cabinet si je commettais involontairement une erreur	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
-Je fournis, pour mon superviseur, un travail qui va au-delà de ce qui m'a été <u>demandé</u> quand on m'a décrit le poste que j'allais occuper	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
-J'essaie de produire des efforts particuliers, au-delà de ceux qui sont normalement requis, pour atteindre les objectifs fixés par mon supérieur dans le travail	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
-Je suis prêt(e) à travailler dur pour mon supérieur	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
-Je suis impressionné(e) par la connaissance que mon superviseur a de son travail	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
-J'ai du respect pour la connaissance et la compétence dont mon superviseur fait preuve dans son travail	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
-J'admire les compétences professionnelles de mon superviseur	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

11/ En général, au moment de la vérification, quelle importance votre superviseur accorde-t-il à chacun des éléments suivants?	Pas importante	Peu importante	Importante	Assez importante	Très importante
-Le fait que j'ai respecté mon budget-temps	<input type="radio"/>				
-Ma compétence technique	<input type="radio"/>				
-Ma rigueur méthodologique dans le travail	<input type="radio"/>				
-Les efforts que je fournis dans le travail	<input type="radio"/>				
-Ma capacité à détecter les anomalies	<input type="radio"/>				
-Ma capacités à approfondir un problème d'audit survenu au <a href="#">cours</a> de la mission	<input type="radio"/>				
-Ma capacité à communiquer et négocier avec le supérieur	<input type="radio"/>				
-Ma capacité à gérer mon équipe	<input type="radio"/>				
-La qualité de ma relation avec les clients	<input type="radio"/>				
-La relation que j'ai établie avec les autres membres de l'équipe d'audit	<input type="radio"/>				
-Ma capacité à me comporter de manière professionnelle	<input type="radio"/>				
-Ma capacité à saisir les opportunités pour proposer aux clients des services supplémentaires	<input type="radio"/>				

12/ Dans une mission d'audit, votre supérieur (manager) à quelle fréquence adopte-t-il ces comportements?	Jamais	Rarement	Parfois	Assez souvent	Très souvent
-Il revoit de manière approfondie l'ensemble des documents produits par les membres de mon équipe	<input type="radio"/>				
-Il me demande des explications lors de ses vérifications	<input type="radio"/>				
- Il approfondit les points <a href="#">techniques</a>	<input type="radio"/>				
-Il approfondit tout problème d'audit pouvant survenir au cours de la mission	<input type="radio"/>				
-Il est perfectionniste et cherche à atténuer les anomalies	<input type="radio"/>				
-Il se préoccupe que chaque membre de son équipe ait une formation suffisante	<input type="radio"/>				

-Il prend soin d'encadrer et d'évaluer de manière satisfaisante les membres de l'équipe	<input type="radio"/>				
-Il attache de l'importance à tout ce qui peut permettre d'augmenter la motivation et la satisfaction des membres de l'équipe	<input type="radio"/>				
-Il met sous pression l'équipe au détriment de l'ambiance	<input type="radio"/>				
-Il défend et promeut l'efficacité des méthodes de travail adoptées dans le cabinet	<input type="radio"/>				
-Il promeut l'image du cabinet et de sa hiérarchie	<input type="radio"/>				
-Par son comportement, il représente parfaitement la profession d'auditeur	<input type="radio"/>				
-Il donne envie aux membres de son équipe de rester dans l'audit et d'évoluer au sein du cabinet	<input type="radio"/>				

## 13/ Intention de départ:

Si vous étiez complètement libre de choisir, préféreriez-vous:

- continuer à travailler dans ce cabinet
- le quitter

Combien de temps souhaitez-vous séjourner dans ce cabinet?

Etes-vous en recherche active d'un [emploi](#) ailleurs?

- Oui
- Non

Envisagez-vous de quitter bientôt l'audit?

- Oui
- Non

Quelle est votre année de naissance?

Quelle est votre ancienneté?

-Dans ce cabinet (ans et/ou mois)

-En tant que senior (ans et/ou mois)

-Dans l'audit (ans et/ou mois)

Quelle est votre formation?

- Bac + 4
- Révision [comptable](#)
- Diplôme d'expertise comptable
- DEA, DESS et équivalent

Vous êtes:

- un homme
- une femme

Quelle est la taille de votre cabinet?

