



HAL
open science

USAGE DES PRATIQUES SOCIOCULTURELLES ET POLITICO-INSTITUTIONNELLES PAR LES ASSOCIES DES CABINETS D'AUDIT ET D'EXPERTISE COMPTABLE : ANTECEDENTS ET CONSEQUENCES

Sana Sellami Saidi

► **To cite this version:**

Sana Sellami Saidi. USAGE DES PRATIQUES SOCIOCULTURELLES ET POLITICO-INSTITUTIONNELLES PAR LES ASSOCIES DES CABINETS D'AUDIT ET D'EXPERTISE COMPTABLE : ANTECEDENTS ET CONSEQUENCES. La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, May 2009, Strasbourg, France. pp.CD ROM. halshs-00459402

HAL Id: halshs-00459402

<https://shs.hal.science/halshs-00459402>

Submitted on 23 Feb 2010

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.

USAGE DES PRATIQUES SOCIOCULTURELLES ET POLITICO- INSTITUTIONNELLES PAR LES ASSOCIES DES CABINETS D'AUDIT ET D'EXPERTISE COMPTABLE : ANTECEDENTS ET CONSEQUENCES

Sana SAIDI SELLAMI
Allocataire de recherche moniteur à l'IAE de Toulouse
E-mail : saidisaidi2001@yahoo.fr

Centre de Recherche en Gestion-Toulouse
Institut d'Administration des Entreprises
Département Comptabilité, Contrôle
2 rue du Doyen Gabriel Marty - 31042 Toulouse cedex 9

Résumé

Cet article s'intéresse à l'usage des pratiques socioculturelles et politico-institutionnelles par les associés des cabinets d'audit et d'expertise comptable. Les objectifs sont doubles. Il s'agit, d'une part, de proposer un cadre théorique à l'usage desdites pratiques, et de l'autre, de dégager ses antécédents et ses conséquences.

Pour y répondre, la théorie des comportements interpersonnels de Triandis (1979) est mobilisée. A son issue, un modèle est proposé ; celui-ci a pour vocation d'identifier les antécédents et les conséquences de l'usage des pratiques socioculturelles et politico-institutionnelles.

MOTS-CLES: USAGE, PRATIQUES SOCIOCULTURELLES
PRATIQUES POLITICO-INSTITUTIONNELLES, THEORIE
DES COMPORTEMENTS INTERPERSONNELS.

Abstract: *Usage of socio-cultural and politico-institutional practices by partners of audit firms: antecedent and outcomes*

This article examines the socio-cultural and politico-institutional practices' usage by partners of audit firms. There are two objectives. On the one hand, we propose a theoretical framework for the usage of such practices. On the second hand, we identify its antecedents and outcomes.

In response, Triandis'(1979) interpersonal behavioral theory is mobilized. At the end, we propose a theoretical model to identify the antecedents and consequences of the usage of socio-cultural practices and political-institutional.

KEYWORDS: USAGE, SOCIO-CULTURAL PRACTICES,
POLITICO-INSTITUTIONAL PRACTICES,
INTERPERSONAL BEHAVIORAL THEORY.

Introduction

En 1990, KPMG France, cabinet d'audit et d'expertise comptable, élargit la sphère des services proposés aux entreprises auditées au-delà des activités classiques d'audit et d'expertise. En effet, il travaille aussi dans le «*business advisory services*», le «*consulting*», le juridique et le fiscal, la «*corporate finance*», la «*corporate recovery*», le «*forensic & litigation*» et les «*transaction services*» (Ramirez 2003). Ainsi, les cabinets d'audit et d'expertise comptable diversifient leurs services en vue de pallier la saturation des marchés d'audit traditionnels (Suddaby 2007).

Néanmoins et à ce jour, les associés des cabinets d'audit sont, de plus en plus, impliqués dans des milieux autres qu'économiques. Nous assistons ainsi à une intégration de la dimension sociale, voire sociétale, dans une profession où les acteurs, depuis des décennies, se comportaient en tant qu'agents économiques. Ils s'impliquent dans la société en tant qu'acteurs sociaux, et ce, dans des milieux socioculturels et politico-institutionnels. A titre d'illustration, ils participent au processus d'élaboration des normes *IFRS*¹ (Dorucher et al., 2007). Ils concourent, de même, à l'élaboration des lois, telles que la loi *LSF*²(2003). De plus, ils accordent un intérêt particulier à l'enseignement et à la révision des programmes de comptabilité et d'audit au sein des universités (De Beelde 2003) en mettant en place des sessions de formation professionnelle afin d'initier les comptables aux pratiques internationales d'audit (McGee et Preobragenskaya 2005).

Un examen de la littérature semble indiquer que le champ de recherche, ayant trait à l'usage des pratiques menées par les cabinets dans la société, n'est pas exploré. Si les articles et les communications professionnelles sur les pratiques menées sont relativement abondants, il n'existe pas de travaux académiques généralisables portant sur les enjeux et les motivations des associés à l'usage de ces pratiques. Le but de notre recherche voudrait combler ce manque à travers une problématique essentielle que nous formulons à la lumière du questionnaire suivant : Quels sont les antécédents et les conséquences à l'usage des pratiques

¹ *International Financial Reporting Standards*, cité dans la suite IFRS.

² Loi de Sécurité Financière.

socioculturelles et politico-institutionnelles par les associés des cabinets d'audit et d'expertise comptable en France ?

Cet article n'est, pour y répondre, qu'une étude théorique dont les objectifs sont doubles. Il s'agit, d'une part, de proposer un cadre théorique à l'usage des pratiques socioculturelles et politico-institutionnelles par les associés des cabinets d'audit et d'expertise comptable, et de l'autre, de dégager les antécédents et les conséquences de l'usage desdites pratiques.

Notre intérêt porte sur l'étude de l'usage des pratiques socioculturelles et politico-institutionnelles plutôt que sur leur utilisation. Ceci est doublement justifié. D'un côté, l'usage reflète le comportement; de la sorte, le recours à ce terme qu'à celui d'utilisation donne un sens plus large du comportement, car il décrit le cadre social englobant les interactions entre les humains et les pratiques. Ce qui n'est pas le cas pour celui de l'utilisation qui s'intéresse plutôt à un environnement très restreint entourant l'humain et les pratiques (Proulx 2001)³. D'un autre côté, expliquer un comportement consiste à identifier ses antécédents et ses conséquences.

Le corpus de cet article s'articule autour de deux parties distinctes.

Dans une première partie, nous exposons une définition du terme usage, issue de diverses disciplines, pour ensuite, identifier, à partir de la littérature, les pratiques menées par les associés des cabinets d'audit et d'expertise comptable.

Dans une seconde partie, nous proposons les cadres théoriques permettant d'examiner le comportement individuel des experts comptables et des commissaires aux comptes envers les pratiques socioculturelles et politico-institutionnelles. A la fin de celle-ci, nous définissons un modèle théorique intégrant les antécédents et les conséquences à l'usage desdites pratiques.

³ Proulx (2001), chercheur en systèmes d'information, précise que l'usage correspond à ce que les gens font effectivement avec les objets techniques. Il donne un sens plus large à leurs comportements.

I. Usage des pratiques socioculturelles et politico-institutionnelles : état de l'art

Avant de proposer un cadre théorique à l'usage des pratiques socioculturelles et politico-institutionnelles, il s'avère pertinent de définir, dans un premier temps, le terme usage et de passer en revue, dans un second temps, l'ensemble des travaux examinant ces pratiques.

I.1. Définition de l'usage : approche de l'appropriation

Le terme usage trouve ses origines dans les travaux de la sociologie des usages. Il se définit comme étant la «...*pratique sociale que l'ancienneté ou la fréquence rend normale dans une culture donnée / utilisation d'un objet, naturel ou symbolique à des fins particulières* » (*Dictionnaire de sociologie* 1999, p. 556). Ce terme signifie l'emploi, l'utilisation, la pratique, ou encore l'appropriation. Ces définitions diffèrent selon l'approche sociologique mobilisée. La littérature distingue trois approches : celles de la diffusion, de l'innovation⁴ et de l'appropriation (Chambat 1994, Millerand 1998 et Proulx 2002).

Le débat sur de telles approches et, notamment, sur la définition du terme usage, est largement abordé en technologie de l'information (Chambat 1994 et Proulx et Breton 2002). L'ambiguïté de ce terme vient ainsi du fait qu'il est simultanément utilisé pour « *repérer, décrire, et analyser des comportements et des représentations...* » (Chambat 1994, p. 250).

Voici, dans ce qui suit, les trois approches sociologiques à l'étude de l'usage, telles que nous les exposons :

- Approche de la diffusion : celle-ci est née de la théorie de la diffusion des innovations de Rogers (1983), mobilisée par la suite par de nombreux chercheurs, tels que Katz (1971). Les travaux de Rogers contribuent de façon considérable à l'examen de la manière dont une innovation circule à travers les réseaux sociaux. Dans cette théorie, l'adoption est perçue comme un processus caractérisé par cinq phases, allant de la connaissance (acquisition de la connaissance sur l'innovation), à la persuasion (le développement d'une opinion sur

⁴ Appelée aussi approche de la sociologie de l'innovation.

l'innovation), à la décision (choix d'accepter ou de rejeter l'innovation), à l'implémentation (la mise en œuvre l'innovation) et enfin, à la confirmation (la confirmation de la décision ou l'abandon de l'usage). Divers attributs caractérisent une innovation. Il s'agit de son avantage relatif, sa compatibilité avec les valeurs du groupe d'appartenance, sa complexité, la possibilité de la tester et sa visibilité. Ces attributs de l'innovation tels qu'ils sont perçus par les individus, déterminent leur degré d'adoption. En outre, Rogers (1983) propose une classification des usagers selon leurs profils types : les innovateurs, les premiers utilisateurs, la première majorité, la seconde majorité et les retardataires.

