HAL
open science

Les contrats psychologiques des comptables libéraux aujourd'hui

Kiyali Ouattara

To cite this version:

Kiyali Ouattara. Les contrats psychologiques des comptables libéraux aujourd'hui. Gestion et management. Conservatoire national des arts et metiers - CNAM, 2018. Français. NNT : 2018CNAM1216 . tel-02057918

HAL Id: tel-02057918

https://theses.hal.science/tel-02057918v1

Submitted on 7 Mar 2019

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.

le cnam

ÉCOLE DOCTORALE ABBE-GREGOIRE

Laboratoire Interdisciplinaire de Recherche en Sciences de l'Action

THÈSE présentée par :

Kiyali OUATTARA

soutenue le : **10 décembre 2018**

pour obtenir le grade de : **Docteur du Conservatoire National des Arts et Métiers**

Discipline: Sciences de Gestion/Spécialité : prospective, innovation, stratégie, organisation

Les contrats psychologiques des comptables libéraux aujourd'hui

THÈSE dirigée par :

DE ROZARIO Pascale	Maître de Conférences HDR, LIRSA-CNAM

RAPPORTEURS :

BENSEBAA Faouzi	Professeur des Universités, Université de Paris 8 Vincennes Saint-Denis
MORICEAU Jean-Luc	Professeur HDR, Institut Mines-Télécom Business School

---

PRESIDENT DU JURY :

PESQUEUX Yvon	Professeur du Conservatoire National des Arts et Métiers

JURY :

BENSEBAA Faouzi	Professeur des Universités, Université de Paris 8 Vincennes Saint-Denis
DE ROZARIO Pascale	Maître de Conférences HDR, LIRSA-CNAM
MORICEAU Jean-Luc	Professeur HDR, Institut Mines-Télécom Business School

À ma mère

Remerciements

Ce travail de recherche a pu être mené à terme avec le soutien et les conseils de nombreuses personnes que je tiens à remercier aujourd'hui.

J'adresse mes remerciements en premier lieu à ma directrice de thèse Pascale DE ROZARIO, Maître de conférences HDR (EA4603 LIRSA), pour avoir accepté de diriger ma thèse et m'avoir soutenu et encouragé tout au long de cette recherche. Merci pour tout.

J'exprime également toute ma gratitude aux membres du jury.

Je remercie particulièrement le Professeur Yvon PESQUEUX (EA4603 LIRSA) et l'ensemble de l'équipe d'encadrement doctoral mobilisée lors des séminaires de cours « Suivi de thèse et épistémologie de la recherche » (DSY 223). Ils m'ont beaucoup apporté et ont contribué à ma formation.

Je suis également reconnaissant aux 20 experts comptables qui ont accepté de répondre à mes questions lors d'entretiens qualitatifs approfondis sur la question non évidente de leurs contrats psychologiques.

Je remercie l'ensemble des personnes qui ont accepté de lire mon manuscrit et de m'apporter leurs conseils et leurs aides. Mes remerciements vont également à l'ensemble des doctorants pour leurs soutiens, leurs encouragements et surtout leur participation à mes recherches.

Enfin, merci à toute ma famille pour son soutien et surtout sa confiance et son affection. Tous ceux qui m'ont aidé et que je n'ai pu citer, je vous dis merci pour tout ce que vous avez fait pour moi.

Résumé en français

Cette thèse explore les formes d'engagement et apporte une réponse à la question : Que devient aujourd'hui le contrat normatif de profession des comptables libéraux dans un contexte de mutation de leur profession ?

Nous avons croisé deux champs théoriques : celui du comportement organisationnel avec la théorie du contrat psychologique et la sociologie des professions avec le modèle intégré de De Rozario (2006). Nous avons conduit 20 entretiens qualitatifs auprès de comptables libéraux et mobilisé une grille d'analyse construite à partir de la théorie du contrat psychologique qui prend en compte les actants humains et non humains.

Les résultats nous permettent de dire que malgré les violations contractuelles actuelles et les transitions, la profession de comptables libéraux continue de faire engagement par son contrat normatif. Il est composé de trois contrats psychologiques individuels qui sont : transactionnel, transitionnel et relationnel. Les mutations actuelles incitent à des contrats psychologiques transactionnels plus denses avec des réseaux d'experts et un contrat psychologique relationnel avec les outils de gestion surtout digitaux pour répondre aux conjonctures problématiques. Finalement, le contrat relationnel avec la profession réduit aujourd'hui à sa composante diplôme, mute vers des contrats relationnels de réseaux experts de proximité.

Mots-clés :

Contrat psychologique, sociologie des professions, théorie des parties prenantes, profession réglementée, expert-comptable, digitalisation.

Résumé en anglais

This thesis explores the forms of commitment and provides an answer to the question: What is becoming of the normative contract of chartered accountants in a context of change of their profession?

We crossed two theoretical fields: that of the organizational behavior with the theory of the psychological contract and the sociology of the professions with the integrated model of De Rozario (2006). We conducted 20 qualitative interviews with chartered accountants and mobilized an analysis grid based on the psychological contract theory that takes into account human and non-human contract makers.

The results allow us to say that despite the current contractual violations and transitions, the profession of liberal accountants continues to lead to a commitment through its normative contract. The latter comprises three individual psychological contracts which are transactional, transitional and relational contracts. Current changes are leading to increasingly complex transactional psychological contracts with networks of experts and a relational psychological contract with management tools, especially digital devices, to respond to the crisis they face. Finally, the relational contract with the profession reduces today to its diploma component, moving towards relational contracts of expert networks of proximity.

Key Words:

Psychological Contract, Sociology of Professions, Stakeholder's Theory, Regulated Professions, Chartered Accountants, digitalization

Table des matières

Remerciements 3
Résumé en français 4
Résumé en anglais 5
Table des matières 6
Liste des tableaux 10
Liste des figures 12
Liste des annexes 14
Introduction générale 15
Première partie : Contexte, problématique et cadre théorique 29
Chapitre 1. Les mutations de la profession et des pratiques d'expertises comptables 34
Introduction 34
1- La profession d'expertise-comptable réglementée en France : une profession en crise ?36
1-1 La profession libérale réglementée : quel périmètre ? 36
1-2 Les dynamismes actuels dans la profession comptable réglementée. 43
2- Professions et pratiques d'expertises comptables : peut-on parler d'une crise d'engagement ? 47
2-1 Comprendre l'environnement de la pratique de l'expertise comptable 48
2-2 Les pratiques des experts comptables et les registres de l'expertise et de l'agir professionnel 59
Conclusion du chapitre 1 75
Chapitre 2. Le contrat psychologique et les relations organisationnelles 79
Introduction 79
1- Trois pistes exploratoires et la maturation de notre questionnement 81
1-1 La relation d'emploi comme un échange social 81
1-2 Théories de l'échange social à travers des travaux empiriques : quelles leçons ? 89
1-3 Analyse critique des théories de l'échange social : l'appel à une théorie plus globale et plus dynamique 93
2-Le contrat psychologique : une théorie complète de la relation contractuelle 96

2-1 Du contrat psychologique individuel aux contrats psychologiques 97
2-2 Comprendre le contrat psychologique par ses modalités d'évolution et de modification 105
Conclusion du chapitre 2 119
Chapitre 3. Analyse des professions comptables : vers une approche par le contrat psychologique 122
Introduction 122
1-Les professions : une question de groupes homogènes autour d'une expertise ? 124
1-1 L'approche fonctionnaliste des professions comptables : existe-t-il une profession comptable en France ? 125
1-2 Une approche interactionniste des groupes professionnels comptables 129
1-3 L'approche institutionnaliste des professions comptables : un marché fermé ? 131
2-Des approches isolées au modèle intégré (De Rozario, 2006) 133
2-1 Les limites des approches isolées de la sociologie des professions 133
2-2 Une approche intégrative de la profession comptable (De Rozario, 2006) 136
2-3 Modèle intégré et dynamiques de professionnalisation 141
2-4 L'intérêt d'une approche par le contrat psychologique 146
Conclusion du chapitre 3 149
Deuxième partie : Méthodologie et stratégie de recherche 151
Chapitre 4. Méthodologie de la recherche et positionnement épistémologique 155
Introduction 155
1-L'auto-observation : une démarche originale et réflexive 157
1-1 La rencontre avec la théorie du contrat psychologique et l'élaboration de la fiche de lecture 157
1-2 Quand je deviens l'acteur de ma fiche de lecture 158
2-Les leçons de la démarche « réflexive » : la description, la narration et l'identification des incidents critiques au sein d'études de cas 180
2-1 De « mon propre cas » à l'étude de cas comme choix méthodologique 180
2-2 La narration et la description comme modes de collecte du matériau 185
3-Épistémologie de ma recherche 189
Conclusion du chapitre 4 191
Chapitre 5. La collecte et le traitement des données 194
Introduction 194

1-Reférents théoriques et théorisation du guide d'entretien 196
1-1Justification des choix théoriques 196
1-2 Théorisation du guide d'entretien 198
1-3 Le guide d'entretien et son élaboration 206
2-La collecte et le traitement des données 212
2-1La collecte des données 212
2-2 Le traitement des données 213
2-3 L'inférence 221
Conclusion du chapitre 5 223
Chapitre 6. Les résultats et la discussion 226
Introduction 226
1-Analyse et interprétation des résultats 229
1-1 Le contrat psychologique des comptables libéraux 230
Nous déduisons que selon les données de notre terrain, ce qui engage principalement les comptables libéraux aujourd'hui est l'apport de connaissances dans la relation contractuelle. 251
1-2 Les événements contractuels et la gestion des violations contractuelles 251
1-3 Le contrat normatif des comptables libéraux aujourd'hui en France 265
2- Discussion des résultats 269
2-1 Les mutations de la profession et de l'expertise : le contrat normatif tient toujours aujourd'hui 271
2-2 Le contrat psychologique normatif et engagements des comptables libéraux 272
2-3 Les analyses des dynamiques professionnels : un apport au modèle intégratif 273
2-4 Une méthodologie originale qui reste une perception du chercheur 275
Conclusion du chapitre 6 276
Conclusion générale 279
1-Les apports méthodologiques, théoriques et managériaux de la recherche 280
1-1 Les apports méthodologiques de la recherche 280
1-2 Les apports théoriques 283
1-3 Les apports et implications managériales 285
2- Les limites et voies de recherches futures 286
2-1 Les limites méthodologiques et théoriques 287
2-2 Les voies de recherche futures 288

Bibliographie 290
Annexes 301

Liste des tableaux

TABLEAU 1 : COMPARAISON DES MODELES COMPTABLES ANGLO-SAXON ET EUROPEEN OU CONTINENTAL (ADAPTE DE BERNARD COLASSE 2012, P.52) 40
TABLEAU 2 : LES DIFFERENTS DIPLOMES COMPTABLES SELON LES NIVEAUX D'ETUDE. 48
TABLEAU 3 : TABLEAU COMPARATIF DES CABINETS COMPTABLES SELON LA TAILLE (ADAPTE DE BLUM, 2015). 55
TABLEAU 4 : POSITIONNEMENT DES TYPES DE CABINETS EN FONCTION DES PRESTATIONS PROPOSEES (ADAPTE DE BLUM, 2015) 57
TABLEAU 5 : PROBLEMES LIES A LA PROFESSION COMPTABLE 60
TABLEAU 6 : L'ECHANGE ECONOMIQUE UTILITAIRE ET L'ECHANGE SOCIAL : COMPARAISON ET RAPPROCHEMENT (PIHEL, 2006 P.54) 88
TABLEAU 7 : SAVOIRS ELEMENTAIRES SUR LA DIMENSION SOCIALE DES CONTRATS (ROUSSEAU *ET AL.,* 2014, P.7) 98
TABLEAU 8 : LES QUATRE FORMES ELEMENTAIRES DE CONTRATS (ROUSSEAU *ET AL.,* 2014, P.10) 100
TABLEAU 9 : LES DIFFERENTS TYPES DE CONTRACTANTS DANS L'ORGANISATION (ROUSSEAU *ET AL.,* 2014, P.71) 106
TABLEAU 10 : L'AGENCE DES OUTILS DE GESTION VUS AU TRAVERS DE LEURS EFFETS NON ATTENDUS (CHIAPELLO ET GILBERT, 2017) 108
TABLEAU 11 : REPONSES A LA VIOLATION CONTRACTUELLE (A PARTIR D'HIRSCHMAN, 1970) (ROUSSEAU ET *AL.*, 2014 & DE ROZARIO ET PEQUEUX, 2018) 112
TABLEAU 12 : LES QUATRE SENS DU CONCEPT « PROFESSION » (DUBAR *ET AL.,* 2015, P.13) 124
TABLEAU 13 : COMPARAISON DES TROIS APPROCHES SOCIOLOGIQUES DE LA PROFESSION COMPTABLE LIBERALE 133
TABLEAU 14 : PRESENTATION DES PERSONNES INTERVIEWEES LORS DES ENTRETIENS 209
TABLEAU 15 : EXTRAIT DES CONTRACTANTS HUMAINS ET NON HUMAINS 231
TABLEAU 16 : FREQUENCES ABSOLUES ET RELATIVES DES ACTANTS HUMAINS ET NON HUMAINS 231
TABLEAU 17 : LES TYPES DE CONTRATS IDENTIFIES DANS LES RELATIONS CONTRACTUELLES DES COMPTABLES LIBERAUX 235
TABLEAU 18 : REPARTITION DES DIFFERENTS TYPES DE CONTRATS EN FONCTION DES ACTANTS EN RELATION CONTRACTUELLE AVEC L'EXPERT-COMPTABLE 240
TABLEAU 19 : FREQUENCES ABSOLUES ET RELATIVES DES TYPES DE CONTRATS 242
TABLEAU 20 : EXTRAITS DE QUELQUES ATTENTES D'EXPERTS COMPTABLES SELON LES TYPES DE CONTRATS RETENUS 245
TABLEAU 21 : REPARTITION DES EVENEMENTS CONTRACTUELS 251
TABLEAU 22 : QUELQUES RAISONS EVOQUEES POUR DESIGNER UNE VIOLATION CONTRACTUELLE 253
TABLEAU 23 : SYNTHESE DES EVENEMENTS CONTRACTUELS SELON LES DONNEES DU TERRAIN 260

TABLEAU 24 : FREQUENCES D'APPARITION DES DIFFERENTS TYPES DE CONTRATS 265
TABLEAU 25 : BILAN COMPARATIF DU CADRE THEORIQUE ET DES RESULTATS DU TERRAIN 270

Liste des figures

FIGURE 1 : ANALYSE DE L'ENVIRONNEMENT DE LA PROFESSION D'EXPERTISE COMPTABLE (LES MOULINS, 2015) 46
FIGURE 2 : QUELQUES EMPLOIS COMPTABLES SELON LE NIVEAU DU DIPLOME. 50
FIGURE 3 : TRIANGLE DU SERVICE (GADREY, 1996, P.19) 53
FIGURE 4 : LA CARTOGRAPHIE DES PARTIES PRENANTES DE LA RELATION CONTRACTUELLE (ADAPTE D'OMECA, 2012)..... 73
FIGURE 5 : TYPOLOGIE DES CONTRATS PSYCHOLOGIQUES (ROUSSEAU *ET AL.,* 2014, P.105)..... 102
FIGURE 6 : LES ACTANTS ET LEUR IMPLICATION DANS LE PROCESSUS CONTRACTUEL (DE ROZARIO, 2012)..... 110
FIGURE 7 : DYNAMIQUE DU CONTRAT PSYCHOLOGIQUE (DE ROZARIO ET PESQUEUX, 2018, P.93) 114
FIGURE 8 : LA PROFESSION COMPTABLE LIBERALE SELON LES SIX CARACTERES DE WILENSKY (1964) 128
FIGURE 9 : SCHEMA CONCEPTUEL DE MAGALI SARFATI LARSON CITE PAR DUBAR *ET AL.,* 2015, P.38 132
FIGURE 10 : LES REGISTRES DU MANDAT D'INTEGRER A PARTIR DES TROIS APPROCHES SOCIOLOGIQUES (DE ROZARIO, 2006) 140
FIGURE 11 : LES TROIS FONCTIONS DU MILIEU SOCIAL DE L'ORGANISATION (SELON DE ROZARIO, 2018, P.227) 141
FIGURE 12 : LES QUATRE FORMES D'IDENTITES CONSTRUITES PAR L'EXPERIENCE ORGANISATIONNELLE (DE ROZARIO ET PESQUEUX, 2018, P.229)..... 145
FIGURE 13 : LES PROCESSUS DE DECISION CADRES ET RECADRANT (DE ROZARIO ET PESQUEUX, 2018, P.79 CITANT (BARLEY ET TOLBERT, 1997)) 201
FIGURE 14 : LA TRAME DU GUIDE D'ENTRETIEN..... 208
FIGURE 15 : LES STRATEGIES D'ANALYSE INDUCTIVES ET DEDUCTIVES D'APRES VOYNN ET FOURBOUL C. (2002) 216
FIGURE 16 : COMPOSANTES DE L'ANALYSE DES DONNEES : MODELE INTERACTIF (ADAPTE DE MILES ET HUBERMAN, 2003, P. 31) 219
FIGURE 17 : REPARTITION DES ACTANTS HUMAINS ET NON HUMAINS DANS LE CORPUS ETUDIE 232
FIGURE 18 : PRINCIPAUX ACTANTS QUI GOUVERNENT LES ENGAGEMENTS CONTRACTUELS DE L'EXPERT-COMPTABLE..... 234
FIGURE 19 : LES DIFFERENTS TYPES DE CONTRATS PSYCHOLOGIQUES QUI LIENT L'EXPERT-COMPTABLE AVEC LES ACTANTS HUMAINS ET NON HUMAINS 241
FIGURE 20 : REPARTITION EN POURCENTAGE DES TYPES DE CONTRATS..... 242
FIGURE 21 : RELATION ENTRE LES TYPES DE CONTRATS ET LES PRINCIPAUX ACTANTS DE LA RELATION..... 244
FIGURE 22 : REPARTITION DES EVENEMENTS CONTRACTUELS EN TERMES DE FREQUENCE RELATIVE SELON DONNEES DU TERRAIN. 252

FIGURE 23 : LA REPARTITION DES REACTIONS SUITE AUX VIOLATIONS CONTRACTUELLES 256
FIGURE 24 : LES DIMENSIONS DU CONTRAT NORMATIF DE LA PROFESSION 274

Liste des annexes

ANNEXE 1 : EXEMPLAIRE DU GUIDE D'ENTRETIEN 302
ANNEXE 2 : EXEMPLAIRE DE LA DEMANDE DE RENDEZ-VOUS 304
ANNEXE 3 : EXTRAIT DU FICHIER EXCEL DE TRAITEMENT DES DONNEES 305

Introduction générale

• Experts comptables : des mutations majeures

Depuis plusieurs années, la construction européenne a impliqué une harmonisation des professions réglementées, se traduisant pour certaines professions nationales fortement régulées par une dérégulation (Moysan-Louazel, 2011) et pour celles qui l'étaient moins, par un accroissement de régulation. En ce qui concerne les experts comptables, ce contexte se double d'une globalisation (sous-traitance et délocalisation) plus générale de leurs activités appelant ainsi ces acteurs à explorer parfois au-delà de leur territoire pour tenir leurs promesses d'engagement. De telles pratiques mettent-elles en cause leur contrat normatif entendu comme une proximité entre les contrats psychologiques de plusieurs personnes ?

Encadré 1 : **La digitalisation de l'expertise comptable : 100% online ?**

« ...Des cabinets d'expertise comptable qui ressentent durement la crise: le phénomène était impensable il y a quelques années. Et pourtant, ils sont de plus en plus nombreux à voir stagner ou même baisser leur chiffre d'affaires et leur marge… En pleine mutation, la profession se voit obligée de revoir son business model. Car les règles du jeu ont bel et bien changé. Jusqu'alors en situation de quasi-monopole - une spécificité française - le secteur doit désormais faire face à une modification des attentes du marché: un conseil pluridisciplinaire, une connaissance plus fine de l'entreprise, une réactivité rapide aux modifications administratives (DSN, FEC…), une diversité de services au travers d'un même interlocuteur, la maîtrise du canal numérique.

En effet, un changement majeur impacte en profondeur le métier: la révolution numérique. Avec la dématérialisation des documents, la tenue des comptes est dorénavant partagée entre le cabinet et ses clients. Résultat: si techniquement le bilan comptable reste le cœur du métier, ce n'est plus là que réside aujourd'hui la valeur ajoutée de la profession. Tableaux de bord, outils de pilotage, gestion de paie…

De nouveaux opérateurs 100% numériques fleurissent avec des prix agressifs.

Ces opérations doivent désormais être faites en collaboration avec l'expert-comptable, voire, par le client lui-même. De nouveaux opérateurs 100% numériques fleurissent, avec des prix agressifs, une publicité issue des pratiques de la grande distribution et la volonté de supprimer le cadre réglementaire de la tenue de comptabilité.

En réalité, si la demande du client a évolué, son besoin d'un partenaire de confiance n'a jamais été aussi fort. L'environnement économique est de plus en plus complexe; les normes, malgré le discours de simplification, se multiplient dans tous les domaines… Déjà surbookés, les patrons des TPE-PME se sentent démunis en interne. Dans cet univers instable, ils ont besoin d'y voir clair et d'être aiguillés dans leurs prises de décision et ce plus souvent qu'avant… »

Source : *Antoine de Riedmatten*, LEFIGARO.fr, mis à jour le 16/05/2018.

http://www.lefigaro.fr/decideurs/expertise/2015/10/13/33005-20151013ARTFIG00152-la-revolution-numerique-bouscule-les-experts-comptables.php

(consulté le 30 octobre 2018)

D'une part, nous constaterons que, paradoxalement, le cadre réglementaire « protecteur » de cette profession disparaît petit à petit (avec les lois européennes), mais que ce phénomène de dérégulation s'accompagne d'une régulation de plus en plus forte par les outils digitaux. D'autre part, les experts comptables font face de plus en plus dans leurs pratiques quotidiennes à des problématiques dont ils ignorent les réponses. Une telle situation remet en question leur expertise et par conséquent, les modalités de formation de cette expertise comptable au niveau de son organisation professionnelle.

Une telle situation place l'expert-comptable en situation de « conjoncture problématique » quasi permanente : il n'a pas à l'avance les réponses aux questions d'expertise qui lui sont adressées et auxquelles il doit généralement répondre en ligne, le plus rapidement possible. Peut-il dès lors honorer son contrat entendu dans le sens des promesses d'engagement qu'il pense avoir fait à son employeur, ses clients et ses collègues, par exemple ?

Perçoit-il un changement de ses engagements et des promesses qui lui ont été faites, voire une violation contractuelle, ou pire, une brèche, dans les construits de la théorie du contrat psychologique mobilisée par cette thèse ?

Que valent alors aujourd'hui les accords et les promesses d'engagement contractuel d'une profession antérieurement régulée (le contrat psychologique « normatif ») des experts comptables ?

Notre problématique s'enracine au cœur de deux phénomènes contemporains qui caractérisent le monde organisationnel et particulièrement celui de la profession libérale des experts comptables.

• Problématique : Continuité ou mutation du contrat psychologique des experts comptables ?

Toute la question est de savoir si le contrat psychologique normatif (les règles de pratique et les normes partagées par les membres de la profession) de l'expert-comptable lui permet aujourd'hui de faire face à cette conjoncture problématique.

Face à cette problématique, nous avons formulé trois propositions de réponse :

<u>Proposition</u> 1 : les contrats psychologiques hérités et transmis dans la formation de la profession d'expert-comptable lui permettent d'absorber ses mutations sans modifier leur perception d'engagement. Ces formes de perception d'engagement contractuel sont donc maintenues.

Encadré 2 : **Changement d'environnement de travail et engagement maintenu**

« … Aujourd'hui euh les besoins des clients comme je vous l'ai décrit sont devenus de plus en plus complexes. Il veut qu'on réagisse de plus en plus vite lorsqu'il nous sollicite. Vous le savez mieux que moi si vous êtes en gestion... le modèle économique qu'on a connu jusqu'en 2000... a complètement changé. Ça commence à se transformer : digitalisation numérisation robotisation donc voilà euh tout ça ben écoutez ça vient heurter les relations clients et euh consultants donc euh voilà chacun a sa part de responsabilité assumée...Moi j'interviens sur des missions un peu pointues en système d'information bancaire…ça va être l'évaluation des entreprises, ça va être euh une acquisition, ça va être une optimisation fiscale, ça va être tout ce qui est fusion ou consolidation euh comment déployer des fois des systèmes d'information pour une PME, ça peut être ce genre de truc là, comment euh améliorer les process comptables, vous voyez en fait comment automatiser certaines tâches pour pouvoir quand même euh permettre aux opérationnels d'aller… de monter en compétences et d'être encore plus en analyse que de faire que de la prod. Nous ce qu'on fait en conseil, euh c'est plutôt orienter je dirai dans les grandes organisations comme la direction financière qui veut mettre en place une stratégie, ils appellent ça les valeurs stratégiques ; euh une transformation totale de toute la direction financière ça peut partir du règlement interne comme du…parce que les normes ont bougé, ça peut être interne parce que la maison mère de…je ne sais pas de BNP ou de Total a décidé de déployer euh une…voilà une nouvelle stratégie donc nous on le prend, on essaie de voir sur le terrain comment ça va se faire. Donc vous voyez, en fait c'est du conseil avec 2 approches différentes après la base reste toujours la compta. Maintenant en fait euh des déceptions, depuis que j'ai intégré ce cabinet par rapport à mes missions de conseil non, les clients que j'ai, ce sont des clients qui sont très bien, ça se passe très bien. Il n'y a pas de soucis euh en tous cas, moi je parle pour moi hein....malgré tous ces changements intervenus dans notre secteur, rien n'a changé tout se passe bien comme toujours… »
(Malick, mémorialiste, marié avec trois enfants)

Dans l'exemple précédent issu de nos données de terrain, il semblerait que cet expert-comptable maintienne un contrat de type relationnel et partage les mêmes perceptions de ses obligations d'engagement, malgré le changement de contexte technologique lié à la digitalisation de son activité. L'ensemble des accords contractuels établis entre l'expert-comptable et son client tient toujours malgré la complexité de son besoin.

<u>Proposition</u> 2 : les précédents contrats psychologiques mutent vers d'autres formes de contrats psychologiques afin de permettre aux experts comptables de répondre à la conjoncture problématique rencontrée.

Encadré 3 : **Pourquoi Sony décide de faire comme le médecin maintenant ?**

« …en terme d'organisation, j'aurai fait différemment. Il faut bien clarifier dès le début la relation avec le client et euh quand un client demande quelque chose, il faut toujours le tracer. S'il y avait quelque chose à regretter après ces quelques années, c'est cette dimension-là. Voilà, euh moi je suis plutôt de nature euh, comme j'accompagne les entreprises, je veux aller vite et je veux gagner du temps, et lorsqu'un client me demande quelque chose, je me dis qu'il faut lui faire ça rapidement. On en oublie un peu l'aspect business euh donc gérer un cabinet c'est aussi un business, c'est comme quand vous allez voir votre médecin, il n'oublie pas de prendre la carte vitale pour facturer…(Rires). Il vous soigne, et s'il oublie la carte vitale, ben il est un peu mal donc moi j'avais tendance à oublier de prendre cette carte vitale, parce que le client il faut lui répondre, on fait chemin ensemble,…il vous raconte son histoire, je suis passionné par l'histoire, j'écoute, j'essaie de trouver des solutions comme je fais beaucoup de conseils en stratégie je suis plutôt happé par la partie histoire, donc il raconte son histoire et j'essaie de lui rendre une histoire derrière avec un plan d'action et j'oublie de prendre cette carte,…et après ben…c'est une grosse erreur… un client me dit : écoutez j'ai un contrôle fiscal qui me réclame trois cent mille euros, j'ai merdé ou alors il a traficoté et puis il me dit accompagnez-moi. Vous mettez trois mois sur le contrôle et vous lui facturez vingt mille euros. Si vous n'avez pas contractualisé avec ce client, le jour où vous gagnez le procès, enfin, vous gagnez la procédure et qu'il tombe de trois cent mille à je ne sais pas à vingt mille euros, euh ce client, il veut vous filer deux milles euros. Parce que c'est humain …il est comme ça un client, il vous dit attendez, oui mais… quand même écoutez. Il commence à dire oui mais… oui mais, alors que si vous aviez pris le temps de contractualiser pendant qu'il faisait la demande, comme le médecin, à prendre la carte vitale au moment où il faut, il n'aurait pas dit oui mais… donc ça, c'est une erreur, moi j'ai appris comme ça…j'ai beaucoup de perte d'honoraires parce que voilà, on fonctionne beaucoup sur la confiance, et ce n'est plus quelque chose à faire dans le monde des affaires, enfin tout le temps. Quelle que soit la confiance, il faut que les choses soient contractualisées et verrouillées juridiquement, et on est tranquille. Je fonctionne comme ça maintenant… »
(Sony. Indépendant, marié avec un enfant)

Cet expert-comptable[1] exprime un changement de son engagement et de ses promesses d'engagement. Le premier contrat exprimé s'apparente à un contrat relationnel. Il ne prend pas la peine de facturer son client avant d'avoir résolu ses préoccupations. Il lui fait confiance car il sait que le client saura reconnaitre ses efforts. Ce qui compte le plus, c'est la relation entre les deux parties, le fort engagement que l'expert-comptable manifeste en étant à l'écoute de ses clients et de trouver chaque fois des solutions à leurs demandes. La pratique qu'il décrit aujourd'hui montre une mutation du contrat relationnel vers un contrat plus transactionnel, où l'expert-comptable ne s'engagera pas au-delà de l'acte demandé. Il sera attentif aux questions

[1] Nous utiliserons tout au long de ce travail les concepts de comptable libéral et expert-comptable comme désignant la même réalité.

liées à la rémunération et ses engagements seront en fonction de la contrepartie financière proposée par le client.

Proposition 3 : le contexte de pratique observée d'expertise comptable implique une violation des précédents contrats psychologiques, voire une brèche (une rupture complète où le contrat ne fonctionne plus pour lier les contractants par les promesses d'engagement initiaux qu'ils se sont fait).

Encadré 4: **Comment certains experts comptables préfèrent prendre leur retraite ?**

« ... le grand changement, je crois que c'est la numérisation et maintenant la digitalisation. C'est une grosse révolution hein, d'un côté c'est pratique mais d'un autre côté ça angoisse quoi, c'est angoissant, ça veut dire qu'il faut être à l'heure pour faire les déclarations de TVA... il faut envoyer les machins, les liasses fiscales en temps et en heure, vous voyez ce que je veux dire ? Ben c'est-à-dire, il y a moins de relation avec le client, puisqu'en fait tout est automatisé ….Tout devient numérisé en fait, il y a de moins en moins d'échanges, avant les mecs ils... je m'en rappelle quand j'ai commencé, le mec il faisait le commissariat aux comptes, il faisait un... gueuleton et puis c'était fini le commissariat aux comptes à l'époque (rires)…Après il y a eu une démarche de professionnalisation qui a été amorcée par les cabinets anglo-saxons. Donc euh c'était beaucoup plus professionnel et puis euh maintenant c'est la numérisation et la robotisation quoi. Ça veut dire qu'il y a les fichiers qui se baladent sans arrêt euh vous voyez ce que je veux dire ? C'est un vrai problème car il faut apprendre à utiliser tous ces appareils, ces machines et logiciels… Il y a un gros problème actuellement ; j'ai un client qui a un problème avec un expert-comptable…je pense que je vais arriver à un résultat parce que c'est quelqu'un de coopérant, c'est un expert-comptable qui est bien. Seulement, je constate qu'il y a toute une génération de gens, d'experts comptables qui sont out là. Et il y en a de plus en plus d'ailleurs qui ont vécu des cauchemars ces derniers temps...parce qu'ils n'ont pas la rigueur, ils n'ont pas la vision de l'informatique quoi… ils ne peuvent plus tenir avec cette numérisation et ces changements pour du tout digital. Et là, ils sont complètement out. Il suffit d'un rien, par exemple une fois je m'en rappelle il y avait un changement de plan comptable, il y avait les anciens qui ne pouvaient pas s'y adapter. Là avec la digitalisation c'est encore le cas et certains experts comptables demandent je crois, carrément leur retraite pour partir parce que ça devient trop pour eux... (rires) ».
(Robert, indépendant, divorcé avec 3 enfants)

Ce dernier exemple tiré de nos données de terrain illustre une situation dans laquelle, les anciens accords ne tiennent plus et cela donne lieu à diverses situations par exemple une

brèche comme c'est le cas ici et les coûts de sortie du contrat sont parfois lourds. Dans ce récit, on assiste à un conflit dans lequel Robert joue les intermédiaires entre le client et son ancien expert-comptable. Globalement, la situation décrite indique qu'une partie des contractants (experts comptables) se voient contraints à mettre fin à leurs carrières avec l'arrivée des contractants non humains que sont les outils et instruments de gestion en grande partie qui sont des outils digitaux. Les relations contractuelles tant au sein des équipes, avec les collègues, qu'avec les clients, se trouvent ainsi au centre d'un ensemble de questions en lien avec leur contrat normatif de profession.

Dans ses différentes relations contractuelles, qu'est ce qui fait engagement chez l'expert-comptable ? Et qu'est ce qui ne l'engage pas ? Quelles sont les normes d'engagement (nouvelles ?) dans la profession libérale d'expertise comptable ?

• Un modèle intégratif : Le croisement de la théorie du contrat psychologique et la sociologie des professions

.

Le cadre théorique mobilisé pour réaliser cette recherche propose de croiser deux champs théoriques qui sont d'une part le champ du comportement organisationnel avec la théorie du contrat psychologique et la sociologie des professions dans laquelle nous avons retenu le modèle de recherche intégratif de (De Rozario, 2006) d'autre part.

De façon plus précise, nous avons convoqué d'une part la théorie du psychologique (Rousseau et al, 2014), centrée sur l'individu, la subjectivité et l'idiosyncrasie du comportement contractuel. Cette approche par le contrat psychologique permet :

1) d'identifier une diversité de contrats. Dans le monde organisationnel, il est possible d'identifier cinq types de contrats : relationnel, transactionnel, équilibré, transitionnel et sans garantie.

2) de retenir quatre niveaux de contrat : psychologique individuel, normatif de groupe, quasi-contrat (rumeurs, réseaux sociaux, ..), et social.

3) d'observer les évènements contractuels qui peuvent être des violations contractuelles, des dérives, des adaptations ou des transformations.

4) d'identifier les parties prenantes (humaines et non humaines) et l'ensemble des messages émis par ces actants contractuels.

L'ensemble de ces composantes du contrat psychologique constitue la première partie de notre cadre théorique.

D'autre part, nous avons mobilisé le modèle intégré de De Rozario (2006) issu de la sociologie des professions. Ce modèle intégré part des principales théories de la sociologie des professions (fonctionnaliste, interactionniste et institutionnaliste), les intègre à celles de la culture professionnelle (l'expertise professionnelle et l'agir professionnel) pour identifier trois registres :

- les cadres de référence et aux représentations, véhiculés par les institutions et l'État
- les experts s'appuyant sur les savoirs spécialisés de l'expert-comptable
- l'agir professionnel, comment l'expert-comptable travaille en situation.

Le modèle est ensuite structuré en deux parties qui sont : la culture professionnelle et les registres politiques et institutionnels.

a) La culture professionnelle : cette partie met en évidence l'interaction qui traduit la pratique de l'expert-comptable ou alors l'expert-comptable dans sa pratique. Il s'agit du registre de l'agir professionnel : il prend en compte l'ensemble des messages issus de l'interaction de l'expert-comptable avec les parties prenantes impliquées dans sa pratique. Ce registre façonne le contrat psychologique de l'expert-comptable. Il s'accompagne de celui dit d'expert qui porte sur les savoirs spécialisés, le travail collectif et le mandat délégué. Il contribue à construire la confiance avec les parties prenantes.

b) Les registres politiques et institutionnels : cette deuxième partie indique comment sont stabilisées les normes, les lois et les règles. En fait, elle indique le rôle de l'État et des institutions dans la profession et particulièrement dans sa pratique. Ce registre montre comment les pratiques organisationnelles et la sphère institutionnelle interagissent pour mettre en place les règles et les normes d'engagement qui vont contribuer à structurer les contrats psychologiques normatifs.

Très peu de travaux portent sur les dynamiques des professions avec plusieurs composantes (agir professionnel, registre d'expertise et celui de l'action publique et des institutions) dans un modèle intégré ; notre objectif ici est donc d'utiliser la théorie du contrat psychologique pour explorer les formes d'engagement des comptables libéraux dans le contexte actuel de leur profession.

- **Stratégies de terrain : narrations et descriptions par des entretiens**

Ce travail de recherche questionne le contrat normatif de profession des experts comptables aujourd'hui. Il s'est fixé comme objectif de comprendre leur comportement contractuel dans un contexte de mutation de leur profession.

Notre approche s'inscrit dans une démarche qualitative et nous avons retenu l'étude de cas comme moyen d'accès aux données. Ce choix est fait en tenant compte de nos objectifs et de la complexité du phénomène étudié et surtout des théories mobilisées dans un modèle qui se veut interactif pour comprendre l'agir professionnel des experts comptables au regard des contrats psychologiques en usage.

Nous avons procédé par une auto-observation dans un premier temps et cela nous a permis de gagner en maturité et de réajuster nos choix méthodologiques. La narration et la description permettent d'explorer chaque cas et de prendre en compte les détails qui pourraient être décisifs dans les phases ultérieures. Elles s'adaptent bien à notre questionnement. Nous les avons donc choisies.

Les questions du nombre de cas et du choix des interviewés se sont posées à nous. En prenant en compte le principe de saturation, et en nous référant à la littérature des travaux qualitatifs sur les contrats psychologiques, nous avons finalement retenu vingt (20) cas.

Selon Demaizière et Narcy-Combes (2007), mettre à jour sa posture permet de justifier ses choix, de fournir un cadre de dialogue entre le chercheur et d'autres. Nous avons tout de même choisi de privilégier la pertinence comme le suggère Dumez (2013) et de ne pas nous inscrire dans un débat portant sur les postures épistémologiques malgré le fait que nous avons constaté dans la littérature qu'en management, différentes postures se partagent les choix.

La stratégie de recherche mise en place a été longuement élaborée et elle s'est faite en même temps que nous avancions dans la recherche. Si nous avons dès le départ de ce travail élaboré une méthode de collecte, de traitement et d'analyse de notre matériau, finalement le passage du cadre théorique aux données du terrain s'est fait sous la forme de plusieurs allers et retours (Dumez, 2013).

Notre terrain a été choisi en prenant en compte son dynamisme au niveau économique mais aussi par curiosité puisqu'il fait l'objet de nombreuses prédictions qui annoncent sa disparition ou alors sa transformation de façon très profonde. Enfin, nous avions pensé que son accès serait facile.

De façon plus précise, il s'agit de la profession libérale d'expertise comptable. Cette profession s'exerce dans divers types d'organisations et principalement au sein des cabinets d'expertise comptable. Parmi les principales formes de cabinets existantes, nous avons retenu les grands cabinets internationaux. C'est dans ce groupe que l'on classe les cabinets dits *big 4* souvent associés à un modèle de réussite.

C'est dans ces grands cabinets que nous avons sélectionné vingt (20) experts comptables (ou alors en nous assurant qu'ils ont travaillé dans un grand cabinet comptable) en tenant compte des critères sexe, statut dans la pratique, ancienneté et situation matrimoniale. Ils ont été interviewés à l'aide d'un guide d'entretien que nous avons construit sur la base de notre cadre théorique.

Les données collectées ont été retranscrites puis elles ont été traitées manuellement. Nous avons procédé à une analyse de contenu thématique en utilisant les concepts et construits de la théorie du contrat psychologique et de la sociologie des professions.

• Résultats obtenus : la thèse défendue par cette recherche

Ce travail doctoral traite de la question du contrat normatif de profession dans un contexte de mutation de celles-ci. Nous sommes partis du modèle intégré de De Rozario (2006) avec pour objectif d'utiliser le contrat psychologique pour explorer plus encore les formes d'engagement des experts comptables aujourd'hui. Les résultats obtenus permettent de dire que :

- Le contrat normatif de la profession comptable libérale tient toujours aujourd'hui malgré les violations contractuelles et les transitions dont il est victime.

- Ce contrat est composé de trois contrats psychologiques qui sont cités ici par ordre d'importance : le contrat transactionnel, le contrat transitionnel et le contrat relationnel.

- Les mutations actuelles incitent à des contrats psychologiques transactionnels de plus en plus denses et importants avec les réseaux d'experts pour faire face à la conjoncture problématique

- On observe une mutation du contrat relationnel avec la profession vers des contrats relationnels de réseaux experts de proximité.

- La profession (actant non humain) d'avant définie à partir des six critères (réalisation d'une activité à temps plein, cette activité doit être régie par des règles d'activités, l'existence d'un processus de formation, posséder des organisations professionnelles, disposer d'une protection légale de son monopole et avoir un code de déontologie) est réduite à sa composante « diplôme » (processus de formation).

• Apports de la thèse: cinq (5) intérêts majeurs

L'objet de cette thèse est d'utiliser la dynamique des contrats comme un mode de management des individus dans l'organisation.

Il nous semble que cette approche du nouveau contexte de la profession d'expertise comptable à travers une exploration par le contrat normatif de profession présente cinq intérêts majeurs.

- Une proposition de modèle intégratif, comprenant de manière originale le croisement entre théorie du contrat psychologique et sociologie des professions, perspective qui n'a pas encore été développée dans les recherches sur l'expertise comptable.

- Une démarche de recherche qualitative basée sur l'auto-observation, méthode qui permet une appropriation théorique et la construction du dispositif de collecte de données.

- Une connaissance fine des perceptions d'engagement et de promesse à partir d'un repérage des différents types de contrats psychologiques intervenant aujourd'hui dans la pratique d'expertise comptable.

- Une utilisation au niveau managérial des organisations comptables et autres mobilisant le contrat psychologique, perspective rarement utilisée en RH. Cet apport nous semble particulièrement important au niveau de l'organisation professionnelle comptable et de la formation à la profession, la question de la professionnalisation étant directement posée par le contexte de pratique actuelle.

- Pour le monde académique et pour l'ensemble de la communauté de l'enseignement et de la formation, cette recherche présente un intérêt de diffusion et de vulgarisation de la théorie du contrat psychologique (ses principaux concepts) qui est peu connue et pourtant, elle dispose d'une richesse énorme exploitable dans diverses situations (dans l'organisation en mutation, dans les équipes en crise, les familles, les couples, …). Ce travail permet de mieux la comprendre et de la rendre accessible.

• Plan de la thèse

La thèse est structurée en deux grandes parties dans lesquelles on trouve six chapitres.

Nous démarrons avec une introduction générale dans laquelle nous décrivons l'ensemble du processus de la recherche mis en place pour la réaliser. Il s'agit de la présentation du contexte général, de la problématique accompagnée des propositions, du cadre théorique avec la stratégie de recherche, puis du cadre méthodologie et enfin des résultats et de l'intérêt de ce travail.

La première partie comporte les chapitres un, deux et trois. Elle permet de présenter le cadre général de ce travail, c'est-à-dire le contexte général qui met l'accent sur les différentes mutations de la profession et ses pratiques, et le cadre théorique.

- Le premier chapitre intitulé « mutations de la profession et des pratiques d'expertises comptables » décrit le contexte actuel de la profession et de ses pratiques aujourd'hui. Après avoir précisé la notion de profession libérale règlementée, ce premier chapitre permet de découvrir les grands changements qui s'y opèrent tant au niveau de la profession que des pratiques professionnelles.
- Le second chapitre s'intitule « Contrat psychologique et relations organisationnelles ». Après avoir indiqué notre cheminement pour nous approprier la théorie du contrat psychologique, ce chapitre invite à découvrir et à identifier ses différentes composantes. Il montre comment cette théorie riche et subtile, et peut être utile dans la lecture du comportement contractuel des experts comptables.
- Le troisième chapitre traite des différentes théories sociologiques qui sont traditionnellement utilisées pour analyser les professions définies dans la théorie du contrat psychologique par le contrat normatif. Il permet de présenter un modèle dit intégré (De Rozario, 2006) comprenant les trois registres suivants:

  a) l'agir professionnel

  b) l'expertise professionnelle

  c) l'action publique et des institutions

  Ce modèle s'avère insuffisant pour comprendre les phénomènes de perception d'engagement ou de violations de contrats, c'est pourquoi ; nous lui avons intégré la théorie du contrat psychologique.

La deuxième partie comprend les chapitres quatre, cinq et six et traite des questions méthodologiques, de la collecte des données, de leur traitement et leur analyse puis des résultats et leur discussion.

- Le quatrième chapitre présente nos choix méthodologiques et notre positionnement épistémologique. Il décrit les différentes étapes du processus qui nous ont permis de

parvenir aux résultats. Ce travail s'est construit à partir de vingt (20) entretiens semi-directifs et d'une analyse de documents provenant de la presse nationale et professionnelle. Nous avons organisé le chapitre en deux parties : la première montre notre parcours d'apprentissage et de murissement face aux questions du terrain et la seconde indique les décisions prises à la suite de la phase d'apprentissage et de questionnement sur la méthode de collecte du matériau à traiter.

- Le chapitre cinq est consacré à la collecte et au traitement des données. Nous montrons dans ce chapitre quels outils ont permis de collecter le matériau traité. Comment nos données ont-elles permis de parvenir à la production des connaissances élaborées. C'est ce que nous présentons en montrant comment nous avons conçu notre grille de traitement et d'analyse des données, puis les différents types d'analyses qu'une telle présentation nous permettait de faire.
- Enfin le sixième chapitre présente les résultats obtenus à travers cette recherche doctorale. Il nous permet de construire une discussion avec le cadre théorique. Cette discussion s'organise autour des points suivants :

  a) le contexte des mutations des professions et des pratiques comptables

  b) le contrat psychologique

  c) un retour sur le modèle intégré issu de la sociologie des professions

  d) l'approche qualitative avec la méthode des cas

Nous terminons avec une conclusion générale dans laquelle, nous rappelons les différentes parties de cette thèse. Son contexte général, son cadre théorique et méthodologique et ses principaux résultats. Nous identifions ses apports, ses limites et les perspectives de recherches futures envisagées.

La figure ci-dessous résume la structure de ce travail.

Introduction générale

Première partie : Contexte, problématique et cadre théorique

Chapitre 1 : Contextualisation et problématique

Chapitre 2 : Contrat psychologique et les relations organisationnelles

Chapitre 3 : Approches sociologiques des professions comptables vers une approche par le contrat psychologique

Deuxième partie : Méthodologie et stratégie de recherche

Chapitre 4 : Méthodologie de la recherche et positionnement épistémologique

Chapitre 5 : Collecte et traitement des données

Chapitre 6 : Analyse des résultats et discussion

Conclusion générale

Première partie :

Contexte, problématique et cadre théorique

Introduction de la première partie

La première partie de notre thèse est constituée de trois chapitres qui en forment son cadre théorique et conceptuel. Elle permet de décrire le contexte général de cette recherche et de montrer comment la question que nous traitons est pertinente, d'actualité, et appelle l'ensemble de la communauté des chercheurs et professionnels du sujet à s'y intéresser car, il s'agit dans un premier temps d'une profession qui est le socle de la collecte des ressources de l'État mais aussi c'est l'ensemble du monde organisationnel marchand et non marchand entier qui est concerné. Cela pose la question non seulement économique des impôts et des finances[2] mais aussi sociale des emplois, de l'éthique et de l'équilibre social de la société française toute entière ; sachant que l'expert-comptable dans son activité est au cœur d'un « écosystème » dans lequel il est en relation contractuelle permanente avec un ensemble de parties prenantes (actants humains et non humains).

Le **chapitre 1** décrit le contexte qui a vu naître notre problématique. Il s'agit de l'effet combiné de deux phénomènes dont le résultat vient remettre en cause dans un premier temps l'ensemble de la profession libérale d'expertise comptable puisqu'il est question de sa survie et son existence dans les années à venir et dans un second temps sa pratique qui est de plus en plus jugée incapable à trouver des solutions aux questions quotidiennes de ses cocontractants et particulièrement les clients. Ces phénomènes dynamiques que nous décrirons largement dans les prochaines parties de ce chapitre posent à notre avis, la question de son expertise et donc d'une remise en cause de la crédibilité des promesses d'engagement formulées face à ses clients. Au total, ce premier chapitre présente le contexte de la remise en cause des promesses d'engagement de l'expert-comptable et ses perceptions des promesses que lui font les parties prenantes avec lesquelles il est en interaction.

En choisissant de nous intéresser à la question globale des promesses et des perceptions des promesses d'engagement de l'expert-comptable, nous avons convoqué deux théories issues de différents champs disciplinaires. Dans un premier temps, la théorie du contrat psychologique (Rousseau et al, 2014) issue du comportement organisationnel et celles de la sociologie des professions (Dubar et al, 2015) qui identifient trois approches fonctionnalistes, interactionnistes et institutionnalistes. Nous avons consacré un chapitre à chacun de ces champs de recherche retenus.

[2] En 2017, malgré son ralentissement par rapport à l'année précédente, la production des activités comptables reste dynamique (+ 4,2 %) selon l'Insee.

Le **chapitre 2** présente principalement la théorie du contrat psychologique. Cette théorie issue des travaux du comportement organisationnel est régulièrement mobilisée en sciences de gestion et particulièrement en gestion des ressources humaines pour analyser diverses questions relationnelles entre individus dans les organisations dans de nombreux contextes variés allant des situations stables aux contextes les plus instables.

Avant la description de cette théorie, nous avons présenté les premières théories que nous avons découvertes dans les travaux qui se sont intéressés aux questions des relations entre les individus au sein des organisations. L'analyse de ces théories qui ne font plus débats nous a permis d'explorer et d'adopter finalement notre posture actuelle face à l'objet de notre recherche. La théorie du contrat psychologique est structurée autour de quatre grandes dimensions construites à partir du contrat psychologique individuel ; nous aurons l'occasion d'en donner la définition dans le chapitre 2. Elle permet d'identifier cinq types de contrats (relationnel, transactionnel, transitionnel, équilibré et sans garantie) avec quatre niveaux qui sont : le niveau individuel, le niveau normatif, le niveau imputé ou quasi contrat et le contrat social. Cette théorie identifie les actants humains et non humains qui émettent des messages contractuels qui vont aussi gouverner les relations contractuelles et donc engager ou désengager les cocontractants. La quatrième dimension est relative aux dynamiques contractuelles qui donnent une vie au contrat et le fait évoluer au fil du temps. La prise en compte de ces dynamiques est cruciale pour la compréhension des phénomènes contractuels.

Nous bouclerons ce chapitre 2 en montrant la pertinence de cette théorie dans l'analyse de nos questions de recherches mais aussi son incapacité à trouver des réponses à certains aspects de l'objectif de la recherche, notamment la construction des aspects normatifs de la profession d'expertise comptable qui nous a poussés vers l'exploration d'autres champs de recherches. Les approches sociologiques de la profession nous ont semblées assez fructueuses pour discuter ce type de question : c'est l'objet du **chapitre 3.**

Munis d'une théorie qui permet d'explorer les perceptions d'engagement et de retenir différents niveaux de contrats notamment le contrat normatif des experts comptables, il nous fallait des théories qui permettent de comprendre comment les professions sont structurées et les dynamismes qui les caractérisent.

Le chapitre 3 qui constitue la dernière partie de notre cadre théorique, explore les trois théories sociologiques qui analysent traditionnellement les professions. Nous conclurons qu'elles ont toutes des aspects qui intéressent notre problématique mais prises individuellement elles comportent chacune des limites qui pourraient être une qualité pour

l'une ou l'autre d'entre elles. C'est l'intérêt du modèle intégratif de De Rozario (2006) qui les intègre dans un modèle en leur associant d'une part les registres politiques et institutionnels et celui de la culture professionnelle d'autre part. Elle construit un modèle que nous appellerons l'approche intégrative de la profession d'expertise comptable.

C'est ce cadre intégratif qui identifie trois registres qui sont : le registre de l'action publique et des institutions, le registre de la profession et celui de l'agir professionnel et la théorie du contrat psychologique que nous mobiliserons comme cadre théorique pour aller sur notre terrain. Comment se fera le départ et le travail du terrain et quels résultats seront obtenus ?

Ces questions seront traitées dans la deuxième partie de notre thèse.

Chapitre 1

Les mutations de la profession et des pratiques d'expertise comptable

Plan du chapitre 1

1-La profession d'expertise comptable réglementée en France : une profession en crise ?

1-1 La profession libérale d'expertise comptable réglementée : quel périmètre ?

1-2 Les dynamismes actuels dans la profession comptable réglementée

2-Profession et pratiques d'expertises comptables : peut-on parler d'une crise d'engagement ?

2-1 Comprendre l'environnement de la pratique de l'expertise comptable

2-2 Les pratiques des experts comptables et les registres de l'expertise et de l'agir professionnel

Chapitre 1. Les mutations de la profession et des pratiques d'expertises comptables

Introduction

Ces dernières années, un ensemble de professions règlementées a connu un ensemble de mutations (Moysan-Louazel, 2011) dont les raisons sont nombreuses. Si l'une d'elles fait l'unanimité auprès des analystes, c'est bien la dérèglementation introduite par les gouvernements parfois suite à des décisions européennes. Si l'ensemble des effets sur les différentes professions varient, les arguments ne manquent pas au niveau des autorités nationales pour mettre dans leur viseur de plus en plus de professions réglementées comme nous pouvons le constater dans l'article suivant issu de la presse nationale (voir encadré 5).

Encadré 5 : **L'étau se resserre autour des professions réglementées**

Dans un rapport sévère, l'Inspection des finances montre que 37 professions réglementées (huissiers, notaires, greffiers…) génèrent des revenus très élevés. Arnaud Montebourg prépare une loi pour mettre fin à la situation de monopole de certaines de ces professions.

Déréglementer l'économie. Cela fait plus de 50 ans que le sujet est sur la table. Et qu'il y revient régulièrement, comme un symbole de la difficulté à réformer la France. Et pourtant, les préconisations se multiplient… sans pour autant être appliquées.

En 1960, l'inspecteur des finances, libéral assumé, Jacques Rueff, et le polytechnicien, ancien patron de la SNCF, Louis Armand, ouvraient le bal: «La rigidité contrarie les ajustements, les adaptations, les compensations qui, affectant l'offre et la demande, le système des prix, le niveau des activités et des investissements, permettent de réaliser l'équilibre économique.» Le rapport du «Comité pour la suppression des obstacles à l'expansion économique» préconisait alors de «rétablir la concurrence» entre meuniers, «d'ouvrir l'accès à la profession de notaire» à un plus grand nombre de candidats et de «diminuer le coût élevé» de certains de leurs services ou encore réformer le statut de la pharmacie. Et déjà, il sonnait la charge contre la limitation du nombre de taxis parisiens.

Leurs remarques sont plus que d'actualité aujourd'hui. Jacques Attali a bien refait une incursion dans le sujet en 2008, avec son rapport pour la «libération de la croissance», dans lequel il réaffirmait que «les mécanismes de réglementation économique des professions réglementées ont souvent un effet négatif sur l'activité et sur le niveau des prix. Ils figent l'offre de services, empêchent le développement de l'emploi et ne créent aucune pression à l'innovation». Et certaines situations de rentes ont un peu évolué - récemment, la

vente de tests de grossesse a été autorisée dans les supermarchés et la vente en ligne de lunettes autorisée.
Source : Marie Visot, LEFIGARO.fr, Publié le 16/07/2014
http://www.lefigaro.fr/conjoncture/2014/07/16/20002-20140716ARTFIG00006-l-etau-se-resserre-autour-des-professions-reglementees.php
(consulté le 19 juillet 2018)

Ce chapitre nous présente deux phénomènes dont les conséquences conjuguées constituent notre problématique. Nous l'avons structuré en deux parties et chacune s'intéresse à l'un de ces phénomènes. La première nous parle de la profession d'expertise comptable règlementée. Il s'agit de la profession qui nous servira de terrain à notre recherche. Nous la définissons pour en établir ses contours et ses caractéristiques.

Nous montrons par la suite, comment cette profession dite règlementée et donc régulée par l'État, qui jouit d'un monopole d'exercice sur un territoire d'activités donné garanti par les institutions étatiques. Pour finir, nous en relevons les conséquences sur l'avenir de la profession.

La deuxième partie de ce chapitre traite de la question de la pratique des experts comptables. Nous mobilisons les registres de l'agir et de l'expertise pour identifier et montrer comment l'expert-comptable face à la conjoncture problématique semblait démuni et incapable à faire usage de son expertise pour trouver une réponse aux préoccupations actuelles de ses clients. Ici se pose alors la question de son expertise.

Nous terminons ce chapitre par un ensemble de questionnements qui forme le socle de notre problématique.

1- La profession d'expertise-comptable réglementée en France : une profession en crise ?

Dans cette partie, nous axerons notre propos sur les professions règlementées, sachant qu'elles constituent l'une des branches des groupes professionnels que la sociologie à la française identifie comme groupes professionnels « fermés ».
Dans un premier temps nous allons identifier les différentes caractéristiques de ce groupe professionnel puis porter un regard sur l'environnement (interne et externe) dans lequel ce groupe professionnel évolue et questionner par la suite les engagements pris dans un tel contexte. Nous commencerons donc par les aspects définitionnels de la profession libérale.

1-1 La profession libérale réglementée : quel périmètre ?

1-1-1 Que signifie « profession réglementée » ou profession libérale ou profession libérale réglementée ?

1-1-1-1 Quelques données sur le secteur de l'expertise comptable française

Pour mieux saisir la réalité économique et sociale que représente la profession d'expertise comptable en France, il est important de porter un regard sur quelques données du secteur.

Au sein de la filière des services, les activités comptables représentent près de 5% des entreprises et des effectifs et près de 3% du chiffre d'affaires. Leur chiffre d'affaires est estimé à 14 milliards d'euros. Pour plus de 2 millions d'entreprises clientes et des dizaines de milliers de particuliers, l'expertise comptable est exercée aussi bien par des hommes et des femmes sur l'ensemble du territoire français par environ :

- 20 000 experts comptables (19 127 commissaires aux comptes) ;
- 17 000 sociétés d'expertise comptable ;
- 223 associations de gestion et de comptabilité.

L'Ordre des experts comptables est composé d'un Conseil supérieur et de 23 Conseils régionaux.

140 000 collaborateurs avec 130 000 salariés. C'est 19 000 experts comptables inscrits. Si l'activité des commissaires aux comptes peut être pratiquée de façon distincte de celle d'expert-comptable, les dispositions d'une loi de 1968 réformant l'ordonnance de 19

septembre 1945 relative à l'organisation de la profession d'expert-comptable permet à tout membre d'être à la fois expert-comptable et commissaire aux comptes. Ainsi donc environs 85% des experts comptables sont aussi des commissaires aux comptes[3].

Près de 80% des entreprises comptent moins de 10 salariés et moins de 0,1% des entreprises comptent plus de 250 salariés.

Nous pouvons déduire que la profession des comptables libéraux exerce une activité importante pour l'économie française. Cette importance se mesure par le nombre d'emplois créés mais aussi et surtout par son dynamisme et sa contribution à assurer à l'État les bonnes conditions (fiabilité des comptes des entreprises et une base fiscale des impôts crédible par la bonne application des évolutions de la réglementation fiscale et sociale auxquelles sont soumises les entreprises) pour la collection des impôts qui, en retour, lui assure un monopole d'accès au marché. Cependant, qu'est-ce qu'une profession réglementée ?

1-1-1-2 Les concepts de profession réglementée et profession libérale

Lorsqu'il s'agit de préciser les contours de la réalité désignée par le concept « profession libérale », on se rend compte assez vite que les différents travaux tant en sociologie des professions qu'en sciences de gestion sont restés assez vagues sur la question. Néanmoins, Dubar et al (2015) retiennent la définition issue des travaux de Savatier (1947) qui l'identifiait comme une activité ayant les trois caractéristiques suivantes[4]:

- intellectuelle
- indépendante
- désintéressée.

Quant à Menger (2003), il la présente comme étant un sous-groupe avec les caractéristiques suivantes : un cadre règlementé, monopolistique, organisé et donc avec un ordre et formalisé.

En se référant au droit européen, sa directive 2005/36/CE du 7 septembre 2005 relative à la reconnaissance des qualifications professionnelles, définit la profession réglementée comme « une activité ou un ensemble d'activités professionnelles dont l'accès, l'exercice ou une des

[3] Dans la suite de nos travaux, nous n'insisterons pas sur cette distinction entre expert-comptable et commissaire aux comptes, car il s'agit généralement des mêmes professionnels. Néanmoins pour notre terrain, nous avons exclusivement interviewé des personnes qui étaient dans un cabinet d'expertise comptable.

[4] Selon les auteurs, Savatier (1947) présentait le désintéressement comme le principal trait qui caractérise le professionnel libéral qui n'apporte pour l'exercice de sa profession uniquement ses qualités personnelles de science, d'intelligence et de dévouement. À cela s'ajoute, le « caractère public » c'est-à-dire ce professionnel est doté d'une mission d'ordre sociale qui va au-delà de son métier. Cette description de la profession libérale a été jugée très restrictive puisque très peu de professions remplissaient ces critères que seules celles des avocats et des médecins respectaient.

modalités d'exercice est subordonné directement ou indirectement, en vertu de dispositions législatives, réglementaires ou administratives, à la possession de qualifications professionnelles déterminées, l'utilisation d'un titre professionnel limité par des dispositions législatives, réglementaires ou administratives aux détenteurs d'une qualification professionnelle».

Selon le considérant n°43 de la directive à la reconnaissance des qualifications professionnelles 2005/36/CE, la profession libérale désigne « toute profession exercée sur la base de qualifications professionnelles appropriées, à titre personnel, sous sa propre responsabilité et de façon professionnellement indépendante, en offrant des services intellectuels et conceptuels dans l'intérêt du client et du public ».

Selon Plagnet (2016)[5], l'article 29 de la loi 2012-387 du 22 mars 2012 relative à la simplification du droit et à l'allègement des démarches administratives définit la profession libérale comme suit :

« les professions libérales groupent les personnes exerçant à titre habituel, de manière indépendante et sous leur responsabilité, une activité de nature généralement civile ayant pour objet d'assurer, dans l'intérêt du client ou du public, des prestations principalement intellectuelles, techniques ou de soins mises en œuvre au moyen de qualifications professionnelles appropriées et dans le respect de principes éthiques ou d'une déontologie professionnelle, sans préjudice des dispositions législatives applicables aux autres formes de travail indépendant ».

1-1-2 La profession d'expertise comptable en France : spécificités et évolution

En France, la profession d'expertise comptable est une profession réglementée par l'ordonnance n°45-2138 du 19 septembre 1945. Cette même ordonnance institue l'ordre des experts comptables et pose les principales conditions relatives à l'exercice de la profession et à l'administration de l'ordre.

« Les experts comptables exercent leur profession soit à titre individuel, et en leur nom propre, soit en qualité de salarié d'un autre expert-comptable, d'une association de gestion et de comptabilité, d'une succursale ou d'une société d'expertise comptable ou d'une société pluri-professionnelle d'exercice, soit en qualité de mandataire social d'une société d'expertise

[5] Bernard Plagnet est professeur émérite à la faculté de Droit de Toulouse. Il a fait une contribution dans le dossier spécial consacré aux professions libérales dans la Revue Française de comptabilité n°498 de mai 2016 à travers un article intitulé La distinction entre BIC et BNC. Une question ancienne qui demeure aujourd'hui. Le journal officiel du 23 mars 2012 en article 29-1 définit ainsi les professions libérales.

comptable ou d'une société pluri-professionnelle d'exercice ; ces diverses formes d'exercice sont compatibles entre elles »[6].

Pour comprendre la profession d'expertise comptable réglementée libérale telle que présentée, il est important de relever sa spécificité par rapport aux autres modèles notamment le modèle anglo-saxon. Ces différences qui en font ses spécificités portent sur sa gouvernance et son mode de régulation.

1-1-2-1 Le modèle professionnel français et le modèle professionnel anglo-saxon

Les grandes différences qu'il est possible de relever entre les deux modèles apparaissent au niveau de : la pratique professionnelle et l'intervention et l'implication de l'État dans la création et l'organisation de la profession.

À l'origine la profession comptable anglaise s'est développée en parallèle avec le développement des chemins de fer tandis qu'en France, ce sont les compagnies concessionnaires de services publics dans lesquelles l'État surveille et contrôle lui-même la comptabilité des compagnies qui serviront de catalyseurs (Bocqueraz, 2000). Ce modèle français est celui de l'individualisme et de la notabilité. (Ramirez, 2003). L'État restera très présent dans l'organisation de la profession et c'est lui qui délivre le diplôme d'expertise comptable alors qu'il est délivré par les professionnels. Le modèle anglais s'est développé sous la forme de *partnership* et font évoluer l'importance de leurs cabinets en fonction de celle de leurs clients. (Ramirez, 2003)

Cette spécificité du modèle français qu'on pourrait qualifier d'originalité du cas (Rossignol et Saboly, 2013) par rapport au modèle commun traduit une certaine dualité : deux professions aux pouvoirs différents et qui laissent apparaître une incapacité pour une profession de regrouper ses membres au sein d'un groupe professionnel unifié.

[6] Il s'agit de l'article 12 de l'Ordonnance n°45-2138 du 19 septembre 1945 modifié par Ordonnance n°2004-279 du 25 mars 2004, article 5 ; par Ordonnance n°2014-443 du 30 avril 2014 ; par Ordonnance n°2016-394 du 31 mars 2016 ; par Ordonnance n°2016-1809 du 22 décembre 2016.

Tableau 1 : Comparaison des modèles comptables anglo-saxon et européen ou continental (adapté de Bernard Colasse 2012, p.52)

Éléments de comparaison	**Le modèle anglo-saxon**	**Le modèle européen continental**
Les utilisateurs de l'information comptable visés	Essentiellement les investisseurs ou *stockholders* (actuels et potentiels)	Une gamme relativement étendue de parties prenantes ou *stackeholders* (associés, créanciers, État, le fisc, le personnel…)
Principes comptables privilégiés	Le principe de *true and fairview* Le principe substance *over form*	Les principes de régularité (conformité de la pratique à la règle) et de sincérité
Latitude laissée aux professionnels de la comptabilité	Étendue	Faible
Lien entre fiscalité et comptabilité	Faible	Fort
Rôle de la comptabilité	Aide à la décision	Reddition de comptes

1-1-2-2 La gouvernance de la profession comptable d'expertise comptable

Il existe deux corps professionnels :

-l'ordre des Experts Comptable (OEC) qui précise à ses membres, les principes comptables à respecter. Il est structuré en Conseil Supérieur de l'ordre des Experts Comptables (CSOEC), les 22 Conseils Régionaux de l'Ordre des Experts Comptables (CROEC)

-la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) formule auprès de ses membres, des recommandations et des conseils en matière de vérification de la régularité, de

la sincérité et du respect du principe de l'image fidèle des comptes. Elle est organisée au niveau des régions et il existe 33 compagnies régionales des commissaires aux comptes (CRCC).

1-1-2-3 La régulation de la profession d'expertise comptable libérale française

La régulation permet de doter l'organisation de règles et de normes, l'objectif étant d'éviter de nuire aux intérêts collectifs et de désorganiser la société. En France, l'État joue un rôle important dans le processus de régulation et de légitimation des groupes professionnels. En plus des ordres, il existe un organisme indépendant le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (H3C) chargé de la surveillance de la profession de Commissaires aux Comptes. Il est placé sous la tutelle du ministère de la Justice. La régulation étant de plus en plus internationale, il convient de prendre en compte l'*International Accounting Standards Board* (IASB) qui est un organisme privé à but non lucratif, international, non gouvernemental dont l'objectif est d'établir et de publier une normalisation des règlements et des procédures comptables pour l'ensemble des pays.

L'ensemble des définitions de la profession libérale et les dispositifs de l'Ordonnance n°45-2138 du 19 septembre 1945 et les différents décrets (relatifs à l'exercice de l'activité d'expertise comptable) et arrêtés portant agrément du règlement intérieur de l'ordre des experts comptables convergent vers des traits qui les caractérisent qu'il convient de relever.

1-1-3 Les principales caractéristiques de la profession libérale réglementée

La principale caractéristique des professions réglementées et spécifiquement de la profession comptable réglementée est sa régulation par l'État. Cette caractéristique est d'ailleurs ce qui spécifie la profession libérale « à la française ». Cette régulation Étatique lui confère des « privilèges » justifiés par le rôle social ou d'utilité sociale que l'expertise- comptable et la comptabilité dans son ensemble jouent dans la société en participant à la collecte des impôts source de revenus pour l'État. Au nombre de ces « privilèges » on peut relever :

- Un marché fermé avec un contrôle d'accès à la profession et au métier. Cette clôture étant assurée par l'État qui en légalise le monopole professionnel et rend légitime la position « supérieur » des experts- comptables par rapports à ceux tels que les comptables titulaires d'un BTS uniquement qui n'ont pas intégré la profession. Cela est une spécificité française qui octroie le rôle régulateur à l'État sur le marché du travail et au sein du jeu de la concurrence. Les conséquences de ce rôle qu'assure l'État dans l'organisation des professions

en France est la source de la distinction de la sociologie française (avec une définition différente des professions) de la sociologie des professions anglaise. Pour les pays anglo-saxons l'un des critères de définition des professions est l'importance accordée à l'autonomie professionnelle (Sarfati, 1977), aux pouvoirs d'autoréglementation et aux fortes relations avec le marché, dans les pays d'Europe continentale et notamment en France, les professions libérales se définissent plus par les relations qu'elles entretiennent avec leur gouvernement (Shaw, 2007).

- Une autonomie professionnelle caractéristique nécessaire lorsque le produit ici une prestation intellectuelle (et donc un produit immatériel) n'est fournie que parce qu'il répond à un besoin spécifique du client qui lui-même ne le maîtrise pas. Les travaux de Karpik (2007, 2008) permettent de conclure que l'ensemble des dispositifs rendus nécessaires par la réglementation rassurent le client face à l'incertitude liée à l'asymétrie d'informations qui existe entre l'expert-comptable prestataire de service et son client et donc incapable de juger lui-même la qualité de la prestation reçue.

La règlementation impose à la profession d'expertise comptable la mise en place d'un ordre auquel adhèrent les experts-comptables et dont les dispositions concernant les élections, la composition et le fonctionnement des conseils sont précisées par décret du 30 mars 2012. Ce même décret précise les conditions de diplômes, d'expérience professionnelle et les questions de disciplines. Un code déontologie dont le respect strict par l'expert-comptable contribue à garantir et à légitimer la reconnaissance et la protection de l'État. Cet ensemble d'appareillage constitué par l'adhésion à l'ordre, respect d'un code de déontologie ou l'obtention d'un diplôme constitue une forme de barrière à l'entrée du marché.

Au total, on peut retenir que la profession d'expertise comptable est une profession réglementée dont la régulation, c'est-à-dire l'ensemble de ses rapports avec les différentes parties prenantes internes et externes est garantie et placée sous le regard de l'État.

Des évènements récents nous permettent de constater que l'État français n'est plus la seule institution à donner des ordres à la profession comptable règlementée. C'est le cas de la directive européenne dans son article 24 du 12/12/2006 qui stipule « …les États membres suppriment les interdictions totales des communications commerciales pour les professions réglementées… ». Que s'est-il donc passé ? Qui assure donc la régulation de la profession d'expertise comptable ?

1-2 Les dynamismes actuels dans la profession comptable réglementée.

Les professions libérales réglementées constituent un cas particulier de marché fermé légitimé par l'État. La fermeture des marchés du travail est entre autres l'une des caractéristiques majeures des groupes professionnels fermés. Si la question de la règlementation et de limitation de la concurrence sur certains marchés fait débat en Europe et notamment en France avec le rapport Attali (2008)[7] pour « la libération de la croissance Française », un ensemble d'évolutions contemporaines semblent indiquer que les professions et particulièrement les professions règlementées font face à de nouvelles règles de jeux de la concurrence et du maintien de leurs frontières. Ces évolutions sont la source des dynamismes actuels au sein des groupes professionnels et les travaux récents sur les professions révèlent globalement deux types de dynamisme.

1-2-1 Conflits internes et luttes de territoires

La profession comptable réglementée comme de nombreuses professions libérales est marquée par deux types de dynamisme observables en interne et à l'extérieur.

Elle dispose de deux organes concurrents (OEC et CNCC) désignant la même réalité : experts comptables avec deux ordres et deux tableaux. Si les auteurs la qualifient de spécificité (Rossignol et Saboly, 2010), ou d'originalité, l'existence de deux corps professionnels, l'un pour les experts comptables, l'ordre des experts comptables et comptables Agréés puis Ordre des experts comptables, sous la responsabilité du ministre du Budget et l'autre pour les réviseurs légaux, la compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes, instituée auprès du garde des Sceaux, ministre de la Justice est un fait qui décrit une absence d'unicité au sein de la profession comptable. Les tentatives de parvenir à une unicité sont restées jusqu'à ce jour vaines.

Les travaux de Ramirez (2003, 2009b) largement repris dans la littérature portant sur la place des grands cabinets d'audit dans la profession comptable libérale décrit la situation des cabinets nationaux face aux multinationales internationales avec un modèle des « *big 4* » d'origine anglo-saxonne, aux caractéristiques particulières et qui domine le secteur en créant des tensions au sein de la profession et ceux de Dietrich et Moysan-Louazel (2012) qui

[7] Sous la présidence de Nicolas Sarkozy en 2008 Jacques Attali ancien conseiller de François Mitterrand est désigné pour présider la commission « Pour la libération de la croissance française ». Le rapport de 334 pages produit par cette commission que lui-même refuse de nommer ainsi le qualifiant de mode d'emploi pour des réformes urgentes et fondatrices comporte 314 propositions dont 20 sont identifiées comme étant les propositions phares. Parmi celles-ci on peut relever celle qui préconise d'ouvrir très largement les professions réglementées à la concurrence sans nuire à la qualité des services rendus. Par exemple, il s'agirait, entre autres, de lever le numerus clausus, dans les professions à l'accès aujourd'hui limité.

montrent comment en interne les experts comptables s'affrontent à partir d'arguments tels la nature du cabinet (petit ou grand voir *big*) ou exerçant en cabinet plutôt qu'en association de gestion avec comme objectif la défense de leur territoire. Toujours au titre de ces conflits internes, on pourrait citer la situation des femmes au sein de la profession longtemps tenues à l'écart avec des obstacles de natures diverses (individuel, organisationnel et social) Dambrin et Lambert (2006) ; en présentant la profession d'expertise comptable comme une profession pour les « hommes » Lupu (2011). Au-delà de ces tensions internes, se trouvent celles visibles dans l'environnement externe de la profession.

1-2-2 Environnement instable : qui stabilise les normes, les lois, les valeurs ?

Peut-on toujours parler de profession libérale réglementée, lorsque le territoire protégé n'existe presque plus (décisions d'ouverture à la concurrence) ou alors l'organe protecteur ne joue plus son rôle traditionnel ?