- Cabinet national
- Cabinet international

# TABLE DES MATIERES

<b>INTRODUCTION GÉNÉRALE .....</b>	<b>13</b>
<b>PARTIE 1 : CADRE THÉORIQUE.....</b>	<b>23</b>
<b>CHAPITRE 1 : AUDIT, QUALITÉ DE L’AUDIT ET CARACTÉRISTIQUES ORGANISATIONNELLES DES GRANDS CABINETS : FONDEMENTS THÉORIQUES ET CONCEPTUELS.....</b>	<b>27</b>
Section 1 - l’audit légal : cadre conceptuel et théorique .....	30
1.1. L’émergence et l’évolution de l’audit : un aperçu historique .....	30
1.2. L’audit légal : définition et objectifs .....	31
1.3. Démarche d’audit .....	33
1.4. Risque d’audit : une conséquence de la transition vers l’approche par les risques... ..	36
1.5. L’auditeur face au risque : jugement professionnel .....	37
1.6. L’audit, objet de recherche.....	38
1.6.1. Courants de recherche en audit .....	39
1.6.2. Rôle de l’audit .....	40
1.6.2.1. L’audit externe comme un mécanisme de gouvernance .....	40
1.6.2.2. Influence de l’audit externe dans la gouvernance .....	41
1.6.2.2.1. L’audit légal au cœur de la théorie de l’agence : un mécanisme de surveillance.....	41
1.6.2.2.2. L’audit légal est un mécanisme de signal sur le marché .....	42
1.7. Qualité de l’audit.....	43
1.7.1. Qualité de l’audit : définition et indicateurs de mesures traditionnels .....	43
1.7.1.1. La compétence de l’auditeur : une garantie de la capacité de détection des anomalies.....	43
1.7.1.2. L’indépendance de l’auditeur : une garantie de la révélation des irrégularités .....	44
1.7.2. Limites des indicateurs de mesure de la qualité de l’audit classiques .....	46
1.7.3. Synthèse de la recherche sur la qualité de l’audit : aperçu des typologies proposées.....	47
Section 2– Les cabinets d’audit : caractéristiques en tant qu’une forme organisationnelle. ....	49
2.1. Marché de l’audit .....	49
2.2.1. Parcours de progression de carrière propre à chaque cabinet .....	53
2.2.2. Schéma général d’évolution de carrière .....	58
2.3. Mode de management au sein des grands cabinets d’audit.....	61
2.3.1. Progression professionnelle : principe élitiste de <i>up or out</i> et réseau des contraintes de l’auditeur de terrain.....	61
2.3.2. Le Réseau relationnel de l’auditeur : un rituel d’interactions .....	63
2.3.3. Système de management : focus particulier sur la politique du service RH et le système de contrôle de gestion.....	65
2.4. Étude du processus de recrutement et des critères de compétences requis.....	67
2.4.1. Approche méthodologique .....	67
2.4.2. Analyses .....	68

2.4.2.1. Démarche de recrutement : étapes et différences particulières de chaque cabinet .....	68
2.4.2.1.1. Processus de recrutement .....	69
2.4.2.1.2. Spécificités distinctives du processus de recrutement dans les cabinets d'audit .....	69
2.4.2.1.3. Panorama des insertions en stage .....	71
2.4.2.2. Critères de compétence requis des candidats .....	72
2.4.2.2.1. Valeurs et critères déclarés par les cabinets .....	72
2.4.2.2.2. Valeurs et critères émergeant de la session de recrutement .....	74
2.4.3. Discussion : conséquences de l'étude comparée .....	76
2.5. Positionnement de l'étude : focus sur la phase de progression .....	76

**CHAPITRE 2 : COMPORTEMENTS DYSFUNCTIONNELS ET QUALITE D'AUDIT : CADRE THEORIQUE ET ETAT DE L'ART DES ETUDES EXISTANTES..... 83**

Section 1 : cadre conceptuel des comportements dysfonctionnels et notion de rôle .....	86
1.1. Rôle, comportements fonctionnels et dysfonctionnels .....	86
1.2. Comportements adaptatifs dans les organisations des salariés professionnels ....	88
1.2.1. Comportements dysfonctionnels dans les organisations : typologie de Robinson et Bennett (1995).....	88
1.2.2. Comportements adaptatifs des salariés professionnels : Raelin (1994) .....	90
1.3. Les comportements adaptatifs de l'auditeur senior .....	93
1.3.1. Rôle de l'auditeur senior et comportements adaptatifs .....	93
1.3.2. Typologie de comportements adaptatifs de notre étude .....	94
1.3.2.1. Comportements dysfonctionnels liés à la compétence technique .....	95
1.3.2.2. Les comportements adaptatifs de nature sociale .....	96
Section 2 : les comportements de réduction de qualité : état de l'art.....	98
2.1. Les études univariées .....	98
2.1.1. Études orientées principalement vers la pression budgétaire .....	99
2.1.2. Études se référant à d'autres facteurs explicatifs que la pression budgétaire	100
2.2. Les études multivariées .....	103
2.2.1. Études multivariées fondamentales .....	104
2.2.2. Études récentes sur les comportements de réduction de qualité .....	108