- Approche de la sociologie de l'innovation : a pour but d'étudier les processus d'innovation technique⁵ qui impliquent des prises de décision et des choix d'ordre technique, social, économique et politique. Dans le cadre de cette approche, nous citons l'étude de Vedel et Vitalis (1994). Les auteurs examinent la sociopolitique des usages. Cette dernière intègre, à son compte, la notion de l'usager citoyen.

- Approche de l'appropriation : son objectif est de pallier aux limites de l'approche de la sociologie de la diffusion. Contrairement à cette approche qui étudie le processus de diffusion des innovations en se référant aux degrés d'adoption⁶, l'étude des usages selon l'approche de l'appropriation sociale fait appel à l'analyse de la formation de l'innovation du point de vue des usagers. Par ailleurs et à l'encontre de l'approche de l'innovation qui intègre la dimension sociale en phase de la conception, celle de l'appropriation situe l'analyse de l'innovation sur le plan de sa mise en œuvre ou de sa mise en usage dans la vie sociale. En adoptant l'approche de l'appropriation, Proulx et Breton (2002), chercheurs en systèmes d'information, apportent une définition plus généralisée à l'usage englobant les divers éléments allant de l'adoption à l'appropriation. Selon Proulx (2001), l'appropriation nécessite trois conditions : [1] une maîtrise cognitive et technique minimale de l'innovation [2] une intégration sociale significative de l'usage de l'innovation, enfin [3] une contribution directe des usagers à la conception des innovations.

⁵ Par processus d'innovation technique, les chercheurs font appel au moment particulier de la conception des innovations.

⁶ Le degré d'adoption d'une innovation est appréhendé à partir de ses attributs.

La présentation séquentielle de ces trois approches correspond à la façon dont les recherches se sont, historiquement, organisées. Millerand (1999) précise que la tendance dominante en matière de recherche est celle de l'approche de l'appropriation.

Nous synthétisons, dans le tableau ci-dessous, la définition du terme usage tel qu'il est abordé dans la littérature de la sociologie des usages :

Tableau 1 : Synthèse des approches sociologiques à l'étude de l'usage

Approches	Principaux travaux	Définitions
Approche de la diffusion	Rogers (1983) et Katz (1971)	- L'usage d'une innovation est synonyme de son degré d'adoption. - Le degré d'adoption est déterminé par les caractéristiques de l'innovation. - Le degré d'adoption permet de conclure sur le profil type des usagers.
Approche de l'innovation	Vedel et Vitalis (1994)	- L'usage intègre la dimension sociale lors de la conception de l'innovation technique.
Approche de l'appropriation	Proulx et Breton (2002) et Proulx (2001)	- L'usage d'une innovation sous-tend l'étude de son processus de formation. - L'usage donne lieu à des possibilités de détournements, de réinventions, voire de contributions directes des usagers à la conception des innovations techniques. - L'usage est analysé sur le plan de la mise en œuvre de l'innovation dans la vie sociale.
→ Approche retenue: Approche de l'appropriation.		

Dans le cadre de notre recherche, c'est l'approche de l'appropriation que nous retenons. En effet, il s'agit d'analyser la mise en place des pratiques socioculturelles et politico-institutionnelles du point de vue des associés des cabinets. Autrement dit, notre intérêt porte sur l'examen de la mise en place de ces pratiques dans la vie sociale des cabinets d'audit et d'expertise comptable. Toutefois, ceci suppose que ces pratiques soient déjà pratiquées par les associés. De ce fait, une question mérite d'être posée : Qu'en est-il des pratiques socioculturelles et politico-institutionnelles des associés des cabinets d'audit et d'expertise comptable ?

I.2. Pratiques socioculturelles et politico-institutionnelles des associés

Les pratiques socioculturelles et politico-institutionnelles trouvent leurs origines dans le domaine des sciences sociales. Leurs définitions sous-tendent deux termes clefs, à savoir : la culture et les institutions. En effet, l'objectif des pratiques culturelles et institutionnelles consiste à comprendre les expériences sociales et politiques de l'organisation et, de ce fait, de ses membres. Ainsi, pour marquer, simultanément, dans les environnements sociaux et politiques, d'une part, l'ancrage de la culture, et de l'autre celui des institutions, nous

mobilisons les termes socioculturel et politico-institutionnel. Ceux-ci ont pour vocation de rendre compte des phénomènes sociologiques et politiques, tels qu'expliqués par référence à la culture et aux institutions (Belalia 2004).

Dans ce qui suit, nous passons en revue les travaux ayant trait à l'étude des pratiques socioculturelles et politico-institutionnelles menées par les associés des cabinets d'audit et d'expertise comptable.

1.2.1. Publications académiques et professionnelles des associés

Fondés sur les études de Zeff (1986 et 2003a), nous présentons le développement des publications académiques et professionnelles des associés des cabinets d'audit et d'expertise comptable, à partir des années 1960.

Cette évolution couvre trois périodes distinctes⁷; A notre connaissance, hormis les travaux de Zeff, la littérature est marquée par une pénurie d'études bibliométriques retraçant la pratique de publication par les associés des cabinets. Par conséquent, cette revue de la littérature ne se limite guère qu'au début des années 1980.

La première phase couvre les années 1960. Durant cette période, l'APB⁸, un organisme de normalisation actif, intervient dans différents domaines. En effet, il initie un milieu favorable, permettant aux académiques et aux professionnels de discuter de certains sujets de controverse (Zeff 2003a). De ce fait, les principaux associés des cabinets s'introduisent graduellement, dans les forums publics, la publication des articles et des ouvrages portant sur les principes comptables. De plus, cette période est marquée par un changement considérable quant à l'orientation des thèmes d'intérêt des associés des cabinets qui se sont focalisés, traditionnellement, sur les aspects pratiques de la comptabilité et de l'audit (Zeff 2003a). Toutefois, avec l'intervention de l'APB, et outre les publications dans les revues académiques⁹ portant sur des recherches traditionnelles normatives en comptabilité et en audit, les associés entreprennent aussi des dialogues avec les académiques. Ils participent aussi à des conférences se déroulant dans certaines universités telles qu'*Ohio State, City*

⁷ Notre analyse couvre les années 1960, 1970 et 1980.

⁸ *Accounting Principles Board*, cité dans la suite APB.

⁹ Parmi les revues, Zeff (2003a) cite «*The Accounting Review*».

University of New York et Tulsa (Zeff 2003a). A titre d'exemple, au début des années 1960, les associés d'*Arthur Andersen & Co* publient des livrets (*booklets*) destinés aux académiques, aux praticiens et aux entreprises auditées dans lesquels ils expriment leurs positions par rapport aux principes comptables (Zeff 2003a). En 1967, suite aux avis mitigés sur les modalités de déduction des impôts sur les bénéficiaires, *Price Waterhouse* a émis un livret intitulé «*Is Generally Accepted Accounting for Income Taxes Possibly Misleading Investors?*». Pour leur part et en réaction à la publication de *Price Waterhouse*, les associés de *Coopers & Lybrand* publient un livret dans lequel ils expriment leurs opinions sur ce sujet.

La deuxième phase s'étend sur la période allant de 1970 jusqu'à 1980. Celle-ci est marquée par le communiqué de l'*AICPA*¹⁰, intitulé «*Trueblood Study Group*» et englobant les informations portant sur les objectifs des états financiers (Zeff 1986). En réaction à cette situation, entre 1971 et 1973, les associés des cabinets d'audit publient un ensemble de livrets dans le but de renforcer leurs positions institutionnelles. Ils se centrent sur des sujets de controverse portés sur la présentation des informations comptables telles que le crédit bail, la conversion en devises et le changement de méthodes comptables. Par ailleurs, les associés de *Deloitte Haskins & Sells* commentent les initiatives du *FASB*¹¹ et du *SEC*¹² dans leur bulletin d'information hebdomadaire, intitulé «*The Week in Review*». Comme réponse au *Trueblood*, les associés d'*Ernst & Whinney* diffusent, en 1972, un bulletin d'information dans lequel ils interprètent la comptabilisation à la valeur actuelle. De plus, en 1975, les associés de *Touche Ross & Co.* publient un livre intitulé «*Economic Reality in Financial Reporting*» qu'ils accompagnent d'un film afin de sensibiliser le public au sujet des dilemmes de la comptabilisation à la valeur historique et actuelle.

Enfin, la troisième phase couvre le début des années 1980. Durant cette période, l'ensemble des cabinets d'audit changent l'orientation de leurs programmes de publication vers des études descriptives et des publications répondant aux attentes de leurs clients (Zeff 1986 et 2003a). Plus précisément, ils s'intéressent aux aspects normatifs de la comptabilité et sont, de plus en plus, incités à publier des articles axés sur l'aspect pratique pour éviter les sujets de controverse. A titre d'illustration, la revue professionnelle «*The Journal of Accountancy*»

¹⁰ *American Institute of Certified Public Accountants*, cité dans la suite *AICPA*.

¹¹ *Financial Accounting Standards Board*, cité dans la suite *FASB*.

¹² *Securities and Exchange Commission*, cite dans la suite *SEC*.

avait encouragé les auteurs à soumettre des articles illustrant des cas réels, à partir de 1982. Et puis, suite à la compétitivité accrue de l'offre des services d'audit, les cabinets d'audit ont dû écarter des sujets de controverse qui affectaient leur réputation sur le marché d'audit. Ainsi, se sont-ils impliqués davantage dans le milieu académique pour renforcer leur légitimité. Cette situation leur a permis d'acquérir une position considérable sur le marché d'audit et de diversifier leur portefeuille de clientèle¹³ (Zeff 1986). Globalement, les publications marquant cette période portent sur les communiqués du *FASB* qui contrôlent leur pratique comptable.

