

UNIVERSITÉ DU QUÉBEC À MONTRÉAL

CO-CONSTRUIRE UNE RELATION COLLABORATIVE ENTRE UN  
AUDITEUR ET SON CLIENT SUR LA BASE DE LA THÉORIE DE LA  
RÉACTANCE PSYCHOLOGIQUE

MÉMOIRE

PRÉSENTÉ

COMME EXIGENCE PARTIELLE

DE LA MAITRISE EN COMPTABILITÉ, CONTRÔLE, AUDIT

PAR

SANAA BENDAHDANE

SEPTEMBRE 2019

UNIVERSITÉ DU QUÉBEC À MONTRÉAL  
Service des bibliothèques

Avertissement

La diffusion de ce mémoire se fait dans le respect des droits de son auteur, qui a signé le formulaire *Autorisation de reproduire et de diffuser un travail de recherche de cycles supérieurs* (SDU-522 – Rév.07-2011). Cette autorisation stipule que «conformément à l'article 11 du Règlement no 8 des études de cycles supérieurs, [l'auteur] concède à l'Université du Québec à Montréal une licence non exclusive d'utilisation et de publication de la totalité ou d'une partie importante de [son] travail de recherche pour des fins pédagogiques et non commerciales. Plus précisément, [l'auteur] autorise l'Université du Québec à Montréal à reproduire, diffuser, prêter, distribuer ou vendre des copies de [son] travail de recherche à des fins non commerciales sur quelque support que ce soit, y compris l'Internet. Cette licence et cette autorisation n'entraînent pas une renonciation de [la] part [de l'auteur] à [ses] droits moraux ni à [ses] droits de propriété intellectuelle. Sauf entente contraire, [l'auteur] conserve la liberté de diffuser et de commercialiser ou non ce travail dont [il] possède un exemplaire.»

## REMERCIEMENTS

Avant de débiter la lecture de ce mémoire, je tiens à remercier toutes les personnes qui ont contribué, de près ou de loin, à la réussite de ce mémoire.

Je souhaite remercier mon directeur de recherche, le professeur Richard Fontaine, pour son soutien, son écoute et sa disponibilité tout au long du processus de recherche.

Je remercie aussi la professeure Hanen Khemakhem pour ses conseils et encouragements.

Un merci tout particulier à Brigitte Alepin qui m'a accompagnée à chaque étape de ce mémoire : vous ne pouvez imaginer à quel point je suis reconnaissante!

Enfin, je souhaite exprimer ma gratitude à mes chers parents et mes sœurs pour leurs encouragements et leur soutien infailible, et ce, malgré les distances!

## DÉDICACE

*À mes chers parents et mes petites sœurs, pas  
si petites que ça...!*

## TABLE DES MATIÈRES

LISTE DES FIGURES.....	vi
LISTE DES ABRÉVIATIONS, DES SIGLES ET DES ACRONYMES .....	vii
RÉSUMÉ .....	viii
INTRODUCTION .....	1
CHAPITRE I Revue de littérature .....	6
1.1 La relation auditeur-client.....	6
1.1.1 Co-crédation des états financiers entre auditeur et client.....	6
1.1.2 La dépendance de l'auditeur au client.....	10
1.1.3 Particularité de la relation auditeur-client .....	13
1.2 La coopération .....	14
1.2.1 Coopérer avec le client involontaire .....	15
1.2.2 Barrière à la coopération.....	17
CHAPITRE II Cadres de la recherche .....	20
2.1 Cadre théorique.....	20
2.1.1 La théorie de la réactance psychologique .....	20
2.1.1.1 La liberté : .....	21
2.1.1.2 La réactance : .....	22
2.1.1.3 Implications pour d'autres libertés :.....	22
2.1.2 Paramètres de la réactance .....	23
2.1.2.1 Espérance de liberté : .....	23
2.1.2.2 Force/intensité de la menace : .....	23

2.1.2.3	Importance de la liberté menacée :.....	24
2.1.2.4	Menace pour la liberté :.....	25
2.1.3	Effets et conséquences de la réactance : .....	25
2.1.3.1	Changements dans l'attractivité du résultat incontrôlable :.....	25
2.1.3.2	Tentative directe de s'engager dans le comportement menacé :.....	26
2.1.3.3	Sentiments hostiles et agressifs :.....	26
2.1.4	Restauration de la liberté menacée ou perdue :.....	27
2.2	Cadre conceptuel .....	28
CHAPITRE III La méthodologie .....		30
3.1	La méthodologie de recherche : La recherche qualitative .....	30
3.2	Méthode de recherche et de collecte de données : L'entrevue .....	31
3.3	Population de l'étude :.....	33
3.4	Recrutement des participants :.....	34
3.5	La grille d'entrevue : .....	35
3.6	Codage des données :.....	37
CHAPITRE IV Analyse et discussion des résultats.....		40
4.1	La coopération dans la relation auditeur-client: .....	41
4.1.1	Des commis, analystes et employés non collaboratifs :.....	41
4.1.2	Des CFOs et Directeurs collaboratifs :.....	43
4.2	Atténuer la résistance dans la relation auditeur-client :.....	44
4.2.1	Un intermédiaire pour atténuer la résistance :.....	44
4.2.2	Autres actions pour atténuer la réactance : .....	46
4.3	Révision du cadre conceptuel :.....	48
CONCLUSION .....		50
BIBLIOGRAPHIE .....		53

## LISTE DES FIGURES

Figure	Page
1.1 Relations dyadiques acheteur-vendeur.....	13
1.2 Trois parties impliquées dans une mission de certification.....	14
2.1 Cadre conceptuel .....	29
4.1 Grille de codage .....	39
5.1 Cadre conceptuel révisé.....	49