**CHAPITRE 3 : CADRE DE LECTURE PROPOSÉ, LMX ET QUALITÉ D'AUDIT : MODÉLISATION EMPIRIQUE ET HYPOTHÈSES..... 143**

Section 1. Proposition d'un nouveau cadre de lecture .....	146
1.1. Édification du modèle empirique .....	147
1.1.1. Groupe 1 : la relation managériale et sociale .....	147
1.1.1.1 Les dimensions du LMX .....	147
1.1.1.2 Le modèle de rôle .....	148
1.1.1.3 La perception du style d'évaluation de la performance .....	149
1.1.2. Groupe 2 : variables relatives à la relation employé-organisation (ou relation organisationnelle) .....	149
1.1.3. Groupe 3 : Variables contextuelles ou factuelles .....	150
1.1.4. Groupe 4 : les variables démographiques .....	150
Section 2. Le LMX : genèse et fondement théorique.....	152

2.1. La théorie LMX : postulats de base et évolution historique .....	152
2.1.1. Définition de la théorie LMX.....	152
2.1.2. L'évolution historique de la relation supérieur-subordonné .....	152
2.2. Le LMX : construit multidimensionnel.....	157
2.3. Fondement théorique du LMX : théorie de rôle et celle des échanges sociaux .....	160
2.3.1. Théorie de rôle .....	161
2.3.2. Théorie des échanges sociaux .....	162
2.4. Proposition d'une typologie de la recherche sur le LMX .....	163
2.4.1. Conséquences individuelles et organisationnelles du LMX .....	163
2.4.2. Conséquences du LMX dans le contexte des groupes de travail .....	165
2.5. Limites de la théorie LMX .....	166
Section 3. Développement de la problématique et des hypothèses de recherche .....	169
3.1 Problématique et questions de recherche .....	169
3.2. Hypothèses de l'étude .....	170
3.2.1. Hypothèses relatives à la relation managériale .....	171
3.2.1.1. Hypothèses liées au LMX .....	171
3.2.1.2. Hypothèses se rapportant à la perception du comportement du superviseur .	174
3.2.1.3. Hypothèses concernant le style d'évaluation de la performance .....	175
3.2.2. Hypothèses liées aux variables organisationnelles.....	177
3.2.2.1. Hypothèses relatives à l' <i>Organizational Commitment</i> ou engagement	177
organisationnel .....	177
3.2.2.2. Hypothèses correspondant au <i>Perceived organizational support</i> ou Soutien	179
de l'organisation perçu par l'employé.....	179
3.2.2.3. Hypothèses se rapportant à l'intention de départ .....	180
3.2.3. Hypothèses liées aux variables contextuelles.....	181
3.2.3.1. Pression budgétaire.....	182
3.2.3.2. Pression du délai / temps .....	183
<b>PARTIE 2 : ETUDE EMIRIQUE.....</b>	<b>189</b>
<b>CHAPITRE 4 : MISE EN PLACE DU DISPOSITIF MÉTHODOLOGIQUE :</b>	
<b>ÉCHANTILLONNAGE, ÉCHELLES DE MESURE ET QUESTIONNAIRE.....</b>	<b>193</b>
Section 1 : opérationnalisation des variables .....	196
1.1. Variables dépendantes.....	196
1.1.1. Les comportements dysfonctionnels .....	196
1.2. Variables indépendantes.....	196
1.2.1. Variables relatives à la relation managériale.....	196
1.2.1.1. La variable LMX.....	197
1.2.1.2. La perception du comportement du superviseur par le subordonné.....	197
1.2.1.3. Style d'évaluation des performances.....	198
1.2.2. Variables organisationnelles .....	198
1.2.2.1. Organizational commitment (implication organisationnelle) .....	198
1.2.2.2. Soutien perçu organisationnel ou POS .....	199
1.2.2.3. Intention de rester .....	200
1.2.3. Variables contextuelles .....	200