1.2.2. Relation de partenariat entre les cabinets et le milieu universitaire

Le partenariat entre les associés des cabinets et les universités est défini comme une relation à double sens entre les académiques issus d'une chaire de comptabilité et les professionnels qui exercent au sein des cabinets d'audit et d'expertise comptable. Bien que ces deux milieux proposent une multitude de services les différents acteurs (académiques et professionnels) sont, toutefois, impliqués dans un rapport d'interdépendance. Cette définition se justifie doublement.

D'une part, les associés des cabinets ressentent tout l'intérêt à s'introduire dans le milieu académique. Initialement, vers les années 1960, aussi bien l'*AICPA* que les associés des cabinets d'audit s'intéressent à l'enseignement et révisent les programmes de comptabilité (Hendrickson 2001). De plus, ils accordent des fonds aux étudiants leur permettant de financer leurs études tout au long de leur cursus universitaire (Anonymous 1999) ainsi que les publications académiques (Zeff 2003a). Une première tentative de réforme de l'enseignement est proposée vers la fin des années 1980 et, ce, à travers la publication du «*White Paper*». Ce dernier vise à améliorer l'enseignement de la comptabilité. Il a pour objectif de faire le point sur les pratiques des professionnelles dans les écoles et les universitaires ayant une chaire de comptabilité. En effet, selon *Arthur Andersen & Co* et al. (1989), le succès et le développement de l'enseignement de la comptabilité sont fortement dépendants du degré d'implication des associés des cabinets dans le milieu académique. Ceci traduit la superposition de la formation des étudiants aux attentes des cabinets d'audit (Russell et

¹³ Zeff (2003a) affirme que seulement trois associés des *Big Eight* continuent à publier des articles portant sur des sujets de controverse: *Arthur Andersen's Accounting Principles Group*, *Dennis R. Beresford of Ernst & Whinney*, et *Dale L. Gerboth of Arthur Young/Ernst & Young*.

Glezen, 1984). Par ailleurs et suite au partenariat proposé par le cabinet d'audit *Coopers & Lybrand* à la chaire de comptabilité de *Bentley College's*, Levy (1988) examine les pratiques et les recommandations émanant des cabinets d'audit dans le but d'améliorer l'enseignement de la comptabilité. Les résultats révèlent que le cabinet d'audit a un degré d'implication élevé dans l'université de *Bentley College's*. Dans le contexte français, De Beelde et al. (2003 et 2006) font le point sur les initiatives prises par les milieux académique, professionnel et institutionnel, en 1983, portant sur l'amélioration des programmes d'enseignement de la comptabilité. Dans ce sens, les auteurs précisent qu'à partir 1979, les associés du cabinet *BEFEC*, qui est désigné aujourd'hui sous le nom de *PricewaterhouseCoopers*, publient un ouvrage intitulé «*Audit et Contrôle des Comptes*». Les chercheurs affirment en outre qu'il y a eu une collaboration entre l'université de Paris Dauphine, la *CNCC*¹⁴, l'*OECCA*¹⁵, le *CNC*¹⁶ ainsi que les grands cabinets d'audit. L'objet de ce partenariat est de mettre en place un programme de formation professionnelle initiant les étudiants aux pratiques internationales d'audit comptable et financier. Le *DESS* s'intitulait «*Programme international d'audit comptable et financier des organisations publiques et privées*».

D' un autre côté et pour assurer des formations théorique et pratique, permettant aux jeunes diplômés d'entamer une carrière dans les cabinets (recrutement ou stages professionnels), les académiques forgent des relations de partenariats avec lesdits cabinets. En effet, ce sont les académiques qui constituent leur «épine dorsale». Ils sont leur principal *input* (Sacks et Albrecht 2000). Dans le but que les universités assurent des postes futurs à leurs étudiants, elles choisissent d'y entreprendre des relations de partenariats facilitant le recrutement des élites. Ainsi, le succès des cabinets est-il fortement dépendant de la formation des étudiants. De plus, l'intérêt des universités consiste à profiter des fonds importants accordés par les cabinets d'audit (Zeff 2003a). A titre d'exemple, le cabinet *Arthur Andersen & Co* et al. (1989) précise que les cabinets d'audit accordent des fonds importants aux académiques. Cette somme est globalement allouée aux universités et aux écoles spécialisées dans l'enseignement des futurs comptables et auditeurs. De tels propos sont confirmés par Tang et

¹⁴ Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes, cité dans la suite CNCC.

¹⁵ Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés.

¹⁶ Conseil National de la Comptabilité.

al. (1990). Fondés sur une étude menée par Hasselback (1988)¹⁷ dans son ouvrage «*Accounting Faculty directory*», les auteurs constatent que le nombre de chaires de comptabilité augmente de 57 à 220, respectivement entre 1979 et 1989. Cette hausse est accompagnée par des ressources financières abondantes allouées par les cabinets.

I.2.3. Formation professionnelle par les associés des cabinets

Les pratiques de stages et de formations professionnelles menées par les associés des cabinets d'audit et d'expertise comptable sont discutées dans diverses recherches (Trump et Ball 1967, Pasewark et al. 1989, Mckee et al. 2003, De Beelde et al. 2003 et 2006 et McGee et Preobragenskaya 2005).

Pasewark et al. (1989) précisent que les étudiants, ayant fait, durant leur cursus, un stage dans un cabinet, y décrochent plus facilement. De leur côté, Mckee et al. (2003) affirment que les filiales des cabinets implantées dans les pays en voie de développement favorisent les formations professionnelles des recrutés. Dans le contexte français, De Beelde et al. (2003) constatent que, depuis la fin des années 1960, les grands cabinets d'audit optent pour le recrutement d'un personnel qualifié; ils favorisent, ainsi, l'intégration d'un *input* de qualité issu, généralement, des grandes écoles de gestion¹⁸. En outre, les résultats révèlent que les anciens associés des grands cabinets d'audit accèdent plus facilement aux nouveaux postes de responsabilité proposés par les autres cabinets. De plus, De Beelde et al. (2003, p. 12) précisent que «...*tous ces jeunes recrutés, ..., n'hésitent pas à faire appel à leur ancien cabinet: "tous ceux qui sont partis ont nourri le cabinet!"*», nous a résumé un ancien associé d'Andersen».

Enfin, McGee et Preobragenskaya (2005) soulignent le rôle des associés des cabinets d'audit dans la formation professionnelle des jeunes diplômés. Ils montrent, ainsi, que, suite à l'adoption des normes *IFRS*, l'offre du service de formation professionnelle par les associés des *Big* augmente. Donc, ces derniers utilisent la formation professionnelle comme outils de développement de la pratique comptable.

¹⁷ Cité dans Tang et al. (1990, p. 241).

¹⁸ Selon De Beelde et al. (2003), le personnel engagé dans les cabinets d'audit internationaux dispose, généralement, d'une qualification académique et pratique et d'une maîtrise fluide de la langue anglaise.

I.2.4. Rôle des associés dans les organismes de normalisation

Le poids des associés des cabinets d'audit et d'expertise comptable dans les organismes de normalisation est appréhendé, dans la littérature, par le nombre de postes qu'ils occupent, leurs participations au «*due process*», les mandats électifs qu'ils détiennent lors des votes des normes de comptabilité et d'audit, ainsi que par les fonds accordés aux organismes de normalisation.

I.2.4.1. Postes occupés par les associés des cabinets

En 2007, l'*IFAC*¹⁹ publie un rapport intitulé «*Audit Quality and International Standards on Auditing* » dans lequel il fait référence à la composition de l'*IAASB*²⁰. En effet, cet organisme de normalisation se compose d'un président qui exerce à plein temps et de 17 membres volontaires appartenant aux cabinets d'audit implantés partout dans le monde. Ainsi, les membres du *board* de l'*IAASB*²¹ sont, majoritairement, composés par les représentants des cabinets d'audit et d'expertise comptable. En plus, le rapport souligne que les deux tiers des membres affiliés à cet organisme de normalisation appartiennent à des pays européens.

I.2.4.2. Participation des associés dans le «*due process*»

Les associés des cabinets d'audit sont impliqués dans le processus de normalisation (Chantiri 2000). Ce constat suscite l'attention de plusieurs chercheurs. En effet, Abekah (2003), Zijl et Bradbury (2005) mettent en exergue le comportement des auditeurs face à un projet de normes. Par ailleurs, Colasse (2004) souligne que, bien que l'*IASB*²² fasse participer toutes les parties prenantes dans le «*due process*», il ne s'intéresse qu'aux membres qui disposent de ressources financières ou de compétences techniques suffisantes. Colasse (2004) constate que, dans le cadre d'un projet de norme, les associés des cabinets d'audit et surtout ceux des *Big Four* exercent une notable influence sur l'*IASB*, qualifiée de directe ou d'indirecte. Plus précisément, le chercheur précise que les grands cabinets d'audit «*...ont...les ressources doctrinales et financières nécessaires pour une participation et un lobbying efficaces...*» Colasse (2004, p. 35).

¹⁹ *International Federation of Accountants*.

²⁰ L'organisme de normalisation l'*IAASB* exerce sous les auspices de l'*IFAC*.

²¹ *International Auditing and Assurance Standards Board*, cité dans la suite *IAASB*.

²² *International Accounting Standards Board*, cité dans la suite *IASB*.