## LISTE DES ABRÉVIATIONS, DES SIGLES ET DES ACRONYMES

ACM L'étude des négociations entre auditeurs et clients

CFO Chief Financial Officer (en français, directeur financier)

UQAM Université du Québec à Montréal

## RÉSUMÉ

L'objectif de ce mémoire est de comprendre comment un auditeur peut obtenir la coopération de son client nécessaire pour collecter les informations pour mener à bien la mission d'audit. Pour se faire, l'étude se base sur la théorie de la réactance psychologique de Brehm (1966) qui stipule que toute personne qui se voit imposée un service, ripostera en refusant de coopérer. La collecte de données est faite auprès d'auditeurs et de CFOs. Il en ressort que les clients d'audit ne coopèrent pas, car ils ne comprennent pas pourquoi ils se font auditer et que la mise en place d'un intermédiaire entre client et auditeur, tel que proposé par la théorie, pourrait réduire cette réactance. Un cadre conceptuel est proposé à la fin.

Mots clés : Relation auditeur-client, théorie de la réactance psychologique, collaboration, client involontaire

## INTRODUCTION

L'audit est un service obligatoire pour les entreprises. L'auditeur externe en charge de cette vérification, a pour rôle de renforcer la crédibilité des états financiers d'une entreprise en exprimant une opinion indépendante sur leur fiabilité et leur présentation fidèle (Kleinman, G., et Palmon, D., 2001). Pour arriver à émettre cette opinion en toute objectivité, il se doit de collecter un maximum de données, d'informations et de documents sur l'entreprise en question. Dans ce but, l'auditeur entrera en contact avec les personnes-ressources dans l'entreprise, à savoir, le client (l'audité). On parle alors d'une relation de travail « auditeur-client ».

Le client fournit les documents et données objet de l'audit, ainsi que tous les éléments nécessaires à une meilleure compréhension de l'activité de l'audité et de ses systèmes. Il peut échanger des informations ce qui permettrait à l'auditeur de mieux apprécier les risques encourus par l'entreprise (Erickson et *al.*, 2000; Richard, 2000). Il est donc (le client audité) considéré comme une source importante d'informations qui sont nécessaires pour le bon déroulement de la mission d'audit ainsi que sa planification (Arens et *al.*, 2007, Kopp et *al.*, 2003)

L'auditeur a besoin d'une relation de confiance et de collaboration avec ses clients afin d'obtenir leur aide ainsi que les informations sur l'entreprise (Rennie et *al.*, 2010, Fontaine et Pilotti, 2016)

Sans cette collaboration et coopération du client, l'auditeur devra fournir des efforts supplémentaires pour obtenir ces informations. Ce coût de la non-connaissance de l'auditeur représente des coûts d'audit supplémentaires pour obtenir des informations

supplémentaires en l'absence de cette coopération et par conséquent, les coûts de transaction de la vérification pourraient être augmentés (Fontaine et Pilotti, 2016).

La coopération est un terme qui du latin *co* pour « ensemble » et *operari* pour « travailler », renvoie à une situation dans laquelle deux parties ou plus travaillent ensemble pour atteindre un objectif commun (Anderson et Narus, 1990, cités dans Robert M. Morgan et Shelby D. Hunt, 1994).

De nombreuses relations humaines se caractérisent par des interactions répétées basées sur un modèle réciproque de concessions mutuelles. Dans les relations dyadiques, on voit une forme familière dans laquelle les personnes coopèrent soit en s'entraîdant, soit en s'éloignant de la séquence d'actions utiles réciproquement. Dans de telles situations, l'avantage d'une action de coopération pour le destinataire est généralement égal ou supérieur au coût de l'action pour le coopérateur (Eva M. Krocknow et *al.*, 2018)

Ce principe est appliqué en marketing relationnel. Plusieurs chercheurs ont étudié le consommateur afin de comprendre et de développer un cadre conceptuel pour promouvoir la coopération et collaboration. Robert M. Morgan et Shelby D. Hunt proposent justement « *The commitment-Trust Theory of relationship marketing* » (La théorie de l'engagement-confiance du marketing relationnel). C'est un cadre conceptuel développé en 1994 et stipule que l'engagement et la confiance sont la clé pour développer une relation réussie, une relation de coopération et collaboration avec le consommateur (M. Morgan et Shelby D. Hunt; 1994)

Cependant, ce modèle en marketing relationnel est développé selon le postulat que le client est consommateur. C'est à dire, il paye pour obtenir un service ou un bien qu'il va lui-même utiliser, consommer. On ne retrouve pas ce concept dans la relation auditeur-client.

La relation entre l'auditeur et le client diffère des relations habituelles entre vendeur et acheteur étudiés en marketing relationnel, principalement parce que l'utilisateur prévu du service d'audit n'est pas le client, mais plutôt un utilisateur d'états financiers tiers. Le vérificateur, recruté et payé par le client, vérifie ce même client au profit d'un tiers, créant une relation tripartite. Pour que le tiers ait confiance dans la vérification, l'auditeur doit être indépendant du client. Cependant, en plus d'être indépendant, l'auditeur et le client doivent collaborer, un équilibre difficile à maintenir. (Fontaine, R., et Pilote, C., 2011).

On ne parle plus de consommateur, mais de client mandaté : un client involontaire à qui, de par la loi, se voit ordonner de faire appel à des services et se voit soumis à des pressions informelles (De Jong, P., et Kim Berg, I., 2001). Ils se sentent "forcés ou obligés" de faire appel à des services (Ivanoff, A. M., Blythe, B. J., et Tripodi, T., 1994, cités dans De Jong, P., et Kim Berg, I., 2001).