1.2.3.1. Pression budgétaire .....	200
1.2.3.2. Pression du délai / temps .....	201
1.2.4. Variables démographiques .....	201
Section 2 : Echantillon et questionnaire .....	205
2.1. Validation préliminaire et administration du questionnaire .....	205
2.1.1. Validation préliminaire du questionnaire .....	205
2.1.2. Sélection des participants .....	206
2.1.3. Administration du questionnaire .....	207
2.2. Validation du questionnaire : approches de validité externe et interne.....	207
2.2.1. La validité externe du questionnaire .....	207
2.2.2. La validité interne.....	208
2.2.3. La fiabilité .....	209
Section 3 : Épuration et fiabilité des échelles de mesure .....	210
3.1. Critères retenus pour la validation interne et la fiabilité des mesures.....	210
3.1.1. Tests préalables justifiant le recours à l'ACP .....	210
3.1.2. Nombre de facteurs à retenir .....	211
3.1.3. Épuration et rotation.....	211
3.1.4. Évaluation de la fiabilité des mesures .....	213
3.2. Validation des variables du questionnaire et test des échelles .....	215
3.2.1. Les comportements dysfonctionnels des auditeurs .....	216
3.2.1.1. les comportements de réduction de qualité .....	216
3.2.1.2. les comportements non professionnels.....	217
3.2.1.3. La mauvaise gestion d'équipe .....	218
3.2.2. Variables relatives à la relation managériale.....	219
3.2.2.1. La variable LMX.....	219
3.2.2.1.1. Affection.....	220
3.2.2.1.2. Loyauté.....	221
3.2.2.1.3. Contribution .....	222
3.2.2.1.4. Respect professionnel.....	223
3.2.2.2. La perception du comportement du superviseur par le subordonné.....	224
3.2.2.2.1. Compétences techniques .....	226
3.2.2.2.2. La bonne gestion de l'équipe .....	227
3.2.2.2.3. Comportements professionnels .....	228
3.2.2.3. Style d'évaluation des performances.....	229
3.2.2.3.1. Evaluation basée sur des critères budgétaires.....	230
3.2.2.3.2. Evaluation basée sur des aspects techniques .....	230
3.2.2.3.3. Evaluation de la performance sociale .....	231
3.2.3. variables organisationnelles .....	233
3.2.3.1. Engagement organisationnel affectif .....	234
3.2.3.2. Soutien organisationnel perçu .....	235
3.2.3.3. Intention de rester ou de quitter le cabinet .....	237
3.2.4. Variables contextuelles : pression budgétaire et pression du délai .....	238
3.2.4.1. Pression budgétaire .....	238
<b>CHAPITRE 5 : PRÉSENTATION ET INTERPRÉTATION DES RÉSULTATS .....</b>	<b>243</b>
Section 1 : statistiques descriptives .....	246

1.1. Analyse descriptive univariée .....	246
1.2. Étude descriptive comparative .....	248
1.2.1. Le LMX.....	249
1.2.2. Comportements dysfonctionnels .....	250
1.2.3. Style d'évaluation de la performance .....	251
1.2.4. Comportements types du supérieur .....	252
1.3. Analyse comparative des phénomènes étudiés au prisme des critères démographiques .....	252
1.3.1. Comportements dysfonctionnels .....	253
1.3.2. Pression budgétaire et pression du délai .....	255
1.3.3. Variables organisationnelles et managériales .....	257
Section 2 : Statistiques bivariées .....	259
2.1. Résultats de corrélations entre les comportements adaptatifs et les variables managériales.....	259
2.1.1. Corrélations entre les comportements adaptatifs et les dimensions du LMX ..	260
2.1.2. Corrélations entre les comportements adaptatifs et les comportements types du supérieur .....	261
2.1.3. Corrélations entre les comportements dysfonctionnels et les styles d'évaluation de la performance .....	262
2.2. Résultats de corrélations entre les comportements dysfonctionnels et les variables organisationnelles.....	263
2.3. Résultat de corrélations entre les comportements dysfonctionnels et les variables contextuelles.....	264
2.4. Résultats de corrélations entre les comportements adaptatifs et les variables démographiques .....	266
Section 3 : méthode d'analyse et tests préalables à sa mise en œuvre .....	269
3.1. Méthode d'estimation appropriée : la Seemingly Unrelated Regression .....	269
3.2. Principes et conditions d'utilisation de la régression linéaire multiple.....	271
3.2.1. Principes de la régression multiple.....	272
3.2.2. Méthodes de régression multiple.....	272
3.2.3. Critères de qualité de la régression .....	273
3.2.3.1. Critère relatif aux variables indépendantes : La multicollinéarité .....	273
3.2.3.2. Critères liés au terme d'erreur .....	274
3.3. Analyses préalables à l'application de la régression .....	275
3.3.1. Analyse de validité du modèle de régression relatif au QTB.....	275
3.3.2. Analyse de validité du modèle de régression relatif au MGE.....	279
3.3.3. Analyse de validité du modèle de régression relatif au CNP .....	283
3.3.4. Analyse de validité du modèle de régression relatif au URT .....	286
Section 4 : résultats de régression d'équations apparemment non reliées .....	290
4.1. Tests du pouvoir explicatif du modèle proposé .....	290
4.2. Résultats de l'analyse multivariée.....	292
4.2.1. Les comportements de réduction de qualité (QTB) .....	293
4.2.2. La mauvaise gestion de l'équipe d'audit (MGE) .....	296
4.2.3. Les comportements non professionnels (CNP).....	298
4.2.4. La sous-déclaration du temps réel passé sur une mission d'audit (URT) .....	300
4.3. Discussion des résultats.....	300