La mondialisation de la concurrence est l'un des phénomènes auxquels sont confrontés les groupes professionnels et particulièrement les experts comptables. Les cabinets d'expertise comptable ne doivent plus concevoir leur marché comme étant limité à leurs frontières nationales. Cette mondialisation des affaires et surtout la création de grands ensembles économiques avec l'ensemble des organes qui les accompagnent ont pour conséquences de profondes réorganisations au sein de la profession d'expertise comptable. Comme le disent Boussard et al, (2010) cité par Dubar « les menaces et transformations ne sont ni le fruit de l'action d'un acteur unique (l'État, l'employeur, les clients, etc.), ni le fruit d'un mouvement unilatéral – la modernisation, le marché, mais la résultante complexe et mouvante d'interdépendances croisées ».

La profession d'expertise comptable règlementée est principalement régulée par l'État et les différents changements intervenus au niveau de la place de l'État, modifient les régulations et ouvrent certaines opportunités à des secteurs d'activités restés loin de ces marchés fermés. L'une des manifestations du changement des rapports entre l'État et les professions est la perte des autonomies des professions avec une redéfinition régulière du partage de pouvoir. Les professions elles-mêmes à travers leurs jeux d'exclusions redéfinissent leurs territoires comme le montre Moysan-Louazel (2011) avec le conflit de territoire entre experts comptables et avocats posant ainsi la question de la non concurrence entre professions règlementées. La transformation de la régulation voit aussi l'arrivée d'une nouvelle forme de concurrence comme c'est le cas des experts comptables en ligne dont personne ne connaît ni la formation ni la moralité et pourtant, ils jouent le même rôle et s'adressent à la même

clientèle que les experts- comptables réels (versus virtuels). Se posent donc les questions liées à l'éthique et à la déontologie mais aussi celle de la confiance (surtout pour le client).
Au-delà des questions de mondialisation et de concurrence, la place de l'État à travers la libéralisation (ouverture à la concurrence de certaines professions réglementées) et de la dérégulation en général posent la problématique de la stabilisation des normes, des valeurs, des règles et les croyances stabilisées par les pratiques.

Une remise en cause de ces institutions ou alors l'existence de nouvelles institutions (nations, ou supranationales) pose donc la question des pratiques : ces modifications institutionnelles observées sont-elles le fruit des pratiques ou alors vont-elles à leur tour modifier les pratiques ? Avant de répondre à cette question, le tableau que les experts comptables eux-mêmes et les analystes font de cette profession règlementée et son environnement peut être résumé comme présenté sur la page suivante selon Les Moulins (2015)[8].

Nous allons explorer les pratiques d'expertise comptable pour comprendre comment les normes et règles partagées sont stabilisées dans un tel contexte où l'état chargé de le faire cède de plus en plus sa place à d'autres institutions d'une autre nature.

[8] Ce schéma est la synthèse d'une conférence portant sur « Le futur au scope de la profession comptable. Cartographie des interactions » Soirée de lancement des moulins du 19 février 2015 ; Consulté du YouTube le 23 mars 2018.

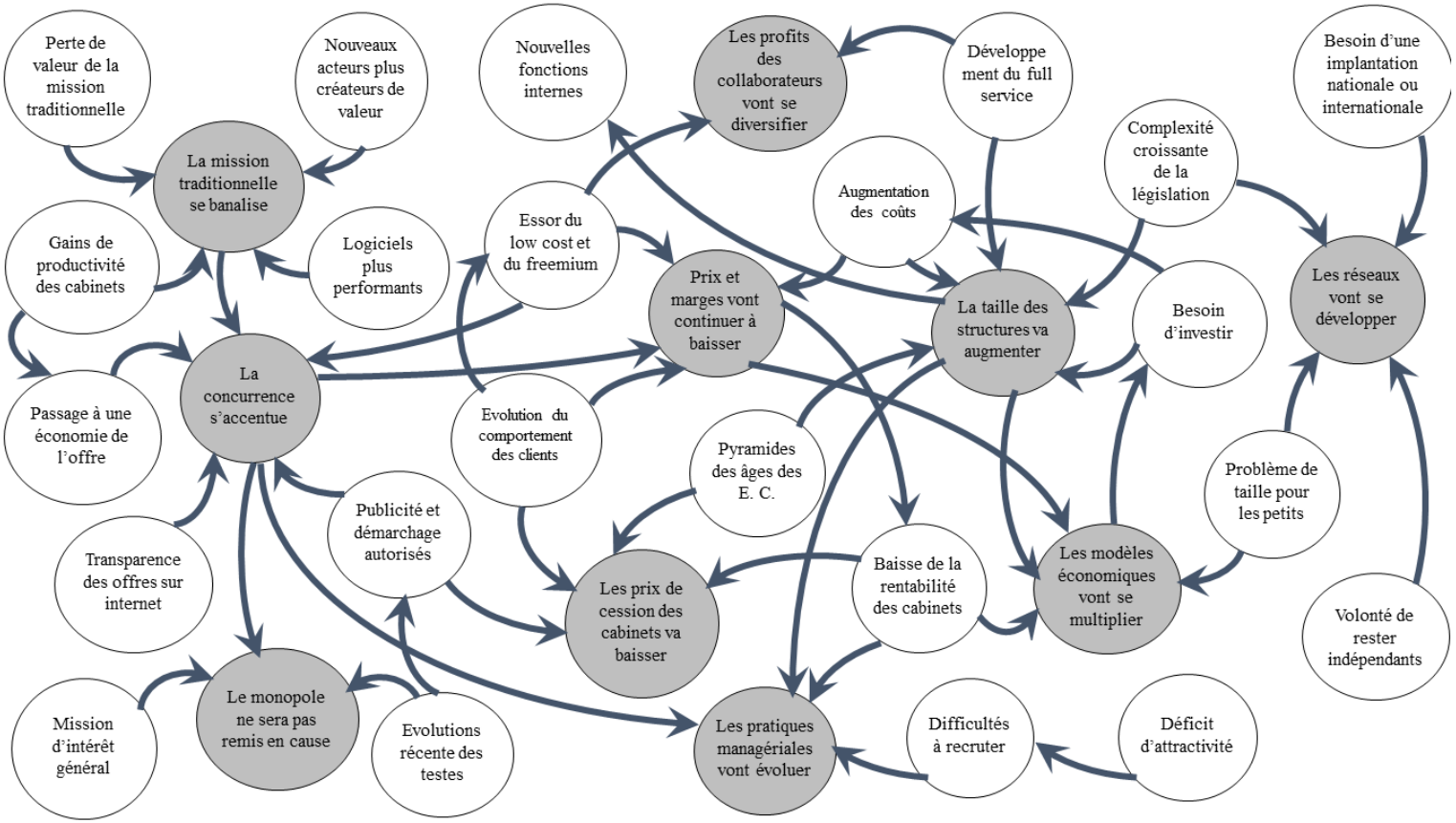

Figure 1 : Analyse de l'environnement de la profession d'expertise comptable (Les Moulins, 2015)

2- Professions et pratiques d'expertises comptables : peut-on parler d'une crise d'engagement ?

En définissant la comptabilité comme « un ensemble relativement homogène d'activités sociales et organisationnelles ayant pour objet la représentation de l'entreprise dans sa globalité et la mesure sous le nom de bénéfice du profit qu'elle réalise… » ; Colasse (2012, p.109) la présente comme une contrainte de production d'un ensemble de documents qui apparaissent comme fiables.

Cette pratique fait intervenir trois catégories d'acteurs (en supposant que dirigeants et comptables forment une seule catégorie). Il s'agit :

- Les préparateurs des comptes : ceux qui ont des comptes à rendre : dirigeants et comptables
- Les normalisateurs qui définissent leur liberté d'action
- Les auditeurs qui surveillent l'usage que font les préparateurs de cette liberté

Sa pratique est une pratique sociale majeure et sa normalisation (notamment internationale) et son exercice sont devenus des enjeux pour tous les actants parties prenantes entre autres, l'État. Elle ne doit pas faire l'objet de capture pour un acteur particulier (que ce soit dans le contexte de la normalisation ou dans le cadre de sa pratique dans l'entreprise).

Dans sa mise en œuvre dans les entreprises, les comptables ne vont pas toujours dans le sens des investisseurs et même celui des autres parties prenantes, les dirigeants peuvent se jouer des auditeurs pour l'exploiter à leurs propres intérêts.

Munis des différents cadres d'analyse que nous avons retenus dans cette thèse (nous aurons l'opportunité de les présenter dans les prochains chapitres), nous allons procéder à une analyse de différentes crises que la profession d'expertise comptable libérale traverse.

De façon plus précise, notre analyse consistera à questionner la profession et la pratique d'expertise comptable à partir des différents registres d'analyse identifiés par De Rozario (2006) au regard de la théorise du contrat psychologique. Il s'agira dans un premier temps de mobiliser l'expertise et ses différents registres et dans un second temps les institutions et leurs registres. Avant, il nous semble important d'explorer l'environnement de la pratique de

l'expertise comptable Cela passe par l'obtention du diplôme, la description de l'activité et du cabinet d'expertise comptable.

2-1 Comprendre l'environnement de la pratique de l'expertise comptable

2-1-1 Comment devient-on expert-comptable en France[9] ?

Le parcours d'accès est gouverné principalement par le diplôme d'expertise comptable (DEC). L'accès au marché se fait par la formation. Une obligation de suivre une formation spécifique et d'avoir obtenu un diplôme reconnu par l'État ou par les institutions professionnelles. Cette formation est censée apporter au futur comptable la maîtrise des techniques nécessaires pour assurer les différentes missions qui lui seront confiées. Les formations et les diplômes de la comptabilité et de gestion sont divers et ils vont du Baccalauréat au diplôme d'Expert-comptable (DEC), diplôme de niveau Bac +8. Elles ont des aspects théoriques mais aussi pratiques comme c'est le cas pour le DEC, l'obligation d'un stage de trois années. Ces formations et les diplômes s'y afférents sont présentés dans le tableau suivant :

Tableau 2 : Les différents diplômes comptables selon les niveaux d'étude.

Niveau (Baccalauréat et …)	**Nom du diplôme**
Baccalauréat + 0	• Baccalauréat Professionnel Comptabilité • Baccalauréat STMG spécialité Gestion et Finance
Niveau Baccalauréat +2	• BTS comptabilité et Gestion des Organisations • DUT Gestion des Entreprises et des Administrations (GEA) : options Petites et Moyennes Organisations (PMO), Finances Comptabilité (FC) et Ressources Humaines (RH)
Niveau Baccalauréat +3	• Licence en Sciences de Gestion, • Licence d'Économie et Gestion option Finance Comptabilité ou Gestion • Licences professionnelles (LP)

[9] Dans cette partie, nous nous sommes inspirés du site des IUT « iutenligne.net » consulté le 20 juin 2018 à la page : http://www.unit.eu/cours/kit-gestion-ingenieur/Chapitre-2/Compta-gestion-ingenieur/ING-P1-09/Chapitre-01/index.html

	• Diplôme de Comptabilité et gestion (DCG) (possibilité d'avoir des dispenses pour les 14 épreuves
Niveau Baccalauréat +5	• Diplôme Supérieur de Comptabilité et Gestion (DSCG) • Master Professionnel en Sciences de Gestion (MSG) • Master Professionnel en Sciences et Techniques Comptables et Financières (MSTCF) • Master « Comptabilité, Contrôle, Audit » (CCAS) Spécialités « Expertise comptable », « Audit comptable et financière », « Contrôle de gestion »... • Master Professionnel d'Institut Universitaire Professionnalisé « Management et Gestion des entreprises »
Niveau Baccalauréat +8	• Doctorat de Sciences de Gestion • Diplôme d'Expert-Comptable (DEC)

L'accès à la formation se fait par : les universités, les écoles, lycées et les diplômes s'obtiennent soit en formation initiale ou en formation continue, soit en alternance ou apprentissage ou alors par la Validation des Acquis de l'Expérience (VAE).

Notons que depuis quelques années, la profession comptable fait face à des comptables « illégaux sur internet » dont on ignore la formation et les diplômes.

Les diplômes de comptabilité sont nombreux et diverses. Ils permettent d'exercer l'activité à divers niveaux selon le diplôme obtenu. Avec ses formations de niveaux divers, quel type d'emploi peut-exercer ?

Selon la classification européenne de formation Licence, Master et Doctorat (LMD) à laquelle nous ajoutons le baccalauréat et les diplômes avant-Licence, nous identifions 4 groupes de métiers qu'il est possible d'exercer en France. Nous constatons qu'il existe une variété de métiers liés à la comptabilité et ils concernent des secteurs d'activités assez divers : collectivités, associations, hôpitaux, enseignement, cabinets d'expertise comptables, centres de gestion, services comptables et financiers d'entreprises, …

Nous avons établi les quatre groupes comme suit :

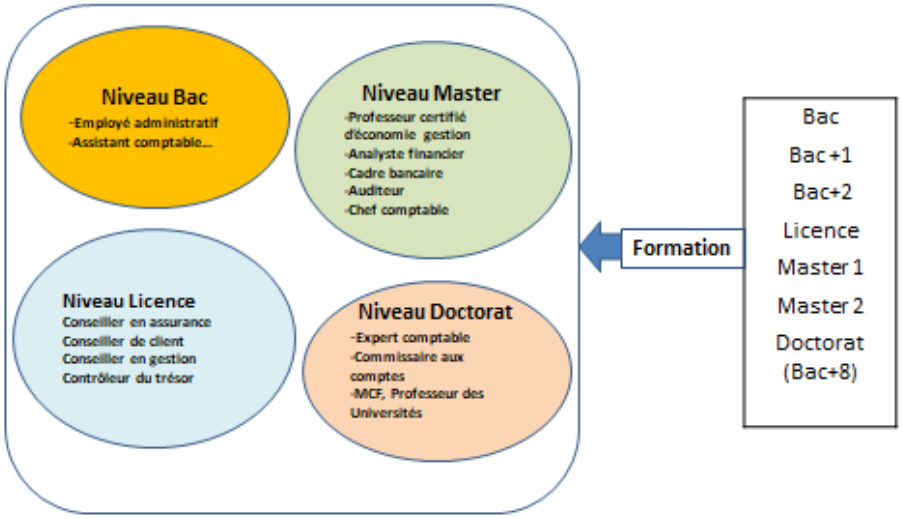

Figure 2 : Quelques emplois comptables selon le niveau du diplôme.

Comment accède-t-on à la profession comptable d'expert-comptable et de commissaire aux comptes en France[10] ?

Pour être expert-comptable, il faut être titulaire du DEC et être inscrit à l'ordre des experts comptables.

Comment obtenir le diplôme d'expertise comptable (DEC) ?

Le DEC est délivré aux candidats ayant accompli un stage professionnel et ayant subi avec succès les trois épreuves sans note éliminatoire (i.e. notes inférieures à 6/20 pour les épreuves n°1 et 2 et à 10/20 pour l'épreuve n°3).

[10] Dans cette partie, nous nous sommes fortement inspiré de l'article d'Éric Tort, membre du jury national du DEC, Revue française de comptabilité n°517, février 2018.

Pour s'inscrire au DEC, il convient d'être titulaire du DSCG ou DESCF/DECS (régime de 1981) et de l'attestation de fin de stage professionnel d'une durée de 3 ans. Les titulaires du CAFCAC sont également admis à s'inscrire aux épreuves du DEC

Quant au commissariat aux comptes, en dehors des diplômés d'expertise comptable, les fonctions de commissaire aux comptes (CAC) sont aussi accessibles aux personnes ayant obtenu le certificat d'aptitude aux fonctions de CAC (CAFCAC).

Depuis juillet 2013, les conditions à remplir pour pouvoir présenter le CAFCAC ont sensiblement évolué suite au décret n°2013-192 relatif à la formation des CAC. Depuis cette date le CAFCAC est ouvert à des candidats ayant des profils variés n'ayant pas forcement poursuivi le cycle classique des études d'expertise comptable.

Le diplôme est un actant non humain qui joue un rôle important que nous avons déjà décrit précédemment. Pour comprendre le fonctionnement de l'ensemble des parties prenantes, il est important de porter un regard sur la gouvernance de la profession car elle est aussi la source de nombreux messages qui déterminent l'ensemble du fonctionnement de la profession et surtout les relations qui s'y construisent.

Nous allons explorer ce type d'activité et la nature des individus qui y travaillent.

2-1-2 Quelle est la nature de l'activité l'expert-comptable ?

L'activité des experts comptables est classée dans la catégorie des activités que l'on nomme les services ou activité de service.

Selon l'INSEE[11],

> « Une activité de service se caractérise essentiellement par la mise à disposition d'une capacité/prestation technique ou intellectuelle. À la différence d'une activité industrielle, elle ne peut pas être décrite par les seules caractéristiques d'un bien matériel acquis par le client. La frontière entre biens matériels et immatériels est d'ailleurs ténue. En France, l'appellation « secteur des services » est utilisée de façon plus restrictive, puisque limitée aux services principalement marchands et non financiers, soit :
>
> - les services rendus aux entreprises ;

[11] Source : https://www.insee.fr/fr/metadonnees/definition/c1161

- les services rendus aux particuliers ;

- les activités mixtes (hébergement-restauration, activités immobilières et information-communication).

Toutefois, les services dans leur sens le plus large, généralement donné par les anglo-saxons, désignent en fait les «activités tertiaires» qui comprennent :

- le tertiaire principalement marchand (commerce, transports, activités financières, services rendus aux entreprises, services rendus aux particuliers, hébergement-restauration, activités immobilières, information-communication) ;

-le tertiaire principalement non-marchand (administration publique, enseignement, santé humaine, action sociale). »

En sciences de gestion, au-delà des questions définitionnelles et des frontières, plusieurs auteurs vont aborder la question des services et de ceux qui les produisent. Gadrey (2003, p.18) propose la définition suivante :

> « Une activité de service est une opération, visant une transformation d'état d'une réalité C, possédée et utilisée par un consommateur (ou client, ou usager) B, réalisée par un prestataire A à la demande de B, et souvent en relation avec lui, mais n'aboutissant pas à la production d'un bien susceptible de circuler économiquement indépendamment du support C. »

La conception de Gadrey (2003) est assez descriptive de la réalité que représente l'activité des experts comptables. Elle permet d'identifier les parties prenantes qui entrent en action et en interaction dès lors qu'il s'agit d'une prestation de service ou d'une activité de service. Trois familles d'actants sont convoquées : le prestataire qui est l'expert-comptable, son cabinet, ses collègues, ses partenaires (individus ou organisations de services…) ; le client (son réseau, ses salariés ou partenaires, …) ; la réalité qui peut être des informations (écrites, orales, sonores, …), la formation des salariés, bilans, compte de résultat, … En plus des actants, l'auteur précise les types de relations et les promesses faites et attendues, chez les actants humains impliqués dans la relation de prestation. À partir des travaux de Hill, Gadrey schématise le triangle du service comme suit :

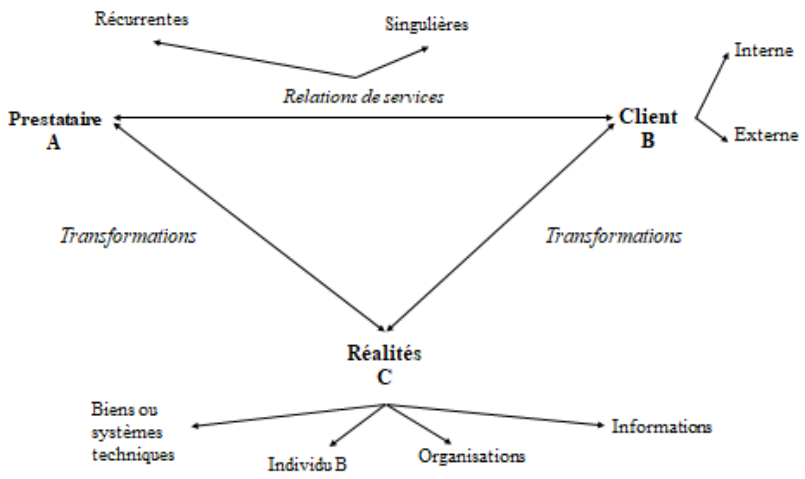

Figure : Triangle du service (Gadrey, 1996, p. 19)

Figure 3 : Triangle du service (Gadrey, 1996, p.19)

2-1-3 Le cabinet comptable

L'expertise du comptable s'exerce généralement dans le cadre d'une organisation. Ces organisations sont diverses. Il s'agit d'une organisation publique, ou privée, grande, petite, moyenne, et même appartenir à l'expert-comptable lui-même. Une de ces organisations domine l'ensemble : il s'agit du cabinet comptable. Pour la suite de nos travaux, notre analyse se focalisera sur le cabinet d'expertise comptable comme lieu d'exercice de l'activité comptable. Le cabinet d'expertise comptable qu'il soit grand, moyen ou petit évolue dans un environnement dont la concurrence n'est plus en situation de concurrence intra métiers. Pour comprendre ses caractéristiques, nous le présenterons à partir d'un ensemble de facteurs.

2-1-3-1 La taille, un élément de différenciation

En effet, comme tous les autres secteurs d'activité, le territoire de la comptabilité et avec lui l'ensemble des autres services fournis par l'expert-comptable font l'objet de convoitises. L'ensemble des recherches mais aussi des travaux professionnels portant sur ce secteur d'activité procèdent à une segmentation à partir du critère « taille du cabinet » pour identifier 3 familles de cabinets comptables. Il s'agit : des « cabinets de petite taille », « cabinets de taille moyenne » et les « cabinets de grande taille ».

Si les noms sont communs, le nombre de salariés dans chaque type de cabinet varie d'une présentation à une autre. Par exemple, le cabinet de petite taille correspond à moins de 2

salariés pour certains et moins de 10 pour d'autres quand certains parlent de moins de 50 salariés.

La taille apparaît comme un facteur déterminant sur le marché. Elle envoie des messages à l'ensemble des parties prenantes. Pour l'expert-comptable débutant, stagiaire, commencer dans un *big* (grand cabinet d'expertise comptable et ou de conseils) est valorisant pour la suite de la carrière. C'est un signe de qualité et de réputation qui créé une barrière à l'entrée pour les nouveaux entrants. La course à la taille a entrainé un ensemble de mouvements dans le secteur. À l'instar des banques, des assurances, des compagnies aériennes, on a assisté dans les années précédentes à un vaste mouvement de fusion, acquisition, regroupement… l'objectif étant de créer des structures capables d'offrir à la clientèle un système homogène de prestations complet et de profiter des économies d'échelle.

Contrairement à ceux qui recherchent l'effet de taille, certains ont décidé de conserver leur indépendance et ont adhéré à des groupements de cabinets indépendants. L'objectif recherché est de mutualiser les ressources et les coûts, de partager les meilleurs pratiques, de rompre leur isolement et aussi de rechercher un repreneur.

Les cabinets comptables sont influencés dans l'organisation de leur activité par leur taille. Les grands cabinets sont organisés par pôle de spécialisation. Les activités à forte valeur ajoutée sont réalisées par des spécialistes experts. Celles à faible valeur ajoutée sont déléguées aux services de « *back office* ». Un « *front office* » est parfois créé pour assurer la relation clientèle. Les petits cabinets ont des structures simples et souples et subissent la forte concurrence des solutions en ligne mais aussi des associations et organismes de gestion agréés. Notons que ces cabinets sont marqués par une industrialisation de leurs activités avec l'arrivée massive des progiciels et les technologies de l'information et de la communication et encore plus avec la digitalisation...

Les trois catégories de cabinets généralement identifiés sont présentées comme suit (tableau 3) :

Tableau 3 : Tableau comparatif des cabinets comptables selon la taille (adapté de Blum, 2015).

Cabinets de **petite taille**	Cabinets de **taille moyenne**	Cabinets de **grande taille**
Effectifs < 10 salariés • 65% des effectifs • 33% du CA du secteur • 83% des cabinets du secteur	**Effectifs entre 10 et 1 000 salariés** • 15% des effectifs • 36% du CA du secteur • 17% des cabinets du secteur	**Effectifs >1 000 salariés** • 20% des effectifs • 31% du CA du secteur • Moins de 1% des cabinets du secteur
Activité centrée sur l'expertise comptable	Activité centrée sur l'expertise	Pluriactivité : expertise comptable, conseil, audit

2-1-3-2 L'environnement des cabinets comptables

L'environnement externe des cabinets comptables traverse un ensemble de phénomènes dont les conséquences sont résumées par Blum (2015) comme suit :

- Un secteur en recomposition : ce phénomène est la résultante des décisions européennes qui libéralisent le secteur et autorise par exemple les actions de communications et de promotion jusque-là interdites. Les règles de détention du capital des sociétés comptables sont assouplies. Le démarchage n'est plus interdit. Un ensemble de décisions qui donne au secteur une intensification de la concurrence avec probablement l'arrivée de nouveaux entrants. Ce contexte a déjà été présenté dans la première partie de ce chapitre.

- La concurrence confraternelle avec une dominance des *Bigs*

La notion de confrères est utilisée pour indiquer l'appartenance aux ordres professionnels. Ils se réunissent pour prendre des décisions ensemble et pourtant, ils adoptent des stratégies individuelles dès lors qu'ils se retrouvent dans leurs cabinets. Ils activent leur système de veille et se challengent sur les mêmes missions et les mêmes clients…

Le marché français reste dominé par les *Bigs.* Ces cabinets ont des processus et des pratiques standardisés, une structure hiérarchique lisible et des carrières types basées sur le modèle *up* or *out*. Les *Bigs* sont des lieux où les pratiques comptables deviennent standardisées, régulées

et deviennent des modèles. Ils ont un modèle organisationnel qui est devenu la référence pour l'ensemble de la profession d'expertise comptable libérale française.

Enfin, ils sont multinationaux car ils « proposent quel que soit le pays dans lequel ils sont implantés, la même culture professionnelle fondée sur la mise au point des méthodes de recrutement et de travail qui leur sont propres et qui sont en même temps adaptées aux caractéristiques de l'essentiel de leurs clients » (Ramirez, 2003). Le grand succès des Bigs, c'est d'avoir réussi à adapter le modèle professionnel anglo-saxon dans le contexte français.

- Un secteur en recomposition aux limites poreuses

Dotée d'un monopole d'exercice pour certaines pratiques, la profession s'ouvre à des activités nouvelles d'accompagnement des clients et dans le même temps voit son monopole d'exercice concurrencé par d'autres acteurs tels que le réseau de centre de gestion spécialisé dans la comptabilité de leurs adhérents mais aussi des établissements bancaires. À cet ensemble, on peut ajouter la simplification administrative et la déréglementation voulues par les pouvoirs publics et l'ensemble des décisions qui permettent à des non comptables d'être majoritaires au capital des sociétés d'expertises comptables exerçant dans l'entreprise. Nous avons résumé les caractéristiques des cabinets comptables dans la page suivante.

Tableau 4 : Positionnement des types de cabinets en fonction des prestations proposées (adapté de Blum, 2015)

	Les prestations fournies	**La nature des clients**	**Personnels, missions et méthodes de travail**
Les petits cabinets	• L'activité repose largement sur les prestations traditionnelles d'expertise comptable : près de 70% du CA, notamment la tenue et / ou la surveillance de la comptabilité et d'établissement des comptes annuels. • Les missions de CAC représentent moins de 10% du CA, bien que plus de 60% détiennent des mandats de CAC. • La paie et les travaux associés constituent une offre récurrente stable qui représente environ 15% du CA • Les prestations dites exceptionnelles, non récurrentes, à plus forte valeur ajoutée (par exemple les activités de conseil) sont plus rares. L'importance varie d'une structure à l'autre.	Une clientèle axée sur les TPE, PME/PMI et les petites et moyennes associations, professions libérales, les artisans et autres.	Le personnel a une formation technique dominante. Tenue comptable, paye, un peu de révision et de conseil de proximité, voire de l'audit. Les méthodes de travail sont peu automatisées. Les tâches sont segmentées au minimum
Les cabinets intermédiaires et les réseaux, groupements, associations techniques	Dans les réseaux, groupements et associations de cabinets, le cœur de l'activité reste majoritairement les missions traditionnelles règlementées, avec une prédominance pour les missions d'expertise comptable ou du CAC selon les structures : • 65% environ du CA est réalisé dans les missions d'expertise comptable, • 25% environ du CA pur l'audit légal et le CAC, • 10% en moyenne pour le conseil. Pour les cabinets de taille intermédiaire, l'activité reste aussi majoritairement liée aux prestations traditionnelles réglementées mais pour lesquelles les prestations de conseil représentent une part bien plus importante du CA que celles des groupements ou associations de cabinets.	Une forte représentation sur le territoire national qui leur permet d'atteindre une large clientèle :	Personnel avec une formation technique. Quelques experts comptables stagiaires, des Masters CCA Deux pôles en général : audit et expertise comptable Les tâches sont moins segmentées que dans les grands cabinets.

Les grands cabinets (réseaux pluridisciplinaires)	L'activité principale reste les missions traditionnelles réglementées : • Entre 45 et 65% du CA est réalisé sur des missions d'audit légal et de CAC, • les missions d'expertise comptable représentent en général 25% de leur CA, • les prestations de conseil constituent une part importante du CA (allant parfois jusqu'à 50%). • Selon les structures, elles concernent de multiples domaines (juridique, fiscal, financier, social, informatique, organisation, management, RH, immobilier, etc.).	• L'offre est pluridisciplinaire et le maillage territorial est important ce qui permet aux grands cabinets de se positionner sur une multitude de segments de clientèle, avec selon les cabinets, des spécificités d'offres et certaines spécialisations sectorielles (exemple, les pharmacies, les entreprises franco-allemandes, les secteurs publics, …). • Une clientèle historique de grands comptes (groupes internationaux, familiaux, sociétés cotées, …) Plus de 80% du SBF 120 en ce qui concerne les mandats de CAC. • La quasi-totalité des mandats des entreprises du CAC 40 • Un positionnement solide et étendu sur le secteur non marchand (collectivités territoriales, établissements publics, universités, hôpitaux, …) • Une clientèle nombreuse de PME, TPE, associations, artisans, agriculteurs et professions libérales.	Formation du personnel est essentiellement celles des grandes écoles (commerce, ingénieurs, …), Masters CCA Structures des missions sont souvent complexes, plusieurs pôles : audit, expertise, conseil, banque, assurances… Les outils et les processus sont très pointus Une forte spécialisation et une segmentation des tâches.

2-2 Les pratiques des experts comptables et les registres de l'expertise et de l'agir professionnel

Le registre de l'expertise que nous décrirons dans le troisième chapitre de notre thèse, nous pousse à nous poser la question suivante :

Existerait-il des situations de conjonctures problématiques en termes d'expertises comptables qui bouleverseraient les pratiques comptables ?

Selon les réponses obtenues, nous passerons aux étapes suivantes d'analyse d'une conjoncture problématique, autrement nous mobiliserons le registre de l'agir professionnel. Ce registre de l'agir professionnel sera aussi décrit dans notre troisième chapitre.

Identification des crises perceptibles au sein de la profession

En établissant une grille d'analyse (tableau 5 page suivante) selon les six critères qui caractérisent une activité pour qu'elle puisse obtenir le statut de profession, il est possible d'identifier les crises qui marquent la profession et parfois ses pratiques aujourd'hui.

Tableau 5 : Problèmes liés à la profession comptable

Six critères pour qualifier une activité de profession	**Éléments Comptables (qui le montrent)**	**Situations de crise qu'il est possible de classer :**		**Situations de crise Non classées**	**Observations**
		Gestion	**Sociologie**		
1-La réalisation de l'activité professionnelle à plein temps, ce qui devrait permettre au professionnel de vivre de sa profession.	L'exercice d'une activité à plein temps suppose l'identification d'une organisation dans laquelle l'activité s'exerce et lorsqu'elle est salariée l'établissement d'un contrat de travail liant les deux parties	Deux phénomènes marquent ce critère d'exercice de la profession à plein temps : il s'agit de l'externalisation de la tenue des comptes dans des pays à bas coûts salariaux et l'émergence de nombreuses applications et logiciels comptables dans la profession. Concernant les applications qui influencent ainsi l'activité comptable, deux types peuvent être identifiés : les logiciels de pré-comptabilité et les outils de comptabilité en ligne.		L'apparition de nouveaux acteurs dans la profession. Il s'agit des cabinets d'expertise comptable 100% *online.* C'est une offre qui prend de l'ampleur et qui rencontre un environnement mature, totalement acquis et favorable avec les technologies de dématérialisation et de lecture automatique de documents basées sur la reconnaissance optique de caractères ou *optical character recognition* (OCR). Son fonctionnement repose sur une tenue	

		Exemples d'applications : *Robocompta, Fizen, Evoliz, Quickbooks*. Cette informatisation galopante est un risque pour la profession car elle vide la profession de son activité centrale et pose la question de que feront les comptables dans l'avenir ? sur quoi repose dorénavant leur promesse et sur quoi s'engageront-ils face à leurs clients ?		comptable 100% on line (John Ahyee *et al.*, 2017). L'objectif de telles pratiques est la domination par les coûts fondée sur une automatisation et une standardisation des prestations. Tout est fait en ligne : le transfert des pièces comptables scannées, et l'interaction client et expert-comptable se fait via les canaux modernes que sont : le téléphone, le courrier électronique, les vidéoconférences… L'interface client – prestataire (en face à face) se trouve fortement modifiée avec une introduction **d'outils et d'appareils de communication qui sont des actants non humains.**	

2-Le respect par le professionnel des règles d'organisation de la profession			Le respect des règles par le comptable pose la question de la normalisation et celle de l'éthique dans les affaires.		
3- L'existence d'un processus de formation et de sélection des personnes pour les amener à occuper un rôle de professionnel.	L'arrêté du 25 mai 1927 dans son article 2 précisait qu'il faut subir avec succès un examen préliminaire, accomplir un stage professionnel de 5 ans et subir avec succès un examen final pour devenir expert-comptable breveté par l'État (Degos, 2013). Le DCG et le DSCG remplacent depuis 2008 le DPECF, le DECF et DESCF et un nouveau diplôme d'experts comptables depuis 2010. Des formations existent et	Les comptables sont confrontés aujourd'hui à des problématiques que leur formation ne leur donne pas. Cela provient de la demande des clients qui n'ont plus de limites et demandent tout à leur comptable qui doit finalement faire des activités qui vont au-delà de sa formation. De nouvelles compétences en informatiques sont demandées mais aussi en marketing et gestion commerciale et	Compte tenu du rôle social que joue la comptabilité, ils devraient pouvoir anticiper	Dans leur pratique actuelle les comptables occultent « tout un pan de l'information nécessaire à l'appréciation juste du risque et du rendement associé à une entité. Ils omettent de rendre compte des gestes citoyens d'une entité et ceux-ci sont en voie de devenir déterminants pour la population qui consomme, pour celle qui investit et pour celle qui vote » (Fortin, 2007). Au-delà de la formation en comptabilité, des phénomènes nouveaux,	

		communication. Enfin, les nouvelles technologies ont eu pour conséquence, un besoin en information accru des partenaires de l'entreprise. « Le vieux principe fondateur, quasiment sacralisé par les comptables, est en voie de fossilisation, incapable de répondre aux nouveaux besoins d'information sur la vie des entreprises, concurrencé et bousculé par les nouvelles technologies de l'information et de la communication » (Colasse, 2012, p.107). C'est le signe d'un engagement qui n'est plus assuré.		actuels sont à intégrer dans l'information financière. C'est le cas de la responsabilité sociale de l'entreprise.	
4- La constitution	CNC organe consultatif				

d'un système de représentativité de la profession qui lui permet de négocier avec l'État.	constitué de membres représentatifs de tous les secteurs de l'économie, publics, privés… formule des recommandations et des règles « de bonne conduite », participe à l'élaboration des normes comptables nationales et communautaires… CRC : réunis des représentants des pouvoirs publics et des membres du CNC : établit les prescriptions comptables générales et sectorielles qui seront publiées au Journal officiel. CNC, et OEC (les ordres) H3C : surveille la profession de Commissaires aux comptes AMF : protège l'épargne				

	investie, veille au bon fonctionnement des marchés financiers, contrôle et sanctionne le respect des obligations professionnels				
5-La fermeture de l'activité à ceux qui n'y sont pas formés et qui n'ont pas été sélectionnés par l'acteur professionnel.	Le contrôle de l'accès à une profession libérale s'opère par l'inscription à un tableau qui est la liste des praticiens autorisés à exercer. En France deux institutions professionnelles coexistent : l'Ordre est créé par la loi du 3 avril 1942 et entérinée par l'ordonnance du 19 septembre 1945 et le commissariat aux comptes est né par la loi sur les sociétés de 1867 et ne devient une profession qu'en 1969 (Rossignol et Saboly, 2013).	- Déréglementation du marché : mondialisation économique et le transfert des pouvoirs réglementaires à des instances supranationales (multiplication des sources de régulation). - Besoins des clients qui poussent les comptables et autres acteurs (avocats par exemple) à redéfinir leurs frontières.	La question du rôle et la place de l'État dans la régulation des activités économiques. Le diplôme reste un des puissants moyens de fermeture du marché surtout quant à l'exercice de la fonction d'expertise comptable et de commissariat aux comptes.		

6-L'utilisation d'un code de déontologie représentant les valeurs et croyances collectives et l'éthique individuelle.	L'ordre est doté de la personnalité juridique et de prérogatives de puissance publique : il remplit des missions de service public relatives à l'organisation, au fonctionnement et à la déontologie de la profession. La devise des experts Comptables est : « Science - conscience – indépendance » La tenue de la comptabilité et la production des états financiers se fait dans le respect des normes garantissant la qualité des travaux comptables.	Les scandales financiers ou « affaires » de ces dernières années en France : Crédit Lyonnais au milieu des années 1990[12] et aussi de la Société générale en 2008[13]. Les codes de déontologie et éthique existent mais se pose la question de leur respect au niveau individu mais aussi au niveau collectif.	Questions d'éthique et de morale dans la pratique comptable car cette pratique est « une pratique sociale majeure et il n'est pas étonnant que sa normalisation, tout particulièrement internationale, et son exercice soient devenus des enjeux pour tous ceux qui de près ou de loin sont concernés – en fait tout le monde- par la vie des entreprises » Colasse, 2007, p.109).	La situation est résolue : adoption par l'Union Européenne (UE) des normes Internationales Certaines de ces lois internationales sont controversées : le cas des normes 32 et 39 dites IAS (*International Accounting Standards*) de l'IASC/IASB consacrées à la définition, à l'évaluation et à la comptabilisation des instruments financiers. Les questions d'éthique et de morale restent au cœur de l'activité comptable compte tenu de ses enjeux et l'ensemble des partenaires concernés.	L'ensemble des parties prenantes pense que dans leur pratique, les comptables manipulent ou tentent de manipuler les informations comptables au profit des autres parties prenantes. Se pose alors la question de la confiance dans les engagements des **comptables.**

[12] Il s'agit de l'un des plus grands scandales financiers en France dans lequel se sont trouvées mêlées, la politique et les affaires financières. Ce scandale va coûter environ 130 milliards de francs français soit l'équivalent de 20 millions d'euros

[13] Cette affaire dans laquelle le principal accusé est le trader Jérôme Kiervel, a fait perdre à la banque Société Générale, une somme estimée à environ 4,9 milliards d'euros.

Au total, l'ensemble de ces situations de crise identifiées peuvent être regroupées en trois catégories :

- La catégorie de crise qui questionne la profession comptable
- La catégorie à mettre en perspective avec le cabinet d'expertise comptable et la pratique comptable.
- La catégorie qui concerne à la fois la profession et la pratique

Numéro du critère	**Identification de la crise**	**Nature de la crise**	**Profession ou pratique ?**
1	**A**	• Les organisations 100% online • Les nouveaux outils de travail en lien avec les technologies de l'information et de la communication (TIC)	Profession
5	**B**	• Clôture du marché par les institutions.	Profession et pratique
6,2 et 4	**C**	• La normalisation et l'éthique	Pratique
3	**D**	• Apparition de nouveaux risques qu'il faut prendre en compte • Abandon de la partie double dans la pratique des organisations	Profession et pratique

Ces différentes crises constituent–elles des situations de conjonctures problématiques ?

Questions de pratique et d'expertise

La situation de conjoncture problématique

Nom de la crise	**A**		**B**		**C**		**D**	
Quatre critères de la conjoncture problématique	**Oui**	**Non**	**Oui**	**Non**	**Oui**	**Non**	**Oui**	**Non**
La formation d'une conjoncture problématique qui demande un savoir spécialisé	Oui		Oui		Oui			Non
Il faut examiner un problème inédit et porter un jugement professionnel	Oui		Oui		Oui			Non
Une situation particulière dans laquelle, l'expert est appelé par un acteur qui lui délègue une partie de son pouvoir		Non	Oui		Oui			Non
Un mandat pour opérer		Non	Oui		Oui			Non

<u>Boite à outils</u> : **Quels sont les savoirs remis en cause lors de ces conjonctures problématiques?**

Boite à outils (De Rozario, 2006)	**Savoir-faire** Répertoires de cas, de situations, de solutions d'actions résolues	**Savoir comprendre** Théories pratiquées, connaissances accumulées	**Savoir combiner** Méthodologies utilisées
A	Non	**Oui**	Oui
B	Non	**Oui**	Oui
C	Oui	**Oui**	Oui
D	Oui	**Oui**	**Non**

Les crises A et D ne remplissent pas les conditions d'une conjoncture problématique. Il pourrait s'agir de situations de dysfonctionnement ou de crise ponctuelle que le comptable peut résoudre en mobilisant :

Le registre de l'agir professionnel

Dimensions de l'agir professionnel	**Composantes comptable**
Dimensions cognitives	Toute la jurisprudence Des travaux de recherche sont élaborés sur des problématiques semblables dans des secteurs d'activités proches.
Processus opératoires	Des écoles de formation, des relations avec d'autres experts dans d'autres domaines
Dimensions normatives	Des travaux existent sur l'analyse de la concurrence Lors des congrès des comptables des chercheurs exposent leurs travaux de prospective sur l'avenir de la profession

Le registre de l'organisation collective

Les dimensions	**Composantes comptables**
Le marché comptable et les autres experts	Doit-on redéfinir la fonction et la formation de certaines activités du métier ? Par exemple l'activité du contrôleur de gestion.
Dispositifs de formation	Ces écoles de formation sont remises en cause : faut-il réformer les programmes ?
Les règles et normes défendues	Les discours autour de l'expertise comptable comme seule garante de la crédibilité de l'information financière

Les crises B et C présentent des situations de conjonctures problématiques.

Ces deux crises indiquent deux situations distinctes :

Crise B

C'est une situation de conjoncture problématique et dispose-t-on d'un cadre institutionnel pour analyser la problématique ?

La réponse est non car le ou les institutions qui doivent stabiliser les compromis ne fonctionnent pas ou alors ne jouent pas leur rôle. Un tel registre permet de construire des quasi-contrats puisqu'ils influencent le comptable dans sa prise de décision.

Dans ces conditions, assisterons-nous à des contrats normatifs ?

Nous allons à présent mobiliser les deux registres de l'expertise : l'agir professionnel et le registre de la profession. Dans ce cas, les ressources collectives peuvent s'avérer cruciales et pousser le comptable à développer un contrat normatif.

Crise C

Nous disposons des registres politiques institutionnels pour traiter la conjoncture problématique

Le comptable mobilisera ensuite le registre de l'agir professionnel et celui de la profession

Dans ces conditions, il peut s'engager dans un quasi-contrat imposé ou un contrat normatif et les engagements peuvent être relationnels s'il reçoit un mandat pour agir.

Ce cadre de référence permet de stabiliser les compromis et donc de construire la confiance et permettre des promesses d'engagement crédibles. Comment les registres de l'expertise permettent de faire face à la conjecture problématique ?

Lorsque le cadre existe, les registres de l'expertise permettent-ils de traiter la conjoncture problématique ? Dans ce cas quels sont les types d'engagement qui sont formulés ?

Ce questionnement sera confronté au terrain. C'est la prochaine étape de notre recherche.

2-2-1 Dynamiques institutionnelles et pratiques comptables : routines ou nouvelles heuristiques ?

Traiter de la question des dynamiques institutionnelles dans les activités de l'expert-comptable revient à questionner les différents systèmes et appareillages mis en place pour traiter des dimensions relatives aux règles et au jeu social qui définissent entre autres la

comptabilité selon Pesqueux (2000). Ces deux dimensions questionnent l'éthique c'est-à-dire le rapport de la comptabilité avec la morale, la déontologie.
La déontologie comptable pose le problème du rapport des règles à la profession tandis que la comptabilité comme jeu social pose celui du questionnement éthique.

2-2-2 La question de la déontologie et des pratiques des experts comptables

La question de la déontologie professionnelle au sein des professions règlementées va de pair avec l'existence des ordres professionnels. En ce qui concerne les experts comptables, deux ordres avec deux tableaux coexistent : OEC et CNCC

Cette déontologie dans le cas des comptables considérés comme les gardiens de la morale des affaires doit permettre aux comptables d'agir en toute impartialité lorsqu'ils se trouveraient en situation d'arbitre dans les cas des dilemmes auxquels ils seraient confrontés.

La déontologie comptable repose sur une éthique qui se résume à l'esprit « sciences, conscience et indépendance ». Selon Pesqueux (2000), il faut noter que cette déontologie repose sur un équilibre entre trois types de biens : le bien commun, le bien du client et le bien professionnel. Pour chacun des biens, il relève les caractéristiques suivantes :

1) Respect du bien commun : il s'agit de respecter et faire respecter les lois en vigueur. L'expert-comptable et ou l'auditeur doit rechercher la vérité afin de la notifier lors de sa pratique, dans les différents documents comptables en tenant compte des principes comptables.

2) Protéger le bien du client : par son appartenance à l'ordre, la déontologie vient garantir l'existence d'une compétence professionnelle du fait de la nécessité de détenir un diplôme sanctionnant l'acquisition des techniques nécessaires à l'exercice de la profession. Les institutions professionnelles viennent protéger le bien du client en garantissant la compétence de ses membres et sanctionner leur exercice professionnel par les pairs.

3) Le bien professionnel est protégé contre la concurrence aux seuls confrères et dans des conditions spécifiques qui interdisent certaines pratiques (publicité et démarchage par exemples). Toutefois la Directive européenne "Services" de 2006 suivie par le Décret du 18 août 2014 modifiant l'article 152 du Code de déontologie autorise aujourd'hui les experts comptables à faire de la publicité et du démarchage.

Face à la pression de la concurrence, les experts comptables courent après les missions. Ils multiplient les missions car ils doivent rentabiliser leurs activités. Tous les concepts des organisations classiques sont employés au sein de la profession. Le principe du bien professionnel se trouve fragilisé car en plus de se faire de la publicité, certains comptables concurrents ne sont visibles que sur Internet et il est pratiquement impossible de les rappeler à l'ordre en cas de non-respect de la déontologie.

D'autres disfonctionnements sont encore signalés. Il s'agit par exemple des situations de conflits d'intérêts entre la loi ou l'intérêt général et les intérêts du client. Dans ce cas, c'est la primauté de la loi qui l'emporte sur les intérêts du client.

Au total, l'expert-comptable a une pratique encadrée par une déontologie qui oriente ses décisions et ses choix. Ce cadre est en train d'évoluer avec les dispositifs de la directive européenne. Les lois l'emportent sur les intérêts des clients et ces mêmes dispositifs poussent l'expert-comptable à challenger les intérêts des clients avec ses propres intérêts. Finalement, on observe une prestation de l'expert-comptable qui est tirée vers le bas. Dans ces conditions que deviennent les normes d'engagement ? Quelles sont les perceptions d'engagement des clients lorsque leurs intérêts ne sont pas toujours les priorités ? Suite aux nombreux scandales relatifs aux évasions fiscales, comment les clients perçoivent les engagements de leur expert-comptable ?

2-2-3 Régulation et pratiques des experts comptables : vers une perspective axiologique ?

En France, l'État joue un rôle très important en matière de réglementation et de normalisation comptables (Colasse, 2012). On observe néanmoins à côté de cette normalisation nationale, une normalisation européenne et aussi internationale. Tous ces différents niveaux de normalisation produisent des normes pour réguler la profession.

La profession comptable et plus spécifiquement celle des experts comptables est confrontée dans sa pratique au quotidien à la question d'une multitude de normes qui laisse la possibilité à chacun de pouvoir choisir les normes comptables qui répondent à ses intérêts sans que l'on puisse véritablement parler de non observation du code de déontologie de la profession.

Les pratiques des cabinets (gros ou petits) diffèrent vis-à-vis des règles et du code de déontologie. On assiste à un pouvoir sans cesse croissant des grands cabinets. Ils jouent des rôles de conseils parfois pour des entreprises concurrentes, ils disposent d'une capacité à lisser les résultats, à s'impliquer dans la production des politiques publics ou des audits

publics. Ils participent parfois à la production des normes devant servir à la régulation de la profession. On passe ainsi d'une comptabilité comme jeu social aux principes comptables dans une perspective axiologique[14] (Pesqueux, 2000).

En résumé, la profession comptable voit son cadre de référence se transformer. Les grands fondements de cette profession qui sont la déontologie, les normalisations et la règlementation qui la régulent subissent des violations et des transformations. Allons-nous assister chez les experts comptables à des transformations de leurs contrats psychologiques ou tout simplement à des violations ?

L'ensemble des parties prenantes actants humains et non humains qui interviennent dans la formation et la dynamique des contrats psychologiques émetteurs de messages contractuels peut être schématisé comme suit :

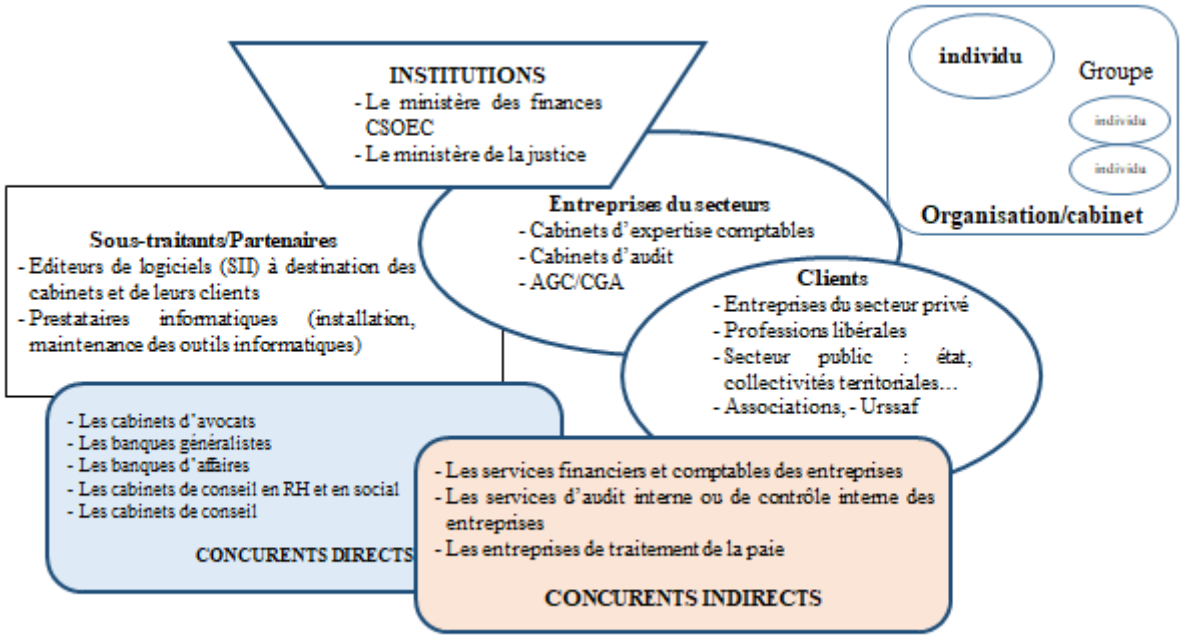

Figure 4 : La cartographie des parties prenantes de la relation contractuelle (adapté d'OMECA, 2012)

[14] Elle consiste à se référer à des principes applicables quelles que soient les circonstances ; contrairement à la déontologie qui elle se réfère à des règles construites sur la base d'une analyse de type avantages-inconvénients.

L'analyse de ces parties prenantes est importante pour la compréhension des contrats psychologiques déployés au sein des cabinets d'expertise comptable et de la profession d'expertise comptable libérale en générale.

Plusieurs questions pratiques et théoriques se posent donc quant au contexte actuel de régulation de la profession d'expertise comptable libérale :

Peut-on parler aujourd'hui d'une profession comptable qui impliquerait un contrat normatif reposant sur les mêmes normes de perception d'engagement dans la mesure où ce contrat normatif est principalement influencé par des acteurs extérieurs à la profession comptable notamment l'État. Dans ce cas, il s'agirait donc non pas d'un contrat psychologique de profession normatif mais plutôt d'un quasi contrat imposé.

Quels sont les différents types de contrats psychologiques qu'il est possible de rencontrer au sein de cette profession d'expertise comptable libérale ?

Nous ne prendrons pas en compte le contrat social car ce n'est pas l'objet de cette thèse. Ce type de contrat ne s'observe que sur de longues périodes d'environs 10 à 15 années. Denise Rousseau a observé l'évolution des entreprises américaines depuis les années 80. Castels a observé le salariat depuis 200 ans.

Encadré 6 : **La guerre des comptables et des robots aura-t-elle lieu ?**

La profession est décrite comme l'une des plus menacées par l'automatisation. Un fait qui conduit les cabinets d'expertise-comptable à se recentrer sur le conseil et la relation client.

Les comptables et experts comptables sont-ils menacés, à terme, par la robotisation ?
Si l'on en croit une étude de l'université d'Oxford de 2015, qui avait inspiré à la BBC un populaire outil permettant d'évaluer ce risque, la probabilité est de 95 % pour les experts comptables (chartered and certified accountants), tandis que celui de comptable en entreprise faisait partie des dix métiers les plus à risques (avec une probabilité d'au moins 97 %), tout comme d'autres métiers connexes dans la paie, la gestion des ventes, la finance…
Et l'hypothèse n'est plus virtuelle : EDF expérimente trois robots comptables, avec l'objectif de leur confier, à compter de 2018, des activités répétitives et chronophages.
Source : *Adrien de Tricornot, LE MONDE, Mis à jour le 14.05.2018*
https://www.lemonde.fr/campus/article/2017/04/27/la-guerre-des-comptables-et-des-robots-aura-t-elle-lieu_5118931_4401467.html
(consulté le 30 septembre 2018)

Conclusion du chapitre 1

Ce chapitre contextuel nous a permis de présenter de façon générale la situation dans laquelle a émergé notre problématique. Il s'agit d'une situation dans laquelle la profession et l'expertise des comptables libéraux comme d'autres professions règlementées sont questionnées quant à leur capacité à continuer à assurer leurs fonctions. Il n'est pas exagéré de dire que c'est la question de leur survie qui est posée. Les articles de la presse nationale qui annoncent la fin de la profession d'expertise comptable sont de plus en plus nombreux même si les experts comptables trouvent des réponses rassurantes à ces prédictions.

Dans la première partie, nous avons précisé les contours de ce que nous entendons par expert-comptable libérale et profession d'expertise comptable règlementée libérale. Ces précisions sont importantes pour la suite de ce travail car la comptabilité et l'ensemble des activités connexes constituent un vaste champ d'activités dans lequel beaucoup de confusions sont possibles. Dans le cadre de ce travail doctoral et pour notre terrain, nous retenons les experts comptables diplômés, c'est-à-dire détenteurs du DEC ou qui sont dans un processus de formation en vue de l'obtenir très prochainement (stagiaire ou mémorialiste) et qui exercent la profession à titre de salarié dans un cabinet d'expertise comptable ou installés à son propre compte comme indépendant seul, ou avec des salariés experts comptables ou pas ou enfin en association avec d'autres experts comptables.

La délimitation faite, nous avons relevé les dynamismes dont est l'objet cette profession et qui poussent à croire qu'elle court un risque suite aux nombreux messages de violations contractuelles diffusés par les actants humains qui constituent son cadre définitionnel. Ces dynamismes sont d'origine interne et externe à la profession. Nous retiendrons que la profession d'expertise comptable libérale fait face aujourd'hui à un ensemble de bouleversements qui interrogent leurs pratiques et surtout la profession elle-même dans son ensemble, dans sa capacité à s'engager, à formuler des promesses crédibles quand on sait que cette crédibilité est fondée et assurée globalement par l'ensemble des actants non humains que sont les institutions, l'État, les ordres et les règles éthiques, les codes de déontologie, les règles de bonne conduite…Notre analyse montre que ce socle d'actants non humains se fragilise avec les règlementations européennes, les lois à visée de déréglementation des différents gouvernements français et tout simplement, les dynamismes internes de la profession qui recherchent de nouveaux actants « étrangers » à la profession et la tendance à

laisser émerger le modèle des *bigs* (cabinets d'expertises comptables d'origine anglo-saxonne) aux dépens des autres cabinets notamment les petits cabinets.

La question des cabinets a été traitée dans la deuxième partie de ce chapitre. Nous avons décrit le parcours pour devenir expert-comptable et être en mesure de pratiquer son expertise dans le cadre d'un cabinet ; lieu de travail et d'exercice de la profession que nous avons retenu dans le cadre de cette recherche. La description de ce parcours de formation, la présentation de l'activité et le cabinet d'expertise comptable permet de découvrir le processus de construction du contrat psychologique de l'expert-comptable mais surtout comment se met en place le contrat normatif de profession. La durée de l'obtention du DEC est de huit années pendant lesquelles le futur expert-comptable libéral apprend, enrichit son expérience et formule par la même occasion ses attentes vis-à-vis de la profession, mais aussi du cabinet qui l'emploiera et des collègues avec lesquels il va travailler. Il a déjà sa perception des attentes des clients et décrypte à sa façon les messages des actants non humains. Au total, le contrat psychologique de l'expert-comptable qui sera confronté aux parties prenantes actants humains et non humains lors de sa pratique se construit progressivement depuis avant son entrée dans la profession. Ses savoir-faire et savoirs et sa connaissance du métier sont assurés par les institutions, les ordres, les centres de formation mais aussi l'État et les organes internationaux qui diffusent des normes qui sont aussi émetteurs de messages qui ont un impact sur le contrat psychologique de l'expert-comptable libéral.

Ce système décrit et particulièrement la pratique de l'expertise elle-même nous parait remis en cause comme la profession elle-même. Sans remettre en cause les ordres, la question ici est celle de son efficacité à appliquer la déontologie aux machines et robots (une telle déontologie des machines existe-t-elle ?) qui travaillent de plus en plus aux côtés des experts comptables sur les mêmes segments de marché avec le même type de clientèle. Les nombreux scandales financiers provenant des cabinets comptables sont le signe d'une déontologie et ou d'une normalisation qui interrogent. Enfin, les experts eux-mêmes semblent reconnaître leurs difficultés (manque de spécialisation ? clients aux besoins démesurés, ou besoins nouveaux, formations inadaptées ? autant de questions que l'on peut se poser) à trouver des réponses à leurs questions et recherchent à s'associer à d'autres acteurs. Alors que devient leur expertise ?

Le tableau ainsi présenté nous invite à explorer les travaux et les théories qui nous apportent sur des informations sur les engagements qu'il est possible d'observer entre l'expert-comptable et ses différentes parties prenantes. C'est l'objet du prochain chapitre.

Chapitre 2

Le contrat psychologique et les relations organisationnelles

Plan du chapitre

1- Trois pistes de recherche et leur exploration empirique

1-1 Les premières théories rencontrées

1-2 Les leçons issues des travaux empiriques

2- La théorie du contrat psychologique : une théorie complète de la relation contractuelle

2-1 Du contrat psychologique individuel aux contrats psychologiques

2-2 Comprendre le contrat psychologique par ses modalités d'évolution et de modification

Chapitre 2. Le contrat psychologique et les relations organisationnelles

Introduction

Ce chapitre nous permet de présenter la théorie du contrat psychologique pilier central de notre cadre théorique. C'est aussi l'occasion pour nous inscrits en sciences de gestion, de justifier la pertinence du choix de cette théorie issue du champ de recherche qu'est le comportement organisationnel (*Organizational Behavior*).

Mobiliser la théorie du contrat psychologique comme cadre théorique dans cette recherche est une décision qui s'inscrit dans un processus de revue de la littérature qui a démarré avec des théories plus anciennes mais aussi avec un regard assez limité au départ sur les relations entre les acteurs au sein de l'organisation. Dans notre cas, il s'agissait de la relation entre l'employé c'est-à-dire l'expert-comptable salarié et son employeur dans un contexte de relation professionnelle distendue. Cette théorie est peu connue et s'inscrit dans le champ de recherche qu'est le comportement organisationnel qui est une sous discipline des sciences de gestion[15]. Ce champ de recherche s'intéresse aux relations entre acteurs au sein des organisations avec comme unité d'analyse possible l'individu, le groupe et ou l'organisation. L'avantage de s'inscrire dans ce champ de recherche est la possibilité pour moi de pouvoir m'intéresser aux phénomènes dynamiques qu'entretiennent les individus entre eux dans un contexte organisationnel notamment les interactions avec les collègues, les clients, et autres, les influences des acteurs, et d'avoir le choix entre différents niveaux d'analyse (un niveau d'analyse ou une analyse multi-niveau).

Quelles sont les grandes lignes de la théorie du contrat psychologique selon l'approche de Rousseau et al (2014) ? Qu'est-ce qui la distingue des théories issues d'autres champs disciplinaires ? Telles sont les questions que ce premier chapitre vient éclairer.

[15] Certains auteurs considèrent le comportement organisationnel ou *Organizational Behavior* (OB) comme une sous discipline des sciences sociales en général ou comme une discipline à part entière (patrice Roussel, 2005). Pour notre part, nous choisissons de la considérer comme une sous discipline des sciences de gestion au regard des nombreux travaux qui la mobilisent dans ce champ de recherche et particulièrement en gestion des ressources humaines.

Il est structuré en deux grandes parties : la première expose les premières pistes de recherche explorées au démarrage de la thèse et la seconde présente la théorie du contrat psychologique principal pilier de notre cadre théorique.

Dans la première partie, nous avons présenté les premières pistes explorées dans la revue de littérature. En nous positionnant sur une analyse de la relation entre l'employé (l'expert-comptable libéral) et son employeur, les travaux consultés s'inscrivent dans diverses disciplines de recherche. Nous avons structuré notre travail à ce niveau autour de deux points. Dans le premier, nous exposons les trois théories analysées pour en identifier les principaux principes de chacune d'elles. Dans le second, nous avons présenté des travaux empiriques qui mobilisent ces théories pour comprendre leur utilisation. Si ces différents champs explorés ont finalement été abandonnés au profit d'une autre piste qui finalement sera retenue, ils ont tout de même contribué à faire murir notre réflexion et surtout ils ont permis d'adopter une nouvelle posture vis-à-vis du phénomène étudié. Nous retiendrons qu'elles nous ont permis de comprendre et mieux circonscrire le questionnement de notre objet de recherche.

Dans la deuxième partie, nous avons présenté la théorie du contrat psychologique dans ses grandes composantes. Cette présentation établit d'abord la diversité des contrats définis à partir du contrat psychologique individuel, les quatre niveaux de contrat, et les parties prenantes qui sont des contractants humains et non humains, ensuite les évènements contractuels qui décrivent sa dynamique avec ses différentes réactions possibles qui peuvent être la sortie, la protestation, le silence, et la dégradation. Cette dernière partie du chapitre nous permet de conclure que les promesses d'engagement et les perceptions d'engagement comportent une dimension dynamique qui permet de saisir ses évolutions.

Nous justifions le choix de cette théorie pour analyser notre question de recherche et surtout notre terrain qui est celui des experts comptables. Ce champ présente des caractéristiques pertinentes pour l'utilisation d'une telle théorie. Toutefois, il permet aussi de discuter le choix pour conclure sur la nécessité d'explorer d'autres champs de recherche.

1- Trois pistes exploratoires et la maturation de notre questionnement

1-1 La relation d'emploi comme un échange social

Au démarrage de cette recherche nous étions intéressé par un thème ; celui des relations d'emploi et particulièrement la relation entre un employé et son employeur. Nous étions curieux de savoir si le salaire reçu chaque mois était l'équivalent réel du travail fourni et si c'était ce qui le motivait à continuer à travailler.

Nos premières théories recensées dans la littérature furent : la théorie de l'échange social (TES) élaborée par Blau (1964), la théorie des incitations-contributions (March et Simon, 1958) et la théorie du don et contre-don de Mauss (1950).

Quelques temps après et munis de nos premiers concepts, nous avons voulu comprendre encore plus cette relation d'autant plus que face au même emploi, dans la même équipe, avec le même salaire la motivation et l'enthousiasme au travail variaient d'un individu à un autre. Au total, le temps passé avec ces théories a été des moments de lente progression vers la construction de notre question de recherche. C'est aussi le moment où nous avons appris à analyser les concepts et donc à murir dans notre apprentissage du rôle de chercheur. Qu'avons-nous tiré principalement de ces trois théories issues de différents champs de recherche ? Nous commencerons par les présenter puis nous identifierons leurs points de convergence.

1-1-1 La théorie de l'échange social de Blau (1964) : la norme de la réciprocité

La théorie de l'échange social (TES) est l'une des théories les plus mobilisée par les chercheurs pour comprendre et analyser les relations d'emplois.

L'une des principales leçons qu'il faut retenir de la théorie de l'échange social est son ancrage dans la norme de la réciprocité (Delobe *et al.*, 2005). Cette norme est reprise par plusieurs théories et notamment la théorie du contrat psychologique. De nombreux auteurs reprendront à leur compte cette norme de réciprocité et pourront en proposer des typologies comme celle de Gouldner (1960) largement citée dans les recherches. Que contient alors cette théorie de l'échange social ?

1-1-1-1 Contenu de la théorie : qu'est-ce que la théorie de l'échange social ?

Elle est définie par Blau (1964, p.91-92) comme étant « les actes volontaires d'individus motivés par les retours que ces actes sont supposés apporter et qu'ils apportent effectivement de la part des autres ».

Elle tire ses origines selon Cropanzano et Mitchell (2005) de travaux datant des années 1920 comme ceux de Mauss (1925) et surtout de disciplines d'origines diverses telles que la psychologie avec les recherches de Gouldner (1960) et la sociologie avec celles de Blau (1964). La TES est « des faveurs qui créent des obligations futures diffuses, non précisément spécifiées, et dont la nature de la contrepartie ne peut être négociée mais doit être laissée à la discrétion de son auteur » (Blau, 1964, p.93).

Enfin, élaborée au début pour analyser les échanges entre les individus au sein des sociétés, cette théorie s'est intéressée aux relations de personne à personne, comme par exemple un leader et son subordonné (ou une relation de couple), puis elle s'est étendue aux relations entre l'organisation et l'employé. Selon les auteurs de cette théorie, la relation tissée entre deux parties (par exemple deux collègues ou un employé et son supérieur) peut être décrite sur un continuum entre deux extrêmes :

- L'une est la relation d'échange économique : il s'agit d'un échange de biens souvent économiques ou quasi économiques. La relation de type économique tend à être une relation de court terme avec peu, sinon aucun attachement émotionnel entre les deux parties.
- L'autre extrême est l'échange social relationnel. Ce type d'échange semble être à durée indéterminée. Il porte plus sur des choses immatérielles telles que l'aide, la loyauté. Il tend à être un attachement à long terme entre les parties avec une identification psychologique de la relation (Cropanzano et Mitchell, 2005).

1-1-1-2 Les règles à retenir de la TES

Si cette théorie a l'avantage d'avoir identifié un ensemble de principes clefs de la relation contractuelle entre l'employé et l'employeur, elle n'entrevoit pas la possibilité pour différents individus appartenant au même groupe, par exemple une famille, d'avoir les mêmes attentes ou les mêmes perceptions des promesses d'engagement. Cette théorie ne dit rien sur les aspects normatifs de la relation.

Si les auteurs identifient une diversité de ressources (matérielles et immatérielles), échangeables, ils inscrivent la relation contractuelle entre des actants humains. Pourtant la

nature des organisations (multinationale, PME, TPE, nationale ou étrangère…) envoie des messages qui peuvent agir sur le comportement contractuel de l'individu. Il existe des actants non humains qui véhiculent des messages qui vont gouverner la relation. Un salarié reconnait qu'il reste dans son cabinet « *parce que cela ouvre des portes dans le futur lorsqu'on a travaillé pour un Big. Je fais tout pour donner une bonne image de moi* » Pierre-Jean, extrait verbatim. Enfin, Blau (1964, p.99) traite du cadre temporel de la relation mais en le mettant en perspective avec la norme de la réciprocité et la confiance car selon lui « faire preuve hâtivement de réciprocité, ce qui suppose un refus de rester temporairement redevable et dès lors une insistance mise sur une relation à caractère plus commercial, est considéré comme indécent ». Que se passe-t-il lorsqu'il y a refus d'honorer sa dette ? Lorsqu'il y a violation du contrat à quoi faut-il s'attendre au sein de la relation ? Les dynamismes contractuels constituent l'un des aspects que nous envisagions d'explorer. Ils ne sont pas explicitement envisagés par les auteurs de la théorie de l'échange social.

Même si elle n'a pas réponse à toutes nos préoccupations, nous avons retenu un ensemble de principes et concepts qui caractérisent les relations d'emploi.

Selon ses auteurs, la TES repose sur trois postulats : les règles et les normes de l'échange, les ressources échangées et la relation qui en émerge. Toujours selon eux, les règles et les normes sont basées sur la croyance, la loyauté et les obligations mutuelles. S'agissant de la nature des ressources échangées, Foa et Foa (1974 et 1980) distinguent six types : l'amour, l'information, le statut, l'argent, les biens et les services.

Coyle-Shapiro et Shore (2007) identifient trois aspects fondamentaux dans la TES : la relation, la réciprocité et l'échange. La relation d'échange social commence avec l'une des parties à l'échange qui offre un avantage à l'autre. La relation ou une série de relation a lieu que lorsque l'autre partie réplique, ce qui crée une obligation mutuelle entre les différentes parties. Dans ce type de relation, la confiance apparaît comme un élément majeur dans la mesure où il existe un risque dû au fait que l'offre de départ ne soit pas retournée (Coyle-Shapiro et Shore (2007). La confiance que l'une des parties remplira ses obligations apparaît, dans le champ des sciences sociales, comme un mécanisme de coordination et de coopération entre les acteurs (Thuderoz *et al.,* 1999). La confiance est au cœur de l'échange social. Elle est gage de toute la réussite de ce processus. Que va nous apprendre le modèle de March et Simon ?

1-1-2 Le modèle des incitations-contributions de March et Simon[16] (1958) : un modèle de contingence et d'engagement non équitable ?

Malgré son lien avec la théorie de l'échange social, ce modèle a été très vite abandonné, compte tenu de son inscription dans une perspective de relation de contingence. Comme un outil de travail, il est orienté sur les relations individus organisations là où nous étions plus intéressés par les engagements normatifs des individus et les messages provenant des actants non humains et qui gouvernent la relation d'engagement. Néanmoins, il traite de la réciprocité même si cette réciprocité s'observe dans un contexte de relations d'engagement non équitables. Enfin, on peut retenir qu'elle comporte des aspects de la dynamique contractuelle notamment les réactions suite aux violations des engagements contractuels (ce que les auteurs du modèle nomment la décision de participation).

1-1-2-1 Principes de base du modèle

Le modèle des incitations-contributions de March et Simon (1958) est basé sur l'idée selon laquelle, tous les employés sont confrontés à deux décisions fondamentales dans leurs interactions avec les organisations : une décision relative à la production et une autre qui est relative à la participation.

La décision relative à la production traite de la question de savoir si l'employé va travailler de façon intense, selon la volonté et le désir de l'entreprise. Quant à la participation, elle concerne les différents groupes de participants, principalement les employés, mais aussi les clients, les actionnaires etc. et leurs décisions de rester dans l'entreprise ou de la quitter.

March et Simon (1958) mais aussi Homans (1958) sont les précurseurs de la théorie de l'échange social même si l'on attribue sa structuration à Blau (1964). Cette conception de l'échange social est assez dynamique puisqu'elle envisage chaque acteur de la relation comme actif (en interaction) avec des objectifs définis et calculés. Cependant, elle comporte des coûts de dépendance et laisse transparaître une relation contingentée.

Selon ces auteurs, la relation d'échange social est un échange de biens matériels mais aussi des biens non matériels tels que les signes d'approbation et de prestige (Guerrero, 2005). Dans le modèle développé par ces auteurs, les relations d'emploi sont analysées comme des relations d'échange dans lesquelles l'organisation offre des incitations, c'est-à-dire un ensemble d'avantages à l'employé qui, en retour, répond par une contribution (Coyle-Shapiro

[16] Ce modèle est aussi connu sous le nom de modèle de récompenses-rétributions de March et Simon.

et Shore, 2007). Ils conçoivent les relations d'emploi comme un échange que les participants cherchent à maximiser.

Du point de vue de l'employé, il y a satisfaction lorsqu'il perçoit une certaine différence entre l'incitation reçue et la contribution faite. De façon plus précise, le niveau de satisfaction le plus élevé est atteint lorsque celui-ci reçoit beaucoup plus de son employeur en ayant donné le moins possible.

Quant à l'employeur, la contribution de l'employé doit être suffisamment grande pour déclencher une incitation chez lui. À son tour, cette incitation doit être suffisamment attractive pour entraîner la contribution de l'employé. Pour mieux comprendre ce modèle, il faut remonter jusqu'à Chester Barnard dans son ouvrage *The Fonctions of the Executive* (1938). La question des incitations a été l'un des points les plus développés par Barnard qui y consacre le chapitre onze de son ouvrage. Selon lui, chaque participant à l'organisation reçoit une rétribution de la part de celle-ci, et en retour, l'organisation reçoit une contribution des participants.

1-1-2-2 Que peut-on retenir de ce modèle ?

Trois principes essentiellement : la norme de réciprocité, le dynamisme de la relation conçue en train de se faire et enfin l'aspect de non équité et une conception déséquilibrée de l'échange social au sein des organisations.

Ce modèle est perçu par certains auteurs comme ayant une vision utilitariste. Gouldner (1960) relève que seule la réciprocité peut être la base d'une relation d'échange durable et source de satisfaction. Il distingue toutefois deux types de réciprocités : la réciprocité hétéromorphique et la réciprocité homéomorphique.

Dans le cas d'une réciprocité hétéromorphique, la valeur du contenu de l'échange est perçue comme équivalente même si la forme du contenu est différente. Une réciprocité est dite homéomorphique, lorsque le contenu de l'échange est présupposé être parfaitement identique (Coyle-Shapiro et Parzefall, 2005).

Toujours selon Gouldner (1960), compte tenu de cette norme de réciprocité, (i) l'individu aide ceux qui l'ont aidé et (ii) il ne traite pas mal ceux qui l'ont aidé.

Toutefois, selon Coyle-Shapiro et Shore (2007), le modèle de March et Simon (1958) perçoit la relation entre l'individu et l'organisation comme une relation en train de se faire, tout en étant une relation contingente puisque, du point de vue de l'employé, ces relations individus-

organisations sont des relations déséquilibrées en leur faveur, compte tenu de la contribution à fournir suite à l'incitation donnée par l'organisation.

1-1-3 L'approche du don-contre don de Mauss (1950)

En sciences de gestion, de plus en plus de travaux commencent à mobiliser l'approche du don/contre-don pour analyser les relations au sein des organisations et particulièrement la relation entre l'employé et son organisation. Cette approche décrit la situation idéale du pur contrat relationnel de longue durée avec des attentes réciproques qui vont au-delà des aspects économiques. La notion d'échange social et l'ensemble des théories des relations d'échange social tirent leurs sources de la théorie du « don » de Mauss. Ce paradigme du « don et contre-don » fait référence aux prestations effectuées sans garantie de retour. L'objectif est de créer le lien social entre les personnes. Elle décrit les conditions parfaites pour construire un contrat normatif au sein d'un groupe.