Cingolani (1984) a été l'un des premiers à écrire que travailler avec des clients mandatés nécessite un modèle de pratique différent (De Jong, P., et Kim Berg, I., 2001). Lorsqu'on travaille avec des clients mandatés, nous n'essayons pas de transformer des clients potentiellement résistants en clients coopératifs en influençant des techniques; au lieu de cela, nous essayons de co-construire un moyen de coopérer avec eux. (De Jong, P., et Kim Berg, I., 2001).

À ce moment-là, il est pertinent de comprendre comment construire cette collaboration entre un auditeur et son client mandaté. Si l'on revient à notre client (qui n'est pas consommateur) : les consommateurs ont l'habitude d'avoir la liberté de choisir parmi des alternatives dans toutes les sphères d'activité. Compte tenu de ces libertés omniprésentes, il devient important de prendre en compte la perte de liberté souvent rencontrée ou, alternativement, les menaces de perte de liberté. (Clee, M. A., et Wicklund, R. A., 1980)

Wiener, J. L., et Doescher, T. A. (1991) expliquent dans leur recherche que l'une des raisons pour ne pas coopérer est le désir de l'individu de conserver sa liberté. La recherche qui étudie la réactance, la théorie de la façon dont les gens réagissent aux menaces qui pèsent sur leur liberté, conclut systématiquement que les individus s'opposeront aux politiques et aux actions qui limitent leur liberté.

On retrouve cette notion de réactance et de résistance en psychologie, plus précisément, dans la théorie de la « *Réactance psychologique* » de Brehm (1966) : elle stipule que lorsqu'une personne se sent contrôlée et voit ses libertés menacées ou éliminées, elle deviendra résistante. Cette réactance ne peut être éliminée, mais réduite par la mise en place d'une personne intermédiaire entre les deux parties de la relation.

Comme la réactance est considérée comme un processus normal qui protège le sentiment de liberté personnelle d'un individu, elle devrait être traitée comme une autre caractéristique du client qui doit être prise en considération. (Beutler et *al.*, 2002 cités dans Kaczurkin et Antonia 2008)

Le présent mémoire cherche à établir : comment un auditeur peut obtenir et construire une relation collaborative avec son client? Il a pour but de :

- Comprendre comment un auditeur externe peut obtenir et/ou améliorer la coopération de son client;
- Déterminer ce que fait l'auditeur qui pourrait amener un client à ne pas coopérer, et ce du point de vue des clients et des auditeurs;
- Découvrir ce que l'auditeur peut faire pour remédier à la situation;
- Vérifier si la solution proposée par Brehm (1966) dans la théorie de la réactance psychologique, à savoir la mise en place d'un agent intermédiaire, est applicable à la relation auditeur-client.

- Proposer un cadre conceptuel pour promouvoir la coopération entre auditeur et client

Cette étude est différente des autres. Elle cherche non seulement à établir la coopération entre un auditeur et son client en prenant en compte le point de vue de ce dernier, mais innove en utilisant une théorie issue de la psychologie. À notre connaissance, c'est la première fois que la théorie de la réactance psychologique de Brehm (1966) est appliquée à la relation auditeur-client.

La méthodologie retenue pour la présente étude est la recherche qualitative. La collecte de données se fera par le biais d'entrevues individuelles semi-directives auprès des CFOs, clients d'audit, mais aussi les commis et opérationnels travaillant sous la direction des directeurs financiers.

Le mémoire est organisé en quatre chapitres. Il débute par un tour d'horizon de la littérature en lien avec les concepts clés du mémoire à savoir : la relation auditeur-client et la coopération. Par la suite, une présentation de cadre théorique et du cadre conceptuel est faite. Le troisième chapitre justifiera la méthodologie utilisée pour la collecte de données et les résultats seront présentés au chapitre quatre.

## CHAPITRE I

### REVUE DE LITTÉRATURE

Notre étude a pour objectif de comprendre comment un auditeur peut obtenir la collaboration de ses clients. Dans ce sens, ce chapitre fait un tour d'horizon des études afin de montrer l'importance du client dans la relation auditeur-client. Il s'en suivra une seconde revue de littérature pour prendre connaissance des théories qui favorisent la collaboration.

#### 1.1 La relation auditeur-client

La première composante de notre étude est la relation entre un auditeur et son client. Ces deux acteurs sont appelés à travailler ensemble lors de la mission de vérification. Avant de définir comment s'établit la coopération, il sera question de présenter la place de chacun durant ce processus de vérification et la nature de la relation.

##### 1.1.1 Co-crédation des états financiers entre auditeur et client

L'étude des négociations entre auditeurs et clients (ACM) remonte à plus de vingt ans, avec la publication du premier modèle analytique des négociations en 1991. Ce modèle est mis en place par Salterio et Gibbins et se base principalement sur la recherche en psychologie en négociation ainsi que sur leurs connaissances institutionnelles approfondies respectives du fonctionnement des cabinets d'audit et de leurs recherches sur le terrain en entreprises (Salterio, 2012). Il y est expliqué que durant la négociation,

certaines interactions interpersonnelles bidirectionnelles doivent se produire entre l'auditeur et le client, et ce, tout au long de la négociation (Salterio, 2012).