I.2.4.3. Comportement de votes des associés au sein des organismes de normalisation

L'examen des comportements de votes des associés au sein des organismes de normalisation fait l'objet de plusieurs travaux. En effet, Meyer (1974), Rockness et Nikolai (1977), McEnroe et Nikolai (1983), Hussein et Ketz (1991) et McEnroe (1994) s'intéressent à l'examen de l'effet du comportement de votes des associés sur le processus d'élaboration des normes de comptabilité et d'audit. Les principaux résultats montrent l'existence d'une dépendance entre les avis de votes et les statuts des participants.

I.2.4.4. Financement des organismes de normalisation

L'une des recommandations fournie par le rapport «*International Accounting Standards Committee Foundation*» précise que les fonds disponibles permettent de financer les différentes activités de l'*IASC Foundation* et l'*IASB*. En effet, les cabinets d'audit, dont les *Big Four*, les institutions financières et les banques centrales se sont engagés financièrement sur une durée de cinq ans dans le but d'assurer le « bon » fonctionnement de l'organisme de normalisation.

Ce rapport suscite l'attention de Brown (2004) qui examine le milieu de l'*IASB*. Plus précisément, sa recherche se centre sur les conséquences potentielles de la structure de l'organisme de normalisation (membres et financement). En se basant sur une étude descriptive, le chercheur précise que les ressources financières accordées à l'*IASB* lui permettent d'améliorer le processus d'élaboration des normes. Ainsi, la participation des associés des cabinets d'audit est vitale pour le bon fonctionnement de cet organisme.

I.2.5. Rôle des associés dans les institutions professionnelles

Les associés des cabinets d'audit et d'expertise comptable jouent un rôle dans les institutions professionnelles. A notre connaissance, ce sujet n'est pas suffisamment exploité dans la littérature académique. De ce fait, nous nous limitons aux constats proposés par De Beelde et al. (2003). Les chercheurs soulignent que les associés des cabinets d'audit sont de plus en plus présents dans les élections de l'*OEC*²³ et de la *CNCC*. En effet, les auteurs précisent que, bien que les associés des cabinets d'audit ne participent pas aux élections qui se déroulent dans ces

²³ Ordre des experts comptables, cité dans la suite *OEC*.

institutions, vers les années 1980, toutefois, «...les représentants des Big Four sont aujourd'hui nombreux à détenir des mandats électifs» (De Beelde et al. 2003, p.13).

Telles qu'elles apparaissent dans la littérature, les pratiques socioculturelles et politico-institutionnelles menées par les associés des cabinets d'audit et d'expertise comptable sont synthétisées dans le tableau ci-dessous

Tableau 2 : Récapitulatif des actions socioculturelles et politico-institutionnelles menées par les associés des cabinets d'audit

Catégories	Définitions	Sous-catégories
Pratiques socioculturelles	Ensemble d'actions culturelles ayant pour vocation l'explication de l'expérience sociale des associés des cabinets.	Publications académiques et professionnelles.
		Partenariats avec les universités.
		Formations professionnelles.
Pratiques politico-institutionnelles	Ensemble d'actions institutionnelles ayant une visée politique des associés des cabinets.	Rôle des associés dans les organismes de normalisations (postes occupés par les associés, participation dans le <i>due process</i> , comportements de votes des associés au sein des organismes de normalisation, financement des organismes).
		Rôle des associés dans les institutions professionnelles.
		Publications académiques et professionnelles.

Comme cette revue de littérature le précise, aucune étude, à notre connaissance, n'a associé l'usage aux pratiques socioculturelles et politico-institutionnelles. C'est dans ce sens que nous proposons, dans ce qui suit, un cadre théorique permettant d'expliquer et de prédire l'usage des pratiques socioculturelles et politico-institutionnelles par les associés des cabinets d'audit et d'expertise comptable.

II. Proposition d'un cadre théorique à l'usage des pratiques socioculturelles et politico-institutionnelles par les associés des cabinets

Les théories traitant du comportement individuel trouvent leurs fondements en sociologie et en psychologie. Elles constituent le soubassement théorique des recherches s'intéressant aux antécédents et aux conséquences qui sous-tendent toute action, et de ce fait, tout comportement. Il s'agit principalement des théories comportementales. A partir de celles-ci, un cadre théorique à l'étude du comportement des associés des cabinets d'audit est proposé. Il

permet de concevoir un modèle théorique permettant d'expliquer l'usage des pratiques socioculturelles et politico-institutionnelles par les associés des cabinets d'audit.

II.1. Théories comportementales

Issues des recherches de la psychologie sociale, les théories comportementales s'insèrent dans un courant basé sur les intentions du comportement. Il englobe l'ensemble des théories qui expliquent et prédisent le comportement des individus. Elles visent à identifier certains déterminants des intentions telles que les influences sociales, les attitudes et les conditions qui inhibent et/ou facilitent l'adoption des pratiques par les associés des cabinets d'audit et d'expertise comptable. Cette section est consacrée à la présentation de ces diverses théories.

II.1.1. Théorie de l'action raisonnée

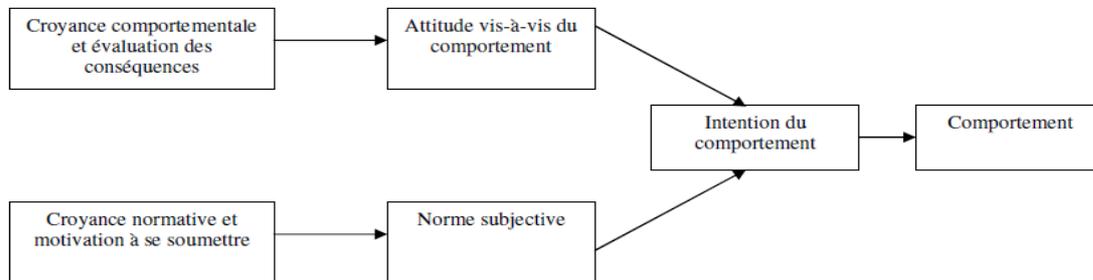
La théorie de l'action raisonnée trouve ses fondements dans les travaux pionniers de Fishbein et Ajzen (1975). Le comportement des individus s'explique par des facteurs liés à leurs intentions (Davis et al. 1989). Il est complètement identifié par leur intention de l'adopter ou de le refuser. Cette intention est conjointement déterminée par, d'une part, l'attitude de l'individu vis-à-vis du comportement et, de l'autre, un ensemble de normes subjectives, traduction de l'influence sociale, associée au fait d'adopter ledit comportement (Ajzen et Fishbein 1980).

L'attitude est formée, à la fois par un ensemble de croyances comportementales quant aux conséquences du comportement, et par une évaluation desdites conséquences. Les croyances sont la probabilité subjective accordée par un individu au résultat d'un comportement donné. Quant à l'évaluation des conséquences, elle désigne le degré d'envie de la personne pour réaliser ses résultats (Fishbein et Ajzen 1975).

Concernant les normes subjectives, elles ont trait à l'influence de l'environnement social sur le comportement. Les normes subjectives se définissent comme « *la perception d'un individu de ce que pense, la plupart des personnes qui sont importantes à ses yeux, le fait qu'il pourrait ou pas adopter le comportement en question* » (Fishbein et Ajzen 1975, p. 302). Ainsi, les normes traduisent l'ensemble des croyances d'un individu quant à l'opinion de

personnes ou de groupes de référence par rapport au fait d'adopter ou non un comportement. Le modèle de l'action raisonnée de Fishbein et Ajzen (1975) se présente comme suit :

Figure 1 : Modèle de l'action raisonnée de Fishbein et Ajzen (1975)



En somme, ce modèle permet d'« ...expliquer pratiquement n'importe quel comportement humain... » (Fishbein et Ajzen 1980, p. 4). Il est largement utilisé dans diverses recherches appartenant à plusieurs disciplines (Sheppard et al. 1988 et Hartwick et Barki 1994). En dépit de la validité prédictive de ce modèle, il présente certaines limites dont la plus marquante est le fait que ce modèle précise que le comportement est totalement contrôlé par l'individu (Fishbein et Ajzen 1975). En effet, la théorie postule que les choix des individus sont consciemment réfléchis. Ainsi, elle écarte tout comportement irrationnel, inconscient ou émanant des habitudes. En outre, il existe d'autres faiblesses assignées à la nature même des facteurs prédictifs de l'intention. A partir de là, les chercheurs examinent certaines pistes d'amélioration et de prolongement de cette théorie (Doll et Ajzen 1992). C'est dans ce cadre que s'insère la théorie du comportement planifié d'Ajzen (1991).

II.1.2. Théorie du comportement planifié

Dans le but de pallier aux insuffisances de la théorie de l'action raisonnée, Ajzen (1991) ajoute une troisième composante et, ce, pour prendre en compte les comportements qui ne sont pas sous le contrôle individuel. Comme pour la théorie originelle, celle-ci s'adapte au postulat précisant que plus l'intention du comportement est intense, plus l'individu tend à l'adopter (Ajzen 1991).