1-1-3-1 De quoi parle cette théorie et pourquoi l'avoir retenue ?

L'échange de dons représente un type particulier d'échange social gouverné par un ensemble de règles qui précise comment échanger des dons (Balkin et Richebé, 2007). Le don suppose une relation entre deux parties avec un horizon d'échange indéfini et des interactions fréquentes. La référence à l'horizon temporel et à la fréquence des interactions inscrit la relation contractuelle dans un engagement de type relationnel avec de fortes attentes capables de nourrir les multiples interactions.

La valeur de ce qui est échangé est variable et les deux parties ne cherchent pas à comparer ce qu'ils reçoivent avec ce qu'ils donnent. Son principe est qu'un don n'est jamais gratuit et il appelle toujours un contre-don.

Selon l'approche anthropologique de Mauss, dans l'échange par le don, l'individu qui veut recevoir est obligé de donner préalablement et celui qui reçoit est obligé de rendre. L'échange se structure donc autour de trois obligations :

- L'obligation de donner,
- L'obligation de recevoir et
- Celle de rendre, qui implique, de ce fait, une réciprocité.

Ces différentes obligations nous semblent pertinentes dans la situation des contrats dits normatifs puisque les obligations pousseraient des individus du même groupe à avoir les mêmes perceptions des promesses d'engagement.

Mauss (1950) montre que l'échange procède d'une réalité sociale plus complexe que la seule rencontre des intérêts économiques de chacun des participants. La compréhension des échanges à travers la théorie du don permet de percevoir et de saisir l'interaction entre des échanges économiques et non économiques tout en gardant l'hypothèse de l'opportunisme comme facteur explicatif du comportement des individus. Comme le dit Mauss, « […] le caractère volontaire, pour ainsi dire, apparemment libre et gratuit, et cependant contraint et intéressé de ces prestations. Elles ont revêtu presque toujours la forme du présent, du cadeau offert généreusement, même quand dans ce geste qui accompagne la transaction, il n'y a que fiction, formalisme et mensonge social, et quand il y a au fond, obligation et intérêt économique » (1950, p.147). L'individu échange donc par intérêt. Cependant, son intérêt ne se porte pas que sur des biens économiques ; il porte également sur des « biens » symboliques et psychologiques. Mauss précise que « […] ce qu'ils échangent, ce n'est pas exclusivement des biens et des richesses, des meubles et des immeubles, des choses utiles économiquement. Ce sont avant tout, des politesses, des festins, des rites, des services militaires, des femmes, des enfants, des danses, des fêtes, des foires dont la marche n'est qu'un des moments, la circulation des richesses n'est qu'un des termes d'un contrat beaucoup plus général et permanent » (Mauss, 1950, p.151).

La théorie Maussienne du don/contre-don permet donc de distinguer deux grandes familles d'échange : l'échange marchand dont les flux sont synchrones avec des acteurs qui ne se préoccupent pas à priori de leurs relations futures, et l'échange par le don qui est diachronique avec des acteurs qui anticipent sur le futur. Le contrat dans ce dernier cas est implicite et incertain. Toutefois, Mauss précise que les conceptions marchandes et sociales de l'échange ne s'opposent pas et peuvent coexister. Dans tous les cas, l'échange ne peut avoir lieu sans « cette condition symbolique d'une alliance, d'une entente, d'une confiance aussi relative et éphémère ».

1-1-3-2 Que nous apprend l'approche du don/contre-don ?

L'approche par le don/contre-don de l'échange est donc fondée sur la réciprocité des obligations mutuelles qui suivent une série de règles codifiées et de pratiques sociales

créatrices d'une certaine ambiance au sein des individus et des groupes et l'existence d'une confiance.

Elle identifie les conditions d'un contrat relationnel inscrit dans le temps avec des attentes réciproques autres qu'économiques. Il laisse supposer l'existence d'autres types de contrats même si elle se focalise sur les conditions du contrat relationnel.

Elle a été mobilisée par Pihel (2006) dans sa recherche sur l'engagement et la loyauté de certains employés de France Télécom dans un contexte de relations particulières : celui d'emploi durable déstabilisé par les restructurations et le changement. Les employés engagés dans un principe de don/contre-don ne comptent pas ce qu'ils gagnent (ou perdent) à court terme et donc conservent leur performance et leur loyauté.

1-1-4 Les points communs des approches par l'échange social

À partir de la théorie de l'échange social issue de la sociologie, de celle d'incitations et contributions issue du champ de l'économie et l'approche par le don/contre-don de Mauss du domaine de l'anthropologie, quel bilan peut-on établir ?

Elles sont toutes ancrées dans la même théorie de l'échange social malgré la différence observée dans leurs origines (champs disciplinaires).

Dans un premier temps, de l'ensemble de ces trois grandes théories, il est possible d'identifier et d'établir une différence entre l'échange social et l'échange économique que Pihel (2006), résume dans le tableau suivant :

Tableau 6 : L'échange économique utilitaire et l'échange social : comparaison et rapprochement (Pihel, 2006 p.54)

Éléments de comparaison	**Échange économique**	**Échange social**
Nature de la prestation	Homogène, non spécifique, ayant la même valeur aux yeux des parties prenantes	Hétérogène, spécifique, le contenu est déterminé par le donateur (celui qui donne en premier et fait un pas vers l'autre-le donataire-dans l'échange)
Nature de la contre-prestation	Identifiée, connue à priori et certaine	Hétérogène et incertaine
Propriétés ou valeur de la prestation et de la contre-prestation	Commensurable (étalon de valeur objectif : la monnaie)	Non commensurable dans sa totalité, selon les cas une partie peut être évaluée monétairement (exemple : prestation de travail/rémunération)
Règles de l'échange	Définies objectivement :	Définies par les acteurs et

	l'équilibre et l'équivalence	contextualisées : les critères retenus sont l'équité et la légitimité
Motivations à échanger des parties prenantes	Unique : la maximisation et la satisfaction de l'intérêt particulier	Plurielles et non mutuellement exclusives : économiques, psychologiques, affectives, sentimentales etc.
Sens donné à la relation d'échange	Objectif et univoque	Subjectif et plurivoque
Caractères des parties prenantes à l'échange	Individu calculateur et rationnel	Acteur social (calculateur, altruiste, stratégique etc.)
Temporalité de l'échange	Définie par un début et une fin	Définie par un début ; la fin est indéterminée et indéfinie
Issue de la relation d'échange	Certaine, voire irréversible	Incertaine par essence voire réversible

Dans un second temps, il est possible d'identifier les éléments de convergence de la relation individu-organisation que nous résumerons dans les points suivants :

- Les règles de réciprocité mais aussi de la confiance (justifiée par les obligations moins explicites)
- Le contenu de l'échange : « des faveurs qui créent des obligations futures, diffuses, non précisément spécifiées, et dont la nature de la contrepartie ne peut être négociée, mais être laissée à la discrétion de son auteur » Blau (1964, p.93)

Ces différentes composantes sont les principaux éléments partagés par toutes les approches qui conçoivent les relations entre les individus et particulièrement celles entre un employé et son employeur comme un échange social. Pour envisager cette relation comme une relation de long terme dans laquelle les contractants interagissent régulièrement, l'approche du don/contre don offre une illustration parfaite.

A présent, il nous importe d'analyser les travaux empiriques qui mobilisent ces concepts et approches pour analyser les relations d'emploi.

1-2 Théories de l'échange social à travers des travaux empiriques : quelles leçons ?

L'analyse des travaux empiriques qui ont mobilisé les théories de l'échange permet de faire trois types d'observation :

- un ensemble de travaux mobilise les TES pour observer l'impact de la relation sur les parties au contrat

- une autre catégorie des travaux s'intéresse à ce qui est échangé (le contenu) pour juger la qualité de la relation

- la troisième catégorie de travaux juge la qualité des relations lors de l'échange social.

Chacune de ces catégories fera l'objet d'une analyse.

1-2-1 L'impact de l'échange social sur les contractants

L'échange social est perçu comme un évènement ponctuel, isolé. Il s'agit d'un résultat. Les travaux de cette tendance jugent finalement d'une part, la qualité de la relation et ou d'autre part, en déterminent les conséquences ou l'impact de cette relation d'échange (Shore et al. 2006) sur l'organisation et ou sur le comportement ou l'attitude de l'individu salarié.

Shore et Barksdale (1997) élaborent un modèle de la relation d'échange entre l'employé et l'employeur en se fondant sur la théorie de l'échange social (TES). Ils s'intéressent particulièrement à son aspect de relation équilibrée à partir des obligations des deux parties. Ces auteurs démontrent que la relation d'emploi est dans la plupart des cas, une relation équilibrée. Cependant, il peut exister des situations dans lesquelles l'individu la perçoit comme une relation déséquilibrée. Ils construisent alors une typologie des relations employé-organisation en deux familles de relations : une famille de relations équilibrées (l'employé et l'employeur ont tous les deux soit de fortes obligations mutuelles soit de faibles obligations mutuelles), et une autre de relations non équilibrées (l'employé perçoit son employeur avec des obligations soit inférieures, soit qui dépassent les siennes). Dans chacune des familles, ils distinguent deux catégories de relations. Leur modèle comporte ainsi quatre catégories de relations :

- fortes obligations mutuelles ou *« mutual high obligations »,*

- Faibles obligations mutuelles ou *« mutual low obligations relationship»,*

- Relation comportant un employé avec des sur-obligations ou *« employee over obligations »*,

- Relation comportant un employé avec des sous-obligations ou *« employee under-obligation ».*

Les deux premières catégories constituent la famille des relations équilibrées et les deux dernières, celles de la famille des relations déséquilibrées.

Cette typologie des relations est intéressante, cependant elle semble incomplète car la situation sans aucune obligation est envisageable. C'est la situation des contrats sans garantie où ni l'employeur, ni l'employé ne s'attendent à voir réalisé les engagements pris ou faits. La situation isole l'employé et l'employeur. L'ensemble des parties prenantes actants humains et non humains nous semble important à prendre en compte.

Shore et Barksdale (1998) ont aussi analysé les conséquences de ces relations sur l'organisation. Ainsi, ils découvrent que la famille des relations équilibrées a des conséquences plus positives pour l'organisation que celle des relations déséquilibrées. De plus, ils démontrent qu'un niveau élevé d'obligations pour l'employé conduit celui-ci à des attitudes et des comportements qui vont dans le sens des objectifs organisationnels. Ce même employé montre des attitudes et comportements qui vont contre les objectifs de l'organisation, dès que l'on élève les obligations de l'employeur. Ils déduisent alors qu'un employé ayant des sous-obligations présente un niveau élevé d'intention de quitter l'organisation car, il perçoit son employeur dans une situation de non-respect de sa part d'obligations dans la relation d'échange social.

Tsui, Pearce, Poster et Tripoli (1997) dans leur recherche ont examiné cette relation en insistant sur les contributions offertes par les employés et les incitations attendues. Ils ont identifié ainsi quatre types de relations dont deux équilibrées et deux non équilibrées.

Les deux premières relations comportent des incitations et des contributions élevées ou faibles (toutes les deux). Les deux dernières comportent des contributions et des incitations soient élevées, soient basses ou vice versa. Ils concluent que l'employé manifestait une plus forte performance et une forte attitude positive lorsque les incitations et les contributions seront toutes les deux élevées,

Il faut noter que le comportement contractuel est un phénomène multidimensionnel et nécessite de l'aborder en prenant en compte l'ensemble des actants qui émettent de messages contractuels.

1-2-2 Le contenu de l'échange social et le jugement des contractants

Les travaux qui portent sur le contenu de l'échange s'intéressent contrairement aux précédents, au jugement que chaque partie porte sur la valeur de la contribution de l'autre.

Ces jugements ont été consacrés dans des concepts tels que la fidélité, l'engagement, l'implication, etc., ou parfois à travers une combinaison de ces notions.

L'un des concepts les plus étudiés est celui de la fidélité. La relation d'emploi a d'ailleurs été souvent conçue comme une relation dans laquelle l'employeur fournit à son employé une protection à travers un travail à vie, en contrepartie d'une reconnaissance de celui-ci qui se traduit par une fidélité.

Certains chercheurs ont plutôt analysé les aspects de fidélisation de l'individu dans l'organisation en s'inspirant de la fidélisation client dans laquelle il est reconnu qu'un client fidèle génère davantage de cash qu'un client occasionnel. Moulins (1998, p.72) définit la fidélisation comme « une volonté psychologique et comportementale d'ancrer la relation commerciale dans la durée, par la constitution et le développement d'une histoire et d'un actif communs ».

Selon Dutot (2004), la fidélité du salarié à l'entreprise peut être associée à la relation de confiance qui unit l'employé à son organisation et qui s'exprime par sa résistance à l'adoption d'un comportement opportuniste face à une offre d'emploi externe.

Quant à Peretti (1999, p.297), il affirme que « le salarié est fidèle à son organisation lorsqu'il justifie d'une ancienneté significative et d'un désintérêt pour les opportunités professionnelles externes, mais également lorsqu'il adopte, dans le cadre de son travail, une ligne de conduite qui privilégie les efforts continus et évite tout acte de nature à perturber volontairement le fonctionnement de son organisation ».

L'ensemble de ces concepts ne sont en mesure de rendre compte que partiellement d'une relation plus complexe qui est multi-actants, multi-niveaux, et ces concepts de fidélité, d'engagement, ou d'implication sont insuffisants pour capter les dimensions de la relation contractuelle que nous envisageons de comprendre. Les évolutions et les violations contractuelles avec les résultats (à la suite des violations contractuelles) qui les accompagnent sont importantes à prendre en compte dans notre projet.

1-2-3 Le jugement de la qualité des relations lors de l'échange social

Trois concepts clés fondés sur l'échange social traitent de la qualité des relations entretenues entre l'individu salarié et les trois principaux acteurs que sont les collègues de travail, son supérieur hiérarchique et l'organisation dans son ensemble (Coyle-Shapiro et al. 2005). Il s'agit du concept de l'échange Leader-Membre (*Leader Member Exchange* ou LMX) qui

analyse la qualité de la relation (loyauté, soutien dans le travail confiance, …), celui de l'échange équipe–membre (*Team Member Echange* ou TMX) qui définit la qualité de la relation entre le salarié et son équipe et enfin le concept de soutien organisationnel perçu (*Perceived Organizational Support* ou POS) qui désigne la croyance globale du salarié concernant le degré auquel l'organisation valorise sa contribution et se préoccupe de son bien être (Fabre et Roussel, 2013) citant Aselage et Eisenberger 2003.

Eisenberger, Fasolo et Davis-LaMastro, (1990) élaborent un modèle de relation d'échange social dans lequel le côté de l'employeur dans cette relation est analysé à travers le concept de support organisationnel perçu (POS) et l'engagement affectif, et l'engagement de continuer la relation celui (le côté) de l'employé. Les recherches opèrent des choix d'analyser soit le côté employeur ou alors celui du salarié

L'ensemble de ces concepts isolés analyse la relation d'un même individu avec divers cocontractants. N'est-il pas possible d'envisager une seule étude dans laquelle ces différentes relations pourraient être analysées à la fois ? Quel est l'intérêt opérationnel d'une approche qui renseigne sur la qualité d'une relation à une date « t » donnée sans aucune autre information quant à l'évolution de cette relation ?

1-3 Analyse critique des théories de l'échange social : l'appel à une théorie plus globale et plus dynamique

Au terme de notre analyse, nous pouvons établir le bilan suivant : des concepts tels que la norme de réciprocité, la confiance, les types d'échange (économique et social) sont des aspects de la relation qui semblent caractériser la relation que nous envisageons de comprendre. Il reste à explorer les aspects relatifs aux ressources échangées. L'analyse de ces ressources pour nous aider à comprendre l'une de nos questions de recherche qui est qu'est ce qui engage et ou n'engage plus ?

Ensuite, nous nous intéressons à des relations plus globales avec plusieurs actants humains et non humains. Ces aspects nous semblent très critiques de nos jours.

Enfin, nous avons une conception dynamique des accords contractuels : nous avons donc un intérêt pour les phénomènes dynamiques (évolutions, transformations et violations).

De notre analyse, il apparaît que les recherches ont ignoré ou n'ont pas suffisamment insisté sur un aspect de la relation : qu'est-ce qui est échangé ?

Les différents modèles d'analyse de la relation entre l'individu et l'organisation se sont intéressés à l'individu plutôt qu'à la ressource échangée dans la théorie de l'échange social. Les chercheurs se sont focalisés sur les concepts de l'engagement, de comportement citoyen, de fidélité, etc. et la littérature professionnelle a développé des méthodes, des systèmes de motivation et de récompenses, dans un seul but de garder l'individu fidèle en contrepartie d'une carrière à vie. Les travaux actuels démontrent que l'emploi à vie n'est plus forcément ce que recherche le salarié. Il est plutôt fidèle non plus à une seule organisation mais à une carrière, à un métier, un territoire… et les auteurs de la théorie de la carrière ouverte avancent que le salarié recherche de nos jours des ressources utiles à sa prise en charge (par lui-même). Que devient la relation dans un tel contexte ? L'ensemble des travaux mesurent ou analysent-ils autre chose que ce que recherche vraiment le salarié ?

Le contrat et la contractualisation sont des phénomènes dynamiques qui se construisent de façon continue. Le POS ou le LMX peut changer au cours d'une même journée et définir le contrat comme un résultat qui permet d'occulter certaines de ses composantes.

Beaucoup de travaux menés auprès de nouvelles recrues ont montré que la tenue vestimentaire des salariés d'une organisation, les communications ou la mission sont autant d'éléments qui ont contribué à construire leur préférence pour une organisation et qui sont autant de facteurs qu'attendent ces salariés de leur employeur. Les intervenants dans la construction d'un contrat sont partiellement pris en compte dans les travaux ou du moins sont étudiés de façon isolée.

L'environnement du contrat est généralement partiellement décrit dans les travaux récents. L'individu lui-même n'est généralement décrit qu'à travers quelques données d'identification vaguement indiquées lors de la constitution de l'échantillon et rarement intégrées dans les interprétations finales des résultats.

Il semble important d'adopter une approche plus élargie du contrat : le contrat est un fait social. Une telle approche permettrait de prendre en compte deux dimensions importantes :

- une dimension dynamique du contrat : les relations entre l'employeur et le salarié changent et sont fonction du vécu du salarié (Guerrero, 2003) et,

- une dimension sociale.

Finalement, qu'est ce qui fait contrat ?

Les travaux récents mobilisent ou font référence de plus en plus à la théorie du contrat psychologique. Effet, cette théorie reste l'une des plus mobilisées en sciences de gestion pour étudier les relations et environnements d'emploi. Il est apparu dans les années 1960 à l'initiative d'Argyris sous la terminologie de « contrat de travail psychologique » (« *psychological work contract* »). Selon Mullenbach-Servayre (2009), la plupart des recherches retiennent la définition de Rousseau (1989 ; 1990) toutefois, le concept a été popularisé au sein de la communauté académique ainsi que le monde organisationnel par Levinson *et al,* dans les années 1970 et Schein dans les années 1980. Même si de nombreux auteurs lient cette théorie aux précédentes et principalement les théories des relations sociales de Blau et Mauss, les chercheurs en gestion et spécialement ceux de la gestion des ressources humaines et maintenant en stratégies des organisations, mobilisent le concept à la suite de leurs collègues en sociologie pour comprendre la dynamique des relations contractuelles et particulièrement celles d'emploi. Dans cette recherche, nous nous limiterons à la version du contrat psychologique traduite, mise à jour et adaptée en français par les auteurs suivants : Denise Rousseau, Pascale de Rozario, Rémi Jardat et Yvon Pesqueux. Il nous semble important d'explorer ce concept pour en comprendre ses différentes interprétations et montrer en quoi il nous semble être un cadre renouvelé et adapté pour analyser les relations contractuelles actuelles et particulièrement celle que tisse un expert-comptable libéral avec l'ensemble de ces parties prenantes. Dans la suite de ce travail, nous nous focaliserons à présenter cette théorie et ses composantes.

2-Le contrat psychologique : une théorie complète de la relation contractuelle

L'approche du contrat psychologique de Rousseau, De Rozario, Jardat et Pesqueux (2014)[17] permet de notre point de vue de répondre principalement à deux questions qui sont pour nous deux portes d'entrée dans l'environnement des engagements et promesses au sein des relations entre les individus ou groupes d'individus.

Ces interrogations se formulent comme suit :

- Qu'est-ce qu'un contrat dans le cadre organisationnel? Et sur quoi repose-t-il ? Il s'agit là de comprendre le mécanisme des contrats.
- Et à travers quels mécanismes s'opèrent les transformations dans l'univers des contrats ? Il s'agira de traiter des changements du contrat suite à ceux des parties prenantes actants humains et non humains et des conditions sociales du contrat.

Le contrat psychologique dont il est question dans ces travaux est celui décrit par Denise Rousseau *et al..* (2014) selon son ouvrage intitulé « Contrat psychologique et organisations. Comprendre les accords écrits et non écrits ».Ouvrage dans lequel, selon De Rozario et Jardat (2011), l'auteur interroge les formes contemporaines de contrats dans leur capacité à engager les parties prenantes dans une relation qui n'est pas seulement économique ni guidée par des intérêts individuels mais qui est surtout interpersonnelle et subjective.

La richesse de cette approche permet d'identifier une multiplicité de contrats construits à partir du contrat psychologique individuel de travail et de comprendre leurs conséquences sur les liens interpersonnels.

Dans ce travail de recherche doctoral, nous adopterons une approche du contrat psychologique qui va au-delà des relations de travail. Nous nous situerons donc dans une approche plus globale du contrat psychologique. La richesse d'une telle approche est qu'elle permet d'explorer divers types de contrats qui apparaissent hors du champ organisationnel ou

[17] L'ouvrage dont il est question ici est Contrat psychologique et organisations, Comprendre les accords écrits et non écrits. Les auteurs sont : Denise M. Rousseau, Pascale de Rozario, Rémi Jardat et Yvon Pesqueux, et c'est une traduction et une adaptation (mise à jour) française de l'ouvrage original *Psychological Contracts in Organizations*, rédigé par Denise M. Rousseau (1995) ; ouvrage dont la portée théorique et pratique est jugée insuffisamment exploitée en France malgré une large diffusion.
Dans la suite de ce travail, nous utiliserons « Rousseau et al (2014) » pour désigner l'ensemble des auteurs qui ont écrit l'ouvrage de 2014 qui est le principal ouvrage utilisé dans la rédaction de cette thèse.

de la pure relation de travail et qui ont certainement des conséquences sur la relation de travail ou elle lui apporte un éclairage.

Nous commencerons par définir le contrat psychologique et ses contrats dérivés puis nous aborderons la question de sa gouvernance et son évolution dans une deuxième partie.

2-1 Du contrat psychologique individuel aux contrats psychologiques

Le caractère volontaire c'est-à-dire fondé sur des engagements totalement libres et orientés vers le futur est chez Denise Rousseau le fondement de son approche des contrats. Le noyau de base de la contractualisation dans les organisations est le contrat psychologique individuel. En d'autres termes, la relation d'emploi est d'abord un contrat psychologique. Quels autres types de contrats est-il possible d'identifier dans les relations entre les individus ?

2-1-1 Contrat psychologique : de quoi parle-t-on ?

« Un contrat est un accord de promesses faites et à réaliser entre un employé et un employeur » Rousseau *et al.*, (2014, p.1). C'est un engagement volontaire, pris librement. Il s'agit pour l'auteur, d'une croyance en des obligations entre deux parties par exemple un employé et son employeur ou plus c'est-à-dire entre un salarié et les autres membres de son service ou les différents membres d'un service entre eux. Un tel contrat naît sur des promesses à réaliser dans le futur et dont le sens varie selon les situations. Ce qui traduit son aspect subjectif et spécifique.

Une promesse dans ce contexte selon l'auteur comporte trois caractéristiques qui sont :

- La promesse elle-même.

Une promesse dans le domaine des contrats d'emploi comporte à la fois un aspect constatable et aussi une déclaration d'intention future qui fait intervenir la confiance.

Elle est à mettre en perspective avec la croyance de la partie à laquelle elle est faite. Pour qu'une promesse se transforme en contrat, il faut donc que le récepteur de la promesse ait confiance, c'est-à-dire l'accepte et puisse compter dessus car « … Plus la personne a confiance dans son contrat psychologique et souhaitera le maintenir dans le temps malgré les changements survenus, car elle croit en la promesse faite et accorde sa confiance » Rousseau et al. (2014, p.19).

- Le cadre de référence.

Le contrat implique deux personnes en interaction avec des limites cognitives.

Il est pratiquement impossible de penser à tout lors des conclusions de contrat à cause de la rationalité limitée des contractants, de plus il est impossible d'avoir accès à l'ensemble des informations pertinentes relatives au contrat. Cela est d'autant plus vrai que les contrats portent sur le présent mais aussi sur le futur (difficile à prédire). Nous avons donc une compréhension du contrat et donc des promesses faites avec des informations et des interprétations propres à nous, c'est-à-dire des informations qui ont retenu notre attention, faisant donc du contrat une construction issue de notre interprétation des engagements ou des promesses.

- La réciprocité et le consentement.

« La création d'un contrat dépend de la croyance en l'existence d'un accord ». Cet accord de contracter demande l'expression active d'une volonté de s'engager car le signal de consentement joue un rôle clé dans la création d'un contrat viable.

Le contrat psychologique est à inscrire dans une dimension sociale qui permet d'identifier un ensemble de savoirs établis sur de tels contrats : leur caractère volontaire, sa dimension d'incomplétude, les coûts de dépendance et les processus automatiques qui peuvent être des modèles mentaux établis.

Tableau 7 : Savoirs élémentaires sur la dimension sociale des contrats (Rousseau *et al.,* 2014, p.7)

Leur caractère volontaire	Personne ne peut être forcé à faire un contrat. Les engagements doivent être pris librement. Cela facilite le respect du contrat.
L'incomplétude	À cause d'une rationalité humaine limitée, il est pratiquement impossible d'inventorier tous les détails au moment d'un contrat. Chacun remplit les blancs au fur et à mesure, et le fait parfois d'une manière qui varie au cours du temps.
Les coûts de dépendance	Parce que les contrats sont créés aux bénéfices des parties, le changement peut créer des pertes que les personnes liées par contrat cherchent à réduire le plus possible.
Des processus automatiques	Une fois établis, les contrats créent des modèles mentaux robustes qui résistent aux changements. Ces modèles mentaux peuvent véritablement empêcher de remarquer des changements qui ont pourtant bien eu lieu.

En définitive, l'approche du contrat psychologique peut être comprise comme une grille de lecture qui permet de lire et de comprendre le contrat qui ne peut être qu'une compréhension personnelle c'est-à-dire idiosyncrasique des relations de travail qui lient deux ou plusieurs individus.

Au cœur du contrat, se trouve l'individu perçu comme un être vivant ayant une perception de soi, une capacité de jugement et d'interprétation des informations reçues de son environnement (organisationnel et sociétal). Cette perception nous permet de placer le contractant dans quatre situations et d'établir quatre niveaux de compréhension : le niveau individuel, celui des groupes (niveau organisationnel) c'est-à-dire un groupe de contractants, le niveau des observateurs extérieurs, le niveau de la société. Cette façon de comprendre les contrats permet d'identifier au sein des organisations, différents types de contrats.

2-1-2 Typologies des contrats psychologiques dans les organisations

En s'inscrivant dans le champ du comportement organisationnel dont les objectifs sont de comprendre les déterminants et les conséquences des comportements des individus, des groupes d'individus, des équipes sur le lieu de travail et aussi le comportement des organisations, l'approche du contrat psychologique permet à ses auteurs d'établir plusieurs typologies en prenant en compte différents facteurs organisationnels. Le positionnement dans ce champ du comportement organisationnel est d'une richesse telle qu'elle permet d'analyser les relations de travail dans les organisations modernes en variant les facteurs d'analyse et d'identifier différents types de contrats psychologiques que nous classerons dans deux ensembles distincts : les contrats de base et les contrats d'emplois issus des relations de travail.

2-1-2-1 Les formes élémentaires de contrats psychologiques : les contrats de base

Dans la sphère organisationnelle, il est possible d'identifier trois types de contrats (en tenant compte de deux dimensions : les niveaux individuels ou du groupe et la position du ou des contractants interne à l'organisation ou externe à l'organisation) qui sont :

- le contrat psychologique individuel : croyances modelées par l'organisation qu'une personne se fait des promesses qu'il échange avec son organisation.

- Le contrat normatif partagé par les membres d'un même groupe social qui pensent partager les mêmes promesses et engagements
- Le quasi-contrat attribué par des tierces parties externes à l'organisation (clients, futurs employés, juges…)

Le quatrième type de contrat n'est pas observable dans les organisations.

- Le contrat social : il englobe les autres formes de contrat et porte plus sur des croyances partagées, sur ce que doivent être les obligations collectives.

Les quatre formes de contrats sont résumées dans un tableau suivant :

Tableau 8 : Les quatre formes élémentaires de contrats (Rousseau *et al.,* 2014, p.10)

Points de vue	**Niveaux**	
	Individuel	**Du groupe**
Interne à l'organisation	**Le contrat psychologique** (« *psychological contract* ») Croyances que les individus se font quant aux promesses qu'eux-mêmes et d'autres (un collègue, un client, un manager, l'organisation, etc.) ont faites, acceptées et sur lesquelles ils comptent.	**Le contrat normatif** (« *normative contract* ») Contrat partagé qui émerge lorsque les membres d'un groupe social, d'une organisation ou d'une unité de travail partagent des croyances communes sur les promesses faites et les obligations attendues.
Externe à l'organisation	**Le quasi-contrat** *(« implied contract »)* Interprétations que des tierces parties extérieures à l'organisation (par ex. des témoins, des juristes, des employés potentiels, des journalistes) élaborent à propos des engagements contractuels d'une organisation et qui fonctionnent comme de véritables contrats.	**Le contrat social** (« *social contract* ») Croyances générales quant aux obligations contractuelles associées à la culture d'une société, comme par exemple le fait d'avoir une totale confiance dans une promesse orale ou pas.

Si ces contrats sont présentés dans le cadre organisationnel, notons qu'ils peuvent se rencontrer dans les relations interpersonnelles autres que celles liées au travail. Ces contrats que nous nommons comme les contrats psychologiques de base, apparaissent dès lors qu'une relation s'établit entre deux parties d'intérêts convergents ou pas.

Le contrat psychologique est une théorie des relations sociales avec un ancrage individuel et sociétal. Son apport de ce point de vue est surtout la prise en compte de l'aspect idiosyncrasique et donc la subjectivité contenue dans l'analyse de l'évolution de la relation.

2-1-2-2 Les contrats psychologiques issus des relations de travail

À partir d'une analyse des organisations contemporaines, l'auteur conclut qu'elles sont des lieux de coexistence de nombreux et divers types de contrats. Selon lui, le contexte actuel décrit comme celui de l'émergence d'organisations qualifiées de modernes. Ce type d'organisation qui se caractérise par sa souplesse, son ouverture et sa recherche d'autonomie, s'accompagne d'une évolution de la nature du travail.

Mobilisant les travaux de Handy (1989) et Hal (1993), Rousseau *et al*., (2014) identifient plusieurs caractéristiques dans la relation entre l'individu et ces organisations. Il s'agit :

- du développement de relations d'emploi différenciées dans la même organisation avec des employés « clés » et d'autres qui ne le sont pas et sont dits « périphériques ».

- Une modification des formes de carrières qui s'éloignent de plus en plus de sa forme traditionnelle qualifiée de verticale vers d'autres formes alternatives plus variées.

- Un développement continu des compétences, ressources nécessaires au fonctionnement des organisations pour atteindre un certain niveau de performance mais aussi aux individus pour assurer leur maintien dans le contexte de l'emploi.

- Le travail n'est plus conçu dans le cadre d'une seule organisation donnant lieu à des relations d'emploi plus ouvertes avec la possibilité d'observer des clients salariés de l'organisation, ou des salariés qui vont travailler avec d'autres employeurs passant ainsi du statut de ressource clé à celui de ressource périphérique, ou tout simplement en offrant gratuitement ses compétences dans des organisations à but non lucratif.

Enfin, on assiste à une prolifération de formes diverses de contrat et de degrés variables d'engagement entre les employés et l'organisation qui les emploie.

Un tel contexte présente des signes de changement et se différencie de celui qui a marqué les périodes d'émergence et de la bureaucratie[18]

[18] L'auteur identifie trois phases historiques dans les relations contractuelles aux États-Unis où elle décrit les formes d'engagement contractuel sur 20 ans. Il s'agit de: la phase d'émergence avec des relations contractuelles de type transactionnelle, la phase dite bureaucratique qui développe des relations contractuelles dites relationnelles ; cette phase est issue de la théorie des organisations modernes. Enfin, la dernière est la phase adhocratique avec une relation contractuelle de type variable. Ce dernier type de relations caractérise les organisations actuelles et sera selon l'auteur celui qui se développera dans le futur.

L'ensemble des caractéristiques ainsi décrites permet à l'auteur d'identifier des facteurs clés qui doivent être pris en compte dans la description des contrats actuels. Il s'agit :

- du cadre temporel du contrat
- les objectifs de performance définis dans ces contrats et
- le degré d'intégration de l'individu salarié au sein de l'organisation qui l'emploie.

À partir de ces différents facteurs clés des contrats contemporains, il est possible à partir de croisements d'identifier dans un premier temps les différents types de contrats dans les relations de travail et dans un second temps, de qualifier les individus qui sont en relation de travail avec l'organisation.

Le premier croisement de facteurs permet à partir d'une matrice du type 2x2, de croiser le facteur temporel et celui des objectifs pour mettre en lumière quatre types de contrats avec des conséquences distinctes résumés dans la figure suivante :

		Objectifs de performance	
		Spécifiés	*Non spécifiés*
Durée de la relation contractuelle	*Court terme*	**Transactionnel** (exemple : employés de vente recrutés durant la période de Noel) -peu d'ambiguïté -sortie facile/*turnover* élevé -faible engagement -liberté de faire de nouveaux contrats -faible apprentissage -faible intégration/identification	**Transitionnel** (exemple : expériences vécues par des employés durant des périodes de dégraissage ou après une phase de fusion/acquisition) -ambiguïté et incertitude -*turnover* élevé/résiliation fréquente -instabilité
	Long terme	**Équilibré** (cf. équipe à forte implication) -fort engagement des membres -forte intégration/identification -développement continu -entraide mutuelle -dynamique	**Relationnel** (cf. employés d'entreprises familiales) -fort engagement des membres -fort engagement affectif -forte intégration/identification -stabilité

Figure 5 : Typologie des contrats psychologiques (Rousseau *et al.,* 2014, p.105)

Selon De Rozario et Jadat (2011), l'auteur part d'une grille d'analyse établie à partir de l'identification de deux types d'engagements contractuels traduisant deux types d'échanges : les échanges tangibles qui reflètent la dimension transactionnelle du contrat et les échanges intangibles qui véhiculent sa dimension relationnelle. Les quatre types de contrats identifiés sont :

- Les contrats relationnels : comme le nom l'indique ce type de contrat s'inscrit dans le cadre d'une relation de long terme, voire sans fin. L'aspect transactionnel basé sur des échanges matériels a peu d'importance dans une telle relation.
- Les contrats transactionnels : ils s'opposent aux premiers types de contrats du point de vue de la nature des échanges qui sont dans ce cas précis, écrits, tangibles et inscrits dans un temps bien précis. Il s'agit d'une location temporaire de sa force de travail à une organisation.
- Les contrats équilibrés : ce type de contrat est celui dans lequel organisation et individu établissent conjointement les règles de jeu. Il est à la fois relationnel avec une certaine dose de dimension contractuelle.
- Enfin les contrats transitionnels : ils sont révélateurs d'une relation dans laquelle les aspects relationnels et contractuels sont presque inexistants, voire sans contrat psychologique.

À partir du croisement du cadre temporel de la relation et le degré d'internalisation ou d'externalisation du contractant, il est possible d'établir la cartographie des types de relations d'emploi et de qualifier les individus employés de la façon suivante :

- Les employés centraux (*insiders* à long terme) : les employés de cette catégorie ont un engagement affectif, ils sont censés être très relationnels et fidèles avec un attachement réciproque entre eux et l'organisation qui leur apporte un haut degré d'appui.

- Les carriéristes (*insiders* à court terme) : leur attachement se manifeste à l'égard d'un secteur d'activité et non pas pour une organisation donnée.

- Les intermittents (*outsiders* à long terme) : les intermittents se lient par des contrats de type transactionnel avec des engagements qui peuvent devenir relationnels lorsqu'ils sont employés par la même organisation sur une longue période. Il peut s'agir d'anciens

travailleurs à temps plein dont les engagements se sont modifiés suite à certaines conditions comme la formation, demandes familiales…

- Les sous-traitants (*outsiders* à court terme) : ils existent sous deux formes : les sous-traitants indépendants : ils sont recrutés individuellement. Il s'agit des personnes qui fournissent des services rémunérés à une organisation sans avoir le statut de salarié contrairement à ceux qui le font en passant par les agences d'intérim ou de mandataires.

- Les travailleurs à temps partiel : ils peuvent se retrouver dans toutes sortes de relations d'emploi. C'est un mode de travail qui recouvre les différents types de relations d'emploi déjà présentées.
- Autres : ceux que les auteurs ont nommé (arrangements flottants). Il s'agit de quelques relations d'emploi transverses aux autres catégories citées ci-dessus.

Finalement, la réponse à cette première question pour permet de retenir que le contrat est avant tout à inscrire dans une approche :

- Idiosyncrasique
- Qui doit être appréhendé en tenant compte de son niveau qui en constitue sa source. Ces différents niveaux sont :
  - Individuel
  - Groupe d'individus
  - Organisationnel
  - Sociétal
- qui identifie différents types de contrats établis à partir du contrat psychologique qui sont :
  - contrat psychologique
  - contrat normatif
  - quasi-contrat
  - le contrat social

Notons que dans le cadre organisationnel, l'analyse de chacun de ces différents contrats porte sur deux niveaux :

- La nature, le contenu des engagements et promesses mutuelles entre les contractants, puis la force de ces engagements

- Et la prise en compte du cadre temporel de la relation.

Il en résulte quatre types de contrats :

- le contrat relationnel
- le contrat transactionnel
- le contrat transitionnel
- le contrat équilibré

Pour comprendre toute la subtilité de l'approche du contrat psychologique, il faut en plus de cette première approche, lui associer son caractère dynamique et donc évolutif. C'est ce que nous ferons dans la suite.

2-2 Comprendre le contrat psychologique par ses modalités d'évolution et de modification

Prédire le futur et anticiper le changement sont les missions dévolues aux contrats (Rousseau *et al.*, 2014). En choisissant de s'intéresser à la dynamique des contrats, c'est-à-dire en analysant l'évolution et la modification du contrat psychologique mais aussi sa violation et sa rupture (*breach*[19]), l'auteur traite de la question de la compréhension des contrats mais aussi de leur réussite.

Si les engagements transactionnels sont conçus dans un cadre temporel de courte durée, les contrats qui ont un objectif relationnel sont appelés à continuer d'exister sur le long terme. Une telle relation peut être soumise selon l'auteur à une série de changements qui peuvent survenir de l'intérieur ou de l'extérieur lors du déroulement du contrat. D'un autre côté, la qualité de la relation entre les contractants est fonction des différents actants humains et non-humains qui construisent ce contrat.

Il apparaît donc que la compréhension des contrats doit intégrer d'une part une prise en compte des variables qui déclenchent les modifications et transformations des contrats et d'autre part, un questionnement portant sur les parties prenantes actants humains et non-humains interne et externes.

[19] Les auteurs de la traduction française de l'ouvrage ont traduit ce concept de *breach* par celui de rupture du contrat.

2-2-1- Les variables de modification et de transformation des contrats : les parties prenantes au contrat

En s'intéressant à l'étude des changements contractuels et de la violation des contrats, Rousseau *et al.,* 2014 relèvent un ensemble de facteurs qui structurent les contrats mais aussi qui déclenchent leurs violations et ou leurs changements. En se référant à la définition du contrat psychologique comme étant une perception personnelle et donc subjective des contenus des promesses que nous faisons et de celles qui nous sont faites, l'auteur identifie une première catégorie de facteurs qui sont : les tendances cognitives des contractants et l'ensemble des contractants humains et non-humains. Ces facteurs sont à l'intérieur de l'organisation. La deuxième catégorie de facteurs établie comporte : l'effet du temps et les phénomènes sociaux impliquant des changements de contrat psychologique.

Les facteurs internes à l'organisation :

- Les tendances cognitives : elles caractérisent les contractants : employés et employeurs qui sont des individus aux capacités cognitives limitées mais aussi avec leurs propres styles de pensées. Les biais de disponibilité des informations recherchées, les jugements d'intentionnalité et le biais de sur-confiance en soi sont selon les auteurs, les raisons qui expliquent les tendances cognitives.
- Les contractants humains et non humains et les systèmes internes au sein des organisations appelés aussi *« contract makers »* : ils désignent l'ensemble des individus mais aussi des dispositifs ou systèmes organisationnels qui interviennent directement ou indirectement dans la construction du contrat psychologique. Il peut s'agir des collaborateurs, des recruteurs mais aussi des manuels internes des procédures, ou même l'évolution des résultats ou objectifs de l'organisation. Tout au sein de l'organisation doit être analysé comme étant un vecteur émetteur de messages et ces messages sont parfois perçus comme des engagements et des promesses par ceux qui les reçoivent.

Tableau 9 : Les différents types de contractants dans l'organisation (Rousseau *et al.,* 2014, p.71)

Les contractants humains :
Par interactions avec : - Les recruteurs, - les managers, - les collègues, - les mentors. *Par observation de :*

- les managers, - les collègues, - les dirigeants.
Les contractants non-humains (structurels ou administratifs) : *Via les signaux émis par les documents internes sur :* - la rémunération, - les avantages, - le déroulement de carrière, - l'évaluation des résultats, - la formation, - les manuels de RH - les outils de travail - les dispositions des locaux et les conditions de travail - les réseaux sociaux - etc.

Il faut être attentif car une dissonance contractuelle apparaît dès lors qu'une mauvaise articulation entre les différents contractants humains et non-humains est établie. Ce manque d'articulation envoie des signaux disparates voire contradictoires aux parties contractantes et donc empêche l'établissement d'un contrat durable.

Si par observations ou par des interactions directes avec les actants humains, il est possible de capter les messages émis, le cas des actants non humains est plus complexe. Il faut les identifier et ensuite procéder à leur analyse. Parfois, comme les actants humains, l'analyse est fonction de l'interaction avec l'outil. Pour exemple, les outils de gestion qui apparaissent dans l'environnement organisationnel, Chiapello et Gilbert (2017) identifient dans l'agence de ces outils de gestion les fonctions suivantes :

- leur fonction épistémique : ces outils sont source de connaissances et donc imposent leurs savoirs aux humains
- leur fonction pragmatique : ils permettent d'agir et donc ils imposent/proposent des formes d'actions et de décisions
- leur fonction politique : ces outils agissent sur les rapports de pouvoir.

A partir de ces trois fonctions, ces auteurs ont établi une distinction entre les effets propres de ces outils de ceux qu'ils ont nommé les effets de réactivité ou effets de second ordre. Ces effets de réactivité sont perçus comme une manifestation des réactions des humains suite aux actions des non-humains et se laissent faire ou ne pas faire selon les situations ou l'individu. Ils ont résumé leur analyse dans un tableau 10 comme suit :

Tableau 10 : L'agence des outils de gestion vus au travers de leurs effets non attendus (Chiapello et Gilbert, 2017)

Fonctions	Effets propres	Effets de second ordre dus à la réactivité de l'individu
Épistémique : proposent des connaissances	Véridiction Valorisation	Subjectivisation Performativité
Pragmatique : contraignent à l'action	Structuration Sélection	Manipulation/contournement
Politique : action sur les rapports de pouvoirs	Réification Légitimation	Domination /confrontation

Pour chaque actant non humain, la connaissance des attentes et des effets attendus peut s'avérer cruciale et nécessiter de réelles connaissances d'analyse en d'autres sciences notamment en sémiologie (étude des signes) et parfois en culture générale.

Quant aux facteurs externes à l'organisation, on peut citer :

- L'effet du temps : avec le temps, des changements peuvent intervenir au sein du contrat et les besoins des individus mais aussi des organisations peuvent changer. « La courbe de vie peut changer les clauses d'un contrat. Les dérives surviennent lorsque ces clauses connaissent des modifications silencieuses, mais importantes quant aux nouveaux besoins d'un employé » Rousseau *et al.,* (2014, p.159).
- Les phénomènes sociaux impliquant un changement de contrat psychologique : les phénomènes sociaux dont il est question sont parfois l'œuvre de l'organisation, par exemple l'adoption de stratégies de conquête de marché entraînant des fusions ou de partenariats, il peut s'agir d'externalisation ou encore l'adoption d'une innovation majeure. Ces phénomènes sont parfois subis par l'organisation, par exemple une situation de mauvaise conjoncture économique qui pousse à des licenciements …

Qu'ils soient internes ou externes, liés aux humains ou pas, ces facteurs permettent d'expliquer et de comprendre les changements qui jalonnent la relation contractuelle. Ils constituent les facteurs situationnels spécifiques qui permettent de comprendre le contrat et de prendre en compte son aspect personnel et idiosyncrasique.

Au total, le contrat doit être lu et compris à l'aune des aspects singuliers du contractant et surtout des *contracts makers* (actants) qui l'accompagnent et ou qui le décrivent. Ces contractants humains et non humains émettent et diffusent des messages contractuels qui peuvent engager ou désengager. La prise en compte de ces *contracts makers* est donc importante pour une analyse du contrat psychologique.

Contrat psychologique d'un individu au sein d'une organisation = fonction (x, y, z, t)
X = l'individu lui-même : il s'agit de son histoire, sa personnalité, ses expériences, son parcours de vie, son éducation, son âge et son degré de maturité…
Y = l'organisation : les personnes qui parlent en son nom, qui véhiculent des messages la concernant tels que les recruteurs, les dirigeants, ses documents de communication interne et externe, les collègues, les récits d'obligations, remplies ou non respectées, les procédures de cadrage de la relation d'emploi, les déclarations officielles…
Z= les médias et la presse et les institutions éducatives et le droit du travail : les procès en cours qui informent sur les dérogations ou sur le respect des engagements pris, l'image de l'organisation et sa réputation dans la presse, …
T = société et contrat social : les croyances dominantes du moment sur la relation de travail la plus pertinente, la culture, les normes de réciprocité établies par les lois, enseignées dans les écoles et centre de formation, …

Selon les niveaux auxquels l'on se situe les sources du contrat sont comme suit :

- Au niveau de l'individu : niveau du contrat psychologique : les sources sont simplement liées à l'individu
- Dans l'organisation : niveau du contrat normatif avec ses actants (humains et non humains) en plus des sources individuelles
- Avec la presse et les médias on a le niveau du quasi-contrat avec ses sources
- Au niveau social, cela englobe toutes les sources précédemment citées.

5 grandes familles inter-liées de facteurs résument la compréhension des mécanismes en œuvre lors des contrats. De Rozario (2012) identifie et fait une synthèse en 5 grandes dimensions des mécanismes mis en œuvre lors d'un contrat psychologique :

1-les mécanismes intra-individuels

2-les mécanismes extra-individuels

3-les mécanismes de communication

4-les mécanismes d'interactions

5-les mécanismes institutionnels

L'ensemble de ces cinq dimensions est représenté comme sur la figure suivante :

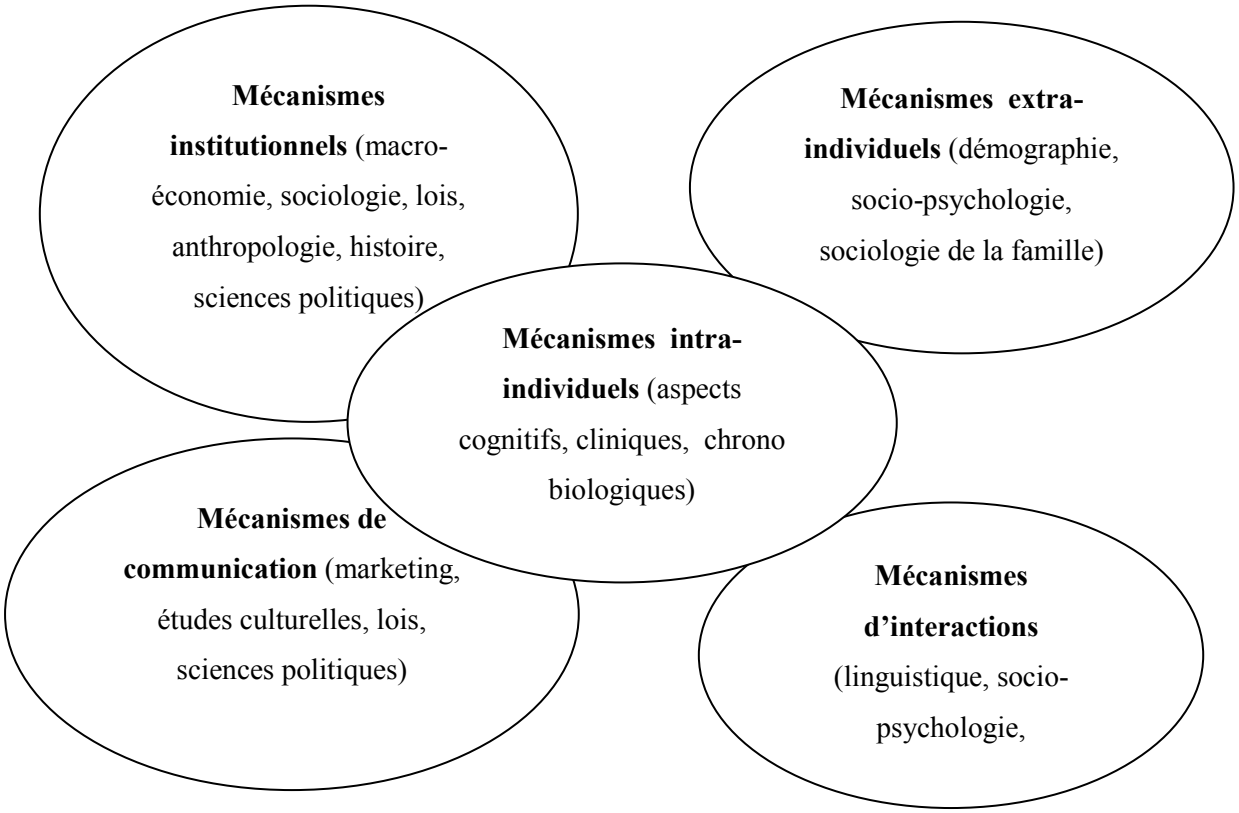

Figure 6 : les actants et leur implication dans le processus contractuel (De Rozario, 2012)

Finalement, il faut retenir que traiter de la question de l'aspect dynamique des contrats, permet d'identifier à ce stade, les actants humains et non humains qui sont en œuvre et surtout l'ensemble des mécanismes opérant lors du processus de contractualisation.

- les mécanismes individuels intra et extra prennent en compte la personnalité, l'âge, son état mental et aussi les relations sociales qu'il développe dans autrui (les autres actants humains), … Ces mécanismes évoluent en tenant compte des différentes réalités et étapes de la vie en société (élève, collège, lycée, étudiant, célibataire sans enfant, fiancé, mariage, avec ou sans enfants, au chômage, employé avec un CDI ou CDD…
- les mécanismes de communication : ils diffusent des messages à grande portée sur les perceptions d'engagement. Les mécanismes mis en œuvre dans les médias jouent un rôle important surtout dans les contrats normatifs. Les mêmes messages sont vus ou entendus par différentes personnes qui finissent par avoir le même jugement et à trouver des points communs dans leurs perceptions d'engagement.
- les mécanismes d'interactions : pour qu'une interaction puisse s'établir, il est nécessaire de disposer de moyens communs tels que le partage d'une langue commune, des lieux de rencontres, des actions partagées, … Cet ensemble d'actants non humains et humains contribuent à la formation ou à l'influence du contrat psychologique de l'individu.
- les mécanismes institutionnels : il s'agit des dispositifs qui contribuent à créer le cadre social dans lequel baigne l'individu et qui finit par forger son mode de pensée et d'agir, ses perceptions des promesses mais aussi sa façon de s'engager, de se sentir engagé ou pas.

En complétant notre première approche du contrat qui relève l'existence de quatre niveaux (individu, organisation, groupe et société) dans lesquels il est possible d'inscrire le contrat, elle apporte un éclairage sur les différents contractants et les mécanismes qui opèrent selon le niveau concerné par le contrat retenu. Cela montre qu'il est impossible par exemple d'analyser un contrat normatif (groupe) si l'on ne prend pas en compte dans un premier temps le niveau individu (contrat psychologique) en prenant en compte l'ensemble des mécanismes intra et extra individuels mis en jeu.

Lorsque l'on observe l'ensemble des mécanismes qui sont susceptibles d'être pris en compte dans l'analyse des contrats il apparaît important de traiter de la question de l'anticipation des comportements des contractants.

2-2-2-Les dynamiques contractuelles et l'anticipation des comportements des contractants

Quatre types de phénomènes résument l'ensemble des évolutions qui peuvent apparaître au sein des contrats dans les organisations. Il s'agit de la violation du contrat qui est le fait d'un contractant, la dérive contractuelle, l'adaptation et la transformation du contrat psychologique.

- La violation du contrat : c'est le comportement d'un contractant qui consiste à ne pas remplir les termes d'un contrat et qui érode la confiance dans la relation. Elle peut se manifester à travers une rupture (ou dénonciation) ou *breach* (la volonté de ne pas remplir le contrat), une interruption (incapacité à remplir le contrat) et une inadvertance (interprétations divergentes, malgré la présence de la bonne volonté et la capacité).

La violation du contrat est provoquée par les contractants humains et non humains. Elle est soit : tolérée et la relation continue, prise en compte et aboutit à une dissolution de la relation ou enfin ses effets sont réparés et la relation se poursuit.

Finalement ses résultats sont analysés en prenant en compte la nature et la qualité de la relation d'emploi.

Les différentes configurations sont présentées dans le tableau suivant :

Tableau 11 : Réponses à la violation contractuelle (à partir d'Hirschman, 1970) (Rousseau et *al.*, 2014 & De Rozario et Pequeux, 2018)

	Résultats des réponses	
Expression de la réponse	**Constructive**	**Destructive**
Active	Protestation (*Voice*)	Dégradation/destruction (*Destroy*)
Passive	Loyauté /silence (*Loyalty*)	Sortie (*Exit*)

- La dérive contractuelle : désigne les changements qui interviennent à l'intérieur du cadre contractuel existant sans donner naissance à un nouveau.

  Elle est l'œuvre de deux facteurs : les tendances cognitives des contractants et les effets du temps.

Elle comporte des bons et des mauvais aspects et elle peut permettre de prolonger une relation selon sa gestion.

Trois moyens existent pour gérer une potentielle dérive contractuelle : des entretiens réguliers, la formation et le développement personnel et les répétitions.

La violation et la dérive contractuelle sont des phénomènes et mécanismes qui s'opèrent au niveau des contractants.

Dans le cas d'un changement de contrat extérieur, les facteurs sont plutôt des phénomènes sociaux venus de l'extérieur pour changer le contrat.

- L'adaptation : dans la situation d'un engagement de type relationnel, elle provient de l'extérieur et s'opère dans le cadre du contrat existant ; c'est-à-dire que l'ensemble des aménagements apportés se déroule à l'intérieur du cadre contractuel existant en supposant que les contractants sont de bonne foi.

- La transformation : elle aboutit à un changement radical dans la nature de la relation entre les contractants et donne naissance à la création d'un nouveau contrat.
  Les organisations actuelles connaissent une transformation radicale du contrat psychologique entre employé et employeur selon l'auteur.

Dans ces deux derniers cas, le changement lorsqu'il est conduit selon le respect des processus et leurs caractéristiques permet d'établir une nouvelle relation.

Finalement, l'analyse des changements des contrats mais aussi leur violation permet de construire une autre approche du contrat qui résume l'état de son évolution dans l'horizon temporel dans lequel les co-contractants l'ont inscrit.
Prendre en compte cette dimension évolutive et de modification est un facteur de réussite et de maintien du contrat surtout lorsqu'il s'inscrit dans une option relationnelle.
Les différentes variables qui résument la compréhension des contrats à partir des divers états de la relation sont :

- La violation avec comme variables : les contractants humains et non-humains
- La dérive contractuelle qui est fonction des tendances cognitives et l'effet du temps
- L'adaptation qui prend en compte la nature du changement du cadre du contrat existant
- La transformation : apparition d'un nouveau contrat dans la relation d'emploi.

De Rozario et Pesqueux (2018) ont résumé cet ensemble de changements qui peuvent provenir de l'intérieur ou de l'extérieur du contrat comme les dynamiques du contrat psychologique. Ils identifient quatre types d'influences pouvant agir sur l'évolution des perceptions de promesses d'engagement des contrats psychologiques. Il s'agit :

- Une dynamique idiosyncrasique : elle dépend de l'individu contractant : ses objectifs, choix de vie, évènements personnels…
- Une dynamique de perception : l'individu adhère aux promesses c'est-à-dire il s'attend à ce qu'elle soit suivie d'action attendue de la part de celui qui la fait selon une échelle qui va de : je crois totalement à je ne crois pas du tout.
- Une dynamique de violation contractuelle : elles sont repérées ou constatées lorsque les promesses attendues ou perçues sont différentes des promesses vécues, reçues ou réalisées.
- Une dynamique de réparation : elle intervient pour rééquilibrer les engagements contractuels à travers des systèmes de compensation, correction et très souvent assurée par des institutions.

Ils schématisent cette dynamique comme suit :

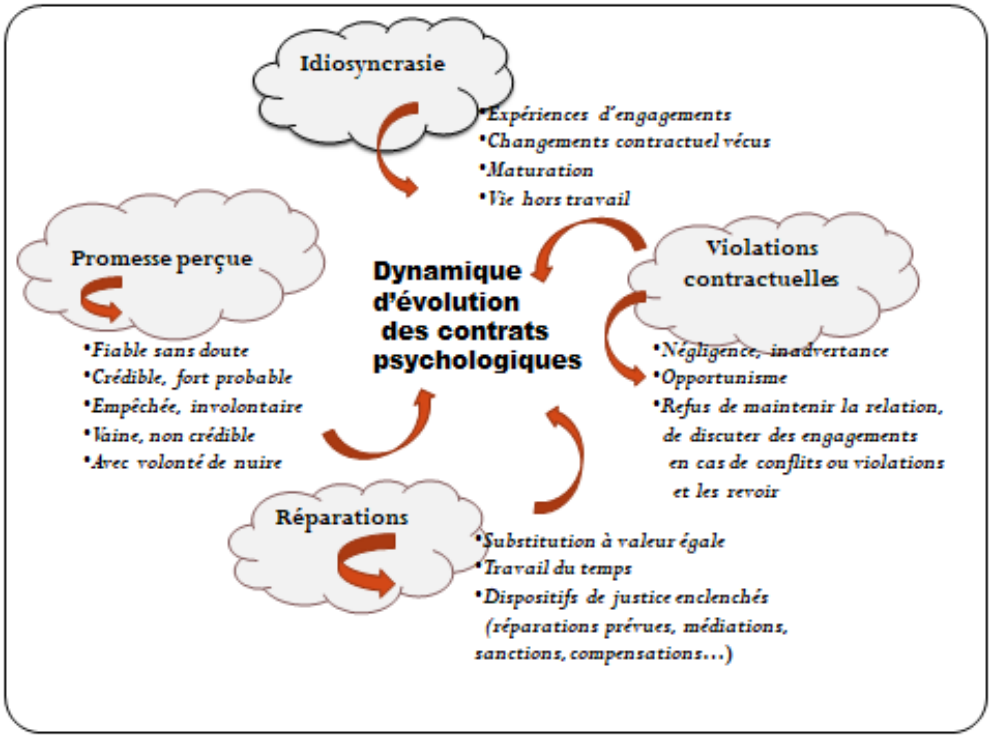

Figure 7 : Dynamique du contrat psychologique (De Rozario et Pesqueux, 2018, p.93)

Traiter de la question des contrats, c'est observer les contrats dans lesquels les relations se passent plutôt bien pour en comprendre les raisons mais aussi analyser les contrats qui se portent mal et dans lesquels les différentes caractéristiques ci-dessus décrites sont bien présentes. Si la violation, la dérive contractuelle et les différentes modifications du contrat sont à mettre en rapport avec les contractants et l'ensemble des mécanismes qui les

accompagnent, il est donc possible de conclure que cet ensemble permet de comprendre la contractualisation et explique aussi la réussite ou l'échec des contrats.

Au total, il est important d'observer des trajectoires de contrats sur une certaine période pour en comprendre son fonctionnement ; ce qui inscrit le contrat dans une approche dynamique.

Cette deuxième partie, nous a permis d'identifier les différents phénomènes qu'il est possible d'observer dans les relations contractuelles et leurs conséquences probables sur les parties impliquées dans le contrat. Ils sont donc partie intégrante du contrat psychologique (puisque liés aux contractants humains et non humains et les différents phénomènes identifiables à chaque niveau).

2-2-3 Profession d'expertise comptable : une approche du contrat psychologique ?

À partir de l'ensemble des parties présentées dans ce chapitre, il est possible de retenir les résultats suivants :

- Le contrat psychologique est subjectif : c'est une perception personnelle des engagements ; il ne peut aucunement faire l'objet d'une vision commune entre deux ou plusieurs contractants. Il est la base d'une multitude de contrats.

Cela s'explique par le fait que le contrat est :

- fondamentalement basé sur l'individu pris avec l'ensemble de ses caractéristiques (capacité cognitive limitée, objet du temps, traitant l'information de façon discontinue, être social…), d'où son caractère subjectif et dynamique,

- fondé sur les promesses d'engagement et les obligations qui sont des faits perçus à travers un prisme personnel donc idiosyncrasique, cela a pour résultat une perception personnelle.

- L'identification du niveau dans lequel s'inscrit le contrat à observer apparaît fondamental dans la compréhension des contrats. Une diversité de contrats existe. L'identification de ce niveau permet de saisir :

- le type de contrat qu'il est possible d'observer selon le niveau psychologique, normatif, quasi contrat et sociétal

- les parties prenantes impliquées dans le contrat et les différents mécanismes qui s'y manifestent.

- le contrat est gouverné par de nombreux contractants humains et aussi non-humains

Cela étant, le contrat dépasse le cadre privé d'une convention qui concerne deux personnes. Il faut noter que tout élément dans l'environnement contractuel renvoie à un message contractuel et donc fait office de promesse d'engagement. Le contrat n'est donc pas à comprendre comme impliquant strictement deux ou plusieurs humains.

- le contrat est orienté vers le futur et cette inscription dans le temps futur permet d'envisager une violation, une dérive contractuelle, une adaptation et enfin une transformation. Ces phénomènes sont à mettre en rapport avec les contractants et leurs mécanismes, ce qui en fait une partie intégrante du contrat.

L'ensemble de ces éléments nous permet de dire que le contrat psychologique est une approche intégrative d'analyse des contrats fondés sur l'individu et les différents mécanismes issus de ses interactions avec ses environnements.

C'est une approche qui permet une lecture du comportement contractuel d'un individu à travers les différents contrats psychologiques dans lesquels il s'engage dans ses relations avec les différentes parties prenantes de son environnement.

Pourquoi la théorie du contrat psychologique est-elle pertinente pour analyser les engagements et les promesses d'engagement des comptables ?

En mobilisant les divers niveaux et en identifiant différents actants impliqués dans le processus contractuel, la théorie du contrat psychologique intègre et prend en compte :

- les quatre grands niveaux d'analyse :

- le niveau individuel : il est possible d'observer les comptables de façon individuelle et leur environnement de travail. Il travaille parfois seul comme indépendant ou alors comme salarié dans une organisation.

- le niveau organisationnel : les comptables travaillent dans différents types d'organisations qui peuvent être des cabinets comptables mais aussi au sein d'organisations publiques ou privées qui peuvent être financières ou non financières et à but non lucratif ou lucratif.

- le niveau groupe : les experts comptables sont organisés en profession. Ils font des formations, passent des diplômes et le fait de partager la même formation, peut laisser supposer la formation ou l'existence d'un contrat normatif de profession. Au sein de ces professions, il existe des organisations qui vont au-delà de leurs organisations de travail. Ces groupes sont parfois très dynamiques avec des regroupements annuels. C'est le cas des

experts comptables des Caraïbes et d'Afrique. Un tel groupe est souvent l'occasion du développement d'un contrat normatif d'association.

- la profession comptable et ses différentes organisations sont très souvent l'objet des sujets de la presse écrite. La profession est régulièrement l'objet des différents articles dans toutes les presses : professionnelle, à scandale, …

- enfin au niveau sociétal, la comptabilité joue un rôle social assez important. Selon Noel et Pesqueux (2009, p.771), « la comptabilité est une sorte de fenêtre ouverte sur les vices et vertus d'une époque ». La profession comptable est donc bien en relation avec la société avec laquelle elle entretient des relations.

- Une diversité d'actants humains et non humains avec une existence des cinq mécanismes qu'ils impliquent :

- les mécanismes intra et extra-individuels observables au niveau individuel.

Ces mécanismes permettent d'expliquer la possibilité d'apparition de contrats normatifs chez les comptables ou du moins dans certains sous-groupes de profession. C'est le cas des experts comptables qui formulent aujourd'hui les mêmes arguments face aux clients devant la menace des avocats pour légitimer leur expertise pour traiter les préoccupations des clients. Une telle situation peut être l'occasion pour les comptables d'avoir une lecture commune de leurs engagements et les promesses d'engagement vis-à-vis de leurs clients.

- les mécanismes institutionnels

La profession comptable est une profession régulée donc dotée de règles, de normes qui permettent par exemple d'utiliser un langage commun, de traiter de manière commune l'information financière. Cette régulation est nationale, transnationale au niveau européen et mondial. D'un point de vue social, c'est une profession qui est perçue selon Colasse (2012) comme protégée vivant dans un monde feutré et « la comptabilité pouvait mentir et que ses mensonges étaient rarement gratuits » (p.5).

- les mécanismes de communication

Si la profession est restée longtemps sans faire la une de la presse, les dernières affaires, c'est-à-dire les grands scandales financiers et comptables des dernières notamment, Enron et le Crédit Lyonnais et l'adoption des nouvelles normes internationales ont été autant de sujets qui ont retenu l'attention de la presse et l'ensemble de la communauté de la communication. Il est donc possible d'observer au sein de la profession et du monde de la communication les

mécanismes qui opèrent lorsqu'on analyse les contrats en tenant compte des différents niveaux identifiables.

- les mécanismes d'interaction

Ces mécanismes d'interaction existent au sein de la profession et l'exemple d'un modèle français avec ses cabinets et un modèle anglais avec ses grands cabinets (*big 4*) (Ramirez, 2003) et les conflits de territoire au sein de la profession Dietrich et Moysan-Louazel (2012) indiquent l'existence d'interactions au sein de la profession mais aussi avec d'autres professions comme les avocats selon Moysan-Louazel (2011) ou avec l'État.

Enfin, la profession comptable française est une profession dans laquelle il est possible d'observer une diversité d'acteurs en termes d'organisations avec une forte implication de l'État. La profession d'expertise comptable est réglementée cependant, il existe des comptables indépendants qui ne sont pas experts comptables.

- Une profession frappée par les violations contractuelles et les transformations

Les mouvements des comptables entre les différents cabinets par exemples des petits cabinets vers les moyens ou grands cabinets ou alors des grands cabinets français vers les grands cabinets anglo-saxons dits les « *big 4* » sont sans doute des moments de manifestations de violation sous ses diverses formes ou encore de dérive contractuelle. Dans sa thèse portant sur la construction de l'identité des femmes experts comptables en France, Lupu (2011) relève un exode des professionnels des grands cabinets vers des entreprises et des cabinets comptables plus petits (et vice versa) avec un accent de l'exode des femmes. Les raisons d'un tel mouvement de masse peuvent trouver des réponses grâce à l'approche par le contrat psychologique.

Des études sur les cabinets comptables indiquent une tendance vers les fusions de cabinets. Cet ensemble de mouvements et d'actions donnent lieu à des adaptations, transformations de contrats psychologiques des comptables.

La profession comptable et ses différentes organisations offre donc un cadre d'analyse assez riche en contrats de diverses natures dont certains sont assez subtiles qui ne peuvent être compris qu'au travers d'une approche qui permette de les explorer. Dans la suite du travail nous explorerons cette profession dans le contexte français.

Conclusion du chapitre 2

L'objectif principal de ce chapitre était de présenter le cadre conceptuel de notre recherche. Il permet de comprendre les raisons qui justifient la mobilisation de la théorie du contrat psychologique dans le cadre de ce travail. Il est apparu important de présenter le cheminement de notre revue de littérature depuis les premières théories rencontrées jusqu'à la rencontre avec la théorie du contrat psychologique principal pilier de notre recherche.

Le travail a donc été structuré en deux parties : la première est consacrée aux premiers champs explorés au démarrage de notre thèse. L'intérêt de leur présentation est de montrer comment elles nous ont permis de murir d'abord dans le processus de la recherche en général mais surtout face à notre question de recherche que nous avons longuement modifié au fil des lectures. Si au début de notre recherche, il était question des échanges entre le salarié et son employeur dans un contexte de relations professionnelles distendues, chaque théorie et ses concepts ont finalement contribué à nous faire comprendre que nous étions plutôt intéressés par la compréhension d'une relation plus globale, multi acteurs et surtout évolutive.

Nous avons achevé cette première partie en montrant les insuffisances des différents concepts à rendre compte de la réalité qui nous intéresse. Nous justifions la pertinence de la théorie du contrat psychologique et le champ du comportement organisationnel qui nous offraient plus de concepts capables de traduire le phénomène étudié. La deuxième partie de ce chapitre a été consacrée à la présentation de cette théorie.

L'approche par le contrat psychologique pour comprendre les relations d'engagement et de perception d'engagement entre différents acteurs, notamment entre les experts comptables libéraux et différents acteurs de leur environnement, décrit cette relation comme une perception personnelle, subjective et surtout unique. De plus, il existe une diversité de contrats qui permettent de prendre en compte une multitude d'arrangements organisationnels et la richesse du concept offre différents niveaux d'analyse qui peuvent être individuel, groupe, organisation ou social. Ses différents niveaux constituent pour nous de réels axes d'analyse pour questionner divers aspects de la relation contractuelle.

La dimension idiosyncrasique permet de questionner les relations contractuelles au niveau du groupe et donc le contrat normatif. Différents membres du même groupe ayant le même contrat psychologique c'est-à-dire la même perception des promesses d'engagement de leur

entreprise ou de leur groupe professionnel peuvent-ils le conserver dans le temps ? Sinon quels sont les facteurs qui conduisent à le maintenir ou à le modifier ?

Il est aussi important de retenir que les relations d'engagement et de perception d'engagement sont des relations dynamiques. Le contrat se construit et se déroule dans le temps et cette dynamique contractuelle qui donne naissance à des évènements contractuels qu'il convient d'identifier et de gérer.

Cette relation est gouvernée par une multitude et une diversité d'actants qui peuvent êtres humains ou non humains. La lecture et la compréhension des messages émis ou reçus de ces parties prenantes est critique pour le pilotage de la relation.

S'il est admis qu'il est dynamique et marqué par des évènements contractuels qui peuvent être des violations de contrat, des transformations ou autres, cette théorie reste peu explicite sur les questions : comment ces phénomènes sont-ils occasionnés ? Les promesses sont faites pour être réalisées et dans le cadre organisationnel, le comptable exécute un travail en mobilisant ses facultés intellectuelles qui occasionne ces phénomènes. Cet aspect reste peu décrit à travers la théorie du contrat psychologique. Et certaines activités sont fortement règlementées et voient donc une intervention des pouvoirs publics. Quelles peuvent être les conséquences d'une telle intervention dans les relations contractuelles ?

Cet ensemble de questionnement nous donne l'opportunité d'explorer d'autres champs théoriques qui pourraient apporter des éléments de réponse. Nous nous intéresserons à la sociologie des professions. Elle offre la possibilité d'observer des populations pouvant avoir le même contrat psychologique et donc normatif et aussi des secteurs d'activités réglementées avec des actions de l'état qui pourrait le modifier. Un tel cadre peut–il enrichir celui du contrat psychologique ?

Chapitre 3

Analyse des professions comptables : vers une approche par le contrat psychologique

Plan du chapitre

1-Les professions : une question de groupes homogènes autour d'une expertise ?

1-1 L'approche fonctionnaliste des professions comptables : existe-t-il une profession comptable en France ?

1-2 Une approche interactionniste des groupes professionnels comptables

1-3 L'approche institutionnaliste des professions comptables : un marché fermé ?

2- Des approches isolées au modèle intégré (De Rozario, 2006)

2-1 Les limites des approches isolées de la sociologie des professions

2-2 Une approche intégrative de la profession comptable (De Rozario, 2006)

2-3 Le modèle intégré et les dynamiques de professionnalisation

2-4 L'intérêt d'une approche par le contrat psychologique.

Chapitre 3. Analyse des professions comptables : vers une approche par le contrat psychologique

Introduction

En abordant la question de la relation d'emploi dans le champ du comportement organisationnel, nous avons pu établir que le contrat d'emploi, même s'il engage un individu et son organisation (l'employeur), puise son fondement et mais aussi sa transformation, modification et évolutions dans une palette de sources composées d'humains et de non-humains (divers systèmes organisationnels) ; tous étant des composantes de l'environnement sociale. Le contexte apparaît comme un niveau d'observation des relations d'engagement important car son dynamisme contribue à construire et à faire vivre le contrat. Les aspects sociaux constituent donc des éléments clés des relations d'emploi et nous invitent donc à questionner les travaux en sociologie.

Les problématiques du travail et ses différentes composantes ont été traitées en sociologie sous divers angles. L'un de ses courants d'analyse est la sociologie des professions (Dubar et al, 1998, 2015)[20], courant de pensée qui puise ses racines dans des travaux anglo-saxons ou plutôt la sociologie des groupes professionnels (portée par la France) qui s'intéresse entre autres aux dynamiques de ces groupes pour faire apparaître les tensions qui caractérisent ce champ de la sociologie.

L'objet de la sociologie des professions est « l'organisation sociale des activités de travail, la signification subjective de celle-ci et les modes de structuration des marchés du travail » (Dubar *et al.,* 2015, p.15). Et parler de groupes professionnels suppose qu'il y a divers groupes et par conséquent l'existence de différences (entre ces groupes) construites autour de la notion de profession. Si les relations d'emploi concernent toutes les organisations, et aussi tous les salariés, le comportement des organisations vis-à-vis de ses salariés diffère d'un secteur d'activité à un autre sinon d'une profession à une autre.

[20] C'est le titre de l'ouvrage publié par les auteurs Dubar C., Tripier P. et Boussard V., (2015). Les auteurs signalent qu'avant la première publication de cet ouvrage en 1998 aucun manuel intitulé Sociologie des professions n'existait en France.

L'une des preuves de ces différences en France est l'existence de certaines professions dites règlementées, d'autres indépendantes ou encore fonctionnaires.