Cependant, cet article n'a eu pratiquement aucun impact jusqu'à ce que Gibbins, Salterio et leurs collaborateurs lancent un programme de recherche sur les négociations ACM en 1996 (Salterio, 2012). Ces derniers ont abouti à faire accepter le principe selon lequel le vérificateur co-crée les états financiers et les informations connexes avec le client. (Salterio, 2012). En effet, Iyer et Rama (2004; cités dans Fontaine, R., 2011), considèrent aussi que les états financiers audités d'une entreprise sont le produit de négociations entre les clients et leurs auditeurs, car ces clients ont accès à des informations plus spécifiques sur leur entreprise que les auditeurs ont besoin pour mener à bien la mission d'audit (Fontaine, R., 2011).

Selon Prahalad, C. K., et Ramaswamy, V. (2004), la co-création se définit comme la création conjointe de valeur par l'entreprise et le consommateur. Ce n'est pas l'entreprise qui essaye de plaire au client. Il s'agit de permettre au client de co-construire l'expérience de service pour l'adapter à son contexte. De définir conjointement le problème et sa résolution, de créer un environnement d'expérience dans lequel les consommateurs peuvent dialoguer activement et construire ensemble une expérience personnalisée.

Dans le processus de co-création, à la fois client et l'organisation sont tout aussi importants. (Skaržauskaitė, M., 2013).

Le concept de co-création est né de la théorie des compétences essentielles (Prahalad et Hamel, 1990; cités dans Mazur, J., et Zaborek, P., 2014) en ajoutant de nouveaux éléments au modèle fondé sur les ressources (Barney, 1991). Il se base sur le cadre DART qui contient les quatre composants suivants (Prahalad et Ramaswamy, 2004a,

cités dans Mazur, J., et Zaborek, P., 2014; Ramaswamy, V., 2008; Albinsson, P. A., Perera, B. Y., et Sautter, P. T., 2016, Mukhtar, M., Ismail, M. N., et Yahya, Y., 2012).

- Dialogue : Il représente une interactivité entre deux résolveurs de problèmes égaux, désireux d'agir et d'apprendre. La co-crédation transforme le marchéd en un forum où le dialogue entre le consommateur, l'entreprise, les communautés de consommateurs et les réeaux d'entreprises peut avoir lieu.
- L'Accès : implique de faciliter la co-crédation en proposant les bons outils de communication entre clients et fournisseurs. Cela implique également les solutions marketing qui permettent une plus grande liberté de choix pour les clients.
- L'évaluation des risques : fait référence au droit des clients d'être pleinement informés des risques auxquels ils font face lorsqu'ils acceptent la proposition de valeur.
- La transparence : consiste à renoncer à l'asymétrie de l'information entre le client et le fournisseur et à pratiquer la transparence de l'information.

Dans la conception traditionnelle du processus de création de valeur, les consommateurs étaient « extérieurs à l'entreprise ». La création de valeur a eu lieu à l'intérieur de l'entreprise (par le biais de ses activités) et en dehors des marchés. Le concept de « chaîne de valeur » incarnait le rôle unilatéral de l'entreprise dans la création de valeur (Porter, 1980, cité dans Prahalad, C. K., et Ramaswamy, V., 2004). L'entreprise et le consommateur ont respectivement des rôles distincts de production et de consommation. Dans cette perspective, le marché, considéré soit comme un lieu d'échange, soit comme un regroupement de consommateurs, était distinct du processus de création de valeur (Kotler, 2002, cité dans Prahalad, C. K., et Ramaswamy, V., 2004).

En somme, dans le système traditionnel, en tant qu'entreprise qui décide des produits et des services qu'elle produira, elle décide implicitement de ce qui a une valeur pour le consommateur. Dans ce système, les consommateurs ont peu ou pas de rôle dans la valeur (Prahalad, C. K., et Ramaswamy, V., 2004)

La logique de la littérature émergente axée sur le service indique un changement de perspective important en ce qui concerne la création de valeur stratégique, ses implications et la participation au processus. Prahalad et Ramaswamy (2004) soutiennent que la compréhension conceptuelle de la valeur et le processus de création de valeur sont passés « d'une vision centrée sur le produit et sur l'entreprise à une expérience client personnalisée... où l'interaction entre l'entreprise et le consommateur est en train de devenir le lieu de la création et de l'extraction de valeur. » (Albinsson, P. A., Perera, B. Y., et Sautter, P. T., 2016; Black, I., et Veloutsou, C., 2017).

Avant la mise en place du modèle ACM, il n'était généralement pas accepté dans les normes et les manuels d'audit que l'auditeur et la direction de la clientèle aient une influence sur le contenu des états financiers (Salterio, 2012). Par conséquent, il n'était souvent pas accepté que le rapport de l'auditeur et les états financiers soient fondamentalement des produits communs de l'auditeur et de la direction. (Salterio, 2012)

Pourtant, Les états financiers sont affectés par un processus de négociation entre l'auditeur et la direction (le client) (Antle et Nalebuff 1991; Brown et Wright 2008a, Perreault, S., Kida, T., et David Piercey, M., 2017; Taghizadeh, S. K., Jayaraman, K., Ismail, I., et Rahman, S. A., 2016). La qualité du processus d'audit, et donc des états financiers, dépend de la nature des interactions et des relations entre les auditeurs et la direction qui créent les états financiers (Bennett, G. B., et Hatfield, R. C., 2018) et le succès du service d'audit est considéré comme le résultat du succès de la relation entre l'auditeur et ses clients (Fontaine, R., 2011). Une relation professionnelle entre les

clients et les auditeurs peut être bénéfique pour les deux parties tout au long du processus d'audit (Ronen, J., et Ye, M., 2019).