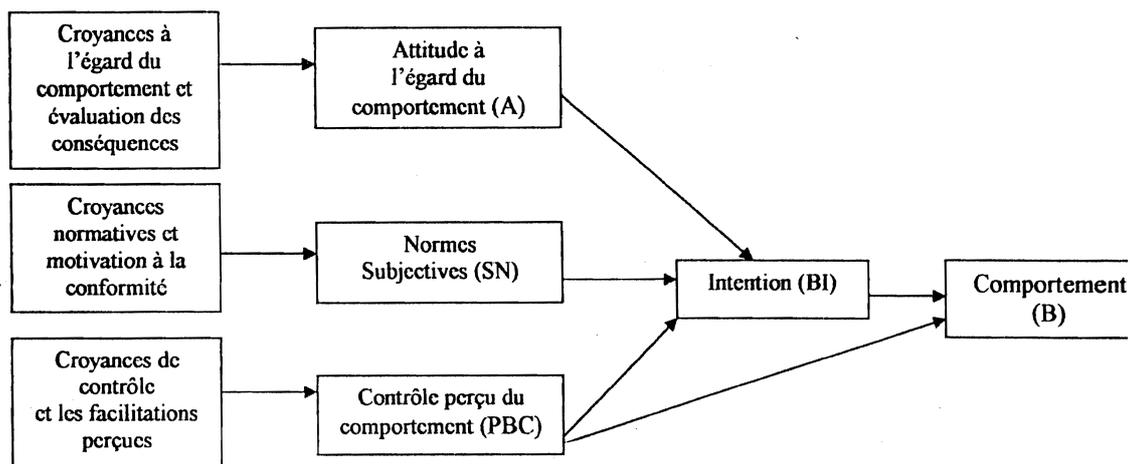
Comme dans le cadre de la théorie originelle de l'action raisonnée, le facteur central de la celle de l'action planifiée est l'intention des individus vis-à-vis d'un comportement donné.

Les intentions permettent de saisir les facteurs motivationnels qui influencent le comportement. Ils indiquent les façons avec lesquelles les gens s’apprêtent à faire des essais, et à consentir beaucoup d’efforts pour la planification, afin de réaliser un comportement (Ajzen 1991).

Selon la théorie du comportement planifié, le comportement individuel est déterminé à travers trois facteurs conceptuellement indépendants ; il s’agit de l’attitude vis-à-vis d’un comportement, des normes subjectives et, aussi, du contrôle perçu du comportement. Les deux premiers facteurs sont précédemment définis. Quant au troisième, il reflète le degré de contrôle perçu du comportement qui correspond aux facteurs qui facilitent ou qui inhibent la réalisation d’un comportement. Ajzen (1991, p. 188) précise que ce contrôle perçu « ...est supposé refléter l’expérience antérieure et les obstacles futurs... ».

Le modèle du comportement planifié d’Ajzen (1991) se présente comme suit :

Figure 2 : Modèle du comportement planifié d’Ajzen (1991)



Au global, l’idée principale qui découle de cette théorie révèle que les individus devraient disposer des ressources et des opportunités leur permettant d’atteindre leurs objectifs, pour développer une forte intention d’agir et, de ce fait, un comportement favorable. Toutefois, ceci ne se substitue, ni au fait qu’ils disposent d’une attitude favorable vis-à-vis du comportement, ni aux croyances normatives perçues par la société.

Cette théorie est aussi largement mobilisée en recherches dans le domaine des sciences de gestion. Elle est mobilisée dans les travaux portant sur les stratégies de communication et les

études s'intéressant aux comportements des individus, dans la pratique du contrôle des naissances, dans la consommation et dans l'adoption des technologies de l'information.

Cependant, cette théorie présente des limites qu'il serait plausible de mettre en avant. Dans un premier temps, la large définition du contrôle perçu vis-à-vis du comportement, de l'attitude et des normes subjectives rend le modèle difficile à appliquer. Cette difficulté émane, à la base, de la généralité assez élevée de la théorie originelle, celle de l'action raisonnée. Dans un deuxième temps, la théorie suppose que le comportement perçu permet de prévoir le contrôle du comportement réel, ce qui n'est pas toujours vrai ; en effet, dans le cas où l'individu n'a pas assez d'informations sur le comportement à adopter, et lorsque les conditions facilitatrices changent, il serait difficile qu'il y ait une adéquation entre le perçu et le réel. Enfin, cette théorie ne prend pas en considération certains facteurs, tels que la personnalité et certaines variables démographiques. Enfin, la relation, entre les trois types de croyances et les déterminants de l'intention, demeure ambiguë (Taylor et Todd 1995a).

Ces limites font qu'il s'avère plus pertinent de mobiliser dans le cadre de notre recherche un autre modèle.

II.1.3. Théorie des comportements interpersonnels : Modèle de Triandis (1979)

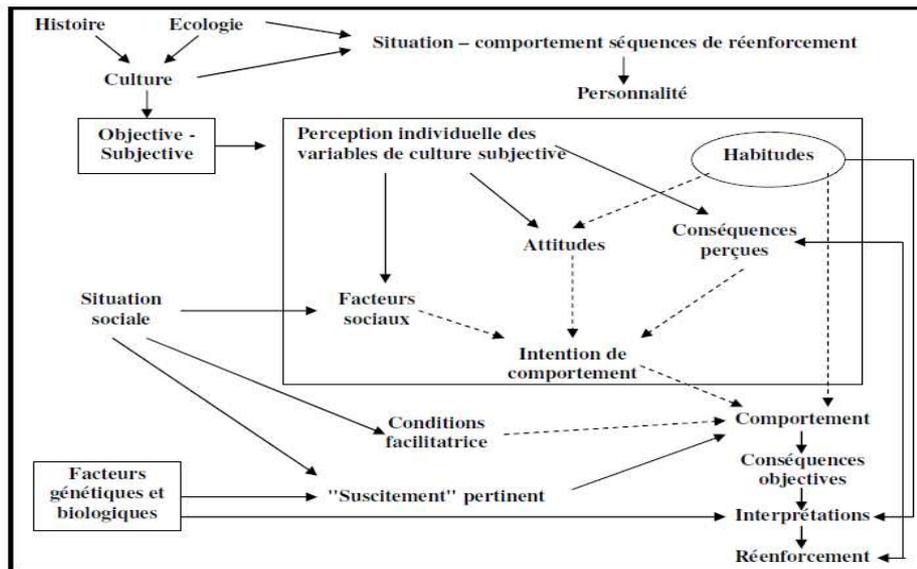
La théorie développée par Triandis (1979) sur les comportements interpersonnels des individus contribue à l'étude des comportements. En effet, Triandis reprend la théorie du comportement planifié et celle de l'action raisonnée pour élaborer son modèle psychosocial. Celui-ci englobe la plupart des variables précédemment présentées et se distingue, cependant de ces derniers, par un plus grand raffinement des construits. L'auteur intègre aussi, dans son modèle, la force de l'habitude (Triandis 1979).

Selon ce modèle, le comportement des individus est déterminé par ce qu'il a l'intention de faire (l'intention), ce qu'il a l'habitude de faire (l'habitude) et les conditions facilitant ou inhibant son adoption. L'intention comportementale est le siège, à son tour, de quatre types de déterminants: l'influence sociale (les facteurs sociaux), les conséquences qu'il associe au comportement en question (conséquences perçues), la dimension attitudinale par rapport à ce comportement (attitudes). Le modèle de Triandis (1979) est très complet et des variables

appelées « externes », sont également considérées. Ces dernières influencent le comportement, elles agissent sur les principales variables du modèle et non directement sur le comportement. Il s'agit des facteurs génétiques, des situations sociales, de l'histoire, de la culture, de la personnalité, du renforcement, etc.

Le modèle de Triandis (1979) se présente comme suit :

Figure 3 : Modèle des comportements interpersonnels de Triandis (1979)



Pour Triandis (1979), des éléments autres que l'intention et les conditions facilitatrices doivent être considérés pour prédire un comportement. Il s'agit, essentiellement, des habitudes vis-à-vis de l'adoption du comportement. De façon plus pratique, la théorie des comportements interpersonnels explique que, même si un individu a l'intention (volonté) d'adopter un comportement, des conditions dans l'environnement peuvent l'empêcher de le réaliser. D'un autre côté et avec l'habitude certains comportements deviennent des automatismes, après un certain temps et ne sont, donc, plus réalisés de façon consciente.

Les trois théories, présentées précédemment, se fondent sur l'intention pour expliquer le comportement, toutefois, elles diffèrent l'une de l'autre. Leur comparaison permet de mettre en exergue la supériorité du modèle de Triandis (1979) dans l'explication du comportement de l'associé vis-à-vis des pratiques socioculturelles et politico-institutionnelles.

Tout d'abord, il est judicieux de notifier que les théories présentent des points communs. Elles admettent l'influence des variables externes. De plus, elles mesurent les variables dans le respect des déterminants spécifiques du comportement. En outre, les modèles précisent que le poids des facteurs varie selon le contexte étudié, le comportement et l'individu. Enfin, dans le but de prévoir le comportement, les chercheurs mobilisent, dans chacun des trois modèles, des régressions multiples.

Malgré leurs convergences, ces théories diffèrent selon plusieurs aspects que nous proposons d'énumérer.

En premier lieu et à l'encontre des deux autres modèles, celui de Triandis (1979) considère les conséquences perçues (dimension cognitive) et l'attitude (dimension affective) comme deux construits distincts (Valois et al. 1988). En effet, plusieurs comportements sont déplaisants à effectuer, même s'ils sont perçus comme ayant des conséquences positives. Cette distinction permet de mieux cerner l'effet de chacune des deux croyances sur le comportement.

En deuxième lieu, l'évaluation de la dimension sociale diffère selon les modèles d'Ajzen (1991) et Fishbein et Ajzen (1975)²⁴, d'une part, et celui de Triandis (1979), de l'autre. En effet, les facteurs sociaux, dans le modèle de Triandis, font référence aux instructions personnelles pour faire ce qui est perçu, par les gens de même culture et dans certaines situations. Elles doivent être correctes et appropriées, également, par rapport à des personnes ayant des positions particulières dans le groupe, la société ou le système social de référence.