Ce chapitre permet de comprendre comment les différentes approches sociologiques de la profession permettent d'identifier différentes dimensions qui permettent de questionner les relations d'emploi et particulièrement les relations d'engagement et perception des engagements et la confiance entre le comptable et son employeur ou le cabinet comptable. Il se présente en deux parties : la première traite des différentes approches sociologiques de la profession et dans la seconde partie apporte un éclairage sur la profession comptable réglementée.

Dans la première partie, il est question d'identifier les différentes approches qui servent à analyser les professions et de les analyser au regard de notre objet de recherche. Une telle analyse nous permet de retenir les avantages qu'il pourrait y avoir à retenir l'une ou l'autre de ces approches. Ou alors de les retenir toutes pour traiter nos questions de recherche.

C'est ce que fait De Rozario (2006), objet de la deuxième partie de ce chapitre.

L'approche utilisée ici a consisté à mettre les trois approches de la sociologie des professions ensemble dans un modèle intégré.

L'avantage est de profiter des richesses individuelles mais aussi de celles qui pourraient provenir de leur intégration.

Nous avons ensuite exploré les avantages que peut offrir cette approche intégrative en termes de concept d'identité professionnelle. Enfin, nous avons justifié pour une approche par le contrat psychologique serait un cadre fructueux pour comprendre la formation des contrats des contrats normatifs. Au total, nous montrons comment le modèle intégré et la théorie du contrat psychologique peuvent s'intégrer et s'enrichir mutuellement pour répondre à notre problématique.

1-Les professions : une question de groupes homogènes autour d'une expertise ?

Les professions ont fait l'objet de nombreux travaux dans lesquels anglo-saxons et français n'ont pas toujours utilisé le même vocable et dans lesquels les frontières entre ce qui l'est et ce qui ne l'est pas ne sont pas toujours connues.

Contrairement à son usage en anglais, le terme profession est utilisé en français dans des sens très hétérogènes. Dans de nombreux pays anglo-saxons (États-Unis, Angleterre par exemples) seuls certains sous-ensembles d'activités sont appelés professions. Les autres activités sont appelées occupations. Cogan (1953) distingue six traits professionnels qui seraient communs à toutes les professions (sens anglo-saxon) : «

1. Les *professions* traitent d'opérations intellectuelles associées à de grandes responsabilités individuelles.
2. Leurs matériaux de base sont tirés de la science et d'un savoir théorique…
3. qui comportent des applications pratiques et utiles ;
4. et sont transmissibles par un enseignement formalisé.
5. Les *professions* tendent à l'auto-organisation dans des associations ;
6. et leurs membres sont une motivation altruiste » (Dubar *et al*., 2015, p.9).

Au sein de la communauté de chercheurs français, aucune unanimité n'existe quant à la définition du concept et il est possible d'établir quatre acceptations résumées dans le tableau suivant :

Tableau 12 : Les quatre sens du concept « profession » (Dubar *et al.,* 2015, p.13)

PROFESSION = DECLARATION	**PROFESSION = FONCTION**
Vocation professionnelle affirmée **(Sens 1)**	Position, compétence reconnue **(Sens 4)**
PROFESSION = METIER	**PROFESSION = EMPLOI**
Groupe professionnel **(Sens 3)**	Classification professionnelle **(Sens 2)**

Contrairement aux anglo-saxons pour lesquels, les occupations désignent des activités dépourvues d'une reconnaissance de compétence juridique (légitimité) fondée sur le savoir « abstrait », il n'y a pas d'opposition entre occupations et professions pour les français.

Il faut rappeler que le concept est apparu au début du 20e siècle dans les pays anglo-saxons qui l'associent à l'image de la profession libérale. Quant à la France, il apparaît un peu plus tard et dans un contexte différent, c'est-à-dire celui d'un état hiérarchique. Il ressort que le modèle français des professions repose sur celui des corps d'état quand celui des anglo-saxons repose sur la profession libérale.

Quant au concept de métier, nous retiendrons le sens donné par Monchatre (2009) selon lequel le métier désigne à la fois une caractéristique individuelle, c'est-à-dire « un ensemble de capacités techniques de travail », et aussi comme une activité collective qui est le propre d'un secteur d'activité ou d'une organisation.

La notion de profession dans la suite de ce travail sera principalement employée dans son sens 3, c'est-à-dire comme un métier ou plus encore comme un groupe professionnel et comme Dubar *et al.,* (2015 p.12) le définit comme « l'ensemble des personnes désignées (et se désignant) par le même nom de métier au sens large d'activité semblable » (Dubar *et al.*, 2015 p.12)

Cette définition étant retenue, peut-on alors parler d'une profession comptable ? Si oui, comment est-elle analysée à travers la littérature ?

La profession comptable et ses organisations sont généralement analysées à l'aune de trois grandes approches[21]:

- L'approche fonctionnaliste
- L'approche interactionniste
- L'approche des économistes institutionnalistes

1-1 L'approche fonctionnaliste des professions comptables : existe-t-il une profession comptable en France ?

Parler d'une profession comptable française selon les fonctionnalistes supposerait que les comptables constituent un groupe homogène avec un engagement normatif. Une telle profession ne comporte pas de dérive contractuelle, ce qui signifierait un écart par rapport à la norme et mettrait le comptable hors de la profession ou de violation de contrat ; ce qui aurait pour conséquence, un refus d'assurer le rôle que jouent les comptables au sein de la société.

[21] Nous nous inspirons largement dans cette partie de l'ouvrage de DUBAR, C.., TRIPIER P., et BOUSSARD V., Sociologie des professions, 2015, 379 pages et de la thèse de DE ROZARIO, P., Le mandat d'intégrer les jeunes en Europe, Thèse soutenue le 27/06/2006

L'approche fonctionnaliste des professions privilégie le point de vue de l'ordre social et sa justification morale. Les professions constituent des éléments essentiels de la structure sociale et de sa régulation morale. Le non-respect des engagements dans un tel contexte apparaît comme impossible compte tenu du rôle social que joue la comptabilité dans la société. Cette approche pose la question de leur reproduction.

Les fonctionnalistes considèrent la profession comme un groupe de praticiens appliquant une technique fondée sur un savoir particulier. Ils mettent en lumière des aspects qui permettent de décrire des groupes professionnels à partir de balises telles que la mise en place de formations ou d'organisations qui participent de leur structuration, et donc d'établir un idéal type des professions. Cette approche nous place dans une situation normative des engagements. Pour rassurer le public de la qualité de la pratique qui lui est offerte, la profession doit réunir un ensemble de caractéristiques. Les comptables ont les mêmes interprétations des normes, ils font les mêmes promesses aux clients. Les différents traits typiques des professions retenus en général par Parsons, considéré comme le chef de fil de cette approche, et Wilenski (1964) identifient six caractères à réunir pour qu'une *occupation* soit reconnue comme une *profession.* À quelques variantes près l'ensemble des grilles comparatives utilisent ces six critères canoniques pour qualifier une activité de profession :

1- La réalisation de l'activité à temps plein : le professionnel doit vivre de sa profession, ce qui implique une forme sociale d'organisation du travail spécifique.

2- Cette activité doit être régie par des règles d'activité : il s'agit du rôle central des institutions professionnelles. Le professionnel doit respecter les règles d'organisation de la profession.

3-L'existence d'un processus de formation et des écoles spécialisées, mais aussi de sélection des personnes pour occuper un rôle de professionnel, comprenant une expertise technique, une éthique, des savoirs… qui sont spécifiques à la profession. Ce processus de formation s'appuie sur un système de diplômes spécialisés et en général, élevés.

4-possédant des organisations professionnelles : il s'agit de la construction d'un système de représentativité de la profession qui lui permet de se constituer comme acteur capable de négocier avec l'État, les autres professions et groupes sociaux en présence, dans le but d'obtenir et de préserver son autonomie.

5-comportant une protection légale de son monopole : la fermeture de l'activité à ceux qui n'y sont pas formés et n'ont pas été sélectionnés par l'acteur professionnel.

6- Cette activité doit avoir établi un code de déontologie. Ce code doit représenter les valeurs et croyances collectives reconnues comme légitimes et institutionnalisées et devant guider les pratiques professionnelles locales et leur éthique individuelle.

Cette approche ne prend pas en compte la diversité des intérêts, de valeurs ou d'identités qui amènent des praticiens à exercer leur activité de diverses manières et retiennent finalement les aspects suivants :

- le degré de structuration (avec un respect des critères établis) par le groupe et,
- l'identification d'une spécialisation.

Adopter une posture fonctionnaliste revient donc à établir le caractère idiosyncratique de la profession ; c'est-à-dire à révéler son rôle dans la société, son unicité avec un cadre règlementaire et son organisation. Cela étant, la profession comptable en France respecte-t-elle ces caractères ? Nous allons passer cette profession aux cribles des caractéristiques identifiées par les théoriciens de cette approche.

Critères	Justification
1	La profession comptable en France est une activité exercée à plein et classée dans la nomenclature de l'INSEE dans la classe 69.20 : activités comptables[22].C'est une activité qui peut s'exercer au sein de cabinets comptables en qualité de salariés ou en qualité de professions libérales mais aussi dans les centres de gestion, les services comptables et financiers des entreprises commerciales, industrielles, de services privés et publics comme les hôpitaux…
2	La profession comptable est organisée selon un ensemble de règles, normes et procédures organisé autour d'un droit comptable dont les sources sont très nombreuses : les lois de finances, le code général des impôts, les normes internationales de l'*International Accounting Standards Board* (IASB), les directives et règlements européens, les lois, arrêtés et décrets, le code de commerce, le Plan Comptable Général (PCG) de 1999 (dernière modification le 27/12/2002), les usages commerciaux, les pratiques, la jurisprudence et les avis du Conseil National de la comptabilité (CNC), du Comité de Règlementation Comptable (CRC), l'Autorité des Marchés Financiers (AMF), la Compagnie Nationale des Commissaires aux comptes (CNCC), l'Ordre des Experts Comptables (OEC).

[22] Cette nomenclature de l'INSEE a été mise à jour pour la dernière fois le 01/01/2008

3	Une longue formation permet d'accéder à la profession. Les formations sont diverses et elles vont du Baccalauréat au Diplôme d'Expert-Comptable (DEC) qui équivaut à un niveau Bac +8. Les formations peuvent se faire à travers : la formation initiale, continue, l'alternance ou l'apprentissage et aussi par la Validation des acquis de l'Expérience (VAE). Des diplômes tels le Master professionnel des Sciences et Techniques Comptables et Financières (MSTCF), le Diplôme de comptabilité et de Gestion (DCG), le DEC et l'INTEC (Institut National des techniques économiques et comptables) du CNAM ont été créés pour alimenter la profession comptable.
4	Un ensemble d'organismes professionnels structure la profession : le CNC, le CRC, l'AMF et surtout l'ordre des Experts comptables (OEC) qui indique aux membres les principes comptables à respecter, les Conseils Régionaux de l'ordre des Experts Comptables (CROEC) et le Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts Comptables (CSOEC), quant à la CNCC, elle formule les recommandations et les conseils que doivent observer ses membres lors de la vérification de la régularité, la sincérité et les principes comptables. Au niveau international, on peut citer l'IASCF qui développe les normes internationales et le Conseil Européen de Règlementation Comptable (CERC) qui valide les normes sur le plan juridique au niveau Européen.
5	La profession comptable française s'est imposée comme légitime après l'examen d'accès et après la constitution de la profession, la création en 1945 de l'OEC placé sous tutelle du ministère du Budget et la CNCC en 1967 placée sous tutelle du Garde des Sceaux, ministre de la Justice. On le voit bien l'État est fortement impliqué dans l'organisation de la profession comptable en France. En compte partie cela garantie à la profession un certain monopole d'activités. Aussi, les deux facteurs clés de légitimation de la profession ont été la création des diplômes, l'obligation de réussir un examen d'entrée et l'institution d'un code de déontologie obligatoire pour tous les membres de la profession (Bocqueraz, 2000).
6	La déontologie comptable repose sur une éthique qui se résume à l'esprit « sciences, conscience et indépendance ». Elle est liée à l'existence des ordres qui en assure le respect par ses membres et pose donc la question du rapport à la profession.

Figure 8 : La profession comptable libérale selon les six caractères de Wilensky (1964)

Si la profession comptable est organisée autour d'une spécialisation appelée la comptabilité qui pourrait être définie selon Pesqueux (2010) comme une technique, une science, un langage, comme un corpus de règles et comme un élément du jeu social, la question de sa structuration autour des critères de Wilenski (1964) pose un ensemble de questions. Bien qu'accédant à la profession comptable par des examens et diplômes (qu'il est possible de qualifier d'actants non humains) identiques, les comptables français ont deux ordres : l'Ordre des Experts comptables (OEC) et la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) donnant naissance donc à deux corps professionnels distincts avec des modes de gouvernance qui diffèrent. Dans un tel contexte est-il possible de parler d'engagements normatifs ? Et pourquoi la littérature identifie-t-elle une profession comptable libérale ? Quels rapports entretient-elle avec les autres comptables ? Et quelle est la situation en son sein ?

Un ensemble de travaux qualifient la profession comptable libérale française comme marquée par de fortes tensions et Rossignol et Saboly (2010) s'interrogent sur son unité suite à de nombreuses tentatives et échecs au cours du 20e siècle. Les différents échecs des tentatives de regroupement des deux corps professionnels indiquent que l'inexistence de contrats psychologiques différents et ancrés et donc des groupes de comptables au sein de diverses professions comptables. Il est donc possible d'identifier en France diverses organisations comptables. On peut donc s'interroger sur la nature du contrat qui existe au sein de ces groupes comptables.

Comment ces groupes interagissent entre eux et aussi avec les autres professions. L'exemple de la profession libérale indique que l'un des problèmes de l'unité de la profession est à mettre en relation avec la distinction ou non des activités elles-mêmes : comptabilité/contrôle/ certification. Quels sont les mécanismes qui apparaissent dans la relation de ces professionnels avec les activités ? Ces différentes interactions entre les groupes professionnels comptables et les autres acteurs professionnels feront l'objet de la prochaine section.

1-2 Une approche interactionniste des groupes professionnels comptables

Selon le courant interactionniste, le groupe professionnel est pris dans un maillage social constitué d'autres groupes professionnels qui aspirent eux aussi à établir leur suprématie sur la zone de pratique, s'assurant alors les conditions d'exercice, titres et statut. L'approche interactionniste permet de s'intéresser au mode de construction des accords mais aussi d'analyser les violations, les transformations et adaptations qui peuvent résulter des différents épisodes d'interactions. Le contrat psychologique d'un individu (le comptable) se transforme

suite à chaque épisode critique et avec pour conséquences de nouvelles relations, de nouveaux engagements mais aussi de nouveaux actants humains et non humains qui apparaissent dans la relation (nouveau contrat psychologique). Une attention particulière pour ces incidents ou moments critiques dans la vie de la profession apparaît importante pour le professionnel comptable mais aussi pour l'ensemble du groupe.

Hughes (1952) étudie ce qui conduit une « occupation » à devenir une profession, privilégiant une approche dynamique plutôt que substantialiste. Les chercheurs dans ce cas peuvent étudier les professions en tant que processus biographique, voire identitaire (Dubar *et al.,* 2015). Ils nous invitent à observer des mouvements permanents de déstructuration et de restructuration des différents segments professionnels en concurrence et souvent en conflit, et surtout le caractère transitoire des compromis trouvés (Abbott, 1988).

La profession comptable se présente sous forme de groupes professionnels comptables et chaque sous-groupe correspond à l'exercice d'une activité comptable. Cette distinction est observable au niveau des secteurs d'activités : cabinets d'expertise comptables, centre de gestion (Chambres des Métiers, Centre de Gestion Agricole, Chambres de Commerce et d'Industrie, …), collectivités territoriales, associations, et au niveau des domaines d'activités, on distingue : la comptabilité financière, le contrôle de gestion, gestion fiscale, gestion commerciale, gestion budgétaire…

Enfin au sein même des activités des cabinets, on observe trois catégories de cabinets avec des activités qui différent selon la taille du cabinet (division du travail selon la taille du cabinet et suivi d'une répartition de la clientèle). Chaque groupe développe ses arguments pour s'attirer les préférences du client. Les conflits vont parfois au-delà de la taille pour prendre en compte l'origine du cabinet comme le montre Ramirez (2007) dans le cas des *Big 4* dont le modèle organisationnel est devenu le modèle de référence et les pratiques érigées en modèle pour l'ensemble de la profession comptable française.

Finalement, cette approche nous permet de comprendre la profession à travers les situations de tension résultant d'interactions en son sein au tour de leurs pratiques. Comme le suggèrent les travaux de Hughes (1996), l'analyse de la répartition des activités entre les différents groupes professionnels est un indicateur pour comprendre les conflits et d'identifier les revendications de territoire de pratique. Ces tensions qui peuvent prendre des formes diverses telles des violations, des transformations ou des adaptations des promesses d'engagement avec création de nouveaux engagements, sont de parfaits indices pour analyser les relations au sein de la profession. Au-delà des interactions et des pratiques, n'est –il pas important de

questionner l'existence de parties prenantes actants humains et non humains et les messages qu'ils introduisent dans les groupes ? Pour finir, la fragilité des relations établies (caractère transitoire des compromis au sens d'Abbott) indiquerait-elle l'existence de contrat purement transactionnel ? Que se passe-t-il au sein de chaque sous-groupe professionnel ? En somme, qu'est-ce qui rend transitoire les compromis ? Existe-t-il un mécanisme de stabilisation ? Quels en sont les acteurs ? Nous verrons comment les institutions peuvent servir à construire et stabiliser les engagements.

1-3 L'approche institutionnaliste des professions comptables : un marché fermé ?

Comment sont stabilisés les compromis, les engagements et les promesses faites et reçues des et par les institutions, et quelles sont les garanties sur lesquelles reposent les accords ? Telles sont les préoccupations des auteurs institutionnalistes.

Cette approche qui émerge à la fin des années 1960 est connue sous plusieurs appellations : approche monopolistique ou Les « nouvelles » théories des années 1970 et 1980, néo-wébérienne (Larson 1977 ; MacDonald 1995) et néo-Marxiste. C'est le fruit d'une redécouverte des théories de Marx et Weber et un prolongement des travaux des interactionnistes. En tentant de théoriser la relation entre le marché, l'État et les autres professions avec lesquelles elles sont en concurrence, ces théories « placent au cœur de leurs analyses les questions de savoirs et des pratiques de l'expertise, des formes de légitimité symbolique, des coalitions et alliances politiques autant et parfois plus que celles du monopole économique ou du conflit social » (Dubar *et al.,* 2015 : 328). Cette approche n'examine pas forcement les caractéristiques intrinsèques d'une profession, mais elle s'intéresse surtout à sa construction sociale.

Cette approche mobilise les concepts de fermeture et de segmentation du marché du travail mais aussi celui de marché des singularités de Lucien Karpik qui sont assez révélateurs pour décrire les dynamismes, les promesses et les accords, jeux de rôles, les violations ou les brèches et les transformations qui peuvent apparaître au sein de la profession.

L'ensemble des travaux portant sur les professions comptables inscrit dans la démarche institutionnaliste identifie trois facteurs : l'État, le diplôme et les frontières comme des facteurs jouant un rôle important dans les processus de clôture du marché des comptables. Le rôle du diplôme et aussi de l'État comme actants non humains importants et au centre de la structuration du champ comptable. En France, les diplômes d'expert-comptable ne sont pas

délivrés par la profession mais par l'État. L'ordre des experts comptables comme tous les autres ordres professionnels français va contribuer à contrôler l'accès au marché. Cet accès s'opère par l'inscription au tableau, ce dernier comportant la liste des membres inscrits à l'ordre, c'est-à-dire soumis à sa discipline. Cette inscription est obligatoire pour toute profession réglementée par un ordre. « Ces approches font des professions des marchés fermés du travail tentant de monopoliser un segment d'activité et de légitimer ce monopole par des stratégies multiples » (Dubar *et al.*, 2015, p.328). En définitive, l'identification des acteurs saisis ici comme les institutions telles que l'État et ses représentations contribuent à assurer le monopole d'exercices à une profession. Cette approche nous invite à analyser d'autres acteurs qui pourraient exister hors de la profession : les clients des comptables et les institutions internationales dont l'influence sur la profession n'est pas à démontrer. La profession comptable est marquée par une normalisation qui est de plus en plus confirmée à des institutions internationales.

L'un des auteurs dont les travaux ont largement contribué à cette approche est Magali Sarfati Larson avec son ouvrage de 1977 : *The Rise of Professionalim.* Son schéma conceptuel est présenté est le suivant :

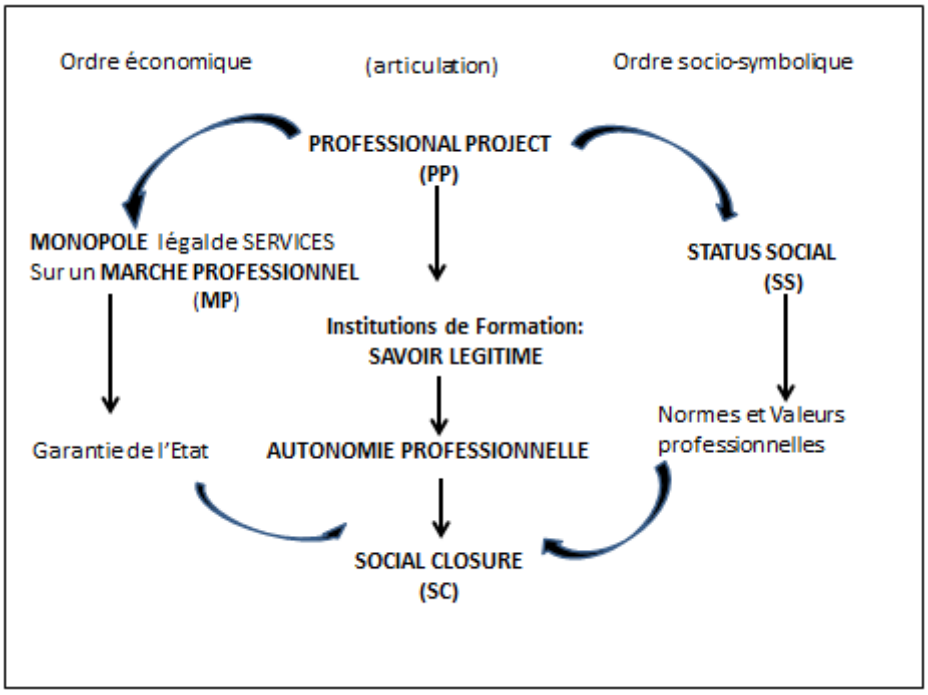

Figure 9 : Schéma conceptuel de Magali Sarfati Larson cité par Dubar *et al.,* 2015, p.38

Quelle richesse apporte la posture institutionnaliste par rapport aux autres approches ? Que peut-on retenir de ces approches présentées et comment peut-on les qualifier les unes par rapport aux autres ?

2-Des approches isolées au modèle intégré (De Rozario, 2006)

Avant de montrer comment un modèle d'analyse plus intégrative des professions comptables permet d'analyser les relations contractuelles de façon plus complète, il apparaît important de relever comment prise de façon isolée ces différentes approches occultent chacune des dimensions très importantes de la profession comptable.

2-1 Les limites des approches isolées de la sociologie des professions

Il est possible d'établir à partir des analyses précédentes le bilan suivant :

Tableau 13 : Comparaison des trois approches sociologiques de la profession comptable libérale

	Approche fonctionnaliste	**Approche interactionniste**	**Approche institutionnaliste**
Éléments de structuration (Qu'est-ce qu'une profession ?)	- Identifie les critères qui font d'une occupation une profession -C'est un groupe homogène d'acteurs ayant répondu à un ensemble de critères.	- Il existe des sous-groupes issus de la même pratique et qui vont entrer en conflits autour du partage des activités. - Ces conflits et dilemmes deviennent des facteurs de structuration de la profession.	- Existence d'un territoire d'activités réservé à une catégorie d'individus qui dispose de l'exclusivité d'accès et dont les institutions doivent contribuer à protéger.
Que fait une profession ? Comment évolue-t-elle ?	- Une activité est identifiée : c'est l'expertise et la technique autour desquelles s'est	-La question des pratiques et de la répartition des activités. - Ces répartitions sont	- Peu d'informations sur ce que fait une profession. - L'accès à ces activités doit être

	construite la profession. - Une évolution n'est pas évoquée	régulièrement remises en cause par des segmentations et elles peuvent évoluer et se transformer.	protégé.
Quels sont les acteurs et leurs rôles ?	**-Peu d'informations** -Seuls les comptables sont les acteurs. Les autres actants sont définis comme des facteurs de structuration	**- Peu d'informations** - Ce sont les groupes de professionnels qui sont les acteurs. Ces groupes utilisent des outils qui peuvent jouer le rôle d'acteurs ; ce que nous appelons actants non humains.	-Identifie les acteurs et leurs rôles dans le processus. - Ces acteurs sont surtout des institutions et ils ont pour rôle de contrôler l'accès au marché.
Une profession comptable ou des groupes de profession comptable ? Nature des engagements	Envisage la profession comme un ensemble relativement homogène avec des engagements normatifs.	Envisage des sous-groupes dans la profession comptable. Les engagements sont différents et évolutifs dans le temps	Envisage la possibilité d'existence d'autres acteurs (comptables ou pas). Une diversité des engagements avec l'existence possible de quasi contrats.

À l'analyse, un ensemble d'argumentations nous permet de dire que ces trois approches sont insuffisantes pour observer les mutations intervenues dans les formes d'engagement des comptables à leurs organisations aujourd'hui.

Ces raisons sont les suivantes :

La première approche est intéressante mais elle est limitée parce que les groupes comptables ne fonctionnent pas en profession mais plutôt en groupes professionnels. L'approche fonctionnaliste est intéressante lorsque c'est le cas d'une profession règlementée relativement homogène. Par exemple le champ professionnel comptable français se recompose par l'entrée

des centres de gestion agréés ayant le statut associatif (CGA) et les Associations de gestion et de comptabilité (AGC) et surtout la spécificité française avec 2 corps professionnels : experts comptables avec l'ordre des experts comptables et comptables agréés et les réviseurs légaux avec la compagnie Nationale des commissaires aux comptes. Toute analyse qui mobilise cette approche procède à une limitation du groupe professionnel et donc ignore des phénomènes qui peuvent être au cœur des violations d'engagement et des appels à des transformations des contrats psychologiques. Les coûts de réparation de ces changements intervenus dans les accords peuvent s'avérer importants. Pour étudier la profession dans son ensemble, il parait important d'opter pour une autre posture.

La deuxième approche est interactive parce qu'à l'inverse des deux autres, elle s'intéresse à la pratique et à la décision comptable en situation mais elle ignore les dimensions normatives de l'engagement et tout l'outillage de la profession comptable, les logiciels, les normes, … assimilables à des actants non humains. La prise en compte de ces actants non humains est fondamentale. Les engagements se forment et changent parfois suite aux messages véhiculés par ces acteurs non humains. Ces actants peuvent jouer un rôle ambigu dans la relation, voire disparaitre et céder leur rôle à d'autres actants nouveaux dans la relation.

Quant à la troisième approche, elle ne prend pas en compte l'interactionnisme symbolique et le sens donné à la profession et surtout l'économie des singularités, important dans la profession comptable. Beaucoup d'engagements des comptables se font sur la base de cette économie des singularités, l'ignorer serait altérer les promesses d'engagement de cette profession.

Par ailleurs, ces trois approches tendent à s'exclure l'une de l'autre et à s'opposer alors qu'elles pourraient être articulées et se compléter comme le montre de Rozario (2006)[23] dans son analyse des professions éducatives en Europe dans trois pays : Finlande, Italie et France (2006). Dans la suite de ce travail, nous nous allons nous inspirer largement de ces travaux.

Comment peut-on articuler ces trois niveaux d'analyse ? Et quels enseignements nous apporte cette approche intégrative ?

[23] De Rozario, Pascale. Le mandat d'intégrer les jeunes en Europe. Confrontation de cultures : le FSE en Finlande, Italie et France. Thèse de doctorat de sociologie. Paris : IEP, 2006.

2-2 Une approche intégrative de la profession comptable (De Rozario, 2006)

2-2-1 Les registres issus des situations professionnelles d'expertise

L'analyse du recours à l'expertise et les caractéristiques du travail de l'expert face au problème qui lui est posé d'une part, et la mobilisation d'un ensemble de travaux dont ceux des sociologues des professions d'autre part, permet d'identifier trois registres : le registre institutionnel, le registre professionnel et le registre de l'agir professionnel (le registre professionnel et celui de l'agir professionnel étant les registres de la culture professionnelle).

2-2-1-1 Les registres politiques et institutionnels

Ce registre prend en compte le processus de sectorisation de l'expertise et celui de désectorisation du travail. Ces processus indiquent comment les « États modernes » et l'intervention publique favorise l'existence de professions permettant la reconstruction et la mise en place d'institutions publiques et des professions assurant une fonction de socialisation qui est typique aux sociétés. Dans un tel contexte, il apparaît un développement des savoirs abstraits et leur valorisation sociale (individus sortants des universités ou écoles prestigieuses pour occuper des activités valorisantes à côté de ceux qui exercices des activités peu valorisantes tel que le travail manuel) et un pouvoir accru des gouvernements. Ce registre analyse les jeux des pouvoirs publiques autour de l'action politique, de la maîtrise des références de pensée de l'action, de l'expertise, des ressources rares, des programmes, des méthodes et d'actions construits par les institutions et les gouvernements pour intervenir, résoudre des problèmes ou alors des formes de coopération et de conflits pour construire les rapports entre individus, entre groupes sociaux, entre acteurs et institutions. L'ensemble de ces institutions telles que le CNC qui formule des recommandations et des « règles de bonne conduite », ou le CRC doté d'un pouvoir règlementaire et qui rédige des prescriptions, contribuent à construire les cadres de réflexion des pratiques des comptables. L'une des particularités de la comptabilité Française est la forte présence de l'État contrairement à celle dite anglo-saxonne. Cette particularité apparaît à travers l'existence des deux ordres (OEC, CNCC) et encore le double commissariat aux comptes issu de la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales et qui imposa la désignation d'au moins deux commissaires aux comptes dans les sociétés faisant appel à l'épargne ou celles dont le capital dépasse un certain montant fixé par décret et ne faisant pas appel public à l'épargne.

2-2-1-2 La culture professionnelle et ses registres.

En se situant dans un contexte d'expertise, il est courant de se référer à l'idée d'une société « dont une grande partie de l'activité consiste à faire circuler, produire et transformer de l'information et des savoirs de plus en plus différenciés » (De Rozario, 2006). La culture professionnelle comporte principalement deux registres :(a) L'expertise professionnelle et (b) L'agir professionnelle.

a- L'expertise professionnelle

L'expertise est généralement orientée vers la résolution des problèmes et la situation d'expertise correspond à « la rencontre d'une conjoncture problématique et d'un savoir spécialisé » quatre facteurs convergents caractérisent l'expertise professionnelle :

- la formation d'une conjoncture problématique qui nécessite qu'on fasse appel à un savoir spécialisé (la conjoncture problématique est une situation problématique inhabituelle qui n'est pas surmontable dans le cadre de la pratique actuelle, qui est constatée et déclarée publiquement comme une situation inacceptable ou inadéquate et qui exige de nouvelles solutions),
- ce savoir doit être utilisé pour examiner un problème inédit et porter un jugement professionnel,
- une situation particulière dans laquelle l'expert est appelé par un acteur qui lui délègue une partie de son pouvoir et
- un mandat pour opérer.

Une situation est qualifiée de situation problématique lorsque cette situation est :

- sans solution dans le contexte actuel (et questionne l'existant)
- constatée par divers acteurs
- connue publique comme telle et nécessitant des solutions nouvelles.

L'expert en situation de conjoncture problématique mobilise d'une part 3 rhétoriques (besoin, science et monopole) et doit se construire une rhétorique extrême pour garder sa position dominante et, une boite à outils de 3 outils (savoir-faire, savoir comprendre et des savoirs combiner) d'autre part.

b- L'agir professionnel

Il est de nature problématique et désigne un ensemble de processus contradictoires et d'apprentissages impliquant des arbitrages non évidents. Il prend en compte les conflits de

représentations, des attentes de solutions, des contradictions entre valeurs personnelles et celles de la profession, ou bien celles du client, des oppositions sur le mandat confié… L'agir professionnel perçoit l'expertise scientifique comme une vision dominante du monde et prend en compte les registres fonctionnels de la profession organisée et reconnue.

Finalement, l'expert intervient sur une situation de dysfonctionnement ou de crise ponctuelle qu'il doit résoudre à partir de deux registres bien identifiés :

- le registre de l'agir professionnel : il mobilise les intuitions, les catégories de pensée, d'apprentissage, la construction de solutions en situation. Il comporte des dimensions cognitives, des processus opératoires et des dimensions normatives (théories explicatives disponibles, la représentation du rôle du mandat délégué, le langage et le répertoire utilisé, répertoire des dilemmes conservés dans le temps, réutilisés et retravaillés).

- le registre de l'organisation collective de l'activité professionnelle. Il prend en compte les contraintes d'activités, sa division du travail, ses savoirs mobilisés, les processus qui contribuent à son organisation et sa structuration (les règles et normes défendues par les représentants de l'activité, les dispositifs et moyens de formations à l'activité, les caractéristiques du marché professionnel et des autres experts.)

2-2-2 Une intégration des registres de la culture professionnelle

Le professionnel en situation de confrontation mobilise plusieurs registres pour comprendre la conjoncture problématique à laquelle il se trouve confronté mais aussi son interprétation et sa retraduction par les institutions nationales et son propre travail d'appropriation et de traduction pour élaborer et mettre en œuvre des actions attendues. Trois types de registres sont identifiés :

1) Des registres renvoyant aux cadres de référence et aux représentations ou routines véhiculées par les institutions et la politique publique. Il s'agirait des normes véhiculées par toutes les instituions de normalisation mais aussi l'ensemble des organisations de contrôle et les ordres comptables qui émettent des messages sur les règles de conduite mais aussi les principes comptables et la déontologie. La profession comptable est « institutionnalisée » et cette « institutionnalisation » s'est faite de manière particulière en France avec une forte présence de l'État qui joue un rôle important en matière de règlementation et de normalisation comptables. Ces cadres de référence et l'ensemble des représentations qu'ils véhiculent, sont–

ils suffisants pour expliquer la situation des groupes de la profession comptable en France ? Pourquoi parle-t-on de plus en plus d'une normalisation mondiale ? Les deux organismes de référence en la matière sont l'*International Accounting Standard Board* (IASB) qui est européen et situé à Londres et le *Financial Accounting Standards Board* (FASB) Américain, l'ensemble sous une forte influence de la commission de Bourse des États- Unis la *Securities and Exchange Commission* (SEC). Que deviennent d'une part les normes européennes et d'autre part les spécificités françaises ? L'ensemble des parties prenantes et particulièrement les clients sont-ils informés du remplacement des institutions nationales par des institutions internationales sinon Américaines ? Ces cadres ayant servis à la formation du comptable que devient son contrat psychologique ?

2) Des registres de type expert s'appuyant plus sur des savoirs spécialisés, des mandats délégués et une organisation plus ou moins collective de l'expertise. Ces savoirs spécialisés sont appris lors du processus de formation à la fois théorique et pratique. Un stage de trois années est rendu obligatoire pour devenir expert-comptable. Ces savoirs spécialisés contribuent à construire la confiance entre les clients partenaires qui croient aux promesses faites (résultats du travail attendu) et le comptable dont les engagements deviennent crédibles (du fait de ses savoirs spécialisés). Ces comptables travaillent en équipe où les connaissances et les savoirs sont partagés. Ce travail collectif est hiérarchisé et indique parfois la progression du comptable dans l'apprentissage des savoirs. Les cabinets comptables sont organisés plus ou moins selon une hiérarchisation des tâches avec en toile de fond l'esprit du travail collectif et partagé. Une telle présentation contribue à renforcer la confiance du client qui est porteur du mandat. La délégation du mandat est source de confiance pour le comptable qui voit la reconnaissance de ses savoirs et donc ses promesses d'engagement. Le retrait du mandat ou alors le temps de délégation du mandat sont parfois le signe d'une dérive contractuelle ou alors le passage d'un contrat relationnel vers un contrat équilibré ou alors simplement transactionnel. On le voit, les savoirs spécialisés et leur organisation de manière collective, mais aussi la délégation du mandat est un ensemble d'artéfacts qui révèlent la présence ou l'absence de la confiance dans la relation mais aussi et surtout le poids de cette confiance et donne la possibilité d'observer une diversité de contrats possibles.

3) Enfin le troisième registre est celui de l'agir professionnel comprenant un processus de travail et d'apprentissage spécifique propre à chaque individu et comment le professionnel travaille en situation. Ce registre permet de prendre en compte les messages issus des interactions du comptable avec les parties prenantes impliquées dans sa pratique. Il permet de

comprendre des aspects idiosyncrasiques que peut revêtir la pratique mais aussi les évolutions possibles du contrat. D'un contrat transactionnel au départ, on peut s'engager dans un contrat de type équilibré ou relationnel avec des relations stabilisées malgré des violations parfois successives.

Au total cette approche intégrative permet de savoir quel est l'aspect de la relation (registre de la profession, celui de l'action publique et des institutions et celui de l'agir professionnel) qui permet d'expliquer le(s) type(s) de contrat(s) en jeu et les raisons qui l'expliquent. En d'autres termes, l'interprétation ou le sens donne à un engagement ou la croyance en une promesse faite doit établir en lien avec ces trois registres selon leur degré d'implication.

Les trois registres mobilisés ont été schématisés comme suit :

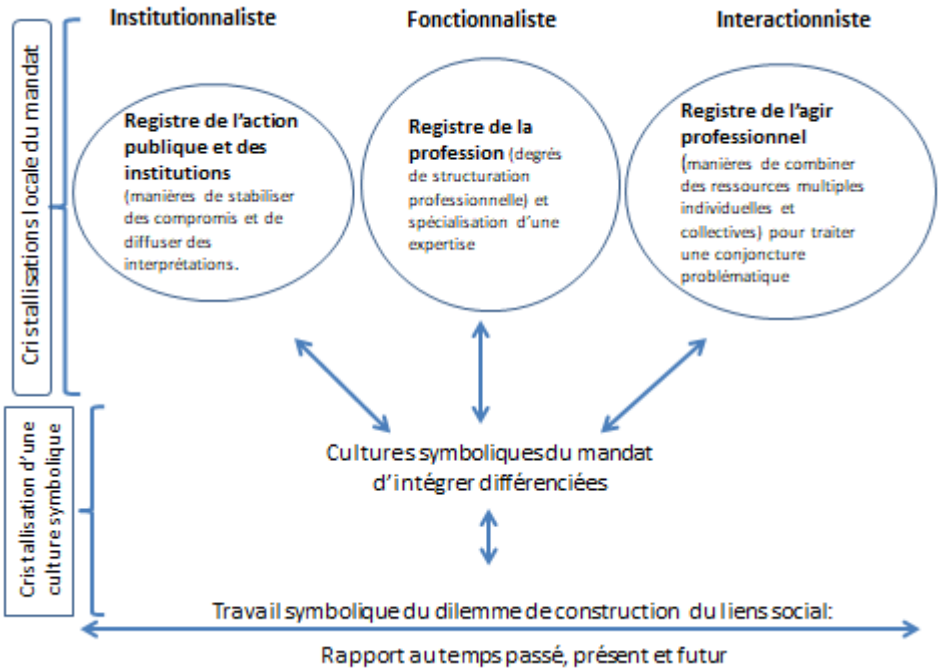

Figure 10 : Les registres du mandat d'intégrer à partir des trois approches sociologiques (De Rozario, 2006)

Que nous apprend l'approche intégrative sur les dynamismes professionnels ?

2-3 Modèle intégré et dynamiques de professionnalisation

Le modèle intégré construit à partir des trois registres que sont le registre de la profession, de l'action publique et celui de l'agir professionnel, s'inscrit ainsi dans le courant des travaux portant sur les dynamiques de professionnalisation. Très peu de recherches dans ce champ retiennent une approche structurée autour de plusieurs composantes comme celle de De Rozario (2006). En s'intéressant aux différents actants humains et non humains qui composent l'écosystème du travail « milieu social » et particulièrement celui de l'organisation, il est possible d'observer et de prendre en compte selon De Rozario et Pesqueux (2018), trois fonctions : la fonction de socialisation identitaire, celle d'intégration stratégique et la fonction symbolique de légitimation. Cette approche actualisée des dynamismes professionnels nous permet de prendre en compte les trois aspects traditionnellement identifiés de la professionnalisation que De Rozario résume à travers la figure suivante :

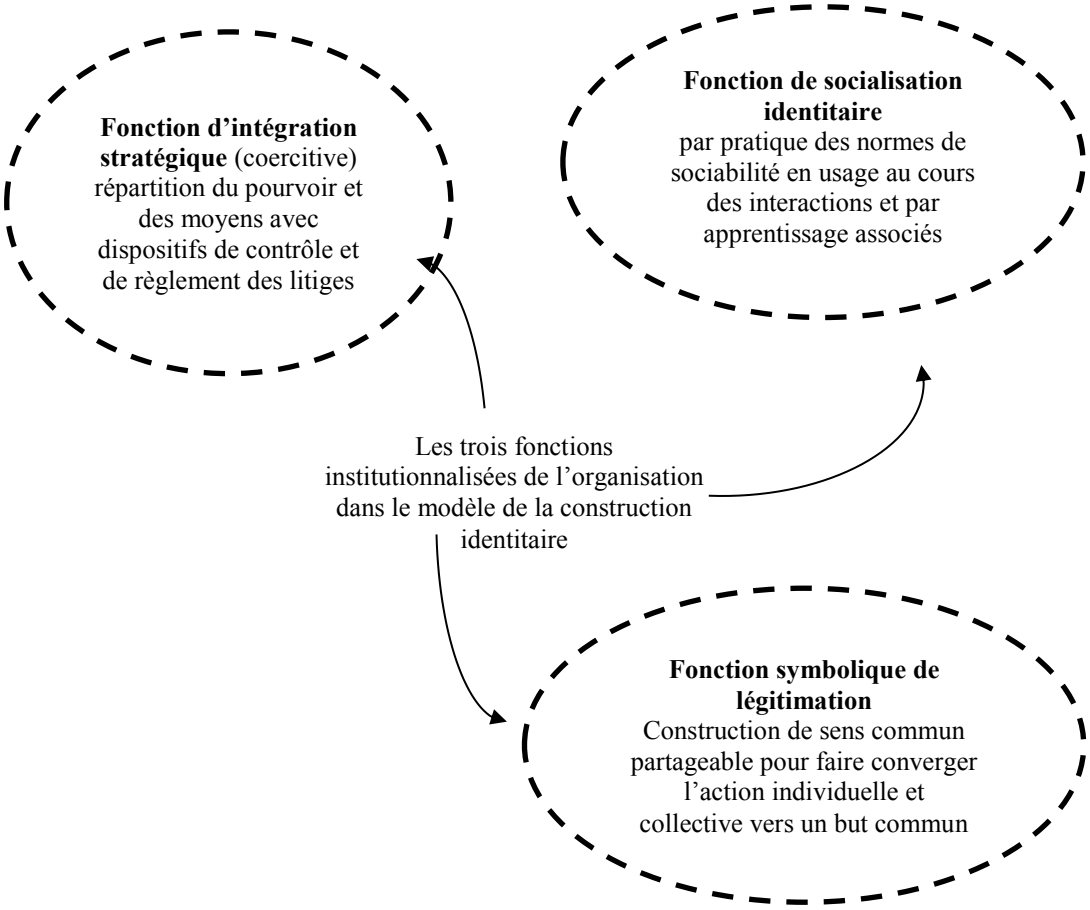

Figure 11 : Les trois fonctions du milieu social de l'organisation (selon De Rozario, 2018, p.227)

Les dynamismes observés au sein des organisations contribuent à la construction identitaire d'un groupe social. Sur cette question des identités professionnelles, il faut noter que le concept est apparu dans les travaux de la sociologie française progressivement. La notion même d'identité a été introduite en France dans la sociologie du travail et des organisations selon Dubar *et al*., par Renaud Sainsaulieu (1977) avec ses recherches au cours desquelles il pense l'identité (selon le modèle des 4 identités au travail) comme : « façons de se situer dans le système social d'entreprise » ou « manières d'être en relation avec les collègues, chefs etc. » ou encore « façons d'être acteur en organisation ».

La notion d'identité est devenue problématique en France progressivement et son apparition traduit de nombreuses mutations dans le paysage des affaires. Elle est liée à celle de la compétence. De façon plus précise, dès lors que la nécessité de compétence apparaît dans les organisations prenant ainsi la place de la qualification jadis nécessaire pour le travail, apparaît chez les sociologues un intérêt pour les questions traitant d'identité professionnelle.

L'identité professionnelle est un concept illustratif d'une nouvelle étape dans les relations entre l'organisation et l'individu traditionnellement soutenu par un ensemble d'acteurs dont les syndicats avec la qualification au cœur des identités professionnelles (dans les travaux interactionnistes anglais car en France, la notion n'avait aucun intérêt ni pour les chercheurs, ni pour les professionnels selon Dubar). La notion de compétence fait suite à celle de la qualification et décrit le contexte d'un nouveau rapport entre les acteurs du marché du travail et surtout qui fait passer les relations de travail d'une conception collective à une approche plus individualiste.

Certaines définitions de la notion d'identité professionnelle ont été élaborées par les différentes théories qui ont traité la question de la profession.

Pour le courant fonctionnaliste, l'identité professionnelle (selon les travaux de Parsons) repose sur un idéal supposé de la profession, sur un ensemble de valeurs telles que l'altruisme, les normes d'actions « positives » qui y sont associées, comme par exemples l'objectivité, la distanciation des classes sociales auprès desquelles l'individu professionnel intervient.

L'approche interactionniste quant à elle définit l'identité professionnelle comme étant un phénomène en construction continu qui articule un ensemble de faits : l'engagement dans une pratique, les affinités et les oppositions vécues, et la négociation du sens attribué aux

interactions dans le cadre de cette pratique, au sein du groupe professionnel et avec son environnement. La dynamique qui met en mouvement un groupe professionnel est intimement liée aux trajectoires biographiques de ses membres qui sont sous influence mutuelle.

L'identité professionnelle[24] est le résultat ou la combinaison d'un ensemble de variables qui sont liées au parcours d'un individu :

- l'expérience acquise auprès d'instances de socialisation (universités, famille, les corporations, Osty, 2002 ; Dubar, 1991 ; Zarca, 1998),
- l'adhésion à des systèmes de valeurs, de normes et de logiques cognitives existant dans un lieu donné (Sainsaulieu, 1985),
- c'est un ensemble de représentations mentales lui permettant de retrouver une cohérence entre les expériences présentes et celles du passé,
- c'est la façon dont il est reconnu dans les espaces de légitimation des savoirs et des compétences (Sainsaulieu, 1985 ; Dubar 1991),
- être en mesure de combiner les différentes formes identitaires selon les âges de la vie et la structure des situations concernées (la norme de la construction de son identité personnelle, Dubar *et al.,* 2015 p. 323), cela suppose qu'il soit capable de jongler avec les diverses formes identitaires, à les combiner et les mixer selon la nature des situations rencontrées dans sa vie.

Finalement, la question de l'identité professionnelle révèle un ensemble d'informations entre autres :

- la place de la compétence comprise comme étant un ensemble de savoir, savoir-faire et savoir-être obtenus dans le cadre du travail au sein ou en dehors de l'organisation et qui présente comme étant critique tant pour les organisations que pour les individus. Elle conditionne, transforme l'identité professionnelle.
- en relation avec la question des compétences, les caractéristiques d'un contexte particulier dans lequel l'individu maître de son avenir (acteur et professionnel) est à la recherche de ressources nécessaires au pilotage de sa carrière. Et ce contexte dont il est question, est celui d'une individualisation des relations de travail avec une organisation lieu de socialisation et pourvoyeuse d'emplois. Ici, la notion d'identité professionnelle doit être mise en perspective avec celle de l'individu acteur de sa vie professionnelle (versus l'individu dans un collectif, pris en charge par une organisation qui organise sa carrière et un syndicat qui défend ses intérêts).

[24] L'approche de l'identité professionnelle développée ici est fortement inspirée de l'ouvrage « Sociologie des professions », Dubar *et al*., (2015).

- le lien qu'il est possible d'établir entre l'identité professionnelle et la professionnalisation : les deux notions ont en commun le contexte mais aussi et surtout celui de l'individu acteur et auteur de sa vie professionnelle (Dubar *et al.,* 2015). On pourrait finir par dire que l'identité est partie intégrante au processus de professionnalisation.

Les identités professionnelles ne sont pas établies définitivement : elles peuvent évoluer, les individus eux-mêmes étant des êtres qui évoluent. Traiter de la question des identités au sein d'une profession nécessite de bien observer et de prendre en compte le contexte réel dans lequel se construit ce phénomène. Les phénomènes auxquels nous assistons actuellement dans les organisations et surtout sur le marché du travail de l'expertise comptable nous poussent à explorer davantage les dynamismes qu'on pourrait observer au sein des professions.

Ces deux notions nous invitent à inscrire et à prendre en compte la dimension individuelle dans l'analyse des dynamismes au sein de la profession libérale comptable.

En mobilisant les travaux de Chanlat (2003) et Wilmontt (2011) qui démontrent que l'expérience organisationnelle influe sur la construction identitaire et l'oriente par le processus de socialisation professionnelle, et l'ensemble des travaux sur la construction identitaire, De rozario et Pesqueux (2018), identifient quatre formes d'identités construites par l'expérience organisationnelle comme présentées sur la figure suivante :

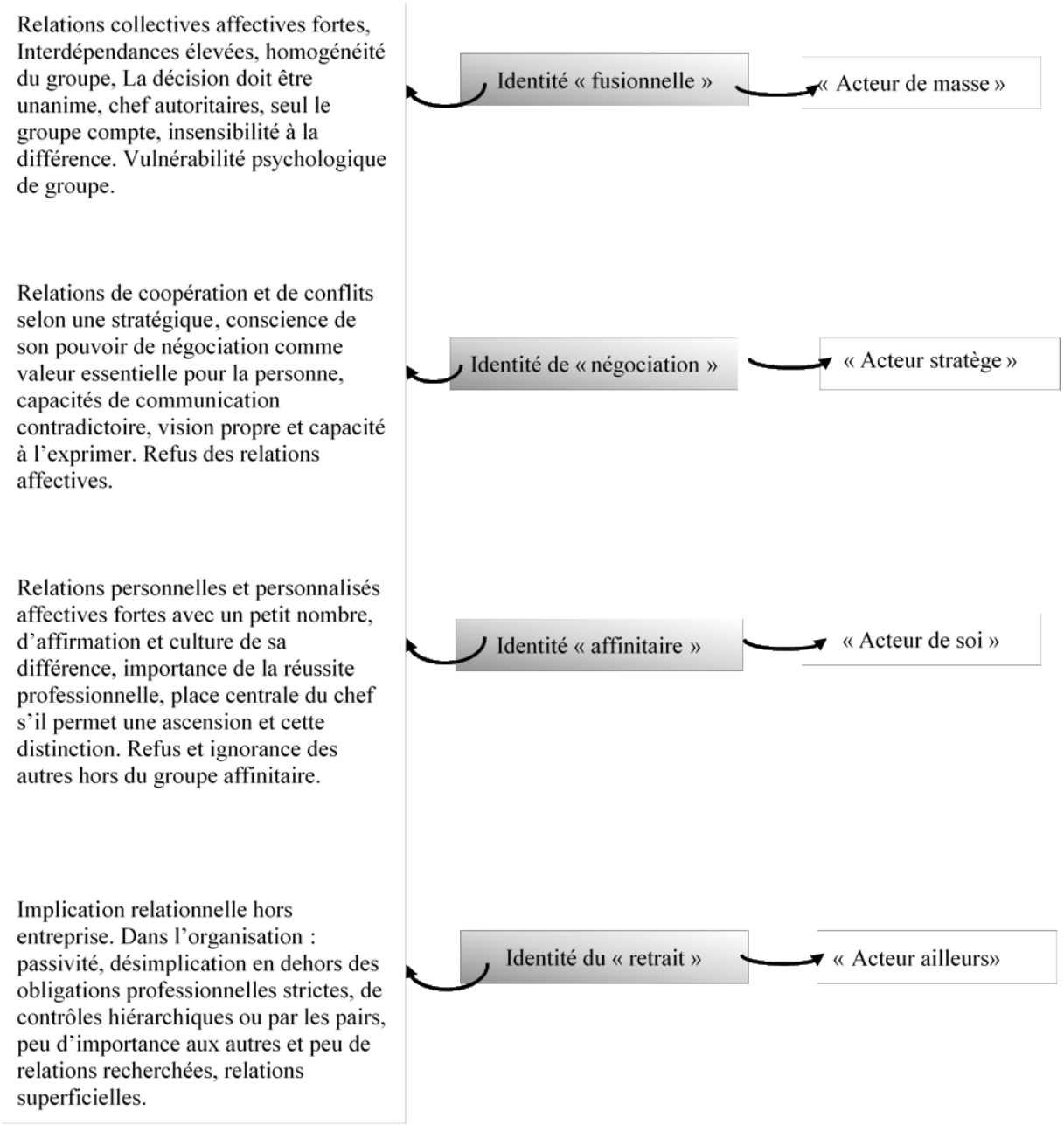

Figure 12 : Les quatre formes d'identités construites par l'expérience organisationnelle (De Rozario et Pesqueux, 2018, p.229)

Ces quatre formes d'identités présentent un intérêt certain pour nous quant à leur perception des promesses d'engagement et plus précisément dans la formation d'un éventuel contrat normatif. Quel rapport peut-on établir entre cette présentation des formes d'identités et les différents types de contrats psychologiques identifiés par la théorie du contrat psychologique ?

Quelle relation peut-on établir entre la forme identité « fusionnelle » et le contrat normatif que partagent différents salariés dans une même organisation ? Selon De Rozario et Pesqueux

(2018), « les membres d'une organisation qui partagent une identité dite « fusionnelle », tendent à réagir plus vivement en situation de réorganisation ou de « crise »… » ; Peut-on donc dire qu'ils partagent le même contrat normatif ?

2-4 L'intérêt d'une approche par le contrat psychologique

L'analyse relève qu'il est important de prendre en compte les trois registres suivants.

L'ensemble des actants institutionnels car ils véhiculent des messages qui contribuent à forger les engagements et leurs contenus et surtout à les stabiliser. Ce qui permet de donner une dimension normative aux engagements ou alors l'existence de quasi contrats parfois imposés. Les violations et les transformations de contrats et toute la dynamique qui peut en résulter peuvent être liées à ce registre des institutions et des pouvoirs publics.

Le deuxième niveau d'analyse est le registre de l'expertise et de la profession. Ce registre permet d'expliquer les fondements de la confiance dans la relation par exemple la réception d'un mandat de la part du client qui dure des années et donc l'existence des contrats relationnels (entre l'expert-comptable et son client) et les événements contractuels (les ruptures, les dérives contractuelles) qui peuvent en découler. En somme, ce niveau d'analyse indique l'ensemble des éléments actants humains et non humains, normes d'engagement et la confiance qui expliquent le contenu de la relation (perception des engagements, les promesses et la confiance). Il permet de comprendre par exemple le contrat psychologique du comptable et pourquoi le comptable et son client peuvent entretenir une relation du type transactionnel ou relationnel ou alors équilibré.

Enfin, le troisième registre est axé sur l'agir professionnel, c'est-à-dire le comptable dans sa pratique en action et en interaction dans un contexte face à une situation de conjoncture problématique. C'est l'aspect dynamique du contrat et nous aide à identifier les parties prenantes impliquées dans la relation et les évolutions des contrats qui peuvent se transformer ou s'adapter selon les conjonctures problématiques.

Chacun des trois registres révèle un aspect du contrat pour permettre sa compréhension. Ce modèle intégratif de De Rozario (2006) contribue à donner une réponse aux questions :

- Comment se forment les engagements et que contiennent-ils ?
- Quelles sont ses parties prenantes, c'est-à-dire par quels actants sont-ils gouvernés ?

Ce modèle d'analyse des professions nous paraît plus riche de par leur intégration qu'une utilisation isolée des trois approches de la sociologie des professions.

Cependant nous proposons une approche qui nous semble plus intégrative et intéressante de la profession comptable par la théorie du contrat psychologique (issue du champ de recherche du comportement organisationnel) car, par rapport aux limites d'une approche isolée de la profession comptable (comme une institution avec des règles de fonctionnement, comme une interaction, comme un marché fermé...), l'intégration de ces trois approches selon l'analyse de De Rozario (2006) est intéressante parce qu'elle intègre les 3 approches avec les compléments et les enrichissements qu'elles s'apportent, mais elle ne prend pas en compte les questions de :

perceptions d'engagement, perception de promesses, les normes d'engagement, de consentement, d'évènements contractuels tels que les brèches, les violations d'engagement ou de transformations de contrat…

L'approche du contrat psychologique questionne selon De Rozario et Jardat (2011), les formes contemporaines de contrats dans leur capacité à engager les parties prenantes (actants humains et non humains) dans une relation qui n'est pas seulement économique ni guidée par des intérêts individuels mais qui est surtout interpersonnelle et subjective. La richesse de cette approche est qu'en plus de comporter les aspects des approches précédentes et celles du modèle intégratif, elle définit et inscrit le contrat et ses différentes composantes dans sa dimension essentiellement subjective et personnelle.

En choisissant de mobiliser en plus du modèle intégratif l'approche par le contrat psychologique, cela nous permet de disposer d'un cadre qui nous permet d'observer les relations entre acteurs de façon plus globale (à différents niveaux d'analyse : individu, groupe et organisation) et surtout d'en analyser les dynamismes. Plusieurs raisons nous expliquent et justifient ce choix :

Mobiliser la théorie du contrat psychologique, nous engage à prendre à notre compte son postulat selon lequel les engagements et particulièrement les engagements contractuels, leur perception et les promesses faites sont à inscrire dans une dimension purement subjective et idiosyncrasique. Elle permet aussi d'observer dans les relations contractuelles au moins cinq types d'engagement contractuel qui sont : le contrat relationnel, le contrat transactionnel, le contrat transitionnel, le contrat équilibré et le contrat sans garantie. Cet ensemble de contrats sont tous issus de la dimension idiosyncrasique de l'engagement contractuel. Cela étant, nous concevons donc les relations d'engagement, de promesses, de perception d'engagement et de désengagement comme étant des phénomènes propres à chaque individu et pourrait expliquer la diversité de comportements dans les organisations.

Autre aspect lié à la prise en compte de ce cadre théorique est la possibilité de prendre en compte les évolutions du contrat et donc des engagements pris ou perçus. C'est la dimension dynamique des engagements qui se nourrit de deux grands phénomènes : les phénomènes liées aux parties au contrat et qui sont les dynamiques individuels et les événements contractuels qui marquent les engagements. Cette dimension dynamique des relations contractuelles permet de suivre la vie du contrat par l'identification d'éléments contractuels, leur mode de traitement avec des résultats en termes de réactions des actants qui peuvent aller du silence, la protestation, la dégradation avec poursuite de la relation jusqu'au retrait de la relation. L'analyse de la dynamique des engagements permet de comprendre comment des engagements de type transactionnel peuvent se transformer en des engagements relationnels et vice versa puis pourquoi certaines peuvent opter pour des contrats de type transactionnel ou équilibré dans une organisation alors qu'une autre leur propose une relation d'emploi de type relationnel. Un jeune expert-comptable au démarrage de sa carrière a préféré un CDD avec une certitude de ne jamais devenir associé dans un grand cabinet international du type *big 4* implanté à Paris plutôt que le CDI avec proposition d'être associé que lui proposait un petit cabinet de province. Il pense dix années après avec sa situation de marié avec un enfant qu'il ne ferait plus le même choix.

La troisième dimension apportée par cette approche est celle de gouvernance des engagements contractuels. Elle nous invite entre autres à tenir compte d'une variété d'actants de nature distincte qui peuvent être des humains mais aussi des objets, signes et autres et donc non humains et surtout pas neutres puisqu'émettant dans messages contractuels qu'il convient de prendre en compte. Enfin, elle offre la possibilité de faire une analyse en tenant compte de différents niveaux de contrats qui peuvent être le niveau individuel et donc celui du contrat psychologique individuel, mais aussi l'engagement normatif qui est une perception identique des engagements partagés par un groupe et les niveaux de contrats attribué (par l'extérieur, c'est-à-dire la rumeur, les informations relayées sur les réseaux sociaux, …) et social.

L'ensemble de ces trois dimensions (idiosyncrasie des engagements, la dimension dynamique des engagements et la gouvernance contractuelle par une diversité et multiples actants avec un regard multiniveaux) sont absentes du modèle intégratif ce qui limite ainsi les possibilités d'exploration des phénomènes contractuels d'engagement. Dans la suite de nos travaux, nous aborderons notre terrain munis de deux approches qui peuvent s'intégrer et s'enrichir pour offrir un cadre assez riche pour analyser les engagements contractuels des experts comptables libéraux.

Conclusion du chapitre 3

Notre principal objectif dans ce chapitre était de présenter le modèle intégré que nous comptons mobiliser pour explorer les promesses d'engagement des experts comptables. Il est donc question ici, de montrer la pertinence de notre choix et surtout comment ce modèle d'analyse pourrait bien s'intégrer avec la théorie du contrat psychologique pour offrir un cadre d'analyse fructueux en termes de comportement contractuel.

Il est structuré en deux grandes parties : la première décrit les différentes approches de la sociologie des professions et la deuxième traite du modèle intégré.

Dans la première partie, nous avons décrit les trois grandes approches de la sociologie des professions généralement mobilisées pour analyser les professions. Il s'agit de l'approche fonctionnaliste, l'approche interactionniste et celle des économistes institutionnalistes.

Nous avons identifié pour chacune de ces trois approches, leurs caractéristiques et la pertinence de leur choix au regard de notre problématique. L'approche fonctionnaliste définit une seule profession comptable selon ses critères et pourtant en France, différentes professions comptables coexistent. Cette approche est pertinente quant aux traitements des aspects normatifs de la profession. L'approche interactionniste traite de groupes professionnels et perçoit les professions en interaction ou en conflit (lieux privilégiés pour observer les violations contractuelles), pour asseoir leur suprématie. Elle a l'avantage de s'intéresser aux pratiques mais ignore les dimensions normatives de la profession. L'approche institutionnaliste traite de la stabilisation des compromis et des accords. Elle ne prend pas en compte l'interactionnisme symbolique. Et surtout l'économie des singularités ; aspects importants pour la profession.

La deuxième partie est essentiellement consacrée au modèle intégré. Après avoir montré l'avantage d'une démarche qui intègre les trois approches et une insuffisance des trois approches prises de façon isolée pour traiter notre problématique. L'approche dite intégrative est structurée autour de trois registres:

- celui de l'action publique et des institutions : il montre comment les pouvoirs publics stabilisent les normes, les règles qui régissent les pratiques.

- le registre de l'agir professionnel: il désigne les processus contradictoires et d'apprentissages impliquant des arbitrages. Il prend en compte les aspects fonctionnels de la profession.

.- le registre de l'expertise : montre comment l'expert agit en situation de conjoncture problématique ; ce registre montre l'expert en action.

Nous montrons que ce modèle intégratif s'inscrit bien dans le champ de recherches qui s'intéressent aux dynamismes professionnels. L'analyse de ces dynamismes offre un cadre d'analyse qui aboutit aux formes d'identités professionnelles.

Enfin, nous montrons comment la théorie du contrat psychologique peut bien s'intégrer à celui dit intégré pour étudier le comportement contractuel des experts comptables. Le choix de ce modèle d'une part et la théorie du contrat psychologique d'autre part indiquent que l'étape suivante de notre travail est celle du départ sur le terrain muni de notre cadre théorique et conceptuel.

Deuxième partie :

Méthodologie et stratégie de recherche

Introduction de la deuxième partie

La deuxième partie de notre recherche est constituée de trois chapitres qui expliquent notre démarche méthodologique et les résultats obtenus.

En effet, munis de notre cadre théorique, nous sommes allés sur le terrain que nous avons pris le soin de présenter dans le chapitre contextuel (Chapitre 1 : Les mutations de la profession et des pratiques d'expertises comptables). Il s'agit de la profession libérale réglementée des experts comptables. Ils sont soit employés (salariés, ou stagiaires ou mémorialistes) dans un cabinet d'expertise comptable, soit indépendants installés à leur propre compte, seul ou en association avec d'autres experts comptables. Nous sommes allés à la rencontre de ce terrain munis du modèle intégratif et de la théorie du contrat psychologique. Très peu de travaux ont été recensés depuis la publication de l'ouvrage de Rousseau *et al.,* (2014) qui invite les chercheurs à une mobilisation de cette théorie en prenant en compte à la fois ses quatre grandes dimensions. Cette situation nous pousse à mettre en place un protocole de recherche assez particulier car il est question ici de traiter de l'idiosyncrasie des individus, de prendre en compte leur subjectivité pour capturer leur perception des promesses faites, réalisées ou violées et d'identifier les attentes des acteurs. Une telle ambition nous inscrit dans une approche multiniveau et plusieurs unités d'analyse. Nous avons structuré cette partie en fonction des trois moments de notre démarche : le chapitre 4 est consacré à la phase d'apprentissage de la théorie et des choix méthodologiques et épistémologiques. Le chapitre 5 traite de la collecte et du traitement des données et enfin le chapitre 6 présente les résultats de la recherche et la discussion.

Comment aborder cette théorie peu connue et surtout comment prendre en compte l'ensemble de ses dimensions pour réaliser l'objet de notre recherche ? **Le chapitre 4** décrit les choix faits qui partent de l'idée selon laquelle : il faut apprendre en faisant, pour ensuite tirer les leçons de son apprentissage. Ce chapitre décrit donc comment nous nous sommes appliqués la théorie du contrat psychologique à partir de la grille de lecture que nous avions élaborée à la suite de la lecture de l'ouvrage qui est la première traduction adaptée et mise à jour française de l'ouvrage fondateur de Rousseau (1995). Nos choix ont été faits sur la base de notre ressenti. Nous avons donc opté pour une approche qualitative à travers des cas. À partir de chaque cas, nous avons procédé par des narrations et des descriptions des interactions vécues par chaque interviewé. Chaque expert-comptable a relaté ses perceptions des promesses d'engagements et comment lui-même formulait les siennes et sur la base de quelles

informations ou aspects de la relation. Cette façon de collecter les données nous permet de clarifier notre positionnement épistémologique.

Les différentes décisions relatives à notre démarche méthodologique prises, il faut maintenant passer aux phases de collecte et de traitement des données ; c'est l'objet du **chapitre 5.**

Dans ce chapitre nous expliquons comment nous avons élaboré notre outil de collecte des données, principalement notre guide d'entretien et préciser les autres sources d'information.

Nous précisons la constitution de notre échantillon des experts comptables à interviewer et nous mettons en place une stratégie pour entrer en contact avec nos cibles.

Nous décrivons le processus de l'entretien, la collecte des données puis celui de l'analyse des données.

Le dernier, c'est-à-dire le **chapitre 6** est celui des résultats et la discussion. C'est la dernière étape du processus de la recherche. Dans la première partie, les principaux résultats sont présentés. À partir de ces résultats, nous traitons nos propositions et nous énonçons notre thèse.

Dans la seconde partie, nous confrontons nos résultats à l'état de l'art et le cadre théorique mobilisé. C'est l'occasion pour nous de montrer l'intérêt de nos travaux mais aussi leurs limites. Dans la conclusion finale, nous identifions notre apport tant au niveau opérationnel que théorique et les futures axes de recherches qui se dégagent de nos travaux.

Chapitre 4

Méthodologie de la recherche et positionnement épistémologique

Plan du chapitre 4

1-L'auto-observation : une démarche originale et réflexive

1-1 La rencontre avec la théorie du contrat psychologique et l'élaboration de ma fiche de lecture

1-2 Quand je deviens l'acteur de ma fiche de lecture

2-Les leçons de la démarche réflexive

2-1 De « mon propre cas » à l'étude de cas comme choix méthodologique

2-2 La narration et la description comme outil de discussion de la théorie

2-3 Épistémologie de ma recherche

Chapitre 4. Méthodologie de la recherche et positionnement épistémologique

Introduction

L'objectif de ce chapitre est de présenter la démarche méthodologique mise en place pour traiter la problématique de recherche.

Après s'être doté d'un cadre théorique assez robuste, vient pour nous l'étape de présenter le cheminement par lequel nous rentrons en possession du matériau dont le traitement et l'analyse fournissent les résultats de la recherche. Il s'agit donc de l'étape de la méthodologie et du choix d'une épistémologie pour la recherche.

Il est composé de deux parties. La première traite principalement du processus qui a permis de comprendre et d'adopter la théorie du contrat psychologique pour analyser et comprendre les comportements contractuels. La seconde aborde la question de la méthode des cas qui consiste en la collecte du matériau qui servira à produire la connaissance. Elle s'achève avec des précisions portant sur notre posture épistémologique.

Les questions relatives à la méthodologie utilisée lors d'une recherche sont centrales pour tout chercheur et elles le sont encore plus lorsqu'il s'agit d'un jeune chercheur ou d'un chercheur débutant. Pour notre part, nous avons mobilisé une théorie peu connue car peu enseignée dans les universités et écoles de commerce et aussi peu pratiquée dans les organisations ; cependant, avec un corpus littéraire, issu majoritairement des travaux des universitaires, qui ne cesse de prendre du volume. Les résultats pratiques de cette abondante littérature sont perçus comme décevants et de nouvelles approches ou du moins un renouvellement de la méthode est souhaité (De Rozario et Pesqueux, 2018). Nous nous sommes inscrits dans cette optique dès notre rencontre avec la théorie et nous avons décidé d'analyser les comportements contractuels en adoptant une approche compréhensive.

Choisir de s'engager dans un tel projet signifie d'aller au contact d'acteurs agissant, pensant, en interaction avec d'autres acteurs, chacun avec son idiosyncrasie. Une telle situation demande donc une méthodologie rigoureuse et soigneusement choisie car cette étape constitue la connexion de notre cadre théorique et notre terrain.

Pour ce faire, nous avons commencé par une méthode réflexive, constituant la première partie qui traite essentiellement de nous en tant qu'acteur en scène. Elle est structurée en deux points. Le premier point raconte la rencontre entre l'acteur, c'est-à-dire moi, et la théorie du contrat psychologique. Cette rencontre passe par l'élaboration d'une fiche de lecture puis une illustration des différents concepts clefs de la théorie qui permet de tirer un ensemble de leçons qui vont servir à la conception de notre démarche méthodologique.

Le second point donne les éléments essentiels de la méthodologie retenue dans cette recherche. Il s'agit d'abord d'une justification du choix de la méthode de l'étude de cas. Ensuite, nous présentons l'échantillon constitué par les différents cas sélectionnés, puis nous traitons de la méthode de collecte et de constitution du matériau. Nous mobilisons ici essentiellement la narration et la description. Après avoir montré comment l'étude de cas était adaptée à notre projet de recherche, nous avons abordé la question de la posture épistémologique. Dans cette étape, nous avons indiqué notre position quant à notre adhésion à l'un des groupes de pensée identifiable dans les travaux récents en sciences de gestion.

1-L'auto-observation : une démarche originale et réflexive

Cette section vise à justifier notre positionnement épistémologique et les principaux arguments qui justifient notre engagement dans une démarche compréhensive. C'est l'occasion pour nous de justifier l'adoption de l'approche qualitative pour traiter notre problématique.

1-1 La rencontre avec la théorie du contrat psychologique et l'élaboration de la fiche de lecture

Le démarrage de ma thèse constitue mon point de rencontre avec l'ouvrage de Denise Rousseau *et al.*, (2014) intitulé « Contrat psychologique et Organisations. Comprendre les accords écrits et non écrits », première traduction et adaptation française de l'ouvrage Psychological contracts in organizations : Understanding written and unwritten agreements (1995) ouvrage fondateur de Denise M. Rousseau, réalisé sous la direction de l'auteure, Pascale de Rozario, Rémi Jardat et Yvon Pesqueux.

J'étais dans ma phase de revue de littérature avec pour objectif de comprendre les relations entre l'employé et l'employeur dans les relations d'emploi et de travail. Dès les premières lectures, je me suis rendu compte que les théories telles que : la théorie de l'échange sociale (TES) de Blau (1964), les incitations-contributions de March et Simon (1958), l'approche du don contre don de Mauss (1950, 1967, 2003) (que j'avais mobilisées au tout début de mes recherches pour construire mon cadre théorique n'étaient plus au cœur des débats sur les relations contractuelles entre individus dans les organisations. Les auteurs en sciences de gestion plus particulièrement en gestion des ressources humaines (GRH) mobilisent de plus en plus des cadres théoriques qui intègrent l'approche du contrat psychologique pour décrire les relations inter individus dans les organisations. De plus, j'ai réalisé que ma recherche se situait dans le champ disciplinaire du comportement organisationnel au sens américain de l'école de l'université de Carnegie Melon. J'ai donc abandonné ces premières théories que j'avais retenues et je me suis focalisé sur la théorie du contrat psychologique.

Au fur et à mesure que j'avançais dans ma lecture, j'avais une vision et une approche de mon sujet qui changeaient au gré des jours et selon le chapitre lu. Chacun des huit chapitres de l'ouvrage présente un aspect de la relation qui pouvait constituer l'objet de ma recherche. En ce qui concerne les phénomènes observés au départ de ma thèse, je me suis rendu compte que

je pouvais prendre en compte l'ensemble de ces phénomènes qui m'intéresseraient dans la relation à partir d'une seule catégorie de population et surtout à l'aide d'un seul concept celui de « contrat psychologique ». Mon questionnement s'est précisé sans que je ne sache exactement à ce stade, quelle serait ma question de recherche. Je savais à présent que ce qui m'intéressait réellement c'était de comprendre ce qui fait engagement et promesses d'engagement aujourd'hui chez les comptables ; sous l'hypothèse préalable autre que le cadre théorique du contrat psychologique. Mon directeur de thèse m'a demandé de rédiger dans un premier temps une fiche de lecture de l'ouvrage et une fois cette fiche jugée acceptable, car conforme à l'ouvrage, nous avons alors fait notre premier pas sur le terrain. Je pensais que je partirais rencontrer les comptables lorsque mon directeur de thèse me fit savoir que je devais bien maîtriser les concepts de cette théorie avant de rencontrer les comptables avec mon appareillage de recherche. En fait, il était question que j'« incarne » le contrat psychologique. Je devins l'enquêté et l'enquêteur de cette étape.