Si l'on revient à Salterio (2012), dans sa revue de littérature faisant le point sur quinze années de recherches en négociation entre auditeurs et clients soulève un point non négligeable : à ce jour, les éléments de recherche et de collecte de données dans ce genre d'études ont été extrêmement concentrés sur le côté auditeur de la négociation uniquement et explique que cela peut être attribué au fait que les chercheurs ont un meilleur accès aux auditeurs en tant que participants, étant donné la longue lignée de recherches en audit comportemental remontant à Ashton (1974).

De plus, l'une des composantes du modèle de co-création est l'absence d'asymétrie entre les parties. (Mazur, J., et Zaborek, P., 2014; Ramaswamy, V., 2008; Albinsson, P. A., Perera, B. Y., et Sautter, P. T., 2016, Mukhtar, M., Ismail, M. N., et Yahya, Y., 2012), car l'asymétrie de l'information s'apparente au concept d'opacité - manque de transparence (Hackenbrack, K. E., Jenkins, N. T., et Pevzner, M., 2014) et dans le domaine de la vérification, l'auditeur a besoin des informations fournies par la direction et de la coopération de la direction pour effectuer l'audit. Les membres de la direction client ont une connaissance beaucoup plus spécifique de leur organisation que l'auditeur. (Rennie, M. D., Kopp, L. S., et Lemon, W. M., 2010).

### 1.1.2 La dépendance de l'auditeur au client

L'asymétrie d'information désigne une situation dans laquelle une partie à une transaction dispose d'informations plus nombreuses ou de qualité supérieure par rapport à une autre. Cela crée un déséquilibre de pouvoir dans les transactions. Comme l'information des partis est différente, le parti qui en sait plus à l'avantage, alors que celui qui en sait moins est désavantagé (Chen, B., et Su, X., 2016; Piyawiboon, C., 2015).

Les informations privées détenues par les parties sont inégales, du moins au début (Bazerman, 1990; Pruitt et Carnevale, 1993). Des informations initiales inégales permettent des croyances initiales différentes et des préférences différentes (Gibbins, M., Salterio, S., et Webb, A., 2001)

Gomes, C. F., Yasin, M. M., et Lisboa, J. V. (2007) ont mené une enquête auprès de 79 analystes financiers et 92 dirigeants d'organisations de fabrication au Portugal sur la disponibilité de l'information pour mesurer la performance organisationnelle au sein d'entreprise de fabrication. Ils expliquent qu'en raison de la nature multiforme des mesures de performance de fabrication, la nature et la portée du flux d'informations entre les responsables des entreprises de fabrication et ceux qui évaluent les performances de ces organisations sont très critiques.

Ils poursuivent en argumentant que l'efficacité de ce flux d'informations est très sensible à la disponibilité des informations, à leurs coûts et à la volonté de partager des informations relatives aux performances organisationnelles. Ainsi, s'agissant des entités impliquées dans ce flux d'informations, il est naturel d'attendre des différences de comportement, de perspectives et de modes d'utilisation entre ceux qui possèdent les informations et ceux qui en ont besoin. (Gomes, C. F., Yasin, M. M., et Lisboa, J. V., 2007)

En audit, les entités impliquées dans ce flux d'informations sont l'équipe audit et le client. On entend par client le CFO, mais aussi tout le personnel sous sa direction, opérationnels, qui détiennent ces données comme les différents commis des comptes à payer et/ou à recevoir.

En audit, l'entité dépendante de ces informations est l'auditeur : Le client dispose de plus d'informations sur la société que l'auditeur (Fontaine, R., 2011) et les preuves fournies par le client sont considérées comme une source importante et un bon point de

départ pour la planification de l'audit et l'audit lui-même (Arens et *al.*, 2007; Kopp et *al.*, 2003, cités dans Fontaine, R., 2011; N. Herda, D., J. Petersen, M., et Fontaine, R., 2014). On parle alors d'asymétrie d'information en faveur du client (Fontaine, R., 2011) où l'auditeur dépend de la participation et la coopération du client (Arel et autres, 2005; Kopp et autres, 2003; Rennie et autres, 2006, cités dans Fontaine, R., 2011) et cette asymétrie d'information est considérée comme un problème important à résoudre dans les relations entre auditeur et client (Ruyter et Wetzels, 1999; cités dans Fontaine, R., et Pilotti, L., 2016)

Si l'on revient à Salterio (2012), dans sa revue de littérature faisant le point sur quinze années de recherches en négociation entre auditeurs et clients soulève un point non négligeable : à ce jour, les éléments de recherche et de collecte de données dans ce genre d'études ont été extrêmement concentrés sur le côté auditeur de la négociation uniquement et explique que cela peut être attribué au fait que les chercheurs ont un meilleur accès aux auditeurs en tant que participants, étant donné la longue lignée de recherches en audit comportemental remontant à Ashton (1974).

De plus, Beattie et *al.* (2001) soulignent l'importance de recherches supplémentaires pour mieux comprendre le comportement relationnel du client de l'audit à l'aide de la théorie du marketing et de la psychologie, compte tenu des limites de la théorie économique. (Fontaine, R., 2011)

Afin de mieux appréhender le comportement du client détenteur de ces informations, il nécessaires de bien définir la relation de travail entre l'auditeur et le client, de la schématiser pour pouvoir, tel que suggérer par Beattie et *al.* (2001) comprendre le comportement relationnel du client de l'audit, car le succès du service d'audit est considéré comme le résultat du succès de la relation entre l'auditeur et ses clients (Fontaine, R., 2011).