En troisième lieu, la divergence porte sur l'importance relative attribuée au degré de la conscience, à savoir le contrôle volontaire, dans l'explication et la prédiction de l'intention ou du comportement (Valois et al. 1988). A l'encontre des deux autres modèles, Triandis souligne que le degré de volonté diminue avec l'habitude, ceci donne plus de précision et de rigueur au modèle. Ainsi, Triandis considère l'habitude et les conditions facilitatrices comme des facteurs aussi importants que l'intention, ils devraient être inclus pour expliquer un comportement.

²⁴ Ces modèles cherchent à quantifier l'influence de l'opinion des personnes importantes à l'individu sur son comportement

Dans une perspective de synthèse, nous proposons, ci-dessous, un tableau récapitulatif des avantages et des inconvénients des trois théories comportementales :

Tableau 3 : Synthèse des théories comportementales

Théories	Avantages	Inconvénients
Action raisonnée (Ajzen et Fishbein 1980)	-Théorie assez générique, intensivement appliquée pour prévoir et expliquer le comportement humain dans de nombreuses disciplines. -Validité prédictive de la théorie vérifiée dans plusieurs études	-Le comportement est sous le contrôle total de l'individu. -Faible validité prédictive dans certaines circonstances -La définition des variables n'est pas précise.
Comportement planifié (Ajzen 1991)	-Expliquer des intentions et des comportements dans divers domaines. -Le contrôle perçu du comportement améliore significativement la prévision des intentions.	-La théorie prétend que le contrôle perçu du comportement permet de prévoir le contrôle du comportement réel. -La définition des croyances qui déterminent les normes subjectives, l'attitude et le contrôle du comportement n'est pas précise. -Certains facteurs ne sont pas pris en compte : personnalité, variables démographiques, etc. -Théorie fonctionnelle seulement lorsque le comportement n'est pas sous le contrôle volontaire.
Comportements interpersonnels (Triandis 1979)	-Les conséquences perçues (dimension cognitive) et l'attitude (dimension affective) sont deux construits distincts. -Les facteurs sociaux font référence aux instructions personnelles pour faire ce qui est perçu, par les groupes de personne de même culture et dans certaines situations, comme étant correct et approprié et également par rapport à des personnes ayant des positions particulières dans le groupe, la société ou le système social de référence.	-Théorie pas très souvent appliquée en recherches puisque les variables sont difficiles à opérationnaliser. -Théorie assez générale, il faudrait l'adapter au cas étudié.
Théorie retenue : modèle des comportements interpersonnels de Triandis (1979)		

Le développement précédent met en avant les avantages assignés à la théorie des comportements interpersonnels de Triandis (1979). Ce modèle est testé et utilisé dans divers contextes et les résultats indiquent qu'il est aussi puissant que celui d'Ajzen (1991) en termes de prédiction du comportement des individus, mais, il n'est pas assez mobilisé en comptabilité. En effet, ce cadre théorique forme une base théorique des recherches en systèmes d'information et en marketing, cependant, ce n'est seulement maintenant qu'il est en train de gagner un peu de popularité chez les comptables. A notre connaissance, seule la recherche de Trigui (2008) portant sur le comportement des associés des petits et moyens cabinets d'audit envers les technologies de l'information et de la communication, utilise le

modèle Triandis (1979) et le test dans le contexte français. Toutefois, l'auteur se limite à l'explication du comportement.

Dans le cadre de notre recherche, nous optons pour le modèle de Triandis (1979) comme base théorique, car il s'avère plus complet que les autres. En effet, il englobe la plupart des variables présentes dans les différentes théories dont l'objet est d'expliquer le comportement individuel (Frini et Limayem 2001). Ce modèle intègre des déterminants économiques (conséquences perçues et conséquences objectives), des facteurs sociologiques (facteurs sociaux et habitudes), des éléments relevant du champ de la psychologie (attitudes) et aussi des éléments organisationnels sur lesquels l'individu n'a pas vraiment beaucoup de contrôle (conditions facilitatrices et situation sociale). Ainsi, ce modèle tient compte autant des variables individuelles qu'organisationnelles.

Dans ce qui suit et à partir de cette base théorique, nous proposons un modèle théorique approprié à l'étude de l'usage des pratiques socioculturelles et politico-institutionnelles par les associés des cabinets d'audit et d'expertise comptable.

II.2. Antécédents et conséquences à l'usage des pratiques socioculturelles et politico-institutionnelles par les associés: proposition d'un modèle théorique

Comme plusieurs études ayant utilisé le modèle de Triandis (1979), nous l'avons simplifié afin de ne tenir compte que des variables jugées pertinentes au contexte de notre étude. Bien que toutes les variables du modèle aient une influence sur le comportement des associés des cabinets d'audit et d'expertise comptable envers les pratiques socioculturelles et politico-institutionnelles, certaines d'entre elles s'avèrent non pertinentes pour la présente étude.

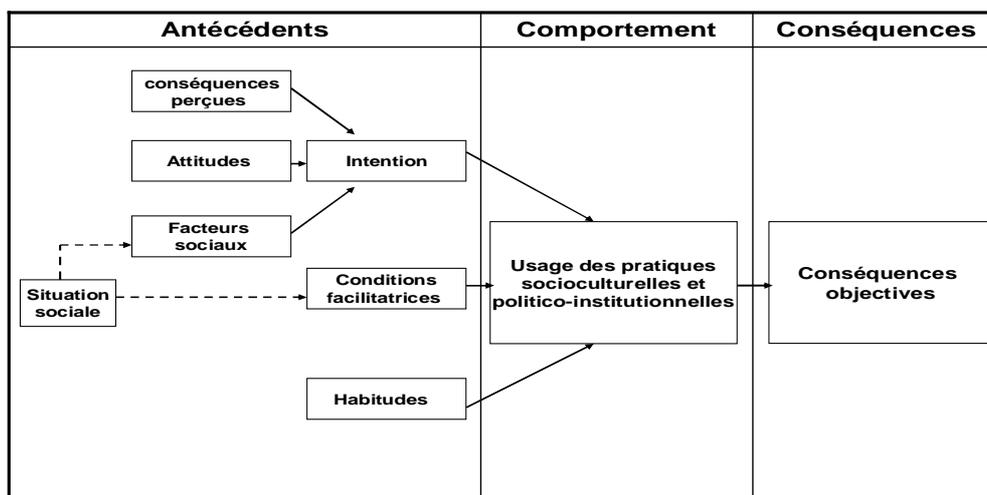
Dans notre cas, il est plus approprié de mettre l'accent sur un modèle remanié de Triandis (1979) qui inclut les variables, jugées les plus pertinentes pour expliquer les facteurs influençant le comportement des experts-comptables et des auditeurs envers les pratiques socioculturelles et politico-institutionnelles. Ce modèle présenté ci-dessous, inclut sept variables explicatives du comportement: intention du comportement, conséquences perçues, attitudes, facteurs sociaux, conditions facilitatrices, habitudes, situation sociale. Associées à

celles-ci, nous retenons la variable « conséquences objectives », conséquente du comportement.

Ainsi, nous avons éliminé la variable culture, déterminée par l’histoire et l’écologie, et les facteurs génétiques et biologiques car elles nous semblent non justifiées, dans notre étude. En effet, nous suggérons que la culture ainsi que ses déterminants ne varient pas dans notre population constituée d’individus appartenant à une même profession, réglementée et ayant tous acquis un diplôme d’expertise comptable, donc une population relativement homogène. Par ailleurs, les facteurs génétiques et biologiques ne sont, à notre connaissance, pas très importants pour expliquer l’usage des pratiques socioculturelles et politico-institutionnelles par les associés ; De plus, la difficulté d’opérationnaliser ces variables nous met dans l’impossibilité de les inclure. Ces mêmes variables ont été éliminées par de nombreux chercheurs dans d’autres disciplines (Thompson et al. 1991, Bergeron et al. 1992, Limayem et al. 1997, Limayem et Chabchoub 1999, Fini et limayem 2001, Chang et Cheung 2001, Dista 2002 et Zaoui et El Akremi 2003).

Au final, le modèle retenu pour l’explication et la prédiction de l’usage des pratiques socioculturelles et politico-institutionnelles par les associés des cabinets d’audit et d’expertise comptable se présente comme suit :

Figure 4 : Modèle théorique proposé à l’étude de l’usage des pratiques socioculturelles et politico-institutionnelles par les associés



II.2.1. Antécédents à l'usage des pratiques socioculturelles et politico-institutionnelles

Si les trois types de variables (facteurs sociaux, attitudes et conséquences perçues) influencent le comportement, indirectement à travers les intentions, d'autres agissent directement sur le comportement : les habitudes et les conditions facilitatrices. L'ensemble des variables sont déclinées dans les prochains paragraphes.

II.2.1.1. Habitudes : Selon Triandis (1979), les habitudes sont des séquences de situations comportementales, devenues automatiques et ayant lieu sans auto-instruction (Limayem et Chabchoub 1999). Elles sont étroitement liées à l'expérience passée et à la capacité de la personne à accomplir un acte donné. Dans notre recherche, les habitudes sont évaluées par le nombre d'années d'expérience d'un associé du cabinet dans l'usage des pratiques socioculturelles et politico-institutionnelles.

II.2.1.2. Conditions facilitatrices : Elles sont définies par Triandis comme étant les facteurs objectifs présents dans l'environnement. Elles rendent un acte ou un comportement facile ou difficile à réaliser. Cette variable est très importante car elle peut, à elle seule, expliquer une proportion importante de l'intention comportementale. En effet, l'environnement de l'individu peut avoir des répercussions sur la réalisation ou non d'un comportement malgré ses intentions initiales. Ainsi, l'individu peut avoir l'intention de faire une action, mais l'environnement dans lequel il se trouve ne l'encourage pas et, parfois l'empêche de le faire. Dans des cas contraires, l'individu peut se trouver dans un environnement qui l'encourage à adopter un comportement, que dans un autre contexte il n'aurait pas adopté. Ainsi, nous considérons comme conditions facilitatrices : la prédisposition organisationnelle et le soutien organisationnel des cabinets d'audit et d'expertise comptable²⁵.