1-2 Quand je deviens l'acteur de ma fiche de lecture

Pour mon premier terrain, je devais jouer le rôle de l'enquêté puisque je devais raconter mes propres promesses et perception de promesses ayant eu une carrière de consultant dans un cabinet de conseil en management et stratégies, puis dans un institut d'étude marketing. L'enjeu consistait, pour chaque chapitre de l'ouvrage, à trouver dans mon expérience passée des situations qui « collaient » avec les concepts décrits et expliqués si c'était le cas. J'étais donc l'enquêté et l'enquêteur à la fois. Cette étape dans laquelle j'étais obligé d'aller dans mon expérience passée m'a permis de préparer mon entrée sur le terrain dans sa conception, son choix et surtout d'avoir une première approche du guide d'entretien fondé sur la théorie du contrat psychologique. En termes méthodologiques, je pris conscience de l'importance de la narration et des détails que je devais fournir, mais aussi de la nécessité de disposer d'un ensemble de compétences avant de se confronter au terrain muni de cette théorie du contrat psychologique. Plus précisément, il s'agit :

- dans un premier temps d'une bonne compréhension de la théorie du contrat psychologique. C'est une théorie comportementale des contrats. Elle est construite à partir d'un ensemble de concepts qu'il convient de comprendre et de savoir manipuler dans le sens initial développé par Rousseau en 1995. Quelques exemples de concepts clefs mobilisés : les contractants humains et non-humains, la violation et la dérive contractuelles, les normes sociétales d'engagement, les coûts de confiance, les promesses, les mécanismes d'engagement, …

J'ai compris à travers cette expérience, comment les concepts du contrat psychologique pouvaient avoir diverses compréhensions. Cela m'a permis de chercher des concepts proches de ceux du contrat psychologique pour exprimer ma pensée. Cette étape a donc été pour moi un moment de prétest pour mon futur outil de collecte de données,

- dans un second temps, d'un point de vue personnel et face à la subjectivité qui peut caractériser tout chercheur, cette étape m'a permis de rester vigilant pendant mes enquêtes et de ne pas privilégier une seule explication et tenter de savoir chaque fois s'il n'existait pas d'autres alternatives. Cette première expérience me permet de « prêter attention au phénomène d'équifinalité : un enchainement de faits peut en général s'expliquer par plusieurs mécanismes possibles » (Dumez, 2013).

- Enfin, c'est aussi l'occasion de penser à ce que je veux faire de mes données. J'ai pu faire mes premières analyses et réaliser une application de la grille d'analyse de la théorie du contrat psychologique à partir de ma fiche de lecture qui identifie six dimensions importantes (De Rozario et Pesqueux, 2018) de la relation contractuelle. Il s'agit :

- des parties prenantes humaines et non humaines qui sont sources et récepteurs des messages contractuels,

- des types de contrats psychologiques,

- des niveaux de contrat,

- des contenus des promesses,

- des événements contractuels,

- des réponses aux évènements identifiés.

J'ai appris à identifier ces différentes dimensions progressivement et selon la structure de l'ouvrage comme nous allons le voir dans les paragraphes suivants.

1-2-1-Une diversité de contrats psychologiques définis à partir du contrat psychologique individuel

La théorie du contrat psychologique identifie une variété de contrats. On distingue : le contrat relationnel, transactionnel, transitionnel, équilibré et sans garantie. Ces contrats sont fonction

des quatre niveaux de contrat suivants : le niveau individuel, le niveau groupe, le niveau imputé et le niveau social. Dans ce travail de recherche, nous avons décidé de ne pas retenir le niveau social.

La situation décrite ci-dessous (encadré 7) nous permettra d'identifier quelques contrats en tenant compte de divers niveaux de contrat.

Encadré 7 : **Comment j'ai été recruté par le cabinet de consultants « Nouvelles perspectives » ?**

« C'est sur recommandation d'un parent lui-même expert-comptable stagiaire que j'ai été recruté. J'ai participé à une mission d'audit dans laquelle il y avait des aspects commerciaux et marketing et j'avais été sollicité par ce parent (un cousin) pour renforcer l'équipe qu'il conduisait. Il m'a simplement dit « serais-tu libre l'été prochain (juin et juillet) pour participer à une mission d'audit dans laquelle tu pourrais jouer un rôle important ? ». J'ai accepté tout de suite car c'était un parent qui me le proposait et c'était une bonne opportunité qui rencontrait mes ambitions d'intégrer le secteur du conseil et des études. Je n'ai pas discuté du prix de la mission ni d'aucune autre condition de ma participation. Le seul fait que cela vienne de mon cousin suffisait pour moi et me rassurait que ma participation serait équivalente à ma rémunération.

Après cette mission, j'ai été recommandé par ce même cousin dans le cabinet « Nouvelles perspectives ». C'est le cabinet qui m'a appelé et m'a proposé le contrat. Je n'ai pas fait d'entretien d'embauche et je n'ai rien négocié.

Avec du recul, je réalise maintenant que c'est la confiance en mon cousin expert-comptable stagiaire qui est l'élément de base de mon contrat de travail. Je ne connaissais pas le cabinet, ni les dirigeants, mais je me suis dit que la recommandation vient de mon parent, il est impossible qu'il me recommande auprès d'un « mauvais cabinet ». Je n'avais aucune idée des missions qui allaient m'être confiées et lui-même ne travaillait pas pour le cabinet dans lequel il me recommandait.

Lorsque j'ai intégré le cabinet, jamais je n'ai rendu mon cousin responsable pour tout ce que je vivais (de bons moments mais aussi des difficultés) au sein de celui-ci. Je me rendais responsable totalement de mes actes et le parent qui m'avait introduit avait disparu de ma relation avec mon employeur même si au démarrage, le directeur m'a bien signifié que j'avais été recommandé et il espérait ne pas être déçu par mes prestations. Cette référence à mon parent n'est plus apparue dans nos échanges avec mon directeur, ni avec une autre personne dans le cabinet ».

(Auteur)

Identification des contrats en tenant compte des différents niveaux de contrat : il est possible de retenir 2 niveaux d'analyse. Le niveau individuel et le niveau normatif, c'est-à-dire la famille et le groupe (organisation).

Les niveaux d'analyse	Type de contrat et justification	Extraits de verbatim
Individu (moi)	Il n'y a pas de contrat psychologique entre l'employeur et moi. Je ne le connais pas. Mes attentes sont orientées vers mon cousin et véritablement vers le cabinet qui m'embauchait. Entre le cabinet et moi, il existe un contrat purement transactionnel. J'aurai des missions à exécuter et en retour, j'aurai une rémunération.	*«c'est la confiance en mon cousin expert-comptable stagiaire qui est l'élément de base de mon contrat de travail. Je ne connaissais pas le cabinet, ni les dirigeants, mais je me suis dit que la recommandation vient de mon parent, il est impossible qu'il me recommande auprès d'un « mauvais cabinet ». Je n'avais aucune idée des missions qui allaient m'être confiées et lui-même ne travaillait pas pour le cabinet dans lequel il me recommandait ».*
Groupe (famille)	**Contrat normatif familial** Le contrat normatif familial s'explique par le fait que lorsqu'on est en famille, nous devons nous entraider. C'est sous-entendu aussi que lorsqu'on nous propose un contrat il ne faut pas exploiter le nom de la famille.	*« J'ai accepté tout de suite car c'était un parent qui me le proposait et c'était une bonne opportunité qui rencontrait mes ambitions d'intégrer le secteur du conseil et des études. »*
Organisation	**Le contrat est transactionnel entre le cabinet et moi.** À ce stade, ce qui me lie à ce cabinet c'est l'opportunité d'intégrer un secteur d'activités qui m'intéresse et qui pourrait me permettre de développer ma carrière.	*« C'était une bonne opportunité qui rencontrait mes ambitions d'intégrer le secteur du conseil et des études. Je n'ai pas discuté du prix de la mission ni d'aucune autre condition de ma*

		participation ».
Cousin	**Le contrat est relationnel** C'est un membre de ma famille et nous sommes dans une relation de long terme car ce qui nous unis, ce n'est point des relations économiques mais des relations familiales qui vont au-delà des aspects économiques. J'ai confiance en mon cousin. Quel que soit ce qui arrive dans la famille notre relation familiale est maintenue.	*« J'ai accepté tout de suite car c'était un parent qui me le proposait… »*

1-2-2-Comprendre le fonctionnement du contrat

Les raisons pour lesquelles on tient ses engagements sont diverses. La théorie du contrat psychologique en identifie six (6) : l'image de soi, le principe du consentement, les coûts de confiance, la représentation produite par l'acte de promettre, les incitations et la pression sociale et le souci de réputation. La situation présentée ci-dessous (encadré 8) nous permettra d'identifier certains facteurs qui expliquent la tenue des promesses et des engagements.

Encadré 8 : **Pourquoi j'ai tenu à boucler ma dernière mission ?**

« Cette mission avait été commandée par la compagnie nationale de transport de mon pays et elle était en cours lorsque je devais partir du cabinet. Malgré le fait qu'une autre personne avait été désignée pour prendre les dossiers que je conduisais, je tenais quand même à rédiger le rapport final de cette mission. Cela a été un engagement assez cher payé.

Je suis arrivé en France pendant la rentrée des classes. Il fallait trouver un logement car celui que j'avais réservé m'avait été refusé à mon arrivée. Il fallait s'inscrire rapidement car mon RDV d'inscription était passé et les cours avaient commencé (ce retard s'explique par les difficultés d'obtention du visa français). Pendant que je luttais pour m'installer, j'avais la pression de mon ancien employeur à qui j'avais promis boucler ma dernière mission quel que soit la situation dans laquelle je me trouverais. Je n'avais pas imaginé les difficultés à un tel degré car mon ordinateur venait de me lâcher juste deux jours après mon arrivée. Je ne pouvais pas acheter un autre dans l'immédiat car toutes mes prévisions de dépenses étaient devenues caduques puisque je devais payer plus cher mon loyer… et surtout je ne connaissais pas les rouages de la faculté pour pouvoir travailler sur les ordinateurs en libre-service. Bref, j'ai pu tout de même fournir un

rapport dans les délais et la présentation des résultats a été un succès.

Pourquoi n'ai-je pas rompu facilement mon contrat avec mon ancien employeur ?

Avec du recul, je pense qu'un ensemble de facteurs peut justifier mon attitude :

- mon honneur et la parole donnée : à la première rencontre avec le client j'avais donné ma parole au client. Je lui avais promis des données fiables et pertinentes pour sa prise de décision. Je savais qu'il me faisait confiance car il avait entendu parler de moi en bien et surtout de la pertinence de mes recommandations qu'il n'avait pas hésité à évoquer.

- j'ai voulu terminer ce que j'avais commencé. J'avais fait une analyse très simple : mon nom et ma réputation seront mêlés au résultat final sachant que tout le monde savait que j'avais démarré la mission. Mon successeur sur la mission pouvait à tout moment rejeter la faute sur moi sachant que je n'étais plus présent dans le cabinet et surtout que je ne serais pas présent chez le client.

- je n'avais pas assez confiance en mon successeur mais j'avais confiance en moi-même. Le dossier était complexe de mon point de vue par rapport à ses connaissances et son background. Nos premiers échanges n'ont pas été rassurants pour moi. Alors j'ai voulu boucler ma mission et le laisser commencer sa mission à lui en toute indépendance.

- l'enrichissement de mon expérience et mes références : il s'agissait de la principale compagnie de transport au niveau national et c'était une référence pour mon projet professionnel futur. Pour moi, si je voulais être en mesure de citer la mission comme étant un élément de mon expérience professionnelle, et donc la valoriser, il fallait la conduire jusqu'à son terme. Cela me donne tous les droits d'évoquer cette expérience comme étant une partie de mon parcours en cabinet chose que je n'aurais pas pu faire de façon légitime si j'avais abandonné. Même si je ne le regrette pas aujourd'hui, je me rends compte que les difficultés que j'ai eu à gérer pour pouvoir réussir cette mission, n'en valaient pas la peine. Quelques années après ma position est que si je devais partir avec une mission en cours je ne referai plus ce que j'ai fait.

- les aspects pécuniaires sont à prendre en compte mais je tiens à signaler que leur poids dans ma prise de décision était assez négligeable mais ils ont évolué dans le temps. À la fin de la mission, ils m'ont paru importants parce qu'à cause de cette mission j'ai fait des dépenses qui auraient pu attendre. Et le montant de la rémunération ne valait pas finalement le travail réalisé.

- enfin la référence à mon parent qui m'avait recommandé auprès du cabinet. Si pendant tout mon parcours au sein du cabinet, j'ai rarement fait référence à mon parent, à la fin, au moment de partir je me suis dit qu'il fallait laisser une belle image de moi. De sorte que la prochaine recommandation de mon cousin auprès de ce cabinet puisse avoir un écho favorable puisque j'aurai laissé une image de moi inoubliable. De mon point de vue, s'il fallait mettre dans une balance ce que j'ai donné et ce que j'ai reçu finalement, la balance pencherait de mon côté puisque j'estime avoir plus donné que je n'ai reçu dans la collaboration. J'ai évité au cabinet le danger de laisser un client en cours de contrat (c'est moi que le client voulait sur cette mission et pas une autre personne)

(Auteur)

Analyse de la situation à l'aide de la grille d'analyse du contrat psychologique.

Dans cet exemple, il est possible d'identifier les contenus des promesses et les raisons pour lesquelles les engagements sont tenus.

Raisons évoquées	**Illustrations (verbatim)**
1- l'image de soi	*« je me suis dit qu'il fallait laisser une belle image de moi ».*
2- le principe du consentement	*« ...à la première rencontre avec le client j'avais donné ma parole à ce dernier. Je lui avais promis des données fiables et pertinentes pour sa prise de décision »*
3- les coûts de confiance	*« ...enfin la référence à mon parent qui m'avait recommandé auprès du cabinet. Si pendant tout mon parcours au sein du cabinet j'ai fait référence rarement à mon parent, à la fin, au moment de partir je me suis dit qu'il fallait laisser une belle image de moi. De sorte que la prochaine recommandation de mon cousin auprès de ce cabinet puisse avoir un écho favorable puisque moi j'aurai laissé une belle et inoubliable image de moi.*
4-la représentation produite par l'acte de promettre	*J'avais fait une analyse très simple : mon nom et ma réputation seront mêlés au résultat final sachant que tout le monde savait que j'avais démarré la mission.*
5-les incitations	*- les aspects pécuniaires sont à prendre en compte mais je tiens à signaler que leur poids dans ma prise de décision était assez négligeable « ...l'enrichissement de mon expérience et mes références ».*
6-la pression sociale et le souci de réputation.	*- enfin la référence à mon parent qui m'avait recommandé auprès du cabinet...je me suis dit qu'il fallait laisser une belle image de moi. De*

	sorte que la prochaine recommandation de mon cousin auprès de ce cabinet puisse avoir un écho favorable puisque moi j'aurai laissé une belle et inoubliable image de moi.

Il est aussi possible d'identifier divers contrats : des contrats transitionnels sans garantie

Ma relation avec mon cabinet est du type transitionnel : je suis dans une position de départ et il existe peu de chance que je revienne à mon poste. D'ailleurs, mon remplaçant étant là et il n'existait aucune relation de confiance avec lui.

Enfin il existe une violation de contrat avec rupture car je n'ai plus la volonté de poursuivre la relation. Cette violation contractuelle est venue de moi et elle pourrait avoir des conséquences sur la relation client.

Le contenu de mes promesses et les attentes du cabinet et du client.

Acteurs	**Attentes**
Client	Fournir des livrables permettant de prendre des décisions éclairées. Boucler ma mission.
Directeur du cabinet	Terminer la mission, ce qui revient à fournir à la fin de la mission, un rapport d'étude (livrable) et permettre la présentation orale des résultats de l'étude chez le client. Satisfaire le client, garder sa confiance et déclencher la prochaine mission.

Malgré, un contrat transitionnel, voire sans garantie, j'ai tenu à respecter mes promesses et cela s'explique par l'existence d'un contractant humain (intermédiaire) qui est mon cousin. La relation contractuelle relationnelle (entre mon cousin et moi) a permis de tenir mes engagements jusqu'à la rupture du contrat avec sortie (*exit*) (fin de la relation contractuelle) et avec de faibles coûts de sortie pour l'employeur et élevés chez l'employé (c'est-à-dire moi).

La question du rôle des contractants sur la relation et les comportements en cas de dynamique contractuelle se pose.

1-2-3-Les contractants humains et non humains des engagements contractuels

Une diversité de contractants existe. Ils sont des sources d'émission de messages contractuels. Parfois, ces contractants non humains occupent une place importante dans la relation face aux actants humains. Il est important de bien identifier l'ensemble de ces actants et d'analyser les messages qu'ils émettent. C'est ce que nous ferons à partir de la situation décrite dans l'encadré 9.

Encadré 9 : **Le processus d'intégration chez GFK cabinet des études marketing : comment j'ai intégré le 4e groupe mondial des études marketing?**

« Un mois avant la recherche des stages au mois d'octobre, les responsables de mon master 2 professionnel, ont organisé une séance de présentation des instituts d'étude par la promotion précédente. C'était aussi leur dernière semaine de stage et après ce serait notre tour d'intégrer ces mêmes instituts et donc chaque étudiant devait présenter son institut de sorte à donner l'envie aux autres de l'intégrer. Ils n'hésitaient donc pas à nous parler des avantages liés à l'encadrement, les missions et leur richesse, la rémunération, la flexibilité des horaires de travail, les promesses d'embauche après le stage… Au cours de cette rencontre, certains instituts formulaient à travers les étudiants, leur volonté de recruter d'autres étudiants de la promotion en cours en remplacement de ceux qui partaient.

Les premières informations sur mon institut, je les ai donc eues avec les étudiants de la promotion précédente et complétées par les responsables du master2.

Des annonces étaient apparues sur le site Internet de l'organisation et elles précisaient la nature et les profils des stagiaires consultants juniors recherchés. Les informations collectées sur le site, celles fournies par les étudiants et les responsables de la formation m'ont permis de me faire une opinion et de prendre la décision de postuler. La seconde étape fut celle des échanges avec les étudiants du master. Mes amis de la promotion et moi avions décidé de postuler dans le même institut et de cette façon on aurait les mêmes horaires, les mêmes jours libres, les mêmes moments de révision des cours et donc on pourrait toujours garder notre groupe intact. Mon opinion construite, il fallait préparer les entretiens de groupe et individuels. Je suis allé sur le site internet mais aussi j'ai fait un tour sur le site de l'entreprise à Rueil Malmaison (92). J'ai attendu à l'entrée du Building la sortie des employés vers 17 heures car le vigile à l'entrée m'a donné des informations importantes. Il m'a informé sur les avantages de l'institut et surtout sur « les nombreuses pauses café ou cigarette » que je pouvais m'offrir. Il s'était même proposé à me signaler la sortie de certains salariés influents qui pouvaient me fournir des informations clés sur le recrutement. C'est ce qu'il a fait et j'ai pu échanger avec des salariés qui m'ont dit ce qu'il fallait répondre et les expressions que le DRH aimait entendre lors des recrutements.

Avec du recul aujourd'hui, je me rends compte que l'une des personnes clés qui m'a donné l'envie de travailler pour GFK était le vigile car il m'a rassuré et je voyais en lui un support important même s'il n'était pas inscrit dans l'organigramme de l'institut. Les locaux (bâtiments, car de transport et autre) ainsi que l'ensemble des personnes (salariés, stagiaires…) m'ont fourni des informations qui ont contribué à construire

mon opinion et ma décision.

L'étape suivante fut celle de la rencontre avec la direction des ressources humaines. Au cours des entretiens, le responsable du recrutement m'a donné des informations sur l'institut et ses attentes (je les savais pour la plupart) et comment la suite du processus allait se dérouler.

Après, il fallait attendre qu'on m'appelle. Cela signifiait que la première partie de l'entretien s'était bien déroulée autrement, il fallait chercher ailleurs.

Deux jours après, j'ai été convoqué pour le recrutement avec le directeur du département « grands comptes » accompagné de deux chefs d'équipe qui étaient à la recherche de renfort dans leurs équipes.

Dans la salle d'attente, il y avait des brochures et sur un moniteur, un petit film institutionnel qui passait en boucle. Je me suis focalisé sur le film pour en retenir les séquences essentielles car l'employé rencontré lors de ma prospection m'avait dit que le directeur testait toutes les candidates et tous les candidats qui prétendaient être curieux. La question pouvait porter sur le film institutionnel mais aussi sur les brochures présentées dans la salle d'attente.

Je suis donc arrivé 25 minutes à l'avance et j'ai attendu dans la salle. Je regardais le personnel défiler entre les différents bureaux qui me semblaient assez luxueux et invitaient au travail.

L'entretien a duré une heure et demi environ. Nous avons parlé du métier, de l'institut, des équipes, du département « grands comptes », de moi et de mes expériences précédentes, de ma formation post master2 et actuelle…

Une semaine après cet entretien, l'institut m'avait annoncé mon recrutement et la première semaine de novembre j'ai intégré l'institut. Bien évidemment, cela a été précédé par la phase de la signature du contrat. Il fallait lire les 4 pages du document qu'on m'avait invité à venir chercher. Je n'ai pas lu en entier. J'ai juste regardé si les informations sur mon identité étaient correctement écrites et j'ai signé tout de suite.

Je ne peux pas expliquer de façon précise pourquoi je n'ai pas lu le contrat. Le coup de fil m'annonçant mon recrutement était suffisant. Le contrat ne m'apportait aucune information supplémentaire et de toutes les façons je savais déjà tout sur ma paye et ce que j'allais faire. C'était suffisant pour moi. Dans tous les cas, il fallait trouver un institut pour démarrer le stage et le temps pressait, il fallait passer à autre chose. Si je lisais entièrement mon contrat et que je découvrais des choses en porte à faux avec les échanges, qu'est-ce que je pouvais faire ?

Avec du recul et selon le déroulement de mon stage, je prendrai le temps de lire le contrat. C'est clair que je n'avais pas le choix mais au moins cela m'aurait évité les surprises. Dans tous les cas, mon stage s'est déroulé différemment.

Déjà le contrat écrit comportait des écarts entre les éléments de l'entretien et les écrits et ensuite le contrat vécu était différent du contrat discuté et du contrat écrit.

En tenant compte de ces écarts, j'ai donc eu raison de n'avoir pas lu le contrat.

On m'avait promis un encadrement sur toutes les étapes du processus, des formations complémentaires sur l'utilisation des logiciels de traitement des données, les réseaux Bayésiens par exemple, en réalité cela a duré une semaine et je devais être indépendant, autonome et prendre en mains des dossiers comme tous les juniors stagiaires ou pas.

À ma demande, j'ai pu être épargné de certaines tâches que je n'aimais pas, même si elles étaient importantes pour la formation du master2 et aussi consignées dans mon contrat. Il s'agissait par exemple de la

vérification des fichiers de données. Je trouvais ce travail trop ennuyeux, pas vraiment enrichissant pour moi. J'ai voulu me consacrer aux analyses. Mon directeur de département a trouvé l'idée intéressante puisqu'elle allait dans le sens de son projet de constituer finalement deux équipes. *De mon côté, je ne pense pas non plus avoir respecté mon contrat car je devais renforcer les équipes. J'ai plutôt contribué à organiser la réorientation du cabinet. J'ai habillement quitté l'autorité de ma chef pour me mettre sous celle du directeur de département. Je me suis construit mon environnement de travail (des tâches que j'aimais, un chef qui me comprenait et dont j'appréciais le style de management et surtout la vision…) plutôt que de m'intégrer dans celui qu'on me proposait au recrutement.* *J'ai eu droit à des vacances, chose que je découvrais avec surprise même si cela était stipulé dans mon contrat de travail que je n'avais pas lu.* *(Auteur)*

A partir de la situation décrite, il est possible d'identifier un ensemble de contractants divers et de relever les messages émis.

Sources des messages : contractants humains	**Messages émis**
- Les étudiants des années précédentes du master et les responsables de la formation Le vigile de l'entreprise Des employés du cabinet Le DRH	*« Celles (informations) fournies par les étudiants et les responsables de la formation m'ont permis de me faire une opinion et de prendre la décision de postuler.* *Le vigile à l'entrée m'a donné des informations importantes et j'ai pu échanger avec des salariés qui m'ont dit ce qu'il fallait répondre et les expressions que le DRH aimait entendre lors des recrutements ».*
Sources des messages : contractants non humains	**Messages émis**
- les annonces de recrutement sur le site internet... - le droit à des vacances	*« Des annonces étaient publiées sur le site Internet de l'organisation et elles précisaient la nature et les profils des stagiaires consultants juniors recherchés...Les informations collectées sur le site… »* *« … droit à des vacances »*

Apporte un élément positif dans la relation. Avoir droit à des vacances voulait dire que l'employeur avait de la considération pour moi et me considérait comme un employé et pas comme un stagiaire. C'était valorisant pour moi.	*« Les nombreuses pauses café ou cigarette »* *« Les avantages liés à l'encadrement, les missions et leu richesse, la rémunération, la flexibilité des horaires de travail, les promesses d'embauche après le stage »*

L'importance de l'interprétation des messages émis par les contractants humains et non humains est fondamentale dans la construction du contrat psychologique et montre la difficulté qu'il peut y avoir à construire un contrat normatif dans un environnement où, il y a une profusion d'actants divers et surtout lorsque ces actants sont régulièrement changeants.

1-2-4- Les contrats aujourd'hui

Dans les organisations actuelles, se manage une diversité de contrats, tous construits à partir du contrat psychologique individuel. Cette diversité constitue une dimension importante dans la théorie du contrat psychologique. Ces différents contrats psychologiques révèlent des attentes qui sont parfois contradictoires et pourraient expliquer pourquoi face à un même évènement contractuel, les messages émis ne sont pas reçus, lus et vécus de façon identique. Au-delà des raisons liées au caractère idiosyncrasique du contrat psychologique, d'autres facteurs peuvent-ils expliquer cette divergence de comportement contractuel ?

Encadré 10 : **Mon contrat de stage chez GFK : un contrat transactionnel aux allures de contrat équilibré**

C'était en 2010, j'ai décidé de faire une formation en management des études marketing à l'Université de Cergy-Pontoise et pour mon apprentissage j'ai été recruté comme consultant Junior dans un institut d'étude marketing classé 4e groupe mondial des études marketing à l'époque.
Le recrutement s'est déroulé en plusieurs étapes : un entretien avec le responsable des ressources humaines du groupe et après avec le directeur du département accompagné des chefs d'équipes. Tout s'est passé comme si le contrat était un CDI et pourtant il s'agissait d'un contrat de stage sur 35 heures par semaine. Nous avons reçu un contrat signé par l'institut et l'université que nous devrions signer à notre tour et garder une copie. Dans ce contrat étaient stipulées les conditions de travail et de rémunération.
Dans mon contrat de stage, les activités confiées au stagiaire en fonction des objectifs de formation étaient formulées comme suit :
« Participer à toutes les étapes du processus de réalisation d'études marketing en collaboration avec les analystes marketing, élaboration du questionnaire, vérification des données, analyse et synthèse des résultats, préparation de la présentation client, recommandations »
Une fois dans le poste de travail, nous avons découvert la variété des types de relations et des partenaires

avec lesquels travaillait l'institut. Dans mon équipe, il y avait les stagiaires, les employés en CDD, les employés en CDI (peu nombreux) mais aussi les travailleurs en free-lance, les personnes qui venaient pour des missions ponctuelles, le réseau de partenaires extérieurs (personnes morales et personnes physiques) et ceux qui étaient en Chine et qu'on sollicitait pour élaborer les slides (charting).

Les freelances ressemblent à ceux que Rousseau et al (2014) appellent les intermittents. Il s'agit d'anciens employés pour la plupart d'entre eux. Ils ont développé une expertise dont l'institut a besoin. La relation est de long terme et parfois affective car les attentes mutuelles sont fortes.

À notre arrivée, la motivation au sein de l'équipe n'était pas assez forte ; surtout chez les travailleurs permanents, c'est-à-dire avec un CDI. D'ailleurs, ma chef d'équipe m'a confié que l'une des raisons pour lesquelles elle m'avait retenu dans son équipe était le fait qu'au cours de mon entretien d'embauche, lorsque le directeur du département m'a demandé ce que je pouvais apporter de spécial à l'équipe, j'ai répondu « la joie de vivre, une bonne ambiance et je ferai rire l'équipe ». Son équipe était stressée par le travail. Les délais clients n'étaient pas respectés. Des difficultés apparaissent toujours lors de la phase de l'analyse et des recommandations alors que le client devenait de plus en plus exigent et demandeur d'analyses pertinentes. Il avait plus besoin de conseils pratiques que de chiffres.

Lors de ma première rencontre avec le directeur du département, il m'a confié que l'objectif de l'institut était de se lancer à court terme sur le segment du conseil, activité jusque-là secondaire sinon marginale dans un institut d'étude marketing. Certains membres de l'équipe allaient se consacrer aux aspects purement techniques, c'est-à-dire la production des données et d'autres se contenteraient de produire les analyses et les recommandations. Ces derniers ne seront plus impliqués dans la rédaction du questionnaire, la vérification des données, la préparation des chartes… Selon lui, un malaise existait au sein du groupe et il s'expliquait par le fait que tout le monde intervenait dans les deux activités à la fois alors que les compétences ne sont pas les mêmes. Du coup, ma mission contrairement à ce qui est stipulé dans mon contrat sera de travailler uniquement sur les analyses et les recommandations.

Une semaine après mon arrivé, je me suis vu confier une vingtaine de marchés étrangers pour lesquels je devais préparer les analyses et les recommandations. Je commençais à 9h et partais au plus tôt à 18h. Je faisais plus de 40 heures par semaine. Je suis devenu formateur des nouveaux stagiaires qui arrivaient.

Ma chef a décidé de travailler à distance. Elle voulait s'installer avec son époux à Toulouse et venait sur le site (en IDF) une journée chaque quinzaine de jours. Je n'avais plus l'encadrement promis. Ma chef et moi communiquions par intranet et au téléphone. Elle appelait pour nous dire qu'elle était en pause ou alors à quel moment on pouvait l'appeler ou pas. Son absence physique du bureau n'a pas changé grand-chose à mon niveau. Mais cela n'était pas pareil pour toute l'équipe car certains stagiaires et mêmes salariés en CDD et CDI se sentaient abandonnés.

Bien qu'étant en stage, les attentes étaient fortes, et on me demandait d'innover et de mettre en place des procédures et manuels et autres outils d'aide à la décision. Je devais aider les autres. L'institut nous avait bien signifié qu'il ne nous garderait pas à la fin du stage (une durée de présence d'une année). Ils n'ont pas hésité à m'intégrer au sein d'une équipe qui démarrait et surtout sur un nouveau business qu'ils envisageaient développer en lien avec la demande actuelle du marché. J'ai participé à l'ensemble des réunions qui définissaient les stratégies futures de conquête du marché. J'ai été présenté à certains clients comme étant l'interlocuteur privilégié pour répondre à leurs besoins. J'ai douté à certains moments qu'on ne

me retiendrait pas à la fin de mon contrat tellement j'avais été introduit chez le client. Autrement je me demandais dans quel jeu s'engageait mon patron dans sa relation avec le client qui lui faisait entièrement confiance et lui qui le rassurait en vue de garder son budget et qui par ailleurs confiait l'avenir du business entre les mains d'un stagiaire partant dans quelques mois. *Ma réponse aujourd'hui avec du recul, je me dis que mon patron et moi n'étions pas inscrit dans le même référentiel temporel. Nous n'avions pas la même définition du court et long terme. La relation sans doute avec le client tout comme l'employé ne se gère pas sur le long terme (plusieurs années). La relation est du genre « à chaque jour suffit sa peine ». La preuve qu'après mon départ, j'ai été remplacé et la relation continue d'exister. Ce qui laisse supposer que mon directeur avait raison ».* *(Auteur)*

Identification des contrats

Identification du contrat	Commentaires
Mon contrat de stage est un **contrat transactionnel équilibré.** **Il peut à la limite être qualifié de contrat sans garantie.**	Il comporte des aménagements allant parfois contre les prescriptions scolaires. Je savais que je ne respecterais pas mon contrat de travail et encore moins mon employeur. Tous les deux (employé et employeur), nous savions que personne ne respecterait ce contrat.
Les employés en CDD et CDI **Le contrat est transactionnel**	Leur contrat est limité dans le temps et ils savent qu'ils partiront à la fin du terme échu. Pour ceux qui sont en CDI, même si théoriquement, le terme du contrat est indéterminé, ils ne se projettent pas dans le long terme et aucune relation autre que celle liée au travail existe entre les employés en CDI et l'employeur.
Les freelances : **Les contrats sont équilibrés**	Chacun a son intérêt qui est satisfait et la relation correspond aux attentes de chaque partie pour le moment
Ma chef d'équipe **Le contrat est du type relationnel**	Elle recherche des renforts pour instaurer dans ses équipes de la joie et de la bonne humeur que j'allais apporter
Les collaborateurs en Chine **Contrat transactionnel**	Leur rôle s'arrête à l'élaborateur des charts et les mails liés aux travaux demandés. On connait à peine la personne avec laquelle on collabore et cela n'empêche pas que le travail se déroule bien.
Le chef du département **Contrat relationnel**	Il se projette dans le futur et envisage le futur de l'entreprise avec lui à l'intérieur

Des évolutions du contrat du type violation peuvent être prises en compte dans cette analyse.
Le cas de ma chef : elle passe d'un travail en présentiel vers un travail à distance avec des conséquences sur les contrats de chacun de ses collaborateurs avec elle et/ou avec le cabinet et enfin avec le client.
Le cas de l'entreprise et ma mission : nous sommes face à un changement de mission. Ce changement de mission implique pour moi un changement de relation et me fait espérer un CDI à la fin de mon stage : mon introduction chez le client, ma participation aux réunions… sont autant d'actes contractuels émetteurs de signaux contractuels.

1-2-5-Les violations contractuelles et leurs conséquences

Le contrat est dynamique par nature et contracter sans prendre en compte son caractère dynamique empêche son pilotage d'un point de vue prévisionnel et donc de faire des anticipations. La principale révélation du caractère dynamique d'un contrat est la prise en compte des effets de violation contractuelle dont les réponses sont diverses. La situation décrite dans l'encadré 8 nous permet d'apprécier une situation de violation contractuelle avec des conséquences diverses. L'analyse des violations contractuelles permet de se rendre compte que le contrat psychologique est idiosyncrasique et surtout de comprendre pourquoi les réponses des contractants peuvent être diverses face à la même situation de violation contractuelle, et ceux, malgré l'existence parfois d'un contrat normatif au sein du groupe.

Encadré 11 : **Salaires non payés, et nous avons continué à travailler pendant 5 mois.**

J'avais déjà fait trois années avec mon premier employeur en cabinet d'étude. Le marché était florissant et tout allait bien. Malgré la concurrence chaque cabinet détenait une part de marché confortable et rien ne laissait présager que nous connaitrions des difficultés financières au point de ne pas être payés pendant 5 mois.
Avant cette période, nous étions payés vers le 26 de chaque mois et globalement personne ne se plaignait de ses conditions de travail et d'une quelconque mauvaise relation avec d'autres employés. Au cours d'une réunion ordinaire de début de semaine, le patron nous annonce que dorénavant son épouse allait s'impliquer dans la gestion de l'entreprise et de façon plus précise, c'est elle qui allait s'occuper des finances sachant qu'elle était titulaire d'un BTS Banque. Ses relations avec les banquiers et sa maitrise de l'environnement bancaire, nous aideront à obtenir des facilités de caisse et même des prêts qui nous permettront de prospecter de nouveaux segments de marchés et aussi de postuler sur des appels d'offres portant sur de gros marchés. Il ne s'agissait pas de demander notre avis mais juste de nous informer afin d'éviter les questionnements au cas où on verra l'épouse du patron dans les couloirs ou nous demandant de fournir des explications portant sur

certaines de nos dépenses. Cette nomination à la tête de la gestion financière n'a pas été longtemps à l'ordre du jour, sachant que cela n'avait aucune incidence sur notre travail au quotidien. Deux mois après, nous avions constaté le changement du train de vie de notre nouvelle collègue. Elle venait d'acheter une nouvelle voiture prise chez le concessionnaire, ce que personne d'autre dans le cabinet n'était en mesure de faire. Les tenues luxueuses de grandes marques ne passaient pas inaperçues et nos collègues « dames » n'avaient pas manqué d'attirer notre attention sur ce changement qui s'opérait chaque jour au niveau de l'épouse du patron. Les petites réunions informelles à la photocopieuse ou à la machine à café se sont développées. Au troisième mois après son arrivée, les salaires ont été payés pour la première fois avec du retard le 1er du mois suivant. Le mois d'après, il a fallu attendre deux semaines le mois suivant. Puis nous avons été payés avec un mois de retard. Lors de nos réunions habituelles, personne n'abordait la question des salaires. Après il a fallu attendre trois mois et enfin le patron se décida d'aborder vaguement la question lui-même sans donner plus de précisions. Plus son épouse semblait épanouie, plus les employés eux semblaient malheureux. Nous avons accumulé le retard de paiement sur cinq mois et avions continué de travailler sans rien réclamer, et sans aborder la question officiellement avec les responsables.

Un jour pourtant, envoyé pour aller encaisser le règlement avec un client avec lequel il avait des relations privilégiées, un salarié a endossé le chèque de l'entreprise et l'a encaissé. Lorsque l'argent fut positionné sur son compte, il l'a retiré et est venu le partager avec toute l'équipe.

Cet acte a déclenché la colère de notre responsable financier qui a déclaré l'acte comme étant une faute grave, un vol et donc a décidé de licencier notre collègue. Ce jour-là, nous avons tous décidé de rendre notre démission et chacun a rédigé sa lettre et l'a déposée sur la table du patron et nous sommes partis.

Les associés se sont réunis et finalement ont rappelé toute l'équipe et la décision fut prise de se séparer de l'épouse du patron. Ils ont en outre décidé de faire un appel de fonds afin de pouvoir éponger nos dettes et relancer les activités sur 5 mois.

Les choses n'étaient plus les mêmes, sept personnes sont parties travailler ailleurs. Le chiffre d'affaires n'a jamais pu atteindre le niveau d'avant l'arrivée de l'épouse du patron. Lorsque l'environnement me semblait assez bien, j'ai décidé de partir car je n'avais plus la motivation.

(Auteur)

L'analyse de cette situation décrite se fera étape par étape. Nous commencerons par l'identification des actants contractuels et les messages émis. Nous procéderons par la suite à l'analyse des violations contractuelles et des différentes réponses des actants.

Actants non humains	**Interprétations**
- *« Nous étions payés vers le 26 de chaque mois »*	- Le fait d'être payé vers le 26 de chaque mois devient un acte contractuel. Cet acte crée des attentes chez les salariés qui ne comprendraient pas pourquoi leur salaire ne serait pas versé à cette période.

- Le diplôme de l'épouse du patron : *« elle était titulaire d'un BTS Banque ».* Ce diplôme laisse supposer la détention des compétences, des connaissances et des savoir-faire liés à la possession du BTS banque.	- Ce diplôme est censé lui permettre d'améliorer la situation de l'entreprise. De nouvelles attentes naissent aussi bien chez les salariés que chez les partenaires propriétaires du capital mais également chez les partenaires externes qui pourraient espérer des relations plus agréables et profitables aux deux parties (entreprise et ces partenaires externes).
- Les tenues vestimentaires, les biens possédés… *« le changement du train de vie de notre nouvelle collègue. Elle venait d'acheter une nouvelle voiture prise chez le concessionnaire ce que personne d'autre dans le cabinet n'était en mesure de faire. Les tenues luxueuses de grandes marques ne passaient pas inaperçues »*	- Les tenues de luxe, de marque envoient des messages et sont perçues comme des signes de bonne santé de l'entreprise et donc créent des attentes de partage des bénéfices. Il se pose au-delà de ces attentes des salariés une attente de justice sociale : personne d'autre ne pouvait s'offrir une nouvelle voiture chez le concessionnaire, ce que la nouvelle recrue s'offre.
- Le retard de paiement des salaires : « *Après il a fallu attendre trois mois et enfin le patron se décida d'aborder vaguement la question lui-même sans donner plus de précisions. Plus son épouse semblait épanouie, plus les employés eux semblaient malheureux. Nous avons accumulé le retard de paiement sur cinq mois »*	- Le non-paiement des salaires devrait être ressenti chez tous les salariés. On remarque ici une situation dichotomique : d'un côté de nombreux salariés malheureux et de l'autre une personne heureuse et épanouie. Cette situation dialectique envoie des signes d'injustice organisationnelle. Face au même travail, il y a des épanouis et des malheureux. Une telle situation est difficile à comprendre et à accepter.
Contractants humains	**Interprétations**
- Le patron	- Il recrute son épouse malgré le bon fonctionnement de l'entreprise. Ce recrutement est présenté comme une volonté de faire progresser l'entreprise et les diplômes sont mis en avant.

- L'épouse du patron, nouvelle recrue comme directrice financière.	- Son arrivée dans l'entreprise est perçue par les salariés en interne et aussi par les partenaires externes comme un renfort et cela a renforcé nos attentes en termes de résultats. Globalement, l'arrivée est présentée comme une promesse d'amélioration de l'activité de l'entreprise et par conséquent des résultats surtout financiers (elle est titulaire d'un diplôme de banque). Très rapidement, l'arrivée de l'épouse est passée de l'espoir à une perception de misère. Elle est accusée d'être à la source de la détérioration des relations de travail et donc des différentes violations de contrat qu'il est possible d'observer. C'est l'actant humain principal de cette situation.
- Le salarié qui détourne les fonds : *« Ce jour-là, nous avons tous décidé de rendre notre démission et chacun a rédigé sa lettre et la déposée sur la table du patron et nous sommes partis ».* -	- La situation a créé un contrat normatif au sein des salariés et donc une unité s'est construite autour de ce salarié « fraudeur ». Nous n'avons pas pris en compte son acte de détournement des fonds. - Le fait que le banquier ait accepté de positionner les fonds sur le compte du salarié, laisse supposer sans doute l'existence d'un quasi-contrat. Notre histoire avait été relatée à des tiers qui ont à leur tour construit un avis sur la situation et ont pris une position. On peut penser à un contrat normatif familial ou amical entre le salarié et le banquier gestionnaire du compte de l'entreprise.

Cette analyse des contractants permet de remarquer que dans certaines situations, les messages les plus pertinents d'une relation contractuelle qui évolue positivement ou négativement peuvent provenir des contractants non humains. Ils peuvent expliquer à eux seuls parfois certaines perceptions d'engagements. Nous remarquons comment, certains actes répétitifs peuvent se transformer en perception d'engagement. La communication et l'anticipation deviennent dans de telles situations des outils pertinents pour gérer la relation dans le temps.

L'observation des relations contractuelles dans le temps laisse apparaître des violations que nous observerons dans la deuxième analyse de la situation ci-dessus décrite.

Situations	**Interprétations**
- Le recrutement de l'épouse du patron et son renvoi suite aux difficultés.	- La promesse d'une situation meilleure avec l'arrivée de l'épouse du patron n'est pas une promesse crédible. Il en est de même pour son renvoi. Le message envoyé aux salariés à travers ce renvoi n'est pas une promesse crédible.
- Le paiement des salaires avec du retard : «*la première fois avec du retard le 1er du mois suivant. Le mois d'après, il a fallu attendre deux semaines le mois suivant. Puis nous avons été payés avec un mois de retard…Nous avons accumulé le retard de paiement sur cinq mois et avions continué de travailler »*	- Le paiement des salaires avec les retards successifs est perçu comme une violation du contrat. Une diversité de violations peut être établie : au début, on peut penser à des négligences pour évoluer vers des refus et sans doute on s'est trouvé dans une situation d'incapacité de régler les salaires.
- Des départs successifs malgré les réparations : « l*es choses n'étaient plus les mêmes, sept personnes sont parties travailler ailleurs. Le chiffre d'affaires n'a jamais pu atteindre le niveau d'avant l'arrivée de l'épouse du patron. Lorsque l'environnement me semblait assez bien, j'ai décidé de partir ».*	- Cette situation a été vécue comme une mauvaise expérience par l'ensemble des salariés et a donc déclenché des effets idiosyncrasie chez les uns et chez les autres. Ma mauvaise expérience ne permet plus de croire en avenir de cette entreprise.

On remarque que face aux violations contractuelles de cette entreprise, différentes réactions ont été observées :

- Le contrat a été maintenu par l'ensemble des salariés malgré les violations successives de retard au début puis de non-paiement des salaires. Sans doute nous avions construit un contrat relationnel avec notre employeur ce qui nous a permis de tenir. On peut aussi l'expliquer par un contrat normatif assez bien ancré. Ces types de contrats ont aidé à instaurer au sein de l'équipe une volonté de poursuivre la relation jusqu'à une certaine limite.
- on observe une rupture des contrats avec des départs (une sortie des salariés de la relation) malgré des réparations de trois types : un dispositif de justice organisationnelle fut enclenché « *la décision fut prise de se séparer de l'épouse du patron. Ils ont en outre décidé de faire un appel de fonds afin de pouvoir éponger nos dettes et relancer les activités sur 5 mois »,* une réparation et enfin la volonté de poursuivre la relation malgré nos lettres de démission et surtout l'acte de « malversation » posé par notre collègue.

On peut retenir à la suite de cette deuxième analyse, l'importance de comprendre les transformations intervenues dans un contrat pour mieux les gérer (présent et futur). Nous développerons cet aspect dans notre prochaine situation.

1-2-6-Les changements de contrats et les stratégies d'entreprises

Encadré 12 : **La réponse de mon cabinet suite aux nouvelles exigences des clients**

Selon les normes et les règles de l'art (lorsqu'on se réfère au code ESOMAR qui régit les études marketing, l'étude de marché s'achève avec les recommandations de l'institut à son client). De façon plus précise, pour répondre à la commande de son client, de façon classique, l'institut collecte, traite et analyse des données pour fournir au client des informations (de première main ou informations primaires) nécessaires à la prise de décision. La tendance aujourd'hui est que, nos clients sont noyés par une profusion de données et d'informations. Ils ne font appel aux instituts que lorsqu'ils ont besoin de certaines données spécifiques, autrement ils vont privilégier d'autres types de données autres que les données primaires, c'est-à-dire des données secondaires. Cette pratique leurs permet de réduire leurs budgets consacrés aux études marketing (pour faire face à la crise économique). Cette situation de réduction des budgets marketing est un phénomène qui a marqué l'ensemble du secteur des études marketing et les instituts d'études y ont répondu différemment, chacun avec sa stratégie.

Dans mon cabinet, le chef de département a décidé de réorienter son offre et de se transformer en conseiller plutôt que de demeurer un simple fournisseur de données et d'informations chiffrées. Dans tous les cas le client n'en demandait presque plus sinon peu (données chiffrées). Au cours d'une réunion, il nous explique que le client voulait plus d'analyses dans nos rapports et surtout avec du conseil qui puisse l'aider à vite prendre ses décisions. D'ailleurs, nous avions perdu un gros client qui avait relevé la difficulté que nous avions de pouvoir l'accompagner avec des analyses profondes de son marché.

Une telle orientation de notre activité avait reçu un accueil assez timide au sein des équipes. Faire du conseil, ou faire des analyses pertinentes pour un chef de marques ou de marché, ou encore un directeur marketing sur son marché, signifiait pour les équipes d'être dotées d'une forte culture marketing, avoir des connaissances générales, en somme avoir une solide expérience ou alors avoir fait des études à certain niveau élevé. Beaucoup ne se sentaient pas prêts à cela et donc un malaise s'installait peu à peu dans les équipes. Certains furent heureux d'apprendre que de nouvelles tâches allaient venir enrichir l'activité. Pour ces derniers, l'activité traditionnelle était constituée de tâches peu motivantes et enrichissantes.

L'une des voies que le cabinet a finalement décidé d'explorer est celle de réorganiser les équipes et sur la base du volontariat de constituer un pool de consultants qui ferait les analyses à la suite des données constituées par le groupe de ceux qui ne veulent pas de changement et qui veulent continuer à travailler comme avant sur les données primaires.

Ce changement a tout de même semé l'angoisse et la démotivation au sein des équipes. Il a été vécu comme une violation des accords pour ceux qui ne se sentent pas en mesure de faire l'effort d'analyse demandé. Il n'a toutefois pas nécessité de nouvelles promesses fondamentales : il s'agit de mieux répondre aux besoins du marché (exigence imposée à l'institut et à l'employé et non pas imposée par l'employeur à l'employé ; enfin le non-respect de cette exigence voulait tout simplement dire l'arrêt de l'activité). Tout est resté à l'identique sauf que le contenu du travail avait changé et en retour on donnait l'opportunité à l'employeur d'accomplir des tâches mieux adaptées à ses capacités cognitives.

(Auteur)

Analyse de la situation : cette dernière situation nous permet d'observer la diversité des contrats, d'aborder la question de leur dynamique et surtout les liens qu'il est possible d'établir entre les stratégies d'entreprises et les contrats d'emploi comme stipulés dans l'ouvrage. Les différents contrats et leurs évolutions :

Les contrats selon les différents niveaux d'analyse	**Commentaires**
- Un quasi-contrat imposé - Un contrat de transition entre les clients et l'institut d'étude. « *Ils ne font appel aux instituts que lorsqu'ils ont besoin de certaines données spécifiques, autrement ils vont privilégier d'autres types de*	- Le code ESOMAR régit les études marketing et donc influence les pratiques au sein de la profession. Dans la relation de l'institut avec ses clients, les pratiques sont quasi formalisées. - Face aux conditions environnementales, les clients peuvent renoncer à faire appel aux instituts. La période actuelle peut être considérée comme une période de transition puisque les clients attendent que les instituts d'études s'alignent sur

données autres que les données primaires, c'est-à-dire des données secondaires ». - Les contrats transactionnels et relationnels entre les salariés et leur entreprise se transforment en un contrat transitionnel	leurs besoins et attentes qui sont le conseil et les analyses et non plus la mise à disposition de données chiffrées. - La situation actuelle est une situation non stable puisque le chef de département est dans une phase de réorganisation de son équipe.

La situation décrite est une celle d'un changement de contrat venant de l'extérieur. Les salariés sont démotivés car ils estiment que leur contrat a été violé par l'entreprise. Pour répondre aux attentes des clients, l'entreprise (à travers le chef du département) tente d'aligner ses ressources humaines sur sa stratégie client. Nous remarquons que cette pratique crée un malaise au sein de l'équipe et donc celle des engagements des salariés. Nous assistons à une renégociation des caractéristiques et les termes d'un nouveau contrat. Finalement l'équilibre est obtenu lorsque la liberté a été donnée à chaque salarié de choisir son équipe de travail selon ses capacités intellectuelles. Ainsi, pour que les salariés obtiennent leur motivation, le département se retrouve avec deux équipes : une dédiée aux chiffres et une autre aux analyses de données. Ces nouveaux arrangements donnent naissance à de nouveaux engagements et donc de nouveaux contrats.

À la fin de cette étape d'incarnation de la théorie du contrat psychologique, nous pouvons affirmer que cet exercice peut être pris comme une phase d'exploration de notre recherche. Nous sommes arrivés au bout de l'exercice avec de nouvelles questions mais cette fois-ci éclairées par notre pratique du terrain. Certaines décisions que nous avions prises et trouvées logiques, parfois conformes à notre image personnelle sont remises en causes avec du recul. Comment cet apprentissage peut être pris en compte dans la suite de mes travaux ? En somme, j'ai pu retenir un ensemble d'enseignements qu'il convient de présenter.

2-Les leçons de la démarche « réflexive » : la description, la narration et l'identification des incidents critiques au sein d'études de cas[25]

Les leçons que nous pouvons retenir de cette première approche du terrain sont à la fois d'ordre méthodologiques et théoriques. Nous présenterons dans cette section trois parties.

Dans la première nous justifierons le choix de procéder par des études de cas, puis dans la seconde partie, nous présenterons la description et la narration et les différentes précautions méthodologiques à observer pour réussir l'adoption d'une telle approche. Enfin dans la troisième partie nous traiterons de notre posture épistémologique.

2-1 De « mon propre cas » à l'étude de cas comme choix méthodologique

En jouant le rôle d'un enquêté lors de mon auto observation, j'ai relaté une série d'éléments vécus à différentes périodes de ma vie professionnelle. J'ai parfois tiré des conclusions aujourd'hui sur des faits qui se sont déroulés depuis des décennies. Pour me faire comprendre, j'ai raconté des événements en faisant des descriptions des interactions que j'ai eues avec les différentes parties prenantes impliquées dans les faits décrits. J'ai donné des détails sur ces parties prenantes en faisant des descriptions pour que les faits relatés soient bien compris et situés dans leur contexte. L'ensemble du corpus constitué par mes propos décrivant une partie de ma vie professionnelle est une particularité puisqu'il s'agit de moi, un consultant identifié et non pas une autre personne, un autre consultant. Je suis donc un cas parmi tant d'autres. En d'autres termes, un autre consultant pourrait aussi servir d'exemple dans le processus de construction de la connaissance, c'est-à-dire la compréhension des engagements contractuels. Cela étant, en choisissant un ou plusieurs experts comptables et en leur demandant de nous relater leurs propres perceptions d'engagement et promesses d'engagement nous pouvons donc obtenir un matériau qui nous permettra d'analyser et de comprendre les phénomènes contractuels dans les organisations. Chaque comptable retenu devient donc un cas et l'ensemble des comptables retenus constitue mes cas, sinon notre étude de cas[26].

Pour mieux comprendre notre choix pour une étude de cas, il convient donc de définir la notion « étude de cas ».

[25] Dans cette section, nous allons nous inspirer fortement de l'ouvrage Méthodologie de la recherche qualitative d'Hervé Dumez, 2013 et 2015, Vuibert, Paris

[26] Selon Dumez, les distinctions entre étude de cas monocas/étude de cas multiple, étude de cas simple/étude de cas enchâssés (*embedded*) ne tiennent pas.

A la question : qu'est-ce qu'un cas ? Dumez (2016) construit sa réponse autour « de deux idées : un cas est une singularité susceptible d'être isolée et un cas est une structure ».

Le cas relate donc un phénomène ou un ensemble d'évènements passés ou présents pour en tirer un savoir théorique susceptible d'éclairer la pratique. Pour ce qui est de notre recherche, nous nous intéressons aux perceptions que les experts comptables ont de leurs engagements ou alors ceux qui leur sont faits par les parties prenantes de leur environnement. Cette recherche vient éclairer les comportements contractuels actuels. Pour comprendre un tel phénomène, l'étude de cas se révèle tout à fait féconde pour saisir toute la complexité de la contractualisation contemporaine et son évolution. Le cas apparaît donc plus comme une démarche de relation avec le terrain, qu'une méthode en elle-même : elle doit être associée à des modes de collecte et des méthodes d'analyse des données.

Le chercheur qui s'engage dans la démarche des cas, doit se poser trois questions fondamentales selon Dumez (2016, p.208) : « De quoi mon cas est-il le cas ? » ou « *what is it a case of* », « De quoi mon cas est-il fait ? », « Que peut produire mon cas ? ».

Notre recherche porte sur les phénomènes contractuels actuels saisis à travers les perceptions d'engagement des experts comptables et nous proposons d'explorer le phénomène à travers le prisme de la théorie du contrat psychologique. Ces précisions répondent à la question « de quoi mon cas est-il le cas ? ». La compréhension des comportements contractuels à l'intérieur des organisations mais aussi dans la vie de tous les jours constitue une problématique toujours renouvelée. Et l'environnement actuel des experts comptables, marqué par les phénomènes de libéralisation, mondialisation des marchés, les restructurations et autres, offre un contexte social dans lequel il est important d'analyser les relations entre individus et surtout les engagements contractuels.

Quant à la deuxième question, elle invite le chercheur à se demander si le phénomène analysé lui permet de procéder à des comparaisons inter-cas mais aussi à l'intérieur du cas. Cette question nous permet d'associer la méthode des cas à une méthode d'analyse des données. La comparaison des interactions inter experts comptables mais aussi celle qu'il est possible d'établir avec le matériau collecté auprès d'un seul comptable sont autant de possibilités qui permettent de rendre compte du dynamisme du phénomène. C'est aussi l'opportunité d'explorer la richesse du cas étudié.

Enfin, nous avons observé un ensemble de précautions tout au long de notre étude de cas afin d'éviter le risque de circularité[27] et surtout en ne cherchant pas à obtenir un résultat

[27] Il consiste à ne voir dans le matériau empirique que ce qui confirme une théorie (Dumez, 2013 p.17)

généralisable. Nous sommes conscients que la troisième question invite à se poser des questions sur les résultats de notre recherche. Pour notre part, cette recherche doit éclairer notre compréhension du phénomène contractuel en mobilisant une théorie qui n'est pas celle à laquelle on pense lorsque nous abordons la question des contrats ou des engagements contractuels. Le concept du contrat psychologique est peu enseigné dans les universités et surtout peu mobilisé dans les milieux organisationnels malgré sa richesse et sa subtilité à saisir et surtout anticiper les comportements contractuels au sein des professions réglementées d'experts comptables. Ce cas doit apporter des éléments de réponses pratiques aux chefs de cabinets d'expertises comptables quant au management de leurs salariés.

À partir de ces réponses obtenues pour chacune de ces questions, il devient important de préciser les principes qui ont aidé à retenir les cas exploités. Nous en retiendrons trois.

2-1-1 Principes de sélection des cas : la population des experts comptables de la profession comptable réglementée

Pour donner tout son sens au concept « cas » dans la méthode des cas, il convient d'apporter un ensemble de précisions afin de permettre une meilleure compréhension de notre recherche. Nous allons donc indiquer les critères qui ont permis de sélectionner nos cas. Rappelons que dans le chapitre précédent, nous avons précisé que dans la grande famille des comptables, nous avons retenu la profession libérale des experts comptables. Ce choix se justifie par notre volonté de retenir une population homogène pour observer les phénomènes contractuels. Nous avons donc décrit cette population des experts comptables comme étant une population homogène. Il s'agit de professionnels qui ont suivi le même cursus scolaire avec l'obtention des mêmes diplômes et surtout le diplôme d'expertise comptable (DEC), qui ont prêté serment dans le même ordre (celui des experts comptables), qui respectent la même règlementation, déontologie, celle des experts comptables et les mêmes pratiques professionnelles. Pour respecter les conditions optimales de l'existence d'un contrat normatif, nous avons décidé de prendre en compte les experts comptables, femmes et hommes, qui sont propriétaires d'un cabinet comptable (les indépendants) ou alors qui sont salariés pour le compte d'autres experts comptables ou enfin les stagiaires (qui sont ou pas mémorialistes)

Sans chercher à construire un échantillon selon les critères quantitatifs, nous avons tout de même décrit les caractéristiques de la population de base. Nous pouvons recenser en France une population d'experts comptables structurée comme suit :

- 20 000 experts comptables ;
- 17 000 sociétés d'expertise comptable ;

- 223 associations de gestion et de comptabilité.

Les experts comptables eux-mêmes à travers leur site institutionnel, ont établi une classification en trois catégories que nous reprenons ici : les personnes physiques, les personnes morales et les autres personnes.

- Personnes physiques : Expert-comptable et Salarié AGC 83T/83Q[28]
- Personnes morales : Société d'expertise comptable, Société pluriprofessionnelle d'exercice et Association de Gestion et de Comptabilité
- Autres personnes : expert-comptable honoraire, Expert-comptable stagiaire, Société de participation d'expertise comptable.

L'Ordonnance de 1945 qui institue l'ordre des experts comptables pose les grandes lignes à l'exercice de la profession d'expertise comptable française et à l'administration de cet ordre. Elle définit également les conseils régionaux, les assemblées générales régionales, le Conseil supérieur, le congrès national et prévoit le fonctionnement du Tableau et l'organisation de la discipline interne de la profession. Cela étant, les structures régionales ou conseils régionaux occupent donc une place importante dans l'organisation de la profession. Toutefois, il faut noter que la région Ile de France contient la plus forte population des experts comptables français (6115 dont 4591 hommes et 1524 femmes et 5 462 sociétés d'expertise comptable)[29]. Il faut relever aussi que la grande majorité des cabinets d'expertise comptable sont des PME malgré la présence de quelques moyens et grands cabinets dont ceux que l'on nomme les *big* 4. Nous avons retenu des experts comptables qui ont travaillé dans un grand cabinet même si aujourd'hui ils sont installés comme indépendants. Rappelons qu'avant d'être expert-comptable indépendant ou salarié dans un cabinet d'expertise comptable, l'expert-comptable est obligé de passer par un stage[30] de trois années dans un cabinet comptable ou en entreprise. Nous avons tenu compte de ces caractéristiques dans la construction et le choix de nos cas.

---

[28] Les salariés AGC 83T/83Q représentent les cas prévus l'article 83 ter (83T) créé par Ordonnance n°2004-279 du 25 mars 2004, article 5 et qui stipule : Les centre de gestion agréés et habilités proposent à la commission mentionnée à l'article 42 bis, dans le délai de deux ans à compter de la publication du décret mentionné à cet article, d'autoriser à exercer la profession tout ou partie de ceux de leurs salariés qui remplissent les conditions prévues aux 3e et 4e de l'article 83 bis ainsi que l'une des deux conditions prévues aux 1e et 2e de ce même article.
L'article 83 quater (83Q) est créé par Ordonnance n°2004-279 du 25 mars 2004, article 5 modifié par loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008, article 13 et qui stipule … d'autoriser à exercer la profession d'expert-comptable l'un de ses salariés exerçant une responsabilité d'encadrement d'un service comptable…

[29] Données de 2016 à la page 8 du rapport moral et financier de l'assemblée générale de l'ordre des experts comptables de la région Paris Ile-de-France.

[30] Il faut préciser que l'expression « stage » dans le vocable des experts comptables n'est pas identique au sens commun et général que nous lui donnons dans le cadre organisationnel et dans sa perception sociale. Être expert-comptable stagiaire, c'est être inscrit au tableau de l'Ordre des experts comptables. L'expert-comptable stagiaire

2-1-2 La sélection des cas : le nombre de cas retenu

A la question combien d'entretiens faut-il réaliser pour obtenir des informations pertinentes, nous répondrons que tout est fonction de l'objectif et du type de recherche. Il n'existe pas de norme précise. Les auteurs qui ont traité la question des cas disent que « l'essence de l'étude de cas est comparative » (Dumez, 2013, p.219). Ce qui va guider notre choix est moins la quantité (en termes de nombre de cas) mais plus la richesse des incidents critiques, des changements, des pratiques illustratives de routines, la variance entre les faits recensés, la diversité des interactions et enfin les points communs que tous ces éléments partagent.

Nous avons retenu 20 cas comme échantillon. Selon Bernard et Ryan (2010), entre 20 et 60 personnes représentatives suffisent pour comprendre les catégories centrales (*core categories*) de n'importe quel domaine ou étude qui traite des expériences individuelles vécues. Aussi, des travaux récents recensés dans la littérature ayant mobilisé la théorie du contrat psychologique comme ceux de Parzefall et Coyle-Shapiro (2011) pour analyser la brèche dans le contrat psychologique ont retenu un échantillon de 15 employés. Enfin, nous nous sommes rendu compte qu'à ce stade de nos entretiens, nous n'avions plus de nouvelles données qui émergeaient. Nous avons donc arrêté nos entretiens car nous avons estimé avoir atteint la saturation des catégories au sens de Miles et Huberman (2010). Après le seizième entretien, les entretiens additionnels n'apportaient plus vraiment d'informations nouvelles malgré la variété des profils. Nous avons donc arrêté à vingt entretiens.

2-1-3 La sélection des cas : l'unité d'analyse

Les travaux en comportement organisationnel utilisent diverses unités d'analyse. Il peut s'agir d'individus, de groupe ou d'organisation[31]. Nous avons choisi de focaliser notre analyse sur les perceptions d'engagement des comptables ; à ce titre notre unité d'analyse est principalement l'expert-comptable « individu », mais également nous nous intéressons au groupe d'experts comptables pour une analyse de leurs contrats psychologiques communs, c'est-à-dire le contrat normatif. Les unités d'analyse ici correspondent aux niveaux de contrat

---

n'est pas membre de l'Ordre mais il est soumis à sa surveillance et à son contrôle disciplinaire. L'entrée en stage d'expertise comptable est fixée par le décret du 30 décembre 2009 relatif au diplôme d'expertise comptable et qui oblige l'expert-comptable stagiaire à remettre chaque année un bilan de son activité au conseil régional de l'Ordre auprès duquel il est inscrit. Le stage donne droit à la délivrance d'une attestation de fin de stage valable 6 mois et permettant de s'inscrire au DEC. Pour s'inscrire en stage, il faut être titulaire du DESCF ou du DSCG. Et sont autorisés à accomplir les deux premières années de stage, les titulaires d'au moins 4 UE (unité d'enseignement) sur les 7 obligatoires du DSCG, que ces UE aient été obtenues par examen, dispense ou report de notes.

[31] Nous nous sommes inspirés du site de la revue M@n@gement, consulté le 20 juin 2018 à l'adresse suivante : http://www.management-aims.com/pg-36-comportement-des-organisations-management-strategique-m@n@gement.html

définis par la théorie de contrat psychologique (individu, groupe, quasi-contrat et le niveau social). Principalement, nous retiendrons le niveau d'analyse « individu ».
Ayant retenu le cas comme méthode adaptée à notre recherche et défini les principes ayant guidé le choix de nos cas, le mode de collecte des données reste à préciser.

2-1-4 Le mode de contact des interviewés

Les questions du nombre de cas et des profils à retenir n'étaient pas les seules à régler avant le départ sur le terrain. Il fallait traiter celle du mode de contact et des lieux de rendez-vous. Nous avons utilisé notre carnet d'adresses pour démarrer. Avant la rencontre, pour rendre le déroulement de l'entretien plus formel, nous avons adressé un courrier (voir annexe N°2) aux personnes sélectionnées pour solliciter un rendez-vous. Parfois, il a fallu échanger plusieurs courriers ou e-mails, expliquer notre démarche ou notre projet de thèse avant d'obtenir un rendez-vous qui pouvait être reporté le jour même. Les lieux et heures de rendez-vous ont aussi changé régulièrement. Du cabinet comptable comme lieu de rendez-vous, on finissait par se voir dans un café ou un restaurant généralement le plus proche du dernier client visité par l'expert-comptable. Parfois, nous nous sommes résolus à faire l'entretien au téléphone, faute de lieu ou d'heure de rencontre convenables à tous les deux. Cette étape et surtout les difficultés liées à l'acceptation de la rencontre, aux choix du lieu et de l'heure des interviews, ont été très enrichissantes pour moi. Cela a été l'occasion de découvrir certaines facettes de la profession d'expertise comptable (leur activité, leur cabinet, les collaborateurs, les clients…) et les relations qu'ils peuvent entretenir avec le monde des chercheurs. Pour une recherche qui s'intéresse aux perceptions des promesses d'engagement, c'était un bon début pour construire mes premières idées sur les promesses d'engagement et les perceptions des promesses de ces acteurs économiques.

2-2 La narration et la description comme modes de collecte du matériau

L'analyse du matériau collecté lors de mon « auto incarnation » du contrat psychologique permet de constater que j'ai produit des récits sur certains épisodes de ma vie professionnelle en lien avec les relations que j'ai entretenues avec un ensemble des actants humains et non humains et décrivant des événements successifs. J'ai donc procédé par description et narration qui sont des outils complémentaires nécessaires pour saisir les actions et les interactions qui se sont déployées sur une période précise ; l'une n'allant pas sans l'autre (Dumez, 2013).

2-2-1 La narration

Ces évènements professionnels pour décrire les phénomènes présentés par la théorie du contrat psychologique comportent trois phases : une situation normale puis une situation dégradée issue de la première et enfin une autre normale parfois identique ou pas à la première.

Cette première expérience du terrain me permet de trouver une réponse à la question : dans quel type de démarche s'inscrivait ma recherche ? Ma réponse, à partir de cette expérience, est que je suis dans une démarche compréhensive puisque je m'intéresse à des actions qui se déroulent dans le temps parfois sous la forme d'interaction avec une diversité d'actants. Selon Dumez, en cherchant à comprendre les interactions et les actions, la démarche qualitative doit traiter la question de leur narration.

La finalité de cette recherche est de mieux comprendre le processus contractuel à travers les promesses d'engagement et les perceptions de ces promesses par ceux qui les reçoivent. En prenant moi-même la parole je me suis rendu compte que l'une des meilleures manières de comprendre la perception que l'on se fait d'un phénomène est sans doute d'écouter l'individu raconter son vécu, son histoire. Il m'apparaît donc important de retenir dans notre démarche de collecte des données, l'option de donner la parole aux comptables en tant qu'acteurs centraux de notre problématique de recherche. Cela nous a permis de recueillir et de comprendre leur histoire de vie. Bertaux (2006) considère qu'il y a du récit de vie dès lors qu'un sujet raconte à une autre personne, qu'elle soit chercheur ou pas, un épisode quelconque de son expérience vécue.

Selon Dumez (2013), le chercheur qui veut expliquer une dynamique sociale, d'interactions entre les individus, ou de développement institutionnel, doit passer par la narration.

Je me suis rendu compte que l'ensemble de mes récits sans l'avoir prévu à l'avance s'est élaboré autour de faits liés à des interactions et aussi de mes pratiques. Ces deux objets deviennent alors essentiels dans la recherche.

Les différents récits, nous permettent de comprendre le contrat à travers mon vécu raconté à l'aide de certaines situations très personnelles. Le contrat est d'abord idiosyncrasique. Se pose alors la question de la convergence des analyses. Comment deux chercheurs différents peuvent-ils analyser une situation contractuelle de façon identique ?

2-2-2 La description

Si l'ensemble des faits issus de mon expérience est comparable à un film, on peut donc déduire qu'elle comporte des séquences mises côte à côte. Chacune de ces séquences étant

comparable à une photo et donc à une capture de la réalité que j'ai vécue à un moment donné. Le contrat psychologique se repère non pas seulement « par ses coordonnées x, y, et z et de ses angles sur un plan à un moment donné, mais surtout par rapport à celles de leurs dérivées successives dans le temps » (Rousseau *et al.,* 2014). Pour distinguer les coordonnées à chaque fois, nous avons dû faire une description. Ainsi, nous avons décrit sans exagération les personnages en donnant par exemple les détails qui permettaient à nos lecteurs de comprendre le contexte mais aussi et surtout l'interaction que nous cherchons à situer dans le processus de compréhension du contrat psychologique (théorie que je cherche à comprendre). Il a été question de sa formation, parfois de son évolution, sa violation, ou même sa transformation ; beaucoup utilisée dans les recherches qualitatives en sciences de gestion, et pourtant peu définie. Pour notre recherche qui envisage de s'intéresser aux interactions et à la pratique des experts comptables dans leur contexte de travail, la description de ces phénomènes devient alors l'un des points clefs du design de notre recherche.

Le dictionnaire Larousse en ligne[32] définit la description en donnant au moins quatre sens : dans le premier sens il s'agit d'une action de faire quelque chose qui peut être décrite, représentée, exposée…, le deuxième sens ajoute un moyen par lequel on fait la description et donc c'est un développement écrit ou parlé… Quant au troisième sens, il indique un passage d'une œuvre littéraire dans lequel, l'auteur procède à la description de la réalité, des personnages ou le contexte de l'action. Enfin, le quatrième sens est en lien avec l'étude d'une langue ou de l'état de la langue.

Notre propos est plus en relation avec les sens un et deux de la définition du Larousse. Il n'existe pas non plus dans la littérature, une description type ou idéale qui pourrait servir de modèle pour le chercheur sans expérience engagé dans une recherche qualitative. Seuls quelques conseils sont donnés pour ne pas recueillir un matériau inexploitable ou sans intérêt scientifique.

Nous définirons donc la description comme l'action de rendre une réalité compréhensible à l'aide d'un ensemble de signes de natures diverses. Cela étant, on comprend qu'il n'existe pas une seule description pour une réalité donnée et même pour le même individu interrogé selon les circonstances. Aussi, elle n'est pas scientifique dans le sens où le chercheur qui conduit une recherche qualitative ne peut pas produire une description objective. Dès lors, il est important de faire certaines précisions et de partir sur le terrain en prenant en compte un ensemble de précautions. Les auteurs en préconisent principalement deux que nous avons

[32] Dictionnaires de Français Larousse consulté en ligne le 2 aout 2018 selon la source ci-dessous. https://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/description/24289?q=Description#24161

observé au cours de la phase de collecte du matériau. Dans un premier temps l'observation de la neutralité axiologique qui suggère de comprendre les interactions en se mettant dans la posture des parties prenantes (auteurs de ces interactions) et dans un second temps accorder une importante place aux contextes des actions.

Pour avoir choisi de procéder par une étude de cas, nous retiendrons une forme littéraire. Elle permet de disposer d'un matériau facile à collecter et à manipuler pour le terrain mais aussi pour le traitement. Les experts comptables disposent de très peu de temps. Ils sont plus familiers avec l'oral et les entretiens, car dans leur processus de formation, tous ont rédigé un mémoire et donc se prêtent mieux à l'exercice des entretiens. Leur métier au quotidien les pousse à parler à leurs clients, à poser des questions et donc à comprendre des contextes. Pour nous aussi, d'autres outils tels que des images, graphiques, schémas, chiffres, auraient été plus difficiles à manipuler compte tenu de l'objet de notre recherche qui s'intéressait plus à des interactions, et des pratiques. C'est aussi ce choix qui est généralement opéré dans l'étude de cas (Dumez, 2013) en tenant compte du fait que la description n'a pas de limites, c'est-à-dire ni un minimum, ni un maximum d'extraits d'entretiens (de narration). Nous avons donc laissé nos interlocuteurs nous donner la quantité de narration qu'ils jugeaient eux-mêmes satisfaisants même s'il nous est arrivé par moment de faire des relances parce que nous avions estimé que nous étions en deçà du minimum et rarement au-dessus du maximum.

Finalement, en faisant une analyse de mon expérience dans mon auto-observation, je me suis rendu compte que dans l'ensemble des situations vécues durant toute cette période de ma carrière, j'ai choisi et retenu certaines situations qui me semblaient les plus pertinentes pour illustrer chaque dimension du contrat psychologique. Pour me faire comprendre et permettre à mes interlocuteurs de saisir la réalité décrite, j'ai procédé par description en prenant soins d'être le plus proche possible de la réalité des faits ; il « n'y a pas de décrire objectif » dit Dumez (2013, p.125). Les situations décrites se révèlent être des moments critiques nécessitant des prises de décisions ou alors l'adoption de nouveaux engagements.

On peut donc se demander si l'étude des dimensions du contrat psychologique doit être saisie à travers une analyse des évènements critiques.

Après cette étape dans laquelle j'avais joué le rôle de l'enquêté, ma compréhension de la problématique que je voulais traiter, m'a permis de construire mes outils permettant la description et la narration. C'était le moment d'aller sur le terrain rencontrer mes interlocuteurs dans leur cabinet comptable. J'ai retenu que, la réalité que j'allais investiguer dans le vécu personnel et particulier de mes enquêtés se déroule à travers leurs actions et leurs

interactions avec leur « monde » et repéré sur un intervalle de temps donné. Il s'agit donc d'une approche à travers une étude de cas. Ayant exploité mon propre cas, le départ sur le terrain me permet de tenir des risques liés aux acteurs abstraits, le risque de circularité et celui lié au phénomène d'équifinalité.

La question de mon statut sur le terrain devient donc cruciale et avec elle, celle de l'épistémologie de ma recherche.

3-Épistémologie de ma recherche

Une posture paradigmatique permet au chercheur de s'inscrire dans une communauté avec laquelle il partage un ensemble de connaissances établies, en somme un même courant de pensée. Le paradigme se définit donc autour de deux grandes dimensions : une dimension sociologique et une autre qui est épistémologique.