### 1.1.3 Particularité de la relation auditeur-client

La plupart des relations traditionnelles entre acheteurs et vendeurs étudiées dans la littérature académique sur le marketing (Christopher et *al.*, 1991; Dwyer et *al.*, 1987; Gronroos, 1994; 1997; 2000; Gummesson, 1994; 2002; Heide and John, 1992; Kotler, 1992; Morgan et Hunt, 1994; Sheth et Parvatiyar, 1995; 2000; cités dans Fontaine, R., 2011) ne ressemblent pas aux relations entre l'auditeur et le client. (Fontaine, R., 2011). Elle diffère de celle des autres relations types entre acheteurs et vendeurs étudiées dans la littérature marketing existante.

Le client qui achète des services d'audit paye pour le service, mais ne l'utilise pas, ne le consomme pas. Ceux qui utilisent le service d'audit (actionnaires, créanciers, clients, conseil d'administration, comité de vérification, législateurs ou régulateurs) sont considérés comme des utilisateurs tiers des états financiers (Fontaine, R., 2011)

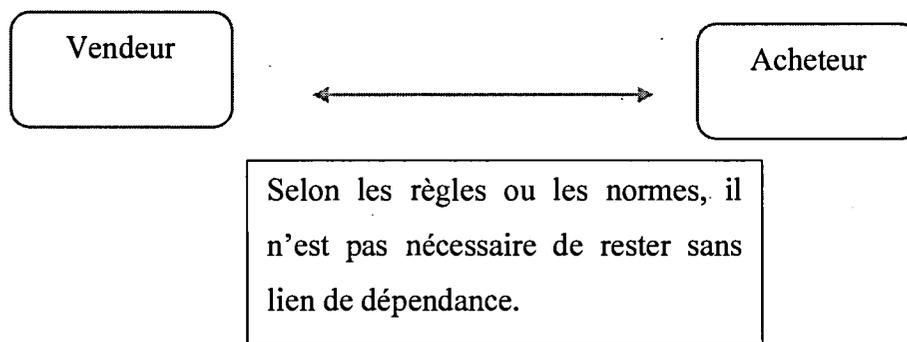


Figure 1.1 Relations dyadiques acheteur-vendeur (Gummesson, 2002, cité dans Fontaine, R., 2011)

Par conséquent, la relation auditeur-client n'est pas une relation dyadique, mais une relation triadique, compte tenu de la présence de cet utilisateur tiers. (Fontaine, R., 2011) et l'existence de cet utilisateur pourrait donner lieu à une non-coopération (Beattie et *al.*, 2001; Kleinman et Palmon, 2001; cités dans Fontaine, R., 2011).

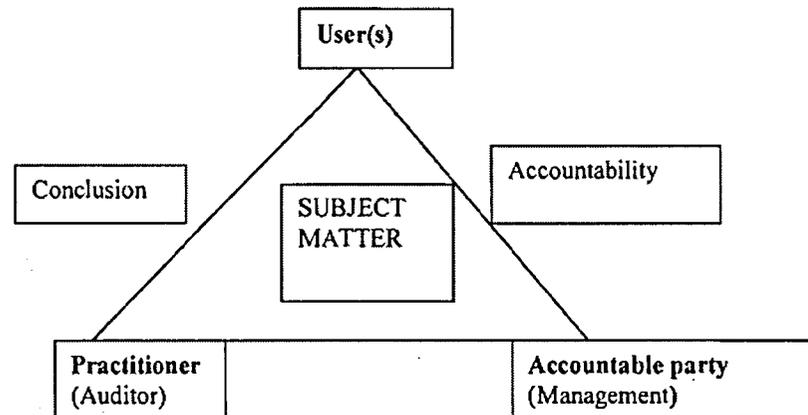


Figure 1.2 Trois parties impliquées dans une mission de certification. (CrCA, 20065025.07; citée dans Fontaine, R., 2011)

De plus, le consommateur est libre de choisir son service qu'il payera par la suite pour le consommer, il en est l'utilisateur final. Or, le client en audit, se voit imposer ce service de vérification de par la réglementation, il ne le choisi pas.

Par conséquent, les théories en marketing relationnel sont construites sur la base de ces relations dyadiques et ne prennent pas en compte l'éthique et l'indépendance dont doit faire preuve l'auditeur lors de ses missions d'audit. (Fontaine, R., 2011), mais aussi la présence d'une tiers partie et l'absence de choix pour le client. Il faudrait revoir les caractéristiques du client dans cette relation.

## 1.2 La coopération

La collaboration est décrite comme un processus émergent et adaptatif qui repose sur la flexibilité afin de favoriser l'interaction nécessaire pour générer une compréhension partagée de problèmes complexes et controversés. (Gray, 1989; Innes and Booher, 2010; Margerum 2011, Monroe, A. S., et Butler, W. H., 2016).

Bien que la collaboration encourage généralement l'interaction et l'échange d'informations, la collaboration forcée peut imposer ces processus au moyen de règles et de réglementations formalisées, combinant des mécanismes de coordination hiérarchiques et horizontaux afin de forcer les agents au sein d'une structure à interagir, créant un espace pour le développement de nouvelles relations.( Monroe, A. S., et Butler, W. H., 2016)

Afin de comprendre comment s'établit cette coopération en milieu mandaté, il sera question dans un premier temps de définir cette collaboration puis, comment la promouvoir.

#### 1.2.1 Coopérer avec le client involontaire

Dans une relation dyadique, les consommateurs sont habitués à avoir la liberté de choisir entre plusieurs solutions dans de nombreux domaines d'activité: choix de produits, candidats politiques, professions, pour n'en nommer que quelques-uns. Compte tenu de ces libertés omniprésentes, il devient important de prendre en compte la perte de liberté souvent rencontrée ou, au contraire, les menaces de perte de liberté. (Clee, M. A., et Wicklund, R. A., 1980).