De plus, les conditions facilitatrices sont directement influencées par la situation sociale. Selon Triandis (1979), cette dernière fait partie d'un cadre de comportement. Ce dernier inclut des processus et des entités physiques et possède des caractéristiques qui provoquent l'adoption d'un comportement particulier (Limayem et Chabchoub 1999). La situation sociale représente, selon Triandis (1979), les caractéristiques de l'environnement dans lequel

²⁵ La prédisposition organisationnelle se réfère au niveau des pratiques socioculturelles et politico-institutionnelles déjà introduites dans le cabinet. Quant au soutien organisationnel, il peut être financier et se traduit par l'existence d'associés au sein des cabinets dont la fonction principale consiste à mener des pratiques socioculturelles et politico-institutionnelles.

l'individu agit. Dans cette étude, la situation sociale se traduit par les caractéristiques du cabinet, telle que sa taille, son ancienneté et son chiffre d'affaires.

II.2.1.3. Déterminants de l'intention du comportement : Dans le modèle de Triandis, les intentions sont influencées par les facteurs sociaux, les attitudes et les conséquences perçues.

Facteurs sociaux : c'est l'internalisation que l'individu fait de la culture subjective du groupe de référence auquel il appartient et avec lequel il interagit le plus souvent (Triandis 1979). Autrement dit, la culture subjective du groupe de référence influence la notion de l'individu quant au comportement approprié ou désiré. Les facteurs sociaux sont déterminés par les ententes interpersonnelles spécifiques que l'individu fait avec les autres dans des situations sociales précises (Thompson et al. 1991). Ils font référence aux normes, aux rôles et aux valeurs des individus²⁶. Comme facteurs sociaux, dans le cadre de cette étude, nous citons la proportion des parties prenantes avec qui, les experts-comptables mènent des pratiques socioculturelles et politico-institutionnelles (ce qui traduit la pression des parties prenantes sur les associés), la dispersion géographique et l'appartenance à un réseau (traduit l'influence du groupe, des collaborateurs)

Attitudes : Triandis (1979) désigne l'attitude par le terme « *affect* » et la définit comme étant la sensation de joie, de plaisir, de gaieté, de dégoût, de mécontentement ou de haine associée au comportement d'un individu. Les psychologues formulent l'hypothèse selon laquelle les attitudes guident, influencent, dirigent et forment ou prédisent les comportements réels. (Derbaix et Brée 2000). Ainsi, une attitude positive a un effet positif sur le comportement, tandis qu'une attitude négative diminue les chances d'adopter le comportement en question. Faisant référence à la définition de l'attitude par Dista (2000), nous considérons, dans ce travail, que l'attitude est la satisfaction des associés des cabinets d'audit et d'expertise comptable des pratiques socioculturelles et politico-institutionnelles.

²⁶ Concernant les normes, se sont des instructions personnelles pour faire ce qui est perçu, par les gens de même culture et dans certaines situations, comme étant correct et approprié. Par ailleurs, les rôles concernent également les comportements perçus comme étant corrects, mais cette fois par rapport à des personnes ayant des positions particulières dans le groupe, la société ou le système social de référence. Enfin, les valeurs constituent une catégorie abstraite avec des dimensions affectives très fortes.

Conséquences perçues : Elles désignent, dans le modèle de Triandis, la valeur attendue de l'acte. Elles sont le résultat de l'évaluation individuelle des conséquences probables, positives ou négatives, et de la valeur que le répondant attribue auxdites conséquences.

Le modèle de Triandis rejoint ici, la théorie des attentes de Vroom (1964), selon laquelle les individus évaluent leurs actions en termes de récompenses potentielles et fondent leur comportement sur le désir de récompense. Triandis suggère, en conséquence, que la probabilité qu'un acte se produise est proportionnelle à la valeur attendue de cet acte. L'exposé des différentes composantes du modèle et de leur lien avec le comportement conduit à mieux appréhender le contexte spécifique du comportement des associés des cabinets d'audit et d'expertise comptable dans le domaine des actions socioculturelles et politico-institutionnelles.

Dans le cadre de notre recherche, les conséquences perçues ciblent les avantages que peut tirer un associé d'un cabinet de l'usage des pratiques socioculturelles et politico-institutionnelles. Pour ce faire, des entretiens avec des experts-comptables nous permettront de recenser une série de conséquences attendues de l'usage de ces pratiques.

II.2.2. La variable indépendante : l'usage des pratiques socioculturelles et politico-institutionnelles

Le comportement se réfère à une vaste classe de réactions d'un organisme à des stimuli internes ou externes (Triandis 1979). De plus, en suivant la recommandation de Fishbein et Ajzen (1975) et afin d'améliorer la fiabilité de cette variable, l'usage est apprécié par plusieurs indicateurs (différentes actions reflétant le même comportement) plutôt par un seul indicateur. Trois indicateurs de l'usage sont retenus dans notre étude, à savoir : la fréquence, la diversité et le nombre de pratiques menées par les associés des cabinets d'audit.

II.2.3. La variable « conséquences objectives »

Dans le modèle de Triandis, cette variable désigne la valeur réelle de l'acte. Elle est, donc, le résultat réel du comportement. Elle peut être positive ou négative. Des entretiens avec des experts-comptables et des commissaires aux comptes, nous permettront de recenser une série de conséquences probables de l'usage des pratiques socioculturelles et politico-institutionnelles par les associés des cabinets comptables.

Conclusion

L'objet de notre recherche porte sur l'usage des pratiques socioculturelles et politico-institutionnelles par les associés des cabinets d'audit et d'expertise comptable.

Etudier l'usage desdites pratiques suppose que les académiques disposent d'un cadre théorique permettant d'identifier ses antécédents et ses conséquences. Or, la plupart des études examinent séparément, l'usage et les pratiques socioculturelles et politico-institutionnelles sans, pour autant, les associer.

Dans une première partie, nous avons défini le terme usage tel qu'il est développé par les diverses approches mobilisées en sociologie des usages. Au bout du compte, nous avons retenu celle de l'appropriation pour expliquer l'usage des pratiques socioculturelles et politico-institutionnelles par les associés des cabinets d'audit et d'expertise comptable. Ensuite, nous avons passé en revue les pratiques socioculturelles et politico-institutionnelles menées par les associés des cabinets d'audit. Au global, nous notifions qu'aucune étude, à notre connaissance, n'a associé le comportement d'usage aux pratiques socioculturelles et politico-institutionnelles. C'est dans ce sens que nous proposons, dans une deuxième partie, un cadre théorique, permettant d'expliquer l'usage de ces pratiques par les associés des cabinets d'audit et d'expertise comptable.

Pour y parvenir, nous recensons les théories comportementales, les plus communément mobilisées par les sociologues, afin d'expliquer les comportements individuels. Leur présentation met en avant les avantages assignés à la théorie des comportements interpersonnels de Triandis (1979). En effet, ce cadre théorique forme une base théorique des recherches en systèmes d'information et en marketing. Cependant, ce n'est seulement que maintenant qu'il est en train de gagner un peu de popularité chez les comptables.

Il nous a fourni les bases de développement d'un modèle théorique favorisant l'identification des antécédents et des conséquences à l'usage des pratiques socioculturelles et politico-institutionnelles par les associés des cabinets d'audit et d'expertise comptable.

Comme prolongement à notre étude, certaines voies de recherche méritent d'être soulignées. Il s'agit :

- d'enrichir les mesures des concepts du modèle. Nous envisageons mener des entretiens avec les associés des cabinets d'audit et d'expertise comptable ;
- d'examiner les diverses échelles de mesure afin de n'en retenir que celles permettant de « mieux » appréhender les concepts.
- de valider le modèle théorique présenté dans le contexte français.