L'épistémologie, selon Wacheux (1996), est définie comme la possibilité de pouvoir, à tout moment légitimer sa recherche sur le phénomène étudié, c'est-à-dire se poser la question de savoir « qu'est-ce qui m'autorise à écrire ou dire ce que je fais et à communiquer mes résultats ? » Et de poursuivre pour dire que c'est la possibilité pour le chercheur de se distinguer des consultants, des journalistes ou des dirigeants qui ne parlent de l'entreprise qu'au titre de leurs expériences. Inscrire une recherche dans un positionnement épistémologique, c'est l'opportunité pour le chercheur de préciser sa vision du monde social, sa perception de la réalité et la nature du lien qu'il établit entre le sujet et l'objet de la recherche. Cet ensemble de précisions lui permet de légitimer sa recherche, de contrôler sa démarche et ainsi de donner à ses travaux un caractère cumulable.

Si les réflexions et les débats épistémologiques dans les recherches en management sont souvent marqués par des oppositions entre partisans de l'une ou de l'autre des postures dominantes[33], de nombreux auteurs et chercheurs commencent à se distinguer par l'adoption d'une voie moyenne peu inscrite dans l'un des paradigmes identifiés se situant ainsi au milieu ou tout simplement à ne pas s'inscrire dans aucune de ces postures.

[33] Les ouvrages d'épistémologie et les thèses en sciences de gestion consultés, retiennent généralement trois grandes postures épistémologiques ou paradigmes épistémologiques : le positivisme, l'interprétativisme et le constructivisme. Le chercheur est généralement invité à s'inscrire dans l'une ou l'autre de ces postures afin de justifier sa vision du monde dans sa construction de la connaissance. Les points de comparaison entre les différentes postures sont souvent : l'ontologie, objet de la recherche, épistémologie, la méthode, la théorie de la vérité, la validité et la fiabilité.

Dans notre thèse, nous voulons comprendre un phénomène qui est celui des promesses d'engagement, et les perceptions de ces engagements et leur acceptation pour ensuite proposer un modèle de compréhension des relations dans les organisations et au sein de la profession d'expertise comptable. En choisissant d'adopter une démarche compréhensive, nous sommes d'accord avec Dumez (2013, p.201) pour dire que « les questions épistémologiques propres à la démarche compréhensive ne relèvent pas d'un choix entre des paradigmes épistémologiques, mais de problèmes concrets, quoique difficiles à résoudre en pratique, tels que la circularité, l'équifinalité ou les êtres de raison » que nous avons observé durant toute cette recherche.

Notre thème de recherche porte sur le contrat psychologique dans les professions comptables. Le cadre théorique mobilisé est une intégration du modèle de synthèse de De Rozario (2006) qui fournit la structure, c'est-à-dire l'analyse fonctionnelle qui établit les « ingrédients » nécessaires à l'établissement de la profession, et l'interaction qui révèle les actants ou parties au contrat, l'ensemble étant « irrigué » par l'action de l'état. La théorie du contrat psychologique est une approche qui établit des promesses d'engagement et leurs perceptions par l'autre partie à un moment donné et sur une période donnée. Une telle approche traduit un aspect dynamique des engagements et la perception de ceux-ci révélés par le comportement des actants sur une période donnée.

Conclusion du chapitre 4

Ce chapitre démarre avec un cas qui est mien et avait pour objectif de présenter et d'expliquer le processus qui nous a permis de retenir l'étude de cas comme mode de collecte des données et la méthode d'analyse de ces données.

Structuré en deux grandes parties, la première explique comment nous sommes passés de la lecture de l'ouvrage de Rousseau *et al.*, (2014) à l'élaboration d'une fiche de lecture puis du rôle que nous avons incarné à partir de cette fiche.

La deuxième partie montre comment, après ce rôle, nous avons pu opter pour la méthode des cas comme méthode de recherche adaptée à notre travail.

Partir de ma propre situation ou de mon propre cas, pour construire ma démarche méthodologique est toute l'originalité du processus qui a permis de conduire notre recherche. L'objectif d'une telle démarche est de justifier les choix méthodologiques et particulièrement l'option de la méthode du cas. Dès lors, pour éviter les risques auxquels s'expose le chercheur qualitatif, nous avons opté pour « une compréhension du phénomène de l'intérieur » ayant moi-même vécu des interactions et pratiques qui permettent de saisir les engagements contractuels, qui sont des phénomènes humains et surtout idiosyncrasiques.

La méthode des cas trouve ici toute son originalité pour traiter et apporter des réponses à notre problématique qui questionne plusieurs champs de recherche et principalement celui du comportement organisationnel qui permet d'observer les dynamismes contractuels à divers niveaux d'analyse.

Nous avons identifié la narration et la description comme étant les principaux outils de discussion de la théorie.

Les recherches en sciences de gestion précisent généralement, la posture épistémologique du chercheur qu'il soit engagé dans une recherche qualitative ou quantitative. Ces choix se font habituellement entre deux grands courants qui sont le positivisme et l'interprétativisme. Pour ce qui est de cette recherche, nous avons choisi de nous inscrire dans le courant des travaux qui ne retiennent aucune de ces postures et préfèrent être attentifs aux différents risques auxquels s'expose le chercheur qualitatif et qui sont : le risque de circularité, celui des acteurs abstraits, et enfin celui qui est lié à l'équifinalité.

En choisissant d'incarner le contrat psychologique dès le départ de ma recherche, mon objectif était de pallier ces différents risques dont l'observation garantit ma posture au sein de la communauté des chercheurs par la qualité de la connaissance produite.

Plan du Chapitre 5

La collecte et le traitement des données

1- Référents théoriques et théorisation du guide d'entretien

1-1 La justification des choix théoriques

1-2 La théorisation du guide d'entretien

1-3 La rédaction du guide d'entretien

2- La collecte et traitement des données

2-1 Les modalités de traitement

2-2 La présentation et l'analyse des données

Chapitre 5. La collecte et le traitement des données

Introduction

Ce chapitre répond à deux questions : comment sommes-nous passés du cadre théorique mobilisé à l'instrument qui a servi à recueillir le matériau ? Il faut préciser que cet instrument est le guide d'entretien.

Et comment avons-nous traité et analysé nos données pour produire les résultats obtenus ?

La richesse à travers la diversité, la quantité et parfois la qualité des idées contenues dans le matériau caractérise la recherche qualitative. Le traitement et l'analyse de tels éléments s'avèrent donc des moments importants dans le processus de construction de la connaissance.

Deux parties composent le chapitre.

La première présente les théories qui ont servi à construire le cadre théorique de la recherche. Ces théories sont issues de divers champs de recherche entre autres la sociologie des professions mais aussi le comportement organisationnel en choisissant de placer au cœur des débats la dimension et le niveau d'analyse « individu » insuffisamment exploités par les analyses portant sur les professions et celles qui les ont retenus dans les travaux en comportement organisationnel ont occulté tout un gros pan de la richesse qu'offrait une telle approche. Ce cadre a servi de base à l'élaboration du guide d'entretien.

La seconde s'intéresse aux questions de traitement des données et de leurs analyses. Selon les auteurs de la méthodologie de la recherche, les interrogations relatives au traitement et à l'analyse du matériau sont des questions qu'il faut se poser au démarrage de sa recherche. Selon Dumez (2013, p.86), « … un chercheur doit donc donner des réponses à trois questions évidemment liées :

1- Comment le codage a-t-il été mené concrètement (en donnant de réelles illustrations de ce qui a été fait) ?

2- Comment la technique de codage adoptée a-t-elle affronté et géré le risque de circularité ?

3- En quoi cette technique de codage adoptée a-t-elle permis de mettre au jour dans le matériau quelque chose d'inattendu et d'original par rapport aux questions de recherche ayant orienté le travail ? »

De nombreux outils et méthodes existent afin d'aider le chercheur à se prémunir contre les risques auxquels il s'expose. Nous avons donc organisé cette partie autour de trois points clefs : la source des données à traiter, puis le traitement lui-même sera présenté et nous terminerons par l'analyse des résultats. Théoriquement, on peut obtenir trois types de résultats à partir d'une étude compréhensive : des typologies, l'invention de nouveaux concepts et la mise en évidence de mécanismes sociaux.

1-Reférents théoriques et théorisation du guide d'entretien

1-1Justification des choix théoriques

Le cadre théorique mobilisé pour cette recherche s'est construit en associant d'une part la théorie du contrat psychologique (Rousseau *et al.*, 2014) et le modèle intégratif de De Rozario (2006) d'autre part.

1-1-1 Les apports du modèle intégratif dans la compréhension du processus contractuel

Pourquoi avoir mobilisé le modèle intégratif de Rozario (2006) pour comprendre les perceptions d'engagement et les promesses d'engagement ?

Traditionnellement, les travaux qui analysent les professions font généralement le choix de retenir l'une des trois principales approches qui ont servi à étudier les professions. Il s'agit des approches : fonctionnaliste, interactionniste et institutionnaliste.

En adoptant une posture intégrative qui met ensemble ces trois approches, ce modèle permet de prendre en compte les complémentarités et les enrichissements mutuels que ces trois approches mises ensemble peuvent s'apporter.

Quels sont donc les apports de ce modèle dans la compréhension du processus contractuel ?

Deux apports importants inscrits dans les deux grandes dimensions du modèle peuvent être identifiés :

- la dimension de la culture professionnelle avec ses deux registres de l'agir professionnel et de l'expertise professionnelle. Cette dimension permet finalement de se focaliser sur l'analyse des actions et des pratiques comptables. En d'autres termes, elle permet de saisir la dynamique contractuelle c'est-à-dire le contrat en train de se faire par exemples à travers des prises de décisions comptables chez le client, la rédaction d'un compte de résultat, ou l'analyse des comptes du client avec un collègue...

Cette pratique comptable est la traduction des interactions internes (les comptables entre eux dans les équipes de travail par exemple) et externes (comme c'est le cas du comptable en relation avec son client ou alors avec un consultant extérieur qui intervient sur une problématique particulière). Il peut s'agir aussi d'interaction avec des humains (comptables, clients, …) et des contractants non humains (logiciels comptables, téléphone, fax, bilan, compte de résultat, …). Observer les contrats à travers les pratiques et les actions des comptables est le lieu indiqué pour observer les événements qui caractérisent la vie d'un

contrat. Il s'agit des violations contractuelles, des brèches, des transformations et modifications des contrats.

- Cette approche permet donc d'inscrire le processus contractuel dans une logique de continuité des actions et des décisions des comptables dans leur cabinet comptable puisqu'au quotidien, leurs activités consistent à prendre des décisions et à agir pour le compte de leurs clients.

Alors que la théorie du contrat psychologique permet d'observer le caractère dynamique des contrats en révélant l'existence d'actants humains et non humains et d'événements qui ponctuent la vie du contrat, elle ne permet pas d'expliquer les mécanismes mis en œuvre pour produire les évènements révélés et elle n'indique pas à quel niveau de la relation ils apparaissent. C'est là qu'il faut inscrire les apports du modèle intégratif.

- Le deuxième apport du modèle intégratif est l'éclairage qu'il apporte dans la compréhension des engagements et principalement les normes d'engagement et leur stabilisation. Cet apport permet d'expliquer comment l'État et les institutions stabilisent certains faits et pratiques pour en faire des normes d'engagement.

Enfin, ce modèle permet de dire que les normes agissent sur la pratique comptable et sont en retour irriguées et enrichies par les pratiques des comptables.

Toutefois, le contrat est un acte idiosyncrasique et donc il est d'abord un fait individuel. Le modèle intégratif occulte la dimension individuelle et c'est cette dimension que le contrat psychologique aborde fondamentalement.

1-1-2 La théorie du contrat psychologique : quel apport pour comprendre les engagements contractuels?

Les travaux antérieurs qui ont mobilisé la théorie du contrat psychologique, ont généralement fait le choix de traiter de l'un des aspects du contrat. Si ces travaux définissent le contrat comme des promesses d'engagement et une perception des engagements pris et à réaliser par un individu, l'ensemble du corpus constitué par ces travaux pousse à croire ou à supposer qu'il est impossible de traiter de l'ensemble de ces aspects à la fois. Et pourtant, à l'analyse de l'ouvrage de Rousseau *et al.,* (2014), et selon les auteurs de la version française, « l'analyse du contrat psychologique est donc plus de l'ordre du baromètre, de l'observatoire continu que

de la coupe transversale » (Rousseau *et al.*, 2014). Il est donc possible de traiter à la fois des questions liées à la définition, des dimensions et niveaux du contrat, des parties prenantes au contrat mais aussi de ses aspects dynamiques contrairement aux choix faits dans ces travaux antérieurs.

L'apport de la théorie du contrat psychologique d'abord au niveau global de la contractualisation est principalement son ancrage dans l'individu et donc son aspect idiosyncrasique et particulièrement dans nos travaux, par sa capacité à permettre l'identification des perceptions d'engagement et des promesses faites et donc à apporter une dimension « individu » au modèle intégratif basé sur les interactions et le registre de l'action publique et des institutions. Le principal apport de cette théorie est d'abord son ancrage dans la dimension individu avec son idiosyncrasie (aspects subjectifs des promesses d'engagement) et ensuite la possibilité d'opérer une perception à divers niveaux pour observer la richesse des comportements contractuels.

Notre modèle de recherche s'enracine finalement au cœur des théories de la sociologie des professions et celle du comportement organisationnel mais aussi celles organisationnelles de l'agir professionnel et organisationnel[34].

1-2 Théorisation du guide d'entretien

Le modèle intégratif de De Rozario prend en compte les théories issues de la sociologie des professions et intègre les registres de l'agir professionnel, de la profession et de l'action publique et des institutions. Ce modèle distingue finalement :

- les registres de la culture professionnelle qui portent sur les aspects de la profession et ceux de l'agir professionnel. Ces registres de la culture se manifestent à travers des phénomènes d'interactions. Ils sont observables dans la pratique du comptable (le comptable en action) ou identifiés à travers des récits à posteriori et révèlent souvent des incidents critiques.

En mobilisant l'agir organisationnel (Maggi, 2012), nous nous inscrivons dans une conception de l'organisation dans laquelle l'expert-comptable, sujet humain et central est perçu comme un sujet agissant autonome mais aussi interagissant, compétent dans son action sociale (avec

[34] Nous faisons référence à la théorie de l'agir organisationnel de Bruno Maggi (2003) ; «... d'abord appelée *théorie de l'action organisationnelle* ; puis *théorie de l'agir organisationnel*, l'emploi du verbe substantivé aidant à souligner qu'il s'agit d'action organisatrice, ou organisante, qui se développe au cours du temps, et non d'une action accomplie (Maggi, 2003 p.2) ».

ses limites). Nous prenons donc à notre compte ses hypothèses pour observer l'expert-comptable comme sujet singulier avec son idiosyncrasie, ainsi que les processus d'action collective, l'ensemble en relation avec d'autres processus. Les règles de ces processus d'actions et de décisions sont variables ; et surtout posées, réélaborées, construites au cours du travail de l'expert-comptable (relations avec les clients, collaboration avec les collègues mais aussi avec d'autres professionnels de son secteur d'activités). Selon Maggi (2003, p.20) « ce travail des règles est la *régulation*, ou bien la *structuration* du processus, au sens d'action structurelle, ou structurâtes ».

Ici, l'organisation est donc perçue comme processus (organisation et sujet agissant pris ensemble) d'actions et de décisions et au cœur de son action, l'individu, sujet humain (avec son sens subjectif et objectif) fonctionnant avec un ensemble de règles diverses qui assurent la régulation.

- les registres de l'action de l'État et des institutions

Quant à la théorie du contrat psychologique, elle permet de prendre en compte un ensemble de mécanismes qui résultent du fait d'actants humains et non humains. Nous retiendrons les mécanismes suivants :

- les mécanismes liés à l'individu : mécanismes extra et intra-individuels,

- les mécanismes institutionnels en lien avec les actions de l'état et les institutions.

- les mécanismes liés aux interactions entre contractants.

- les mécanismes de communication et l'ensemble des signaux émis par les contractants non humains.

Finalement, notre cadre théorique nous permet donc de nous focaliser sur l'expert-comptable en interaction avec son environnement (principalement le client, les collègues et son employeur) sous l'influence des actions de l'État et des institutions. Il apparaît donc trois objets de recherche : l'individu (expert-comptable), l'État (les institutions) et les interactions (les parties prenantes (actants humains et non humains). Chaque objet de recherche mobilise une partie du cadre théorique comme suit :

Objet de l'observation	Éléments du cadre théorique
Individu (l'expert-comptable)	• Théorie du contrat psychologique • Registre de la profession
Interactions Le comptable en interaction avec son employeur, ses collègues, ses clients (actants humains) mais aussi avec les logiciels de comptabilité, les réseaux sociaux, le téléphone portable… (actants non humains). Ces interactions ont lieu durant la vie de l'individu.	• Théorie du contrat psychologique • Registres de la profession
L'État et les institutions	• Théorie du contrat psychologique • Sociologie des professions (approche institutionnaliste)

En référence aux travaux de De Rozario (2006), Pesqueux et De Rozario (2018) qui traitent de la question de la dynamique de la décision (dualité pratiques et répertoires institutionnels), nous pouvons retenir avec ces auteurs que les arrangements institutionnels caractérisent un contexte et cadrent la pratique ; et sont aussi susceptibles d'être modifiés par les pratiques. En mobilisant les travaux de Barley et Tolbert (1997), ils schématisent les processus de décisions comme suit :

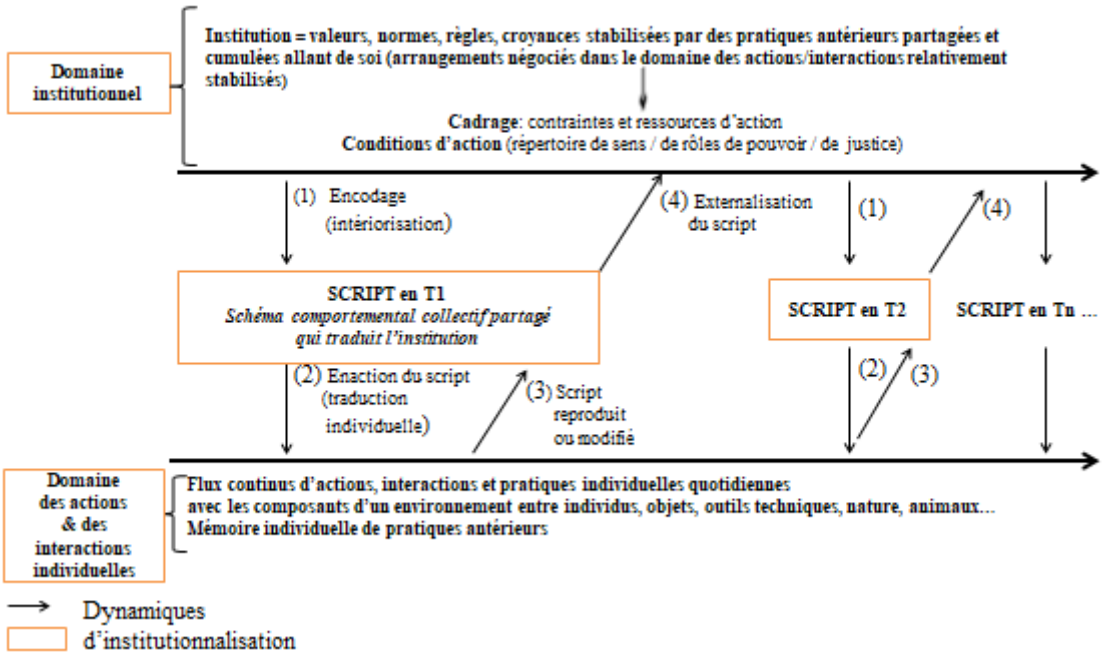

Figure 13 : Les processus de décision cadrés et recadrant (De Rozario et Pesqueux, 2018, p.79 citant (Barley et Tolbert, 1997))

L'ensemble de ces travaux mentionnés a donc permis de structurer notre outil de collecte de données et finalement le guide d'entretien se structure autour de trois grands thèmes élaborés à partir des trois objets identifiés du cadre théorique.

1-Comment le registre de la profession et la théorie du contrat psychologique permettent de comprendre la perception des engagements du comptable comme un acteur professionnel ?

- le contrat psychologique du comptable : qu'est ce qui fait engagement pour le comptable et comment sont perçues ces promesses d'engagement par les tiers, quelle perception a-t-il des promesses qu'on lui fait ?

Répondre à ces questions, nous invite à porter notre attention sur les actants humains et non humains et d'analyser les signaux contractuels qu'ils émettent.

- le registre de la profession : l'approche de la profession identifie un ensemble de critères à respecter pour qu'une activité devienne une profession. Ces critères sont : exercer l'activité comptable à plein temps, avoir fait une formation qui permet d'accéder à la profession, l'existence de règles, de normes et procédures respectées par les comptables, l'existence

d'une déontologie reposant sur une éthique, des ordres, des diplômes dont la réussite permet de légitimer l'accès à la profession. L'ensemble de ces critères fait référence à des actants qui sont des sources de contrat. Le registre de la profession perçu à l'aide de la grille du contrat psychologique donne naissance à une potentielle famille de sources de contrat. Il parait important donc d'identifier celles qui sont retenues par le comptable.

Cette première partie de notre questionnement nous permet de relever les messages contractuels et leurs éventuelles sources. C'est aussi l'occasion de repérer les relations établies, les contenus des engagements et leur inscription dans le temps et la perception des promesses faites au comptable.

Les informations clés attendues principalement dans ce thème sont :

Le parcours du comptable	**Informations attendues**
Apport du registre de la profession	- Statut dans l'organisation (éléments d'identification) - Description de la formation (organismes de formation et diplômes obtenus) - Appartenance à des organismes et des ordres liés à la profession - Évocation des normes et la déontologie
Apport du contrat psychologique	Processus d'intégration dans la profession et dans l'organisation comptable (cabinet comptable) Les acteurs impliqués dans l'ensemble du processus (de la formation à l'entrée dans le cabinet comptable). La vie au sein du cabinet (difficultés/réussites)

2- Comment les interactions (du comptable avec les composantes de son environnement) permettent-elles de comprendre la perception des engagements, les normes d'engagements et la formation des engagements ?

Le deuxième thème questionne les interactions du comptable. Trois registres nous permettent de structurer nos questions. Il s'agit des registres de :

- l'agir organisationnel

- l'agir professionnel

- et le contrat psychologique

Nous avons choisi d'observer et d'analyser ces interactions à travers les incidents critiques.

Qu'appelle-t-on incident critique ?

D'après le Larousse, un incident peut être défini comme étant un fait ou un événement sans importance excessive généralement fâcheux qui survient au cours d'une action et peut en perturber le développement normal ou entrainer des complications ou des difficultés. Quant au mot critique, il le définit comme ce qui expose à un grave danger ou le risque de bouleversement est présent où une décision s'impose pour éviter des conséquences fâcheuses… Nous pouvons donc définir l'incident critique comme étant **un fait qui perturbe le développement normal d'une relation en exposant les acteurs à des conséquences graves et qui nécessitent donc une action.**

Dans les pratiques professionnelles, un incident critique peut être positif et décrire une situation d'efficacité ou porter sur le dénouement d'une impasse professionnelle. Généralement, il s'agit plus de situations déstabilisantes qui sont les plus propices à l'engagement des sujets dans une pratique réflexive. Dans de telles situations, les solutions habituellement apportées aux problèmes qui se posent n'ont plus les effets recherchés, et l'efficacité des routines se trouve ébranlée, d'où la nécessité d'une action.

En d'autres termes, les comptables rencontrent-ils dans leurs professions des faits que l'on pourrait qualifier d'incidents critiques ? Comment ces incidents critiques sont-ils révélateurs d'une dynamique qui explique la perception des engagements et des normes d'engagements ?

Trois critères sont généralement retenus pour le choix des incidents. Il s'agit :

- des incidents qui doivent relater des situations vécues et non imaginées par les acteurs.
- des incidents qui doivent être circonscrits dans le temps.

- des incidents qui doivent se déployer dans une interaction, lieu privilégié d'émergence de dilemmes et de controverses professionnelles.

Le dernier critère nous semble être le plus propice pour l'observation de situations qualifiables d'incidents critiques. Il implique l'existence et la rencontre de deux ou plusieurs acteurs. Nous allons donc identifier des incidents critiques dans les interactions et leur analyse permettra d'observer et d'analyser le comptable en situation. Nous n'utiliserons pas le concept d'incident critique qui a paru assez difficile à comprendre sans un supplément d'informations. Pour éviter d'orienter les répondants lors de nos explications, nous avons choisi de retenir celui de difficultés et point de blocage en lieu et place d'« incident critique ». Lorsque le répondant avait des difficultés à comprendre, nous lui avons demandé ses actions face à certaines questions que nous avions identifiées comme des incidents critiques selon la littérature. Il s'agit des questions de prises en compte des gestes citoyens qui sont assez déterminants pour le consommateur et que l'entreprise avait intérêt à valoriser dans ses états financiers. C'est aussi le cas de la transformation numérique avec comme conséquence une volatilité de la clientèle.

L'apport de l'agir organisationnel dans notre modèle est de nous permettre de mettre au cœur de notre analyse le comptable comme acteur central de l'organisation (le cabinet comptable) et plus précisément ses actions et ses décisions retenues comme les composantes clés des processus organisationnels auxquels on ajouterait le temps. Il apparaît important de relever les actions et les décisions du comptable dans le temps.

Quant à l'agir professionnel, il questionne les ressources mobilisées par le comptable pour faire face aux incidents critiques.

Ces ressources pouvant être utilisées dans un cadre individuel ou dans celui d'une équipe ou d'un collectif de ressources. Elles sont mobilisées dans le cadre des relations avec divers acteurs : le client, les collègues, les employeurs, l'organisation et l'État.

Comment l'approche du contrat psychologique permet-elle de prendre en compte les interactions du comptable avec son environnement ? Cet environnement est constitué d'un ensemble d'acteurs qui contribuent à construire le contrat. Les mécanismes issus des interactions doivent nous permettre d'identifier les informations relatives aux contractants, sources de violation des contrats mais aussi des transformations des contrats.

Ce thème est structuré autour des registres suivants qui permettent de collecter des informations ci-dessous :

Les interactions et la pratique comptable	Informations attendues
Agir professionnel Agir organisationnel	Les relations professionnelles et leurs évolutions. Les difficultés et les moyens mobilisés pour y faire face. Les changements intervenus dans les relations avec les acteurs impliqués dans l'interaction
L'apport du contrat psychologique	Les mécanismes intra et extra individu Les évolutions des perceptions (évolution dans la carrière) Les acteurs impliqués dans la résolution des incidents critiques (difficultés) Les relations avec les différents acteurs impliqués dans la pratique

3-Le rôle de l'état et l'action des institutions : Quel lien peut-on établir entre le registre des institutions, l'action de l'État et le contrat psychologique (la perception des engagements) ?

Le troisième thème traite de la question de l'action de l'état et des institutions. Les apports du contrat psychologique et celui des institutions sont retenus. Comment les institutions interviennent-elles dans la profession et quel(s) type(s) de relation(s) sont établis ?

Notre cadre théorique accorde une place importe aux actions de l'État et il importe de relever et d'analyser les relations que les pouvoirs publics établissent avec la profession comptable.et aussi les relations qui s'établissent entre les comptables du fait de l'action des institutions et l'État. La comptabilité joue un rôle social important. Elle est désignée par les pouvoirs publics pour jouer un rôle dans le processus de collecte des ressources de l'État. De plus, les deux ordres professionnels (OEC et CNCC) sont placés sous tutelle des ministères de l'État. Dans ces conditions, le rôle de l'État dans la profession devient un enjeu important. Ce rôle porte souvent sur la règlementation, c'est-à-dire l'établissement des règles du jeu et celles-ci ne vont pas toujours dans le sens voulu par la profession.

Le registre des institutions permet de porter un regard sur les rapports entre l'État et la profession mais aussi entre les professions entre elles ou d'autres organismes. Il est possible de porter l'analyse à différents niveaux : entre individus, organisations ou avec l'État.

En plus de ce registre, il est important de faire une lecture des mécanismes institutionnels à l'aide de l'approche par le contrat psychologique qui permet de relever les messages émis par l'État et la perception de ces messages par les comptables et l'implication sur les contrats qu'ils élaborent.

L'ensemble des informations issues de ces registres est synthétisé comme suit :

La relation avec l'État	**Informations attendues**
Le registre des institutions et l'action de l'État	Décisions et actions de l'État en direction de la profession. Les changements intervenus dans la relation avec l'État. Les conséquences des actions de l'État sur les relations du comptable avec d'autres actants.
L'approche du contrat psychologique	La perception des messages des institutions Les jugements portés sur les décisions et actions de l'État Le rôle des messages en provenance de l'État sur la profession L'influence des messages en provenance de l'État sur le contrat psychologique

1-3 Le guide d'entretien et son élaboration

Le guide d'entretien constitue ce que Miles et Huberman (2003) appellent l'instrumentation. Il est défini de façon suffisamment large pour être reconfiguré dès que les données requièrent une modification. Nous sommes partis initialement avec des données issues de la littérature plus précisément à partir des éléments issus de notre cadre théorique. Le guide d'entretien s'est structuré sous la forme de l'entonnoir autour des points suivants :

- une phase d'introduction qui permet d'établir un climat de confiance et dans laquelle on donne les motifs de la rencontre, les garanties de la confidentialité des données, la nécessité pour le répondant, d'être le plus exhaustif possible et l'autorisation pour l'enregistrement des échanges. Selon Wacheux (1996, p.206), « les premières minutes de l'entretien seront consacrées à expliquer l'objet de la recherche, les thèmes à aborder et l'utilisation du discours dans la suite de l'analyse. Ce moment est important pour permettre un échange des rôles, et pour qu'une relation de confiance s'établisse ».

- Une phase de développement qui permet d'aborder les thèmes prévus. Ces thèmes sont en général classés du général au particulier, impliquant ou personnel. Lorsque le répondant disposait de peu de temps, nous commencions par le thème le plus important pour nous en tenant compte de nos questions de recherches. Dans l'ensemble, nous avons abordé l'ensemble des thèmes avec tout l'échantillon retenu.

- Une phase de conclusion qui permettait de reprendre les points clés abordés, de vérifier, qu'on avait épuisé les différentes parties du guide d'entretien, puis de prendre congé après avoir remercié le répondant. Notons que cette phase de conclusion a parfois été une phase de relance sur l'un des thèmes et cette fois-ci la relance venant du répondant.

Une phase informelle d'échange a suivi en général lorsque le dictaphone était éteint. Il s'agit d'informations complémentaires que le répondant apporte malgré les usages de prise de congé du protocole. Ces informations arrivent parfois lorsque le répondant nous raccompagne à l'accueil du service. Dans ces situations, nous avons pris des notes tout de suite en présence du répondant ou une fois hors des locaux du cabinet ou lorsque la rencontre s'est faite dans son cabinet. Ces prises de notes sont rajoutées à la fin de la retranscription de l'entretien.

Notre guide du départ a donc évolué et s'est modifié tout au long du processus d'investigation. Les différents guides d'entretien ont été élaborés à partir des grands thèmes de notre questionnement avec des points de relance qui en constituent les sous-thèmes.

En somme, le guide d'entretien (Guide détaillé en annexe N°1) dans ses grandes lignes se présente comme suit :

Introduction et présentation de l'interviewé
Thème 1 : L'expert-comptable son parcours et son contrat psychologique
Thème 2 : Les pratiques des experts comptables : les incidents critiques
Thème 3 : Le rôle de l'État dans la profession d'expertise comptable libérale
Conclusion et prise de congé.

Figure 14 : La trame du guide d'entretien

L'outil de collecte de données élaboré se pose la question de la « bonne personne » à interroger. Il s'agit de trouver les « bonnes personnes » susceptibles de nous fournir les données recherchées. C'est l'étape d'échantillonnage. Elle a été présentée dans le chapitre précédant (chapitre 4, paragraphe 2-1-2 La sélection des cas, page 176).

Le profil final des personnes interrogées est recensé dans le tableau suivant :

Tableau 14 : Présentation des personnes interviewées lors des entretiens

N°	Interviewé	Sexe	Statut	Situation familiale	Présentation (anciennété dans la fonction et comentaires …)
1	Béatrice	F	Indépendant	Mariée, 3 enfants	BEATRICE, femme de 57 ans- Elle est mariée et mère de 3 enfants Elle est expert-comptable diplômée depuis 2014. Elle dispose d'une ancienneté dans la profession de 30 ans. Elle est indépendante depuis 15 ans.
2	Claire	F	Indépendant	Célibatire, sans enfant	CLAIRE, femme de 32 ans.Elle est célibataire sans enfant. Elle est expert-comptable diplômée et dispose d'une ancienneté dans la profession de 7 ans Elle est indépendante depuis 2 ans
3	Sony	M	Indépendant	Marié, un enfant	SONY, homme de 44 ans. Il est marié et père d'un enfant Il est expert-comptable diplômé et dispose d'une ancienneté dans la profession de 8 ans Il est indépendant depuis 5 ans
4	Karim	M	Independant	Marié, 2 enfants	KHALIFE, homme de 43 ans. Il est marié et père de 2 enfants Il est expert-comptable diplômé et dispose d'une ancienneté dans la profession de 6 ans Il est indépendant depuis 2 ans
5	Benoit	M	Indépendant	Marié, 3 enfants	BENOIT, homme de 46 ans.Il est marié et père de 3 enfants Il est expert-comptable diplômé et dispose d'une ancienneté dans la profession de 12 ans Il est indépendant depuis 7 ans
6	Carine	F	Indépendant	Mariée, un enfant	CARINE, femme de 34 ans. Mariée, mère d'un enfant Elle est diplômée expert-comptable et dispose d'une ancienneté dans la profession de 3ans Elle est indépendante et à son compte depuis 2016
7	Jean Louis	M	Indépendant	Marié, 3 enfants	JEAN LOUIS, homme de 73 ans. Il est marié et père de 3 enfants Il est expert-comptable diplômé et dispose d'une ancienneté dans la profession de 50 ans Il est indépendant.
8	Serges	M	Salarié	Marié, 2 enfants	SERGES, homme de 36 ans. Il est marié et père de 2 enfants Il est expert-comptable diplômé et dispose d'une ancienneté dans la profession de 8 ans Il est salarié chez H3C

9	Killian	H	Indépendant	Marié, 3 enfants	KILLIAN, homme de 42 ans. Il est marié et père de 3 enfants Il est expert-comptable diplômé et dispose d'une ancienneté dans la profession de 5 ans Il est indépendant
10	Emmanuel	H	Indépendant	Célibatire, sans enfant	EMMANUEL, homme de 41 ans. Il est célibataire et sans enfant Il est expert-comptable diplômé depuis 2018 Il est dans la profession depuis 2004 et actuellement indépendant.
11	Moise	H	Associé et salarié	Célibataire, sans enfant	MOISE, homme de 37 ans. Il est célibataire et sans enfant Il est expert-comptable diplômé depuis 2011 Il est dans la profession depuis 2004 et actuellement associé-salarié d'un groupe d'expertise-comptable CHD.
12	David	H	Salarié	Marié, un enfant	DAVID, homme de 32 ans.Il est marié et père d'un enfant Il est expert-comptable diplômé depuis 2012 Il est actuellement salarié chez Deloitte.
13	Pierre-Jean	H	Stagiaire	Célibataire, sans enfant	PIERRE JEAN, homme de 26 ans. Il est célibataire sans enfant Il est expert-comptable stagiaire depuis 2016. Il est dans la profession depuis 2014 et actuellement salarié chez Deloitte.
14	Robert	H	Indépendant sans salarié	Divorcé, 3 enfants	ROBERT, homme de 63 ans. Il est divorcé et père de 3 enfants. Il est expert-comptable diplômé et dispose de 28 années dans la profession comptable. Il est indépendant sans salarié.
15	Williams	H	Salarié	Marié, 3 enfants	WILLIAMS, homme de 37 ans. Il est marié et père de 3 enfants Il est expert-comptable diplômé depuis 2016 Il est actuellement salarié chez EY.
16	Mathieu	H	Salarié	Marié, un enfant	MATHIEU, homme de 36 ans. Il est marié et père d'un enfant Il est expert-comptable diplômé depuis 2011 et dispose d'une ancienneté dans la profession de 7ans Il est actuellement salarié chez PWC
17	Malick	H	Mémorialiste	Marié, 3 enfants	MALICK, homme de 42 ans.Il est marié et père de 3 enfants Il est expert-comptable mémorialiste en 2ème année et dispose d'une ancienneté dans la profession de 8 ans. Actuellement chez RSM international Paris 8e
18	Marie	F	Stagiaire	Mariée, un enfant	MARIE, femme de 38 ans. Elle est mariée et mère d'un enfant

					Elle est expert-comptable stagiaire en première année et dispose d'une ancienneté de 5 ans. Elle est stagiaire chez Mazars
19	Sylvie	F	Salariée	Divorcée , 2 enfants	SYLVIE, femme de 40 ans. Elle est divorcée et mère de 2 enfants Elle est expert-comptable diplomée depuis 2014. Elle a 10 années d'ancienneté dans la profession et actuellement salariée chez EY
20	Paul	H	Stagiaire	Célibataire, un enfant	PAUL, homme de 39 ans. Célibataire et père d'un enfant. Il est expert-comptable stagiaire en 3e année. Il est dans la profession dépuis 2010. Il est stagiaire chez KPMG

2-La collecte et le traitement des données

2-1La collecte des données

2-1-1L'entretien semi-structuré, mode principal de recueil des données

Nous avons choisi dans ce travail de recherche d'opter pour une triangulation des méthodes de collecte des données dont la principale reste l'entretien semi- structuré. Les auteurs distinguent divers types d'entretiens classés traditionnellement selon leur degré de directivité - ou plutôt de non-directivité, et par conséquent en fonction de « la « profondeur » du matériel verbal recueilli » (Bardin, 2009, p.93). L'entretien est donc libre, directif ou semi directif ou semi-structuré. Notre choix pour le mode semi-structuré nous a imposé l'élaboration d'un guide d'entretien structuré autour des questions à étudier. Blanchet et Gotman (1992, p.21) invitent le chercheur à prendre « en compte la dimension à la fois sociale et interpersonnelle de l'entretien (…) Cela ne veut pas dire qu'il n'existe pas de règles, mais simplement que celles-ci doivent être chaque fois adaptées, en fonction de l'objectif qu'on s'est donné ».

Pour chaque personne interrogée, des points spécifiques liés à son statut, son rang ou son expérience ont été abordés. Nous avons laissé parler les répondants en prenant soins de ne pas influencer leurs réponses. Cela a permis de collecter les propos, le discours ou la parole de l'interviewé. « Tout praticien d'entretiens connaît la richesse de cette parole, sa singularité individuelle, mais aussi l'apparence parfois tortueuse, contradictoire, « à trous », avec digressions incompréhensibles, dénégations troubles, retours en arrière, raccourcis, échappées fuyantes ou clartés trompeuses » (Bardin, 2009, p.94).

Pour ne rien perdre de ce discours, nous avons enregistré les échanges à l'aide de notre téléphone portable ou parfois en utilisant un dictaphone. Une fois l'entretien terminé, nous sommes passé à l'étape de la retranscription immédiatement car cela nous permettait d'enrichir notre guide pour le prochain entretien. Nous avons opté pour une retranscription sous la forme d'un compte rendu intégrale d'entretien puis validé au téléphone avec le répondant ou alors par une rencontre d'échange et de restitution lorsque cela était possible. Cela nous a permis de compléter, adapter ou modifier nos données. Cette disposition d'enregistrement et de retranscription nous a permis d'être fidèle, en signalant certaines gestuelles, les temps de partition, et de garder intacts les verbatim des répondants. Il faut noter tout de même que certains experts comptables ont refusé d'être enregistrés. Dans ce cas nous

avons pris des notes. Enfin, un de nos entretiens s'est déroulé dans un bar avec du bruit et la prise de note a été assez difficile mais nous avons tout de même noté l'essentiel des propos.

2-1-2 Modes de recueil des données complémentaires

En plus de la collecte des données par la méthode des entretiens semi-directifs, nous avons mobilisé d'autres sources de données. Il s'agit des documents professionnels à destination des experts comptables, des études de marché commanditées par les ordres, ou l'observatoire des métiers par exemple, des articles de presse spécialisée mais aussi générale qui traitent des questions liées à la profession d'expertise comptable.

Nous avons aussi consulté les sites internet des cabinets comptables, les sites internet des ordres et plus particulièrement ceux des cabinets dits *big 4*. Parfois, il s'agissait d'enregistrements vidéo diffusés sur YouTube. Ces enregistrements étaient des interviews des responsables d'organisations comptables telles que les ordres, les présidents d'associations comptables… Nous avons visionné ces vidéos et pris des notes que nous avons analysées par la suite avec les autres données collectées à travers la presse.

Enfin, à ces données que nous avons qualifiées de complémentaires, nous avons ajouté des données issues des textes de lois financières et autres lois tant nationales, européennes ou internationales.

L'ensemble de ces données a servi à enrichir les résultats de notre recherche. Elles ont servi à faire des triangulations de nos données ou parfois à apporter des éclairages en complétant les résultats.

2-2 Le traitement des données

Comment traiter les données et pour obtenir quels résultats ? Le traitement des données nécessite un ensemble d'instruments et de méthodes que nous allons développer dans la suite de ce travail.

2-2-1 Les modalités de traitement

La collecte des données achevée, le chercheur qualitatif se trouve parfois avec une grande quantité de données qu'il faut organiser, évaluer et sélectionner. Selon Baumard et Ibert (1999), les chercheurs recherchent et rassemblent des données dont le traitement par une instrumentation méthodique va produire des résultats et améliorer, ou renouveler, les théories existantes. Cela souligne l'importance que revêt l'analyse des données dans le processus de

recherche. Le traitement des données s'est déroulé aussi bien pendant la phase de collecte des données ce que Miles et Huberman (2003) qualifient de *« early steps in analysis »* et à la fin de la collecte. Une telle démarche qui consiste à commencer l'analyse pendant la phase de recueil des données rend difficile la distinction entre la phase de collecte et celle de l'analyse des données pour de nombreux chercheurs qualitatifs. Tout en gardant à l'esprit que ces deux activités sont intrinsèquement liées l'une à l'autre pendant le processus de recherche, nous présenterons séparément dans un ordre pour en faciliter la lecture et la compréhension.

La collecte des données ayant été présentée précédemment, dans ce qui suit, nous insisterons sur les aspects relevant de l'analyse. L'analyse sera abordée en trois points distincts qui dans la réalité sont difficilement dissociables. Nous traiterons dans un premier le codage puis de l'analyse à travers les outils et enfin nous exposerons notre démarche d'inférence.

2-2-2 L'analyse de contenu comme méthode de traitement des données

Nous avons retenu comme méthode de traitement de nos données, l'analyse de contenu. Diverses méthodes d'analyse de contenu existent. Les auteurs s'accordent à reconnaitre deux grandes approches en tenant compte du mode de codage utilisé par l'analyste.

En ce qui nous concerne, nous sommes allés sur le terrain avec des codes que nous avons construits à partir de la littérature. Toutefois, notre confrontation au terrain a fait émerger de nouveaux codes et nous avons réorganisé notre codage en tenant compte cette fois-ci des données du terrain et non plus uniquement celles de la théorie. Comment s'est déroulé ce processus de codage ?

2-2-2-1 Le choix de l'unité d'enregistrement

Le codage commence avec le choix d'une unité d'analyse. On appelle unité d'analyse ou unité d'enregistrement, le « segment de contenu à considérer comme unité de base en vue de la catégorisation et du comptage fréquentiel » (Bardin, 2009, p.135). C'est l'élément qui nous permet de procéder dans la phase suivante au découpage du texte et de réaliser la catégorisation. Différents types d'unités d'analyse existent. Il peut s'agir de mot, de phrase, du thème ou même de paragraphe entier. Quel que soit le choix du chercheur, il doit tenir compte des critères que Lincoln et Guba (1985, p.345) résument en deux points :

- L'unité d'analyse doit être heuristique, c'est-à-dire que son choix est fonction de la question de recherche de telle sorte qu'elle aide le chercheur à faire du sens. Elle doit donc favoriser l'action ou la compréhension.

- Elle doit être la plus petite unité d'information qui fait sens dans le contexte de la recherche.

En ce qui nous concerne, nous avons opté pour le choix du thème comme unité d'analyse. Notre codage s'est fait selon le sens que lui donnent Miles et Huberman (2003) sous forme d'étiquette renvoyant à des catégories. Lorsqu'il s'agit de codage thématique, ces auteurs affirment qu'il peut s'agir de codes explicatifs ou inférentiels identifiés par le chercheur et qui traduisent une signification des événements (une violation de contrat par exemple) ou des relations sociales (un contrat relationnel qui permet de travailler sans faire attention aux horaires de travail). Parfois, il s'est agi d'extraits de note ou de phrases qui révélaient une caractéristique du phénomène exploré au sein des interactions.

Cette étape du codage relève de l'analyse (Bardin, 2009 ; Miles et Huberman, 2003) et va nous permettre de transformer l'ensemble des données et les rendre apte à la classification. Nous expliquerons ce processus de l'analyse thématique.

2-2-2-2 Le processus du codage thématique

Nous ne sommes pas allés sur le terrain *ex nihilo*. Nous avions une liste de départ avant l'étape du terrain à proprement dit. Il s'agit d'un ensemble de codes provenant de notre cadre conceptuel principalement construit autour de la théorie du contrat psychologique. Rappelons que notre objectif est de comprendre le comportement contractuel de l'expert-comptable avec l'ensemble des parties prenantes de son environnement professionnel. Dans une telle posture, la prise en compte des interactions entre les acteurs s'avèrent d'une importance capitale. L'interprétation des phénomènes observés s'est faite grâce à nos connaissances issues de la littérature et donc de notre cadre théorique, principalement le modèle intégratif. Une telle approche de l'analyse de notre matériau n'est pas compatible avec l'approche inductive (Glaser et Strauss, 1967).

De même, il nous est impossible de nous identifier à l'approche déductive qui, avec l'approche inductive constituent les deux approches les plus rencontrées dans les travaux de recherche en management.

Voynnet Forboul (2002) schématise les deux approches comme suit :

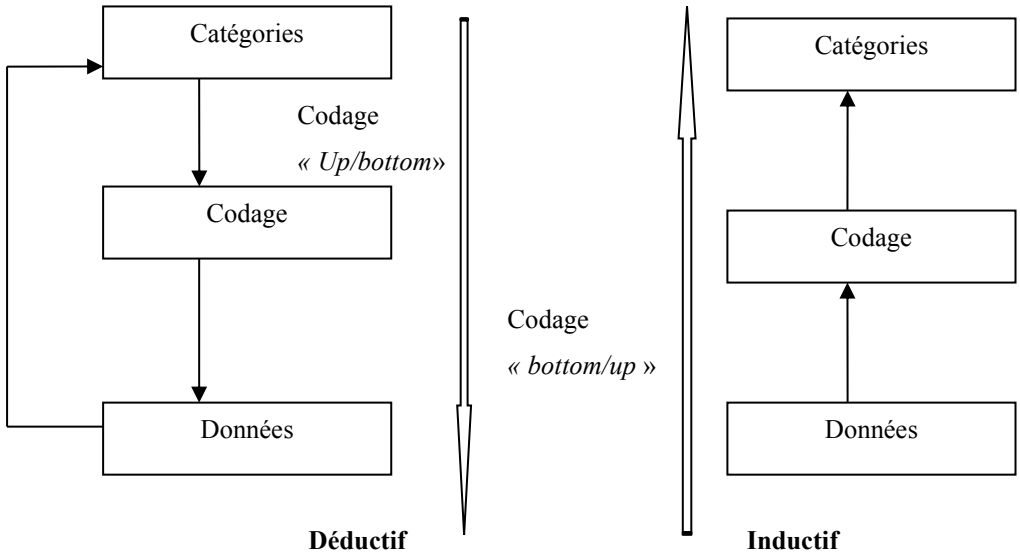

Figure 15 : Les stratégies d'analyse inductives et déductives d'après Voynn et Fourboul C. (2002)

L'approche déductive démarre par la phase du codage avec une liste préétablie généralement constituée à partir des questions de recherche, des propositions, les variables clés retenues etc., en somme à l'aide du cadre théorique de la recherche.

L'approche inductive par contre, ne retient pas cette codification préétablie et suggère que le chercheur traite les données collectées pour en comprendre le fonctionnement pour laisser émerger les codes du terrain (Miles et Huberman, 2003). Cette approche est celle soutenue par les auteurs de la Théorie enracinée ou *grounded theory.*

En réalité, nous nous sommes inscrits dans un va -et-vient entre les deux approches c'est-à-dire à mi-chemin entre la méthode déductive et celle soutenue par la théorie enracinée de Glaser et Strauss (1967) et Strauss et Corbin (1990). Notre approche est dite abductive ou d'inférence abductive.

Nous sommes partis de thèmes issus de la littérature mais très vite complétés par des thèmes qui ont émergé du terrain enrichissant ainsi notre approche de l'analyse.

Les premiers codes thématiques ont été établis grâce à la revue de la littérature faite autour du concept de contrat psychologique. La revue de la littérature et notamment les travaux de Campoy, Castaing et Guerrero (2005), ont permis d'identifier des composantes du contrat psychologique mais aussi la difficulté pour les chercheurs à s'accorder sur son opérationnalisation, sa mesure et ses composantes. Nous n'avons pas trouvé de grille d'analyse dans la littérature même si les chercheurs quantitatifs qui se sont intéressés à la

théorie ont élaboré un outil de mesure qui est le *Psychological Contract Index* (Rousseau, 1998). Il sert de référence en la matière, malgré toutes les insuffisances et difficultés (Campoy *et al.,* 2005) que comporte son utilisation. Nous l'avons retenu pour définir une partie de notre grille d'analyse ; plus précisément les promesses faites et ou reçues lors de l'échange. De même, De Rozario et Pesqueux (2018, p.103) dans leurs ouvrage intitulé *Théorie des organisations*, affirment que « les *verbatims* d'entretien sont analysés par le croisement de six dimensions suggérées par la théorie du contrat psychologique :

- L'origine et le sens des promesses : les parties prenantes humaines et non humaines d'une part, émettrices et réceptrices, de l'autre.

- les contrats psychologiques auxquels ces verbatim font référence (relationnel, transactionnel, transitionnel, équilibré ou sans garantie).

- Les quatre niveaux de contrat (le contrat psychologique, le contrat normatif, le contrat imputé et le contrat social rarement utilisé car cette méthode ne s'y prête pas).

- les contenus des promesses (…) en couvrant l'échelle d'inventaire initiale du contrat psychologique et ses quinze dimensions, sans s'y limiter.

- les évènements contractuels (…).

- les réactions (sortie, protestation, silence, dégradation, autres). »

Rappelons que notre approche du contrat psychologique s'inscrit dans le cadre théorique initial de Rousseau (1995), c'est-à-dire nous nous référons largement à la traduction et adaptation française de Rousseau *et al.,* (2014). Cette grille de De Rozario et Pesqueux (2018) correspond à l'objectif de nos travaux et donc nous l'avons mobilisée pour la suite de notre analyse.

Les principaux thèmes retenus pour notre départ en traitement sont donc : les parties prenantes, les types de contrats, les quatre niveaux, les contenus des promesses, les évènements contractuels et les réactions.

Finalement le processus de collecte, de codage et d'analyse que nous avons opéré s'est fait de façon itérative ou par boucles successives (Dumez, 2013) tout en restant actif et non passif. Selon Dumez (2013) le chercheur recherche un effet de triangulation vis-à-vis de ses théories d'arrière-plan. Il reste donc ouvert à la découverte c'est-à-dire à la recherche de faits surprenants. Il reste sélectif au fur et à mesure qu'il progresse dans la compréhension du phénomène observé.

2-2-2-3 La catégorisation et l'analyse thématique

Une fois les codes établis, nous sommes passés à la phase de l'analyse à proprement dite, celle de la catégorisation. Une catégorie selon Allard-Poesi, Drucker-Godard et Ehlinger (2003), est « un regroupement d'unités d'analyse ». Il s'agit donc d'une activité de rangement.

Selon Ghiglione et Matalon (1991, p.185), l'analyse thématique « consiste à isoler des thèmes dans un texte afin de le ramener à des propositions utilisables d'une part, et à permettre sa comparaison avec d'autres textes traités de la façon d'autre part ».

Nous avons commencé par identifier et puis classer les thèmes en les hiérarchisant en termes de « thèmes principaux » et « thèmes secondaires ». Cette première classification nous a permis d'observer des différences liées à la richesse des thèmes. Certains n'ont pu être subdivisés comme les autres en sous thèmes. Malgré ces différences, nous avons poursuivi notre analyse en classifiant chaque discours dans les différentes classes constituées.

Une fois les discours rangés dans les différentes catégories, nous avons entrepris deux types d'analyse à l'intérieur de chacune des catégories obtenues et sur l'ensemble des catégories. Il s'agit de l'analyse verticale et horizontale :

- L'analyse verticale : des individus vers les thèmes

Elle a porté sur le discours de chaque personne interrogée en retenant chacun des thèmes. Il s'agit d'analyser individu après individu comment le discours est reparti entre les différents thèmes et sous thèmes identifiés. À la fin de chaque analyse verticale une fiche de résumé reprend en quelques lignes la principale idée à retenir sur le thème concernant le répondant.

- L'analyse horizontale : des thèmes vers les individus

Elle porte sur les thèmes retenus. Il s'agit pour chacun des thèmes, de recueillir les idées de chaque répondant. L'intérêt d'une telle analyse réside dans le fait qu'il est possible de faire des comparaisons. On peut analyser la richesse de thèmes et identifier si un thème a été particulièrement riche et mieux traité. Cette analyse nous a aidés lorsque nous avons démarré l'inférence car les thèmes les mieux traités ont servi de point d'appui dans le repérage des *patterns* au sens de Miles et Huberman (2003).

2-2-2-4 Les activités du déroulement de l'analyse

Trois grandes activités structurent l'analyse de contenu selon Miles et Huberman (2003). Il s'agit de la condensation des données, l'affichage des données et l'ébauche de la conclusion et sa vérification. Il s'agit d'un processus cyclique et itératif qui rassemble un ensemble d'actions que l'on peut résumer sur quatre phases comme le montre le schéma ci-dessous :

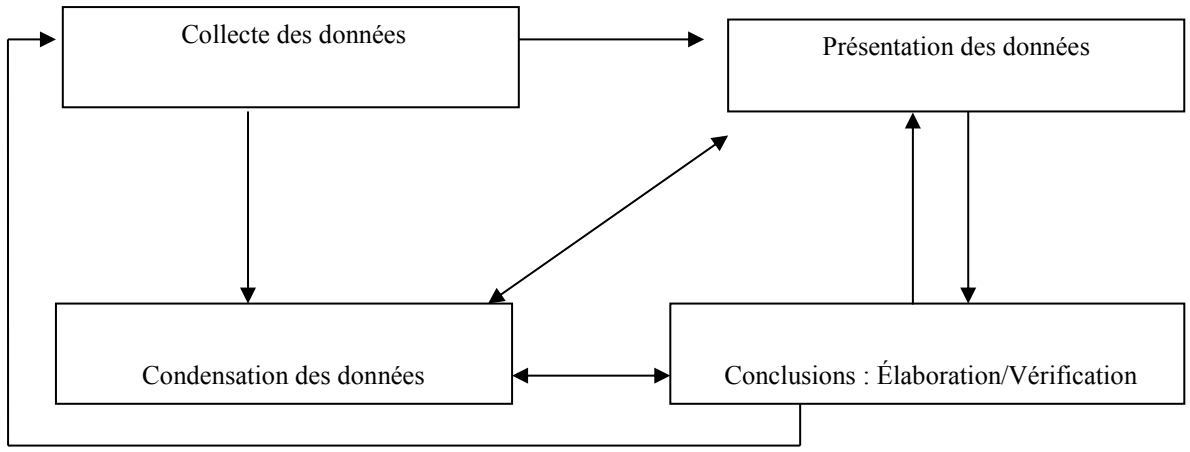

Figure 16 : Composantes de l'analyse des données : modèle interactif (adapté de Miles et Huberman, 2003, p. 31)

Dès que nous avons démarré notre terrain qui a été dans notre recherche, notre « auto-observation », munis de nos premières données, nous avons commencé à faire des résumés. Certaines de nos questions avaient eu des réponses et de nouvelles ont fait leur apparition. Cette première étape nous permis de murir face à nos concepts mais aussi à notre démarche méthodologique. Avec les questions que ce premier entretien (dont nous étions l'enquêté) suscitait, nous avons modifié notre guide d'entretien en abandonnant certaines pistes lorsque d'autres s'ouvraient à nous. Au fur et à mesure que nous avancions, certaines questions devenaient des « hypothèses », nous permettant ainsi d'élaborer notre premier tableau d'analyse. Plus nous avancions sur le terrain à travers nos entretiens et échanges avec les experts comptables, et plus nous étions sélectifs. Nous nous posions des questions sur certaines de nos attentes qui n'apparaissaient pas dans nos entretiens.

Ces absences ont été intégrées dans notre interprétation des résultats. Ces différents choix, abandons, tentatives de schématisation, construction de graphiques, vérifications de faits, recherche de récurrences, etc., constituent les activités de l'analyse de contenu.

De façon plus précise, ces différentes phases que nous avons suivies, et qui s'imbriquent les unes dans les autres, constituent l'analyse de contenu. Elles sont comme le suggèrent les auteurs qualitatifs constituées de :

- réduction des données : on peut parler de réduction de données dès lors que le chercheur se fixe un cadre conceptuel, choisit des questions de recherche, des sites, du mode de collecte de données… Sans la dissocier de l'analyse à proprement dit, elle consiste à faire des sélections, des simplifications, des transformations des données. Elle démarre avant le terrain, se poursuit pendant la collecte des données, en passant par le codage après le terrain et continue jusqu'à la rédaction des conclusions.

- présentation ou affichage des données : il s'agit « d'un assemblage organisé d'informations qui permet de tirer des conclusions et de passer à l'action » (Miles et Huberman, 2003, p.29). Au cours de cette phase, il s'agit de rendre les données généralement en grande quantité, sous des formats facilement digestes pour la compréhension du chercheur. L'on fait appel ici à l'utilisation d'outils tels que les diagrammes, les cartographies, les résumés structurés, les matrices et autres.
- conclusion et vérification : cette étape invite le chercheur à la décision en commençant à donner du sens aux choses. C'est la phase au cours de laquelle, il va interpréter, en faisant appel aux techniques de comparaison, de classification, la recherche de cas négatifs ou d'absence d'apparition. Il tire des conclusions qu'il va tester, vérifier au fur et à mesure du processus de l'analyse avec les répondants ou avec des collègues. En somme, il faut tester la solidité, la plausibilité ou la validité des significations qui émergent des données.

Pour parvenir à cette fin, un ensemble d'outils sont à la disposition du chercheur. Il s'agit des matrices. En effet, les matrices constituent des supports de présentation et d'organisation des données dont la finalité est d'aboutir à des analyses fines et pertinentes.

En plus des matrices, il est possible d'élaborer des fiches de synthèse et ou des grilles d'analyse thématique.

On appelle fiche de synthèse, un document que nous élaborons après chaque entretien et qui comporte trois parties : le thème, l'apport du répondant et l'illustration à l'aide de *verbatims*.

Quant à la fiche d'analyse thématique, c'est un tableau qui récence par catégorie, les discours des répondants. Une telle fiche a facilité l'utilisation de la technique du repérage des « *patterns* ».

Finalement, comment les données sont-elles interprétées ? Répondre à cette question, nous conduit à décrire notre démarche d'inférence.

2-3 L'inférence

Traiter d'inférence, consiste à aborder la phase de la créativité du chercheur au sens de Wolcott (1994). C'est au cours de cette étape du processus d'analyse que le chercheur qualitatif investi de ses expériences de lectures mais aussi celles du terrain va procéder à l'inférence et à l'interprétation des données.

Selon Bardin (2009, p.43), l'analyste, tout comme un archéologue, a comme éléments de travail des traces qui sont en réalité le reflet de divers phénomènes tels que des données, des états ou autres. « Il y a quelque chose à découvrir à travers et grâce à elles »

Miles et Huberman (2010) identifient plusieurs approches d'interprétation des résultats parmi lesquels :

- Le repérage des thèmes ou « *patterns* »: cette approche consiste à trouver dans le corpus, un thème qui se distingue et qui va donner sens. De tels thèmes peuvent provenir de la récurrence et parfois sont le fruit d'une analyse des différentes catégories constituées.
- Le regroupement et le repérage des relations entre variables : La technique du regroupement consiste à l'affectation des données dans des classes appelées catégories. Nous avons déjà expliqué cette technique dans les paragraphes précédents.

Quant au repérage, il consiste à établir des relations dont la nature est à préciser entre des variables dont il faut s'assurer de l'implication dans la relation. Cette technique a été assez mobilisée dans notre cas compte tenu du fait que notre recherche porte sur la relation sociale entre l'expert-comptable et ses différentes parties prenantes.

- L'établissement de contrastes/comparaisons : Notre problématique traite du comportement contractuel de l'expert-comptable en d'autres termes, il s'agit d'identifier des variables ou faits qui font preuve d'engagement ou alors de désengagement.

La technique du contraste consiste à rechercher grâce à la comparaison, les différences entre deux ensembles d'éléments qui peuvent être des activités, des rôles ou même des personnes. Elle nous a été d'une grande utilité et comme le suggèrent Miles et Huberman (2010), certaines précautions doivent être observées. Par exemple comparer les résultats de la comparaison à ce que l'on sait déjà ou s'assurer que l'on traite les bonnes comparaisons.

- L'atteinte d'une cohérence conceptuelle/théorique : cette technique permet au chercheur de faire des propositions générales en procédant en deux temps : il passe de son terrain à une phase de conceptualisation et ensuite de cette phase, passe aux théories c'est-à-dire à des propositions générales.

L'ensemble de ces techniques d'analyse a permis d'obtenir des résultats que nous détaillons dans le chapitre suivant.

Conclusion du chapitre 5

La phase de traitement et d'analyse des données est pour le chercheur qualitatif, une étape cruciale puisque c'est le moment pour lui de répondre à la question : quels résultats sont attendus ? Avant de voir apparaître ces résultats, un ensemble d'outils, de méthodes, de stratégies, et autres sont mobilisés par le chercheur. L'objectif de ce chapitre était de décrire les différents moments qui ont marqué la collecte du matériau et ceux du passage de la donnée à la connaissance.

Nous pouvons retenir, dans un premier temps, que les données que nous manipulons dans ce travail proviennent pour l'essentiel du déclaratif. Il s'agit de récits collectés auprès d'un ensemble d'actants humains soigneusement sélectionnés. Leur choix se justifie par leur position par rapport à la problématique traitée. La qualité et la richesse de notre matériau dépend de la qualité de ces actants.

Un média est nécessaire pour établir la relation entre le chercheur et l'individu détenteur du matériau. La rigueur d'élaboration de ce média est fonction des théories mobilisées et généralement de notre cadre théorique. Un guide d'entretien est élaboré en nous référant au modèle intégré (De Rozario, 2006) et les concepts clefs de la théorie du contrat psychologique.

Les individus identifiés et le média élaboré, il faut procéder à la collecte. Cela a été possible grâce à des entretiens semi-directifs puis le matériau a subi une première transformation pour permettre les autres manipulations de se faire aisément. C'est l'étape de la transcription des entretiens.

Dans un second temps, nous avons extrait de ces données, des connaissances utiles pour la communauté. Cette production de sens à partir de notre matériau a été possible grâce à un déroulement minutieusement élaboré. Ce travail de construction démarre avec le choix d'une unité de sens et ensuite des méthodes de classification et d'analyses des catégories constituées.

Selon les auteurs, dans notre cas (une étude compréhensive), en général, trois résultats sont possibles : l'identification de mécanismes, l'élaboration de typologie et une innovation au niveau des concepts. Pour ce qui est de ce travail, nous sommes parvenus à des connaissances qui serviront à l'élaboration et à établir des relations entre différents faits et phénomènes identifiés.

Quels liens peut-on établir entre les questions de recherche et ces connaissances obtenues ? Répondre à cette question fera l'objet du chapitre suivant. Il s'agira de la présentation de nos résultats et leur confrontation à notre cadre théorique de départ.

Chapitre 6 : **Les résultats et discussion**

Plan du chapitre 6

1-Les résultats

1-1 Le contrat psychologique de l'expert-comptable libéral

1-2 Les évènements contractuels et leurs conséquences

1-3 Le contrat normatif des comptables libéraux aujourd'hui

2- La discussion

2-1 Les mutations de la profession et de l'expertise

2-2 Le contrat psychologique normatif et les engagements des comptables libéraux

2-3 Les analyses des dynamiques professionnelles : un apport au modèle intégratif

2-4 Une méthodologie originale qui reste une perception du chercheur

Chapitre 6. Les résultats et la discussion

Introduction

Cette thèse s'intéresse au contrat normatif des comptables libéraux dans le contexte des mutations majeures qui ont marquées et continuent de marquer leur profession et plus généralement la plupart des professions règlementées en France. Ce contexte fait suite à l'effet conjugué d'un ensemble de phénomènes entre autres : la construction européenne avec des lois très libérales, une concurrence dorénavant conçue comme mondiale, des pratiques quotidiennes dans lesquelles le client les sollicite à tout moment et l'utilisation des instruments de travail digitaux qui est devenue quasi-obligatoire et permanente.

Notre objectif était de comprendre en quoi l'agir des comptables libéraux, traduit par leur contrat psychologique normatif leur permettait de faire face à la conjoncture problématique à laquelle ils font face aujourd'hui et dont ils n'ont pas la réponse. Le contrat normatif (ou de groupe) existe lorsque les membres d'un groupe ayant la même formation ou la même profession s'identifient de manière similaire les uns aux autres et partagent le même contrat psychologique commun (les contrats psychologiques individuels demeurent néanmoins idiosyncrasiques et donc des dynamiques individuelles pouvant expliquer les différences de réactions face aux évènements contractuels).

Face à notre problématique, nous avons formulé trois propositions qui sont :

Proposition 1 : les contrats psychologiques hérités et transmis dans la formation permettent aux comptables libéraux d'absorber ces mutations sans modifier leur perception d'engagement.

Proposition 2 : les contrats psychologiques hérités mutent vers d'autres formes de contrats psychologiques afin de leur permettre de faire face à la conjoncture problématique rencontrée.

Proposition 3 : les mutations entrainent une violation des contrats psychologiques hérités voire une dénonciation ou rupture complète (*breach*) du contrat qui ne fonctionne plus pour engager les contractants par des promesses d'engagement formulées de part et d'autre.

Les objectifs de nos travaux sont aussi opérationnels, méthodologiques que théoriques avec un intérêt pour un management des professions et organisations du savoir par le contrat psychologique en ressources humaines. L'objet étant d'utiliser la dynamique des contrats psychologiques comme un mode de management des individus dans les organisations.

Ce chapitre des résultats et discussion est l'occasion pour nous de présenter la thèse que nous avons élaborée tout le long de ce travail doctoral. Il nous donne l'opportunité de présenter nos résultats issus de l'analyse de nos données et de discuter les principaux résultats obtenus à la lumière de la littérature mobilisée.

Nous l'avons organisé en deux grandes parties. Dans la première, nous présentons les principaux résultats obtenus. Ces résultats permettent de répondre à nos questions de recherche et de vérifier les propositions formulées face à la problématique retenue. Dans la seconde, nous confrontons nos résultats à notre cadre théorique pour analyser comment celui-ci peut être enrichi par les connaissances produites.

Nous structurons la première partie autour de la problématique de recherche. Cette organisation de notre analyse permet de répondre à la question : quels sont les types de contrats qu'il est possible de relever dans le contexte actuel de la régulation de la profession d'expertise comptable ?

À partir des réponses obtenues, nous nous sommes intéressés aux contenus des engagements. Cela permet de trouver une réponse à la question : qu'est ce qui engage ou désengage l'expert-comptable dans ses relations sociales avec les parties prenantes de son environnement ?

Enfin, partant de l'ensemble des réponses aux questions précédentes, nous identifierons les normes d'engagement dans le comportement contractuel de l'expert-comptable dans la profession libérale d'expertise comptable. Cette première partie de ce chapitre permet de confronter ainsi nos propositions de recherche aux données du terrain et de révéler leur vérification ou alors leur rejet. Au total, à partir des éléments identifiés, il est question de présenter le contrat psychologique normatif de la profession d'expertise comptable libérale aujourd'hui.

Quant à la deuxième partie, nous l'avons construite de telle sorte qu'elle puisse mettre en avant les résultats issus de nos travaux.

Elle commence par la confrontation du cadre contextuel avec nos résultats. Nos travaux ont été faits dans un contexte assez particulier. Il s'agit d'une situation qui questionne la profession et son avenir mais aussi l'expertise de l'expert-comptable et donc la pratique de ces comptables libéraux. La mise en évidence des évènements contractuels dans nos résultats et plus précisément des violations contractuelles apporte-t-elle des clarifications sur les engagements contractuels de ces comptables libéraux ?

La principale théorie mobilisée dans ce travail (la théorie du contrat psychologique), porte sur la version initiale peu exploitée par l'ensemble des travaux recensés dans la littérature. Elle permet de décrire à partir du contrat psychologique individuel, le contrat normatif de profession qui traduit pour un groupe ou une profession, le partage de valeurs communes ou encore, lorsque les membres de ce groupe ou profession ont des relations contractuelles routinières. Un tel environnement (groupe, profession, …) est un lieu de développement d'interactions et d'interdépendance. La norme de réciprocité devient très importante dans l'analyse des interactions et des interdépendances qui interviennent dans la relation. La théorie du contrat psychologique ignore les interdépendances dans le processus d'échange (Coyle-Shapiro et Parzefall, 2005). Qu'apportent donc nos résultats au regard de la théorie du contrat psychologique ?

Nous bouclerons cette partie en discutant une partie du cadre conceptuel et théorique mobilisé dans ces travaux. Nos données mettent à jour l'importance de l'idiosyncrasie dans l'appréciation du comportement contractuel des individus dans les organisations. Comment les différents modèles issus des travaux sociologiques et notamment le modèle intégratif, intègrent cette dimension ? Ce modèle intégratif peut-il trouver là, des perspectives de compléments ?

Nos résultats permettent ainsi d'apporter des précisions sur des composantes de la théorie du contrat psychologique.

1-Analyse et interprétation des résultats

L'analyse traite de comment nous avons donné du sens à notre matériau et, l'interprétation est l'instant qui permet au chercheur de retourner à son cadre théorique, de questionner sa démarche, en somme c'est le moment de faire des va-et-vient entre le terrain et la théorie.

Cette recherche ambitionne d'établir le contrat normatif des comptables libéraux dans le contexte actuel de leur profession et de leur expertise.

Pour ce faire, nous sommes partis des données collectées sur le terrain et de notre grille d'analyse construite à partir de la théorie du contrat psychologique. Nous avons fait une analyse de contenu comme indiqué dans le chapitre 5 (La collecte et le traitement des données dans la partie 2-2). Cela a consisté à classer les verbatims dans la grille d'analyse du contrat psychologique présentée sous la forme d'un fichier Excel. Cette grille est structurée sous la forme d'un tableau croisé dynamique[35] dans lequel on croise chaque interviewé avec les différentes catégories du contrat psychologique (voir annexe N°3). Les principales catégories de notre grille d'analyse sont les parties prenantes actants humains et non humains, les types de contrats, les niveaux de contrat, les promesses d'engagement et les attentes, les évènements contractuels et leurs réponses, etc.

Dans cette première partie, il est important d'apporter des réponses à nos questions de recherche et donc à notre problématique. Il faut pour cela répondre à la question : le contrat psychologique des experts comptables continue-t-il de leur permettre de faire face aux mutations préalablement décrites dans le chapitre 1(Les mutations de la profession et des pratiques d'expertises comptables) sans modifier leur perception d'engagement contractuel ?

Notre démarche pour répondre à cette question se structure autour de deux points.

1- Une description du contrat psychologique actuel de ces comptables libéraux. Cela passe par les étapes suivantes :

- l'identification des principales parties prenantes (actants humains et non humains),
- les différents types d'engagements contractuels que ces experts comptables entretiennent avec les parties prenantes avec lesquelles ils sont en relation.

[35] Le tableau croisé dynamique (TCD) est un outil construit sur Excel. Il est capable selon le support Microsoft Office, de calculer, de synthétiser, d'analyser des données et il aide à prendre des décisions avisées. Il permet aussi de voir des comparaisons, des motifs et des tendances dans les données.

2- Une analyse des événements contractuels et les différents comportements qui peuvent en résulter. Ces événements permettent d'étudier les dynamiques actuelles et d'identifier les types de contrats qui engagent ces comptables libéraux.

L'ensemble de ces résultats nous permet de répondre à la question : quel est le contrat psychologique normatif des comptables libéraux ?

1-1 Le contrat psychologique des comptables libéraux

Les relations contractuelles impliquent l'intervention de deux ou plusieurs actants humains et non humains qui se font des promesses d'engagement à réaliser et aussi des attentes de réalisation des promesses ou des attentes de promesses. Le contrat psychologique est fonction des perceptions que se font ces comptables libéraux sur les liens qu'ils pensent avoir avec d'autres (comptables, clients, salariés, stagiaires…), sur les promesses qu'ils estiment devoir tenir en fonction d'un ensemble de facteurs (événements de la relation contractuelle passée, future, les expériences passées, leur vie personnelle…). Il apparaît donc important d'identifier les contractants que ces relations contractuelles engagent.

1-1-1 Quels sont les actants qu'impliquent les promesses d'engagement formulées ?

Les actants ou contractants qu'ils soient humains ou non humains, sont des émetteurs de messages d'engagement et de désengagement. La prise en compte de ces messages et donc de leurs auteurs est très importante pour la description du comportement contractuel des comptables libéraux. Quels sont donc les contractants qui influencent les perceptions d'engagement des experts comptables ?

Deux familles d'actants impliquant l'expert-comptable apparaissent dans nos données. Chacune des familles d'actants est constituée par une diversité de composantes. L'ensemble des composantes de chaque famille envoie des messages ou bien est marqué par des messages émis par la relation de l'expert-comptable avec l'actant. Avant de s'intéresser aux messages émis, le recensement des actants donne un classement dans notre grille dont un extrait est présenté dans le tableau 15 qui suit.

Tableau 15 : Extrait des contractants humains et non humains

Émetteur de messages		Récepteurs de messages contractuels	
Actants non humains	**Actants humains**	**Actants non humains**	**Actants humains**
- les diplômes - les normes - le cloud - la digitalisation - les outils de reporting - la formation - la comptabilité classique - les universités -les écoles de commerce - l'INTEC (Cnam) - la signature de l'expert- comptable - le cabinet d'expertise comptable - les langues	- le mari (conjoint) - les enfants - le maitre de stage - le mémorialiste - le stagiaire - les autres experts comptables - les étudiants	- le cabinet comptable - les écoles de commerce - les universités	- les stagiaires - le mémorialiste - les autres experts comptables

Nous avons fait les totaux de chaque colonne pour nous rendre compte du poids de chaque famille d'actants et nous obtenons le tableau suivant :

Tableau 16 : Fréquences absolues et relatives des actants humains et non humains

	Émetteurs de messages		Récepteurs de messages contractuels	
	Actants non humains	Actants humains	Actants non humain	Actants humains
Nombre d'apparition (fréquence absolue)	185	35	144	28
Fréquence relative	47,2%	8,93%	36,73%	7,14%

On observe une domination des actants non humains (émetteur ou récepteur) sur les actants humains (84% versus 16% pour les actants non humains) au sein des entretiens. Sur un total de 392 verbatims renvoyant à des actants contractuels, 329 font référence à des actants non humains. On peut conclure que les relations contractuelles des experts comptables libéraux impliquent un très grand nombre d'actants non humains dont il faut prendre en compte les émissions de messages qui sont tous contractuels. Dans les relations contractuelles, tous (les objets, l'ambiance, les outils, les espaces, les médias, …) envoient des signaux et des messages dont l'analyse indique l'implication sur la perception des promesses d'engagement. La perception et la prise en compte ou pas de ces messages d'engagements est importante. Cette attention pour les actants non humains dans la profession libérale comptable apparaît comme critique. La figure 18 suivante montre le poids de ces actants non humains dans nos données.