**CONCLUSION GÉNÉRALE ..... 311**

***BIBLIOGRAPHIE ..... 319***

***LISTE DES TABLEAUX..... 333***

***LISTE DES FIGURES ..... 337***

***LISTE DES GRAPHS ..... 338***

***ANNEXES ..... 339***



**VU : Le président**

**VU : Les suffragants**

**Vu et permis d'imprimer :**

**Le Vice-président du Conseil  
Scientifique chargé de la Recherche  
de l'Université Paris Dauphine**

## Résumé

Cette étude développe et teste empiriquement un modèle explicatif des comportements dysfonctionnels des auditeurs financiers. La revue de la littérature permet d'identifier les principaux facteurs ayant un impact significatif sur les dysfonctionnements (pression budgétaire et des délais...). Cette recherche propose d'étendre le périmètre des déterminants sous un angle relationnel et managérial. À cette fin, elle mobilise principalement l'approche de la relation supérieur - subordonné (LMX), mais aussi le rôle modeling et le style d'évaluation de la performance des auditeurs.

Notre étude repose sur un questionnaire soumis aux auditeurs seniors opérant dans les grands réseaux de commissariat aux comptes constituant les principaux acteurs du marché de l'audit en France, plus précisément d'origines anglo-saxonne (Big 4) et française (Mazars). Pour tester nos hypothèses, la méthode d'estimation retenue est celle de type Seemingly Unrelated Regression (SUR).

Les analyses soulignent que les trois dimensions du LMX, à savoir affection, loyauté et contribution ont un impact négatif et significatif sur les comportements adaptatifs (respectivement comportements non professionnels : CNP, mauvaise gestion de l'équipe d'audit : MGE et comportements réducteurs de qualité : QTB). En outre, les résultats mettent en lumière que, sous l'effet de mimétisme, les comportements managériaux adoptés par un supérieur réduisent le MGE, le QTB et le CNP. De plus, il a été observé qu'une perception favorable du soutien organisationnel et une évaluation axée sur des critères sociaux entraînent respectivement moins de QTB et de MGE. Enfin, certains résultats confirment ceux des recherches antérieures quant à l'impact du style d'évaluation basée sur des critères techniques, de l'engagement affectif, et de la pression liée au budget et aux délais sur les comportements dysfonctionnels.

## Mots Clés

Audit légal - audit comptable et financier - qualité d'audit - comportements dysfonctionnels - management des équipes d'audit - théorie LMX - modèle de rôle - perception du style d'évaluation

## Abstract

This study develops and empirically tests an explanatory model in order to study the dysfunctional behaviors of financial auditors. The literature review allows to identify the main factors having a significant impact on malfunctions (budget pressure, time deadline pressure...). This research proposes extending the scope of the determinants in a relational and managerial perspective. To this end, it mobilizes mainly Leader-Member Exchange theory (LMX), but also the role modeling and the assessment style of auditors performance.

Our study is based on a questionnaire which was sent to senior auditors who work in the large auditing networks which constitute the main actors of the audit market in France, specifically of Anglo-Saxon (Big 4) and French (Mazars) origins.

To test our hypotheses, the estimation method of Seemingly Unrelated Regression (SUR) was applied.

The results show that the three dimensions of Leader Member-Exchange (LMX), namely affection, loyalty and contribution have a negative and significant impact on the adaptive behaviors (respectively unprofessional behaviors: CNP, mismanagement of the audit team: MGE and Quality-Threatening Behavior: QTB). Also, results highlight under the effect of mimetic, managerial behaviors adopted by a superior have been shown to reduce the MGE, but also QTB and CNP. In addition, it was revealed that a favorable perception of organizational support and an evaluation focused on social criteria result in less QTB and MGE respectively.

Finally, the analyses confirm the results of previous research concerning the impact of the style assessment based on technical criteria, affective commitment, budget pressure and time deadline pressure on such types of behavior.

## Keywords

Statutory audit - the accounting and financial audit - audit quality - dysfunctional behaviors - audit teams management - LMX theory - role modeling - perception of evaluation design