BIBLIOGRAPHIE

- Abekah J. (2003), «Auditor-Client Dependence in the Development of New Accounting Standards in Canada», *Journal of Comparative International Management*, Vol.24, n° 26, pp. 1-9.
- Ajzen I. (1991), « The theory of planned behaviour », *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, New York, December, Vol. 50, n° 2, pp. 197-211.
- Ajzen I. et Fishbein M. (1980), *Understanding Attitudes and Predicting Social Behavior*, Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice Hall.
- Anonymous (1999), «Deloitte & Touche Foundation Renews \$500,000 Commitment to Doctoral Consortium», *Accounting Education News*, pp. 1-9.
- Arthur Andersen & Co., Arthur Young Coopers & Lybrand Deloitte Haskins & Sells Ernst & Whinney Peat Marwick Main & Co. Price Waterhouse et Touche Ross (1989), « Perspectives on Education: Capabilities for Success in the Accounting Profession: The White Paper », *American Accounting Association*, <https://aaahq.org/AECC/history/appB.htm>.
- Belalia M. (2004), «Le socioculturel à l'épreuve des TIC: les éléments d'un alignement avec la stratégie d'entreprise», cidegef.refer.org, p. 14.
- Bergeron F., Raymond L., Rivard S. et Gara M.F (1992), « Understanding EIS use: An empirical test of a behavioural model », *Hawaii International Conference on System Sciences*, Hawaii, January 7-10, p157-165.
- Brown A. M. (2004), «The Milieu of the IASB», *Journal of American Academy of Business*, Vol. 5, n°1/2, pp. 385-390.
- Chambat P. (1994), « Usages des TIC : évolution des problématiques », *Technologies de l'Information et Société*, Vol. 6, n° 3, pp. 249- 270
- Chang M.K. et Cheung W. (2001) «Determinants of the intention to use Internet/WWW at work: a confirmatory study», *Information & Management*, Volume 39, p1-14.
- Chantiri R. (2000), *Contribution à l'Analyse des Processus d'Elaboration des Normes Comptables : Une Etude Comparée des Processus Français et Britannique*, Tome 1, Université Paris IX-Dauphine, GREFIGE, pp. 1-521.
- Colasse B. (2004), «Harmonisation Comptable Internationale: De la Résistible Ascension de L'IASC/IACB», *Gérer et Comprendre*, n°75, mars, pp. 30-39.
- Collectif (1999), *Dictionnaire de sociologie* (1999), Le Robert/Seuil, 1999, 587 p.
- Davis F.D. Bagozzi R.P. et Warshaw P.R (1989), «User acceptance of computer technology: A comparison of two theoretical models», *Management Science*, Vol. 35, n° 8, pp. 1111-1132.
- De Beelde I., Gonthier-Besacier N. et Mikol A. (2003), «Le Développement des Grands Cabinets Anglo-Saxons d'Audit en France», *Working Paper*, Communication présentée au 24^{ème} Congrès de l'AFC (Association Francophone de Comptabilité) Université catholique de Louvain (Belgique), le 22 et 23 mai, pp. 1-20.
- De Beelde I., Gonthier-Besacier N. et Mikol A. (2006), « The Introduction of The Anglo-American Audit Firms in France », *Working Paper, Faculteit Economie En Bedrijfskunde*, pp. 1-28.
- Derbaix C. et Brée J. (2000), *Comportement du consommateur, présentation de textes choisis*, Economica. Paris.

- Dista G. (2002) « Executive information systems use in organisational contexts: understanding the user behavior », *International Association for Computer Information Systems*
- Dorucher S., Fortin A. et Côté L., (2007), « Users' participation in the accounting standard-setting process: A theory-building study », *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 32, n° 1-2, pp. 29-59.
- Doll J. et Ajzen I. (1992), Accessibility and Stability of Predictors in the Theory of Planned Behavior, *Journal of personality and social psychology*, Vol. 63, n°5, pp.754-765.
- Fishbein M. et Ajzen I. (1975), *Belief, Attitude, Intention and Behavior: An Introduction to Theory and Research*, Addison-Wesley Publishing Company, New-Yorks.
- Frini A. et Limayem M. (2001), « Facteurs influençant les intentions d'achat à partir du Web: Etude comparative des acheteurs et des non acheteurs », *Actes de l'AIM*, pp. 1-11
- Hartwick J. et Barki H. (1994), « Explaining the role of user participation in information system use », *Management Science*, Vol. 40, n° 3-4, pp. 446-449.
- Hendrickson, H. (2001), « Some Comments on The Impact of The Economic Power Exercised by The AICPA and The Major Accounting Firms », *Critical Perspectives on accounting*, Vol. 12, pp. 159-166.
- IFAC (2007), «Audit Quality and International Standards on Auditing, International Federation of Accountants, Leading the Development of the Worldwide Accounting Profession», http://www.Ifac.Org/Mediacenter/Files/Audit_Quality_Fact_Sheet.Pdf
- Katz E. (1971), «On "Psychology and mental retardation" position statement», *American Psychologist*, Vol 26(1), Jan 1971, pp. 103.
- Levy, E. S. (1988), «Educators and Practitioners: A Faculty Internship Experience», *Massachusetts CPA Review*; Vol. 11, pp. 32-36.
- Limayem M., Bergeron F. et Richard A. (1997), « Utilisation des messageries électroniques : mesures objectives versus mesures subjectives », *Système d'Information et Management*, Vol. 2, n°1, pp. 51-69.
- Limayem, M., et Chabchoub, N. (1999). « Les facteurs influençant l'utilisation d'Internet dans les organisations canadiennes ». *Systèmes d'information et management*, 1(4), pp. 29-55.
- McGee R.W et Preobragenskaya G.G (2005), «Accounting Reform in Ukraine», *Corporate Ownership & Control*, Vol. 3, pp. 30-45.
- Mckee D.L. et Mckee Y.A. et Garner D.E. (2003), «Some Reflections on Multinational Accounting Firms and Consultants as Contributors to Business Education and Economic Sophistication in Emerging Nations », *Working Paper: Paper prepared for and presented at the business Education and Emerging Market Economies: Trends and Prospects Conference. Technology Square, Atlanta, Georgia, USA, November7*, pp. 1-21.
- Millerand F. (1999), Usages des NTIC : les approches de la diffusion, de l'innovation et de l'appropriation (2e partie), *COMMposite ?* [En ligne] http://commposite.uqam.ca/98.1/articles/ntic_1.htm
- Pasewark, W. R. Strawser, J.R. et Wilkerson, J.E. (1989), « An Empirical Examination of The Effect of Previous Internship Experience on Interviewing Success », *Journal of Accounting Education*, Vol. 7, pp. 25-39.
- Pong, C.K.M. (2004), « A Descriptive Analysis of Audit Price Changes in the UK 1991-95 », *European Accounting Review*, Vol. 13, n°1, pp. 161-178.
- Proulx S. (2001), « Usages des technologies d'information et de communication reconsidérer le champ de l'étude? », *Actes de Congrès des SIC, UNESCO, Paris*, pp. 57-66.

- Proulx S. et Breton P. (2002), « Usage des technologies de l'information et de communication », In l'explosion de la communication à l'aube du XXI^{ème} siècle, Découverte, Paris, 400p.
- Ramirez C. (2003), « Du commissariat aux comptes à l'audit: les Big 4 et la profession comptable depuis 1970 », Actes de Recherche en Sciences Sociales, n°146-147, pp. 62-79.
- Rogers E.M. (1983) *Diffusion of innovations*, New York: Free Press, 3^{ème} Edition.
- Russel K.A. et Glezen G.W. (1984), « An Investigation of Certain Interactions between Large CPA Firms and Accounting Educators », *Journal of Accounting Education*, Vol.2, n°1, pp. 55-69
- Sacks R.J. et Albrecht W.S. (2000), *Accounting Education: Charting the Course through a Perilous Future*, American Accounting Association, <http://aaahq.org/pubs/AESv16/toc.htm>
- Sheppard B. H., Hartwick J. et Warshaw P.R. (1988), «The Theory of Reasoned Action: A Meta-Analysis of Past Research with Recommendations for Modifications and Future Research», *Journal of Consumer Research*, Vol. 15, n°3, pp. 325-343.
- Suddaby R., Cooper D.J. et Greenwood R. (2007), «Transnational Regulation of Professional Services: Governance Dynamics of Field Level Organizational Change», *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 32, n°4-5, pp. 333-362.
- Tang R.Y.W., Forrest J.P. et Leach D. (1990), « Findings From A Survey On Accounting Chair Professorships », *Journal of Accounting Education*, Vol. 8, pp. 241-251.
- Taylor S. et Todd P. (1995a), « Assessing IT usage: the role of prior experience », *MIS quarterly*, Vol. 19, n°4, p551-570.
- Thompson R.L., Higgins C.A. et Howell J.M. (1991), « Personal Computing: toward a conceptual model of utilization », *MIS Quarterly*, Volume15,N°1, March, p125-143.
- Trigui T. (2008), «Comportement Des Petits et Moyens Cabinets d'Expertise Comptable Envers Les Technologies De l'Information et de La Communication -Essai d'observation et d'interprétation-», présentée et soutenue publiquement à l'université de Montpellier II Sciences et techniques de Languedoc, pp. 1 à 314.
- Trump G.W. et Ball J. T. (.1967), « Education and Professional Training », *The Journal of Accountancy*, pp. 83-86.
- Triandis H.C (1979), « Values, attitudes and interpersonal behaviour », Nebraska Symposium on Motivation: Beliefs, Attitudes and Values, University of Nebraska Press, Lincoln
- Valois P., Desharnais R. et Godin G (1988), «A comparison of the Fishbein and Ajzen and the Triandis Attitudinal models for the prediction of exercise intention and behaviour», *Journal of Behavioral Medecine*, Vol. 11, n° 5, pp. 459-472
- VEDEL T. (1994), « Sociologie des innovations technologiques des usagers: introduction à une socio-politique des usages », dans *Médias et nouvelles technologies. Pour une socio-politique des usages*, sous la direction de A. Vitalis, Rennes: Editions Apogée, 13-43.
- Vroom, V. (1964). *Work and Motivation*. New York: Wiley, 331p.
- Zaoui I. et El Akremi A. 2003 « L'intention d'achat du consommateur sur Internet: déterminants et rôle modérateur de la confiance- Cas du site marchand du Magasin Général », *Congrès de l'AIM. 21 au 23 mai, Grenoble*.

Zeff S. A. (1986), « Big Eight firms and the accounting literature: The falloff in advocacy writing», *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, Vol. 1, pp. 131-154.

Zeff S.A. (2003a), « How the U.S. Accounting Profession Got Where It Is Today: Part I », *Accounting Horizons*, Vol. 17, n°3, pp. 189-205.

Zeff S.A. (2003b), « How the U.S. Accounting Profession Got Where It Is Today: Part II », *Accounting Horizons*, Vol. 17, n°4, pp. 267-286.

Zeff S.A. et Fossum R.L. (1967), « An Analysis of Large Audit Clients », *The Accounting Review*, Vol. 42, n° 2, pp. 298-320.

Zijl T.V. et Bradbury M. (2005), «Due Process and the Adoption of IFRS in New Zealand», *Working Paper no. 28*, School of Accounting and Commercial Law, Victoria University of Wellington, pp. 1-24.