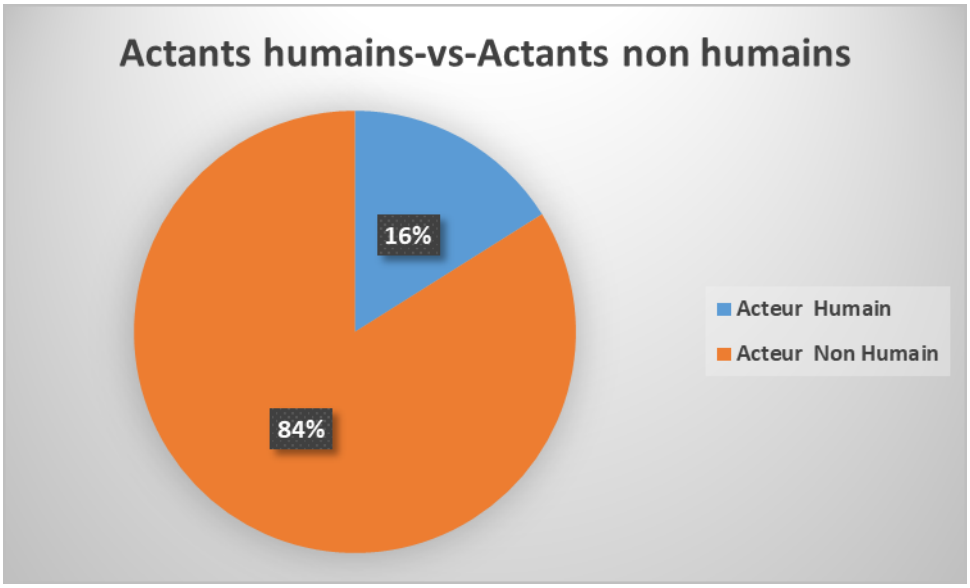

Figure 17 : Répartition des actants humains et non humains dans le corpus étudié

Face au nombre important d'actants non humains, nous avons jugé important d'analyser le contenu de l'ensemble des actants non humains qu'ils soient émetteurs ou récepteurs de messages. Nous avons construit des catégories selon que les messages émis ou reçus étaient proches. Nous avons pu construire une grande variété de catégories. Parfois nous avons supprimé ou regroupé certaines catégories et finalement, deux catégories d'actants ont émergé :

- la catégorie « profession » : elle contient des verbatims tels que : *diplômes, formation, universités, écoles de commerce, centre de formation, stages, …*

La nomination « profession » s'explique par le fait que le diplôme et la formation constituent des composantes qui renvoient aux critères de formation de la profession. Cette catégorie est caractérisée par la fréquence d'apparition des verbatim en lien avec le diplôme et la formation.

- la catégorie « outils et instruments de gestion » : les verbatims qui apparaissent dans cette catégorie sont : *intelligence artificielle, cloud, imprimante, scanner, travail à distance, façon dématérialisée, facture de l'expert-comptable…*

Nous avons retenu comme nom de cette catégorie « les outils et instruments de gestion » pour indiquer le lien que les interviewés établissent entre ces outils et ou instruments et leur activité. La catégorie « outils et instruments de gestion » et son contenu est marquée par une forte citation d'outils et d'instruments de travail de nature digitale et la perspective du gain de temps.

Quant à la famille des contractants humains, une catégorie domine nettement l'ensemble des données. Nous avons nommé cette catégorie dominante : la catégorie « réseaux d'experts ». Elle comporte les verbatims tels que : *l'association d'experts comptables, groupe d'experts, partenaires, vision collective, offre globale, expert immobilier, avocats, …*

Cette catégorie d'actants humains traite des experts comptables et d'autres experts qui ne sont pas experts comptables mais qui sont spécialistes ou experts dans leur secteur d'activité. Il s'agit des avocats souvent sollicités, les experts immobiliers, mais parfois des consultants en marketing ou en étude de marché.

À partir de cette première analyse portant sur les contractants humains et non humains, nous pouvons retenir que selon nos données, les experts comptables ont un comportement contractuel qui est marqué par une très forte présence (environ 84%) de contractants non humains qui émettent des messages contractuels qui contribuent à former son contrat psychologique et donc ses perceptions d'engagement. Trois catégories d'actants apparaissent comme étant au cœur de son comportement d'engagement actuel. Ces actants que nous nommons : réseaux d'experts, la profession et les outils et instruments de gestion sont donc les principaux actants de la gouvernance contractuelle des comptables libéraux. La structure de ces actants est la suivante :

- un actant humain : Le réseau d'experts (experts comptables et autres experts)

- deux actants non humains : les outils et instruments de gestion (ils sont de plus en plus digitaux et mis en relation avec le gain de temps) et la profession (composée essentiellement par les diplômes, principalement le DEC et la formation).

La figure 19 suivante résume la situation de l'expert-comptable libéral avec ses principaux actants.

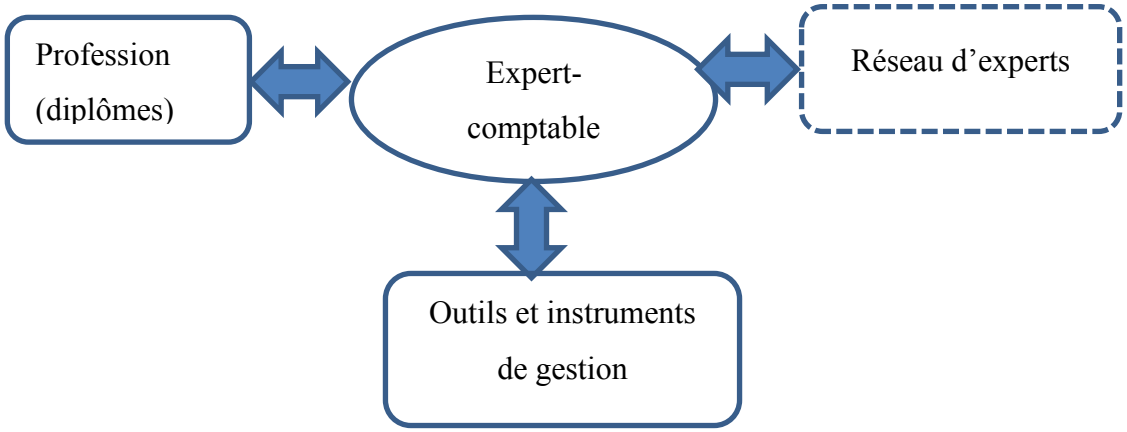

Figure 18 : Principaux actants qui gouvernent les engagements contractuels de l'expert-comptable.

Quelle est la nature des relations contractuelles qu'entretient l'expert-comptable avec ces différents actants humains et non humains desquels émergent ces trois principales catégories ? Nous identifierons les différents types de contrats qui impliquent l'expert-comptable puis nous verrons les actants avec lesquels ces différents engagements ont été contractés.

1-1-2 Quels sont les types de contrats identifiés dans les relations des experts comptables ?

L'engagement contractuel d'un individu est fonction de ses expériences contractuelles et de ses attentes du moment. Nous avons identifié dans le tableau d'analyse, pour chaque type de contrat psychologique les actants humains et non humains qui sont impliqués. Nous avons obtenu le tableau de synthèse 17 que nous allons commenter à présent.

Tableau 17 : Les types de contrats identifiés dans les relations contractuelles des comptables libéraux

Types de contrats identifiés chez l'expert-comptable	**Commentaires**
1-Contrat psychologique relationnel	**<u>Définition</u>** **Le contrat psychologique relationnel est peu formalisé et il est de longue durée. Les contractants privilégient le maintien de leur relation quels que soient les événements. Ce type de contrat résiste bien aux changements et aux violations contractuelles avant de provoquer leur remise en cause.**
Avec la profession	Il y a un engagement de type relationnel avec la profession d'expertise comptable avec de fortes attentes. Ce contrat s'est mis en place progressivement. Il ne s'est pas fait tout de suite lors des études mais une fois engagé dans le cabinet d'expertise comptable. Les attentes viennent et augmentent avec le contact avec les autres parties prenantes (type de cabinet, collègues, salaire, Ordres, …). Aucun expert-comptable ne déclare regretter son choix ou compte quitter sa profession. Cas particulier des diplômes (actant non humain) Les diplômes et principalement le diplôme d'expertise comptable apparaît comme un actant central dans la relation. S'il est obligatoire de l'obtenir avant de prétendre postuler au titre d'expert-comptable et s'inscrire dans l'ordre, cet actant est perçu comme une garantie et un symbole intégrateur/d'exclusion vis-à-vis de la profession, de la famille, des collègues, des organisations, des non experts comptables et surtout des clients La relation avec le diplôme est du type relationnel avec beaucoup d'attentes
Son cabinet[36] (organisation)	Lorsqu'il est propriétaire, il existe de fortes attentes vis-à-vis de son cabinet et l'expert-comptable indépendant est prêt à faire des sacrifices énormes (heures de travail très longues, peu de repos, …) pour conduire son cabinet à la pérennité. Son contrat psychologique est de type relationnel avec son cabinet. Le cabinet étant le lieu d'exercice de son activité comptable. Nous l'intégrons dans les composantes de la profession.

[36] L'expression « cabinet » revêt dans ce travail doctoral trois sens : dans un premier temps, le cabinet est confondu avec son patron et donc il désigne l'employeur ; dans son second sens, le cabinet désigne l'organisation cabinet comptable, personne morale avec un statut juridique et enfin, dans le troisième sens, il désigne une marque, c'est-à-dire une enseigne qui est souvent l'un des *big four* ou *big* (KPMG, EY, Deloitte et Price).

Réseau d'experts (son réseau personnel)	Le réseau est un support (un actant humain) important dans la relation avec le client. Pour maintenir sa relation avec le client, il apparaît capital aujourd'hui de se doter d'un réseau d'experts que ce soit pour le cabinet d'expertise comptable ou l'expert-comptable lui-même pour être en mesure d'apporter des réponses aux clients. La relation entre l'expert-comptable indépendant et son réseau et celle qui s'établit entre le cabinet d'expertise comptable et son réseau, sont des relations qui tendent à s'inscrire dans le temps. Le réseau est nécessaire pour que la relation puisse exister avec le client. Il s'agit d'un contrat ponctuel sur une mission. Dans ce cas, il se limite à la transaction (la mission). Lorsque cet appel au réseau devient récurrent, la relation donne naissance à des engagements relationnels.
Clients	Les clients ne résistent pas aux violations de contrats (sinon très peu) face aux erreurs et les prix des missions. Pourtant, ils réclament une relation inscrite dans le temps. Ils veulent plus de présence, apprécient les relations qui vont au-delà de la transaction. La relation contractuelle semble être relationnelle. Parfois, elle comporte les ingrédients d'une relation transactionnelle. Les experts comptables souscrivent à une police d'assurance pour se protéger face aux clients. Cela indique que la relation contractuelle entre l'expert-comptable et son client malgré la présence « d'ingrédients » caractéristiques des engagements contractuels relationnels, peut être qualifiée de relation contractuelle transactionnelle avec des caractéristiques d'un engagement relationnel.
2-Contrat transitionnel ? .	**<u>Définition</u>** **Il est de courte durée. Il traduit un stade de transition c'est-à-dire une phase intermédiaire qui arrive après qu'un premier contrat soit reconnu comme défaillant et un deuxième contrat qui n'est pas encore adopté. Il illustre parfois des situations de changement dans lesquelles des attentes claires ne sont pas encore formulées.**
Avec l'employeur	Oui, c'est un contrat de court terme. Il fait suite à une constatation de non-respect des engagements par l'employeur et ce contrat est une phase intermédiaire avant le départ de l'expert-comptable du cabinet. Les experts comptables passent pratiquement tous par ce contrat avant leur départ car très peu obtiennent le statut d'associé.
Avec les clients	Oui, ce contrat de type transitionnel a été recensé chez l'expert-comptable. Il intervient à la suite du constat d'engagements non tenus de façon récurrente de la part du client. La confiance a disparu du côté de l'expert-comptable qui s'engage dans la mise en place d'un nouveau type de relation copiée sur le modèle « médecin-carte vitale-patient » en lieu et place de l'ancienne relation qui était du type « médecin-patient ». D'une relation purement basée sur la confiance (que le client saura estimer la taille de la mission et sa valeur monétaire à la fin), on « passe » à une relation du type « estimation de la mission et sa valeur monétaire et accords avant exécution »

3-Contrats équilibrés ?	**<u>Définition :</u>** **Avec des objectifs bien spécifiés, et une entraide mutuelle, ce type de contrat s'analyse par rapport à un équilibre entre vie professionnelle et vie personnelle.** **Ce type de contrat ne se calcule pas en termes monétaire, il ne s'agit pas de prendre en compte l'équilibre entre travail fourni et rémunération reçue.**
Employeur	Oui, il y a des situations dans lesquelles, l'expert-comptable évoque des attentes qui sont des arrangements de compromis en contrepartie de certains engagements de la part de la partie prenante adverse. Le sexe ne joue pas un rôle de différenciation car tous (autant les femmes que les hommes) ont des perceptions de leur comportement contractuel et d'engagement qui sont liées à leur situation familiale ou sociale (enfants, mariage, âge…) Il s'agit donc d'un équilibre entre la vie privée et familiale et la vie professionnelle de l'expert-comptable. Ils ponctuent les grands moments de la vie privée de l'expert-comptable. Beatrice, lorsqu'elle a eu son premier enfant a négocié ce type de contrat (arrangement sur les horaires de travail, une partie de ses rémunérations…) avec son employeur. Quant à Serges, pour voir ses enfants grandir et passer du temps avec eux, a dû renoncer à des avantages, négocier des heures de départ du cabinet…
Clients	Aucun contrat équilibré avec les clients n'a été observé.
4-Contrats sans garanties	**<u>Définition</u> :** **Ce contrat correspond à une situation dans laquelle aucun des actants ne s'attend à réaliser comme promis ses promesses d'engagements ou à voir se réaliser les engagements pris à son égard.**
Tous les actants	Quelle que soit la partie prenante avec laquelle il a une relation contractuelle, l'expert-comptable compte réaliser ses promesses faites (il est tenu par le code de déontologie, il doit respecter les normes de qualité…) toutefois, il connait des périodes pour lesquelles il ne s'attend pas à voir l'autre partie tenir les promesses d'engagement faites à son endroit. C'est le cas d'un expert-comptable auquel on promet une intégration comme associé dans un cabinet du type *big* au bout d'une certaine période de travail… Nous retiendrons que les contrats sans garanties dans le cas des experts comptables correspondent à leur retrait de la relation (rupture de la relation ou *breach)*. Il n'existe donc pas une pure relation contractuelle sans garantie dans les relations contractuelles de l'expert-comptable. Leur existence a été de courte durée et a été généralement le point de départ d'une brèche contractuelle.

5-Contrat transactionnel	**<u>Définition :</u>** **Des engagements de durée limitée avec des objectifs de performances précis. La relation se réalise et prend fin par la transaction.**
Employeur (cabinet)	La relation contractuelle est transactionnelle entre l'expert-comptable salarié et le cabinet car les cabinets sont des lieux de perfectionnement (stage, mémoire, CV…) et passage obligatoire pour l'obtention du DEC et l'inscription au tableau (Ordres). Si certains salariés, stagiaires et mémorialistes démarrent avec un contrat psychologique relationnel doté de fortes attentes qui sont entre autres d'être intégré comme associé (employeur), très vite, ce contrat se transforme en un contrat transactionnel avec des engagements assez bien définis.
Réseaux d'experts	Les nouveaux qui s'installent comptent énormément sur le réseau. À leurs tours, le réseau attend aussi une contribution. Les aides sont ponctuelles pour le moment et donc les engagements sont transactionnels.
Client	C'est la grande tendance des contrats observés entre l'expert-comptable et les clients. Certains experts comptables déclarent avoir une relation de long terme (clients fidèles) avec leurs clients. Ceux-ci n'ont pas une longue carrière et donc on peut croire que c'est une méconnaissance du client ou une expérience insuffisance qui donne cette perception d'engagement de la part du client. La perception d'un engagement provenant d'un tiers est fonction de notre expérience passée et des normes d'engagement en vigueur.
Collègues	Les « collègues » désignent des individus (experts comptables) avec lesquels nous partageons le même employeur sous le statut de salariés, mémorialistes ou stagiaires. Les relations sont de type contractuel transactionnel et parfois transitionnel. Lorsqu'elles évoluent et passent à un stade de contrat relationnel dans ce cas, on assiste à des relations d'associés (création d'un cabinet d'expertise comptable (Cas de Jean Louis) ou alors évolution dans le même réseau d'experts comptables). Le contrat transitionnel entre collègues est un signe qui révèle en général une mauvaise ambiance de travail. Il a été rarement évoqué (une seule personne en parle).

Contrat normatif (au sein de la profession) ?	**<u>Définition :</u>** **Il peut se mettre en place lorsque plusieurs individus ont la même formation ou parcours, la même profession ou lorsque leurs relations contractuelles sont routinières. Ce contrat commence à se mettre en place lorsque deux personnes ont des proximités de contrat psychologique.**
Experts comptables (collègues)	Oui, il est possible de parler d'un contrat normatif au sein de la profession libérale d'expert-comptable en France. L'ensemble des personnes interrogées ont des récits qui révèlent des perceptions de leurs engagements pratiquement identiques et formulent des attentes communes. Il y a des signes d'une proximité de contrats psychologiques individuels : - ils ont tous un contrat relationnel avec leur profession - ils se réfèrent aux normes, à la même déontologie et à l'ensemble de l'appareillage qui structure et régule leur profession. - ils ont la même perception des menaces et opportunités qu'offre le contexte actuel même si les postures varient. Ces mêmes messages sont ceux qui sont révélés par la presse. Les messages envoyés par les institutions européennes, françaises, les lois françaises (État), ensemble d'actants non humains émetteurs envoient des messages qui façonnent le contrat psychologique des experts comptables. La régulation des engagements pris et assurés n'est plus totalement assurée par l'ensemble des procédures, normes, ordres et outillage hérités de la profession : de nouveaux actants (réseau, autres professions, autres organisations, …) sont sollicités afin d'assurer les promesses d'engagements formulées.

L'analyse de ce tableau indique la présence au sein du comportement contractuel des experts comptables, une diversité de contrats. Nous avons recensé des contrats psychologiques avec des engagements contractuels du type : relationnel, transactionnel, transitionnel et équilibré.

On observe une quasi-absence du contrat sans garantie. Ce contrat indique une situation dans laquelle aucun des contractants ne compte réaliser ses engagements et ne s'attend pas à ce que l'autre partie tienne ses promesses d'engagement. Nous n'avons pas recensé ce type de contrat dans nos données. Selon les interviewés, lorsqu'une telle situation (non tenue de promesses) était anticipée, ils ont mis fin au contrat (situation de brèche) quel que soit l'actant avec lequel une telle situation a été ressentie. Au total, les situations de contrat sans garantie comptabilisées, sont des périodes assez brèves et qui ont été suivies toutes par un arrêt total de la relation contractuelle. Le bilan des différents types de contrats en fonction des contractants (Tableau 18) et les différents types de contrats psychologiques qui lient l'expert-comptable avec les actants (Figure 20) sont présentés dans les pages suivantes.

Tableau 18 : Répartition des différents types de contrats en fonction des actants en relation contractuelle avec l'expert-comptable

Types d'engagement contractuel des comptables libéraux	**Avec un contractant humain**	**Avec un contractant non humain**
Relation relationnelle	• Le réseau d'experts comptables et autres experts	• Son cabinet d'expertise comptable • Sa profession d'expertise comptable/diplôme /formation /son parcours professionnel • Outils de gestion et instruments
Contrat transactionnel	• Collègues • Clients • Employeur	
Contrat transitionnel	• Collègues • Employeur • Clients	
Contrat équilibré	• Employeur • Famille (époux/épouse, les enfants,…)	
Contrat sans garantie	• Client (perception des engagements formulés par les clients à l'endroit de l'expert-comptable) • Employeur (situation de *breach*)	

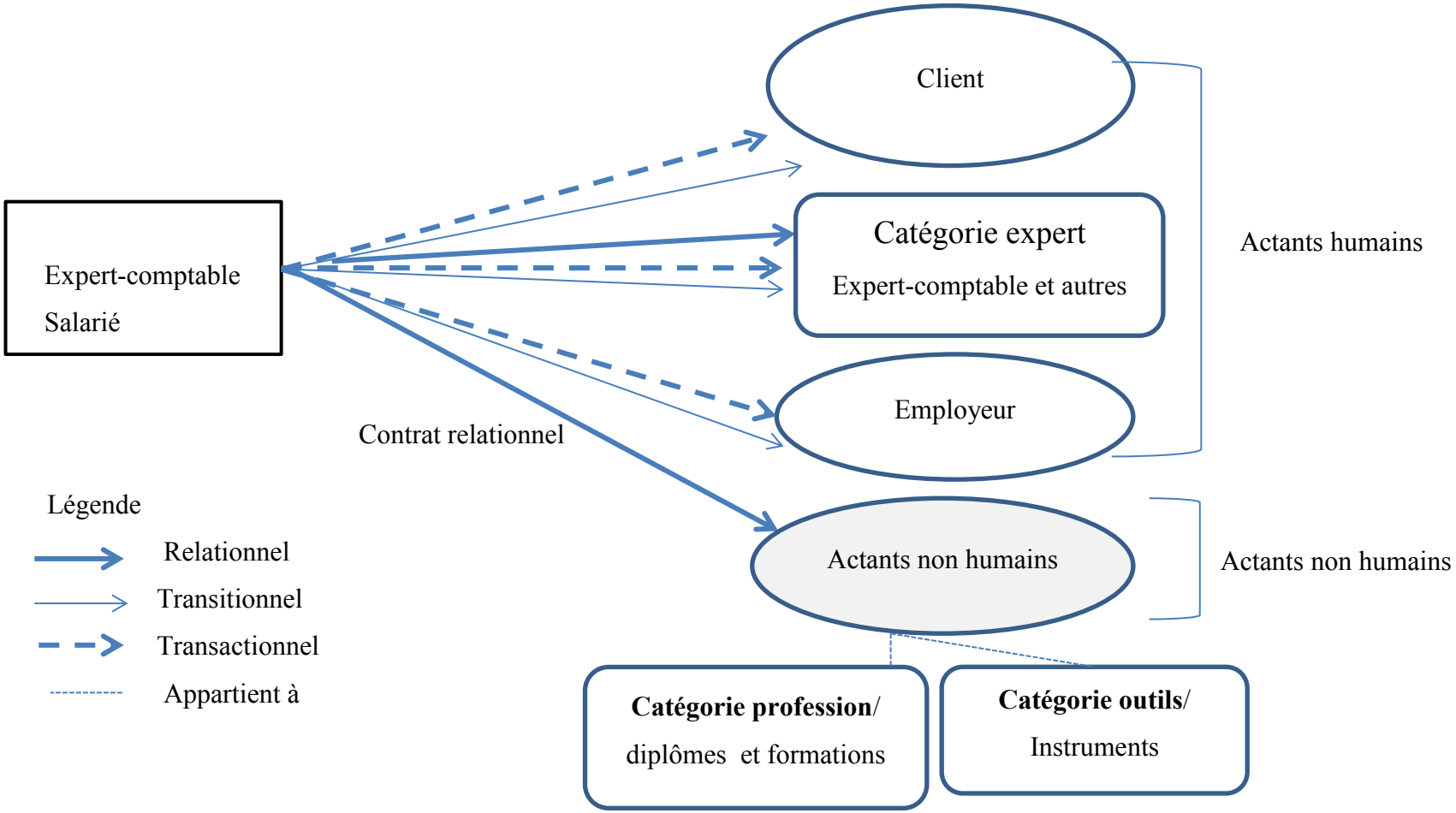

Figure 19 : Les différents types de contrats psychologiques qui lient l'expert-comptable avec les actants humains et non humains

Pour bien comprendre la répartition des types de contrats déployés dans les relations contractuelles, nous avons extrait du fichier Excel les données relatives à la rubrique « types de contrats ». Les données se présentent comme indiquées dans le tableau 19 suivant.

Tableau 19 : fréquences absolues et relatives des types de contrats

		Fréquence absolue	**Fréquence relative**
Types de Contrats	Relationnel	**33**	**23,1%**
	Transactionnel	**60**	**41,9%**
	Équilibré	**8**	**5,6%**
	Sans Garantie	**8**	**5,6%**
	Transitionnel	**34**	**23,8%**
	Sous Total	**143**	**100%**

À l'analyse de ce tableau 19, les différents contrats psychologiques identifiés selon nos données sont par ordre d'importance : le contrat transactionnel (41,9%), le contrat transitionnel (23,8%), le contrat relationnel (23,1%) et les contrats équilibrés et sans garantie (5,6% chacun) comme indiqués sur la figure suivante :

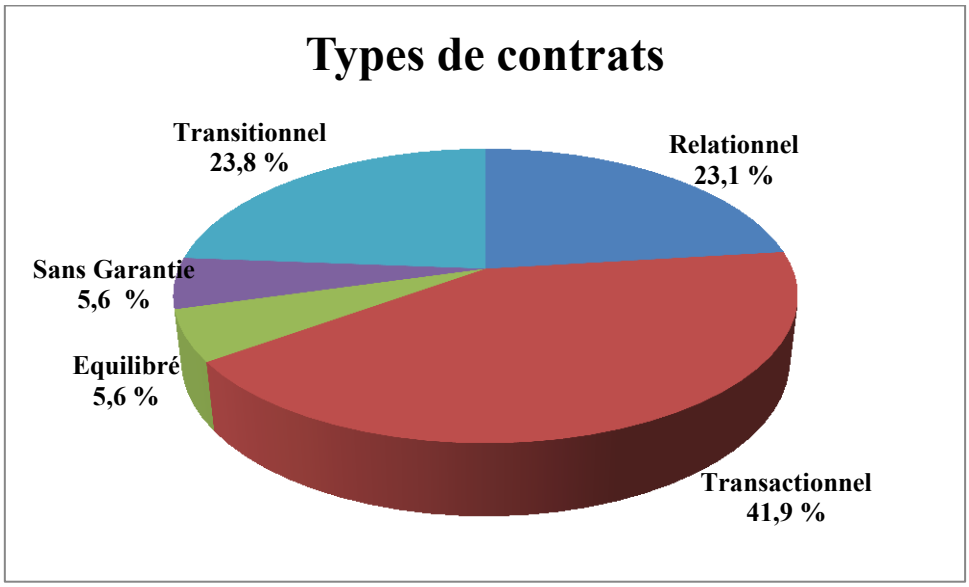

Figure 20 : Répartition en pourcentage des types de contrats.

Les faits majeurs de notre analyse à partir des données du terrain permettent de distinguer trois types de contrats qui dominent les relations de l'expert-comptable avec les différents contractants humains et non humains. Il s'agit des contrats :

- les contrats transactionnels (41,9%)
- les contrats transitionnels (23,8%)
- les contrats relationnels (23,1%)

Ces résultats montrent une quasi-dominance du contrat transactionnel. Peut-on pour autant dire que les relations contractuelles des comptables libéraux tendent à devenir transactionnelles ? Si oui, quels sont les actants que cette tendance implique ?

- Les contrats transitionnels et relationnels apparaissent pratiquement avec les mêmes proportions. Les contrats transitionnels indiquent des périodes de transition dans lesquelles les contractants sont dans l'attente d'un nouveau contrat signe que l'ancien ne fonctionne pas. Quel est donc le contenu de cette transition ? Et quel est le contrat qui est dénoncé ? Une analyse des violations contractuelles pourrait sans doute nous donner des pistes de réponse.

- Le contrat relationnel décrit des engagements qui résistent aux violations contractuelles, et autres changements. Ce qui compte pour les contractants, c'est surtout le maintien de la relation contractuelle. Lorsque ce type de contrat est remis en cause, on obtient soit un contrat transitionnel, un contrat transactionnel, un contrat sans garantie ou équilibré selon la nature de l'évènement. Peut-on affirmer que les engagements relationnels ne dominent pas les relations contractuelles des experts comptables ? Il serait important de savoir ce que devient l'engagement relationnel que ces comptables entretiennent avec leur profession.

Analysons à présent, les types de contrats engagés par les experts comptables avec les trois principaux actants identifiés dans la première partie de notre travail.

Dans le fichier Excel, nous avons regardé pour chaque type de contrat, les actants les plus impliqués. Il ressort de notre analyse que les trois types de contrat impliquent la catégorie réseau d'experts. Les contrats relationnels sont établis avec les trois catégories d'acteurs et enfin les contrats transactionnels et transitionnels sont établis uniquement avec le réseau d'experts. Nous avons résumé ces relations dans la figure suivante :

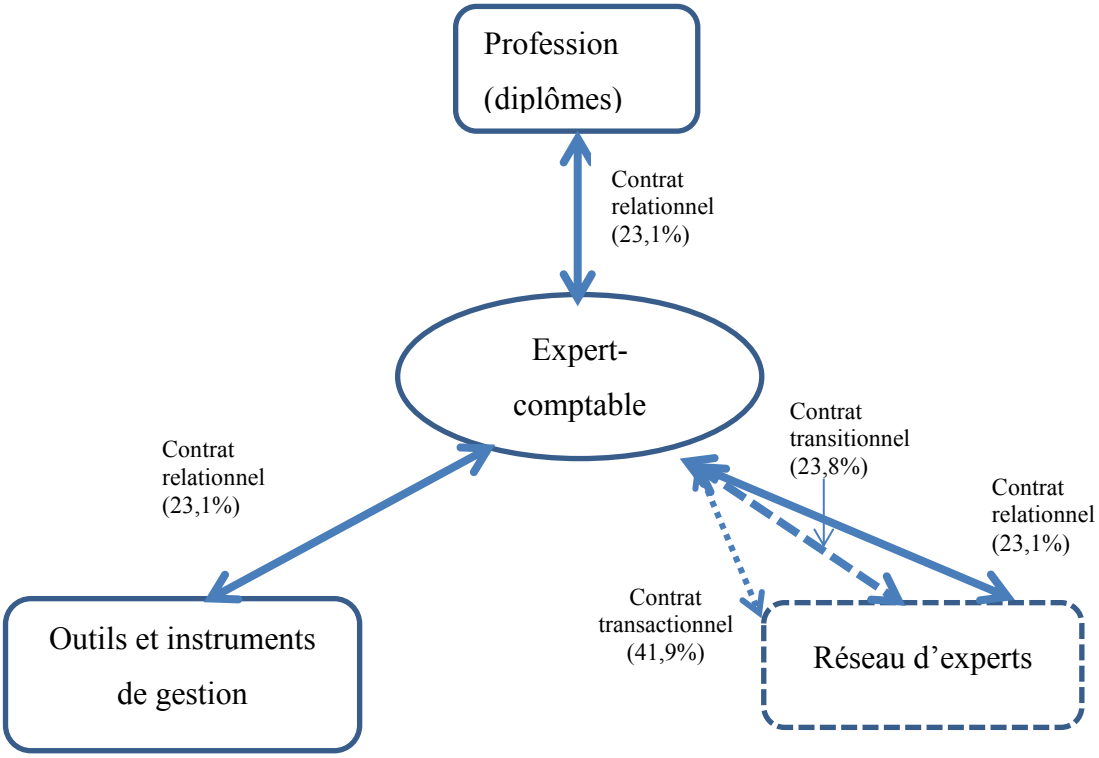

Figure 21 : Relation entre les types de contrats et les principaux actants de la relation

Nous avons pu établir les relations contractuelles entre les comptables libéraux et les principales parties prenantes. Pour comprendre la formation des perceptions d'engagement et des promesses d'engagement, il serait judicieux de questionner les promesses ou alors quelles sont les attentes des experts comptables vis-à-vis de ces actants humains et non humains ?

Nous allons analyser les promesses et les attentes de chaque principale catégorie identifiée.

Cela nous permettra de répondre donc à la question : qu'est–ce qui engage ou n'engage pas l'expert-comptable aujourd'hui dans ses relations contractuelles ?

1-1-3 Qu'est ce qui engage ou n'engage pas l'expert-comptable ?

Le contrat psychologique implique deux ou plusieurs actants qui se font des promesses et des engagements qu'ils respecteront ou pas. Nous avons identifié dans le comportement contractuel des comptables libéraux une diversité de contrats, signe d'engagements contractuels divers parmi lesquels une dominance des contrats transactionnels puis transitionnels et relationnels. Nous allons à présent analyser les engagements qui émergent de chaque type de contrat[37]. Les résultats extraits de notre base de données indiquent les contenus consignés dans le tableau suivant :

Tableau 20 : Extraits de quelques attentes d'experts comptables selon les types de contrats retenus

Transactionnel (41,9%)	**Transitionnel (23,8%)**	**Relationnel (23,1%)**
-formation dans les cabinets comptables -aides pour résoudre les questions des clients -apprentissage du métier -réalisation d'un stage	-être intégré comme associé dans le cabinet -formation aux nouvelles méthodes ou outils (ce qui est nouveau…) -nouveaux outils digitaux -être intégré comme associé dans le cabinet -occupé un poste dans le cabinet à défaut de mieux -formation des stagiaires	-être associé dans le cabinet -avoir des clients fidèles -réseau d'experts fiable et disponible

Les relations contractuelles se répartissent principalement entre trois grandes variétés de contrats avec une densité des contrats transactionnels c'est-à-dire des contrats dans lesquels la relation se réalise et s'arrête avec la transaction. Les deux autres types de contrats sont respectivement le contrat transitionnel qui indique la reconnaissance que l'ancien contrat ne fonctionne plus et qu'il y a nécessité de construire un autre, et le contrat relationnel, type de contrat qui a marqué les organisations ces dernières années.

[37] Il aurait été plus logique d'établir une liste selon la partie prenante qui est dans la relation avec l'expert-comptable. Par exemple, faire le même tableau pour les relations avec les clients, après les relations avec les employeurs, etc. Cela aurait permis d'avoir des informations plus pertinentes. Le fait de ne pas tenir compte de ces distinctions nous fait perdre certaines informations. Nous en sommes conscients mais le temps et la complexité de l'opération sur les fichiers Excel ne nous ont pas permis de la faire.

L'analyse de ce tableau indique la difficulté à différencier parfois les engagements transitionnels des engagements relationnels ou transactionnels. On retrouve parfois les mêmes engagements dans deux ou les trois colonnes. Dans sa narration, le répondant revient sur certains moments de son histoire et pose la difficulté à faire un classement en tenant compte du temps. Les relations contractuelles étant dynamiques, avant de devenir un engagement relationnel, en général le même engagement traverse une phase de transition. Cela peut expliquer en partie l'importance relativement égale des deux types de contrats.
On peut tout de même remarquer, que les engagements transactionnels sont portés vers l'activité de l'expert-comptable et particulièrement vers sa volonté d'être efficace dans son activité. Les engagements transitionnels et relationnels portent sur divers projets (objectifs).

L'analyse des promesses nous permettra d'être plus précis.

Quel est le contenu des promesses selon les parties prenantes engagées dans la relation ?

Compte tenu de la densité des analyses et la complexité de la manipulation des fichiers Excel, nous avons choisi d'analyser les promesses des trois catégories : les promesses des outils et instruments de gestion, le réseau d'expert composé des experts comptables et des autres experts, enfin la profession et principalement sa composante diplôme et formation.

1) Les promesses des outils et instruments de gestion

Verbatim	**Analyse des perceptions d'engagement et des promesses**
« ...du coup euh ça lui donne beaucoup plus de confiance parce qu'il voit que l'expert-comptable n'est pas là pour parler seulement que de chiffres et de comptabilité et autre, mais qui l'accompagne suffisamment dans tout ce qui est numérique et dans tout ce qui est changement de son environnement… » *(Benoit indépendant, marié avec 3 enfants)*	Les outils permettent de gagner la confiance du client. Cette confiance est la preuve que l'expert dispose des connaissances nécessaires pour traiter les questions du client.

« …Oui, bien-sûr, j'ai anticipé parce que ben on a déjà…on s'est déjà quand même doté d'outils euh d'outils qui font que…que voilà...la façon de travailler, elle a changé parce qu'on arrive à travailler finalement de plus en plus à distance de façon, de façon dématérialisée... *Tous les processus de production, ils ont totalement changé, là où avant vous preniez un comptable…il avait un tas de factures, il tapait...il se faisait des journées de saisie etc.… ben nous on a arrêté ça on essaie d'arrêter ça et de faire en sorte que justement il y ait plus du tout de saisie à faire de la part du comptable et que derrière on ait que de l'analyse … »* *(Moise, associé-salarié dans un grand groupe, célibataire sans enfant)* *« le client veut avoir du temps réel donc c'est pour ça que...il faut essayer de faire une compta presque en temps réel, ensuite il faut, il faut aussi en tirer des profits, euh tout ce qui est paperasse qu'on réduit hein, les impressions euh de stockage des fichiers, les cloud, les accès en ligne, les applications mobiles euh donc ça change beaucoup...beaucoup de choses, de la comptabilité même aux outils de...de reporting, pour satisfaire le client, qu'il ait l'information rapidement, qu'il ait des outils d'aide à la décision donc c'est...c'est...ça change beaucoup de choses le numérique dans le métier, donc il faut essayer d'aller euh progressivement euh vers cette mutation selon le budget qu'on peut y mettre, parce que tout est question de budget aussi... »* *(Sony, Indépendant, marié, un enfant)*	Les deux extraits indiquent comment la nécessité des outils et l'ensemble des appareils de gestion constituent une condition nécessaire pour être crédible aux yeux du client. Cet ensemble d'outillage doit permettre de gagner du temps et d'être en relation permanente avec le client. Cette catégorie de ressources relève un aspect important de l'engagement contractuel des experts comptables. Il s'agit de la permanence de « connexion avec ses ressources de pilotage ». Lorsque la ressource ne lui apporte pas le nécessaire lui permettant de gagner du temps et d'être permanemment enrichi en connaissances, alors sa perception d'engagement est faible puisque les attentes d'engagement du cocontractant ne sont pas fortes.

Les promesses formulées auprès des outils et des instruments de gestion sont diverses. Elles portent sur la nécessité de connaissances, gage que le client aura confiance et continuera la relation et même cherchera à s'inscrire dans une relation de long terme. Parfois, c'est une question de mimétisme ; on souhaite faire comme tous les autres. La troisième attente porte sur l'action. Être efficace certes, mais d'abord il faut être dans la capacité de pouvoir travailler aujourd'hui et de répondre aux besoins de ses clients. Cette nécessité peut être remarquée dans la relation entre l'employé et son employeur.

2) Les promesses du réseau d'experts

Verbatim	**Analyse des perceptions d'engagement et des promesses**
« Forcement ce n'est pas du tout pareil puisqu'il y a l'amitié qui est derrière. Je leur envoie des clients je les sollicite si j'ai besoin d'un truc bah ils font pareil; on essaie de s'entraider entre nous » *(Killian, Indépendant, marié avec 3 enfants)*	Le réseau, c'est parfois des relations qui vont au-delà des relations professionnelles. Il y a donc des attentes d'amitié et c'est plus une relation donnant – donnant ou alors gagnant-gagnant. On souhaite compter sur son réseau à tout moment.
« Je suis pour que chacun fasse ce qu'il sait bien faire donc euh...nous sommes plutôt organisés en un groupuscule d'experts mais...qui fonctionne avec une charte de bonne conduite. Le client, on lui apporte ce qu'on appelle...moi l'offre que j'ai mise en place, s'appelle une offre de copilotage d'entreprise. On le met au milieu de tous ces experts-là qui l'aident à conduire sa voiture qui est sa société, donc on copilote avec lui. S'il y a des questions qu'on ne peut pas traiter, il y a toujours d'autres experts vers qui on va le renvoyer... » *(Sony, Indépendant, marié avec un enfant)*	Le réseau permet de faire face à la conjoncture problématique. Il apporte le complément de connaissances qui lui manque pour être en mesure de traiter les questions du client. Il sert aussi de ressources pour socialiser avec des collègues. Le réseau permet au salarié d'assurer sa place au sein du cabinet qui l'emploie.
-« Alors je me suis formé un carnet d'adresses pour avoir un partenaire privilégié par spécialité donc euh un avocat spécialisé, je travaille toujours avec le même, un banquier, ça peut-être un courtier donc ça, c'est mon carnet d'adresses et si vraiment je ne trouve pas dans mon carnet d'adresses, j'essaie de demander dans mon entourage si certains de mes partenaires ont des personnes de confiance avec qui je pourrais encore développer davantage ces relations » *(Claire, Indépendant, Célibataire, sans enfant).*	Il y a une attente d'apport de connaissances et de compétences que l'expert-comptable et ses collaborateurs n'ont pas en interne. Le réseau est sollicité pour ses compétences sur des activités autres que la comptabilité.

Le réseau est le cœur des relations contractuelles aujourd'hui. Les attentes et les promesses sont nombreuses et elles sont diverses. C'est l'outil du quotidien et on attend tout de son réseau aujourd'hui. Nous avons recensé diverses attentes : amitié, aide, entraide, connaissances, apports en outils, apports en innovations, …

3) Les promesses de la profession

Verbatim	**Analyse des perceptions d'engagement et des promesses**
« ...Non c'est tout bête, ce sont les codes, c'est savoir…c'est les codes tout simple, savoir s'habiller, le code vestimentaire, savoir parler à son supérieur hiérarchique, savoir quand l'ouvrir, quand la fermer, savoir comment revendiquer, on peut revendiquer certaines choses qui sont légitimes mais la façon dont on s'y prend elle n'est pas bonne donc du coup on a pas gain de cause, euh les relations avec les collègues aussi voilà, apprendre à décoder les, voilà y a plein de trucs comme ça je peux pas... » *(William, salarié, marié avec 3 enfants)*	Les attentes du diplôme vont au-delà des attentes de connaissances. Ici, les attentes portent sur des savoir-être.
« ...ce diplôme nous donne la possibilité d'exercer l'expertise comptable et le commissariat aux comptes, donc ce sont 2 métiers quand même qui sont très différents, ...et le client a confiance de savoir que nous sommes diplômés et surtout bien formés… cela diffère des comptables en ligne dont ils ignorent la formation… » *(Claire, indépendante, célibataire sans enfant)*	Les diplômes et particulièrement le diplôme d'expertise comptable est le gage de la détention par l'expert-comptable de l'ensemble des connaissances nécessaires à l'exercice de la profession d'expertise comptable. Il permet d'appartenir à un groupe qui est celui des « experts comptables ». Il apporte la confiance au client et le rassure.
« ...puis la formation justement à devenir entrepreneur, pour devenir un entrepreneur, euh tout un cursus comme un entrepreneur lambda euh sur un autre secteur d'activités, parce que moi c'est ce que j'ai fait en fait, quand j'ai créé mon cabinet, déjà je suis partie euh bon c'était l'avantage parce que j'étais un peu libre, je suis partie en immersion trois mois en Angleterre pour améliorer mon anglais... » *(Béatrice, indépendante, mariée, 3 enfants)*	Les attentes ici portent sur l'entrepreneuriat et la formation dans les langues.

Le diplôme et la formation constituent ce qui reste de la profession selon les perceptions des promesses d'engagement. L'expert-comptable s'engage plus en fonction de sa formation et de son diplôme. La référence aux diplômes et à la formation se fait parfois à travers des critiques, c'est-à-dire des attentes formulées et non satisfaites. Comme le réseau, les attentes sont nombreuses et diverses. Il s'agit en général d'un apport en connaissances, en savoir-faire, …, par exemple savoir manager une équipe ou un cabinet, savoir organiser un recrutement, savoir être,…

Finalement qu'est-ce qui fait engagement pour le comptable libéral aujourd'hui ?

Nous avons recherché la réponse en allant analyser les relations contractuelles que l'expert-comptable entretient avec les principaux actants identifiés précédemment. C'est auprès de ces actants qu'on observe des échanges plus denses et donc des attentes plus fréquentes (signe de l'importance). L'analyse des promesses faites et de la perception des promesses reçues ou espérées montre les éléments suivants :

- le réseau d'experts : principalement un apport de connaissances sur des domaines variés, généralement hors de la comptabilité. L'objectif de ces attentes vis-à-vis du réseau est de parvenir à faire face aux problématiques auxquelles il n'y a pas de solution aujourd'hui.
- les outils et instruments de gestion : plusieurs attentes ont été identifiées. Il peut s'agir de la satisfaction des clients, ou pour être efficace dans son activité et parfois, c'est une exigence qui s'impose à eux. Les attentes qui nous semblent dominer sont celles qui prennent en compte un apport de connaissances. Il faut avoir ces outils pour être à la hauteur des réponses attendues par les clients face aux problèmes formulés.
- la profession : elle doit apporter les connaissances nécessaires pour affronter toutes les situations possibles. L'absence de solutions aujourd'hui face à la conjoncture problématique est due au fait que la formation reçue n'est pas adaptée. Les attentes les plus pertinentes quant à la profession et plus précisément le diplôme et la formation convergent vers les connaissances, les savoirs et les savoir-faire.

Les attentes communes à l'ensemble que constituent les trois principaux actants des relations contractuelles des comptables libéraux (pour faire face à la conjoncture problématique) sont principalement :

- Des connaissances, des savoirs et savoir-faire
- Une proximité avec le client
- Un gain de temps

Nous déduisons que selon les données de notre terrain, ce qui engage principalement les comptables libéraux aujourd'hui est l'apport de connaissances dans la relation contractuelle.

Comment réagissent-ils face aux violations contractuelles ou plus généralement face aux événements contractuels? L'apport de ces connaissances dans la relation permet-elle de résister aux violations contractuelles sinon, quels sont les comportements possibles face aux évènements contractuels ?

Nous traiterons de ces questions dans la suite de nos travaux.

1-2 Les événements contractuels et la gestion des violations contractuelles

Les phénomènes contractuels sont dynamiques. Cela signifie que les promesses d'engagement et leur perception par les contractants sont des phénomènes qui se modifient au fil du temps. Ces changements d'état sont importants pour comprendre la vie du contrat psychologique c'est-à-dire pourquoi il se modifie dans certaines circonstances et pas dans d'autres.
Quelle est la nature des différents événements ? Nous commencerons par une analyse des violations contractuelles et ensuite nous étudierons les réponses aux violations recensées

1 2-1 Analyse des événements contractuels : des violations contractuelles fréquentes.

Un extrait des données du fichier Excel nous permet de constater que sur l'ensemble du corpus constitué par l'ensemble de nos entretiens avec des comptables libéraux, 97 évènements contractuels ont été recensés. Dans cet ensemble, il y a une forte présence de violations contractuelles. Environ 39,2% des évènements contractuels portent sur des violations contractuelles comme le montre le tableau suivant.

Tableau 21 : Répartition des évènements contractuels

Variable	Fréquence absolue	Fréquence relative
Violation	38	**39,2%**
Dérives	27	27,8%
Transformation	20	20,6%
Adaptation	12	12,4%
Sous Total	97	100%

Source : données du terrain

Si les deux contrats les plus cités indiquent des relations pas très inscrites dans la durée, l'analyse des évènements contractuels indique que les violations et les dérives contractuelles occupent environs 67% de ces événements. En d'autres termes, les contrats même inscrits dans le court terme, ne sont pas toujours respectés. Ils sont perçus par les contractants comme n'étant pas respectés par leurs auteurs au cours de la relation. La répartition des éléments contractuels selon nos données se présente comme sur la figure suivante.

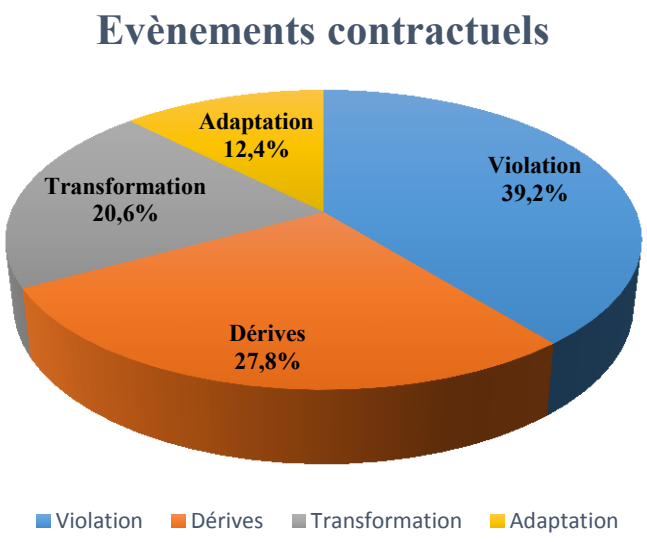

Figure 22 : Répartition des évènements contractuels en termes de fréquence relative selon données du terrain.

Une forte présence de violations contractuelles (39,2%).

Il importe de savoir le contenu de ces violations contractuelles. L'analyse des entretiens indique que les violations contractuelles sont très souvent le fait des employeurs. Tous les indépendants qui se sont installés à leurs comptes ont estimé avoir vécu au moins une fois une violation de contrat de la part de leurs employeurs. Dans le tableau ci-dessous, quelques violations contractuelles évoquées par des experts comptables indépendants qui ont finalement quitté le cabinet qui les employait.

Tableau 22 : Quelques raisons évoquées pour désigner une violation contractuelle

Expert-comptable	**Nature des violations contractuelles**	**Commentaires**
Carine	Impossible d'avoir un équilibre entre la vie privée et la vie professionnelle.	Les violations sont diverses. Elles portent sur les accords que se font l'employeur et son employé expert-comptable sur son intégration comme associé dans le cabinet. Les autres violations contractuelles portent sur les conditions de travail.
Karim	Perte de son autonomie et son indépendance et aucune chance d'être associé dans le cabinet.	
Killian	L'introduction de nouveaux outils de travail digitaux.	
Claire	Une injustice au niveau des salaires. Des nouveaux venus mieux payés pour le même travail.	
Sony, Serges et Moise	Ils sont longtemps restés dans l'espoir d'être associé et ce n'est pas venu.	

Trois types de violations sont souvent identifiés dans la théorie du contrat psychologique : l'inadvertance, l'interruption et la rupture. L'analyse des raisons évoquées par les répondants qui ont signalé une perception de violation contractuelle de leur contrat psychologique ne permet pas d'observer de l'inadvertance. Cette observation pourrait changer si nous avions interrogés les employeurs qui ont fait espérer leurs salariés et finalement ne les intègrent pas comme associés dans le cabinet. L'ensemble des répondants fait allusion à des situations de rupture ou brèche. Ils estiment que les employeurs ont la capacité à remplir le contrat mais ils ont une volonté de ne pas le faire.
Aucune situation d'interruption n'a été évoquée. Nous pouvons donc dire que les sources des violations vécues par ces comptables libéraux sont des cas de rupture et ou d'inadvertance selon les situations.

La violation contractuelle est certes l'un des évènements contractuels les plus analysés dans les travaux de recherche mais elle n'est qu'une partie d'un ensemble de phénomènes auxquels nous allons nous intéresser. L'un des phénomènes qui altère la relation et qui occupe la deuxième place de la classification des évènements contractuels est la dérive contractuelle (27,8%). Il s'agit d'une source de changement contractuel qui en compte deux autres qui sont extérieurs au contrat. La dérive est enclenchée de l'intérieur et traite des dynamiques liées à

l'individu. Ces dynamismes sont liés à certaines périodes de la vie ou du quotidien. C'est le cas d'Anaïs (Indépendante, mariée avec 3 enfants) avec « sa crise de la quarantaine » : c'est un moment de sa vie qui la pousse à prendre des engagements et à se désengager de certaines situations. Ces changements opérés dans leur vie créent de nouveaux engagements.

« ... Donc mon mari voulait que je devienne expert-comptable mais j'ai dit non, non, non c'est pas pour moi, j'aime pas du tout leur état d'esprit, et du coup j'ai continué, j'étais en entreprise donc j'ai continué mon parcours professionnel en entreprise, et puis avec la crise de la quarantaine, je me suis dit bon, il faut je fasse quelque chose là, parce que j'avais envie de changer et donc j'ai repris mes études et j'ai fait le stage d'expertise comptable et je suis devenue expert-comptable ».
(Béatrice, Indépendante, mariée avec 3 enfants)

Les situations de dérive contractuelle ont porté sur la recherche d'équilibres familiaux. C'est le cas de Carine et Serges qui vont apporter un changement dans le contrat pour rechercher un certain équilibre qui s'impose à eux à un moment donné de leur vie professionnelle et privée.

« ... il y a des moments où...c'est des études assez longues euh je suis une femme j'ai eu des enfants pendant que j'ai fait mes études, j'ai beaucoup d'amies, qui ont abandonné après un premier enfant, parce que la vie de famille fait que on ne peut pas toujours gérer »
(Carine, Indépendante, mariée et un enfant).

« ... j'ai deux petits enfants donc ça aussi ça m'arrangeait pas trop alors je me suis dit c'est le bon moment si les enfants ont grandi un peu je pourrais peut être retourné en cabinet (...) mais pour l'instant j'ai envie de rentrer un peu tôt pour les voir; si tu veux pour moi c'était le bon compromis quoi mais je n'ai aucun regret »
(Serges, salarié, marié avec 2 enfants)

Les dérives contractuelles sont le fait de maturation et qui font prendre des décisions qui apportent de nouvelles perceptions de son contrat psychologique. Ils sont quasi permanents puisqu'ils occupent la deuxième place (27,8%) dans la répartition des évènements contractuels selon les données du terrain.

La dernière catégorie d'évènements contractuels repérée dans nos données est celle des adaptations et des transformations. Si l'adaptation relève d'aménagements à l'intérieur du cadre contractuel actuel, la transformation elle, marque un changement fondamental dans la

nature des engagements que les contractants ont formulés l'un pour l'autre et donc de leurs contrats psychologiques. Les transformations et les adaptations représentent 33% (soit le 1/3 du total) des évènements contractuels. Les évènements contractuels de cette nature ont été observés lorsque de nouveaux outils de travail ont été introduits dans la façon de travailler. C'est le cas chez Moise associé dans un cabinet d'expertise comptable. L'adaptation face aux nouveaux outils de travail a du mal à se faire et cela crée une tension au sein du cabinet. Il perçoit chez ses collaboratrices un manque d'engagement, les promesses d'engagement formulées au début de la collaboration ne sont plus respectées.

« ...j'ai des collaboratrices qui travaillent avec des calculatrices, vous savez les bandes les machines, vous savez avec les rouleaux etc. Voilà, elles travaillent avec ça, elles vont préférer travailler avec ça que de travailler avec des tableurs Excel, faire des feuilles de travail, sur Excel etc….Donc quand elles vont avoir des calculs des choses à faire, plutôt que de se dire je vais faire un truc sur Excel je vais l'automatiser, elles vont travailler à l'ancienne avec leur rouleau de bandes machine …»
(Moise associé et salarié dans un cabinet, célibataire sans enfant)

Les grands changements recensés sont le fait de décisions Étatiques. Selon Mathieu (Salarié et marié avec un enfant), tous (cabinet d'expertise comptable) sont à la recherche de la marge.

«… les marges s'érodent, il y a de plus en plus de régulations euh...de moins en moins de réglementations ou en tout cas on est dans un marché de plus en plus déréglementé et tout ça a un impact assez fort sur euh, sur notre métier au quotidien... »
(Mathieu, salarié et marié avec un enfant)

Au total, nous pouvons retenir qu'une diversité d'évènements contractuels agit sur les engagements contractuels. Si les violations et les dérives contractuelles occupent les premières places, il faut s'intéresser aux sources de ces évènements pour comprendre leur impact sur les relations contractuelles. Il s'agit de violations en provenance des employeurs et des dérives liées à la tranche d'âge dans laquelle se trouvent les personnes interviewées. Enfin, il s'agit des évènements de l'environnement organisationnel provoqués par l'État. Les décisions de l'état apportent des changements majeurs et c'est tout le contrat psychologique qui est remis en cause.

Nous retiendrons que principalement trois sources (l'État, les employeurs, le cycle de vie de l'expert-comptable comptable) expliquent les trois évènements contractuels : les violations contractuelles, les dérives et les transformations.

1-2-2 Analyse des réactions des experts comptables suite aux violations contractuelles

La part des violations contractuelles étant très élevée, il est important d'explorer les réactions suite aux violations contractuelles. L'analyse du corpus nous permet de construire une représentation des réactions (figure 24). La répartition se fait comme suit :

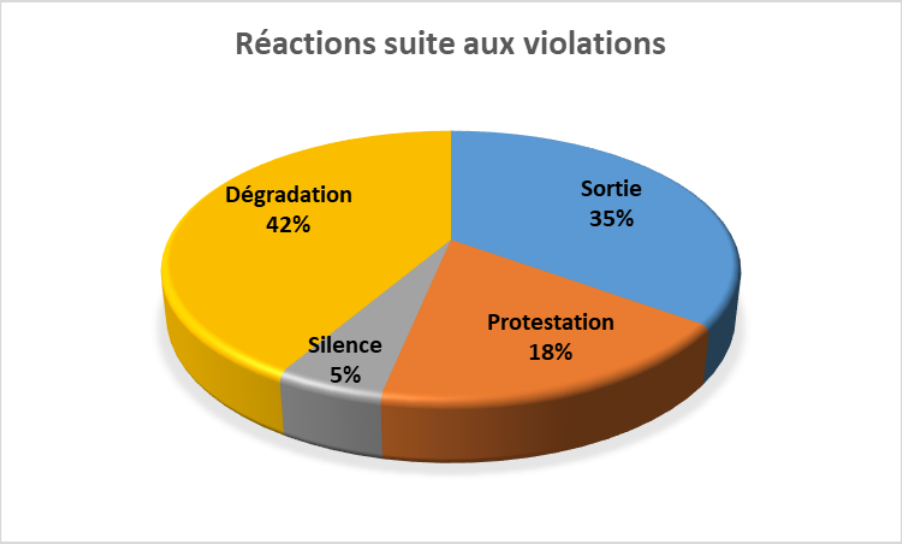

Figure 23 : La répartition des réactions suite aux violations contractuelles

La violation de contrat est le fait de ne pas respecter les termes d'un contrat. Elle érode la confiance. Les formes que prennent les réactions des comptables libéraux suite à la violation contractuelle sont diverses. Deux de ces réactions nous paraissent importantes : la dégradation et la sortie (mettre fin volontairement à la relation contractuelle). L'ensemble formé par ces deux réactions représente 77% (soit plus des ¾) des réactions aux violations contractuelles. Il indique une situation de dégradation ou de sortie de la relation.

On peut donc dire que les relations des experts comptables avec l'ensemble des contractants sont souvent violées (39%) et ces violations contractuelles donnent lieu à des sorties (35%) de la relation et donc une rupture des engagements pris. Il faut toutefois noter que ces relations impliquent l'ensemble des actants (clients, employeurs, collègues…).

On peut donc retenir que lorsque l'expert-comptable fait des promesses ou lorsqu'il en reçoit, elles sont inscrites sur le court terme et sont souvent l'objet de violations contractuelles. Les conséquences de ces violations sont la dégradation de la relation ou la sortie. Quelles sont les conséquences d'une telle situation sur les engagements contractuels ?

Nous avons constaté dans les paragraphes précédents, que les engagements contractuels du type relationnel sont faits avec des actants non humains tels que la profession et les outils et instruments de gestion. Un engagement relationnel est aussi établi avec le réseau d'experts.
Ce réseau désigne une catégorie de personnes qui peuvent intervenir lors des conjonctures problématiques. De fortes attentes sont formulées vis-à-vis de ces « nouveaux actants » qui arrivent dans la relation professionnelle. Ces actants sont de nature diverses mais ils comptent beaucoup pour la relation. Il s'agit des cabinets marketing, des consultants en immobilier, gestion du patrimoine, des avocats…

« …il faut pourvoir travailler avec des spécialistes dans le domaine qu'ils connaissent bien ; tout ce qui est gestion de patrimoine avec optimisation tant au niveau de la fiscalité, au niveau des retraites, au niveau du social, autres aspects de l'immobilier tout ça pour qu'ensemble, nous puissions apporter une réponse plus efficace au client »
(Benoit, Indépendant, marié avec 3 enfants)

Pour faire face à la conjoncture problématique, l'expert-comptable mobilise de nouveaux actants qui sont : le réseau ou partenaires et les outils et instruments de gestion. Il est donc important de retenir les deux faits importants suivants :

- l'arrivée de nouveaux actants qui apportent de nouvelles connaissances et les compétences pour faire face à la conjoncture problématique.

- La nécessité de se doter d'outils et d'instruments de gestion qui sont de plus en plus digitaux.

Ces faits nous permettent de rejeter la proposition 1 qui stipule que les contrats psychologiques hérités et transmis dans la formation de la profession d'expert-comptable lui permettent d'absorber ces mutations sans modifier leur perception d'engagement.

De même, nos résultats indiquent que la profession d'expertise comptable (et particulièrement son diplôme d'expertise comptable) continue de faire engagement. L'expert-comptable a de fortes attentes vis-à-vis de ce diplôme et la relation d'engagement est de type relationnel. Cela étant, nous rejetons notre troisième proposition qui dit que le contexte de pratique observée d'expertise comptable implique une violation des précédents contrats psychologiques, voire une rupture complète où le contrat ne fonctionne plus pour lier les contractants par les promesses d'engagement initiaux qu'ils se sont faits.

L'apparition de nouveaux actants, des contrats relationnels de moins en moins nombreux contrairement aux engagements contractuels transactionnels ou transitionnels de plus en plus nombreux sont de réels signes d'une mutation des engagements vers de nouvelles formes d'arrangements contractuels pouvant permettre à l'expert-comptable de traiter la conjoncture problématique à laquelle il fait face.

Ces résultats nous permettent donc de **retenir notre deuxième proposition (Proposition 2)**

Accepter la proposition 2 revient à rejeter la proposition 3. Cette proposition stipule que : le contexte de pratique observée d'expertise comptable implique une violation des précédents contrats psychologiques, voire une brèche où le contrat ne fonctionne plus pour lier les contractants par les promesses d'engagements initiaux qu'ils se sont faits.

Nous avons recensé certains cas d'arrêts de contrat. Cela a été des cas particuliers. Les situations de mutation de contrat sont celles que nous avons le plus recensées. Certains éléments du contrat normatif de départ sont cités comme pouvant jouer sur la relation. Globalement, les experts comptables ont des attentes vis-à-vis des composantes de la profession et la composante ayant obtenu le plus d'attentes est le diplôme et la formation.

La référence au diplôme permet d'identifier 4 types de références (attentes vis-à-vis du diplôme d'expertise comptable et la formation qui accompagne son obtention).

- le diplôme est important. Il nous valorise et nous permet d'avoir rapidement un emploi.

- le diplôme et la formation ne sont pas adaptés. Il faut donc les revoir et corriger la différence qui existe entre la formation et la réalité des pratiques comptables.

- le diplôme est comme les autres diplômes. C'est un document qui certifie le suivi d'une formation.

- le diplôme fait l'identité de l'expert-comptable et ceux qui n'ont pas le diplôme ne seront jamais dans la famille des experts comptables. Ce groupe se développe face aux décisions de l'État de rendre les fonctions de commissaire aux comptes (CAC) accessibles aux personnes ayant obtenu le certificat d'aptitude aux fonctions de CAC (CAFCAC)[38].

[38] Depuis juillet 2013, le décret n°2013-192 relatif à la formation des CAC, le CAFCAC est ouvert à des candidats aux profils divers. Cette décision ouvre donc l'accession aux fonctions de CAC à des personnes

Les autres composantes qui constituent les critères de formation d'une profession à savoir : la réalisation de l'activité d'expertise comptable à temps plein, l'activité d'expertise comptable doit être régie par des règles d'activités, comporter une protection légale et disposer d'un code de déontologie sont moins retenues et citées comme des sources faisant l'objet d'engagements contractuels. Nous déduisons que ces composantes assurent de moins en moins la formation des contrats psychologiques des experts comptables. Ils comptent sur d'autres sources ou dispositifs de fonctionnement au quotidien pour faire face aux conjonctures problématiques qu'ils rencontrent. Une synthèse des différentes formes d'évènements contractuels est présentée dans le tableau 23 à la page suivante.

Nous pouvons ainsi répondre à notre problématique : les normes partagées, les règles des pratiques et les dispositifs de fonctionnement actuels de la profession libérale d'expertise comptable ne lui permettent pas de faire face à la conjoncture problématique.

La situation des pratiques actuelles indique donc la formation d'un autre contrat psychologique normatif de profession. Comment se présente –t-il ? Et quel est son contenu ?

C'est l'objet de la suite de notre travail.

---

n'ayant pas fait des études comptables et financières et est perçue comme une violation de contrat par de nombreux experts comptables.

Tableau 23 : Synthèse des évènements contractuels selon les données du terrain

Nature de l'évènement analysé	Éléments de verbatim	Commentaires
1- La violation contractuelle <u>Définition</u> : C'est le fait de ne pas remplir les termes d'un contrat. Elle érode la confiance et elle n'est pas synonyme d'arrêt du contrat. Une violation peut être le fait de l'inadvertance, l'interruption ou une dénonciation.		
• Inadvertance (Capacité et bonne volonté effective mais interprétations divergentes à condition qu'elles soient de bonne foi.)	Pas de violation par inadvertance constatée. Il nous fallait avoir des interprétations divergentes du même phénomène. Ce que nous n'avons pas pu faire pendant notre terrain.	

• Interruption (Bonne volonté mais incapacité de remplir le contrat)	*« …les collaborateurs, ils veulent avoir une augmentation de salaire et vue qu'on réduit le budget alors on est obligé d'augmenter le nombre de dossiers étant en progression, le nombre de dossiers bah çà crée une certaine tension du salarie parce qu'il est sous pression ; il va avoir un certain salaire. Et donc nous pour rassurer ce salaire là on lui donne un nombre de dossier qui est adéquat ; ce nombre de dossiers là augmente vue que la marge baisse çà lui fait plus de pression à un moment, il finit par craquer et à partir... finalement on a du mal à faire venir les collaborateurs… »* *(Killian, indépendant, marié, avec 2 enfants)*	Il y a violation contractuelle car les promesses de départ ne sont pas respectées. Le salarié ne peut plus supporter la charge de travail attendue. Il ne peut traiter le nombre de dossiers imposé par sa hiérarchie. Le cabinet non plus ne tient pas ses promesses. Pour maintenir son contrat avec ses clients, il a modifié le prix (baisse de prix) du dossier traité et par conséquent augmenté le nombre de dossiers que le salarié doit traiter pour maintenir un niveau de salaire. Il ne respecte pas les promesses faites car cette modification de prix n'était pas prévue dans le contrat. Malgré sa bonne volonté, le salarié finit par craquer et interrompt la relation contractuelle.
• *Breach* (dénonciation ou rupture) (Capacité à remplir le contrat mais volonté de ne pas le remplir).	*« …on travaille de façon pyramidale. Il y a des juniors en dessous qui font le boulot qui sont contrôlés par un senior qui, lui-même est contrôlé par … ainsi de suite donc quand tu commences à être un peu expérimenté et quand le boulot n'est pas fait en bas, tout te retombe dessus. Donc en termes de recrutement c'était difficile donc voilà moi c'est plus ça qui avait*	Dans cet exemple, on peut identifier deux violations contractuelles. Les promesses du recrutement des juniors et celles liées à l'association, c'est-à-dire intégrer Serges comme un associé dans le cabinet. Ses collaborateurs juniors qui ont été recrutés ne sont pas à la hauteur de la tâche. Il est obligé de faire leur part de travail en plus du sien. Il comptait être associé dans le cabinet et il ne voit pas se réaliser cette promesse sur

	commencé à me déranger on va dire et puis moi bon personnellement euh tu sais l'évolution en cabinet…un moment tu te demandes où est-ce que j'en suis euh est-ce que je vais être associé ou pas, quand les discours ne sont pas très clairs tout cela fait que tu as des déceptions. En fin de carrière on va dire les discussions pour l'avancement ont commencé à être un tout petit peu compliqué pour l'association. Et les jeunes ne travaillant pas suffisamment bah tu es obligé de compenser leurs faiblesses par derrière donc cela te fait avoir de longues heures de travail…j'ai décidé d'arrêter et de partir… » *(Serges, salarié marié 2 enfants)*	laquelle il comptait. Alors pour toutes ces raisons, il décide de mettre fin à son contrat. Ici, nous sommes dans une situation de dénonciation du contrat car il a été rompu par Serges.
2- Le changement contractuel <u>Définition</u> : ils vont de la dérive interne naturelle du contrat aux adaptations évolutives, à des transformations plus révolutionnaires.		

• La dérive contractuelle (Effets de maturation, enclenchée de l'intérieur)	*« ...je viens de boucler une négociation avec mon employeur. Cela n'a pas été facile pour moi d'obtenir les arrangements actuels. La venue d'un enfant est toujours pour moi un nouveau départ car il faut tout renégocier. Là c'est mon deuxième gosse et même si mon salaire n'est plus le même alors l'essentiel pour moi est que je pourrai passer du temps avec les enfants… je vais travailler à temps partiel. A défaut de faire de moi une associée, il m'a accordé le travail à temps partiel… »* *(Sylvie, salariée, divorcée avec deux enfants)*	Nous assistons ici à un changement de contrat psychologique qui est provoqué par l'employée (Sylvie). Les arrangements actuels ont été voulus parce que la structure de sa famille a changée. Elle fait ses « calculs » personnels avec l'arrivée de son 2e bébé et sollicite un changement de contrat. C'est une situation de dérive contractuelle car le changement voulu est lié à une évolution de sa lecture personnelle ou sa perception de sa vie privée.
• L'adaptation (Continuité, équilibre contractuel)	*« Moi, j'ai changé de...j'étais en automobile et en transport euh au début de ma carrière j'ai fait 5 ans dedans, euh je suis parti aux US j'ai travaillé sur des sociétés plutôt d'industrie lourde et je suis revenu je travaille sur des sociétés de luxe et de pharma… dans ce type de structure, enfin souvent les industries ont quand même certes les mêmes bases mais les problématiques clients sont complétement différentes, l'État il est client, les enjeux sur*	Il y a des changements contractuels (plusieurs changements) dans le cas de Mathieu. Ces changements se sont faits dans la continuité puisque malgré le changement de secteur d'activité, il s'est adapté et ne remet pas en cause les accords et les promesses d'accords. Il a démarré dans le secteur de l'automobile et le premier changement fut d'aller aux USA (il s'adapte) et à son retour il est affecté dans le secteur de la pharmacie et du luxe (là encore il

	lequel il nous sollicite sont vraiment différents euh et c'est difficile de s'ennuyer quand on fait des industries complétement différentes en fait... » *(Mathieu, salarié, marié avec un enfant)*	s'adapte) avec une continuité contractuelle.
• La transformation (Rupture, irréversibilité formes radicales de changement).	*« euh moi je pars du principe qu'à terme la réglementation, tout va sauter et que finalement notre activité qu'on fait aujourd'hui, n'importe qui pourra la faire, donc il n'y aura plus de règlementation, il n'y aura plus de verrou, ça j'en suis convaincu, donc mon sentiment, c'est qu'aujourd'hui, plutôt que de se dire on va se battre à chaque fois qu'il y a un changement de la réglementation, on va aller faire des manifestations, on va aller euh voilà, mon sentiment ; c'est qu'on a plutôt intérêt à se battre, à se dire comment on fait évoluer notre métier, comment on le fait changer... »* *(Malick, Mémorialiste, marié, 3 enfants)*	La situation décrite est celle d'une transformation de contrat. On anticipe une rupture avec le passé puisque avec la réglementation qui pourrait disparaitre, le métier de comptable pourrait muter entièrement. Ce changement appelle donc la mise en place de nouveaux accords et par conséquent de nouveaux contrats psychologiques.

1-3 Le contrat normatif des comptables libéraux aujourd'hui en France

Jusque-là nous avons réalisé les analyses à partir d'un niveau individu ou contrat psychologique individuel. Pour obtenir le niveau normatif, nous avons observé l'ensemble des données pour prendre en compte ce que partage l'ensemble des experts comptables interviewés dans cette recherche. Nous avons identifié 143 contrats psychologiques dans l'ensemble du corpus analysé. Ils se répartissent comme suit :

Tableau 24 : fréquences d'apparition des différents types de contrats

		Fréquence absolue	**Fréquence relative**
Types de Contrats	Relationnel	**33**	**23,1%**
	Transactionnel	**60**	**41,9%**
	Équilibré	**8**	**5,6%**
	Sans Garantie	**8**	**5,6%**
	Transitionnel	**34**	**23,8%**
	Sous Total	**143**	**100%**

Sur l'ensemble de ces contrats, 41, 9% soit environ 42% sont des contrats transactionnels. Ensuite, les contrats transitionnels et relationnels ont respectivement 23,8% soit environ 24% et 23,1% (23% environ).

On peut conclure que le contrat normatif des experts comptables est composé principalement de 3 types de contrats psychologiques qui sont :

- 1-le contrat transactionnel
- 2-le contrat transitionnel
- 3-le contrat relationnel

On assiste à une forte dominance du contrat transactionnel qui est aujourd'hui la forme contractuelle la plus utilisée par les experts comptables.

Les analyses précédentes, indiquent que les contrats transactionnels sont réalisés avec le réseau d'experts (collègues d'experts comptables, autres experts) et les outils et instruments de gestion du comptable et la profession. Il est donc possible d'établir le contenu du nouveau contrat normatif de la profession.

1-3-1 Contrat normatif de profession : analyse descriptive

Le contrat normatif de la profession existe toujours malgré les évènements contractuels tels que les violations contractuelles et les transitions et les transformations. Ce nouveau contrat comprend les contrats psychologiques suivants : transactionnels, transitionnels et relationnels. Il prend des formes différentes selon les actants engagés dans la relation et les évènements auxquels ils sont soumis.

Selon les données du terrain, au moment de la collecte de nos données, le contrat psychologique partagé par la profession (ensemble de la population étudiée dans la phase du terrain), comportait des engagements à dominance transactionnelle selon la répartition suivante :

- **Transactionnels à 41,9%**
- Transitionnels à 23,8% et
- Relationnels à 23,1%

Ces engagements se font avec trois catégories d'actants qui sont selon la nature de l'engagement :

- Transactionnel et relationnel : réseaux d'experts
- Relationnel : outils et instruments de gestion et profession (diplôme et formation)

L'analyse des contrats transitionnels indique des engagements contractuels avec des réseaux d'experts en construction ou en révision ou parfois des relations clients ou employeurs de transition. Nous avons aussi observé ces relations de transition avec des outils de gestion surtout digitaux avec lesquels une première expérience avait déjà eu lieu.