En audit, ce client perd cette liberté de choisir, car la vérification des états financiers est obligatoire. On retrouve la notion du client qui ne choisit pas un service de son plein gré entre autres, en thérapie et en travail social. À ce moment-là, on parle de client mandaté ou plus précisément, de client involontaire.

La psychothérapie englobe un vaste éventail d'écoles de pensée psychothérapeutiques et systémiques, chacune avec leurs styles et techniques correspondants. Bien que les modèles diffèrent, une hypothèse répandue est que les clients entrent volontairement dans la thérapie et sont au moins quelque peu motivés. Malheureusement, cette hypothèse ne tient pas compte des clients qui entament un traitement sous contrainte.

Les tribunaux obligent légalement certains de ces clients à suivre une thérapie pour une série d'infractions (Snyder, C. M., et Anderson, S. A., 2009).

Le terme "client mandaté" évoque des réactions fortes et prévisibles et pour la plupart négatives. Ces clients sont qualifiés de : résistants, difficiles et peu coopératifs. (Ivanoff, Blythe et Tripodi, 1994; cités dans De Jong, P., et Kim Berg, I., 2001).

Ivanoff et *al.* et Rooney ont écrit sur les clients involontaires ou ceux qui se sentent "forcés ou obligés" de faire appel à des services. Ils les définissent comme : des clients involontaires qui se voient ordonnés à faire appel à un service (ici, par le tribunal). (cités dans De Jong, P., et Kim Berg, I., 2001). La collaboration est imposée à des organisations distinctes par une tierce partie (Rodriguez, C., Langley, A., Béland, F., et Denis, J. L., 2007).

Dû au système, ces clients considèrent tout contact avec ces agents comme des intrusions indésirables dans leur vie. (Miller, 1991 cité dans De Jong, P., et Kim Berg, I., 2001)

Cingolani (1984) a été l'un des premiers à écrire que travailler avec des clients mandatés nécessite un modèle de pratique différent et que dans ce domaine, il est question de co-construire une relation coopérative avec le client. Cela nous amène à la même conclusion faite plus haut par Iyer et Rama(2004), Salterio (2012) et Fontaine, R., (2011), qu'en somme, en audit, les états financiers sont co-construits avec le client.

Les spécialistes du marketing, tels que Kotler et Rothschild (1971, cités dans Wiener, J. L., et Doescher, T. A., 1991), expliquent avec leur célèbre question : « vous ne pouvez pas vendre un service comme du savon », comment amener une personne à entreprendre des actions lorsque celles-ci sont associées à de faibles ratios avantages/couts (Wiener, J. L., et Doescher, T. A., 1991) grâce au marketing social.

Le terme «marketing social» a été inventé par Kotler et Zaltman (1971). S'appuyant sur des connaissances telles que la psychologie, la sociologie, l'anthropologie, les sciences politiques et la théorie de la communication, avec des racines pratiques dans la publicité, les relations publiques et les études de marché, il s'agit de l'application de principes et de techniques issus du secteur commercial pour influencer une cible publique à accepter, à rejeter, à modifier, à abandonner volontairement un comportement au profit d'individus, de groupes, d'organisations ou de la société dans son ensemble. Son objectif est de créer un changement social positif. (Tuten, T. L., et Solomon, M. R., 2017)

Wiener, J. L., et Doescher, T. A. (1991) appliquent ce concept pour essayer de développer un cadre conceptuel pour promouvoir la coopération dans ce genre de situation. En s'appuyant sur la recommandation de Rothschild (1979), ils identifient d'abord les raisons pour lesquelles les gens n'agissent pas de manière prosociale. Ces manières sont appelées : Barrières à la coopération.

### 1.2.2 Barrière à la coopération

Lorsqu'un négociateur effectue un « mouvement », l'autre partie peut résister au «mouvement» via un «tour» (Kolb, 2004a, cite dans McCracken, S., Salterio, S. E., et Gibbins, M., 2008). Les « tours » sont les tactiques employées par la partie qui a fait l'objet d'un «mouvement» pour résister à la tentative de positionnement.(Lewicki et *al.*, 2006, cite dans McCracken, S., Salterio, S. E., et Gibbins, M., 2008).

Parmi ces barrières, ils citent le désir de l'individu de conserver sa liberté. La recherche sur la réactance, la théorie de la façon dont les personnes réagissent aux menaces qui pèsent sur leur liberté, conclut systématiquement que les individus s'opposeront aux politiques et aux actions qui limitent leur liberté. Toute action considérée comme "réduisant la probabilité subjective d'obtenir une alternative de choix" soulèvera la

barrière de réactance. C'est généralement un obstacle majeur. Wiener, J. L., et Doescher, T. A., 1991)

La théorie qui traite ce phénomène s'intitule la théorie de la réactance psychologique. Elle a été développée par Brehm en 1966.

On retrouve cette notion de perte de liberté, comme expliqué plus haut, chez notre client en audit qui se voit enlever la possibilité de choisir de se faire auditer ou pas. À la lumière de cette revue de littérature et afin de comprendre comment établir et dans certains cas, éviter de perdre la coopération et la collaboration de son client en audit, on verra dans le chapitre suivant qu'il apparaît opportun de se baser sur cette théorie dans la relation auditeur-client.