Au total, les engagements transitionnels portent aussi bien sur des actants humains que non humains et parfois ils représentent une période assez brève et difficile à isoler du reste de la dynamique des engagements. Nous retiendrons que le réseau est au cœur des engagements contractuels pour la période de notre recherche (voir Encadré 13). Notons qu'il peut s'agir d'une autre partie prenante (actant humain ou non humain). La situation actuelle de mutation et les évènements contractuels auxquels sont soumis les experts comptables incitent à développer les engagements transactionnels avec les réseaux d'experts pour intervenir de

façon ponctuelle dans la confrontation avec la conjoncture problématique. Ce type de relation est appelé à se développer. Nous faisons l'hypothèse que ces relations contractuelles transactionnelles vont se consolider dans le temps. Elles vont donc évoluer probablement vers des contrats relationnels en réseau. Les contrats psychologiques transactionnels sont des demandes ponctuelles qui se font en réseau. Ce dernier répond et vient en aide à l'expert-comptable.

Encadré 13 : **L'importance du réseau pour Carine qui démarre son activité d'expertise comptable**

« ...quand on est seul, on a du mal à s'en sortir, moi j'ai de la chance en fait de travailler avec plusieurs (experts comptables) grâce à l'association. Nous travaillons en réseau, c'est-à-dire que si j'ai une problématique comptable fiscale ou sociale, je peux poser la question au fait à l'association...et les membres de l'association, qu'ils soient collaborateurs, stagiaires ou experts comptables, salariés ou indépendants...répondent à mes problématiques, ça fait qu'on a toujours grâce à l'association, on a toujours un support euh une personne qui peut répondre à certaines problématiques fiscales de mes clients et ça c'est important. Lorsqu'on débute, on est souvent tout seul justement la clé pour pouvoir s'en sortir c'est de ne pas travailler tout seul ; c'est de travailler en réseau, dès que j'ai une question soit sociale, fiscale je cherche dans ma documentation puis je pose la question à un confrère ou une consœur et ça, c'est ce qui m'a permis en fait de pouvoir continuer à... continuer mon cabinet en ayant l'esprit libre, en sachant que si j'avais une problématique quelconque...je pourrai trouver la réponse grâce à mes confrères et ça c'est très important. Ne pas s'isoler, s'entourer d'experts, s'entourer de personnes sur qui on peut s'appuyer pour avoir des réponses, voilà »

(Carine. indépendante, mariée, un enfant)

1-3-2 : Les dimensions du contrat normatif

Les résultats indiquent un contrat normatif qui est fonction d'un ensemble de facteurs et nous en retiendrons trois : le type d'engagement contractuel voulu, la nature de la partie prenante qui est engagée dans la relation et enfin les événements contractuels du moment. Ce dernier facteur peut être assimilé à un facteur de situation qui dépend de l'individu lui-même et d'autres facteurs de son environnement.

Le contrat normatif de la profession est donc « une coupe » dans le temps de la situation des membres de cette profession en tenant compte de 3 facteurs :

- type(s) d'engagement(s) contractuel(s) dominant(s) au sein de cette profession
- la nature de l'actant qui est cœur des relations contractuelles
- évènements contractuels qui créent les deux premiers facteurs.

Ce contrat normatif composé de trois types de contrats psychologiques comporte trois dimensions qui sont : les types de contrats dominants, la nature de la partie prenante la plus impliquée dans les relations contractuelles et la situation contractuelle.

Finalement, le contrat normatif de profession des comptables libéraux est la somme des perceptions des engagements et des promesses d'engagement faits, reçus, réalisés, … des membres de la profession et qui prend en compte : le type de contrat, la nature de l'actant et les évènements contractuels.

Ce contrat est totalement fonction des perceptions individuelles. Il apporte une nouvelle dimension dans les débats sur la contractualisation généralement perçue comme une relation de dominé et dominant, de chef et de subalterne, d'institutions juridiques et très rarement de perception d'un engagement.

Qu'est-ce qu'un tel résultat peut-il apporter au modèle intégratif (De Rozario, 2006) qui traite la question à partir d'une approche dynamique avec trois composantes ; l'agir, l'expertise et l'action de l'État ? Nous allons discuter notre cadre théorique de départ dans la suite de ce travail.

2- Discussion des résultats

La présentation des résultats achevée, il est important de faire un retour sur le cadre théorique mobilisé pour conduire la recherche. Ce retour est l'occasion pour le chercheur de mettre en valeur ses résultats et aussi d'envisager d'autres pistes d'amélioration ou d'approfondissement de ses travaux. Nous avons structuré notre discussion autour des quatre points suivants : le contexte de mutation des professions, le contrat psychologique comme cadre d'analyse des professions, la sociologie des professions avec le modèle intégré de De Rozario (2006) et la méthodologie qualitative utilisée pour explorer le terrain.

De façon pratique, nous avons fait d'une part, une synthèse de chaque chapitre du cadre théorique en identifiant les points qui semblent importants, et d'autre part le bilan des résultats issus de notre terrain. Nous avons présenté dans un tableau les deux bilans obtenus (voir tableau 25). L'étape suivante a été de questionner le bilan théorique au regard des résultats.

Tableau 25 : Bilan comparatif du cadre théorique et des résultats du terrain

Bilan du cadre théorique	**Bilan des résultats du terrain**
1- Les mutations de la profession et des pratiques d'expertises comptables. • Une profession en mutation • Une expertise remise en question face aux conjonctures problématiques	1- Malgré les violations contractuelles actuelles et les transitions, la profession des comptables libéraux continue de faire engagement par son contrat normatif composé de trois contrats psychologiques individuels qui sont : le contrat transactionnel, le contrat transitionnel et le contrat relationnel (le contrat normatif de la profession tient toujours).
2- Le contrat psychologique (Rousseau *et al.,* 2014) et les relations organisationnelles • Une diversité de contrats, 4 niveaux de contrats, des événements contractuels… • Des réponses aux violations contractuelles, • Des actants humains et non humains, • Des outils et instruments qui peuvent jouer 3 types de fonctions qui sont : créer et proposer des connaissances, habiliter et contraindre l'action et agir sur les rapports de pouvoirs (Chiappello et Gilbert, 2013).	2- Les mutations actuelles incitent à la construction de contrats psychologiques transactionnels plus importants et plus denses avec les outils et instruments de gestion surtout digitaux pour faire face aux conjonctures problématiques. Nous faisons l'hypothèse que ces contrats transactionnels se consolident dans le temps et évolueront probablement vers des contrats relationnels avec le réseau d'experts
3- L'analyse des professions comptables : vers une approche par le contrat psychologique • Le modèle intégré comprenant 3 registres (De Rozario, 2006) ➢ Le registre de l'action publique et des institutions ➢ Le registre de l'agir professionnel ➢ Le registre de l'expertise • Les dynamiques de construction identitaires avec 4 formes d'identités qui sont : « fusionnelle », « négociation », « affinitaire », et « retrait » (De Rozario et Pesqueux, 2018).	3- Il y a mutation du contrat relationnel avec la profession vers des contrats relationnels de réseau de proximité
4- Le cadre méthodologique • Une approche qualitative avec des entretiens semi-directifs • Une grille d'analyse construite sur la base des concepts clefs de la théorie du contrat psychologique	4- La catégorie profession d'avant se réduit à la catégorie diplôme aujourd'hui

2-1 Les mutations de la profession et de l'expertise : le contrat normatif tient toujours aujourd'hui

La littérature mobilisée décrit la profession d'expertise comptable comme une profession libérale réglementée ayant les caractéristiques suivantes : un cadre réglementaire de plus en plus fragilisé dû aux évènements de natures et d'origines diverses. Au sein de la profession elle-même, des tensions internes permettent de s'interroger sur l'existence de contrats psychologiques identiques et donc la possibilité de formation d'un contrat normatif.

Régulièrement confrontée à des conjonctures problématiques, son expertise est remise en cause et par conséquent ce sont les conditions de sa formation qui sont questionnées.

Les résultats de notre recherche permettent de dire que les comptables libéraux sont confrontés dans leurs pratiques à des événements contractuels et principalement des violations contractuelles. Malgré cet ensemble d'évènements (violations, transformation ou dérives), les comptables libéraux maintiennent un contrat normatif de profession. Les brèches observées et les dégradations qui résultent de ces évènements ont eu pour conséquences, le développement de contrats transactionnels de plus en plus nombreux.

Notre recherche permet d'apporter plus d'éclairage sur les conditions de formation de l'expertise aujourd'hui. En effet, des conditions (six caractères) de formation de la profession citées par Wilensky (1964), seule une continue d'être l'objet d'un contrat relationnel entre l'expert-comptable et la profession comptable libérale réglementée. En d'autres termes la formation et des écoles spécialisées continuent de faire engagement chez le comptable libéral. Cette profession se réduit donc selon nos résultats aujourd'hui à sa dimension formation et écoles. Les autres caractères de la profession relevés par l'approche fonctionnaliste de la profession c'est-à-dire : être exercée à plein-temps, comporter des règles d'activités, posséder des organisations professionnelles, comporter une protection légale du monopole et avoir établi un code de déontologie n'apparaissent pas dans nos données comme critiques dans la perception des promesses d'engagement du comptable libéral. Ce résultat peut être mis en perspective avec la nature du travailleur que constitue le comptable libéral. Nos travaux montrent que ce qui fait engagement au niveau de sa profession est la formation, les diplômes c'est-à-dire la recherche des connaissances, des savoirs, des savoir-faire.

De plus, de nouveaux acteurs (outils de gestion digitaux, avocat, experts immobiliers, notaires, autres experts comptables) ont fait leur apparition dans la relation et ces actants sont parfois non humains. Des engagements contractuels transactionnels se développent en

direction des réseaux d'experts pour faire face aux conjonctures problématiques. Nous formulons l'hypothèse d'un développement de ces relations transactionnelles vers des engagements relationnels dans le futur. Aujourd'hui le contrat normatif des experts comptables libéraux implique une perception des promesses d'engagement en lien avec les réseaux d'experts, les formations, les diplômes et les outils et instruments de gestion.

2-2 Le contrat psychologique normatif et engagements des comptables libéraux

La théorie du contrat psychologique offre un cadre d'analyse qui permet d'identifier différents contrats psychologiques à partir de quatre niveaux de contrats. Cette théorie identifie un ensemble d'évènements contractuels qu'il est possible d'observer à partir des dynamismes contractuels. Elle montre l'importance des actants humains et non humains qui peuvent être émetteurs de messages contractuels pouvant déterminer la perception d'engagement des contractants.

Nos résultats montrent que deux actants non humains sont au cœur des engagements contractuels des comptables libéraux. Il s'agit des outils et instruments de gestion et la profession (réduite à ses composantes diplôme et formation). Quant aux actants humains, la relation se densifie avec les réseaux d'experts sollicités de façon plus dense pour faire face à la conjoncture problématique. Ici, la question des outils de gestion (Chiapello et Gilbert, 2013) et leur rapport au professionnel est posée. Dans leur recherche, ces chercheurs ont dressé trois types de fonctions des outils : comme créateurs de connaissances, comme habilitant et contraignant l'action et agissant sur les rapports de pouvoirs. Nos résultats permettent de relever deux tendances à partir de l'analyse de la perception des promesses d'engagement. Ces outils et instruments de gestion renvoient des messages qui sont principalement perçus comme créateurs de connaissances puis comme habilitant et contraignant l'action des comptables libéraux.

Ces résultats rejoignent ceux que nous avons présentés dans le premier point (la perception de promesses d'engagement avec le réseau et la profession avec des attentes de connaissances).

Les comptables ont des attentes de connaissances vis-à-vis des trois principaux actants avec lesquels ils sont en relation. Peut-on établir une relation entre la nature de l'activité des comptables libéraux, les organisations qui les emploient et le type de travailleur qu'ils représentent ?

Peut-on affirmer que, ce qui engage les comptables libéraux et les pousse à développer des engagements relationnels avec le triptyque réseau, profession et outils et instruments de

gestion, c'est la connaissance, les savoirs et les savoir-faire ? L'ensemble constitué par les connaissances, les savoirs et les savoir-faire est appelé ressources immatérielles. Cette ressource est perçue comme la principale ressource clef de la création de la valeur et la performance des organisations (Sveiby, 1997, Edvinsson, 1997, Sullivan, 2000) et compte tenu de ses caractéristiques, elle est considérée comme source de pouvoir (Ferrary et Pesqueux, 2011). Compte tenu de l'importance des connaissances pour les comptables et les organisations qui les emploient, il serait important d'explorer une relation entre la formation du contrat normatif de profession et les ressources immatérielles.

2-3 Les analyses des dynamiques professionnels : un apport au modèle intégratif

En montrant la richesse que peut comporter un modèle qui intègre les approches sociologiques, De Rozario (2006) offre un modèle d'analyse des professions à partir des trois registres que sont: le registre de l'agir professionnel, celui de l'expertise et enfin le registre de l'action publique. La combinaison de ces trois registres permet d'obtenir une approche dynamique de la profession. Des travaux récents inscrits dans l'analyse des dynamiques ont permis à De Rozario et Pesqueux (2018) d'établir quatre formes d'identité qui sont « fusionnelle », « négociation », « affinitaire », et « retrait ». La description donnée par ces auteurs de la forme « fusionnelle » se rapproche de la description du contrat normatif selon la théorie du contrat psychologique. Peut-on voir là une forme d'engagement normatif dans cette situation ? Les auteurs de cette classification décrivent cette identité ayant en son sein une « relation collective affective fortes, interdépendances élevées, homogénéité du groupe… ». Cette description se rapproche de celle d'un contrat relationnel. L'identité « fusionnelle » serait-elle une forme d'engagement relationnel ?

Si ce modèle de dynamique des professions permet d'observer les interactions à travers le registre de l'agir, nous avons relevé qu'il ne permet pas de prendre en compte les aspects idiosyncrasiques de l'expert-comptable. De plus, ce modèle ne donne pas la possibilité au chercheur d'observer les évènements contractuels et les réponses des actants face aux violations contractuelles.

Nos résultats montrent que le contrat normatif des experts comptables traditionnellement désigné par la profession tient toujours malgré les mutations et les transitions. Il est composé de trois types de contrats psychologiques qui sont : le contrat transactionnel, le contrat transitionnel et le contrat relationnel. Chacun de ces trois contrats indique un niveau d'engagement avec un actant avec lequel le comptable libéral entretient des engagements

contractuels. Nos résultats nous permettent d'identifier les principaux actants avec lesquels ils entretiennent des engagements contractuels. Il s'agit de la profession (formation, centre de formation et diplômes), les outils et instruments de gestion et les réseaux d'experts composés d'experts comptables et autres experts tels que les avocats, les experts immobiliers…

On peut donc conclure que nos résultats permettent de mettre en relief la nécessité de compléter le modèle intégratif et de lui associer les concepts clés du contrat psychologique c'est-à-dire :

- la prise en compte des cinq types de contrats et les quatre niveaux de contrat
- les évènements contractuels pour comprendre les dynamiques qui s'opèrent dans les relations d'engagement et surtout quelles sont les réponses aux violations contractuelles.
- Enfin, les actants humains et non humains

L'intégration de ces composantes au modèle intégré permet d'obtenir un nouveau modèle de pilotage des relations contractuelles basé sur les différents types de contrats construits à partir du contrat psychologique individuel qui traduit la subjectivité de nos perceptions d'engagement et l'idiosyncrasie qui nous caractérise.

Ce nouveau modèle d'analyse apporte une nouvelle dimension : celle de l'individu avec sa subjectivité et son idiosyncrasie. On obtient un modèle aux dimensions suivantes :

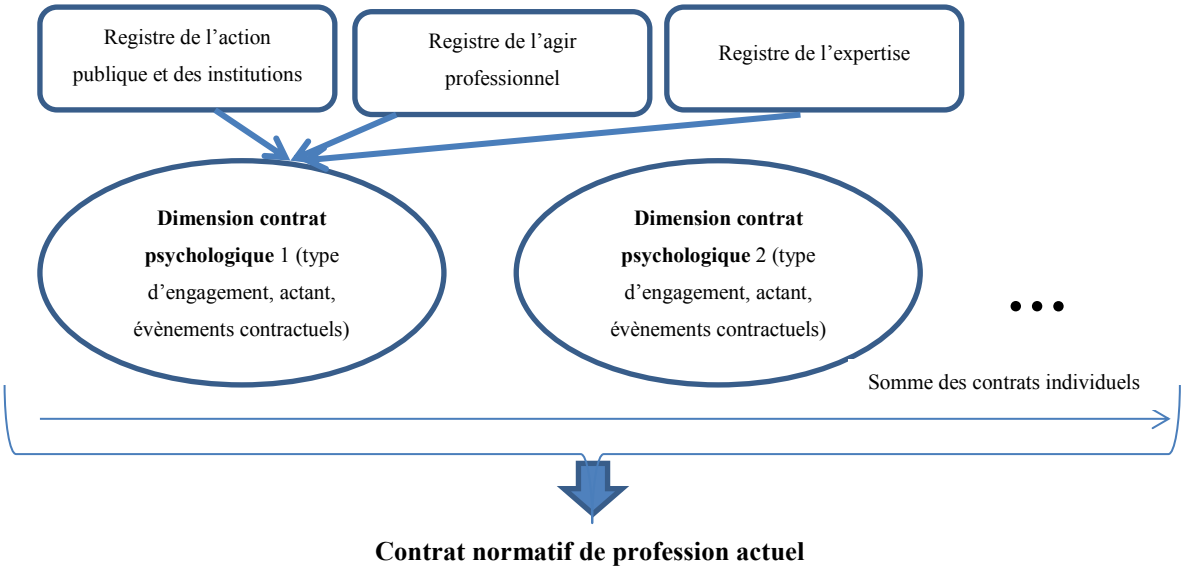

Figure 24 : Les dimensions du contrat normatif de la profession

2-4 Une méthodologie originale qui reste une perception du chercheur

Cette recherche a fait le choix d'adopter une approche qualitative. Elle procède par des entretiens semi-directifs pour collecter les données du terrain en utilisant des cas.

Une telle démarche permet d'établir des profils de contrats psychologiques individuels qui prennent en compte la subjectivité de chacun et sa particularité. Par une analyse horizontale de chaque cas, nous avons pu construire les aspects normatifs de la profession. Cette démarche nous permet d'établir la situation du contrat normatif de profession des comptables libéraux aujourd'hui. Le contrat normatif ou contrat de groupe est obtenu à partir des contrats psychologiques individuels. Un groupe est caractérisé par les interactions de ses membres. Ces interactions sont productrices de messages qui alimentent les relations contractuelles. Elles donnent lieu à des violations contractuelles et autres formes d'évènements contractuels qu'il n'est pas possible d'observer dans le contrat normatif identifié.

La méthode de collecte du matériau c'est-à-dire l'entretien semi-directif permet à chaque expert-comptable interviewé de raconter en décrivant ses incidents critiques lors des interactions avec les tiers. La méthode des cas, dans une approche qualitative pour analyser un contrat normatif c'est-à-dire un groupe de salariés qui présente des perceptions de promesses d'engagement communes nous parait insuffisante pour obtenir des résultats et faire des extrapolations. L'existence d'un contrat normatif qui tient toujours peut être assimilée à une hypothèse qu'une autre étude plutôt quantitative pourrait confirmer. Pour l'heure, l'identification d'un contrat normatif de profession au sein de nos données peut être considérée comme une perception des auteurs de l'étude portant sur les perceptions des promesses d'engagement des experts comptables interviewés.

Conclusion du chapitre 6

Pour terminer ce chapitre des résultats et de la discussion, il est important de rappeler ses objectifs et de relever les faits essentiels. Il est structuré en deux grandes parties : la première est consacrée à la présentation des résultats majeurs de la recherche et dans la deuxième, nous avons confronté ces résultats aux travaux antérieurs et plus précisément à notre cadre théorique.

Rappelons que notre objectif dans ce travail de recherche doctoral est d'utiliser la théorie du contrat psychologique pour explorer les formes d'engagement des experts comptables aujourd'hui dans un contexte de mutation de leur profession. En fait, nous nous interrogeons sur l'existence d'un contrat normatif de profession et le type d'engagement que ce contrat génère. Retenons aussi, que pour réaliser ce travail, nous avons formulé trois propositions qui sont :

Proposition 1 : les contrats psychologiques hérités et transmis dans la formation de la profession d'expertise-comptable permettent à l'expert-comptable d'aborder ces mutations sans modifier leur perception d'engagement.

Proposition 2 : les précédents contrats psychologiques mutent vers d'autres formes de contrats psychologiques afin de permettre aux experts comptables de répondre à la conjoncture problématique rencontrée.

Proposition 3 : le contexte de pratique observée d'expertise comptable implique une violation des précédents contrats psychologiques, voire une brèche où le contrat ne fonctionne plus pour lier les contractants par les promesses d'engagement initiaux qu'ils se sont faits.

Pour traiter notre problématique, nous sommes partis du modèle intégré de De Rozario (2006). Ce modèle intègre trois registres : l'agir professionnel, le registre de l'action publique et des institutions et enfin le registre de l'expertise. Ce modèle puise ses fondements dans la sociologie des professions. En lui intégrant la théorie du contrat psychologique, nous avons pu explorer les engagements contractuels des comptables libéraux aujourd'hui.

Ce chapitre a pour objectifs de présenter les résultats majeurs de ce travail et les différentes pistes de discussion qui émergent lorsque ces résultats sont confrontés au cadre théorique de départ.

Que peut-on retenir dans la première partie de ce travail ?

1) Malgré les mutations, les transitions et les différentes formes de violations contractuelles, le contrat normatif de la profession d'expertise comptable tient toujours aujourd'hui.

Il est composé de trois formes de contrats psychologiques individuels : le contrat transactionnel, le contrat transitionnel et le contrat relationnel.

2) Les mutations actuelles incitent à des contrats psychologiques transactionnels de plus en importants, avec les réseaux d'experts (experts comptables et autres experts). Il s'agit de demandes ponctuelles pour faire face à la conjonction problématique. Nous formulons l'hypothèse que ces contrats transactionnels se consolideront dans le futur et deviendront des contrats relationnels en réseau. Le réseau apparaît ainsi, comme une composante importante dans les engagements contractuels actuels.

3) On relève une mutation du contrat relationnel avec la profession vers des contrats relationnels de réseau de proximité.

Ces mêmes contrats relationnels existent avec les outils et les instruments de gestion. Ces derniers (outils et instruments) se digitalisent de plus en plus et occupent avec le réseau et la profession (à travers sa composante diplôme et formation) le centre des engagements contractuels de l'expert-comptable.

4) La profession d'avant est réduite aujourd'hui à sa composante diplôme et formation.

Enfin, nous retiendrons une diversité de contrats psychologiques aujourd'hui dans les organisations avec une dominance des contrats transactionnels.

Dans la deuxième partie, nous pouvons retenir essentiellement, que la théorie du contrat psychologique mobilisée dans sa version « globale » ou initiale offre un cadre d'analyse fructueux d'exploration des engagements contractuels. Les résultats ci-dessus ont permis d'organiser la discussion autour de quatre points comme suit.

1) Une profession en mutation et une expertise remise en cause face à la conjoncture problématique, toutefois, on relève aujourd'hui un contrat normatif de profession qui tient et qui se compose des trois contrats psychologiques qui sont : le transactionnel, le transitionnel et le contrat relationnel.

Face à la conjoncture problématique, les experts comptables développent des contrats transactionnels avec un réseau d'experts pour apporter des solutions aux co-contractants.

2) La théorie du contrat psychologique avec ses différentes composantes qui sont : les niveaux de contrats, les types de contrats, les évènements contractuels, les réactions face aux violations contractuelles et enfin les actants humains et non humains. Les travaux de Chiappello et Gilbert (2013) permettent d'identifier 3 fonctions possibles des outils de gestion qui sont des actants non humains. Ces différentes fonctions sont assimilables à des messages

contractuels. Les résultats de nos travaux indiquent un contrat relationnel avec les outils et les instruments de gestion. Ici, ce sont les fonctions de connaissances et de contrainte à l'action qui sont repérées. Les mutations actuelles incitent à des contrats relationnels avec les réseaux et les outils de gestion. Le réseau apparaît comme un actant important de la relation contractuelle.

3) Le modèle intégré mobilisé au départ peut être enrichi. Les résultats montrent que la profession d'avant se réduit à la catégorie diplôme et formation. Que deviennent les aspects tels que les règles de déontologie et d'éthique qui sont des questions d'actualité ? On remarque que la profession à travers le diplôme et la formation, le réseau d'experts et les outils et instruments de gestion de par leur fonction, convergent vers une ressource commune : les connaissances. Peut-on lier cet engagement relationnel avec les connaissances au type de travailleur qu'est l'expert-comptable libéral ?

4) Enfin, la démarche qualitative mobilisée pour explorer le contrat normatif de profession (qui est un contrat de groupe), devrait nous permettre de saisir l'ensemble des valeurs partagées par les membres d'un groupe. En effet, les interactions produisent certainement des messages contractuels qu'il est difficile de collecter à postiori lorsque la démarche consiste dans la grille d'analyse à observer le niveau normatif du contrat à partir du contrat psychologique individuel de base.

Peut-on l'assimiler (le contrat normatif identifié) à la forme identitaire « fusionnelle » selon la classification établie par De Rozario et Pesqueux (2018) ?

Conclusion générale

Au terme de ce travail doctoral, nous pouvons retenir que le contrat psychologique est une théorie d'analyse du comportement contractuel qui permet d'avoir une vision de l'organisation comme nœud de contrats psychologiques entre ses parties prenantes (de Bry, 2004). Une telle approche de l'organisation nous offre une large palette d'actions en termes d'engagements. Après avoir précisé ses apports, nous nous attacherons à examiner les limites qu'il comporte.

1-Les apports méthodologiques, théoriques et managériaux de la recherche

L'analyse des apports permet d'identifier d'abord les apports méthodologiques, puis théoriques et enfin managériaux.

1-1 Les apports méthodologiques de la recherche

1-1-1 Les richesses d'une approche qualitative par la méthode du cas

Les chercheurs qui se sont intéressés au contrat psychologique, ont adopté majoritairement une approche quantitative à travers des enquêtes avec une utilisation des statistiques et d'échelles d'attitudes de Likert. Ces approches quantitatives ont permis d'opérationnaliser le concept de contrat psychologique et certains de ses sous-concepts clefs tels que les promesses perçues ou reçues ; ou alors certaines de ses composantes telles que la confiance, l'équilibre et la norme de réciprocité. Si on peut reconnaitre à ces approches quantitatives l'avantage de permettre de faire des jugements d'appréciation sur l'état du contrat psychologique d'un individu, des travaux récents affirment que « la méthode par échelles d'attitudes et statistiques ne convient pas à capter les dynamiques contractuelles (De Rozario et Pesqueux, 2018, p. 104) »[39]. Coyle-Shapiro et Parzefall (2005, p. 66) affirment qu'il est « peu probable que la méthode des questionnaires, même si elle est longitudinale, puisse rendre compte du développement de la relation dans ses moindres détails. Les méthodes qualitatives qui se

[39] En mobilisant les travaux de De Rozario (2012, 2013, 2015 et 2017) et ceux de Campoy, Castaing et Guerrero (2015), De Rozario et Pesqueux (2018) identifient trois problèmes dans les travaux et invitent donc les recherches futures à revoir la méthode d'observation des contrats psychologiques et un retour au cadre théorique initial. Ces problèmes sont : la monoculture des travaux avec peu de recherches hors des contextes anglo-saxons, l'invalidité statistique des résultats avec une impossibilité de comparer les enquêtes. Il n'existe pas de travaux comparatifs. Enfin, l'appauvrissement théorique dû au fait que les enquêtes se sont centrées sur les perceptions de promesses du seul point de vue des employés et des employeurs, sur les réceptions des violations contractuelles. Procéder ainsi fait perdre au contrat psychologique ses dynamiques et surtout son caractère idiosyncrasique.

centrent sur la relation en elle-même et sur les interactions entre les deux parties (au travers de l'observation participante, par exemple) peuvent peut-être avec le temps, mieux saisir les enchevêtrements inhérents à la construction de la relation ». Nous avons donc opté pour une recherche qualitative avec pour objectif d'observer les perceptions des promesses d'engagement, les engagements et les désengagements à travers les interactions entre les experts comptables et les différentes parties prenantes. Tout comme les travaux de Martin, Staines et Pate (2006), nous avons opté pour une étude de cas. À la différence de ces auteurs, notre recherche n'est pas longitudinale, mais elle procède par la narration et la description des faits. Les évènements relatés sont très souvent des incidents critiques à postiori puisque nous n'avons pas fait une observation participante. La richesse de cette approche est qu'elle offre au chercheur et aussi à l'interviewé la possibilité de décrire les faits en tenant compte des périodes clefs de la relation qui sont aussi très souvent des moments très importants en termes de dynamique contractuel. Ces mêmes événements échappent parfois à l'analyse lorsqu'il s'agit d'observation participante puisque l'enquêteur peut influencer le narrateur dans la sélection des faits. La richesse des descriptions permet de fournir des indices qui permettent de capter la subtilité que comportent les perceptions d'engagements et de désengagements. Notre apport ici, est de montrer la pertinence de saisir la perception des promesses d'engagements à travers les interactions entre acteurs par une combinaison de la narration et de la description émanant des acteurs eux-mêmes, puisqu'il s'agit de relater des faits construits à partir de notre expérience unique avec toute la subjectivité que cela comporte. La pertinence de ce choix se justifie aussi par le fait qu'un tel outil permet de prendre en compte la principale caractéristique du contrat psychologique c'est-à-dire son idiosyncrasie.

1-1-2 Une approche novatrice : l'auto-observation et l'interview : des approches complémentaires

Les travaux inscrits dans une approche qualitative utilisent des interviews, la méthode des cas, des carnets de bord ou celle des incidents critiques. De telles approches permettent de comprendre de façon plus approfondie les relations entre les différents acteurs au sein de l'organisation. Elle souligne le caractère subjectif du contrat et surtout son aspect dynamique. En partant de ces acquis issus des approches qualitatives, il a semblé qu'elles n'insistaient pas véritablement sur la principale caractéristique centrale du contrat psychologique c'est-à-dire que le contrat psychologique est avant tout idiosyncrasique. Nous avons « incarné » la théorie du contrat psychologique pour la comprendre avec ses principales composantes (la diversité

des contrats, ses différents niveaux, la multitude des actants humains et non humains qui ne sont jamais neutres, la dynamique contractuelle, …) mais aussi guider notre méthodologie et montrer ainsi comment cette approche réflexive peut être complémentaire de la méthode des entretiens individuels utilisant un guide d'entretien pour comprendre les phénomènes complexes et surtout globaux. Notons que nous avons pris l'option de traiter du contrat psychologique dans son approche globale par une analyse des interactions identifiées dans les relations observées. Cette approche nécessite d'interpréter dans les récits collectés les perceptions des promesses d'engagement des acteurs. Ce rôle d'interprète nécessite un ensemble de qualités car le chercheur est exposé à une multitude de difficultés que Diaz (2005) présente comme suit : la simplification du discours dû au fait que très souvent le temps imparti à l'entretien était insuffisant, ensuite le questionnement de l'acteur interviewé quant aux motivations du chercheur car l'acteur interviewé se demande toujours légitimement comment son discours va être interprété, analysé et vers quelle finalité, la difficulté de ne voir qu'un point de vue, d'avoir une sorte de « parti pris », et par conséquent un manque d'objectivité. Il revient donc au chercheur de prendre en compte les différentes limites qui peuvent caractériser une collecte de données par les entretiens. Dans ces conditions, il peut s'avérer important de prendre un ensemble de précautions dans l'optique de limiter les effets de cette approche isolée. Si de nombreux auteurs (tel que Durkheim (1895)) estiment que de telles approches, dans lesquelles les interprétations du chercheur sont mises à contribution pour comprendre les interactions, ne peuvent être objectives et donc servir dans la production de connaissances scientifiques, d'autres (tels que Hughes (1996), Blumer (1962)) estiment que des approches telles que l'observation peuvent permettre au chercheur d'être objectif car selon Blumer (1962, p.188) cité par Diaz (2005),

> « Pour comprendre le processus (d'interprétation), le chercheur doit prendre le rôle de l'acteur dont il se propose d'étudier le comportement. Étant donné que l'interprétation est donnée par l'acteur, dans les termes des objets désignés et appréciés, de significations acquises et de décisions prises, le processus doit être considéré du point de vue de l'acteur (…). Essayer de saisir le processus d'interprétation en restant à l'écart, comme observateur dit « objectif », et en refusant de prendre le rôle de l'acteur, c'est risquer la pire forme de subjectivisme : celle dans laquelle l'observateur objectif, au lieu de saisir le processus d'interprétation tel qu'il se produit dans l'expérience de l'acteur, lui substitue ses propres conjectures ».

Pour notre part, nous avons décidé de nous observer et c'est là l'originalité de l'approche qui réunit à la fois les avantages d'une observation participante (j'ai été acteur des faits que je rapporte) mais aussi de l'observation directe (j'ai rapporté sur des faits ou interactions qui ont porté sur d'autres acteurs pas directement en relation avec moi) et de l'auto-observation (je raconte des faits qui me concernent et qui m'ont impliqués. L'interaction observée porte sur moi et les autres actants).

L'effet combinatoire et complémentaire de ces approches nous a permis d'appréhender une théorie assez complexe, multi –niveaux, multi-actants, dynamique et surtout inscrite dans la subjectivité de l'interviewé et son idiosyncrasie.

1-2 Les apports théoriques

1-2-1 Un concept riche mais peu connu, comment le rendre accessible ?

Le concept et ou la théorie du contrat psychologique est peu connu du monde académique et professionnel français qui ignorent la richesse du concept et les différentes possibilités qu'offre son opérationnalisation dans le monde professionnel (particulièrement en Ressources Humaines). Il permet d'analyser les subtilités qu'il est possible d'explorer dans les accords que nous concluons tant dans la sphère professionnelle, organisationnelle et privée et surtout de permettre un pilotage des relations entre individus au sein de l'organisation, entre l'organisation et l'individu et entre les groupes. Si les travaux universitaires qui s'y sont intéressés l'ont traité de façon « émiettée », à travers certains de ses concepts clefs, cette théorie apparaît plus large et complète et appelle donc à une utilisation ou une exploration

plus « globale » ou complète. Notre thèse s'inscrit dans cet ordre d'idée et loin de nous intéresser au contrat psychologique du salarié ou de l'employeur ou encore aux violations, ruptures ou transformations qu'un contrat peut subir, nous montrons à travers ce travail que la théorie du contrat psychologique, ce sont des promesses faites et à réaliser et leur perception au niveau d'un individu en relation avec un ensemble de parties prenantes actives. Il s'agit d'actants humains et non humains qui gouvernent les engagements en émettant des messages et visions de la réciprocité ; installant ainsi les perceptions de promesses d'engagement dans une forme de dynamisme contractuel. Traiter de contrat psychologique, c'est aussi identifier un ensemble de niveaux de contrats qui offre la possibilité de s'intéresser à des considérations variées des mêmes perceptions d'engagement ; au total quatre niveaux d'observation des contrats existent et ils ont tous été explorés par ce travail. Nous n'avons pas pris en compte le contrat social dont l'observation nous aurait demandé de prolonger ce travail sur plusieurs

années (en moyenne une dizaine d'années), ce qui n'est pas possible dans le cadre d'une thèse en sciences de gestion qui doit être achevée sur trois années. Notre apport est donc de mettre à jour cette approche « plus complète » de la théorie du contrat psychologique qui invite le chercheur mais aussi le professionnel à regarder les perceptions des promesses d'engagement et de désengagement tout en l'inscrivant dans son idiosyncrasie, d'observer la variété des contrats psychologiques qu'il est possible d'identifier, de prendre en compte sa gouvernance par la prise en compte des niveaux de contrats et des actants humains et non humains et enfin leur dynamique d'évolution. Telle est la version complète du contrat psychologique que ce travail contribue à faire connaître. Il répond à l'appel de De Rozario et Pesqueux (2018) qui invitent les chercheurs à un retour au cadre théorique initial qui est d'ailleurs à l'origine de leur ouvrage de 2014 *Contrat psychologique et organisations, Comprendre les accords écrits et non écrits.* Cet ouvrage qui est la base de l'approche retenue dans cette recherche doctorale est une traduction actualisée de l'ouvrage de Rousseau (1995) intitulé *Psychological contract in organizations, written and unwritten agreements*.

1-2-2 La proposition d'un modèle intégratif par le croisement entre théorie du contrat psychologique et sociologie des professions

La sociologie des professions dans ses différentes approches de la profession étudie les aspects normatifs de la profession, les aspects interactionnels qui saisissent les interactions et les dynamismes qu'ils peuvent apporter au sein des professions et enfin la dimension institutionnelle et ses apports. Ces approches sociologiques explorent finalement comment les professions établissent leur légitimité ou se démarquent des autres professions. Les effets additionnels et conjugués de ces dimensions et l'intérêt de leur intégration dans un modèle ont été traités par De Rozario (2006) dans son modèle intégratif. En mobilisant la théorie du contrat psychologique qui est centré sur l'individu et sa spécificité, notre recherche apporte une nouvelle dimension au modèle de De Rozario donnant naissance à un modèle plus intégratif et plus complet en termes de dimensions. En nous focalisant sur l'individu acteur particulier avec son idiosyncrasie, nous avons pu proposer un modèle qui met au centre de l'analyse l'individu auquel s'ajoutent les dimensions organisationnelles, celle du marché et enfin la dimension institutionnelle et Étatique.

1-3 Les apports et implications managériales

Les apports de cette recherche doctorale peuvent intéresser deux groupes de managers: le groupe des DRH et des responsables syndicaux et le groupe des responsables marketing.

1-3-1 DRH, Syndicats, …: une approche par le contrat psychologique pour traiter les questions générationnelles et des réactions dissemblables

Nos résultats révèlent une diversité des contrats au sein du même groupe homogène[40] qui peut être une organisation, une profession, un club d'amis, … aussi, un individu de ce groupe peut-il passer par différents contrats psychologiques dans le temps selon les acteurs en présence et parfois avec le même cocontractant. L'intérêt de ces résultats pour les DRH, mais aussi les responsables de syndicats, c'est la proposition de raisonner dorénavant en termes de contrats psychologiques plutôt qu'en termes d'individus saisis par les traditionnelles caractéristiques socio-économiques (âge, sexe, situation familiale, lieu d'habitation) mobilisées pour segmenter les populations étudiées ou managées. Ces responsables chargés de conduire plusieurs générations d'individus aussi diverses et différents avec des attentes disparates et parfois contraires, gèrent en réalité une multitude de contrats psychologiques changeants au cours du temps. Les syndicats français voient leurs effectifs baisser ces dix dernières années (Andolfatto et Labbé, 2006). Les travailleurs français sont de moins en moins engagés. Leur perception des promesses faites par les syndicats les pousse à ne plus adhérer aux promesses de leurs formations syndicales. Les raisons de cette désaffection à l'égard des syndicats s'inscrit dans un contexte plus général d'affaiblissement des grandes « institutions d'engagement » tels que les syndicats, partis politiques… (DARES, 2017). En ce qui concerne particulièrement le syndicalisme en France, de nombreuses raisons sont avancées. Entre autres, on peut relever la diversité des intérêts mais aussi la question intergénérationnelle. Le point commun à l'ensemble de ces raisons est le contrat psychologique c'est-à-dire leur perception des promesses faites mais aussi leurs expériences issues de leurs relations avec les syndicats. L'une des solutions pour réactiver l'intérêt de leurs membres et pousser les français à se syndiquer peut être trouvée dans la gestion de leur perception des promesses d'engagement faites et aussi dans la dynamique des contrats. Cette diversité des perceptions d'engagement et des promesses faites et leur gestion se retrouve chez les DRH des organisations qui gèrent des salariés issus de cultures, formations, et

[40] L'homogénéité dont il est question ici est celle qui permet, à partir d'un critère ou d'un ensemble de critères, de qualifier les membres d'un groupe comme identiques, c'est-à-dire se ressemblant ; toute chose étant égale par ailleurs. Au sein de tels groupes, il est possible d'observer des contrats normatifs.

d'expériences diverses. Une gestion par le contrat psychologique permet de se concentrer sur les composantes clefs des relations contractuelles. Un individu est d'autant plus engagé lorsque les perceptions des promesses faites par l'organisation correspondent à leurs attentes d'engagement. Notre recherche permet d'établir une évolution des perceptions des promesses d'engagement et donc de manager chaque salarié de l'organisation à partir d'une analyse de sa perception des promesses d'engagement.

1-3-2 Responsables marketing et managers commerciaux: Les études de satisfaction et contrat psychologique

Les études de satisfaction décrivent à une date « t » les attentes des clients face aux engagements des produits ou des organisations. Pour obtenir une dynamique de la satisfaction des clients, il faut faire des études continues du type baromètre ou panels.

Les travaux mobilisant le contrat psychologique suggèrent que lorsque la perception des promesses d'engagement correspond aux promesses faites, on obtient un comportement d'engagement voulu de l'individu et, plus les attentes sont fortes, plus les promesses faites sont perçues comme importantes et un non-respect de ces engagements de la part de l'organisation est mal perçu par le client. Cette démarche par le contrat psychologique fait passer la satisfaction comme étant un contrat entre l'organisation et le client. Autant un individu peut transiter par divers contrats au sein de l'organisation, autant les relations entre les clients et l'organisation peuvent traverser diverses niveaux de contrat (relationnel, transactionnel, équilibré, sans garanti et transitionnel). À chaque type de relation contractuelle, correspond des engagements de la part de l'organisation et des perceptions des promesses d'engagement de la part des clients. La gestion de la relation client généralement mesurée à travers le niveau de satisfaction pourrait est être pilotée selon les contrats psychologiques.

2- Les limites et voies de recherches futures

Un travail de recherche comporte certainement des limites, malgré la rigueur du chercheur. Il importe donc de pouvoir les relever ; c'est ce que nous ferons dans une première partie. Ces limites méthodologiques et théoriques offrent autant de voies de recherche ultérieures qu'il serait intéressant d'explorer dans le cadre de futurs travaux de recherche. C'est l'objet de la deuxième partie.

2-1 Les limites méthodologiques et théoriques

Les limites identifiées sont liées au terrain et au concept de contrat psychologique et son opérationnalisation.

2-1-1 Les limites méthodologiques

Les limites liées au terrain sont celles de l'exploration d'une catégorie particulière d'organisation dans laquelle la composante humaine joue un rôle important ; ce qui pourrait donc faire varier probablement les résultats si nous avions pris une organisation industrielle (avec une forte composante du capital matériel et financier). Nous avons choisi de retenir comme terrain d'investigation la profession libérale d'expertise comptable. Une telle profession dispose des caractéristiques qui favorisent la présence d'un contrat normatif au départ. Les experts comptables ont reçu la même formation et ont obtenu le même diplôme organisé dans les mêmes conditions. Une autre profession réunissant des travailleurs tels que les enseignants chercheurs mais qui n'est pas règlementée donnerait-elle les mêmes résultats ? Nous pensons que nos résultats restent donc fonction de notre terrain.

En plus de ces limites liées aux caractéristiques du terrain, une autre limite est celle de la mesure du contrat psychologique. Des mesures longitudinales sur 1 an ou 2 ans voire 3 ans pour mesurer la mutualité et la réciprocité auraient été plus indiquées dans le cadre d'un travail. Une telle approche, conduite sur plusieurs années auraient permis de voir les effets des dynamiques contractuelles, par exemple des départs du salarié de l'organisation, ou les effets d'une justice procédurale conduite les années précédentes.

Enfin au niveau méthodologique, le matériau a été collecté avec la méthode de la narration et de la description. Si nous avons observé les différentes précautions indiquées par les auteurs des recherches qualitatives, il n'en demeure pas moins que les résultats comportent une part de subjectivité. Nous aurions pu interroger plus d'experts comptables mais nous avons finalement pu interviewer que vingt dans le temps imparti par la thèse. Cela reste une limite à notre recherche dont les résultats en ce qui concerne les évolutions de contrats, pourraient faire l'objet d'une recherche quantitative.

2-1-2 Les limites théoriques

Les limites théoriques sont liées au concept de contrat psychologique et son opérationnalisation. Comment mesurer une perception d'engagement ? Le concept lui-même

désigne une subjectivité c'est-à-dire une réalité qui est subjective et personnelle et comment saisir la subjectivité dans le récit d'une personne ? Et comment distinguer la subjectivité de l'objectivité dans le récit ?

Malgré les précautions prises par le chercheur par la mise en place de la triangulation des données, il demeure toutefois une part de biais liés à l'utilisation des données secondaires (données de seconde main, n'ayant pas été collectées dans le même objectif que celui du chercheur).

En outre, il est parfois difficile de faire la différence entre un contrat relationnel et un contrat transactionnel ou équilibré ; les principales caractéristiques de chacun de ces contrats pouvant se trouver dans certaines situations désignant un contrat effectué par un même individu.

Il en est de même des messages émis ou reçus des actants humains et non humains. L'interprétation de ces messages peut être soumise à caution. Une telle lecture dépend parfois de la culture du chercheur et du contexte des évènements.

En somme, le concept de contrat psychologique et ses différentes composantes désignent une réalité subjective qu'il faut saisir avec objectivité. Pour limiter les difficultés liées à une telle manipulation, nous avons choisi au préalable de « l'incarner » afin de saisir toutes les subtilités relatives à ce concept et réduire ainsi les biais d'interprétation et surtout gagner en maturation afin de mieux affronter les difficultés liées aux choix méthodologiques dans leur ensemble.

2-2 Les voies de recherche futures

Une thèse en sciences de gestion doit être réalisée en trois années. Il faut donc envisager le futur avec un ensemble de pistes méthodologiques que nous pourrions explorer ultérieurement.

2-2-1 Les richesses d'une approche dyadique

La théorie du contrat psychologique emprunte à la théorie de l'échange social de Blau (1964) le concept de norme de réciprocité. En considérant l'échange entre l'expert-comptable salarié et son employeur comme une relation dyadique réciproque (Coyle-Shapiro et Parzefall, 2005), il serait intéressant d'explorer toutes les richesses de notre terrain qui est celui des comptables libéraux. Nous avons demandé aux comptables libéraux de nous raconter leurs interactions avec différentes parties prenantes ; l'idée étant d'exploiter les incidents critiques dans lesquels, ils ont formulé des promesses d'engagement ou appréciés celles faites par ses autres contractants. Chaque fois que nous avons analysé un engagement contractuel ou une promesse

d'engagement, selon la norme de la réciprocité, il aurait été plus rigoureux d'analyser les perceptions d'engagement de l'autre partie au contrat. Une telle approche dans laquelle nous avons les perceptions de l'ensemble des actants nous aurait permis de faire des croisements entre les perceptions des différents acteurs. Notre recherche s'est basée sur une seule perception celle de l'expert-comptable. L'approche dyadique pourrait éclairer les perceptions des promesses d'engagement de l'employeur et de l'employé mais aussi de l'organisation et du client et de tous les autres croisements qu'une telle approche offre à l'analyste.

2-2-2 Une étude quantitative pour tester certains résultats formulés comme des hypothèses : Les contrats transactionnels avec les réseaux d'experts deviendront-ils des contrats relationnels ? Et le contrat relationnel avec la profession réduite aujourd'hui à sa composante diplôme va-t-il muter vers des contrats relationnels de réseau d'experts de proximité ?

Nos données ont permis d'établir des résultats sur la base des analyses des perceptions d'engagement et des promesses d'engagement des experts comptables interviewés. Il serait intéressant de tester ces tendances des mutations des contrats normatifs des professions vers d'autres types de contrats avec d'autres entités, ici le réseau d'experts. L'avenir des professions est posé non pas en termes de disparition mais en termes de type de relation contractuelle que les salariés entretiendront avec elle. Si les experts comptables ont un engagement relationnel avec leur diplôme (spécialement le DEC), face à la conjoncture problématique, ils estiment que la profession définie selon ses six critères hérités de l'approche fonctionnaliste, ne permet pas d'apporter des solutions à leurs clients. Ils semblent donc accorder leur confiance aux réseaux d'experts dans leur confrontation avec les conjonctures problématiques. Les travaux futurs pourraient s'interroger à l'aide de recherches quantitatives sur ces questions de types d'engagements contractuels avec les professions aujourd'hui et les résultats des mutations actuelles.

Bibliographie

- ABBOTT, A. *The system of professions: An essay on the division of expert labor*. Chicago, IL, US: University of Chicago Press, 1988.
- ALLARD-POESI, F. ; DRUCKER-GODARD C. et EHLINGER S. Analyses de représentations et de discours. In THIETART, R-A (éd.), *Méthodes de recherche en management*. Paris : Dunod, 2003. pp. 449-475.
- ANDOLFATTO, D. La transformation des syndicats français.Vers un nouveau « modèle social ? ». *Revue française de science politique*, 2006, 2 Vol. 56, 2, 281-297.
- ANDOLFATTO, D et LABBE, D. Histoire des syndicats, 1906-2006. Paris : Ed. du Seuil, 2006.
- ARGYRIS, C et SCHON, D. *Organizational learning : A theory of action perspective,* Reading, MA : Addison-Wesley, 1978
- ASELAGE, J. et EISENBERGER, R. Soutien organisationnel perçu et contrats psychologiques: une intégration théorique. *Journal of organizational behavior*, 7 août 2003, vol. 24, 4, 491-509.
- ATTALI, R. Rapport de la commission pour la libération de la croissance, Paris, *La Documentation française*, 2008
- BALKIN, D. B. et RICHEBÉ, N. A gift exchange perspective on organizational training. *Human resource Management Review*, mars 2007, Vol.17, 1, 52-62.
- BARDIN, L. *L'analyse de contenu*, Paris : Quadrige/PUF, 2009.
- BARNEY, J. Firms resources and sustained competitive advantage. *Journal of Management*, 1991, Vol. 17, 1, 99-120.
- BARNEY, J. Strategic factor markets. *Management Science*, 1986, 1231-1241.
- BAUMARD, P & IBERT, J. Quelles approches avec quelles données ? In THIETARD, R-A (ed.), *Méthodes de recherche en management*, Paris : Dunod, 2003. pp. 82-104.
- BLAU, P.M. *Exchange and Power in Social Life*. New York, NY: Wiley, 1964.

- BLAU, P M. Justice dans les échanges sociaux. *Sociological inquiry,* Avril 1964, volume 34, numéro 2, 193-206.
- BERNARD, H R et GERY, W R. *Analyse des données qualitatives : approches systématiques.* Paris : SAGE Publications, 2010.
- BERTAUX, D. *Le récit de vie.* Paris : Armand Collin, 2006.
- BLANCHET, A. et GOTMAN, A. *L'enquête et ses méthodes : l'entretien.* Paris : Nathan, 1992.
- BLUM, B. *L'innovation comme levier de la performance durable dans la profession comptable libérale en France.* Thèse de doctorat en sciences de gestion. Paris : Cnam, 2015.
- BLUMER, H. Sociological implications of the thought of George Herbert Mead. *American Journal of Sociology*, 1966, 71, 5, 535-544.
- BLUMER, H. Society as symbolic interaction. In ROSE A. M. *Human behavior and social processes. An interactionist approach*. London : Routledge and Kegan Paul, 1962, pp. 179-192.
- BOCQUERAZ, C. *« The professionalisation project of french accountancy practitioners before the second world war ».* Thèse de doctorat en sciences de de gestion. Nantes : Université de Nantes, 2000.
- BOURDONCLE, R. Autour des mots : professionnalisation, formes et dispositifs. *Recherche et Formation,* 2000, 35, 117-132

.

- BOURDONCLE, R. La professionnalisation des enseignants : les limites d'un mythe. *Revue Française de Pédagogie,* 1993, 105, 83-114.
- BOURDONCLE, R. La professionnalisation des enseignants : la fascination des professions. *Revue Française de Pédagogie, 1991 a, 94, 73-92*

.

- BOURDONCLE, R. La professionnalisation des enseignants :analyses sociologiques anglaises et américaines. *Revue Française de Pédagogie, 1991 b, 94, 73-92.*

- BOUSSARD, V., DEMAZIÈRE, D et MILBURN, P. *L'injonction au professionnalisme. Analyses d'une dynamique plurielle.* Rennes : Presses universitaires de Rennes, coll. « Des Sociétés », 2010.
- CAMPOY, E., CASTAING S. et GUERRERO **S.** Approche méthodologique du contrat psychologique : opérationnalisation, mesure et analyse des données. In : DELOBE, N., HERRBACH, O., LACAZE, D. & MIGNONAC, K. (éd.), *Comportement Organisationnel*, Vol.1, *Contrat psychologique, émotions au travail, socialisation organisationnelle*, Bruxelle : De Boeck Université, 2005. pp. 112-153
- CAPPELLI, P. A market-driven Approach to Retaining Talent. *Harvard Business Review*, 2000, vol.78 ,1, 103-111.
- CHIAPPELLO, E. et GILBERT C. *Sociologie des outils de gestion. Introduction à l'analyse sociale de l'instrumentation en gestion*. Paris : La Découverte, coll. Repères, 2013.
- COGAN, M. L. Toward a definition of profession. *Harvard Educational Review,* 1953, XXIII, 33-50.
- COLASSE, B. *les fondements de la comptabilité*. Paris : La Découverte, 2012.
- COLASSE, B. La crise de la normalisation comptable internationale, une crise intellectuelle. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 2011, tome 17(1), 156-164.
- COLASSE, B. Cinq questions à propos de la recherche comptable francophone. *Revue Française de Comptabilité*, Ed. comptables-Malesherbes, 2011, pp.31-34.
- COLASSE, B. La normalisation comptable internationale face à la crise. *Revue d'économie financière,* 2009, pp.387-399
- COLASSE, B. et POCHET, C. De la genèse du nouveau Conseil National de la Comptabilité : un cas d'isomorphisme institutionnel ?. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 2007, tome 15(2), 7-36.
- COYLE-SHAPIRO, J. A. M. et CONWAY**,** N. Exchange relationships : An examination of psychological contracts and perceived organizational support. *Journal of Applied Psychology,*2005. Vol.90, 4, 774-81.

- CROPANZANO, R. et MITCHELL, M S. Social Exchange Theory. *Journal of Management*, 2005, 874-900.
- DAMBRIN, C. et LAMBERT, C. *La question du genre en comptabilité - Une revue de littérature sur les ségrégations dans la profession,* GREGH - Groupement de Recherche et d'Etudes en Gestion à HEC, 2006.
- DAVENPORT, T. H. The Coming Commoditization of Process. *Change Management. Harvard Business Review*, 2005.
- DE BRY, F. L'organisation comme nœud de contrats psychologiques entre les parties prenantes. In BASDEVANT-GAUDEMET, B. *Contrat ou Institution : un enjeu de société.* Paris : L.G.D.J, 2004. pp 171-182.
- DEMAILLY, L. et DE LA BROISE, P. Les enjeux de la déprofessionnalisation. *Socio-logos* [En ligne]. 2009, n°4. Disponible à l'adresse : http://journals.openedition.org/socio-logos/2305. [consulté le 01 octobre 2018].
- DEMAIZIÈRE, F et NARCY-COMBES, J-P. Du positionnement épistémologique aux données de terrain. *Les Cahiers de l'Acedle*, [en ligne]. 2007, n°4. Disponible à l'adresse : https://www.researchgate.net/publication/228742005_Du_positionnement_epistemologique_aux_donnees_de_terrain. [Consulté le 01octobre 2018].
- DIAZ, F. L'observation participante comme outil de compréhension du champ de la sécurité. *Champ pénal/Penal field* [En ligne]. 2005, Vol. II, [consulté le 14 octobre 2018]. Disponible à l'adresse : http://journals.openedition.org/champpenal/79
- DIETRICH, A. et MOYSAN-LOUAZEL, A. Conflits de territoire dans la profession d'expert-comptable, *Revue Française de Socio-Economie*, La Decouverte 2012.
- DRUCKER, P. *The Age of Discontinuity*. New York : Guidelines to our Changing Society, Harper & Row, 1969.
- DUTOT, C**.** *Contribution aux représentations de la fidélité des personnels à l'entreprise: éléments de convergence et de divergence entre ouvriers et employeurs ; le cas des ouvriers de deux industries métallurgiques du Pays de Retz.* Thèse de doctorat en sciences de gestion. Poitiers : IAE Poitiers, 2004.

- DUBAR, C., GADÉA, C et ROLLE, C. Formation continue et promotion sociale : les problèmes de comparaison européenne. In CEREQ. *La formation professionnelle continue : tendances et perspectives*. Marseille : documents n°138.
- DUBAR, C., TRIPIER, P et BOUSSARD, V. *Sociologie des Professions*, Paris : Armand Colin, 2015.
- DUBAR, C. *La Socialisation, construction des identités sociales et professionnelles*, Paris : Armand Colin, 1991.
- DUMEZ, H. *Méthodologie de la recherche qualitative - Les questions clés de la démarche compréhensive*. Paris : Vuibert, 2016.
- DUMEZ, H. *Méthodologie de la recherche qualitative*. Paris : Vuibert, 2013.
- DURKHEIM, E. *Crime et santé sociale*, Extrait de la Revue philosophique, 1895, 39, pp. 518 à 523. Reproduit in Émile Durkheim, Textes. 2. Religion, morale, anomie, pp. 173 à 180. Paris: Éditions de Minuit, 1975.
- EDVINSSON, L. Developing intellectual capital at Skandia, *Long Range Planning,* 1997, vol.30, 3, pp. 366-373.
- EDVINSSON, L. The new knowledge economics, *Business Strategy Review,* 2000, vol.13, 3, pp. 72-76.
- EDVINSSON, L. et MALONE, M. *Le capital immatériel de l'entreprise : Identification, mesure, Management*. Maxima. Paris : Maxima, 1999.
- EISENBERGER, R., FASOLO, P et DAVIS-LAMASTRO, V. Perceived organizational support and employee diligence, commitment, and innovation. *Journal of Applied Psychology*, 1990, Vol.75, pp. 51-59.
- FERRARY, M. et PESQUEUX, Y. *Management de la connaissance*. Paris : Economica, Collection Gestion, 2011.
- GADREY, J. *Socio-économie des services.* Paris : La Découverte, 2003.
- GADREY, J. *Dervices : la productivité en question*. Paris : Deslée de Bouwer, 1996.

- GHIGLIONE, R. et MATALON, B. *Les enquêtes sociologiques : Théories et pratique.* Paris: Armand Colin, 1991.
- GLASER, G. et STRAUSS, A. *The Discovery of Grounded Theory : strategy for qualitative research*. Chicago : Aldine de Gruyter, 1969.
- GUERRERO, S. La mesure du contrat psychologique dans un contexte de travail francophone. *Relations industrielles,* 2005,Vol. 60, pp.1-12.
- GOULDNER, AL W. La norme de réciprocité: une déclaration préliminaire. *Revue sociologique américaine,* 1960, Vol. 25, n°2, pp. 161-178.
- HALL, D. T. *The ''new career contract'' : Alternative career paths* , paper presented at the Fourth Germann Business Congress on Human Resources, Cologne, mars 1993.
- HANDY, C. *The age of unreason* , Cambridge, MA : Harvard Business School Press, 1989.
- HOMANS, G C. Comportement social comme échange. *American Journal of Sociology,* Vol. 63, n ° 6, Emile Durkheim-Georg Simmel, 1858-1958 (mai 1958), pp. 597-606.
- HUGHES, E. C. *Le regard Sociologique ,* Paris : EHESS, 1996.
- HUGHES, E. C. The sociological study of work : An Editorial Foreword. *The American Journal of Sociology*,1952, vol. 57
- JOHN AHYEE, S., DOMINGO, H. et EGGRICKX, A. Les professions comptables menacées à l'horizon 2050 ? 38ème congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, les 30-31 Mai 2017, Poitiers.
- KARPIK, L. *L'économie des singularités.* Paris : Gallimard, 2007.
- LEVINSON,H., PRICE, C.R., MUNDEN, K.J., MANDL, H.J., et SOLLEY, C.M. *Men, Management and Mental health,* Boston, MA: Harvard University Press, 1962.
- LINCOLN, Y. S et GUBA, E. G. *Naturalistic Inquiry,* London : Sage, 1985, p.345
- LUPU, I. *La construction de l'identité des femmes experts-comptables en France*. Thèse de doctorat en sciences de gestion. Paris : Cnam, 2011.

- MACHLUP, F. Economie des connaissances et de l'information. In Réseaux, *L'information scientifique et technique*, Princeton University Press ,1993. Vol.11 n°58, pp. 109-129.
- MAGALI, S L. *The Rise of Professionalim*, Berkeley: University of California Press, 1977.
- MAGGI, B. *De l'air organisationnel. Un point de vue sur le travail, le bien-être, l'apprentissage*. Toulouse : Octarès, 2003.
- MAGGI, B. *Prévention de la pénibilité : une approche contradictoire ?*. Bologna : TAO Digital Library, 2012, 1-20.
- MARCH, J. G et SIMON, H. A. Organizations, New York: Wiley, 1958
- MAUSS, M. *Essai sur le don Forme et raison de l'échange dans les sociétés archaîques.* Paris : Puf, 1950.
- MENGER, P. M. *Les professions et leurs sociologies. Modèles théoriques, Catégorisations, Évolutions.* Paris : Ed. de la MSH, 2003.
- MERTON, R. C. Une théorie asymptotique de la croissance sous l'incertitude. La revue des études économiques, 1975, Vol. 42, n ° 3, pp. 375-393
- MILES, M B et HUBERMAN, M A. *Analyse des données qualitatives*. Paris : De Boeck, 2003.
- MILES, M B et HUBERMAN, M A. *Analyse des données qualitatives*. Paris : De Boeck, 2010.
- MILES, R. E et SNOW, C. C. Designing strategic human resources systems , *Organizational Dynamics*, été 1984, pp. 36-52.
- MOYSAN-LOUAZEL A. Les professions libérales réglementées, le marché et la concurrence Le cas des experts-comptables et des avocats. *Comptabilité-Contrôle-Audit, Association Française de Comptabilité,* 2011.
- MULLENBACH-SERVAYRE, A. Le contrat psychologique : un levier du comportement au travail ? *Revue de gestion des ressources humaines,* ESKA, 2009.

- NOEL, C et PESQUEUX, Y. Éthique et comptabilité. In Colasse B. (dir.). *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*. Paris : Economica, 2009. pp. 761-772.
- PARZEFALL, M-R., JACQUELINE A-M et COYLE-SHAPIRO. Comprendre la violation du contrat psychologique. *Journal de psychologie de gestion, 2011,* Vol. 26, n°1, pp.12-27.
- PENROSE, E.T. The Theory of the growth of the firm. New York : John Wiley, 1959
- PERETTI, J-M. *Gestion des ressources humaines,* Paris :Vuibert, 1999.
- PESQUEUX, Y. Comptabilité et éthique. *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit* (version épuisée et rééditée ensuite avec corrections majeures), *2000, 494-507.*
- PIHEL, L. *La relation d'emploi durable : approche d'une dynamique d'implication singulière : analyse du cas France Télécom à partir du paradigme du don contre-don,* Thèse de doctorat en Sciences de gestion, Nantes : Université de Nantes, 2006.
- RAMIREZ, C. La place des grands cabinets d'audits multinationaux dans la profession comptable libérale. In *Sociologie des groupes professionnels, acquis récents et nouveaux défis.* Paris : La Découverte, 2009 b, pp. 129-135.
- RAMIREZ, C. *Exporting professional model : the expansion of the multrinational audit firm and the transformation of the french accountancy profession since 1970,* Working paper, accessed in 2007
- RAMIREZ, C. Du commissariat aux comptes à l'audit. Les BIG 4 et la profession comptable depuis 1970. *Actes de la recherche en science sociale*, 2003, n° 1-2, pp. 62-79.
- ROSSIGNOL, J-L et SABOLY, M. La quête du tableau unique de la profession comptable libérale française : de l'entre-deux-guerres aux années 1990. *Revue d'histoire des Comptabilités*, 2013.
- ROUSSEAU, D.M. Psychological contract in organizations, written and unwritten agreements. California : Sage Publications, 1995.

- ROUSSEAU, D., DE ROZARIO P., JARDAT, R. et PESQUEUX, Y. *Contrat psychologique et Organisations. Comprendre les accords écrits et non écrits* », Paris : Pearson, 2014.
- ROZARIO, P.(DE) et PEQUEUX, Y. *Théorie des organisations,* Paris : Pearson, 2018.
- ROZARIO, P. (DE). Contrat psychologique et engagement, *Avenir RH* 13, 29 mars 2017, Pages Recherches, p.111.
- ROZARIO, P. (DE) *Le mandat d'intégrer les jeunes en Europe. Confrontation de cultures : le FSE en Finlande, Italie et France* ». Thèse de doctorat de sociologie, Paris : IEP, 2006.
- SCHEIN, E. H. *Organization psychology,* Englewood Cliffs, NJ : Prentice Hall, 1965.
- SHAW, K L. et LAZEAR, E P. Économie du personnel: le point de vue de l'économiste sur les ressources humaines. *Journal Des Perspectives Économiques*, Automne 2007, Vol. 21, n°4, pp. 91-114.
- SHORE, L. M et BARKSDALE, K. Examining degree of balance and level of obligation in employment relationship : A social exchange approach. *Journal of Organizational Behavior*, 1998, 19, pp. 731-744.
- SHORE, L. M et BARKSDALE, K. *The impact of the psychological contract of new hires »*, Presented at the southern management association, Atlanta, 1997.
- STEHR, N. et UFER, U. La répartition et la diffusion mondiales du savoir. *Revue internationales des sciences sociales,* 2010, 195, 1, 9-29.
- SULLIVAN, P.H. Value-Driven Intellectual Capital – How to convert Corporate Assets into Market value. New York: Wiley, 2000.
- SVEIBY, K E. Le contrôleur des actifs incorporels. *Journal de ressources humaines et comptabilité*, 1997, Vol. 2, n°1, pp.73-97.
- SHORE, L M., TETRIK, L. E., LYNCH, P & BARKSDALE, K. Social and economic exchange : Construct development and validation. *Journal of Applied Social Psychology*, 2006, 36, 4, pp. 838-867.

- SULLIVAN, P. H. *Value-Driven Intellectual Capital-How to convert Corporate Assets into Market Value.* New York: Wiley, 2000.
- STRAUSS, A et CORBIN, J-M. *Basics of Qualitative Research: Grounded Theory Procedures and Technics.* Newbury Park, CA: Sage,1990
- THUDEROZ, C., MANGEMATIN, V et HARRISSON, D. *La Confiance. Approches économiques et sociologiques*. Montréal : Gaetan Morin, 1999.
- VOYNNET FOURBOUL, C. *Management stratégique du comité d'entreprise européen.* Thèse de doctorat en Sciences de gestion. Lyon : Université Lyon 3, 2000.
- VOYNNET FOURBOUL, C. *L'analyse de données qualitatives assistée par ordinateur*, www.e-thèque, 2002.
- WACHEUX, F. *Méthodes qualitatives et recherche en gestion.* Paris : *Economica,*1996.
- WERNERFELT, B. *Une vision de l'entreprise fondée sur les ressources.* avril / juin 1984, https://doi.org/10.1002/smj.4250050207.
- WILENSKI, H. L. La professionnalisation de tous ? *American Journal of Sociology,*[en ligne].1964, Vol. 70, n°2, pp. 137-158. Disponible à l'adresse: https://www.jstor.org/stable/2775206 [consulté le 23 mars 2017].
- WITTORSKI, R. La professionnalisation. *Revue internationale de recherches en éducation et formation des adultes,* 2008, Vol.17, 2, 9-36.
- WOLCOTT, H F. *Transformation des données qualitatives : description, analyse et interprétation,* London : Sage, 1994.
- ZARCA, Y C. *Philosophie et politique à l'âge classique, fondements de la politique.* Paris : Presses universitaires de France, 1998.

Annexes

Annexe 1 : exemplaire du guide d'entretien

GUIDE D'ENTRETIEN

Consigne :

- Je vais vous posez des questions et je vous prie de me donner le maximum de détails possibles.
- Je vais enregistrer nos échanges car tout ce que vous me direz est important pour ma recherche.
- Les données collectées sont à usage académique dans le cadre d'une recherche doctorale.

Thème 1 : Votre parcours : des études à l'intégration dans la profession comptable (cabinet)

- Parlez-moi de vous et de votre parcours (cursus scolaire -comptable)

- Comment vous avez fait pour occuper votre premier poste et les autres (si vous avez changé de poste).

- Votre recrutement (promesses faites, reçues…votre compréhension de ces promesses). Qui (ou qu'est-ce qui) vous a aidé ?

- Parlez-moi de votre arrivée dans le cabinet, votre intégration et l'ambiance de travail et quelles ont été vos principales frustrations dans vos relations avec les collègues ?

- Racontez-moi quelques difficultés vécues dans le cabinet si cela a existé et comment elles ont été résolues. Cela a –t-il pu influencer (ou pas) vos prochains choix ?

Si vous êtes patron de votre propre cabinet, alors racontez moi votre parcours depuis le stade de salarié à celui de patron (votre départ, vos frustrations, …)

Thème 2 : Votre pratique quotidienne et les difficultés rencontrées

- Parlez-moi de votre cabinet actuel.

- Si vous avez déjà changé de cabinet, parlez-moi de votre départ. Comment la décision a été prise et comment le départ a été géré ?

-Si vous êtes patron, racontez-moi vos principales frustrations dans votre relation avec vos salariés ?

- Racontez-moi quelques sujets dans votre pratique sur lesquels vous avez des difficultés et pour lesquelles vous n'avez pas de solutions (détails, description, origine des difficultés et quelles explications et « solutions actuelles ») ?

- Et à propos de ces difficultés :

- Comment faites-vous en ce moment (puisque vous n'avez pas de solutions) ?
- Cela va-t-il pu jouer un rôle sur la confiance avec les clients ? Et les collègues ?
- Racontez-moi comment cela remet en cause votre métier (profession comptable, outils utilisés, …), votre pratique et votre formation ?
- Si cela s'est passé, comment avez-vous sollicité les institutions (État, les ordres, autres institutions…)
- **Racontez-moi quelques frustrations que vous vivez actuellement dans votre relation avec les clients ?**

<u>Thème</u> 3 : Les actions de l'État : La profession comptable et les institutions

- Parlez-moi de vos rapports avec l'État (rapport avec les institutions)

- Comment percevez-vous les décisions de l'État sur votre pratique ? Et votre profession ?

- Les décisions de l'état (les lois par exemple) vous poussent-elles à chercher des solutions auprès de vos organisations (ordres, associations, …) ?

-Ressentez-vous quelques frustrations dans votre relation (étant cabinet comptable et patron) avec l'État ?

Je vous remercie pour votre disponibilité et votre aide.

Annexe 2 : Exemplaire de la demande de rendez-vous

Bonjour Monsieur,

Je me permets de vous contacter afin de solliciter un rendez-vous pour un entretien(en face à face ou au téléphone, à votre convenance) portant sur mon sujet de thèse.

En effet, inscrit en thèse de doctorant en sciences de gestion, mon sujet de recherche porte sur la profession comptable dans le contexte actuel (globalisation, transformation numérique, libéralisation, ...). Je mobilise la théorie du contrat psychologique pour analyser les rapports entre les individus au sein de la profession.

Comme convenu au téléphone, je joins à ce mail mon guide d'entretien et je reste disponible pour vous apporter des informations complémentaires.

Vous souhaitant bonne réception et une excellente journée.

Cordialement,

Kiyali OUATTARA

Doctorant au CNAM, Paris

Laboratoire de recherche: LIRSA

Téléphone: 0666374387

Annexe 3 : Extrait du fichier Excel de traitement des données

Thème	Option	Interview 1	Interview 2	Interview 3	Interview 4	Interview 5	Interview 6	Interview 7	Interview 8	Intervi	TOTAL
Parties Prenantes Emettrice	Acteur Humain	3	2	2	2	2	2	2	2		35
	Acteur Non Humain	16	14	13	8	6	8	7	7		185
	Sous Total	19	16	15	10	8	10	9	9		220
arties Prenantes Receptrice	Acteur Humain	2	1	1	2	0	2	1	2		28
	Acteur Non Humain	6	4	4	6	5	7	6	2		144
	Sous Total	8	5	5	8	5	9	7	4		172
Types de Contrats	Relationnel	1	1	1	1	2	1	3	0		33
	Transactionnel	3	2	3	4	4	4	3	3		60
	Equilibré	1	0	1	0	0	2	0	1		8
	Sans Garantie	0	0	1	0	0	1	0	0		8
	Transitionnel	1	1	1	1	0	1	3	2		34
	Sous Total	6	4	7	6	6	9	9	6		143
Niveaux de Contrats	Individuel										0
	Groupe										0
	Imputé										0
	Social (Non traité)										0
	Sous Total	0	0	0	0	0	0	0	0		0
Catégorie	Indépendant	1	1	1	1	1	1	1	0		10
	Salarié	0	0	0	0	0	0	0	1		7
	Mémorialiste	0	0	0	0	0	0	0	0		1
	Stagiaire	0	0	0	0	0	0	0	0		2
	Sous Total	1	1	1	1	1	1	1	1		20
Sexe	Masculin	0	0	1	1	1	0	1	1		15
	Feminin	1	1	0	0	0	1	0	0		5
	Sous Total	1	1	1	1	1	1	1	1		20
	20 à 30 ans	0	0	0	0	0	0	0	0		1

Kiyali OUATTARA

Les contrats psychologiques des comptables libéraux aujourd'hui

Résumé

Cette thèse explore les formes d'engagement et apporte une réponse à la question : Que devient aujourd'hui le contrat normatif de profession des comptables libéraux dans un contexte de mutation de leur profession ? Nous avons croisé deux champs théoriques : celui du comportement organisationnel avec la théorie du contrat psychologique et la sociologie des professions avec le modèle intégré de De Rozario (2006). Nous avons conduit 20 entretiens qualitatifs auprès de comptables libéraux et mobilisé une grille d'analyse construite à partir de la théorie du contrat psychologique qui prend en compte les actants humains et non humains. Les résultats nous permettent de dire que malgré les violations contractuelles actuelles et les transitions, la profession de comptables libéraux continue de faire engagement par son contrat normatif. Il est composé de trois contrats psychologiques individuels qui sont : transactionnel, transitionnel et relationnel. Les mutations actuelles incitent à des contrats psychologiques transactionnels plus denses avec des réseaux d'experts et un contrat psychologique relationnel avec les outils de gestion surtout digitaux pour répondre aux conjonctures problématiques. Finalement, le contrat relationnel avec la profession réduit aujourd'hui à sa composante diplôme, mute vers des contrats relationnels de réseaux experts de proximité.

Mots-clés : Contrat psychologique, sociologie des professions, théorie des parties prenantes, profession réglementée, expert-comptable, digitalisation.

Résumé en anglais

This thesis explores the forms of commitment and provides an answer to the question: What is becoming of the normative contract of chartered accountants in a context of change of their profession? We crossed two theoretical fields: that of the organizational behavior with the theory of the psychological contract and the sociology of the professions with the integrated model of De Rozario (2006). We conducted 20 qualitative interviews with chartered accountants and mobilized an analysis grid based on the psychological contract theory that takes into account human and non-human contract makers. The results allow us to say that despite the current contractual violations and transitions, the profession of liberal accountants continues to lead to a commitment through its normative contract. The latter comprises three individual psychological contracts which are transactional, transitional and relational contracts. Current changes are leading to increasingly complex transactional psychological contracts with networks of experts and a relational psychological contract with management tools, especially digital devices, to respond to the crisis they face. Finally, the relational contract with the profession reduces today to its diploma component, moving towards relational contracts of expert networks of proximity.

Key Words: Psychological Contract, Sociology of Professions, Stakeholder's Theory, Regulated Professions, Chartered Accountants, digitalization