La capacité d'établir de bonnes relations avec les clients est décrite comme l'un des outils les plus puissants dont dispose un fournisseur de services. (Lee, C. D., et Ayón, C., 2004). Alors que l'auditeur dépend de son client du fait de l'asymétrie d'information entre les deux parties (Fontaine, R., et Pilotti, L., 2016), il se doit d'obtenir sa collaboration. Or, l'audité préfère résister et garder ses informations privées, car il est forcé de faire vérifier ses états financiers pour le compte de tierces personnes, contrairement à un consommateur traditionnel qui joui d'une liberté de choix.

À ce moment-là, on parle d'un client mandaté résistant évoluant dans une relation triadique. Alors que le marketing relationnel échoue à promouvoir la coopération au sein de ce genre de relations, le marketing social en revanche donne une piste de recherche en expliquant que l'une des barrières ou un des facteurs qui pousseraient le client à être non coopératif est justement sa perte de liberté.

On retrouve cette notion de liberté en psychologie. Plus précisément, dans la théorie de la réactance psychologique (Brehm, 1966, 1981, 1993) qu'on présentera dans le chapitre suivant.

## CHAPITRE II

### CADRES DE LA RECHERCHE

Après avoir rappelé que la relation auditeur-client est différente de celles étudiées en marketing relationnel et qu'il était important de comprendre le comportement relationnel du client détenteur des informations sur l'entreprise auditée, il est maintenant question d'explorer la théorie de la réactance psychologique et de déterminer le cadre conceptuel sur lequel s'appuiera l'étude.

#### 2.1 Cadre théorique

Ce cadre théorique vise à expliquer le comportement de l'audité envers son auditeur, mais aussi de l'anticiper. Pour cela, il sera question de présenter la théorie, ses différents paramètres et enfin présenter les solutions possibles proposées par la théorie pour réduire cette résistance.

##### 2.1.1 La théorie de la réactance psychologique

La théorie de la réactance a été formulée pour traiter certains phénomènes d'influence sociale (Brehm, 1996; Brehm et Brehm, 1981; Wicklund, 1974). Elle a statué que les gens croyaient avoir des libertés comportementales spécifiques et que lorsque ces libertés étaient menacées ou éliminées de quelque manière que ce soit, l'individu était motivé (réactance) à les réintégrer. (Brehm, J. W., 1993)

L'idée fondamentale de la théorie de la réactance à savoir que les personnes sont motivées par la menace ou l'élimination de la liberté comportementale. L'état de motivation est ce qu'on appelle la réactance psychologique. Il incite l'individu à rétablir la liberté particulière qui a été menacée ou enlevée. Cela n'incite pas l'individu à acquérir n'importe quelle liberté, mais seulement celle qui est menacée ou emmenée. (Brehm, J. W.,1989)

Dans la conceptualisation actuelle, la résistance désigne le refus de coopérer ou de changer(Beutler et *al.*, 2001).

Quelle que soit la liberté menacée, qu'il s'agisse de la possession d'une alternative de choix ou de l'adoption d'une position sur les droits des femmes, la réactance qui en résulte accroît l'attractivité perçue de cette option. Il peut donc y avoir deux manifestations de l'apparition de la réactance : les tentatives effectives de restauration de la liberté et l'attrait perçu accru de l'option perdue ou menacée. (Brehm, J. W.,1989)

Avant d'aller plus loin, il apparaît nécessaire de définir les notions clés citées précédemment dans la théorie :

#### 2.1.1.1 La liberté :

Une liberté est définie comme la conviction que l'on peut adopter un comportement particulier. Les libertés comprennent ce que l'on fait, comment on le fait ou quand on le fait. Une personne peut acquérir une liberté par l'expérience, un accord formel ou informel, l'observation du comportement d'autrui, la coutume, la loi, etc. En plus de savoir qu'un certain comportement peut être engagé (par un accord formel, par exemple) , un individu doit avoir la capacité requise pour avoir une liberté significative. (Brehm, S. S., et Brehm, J. W., 1981)

### 2.1.1.2 La réactance :

On suppose que c'est l'état de motivation qui se produit lorsqu'une liberté est éliminée ou est menacée d'élimination (Brehm, S. S., et Brehm, J. W., 1981). C'est la motivation de retrouver une liberté perdue ou menacée qui pousse les gens à résister à l'influence sociale des autres. (Steindl, C., Jonas, E., Sittenthaler, S., Traut-Mattausch, E., et Greenberg, J. 2015)

Autrement dit, un tel comportement contraire peut être interprété comme le résultat d'un désir de retrouver et de réaffirmer sa liberté après la menace. Par exemple, les lois peuvent être considérées comme le cas le plus grave de menace interpersonnelle à la liberté, et il est bien sûr vrai qu'elles sont souvent bafouées. (Clee, M. A., et Wicklund, R. A. 1980)

### 2.1.1.3 Implications pour d'autres libertés :

Le degré de réactance qu'une personne est susceptible de ressentir lorsque sa liberté est menacée ou qu'elle est éliminée dépend également du point de savoir s'il estime que la menace en question a des conséquences pour son comportement à l'avenir. Par exemple, supposons qu'un individu s'attende à pouvoir résoudre un problème donné, puis se trouve dans l'incapacité de le faire. Si un échec dans cette tâche particulière implique qu'il n'est pas bon pour une variété d'autres tâches, il fera l'expérience de plus de réactance que si l'échec n'avait pas de telles implications.

De même, si une personne se trouve dans une situation dans laquelle une autre personne a un pouvoir sur elle, un ordre de se comporter d'une certaine manière suscitera plus de réactivité s'il est susceptible de se répéter à l'avenir que si aucune implication future n'existe.

### 2.1.2 Paramètres de la réactance

Selon Brehm (1966, 1972), la réactance subie par un individu dépend directement des variables suivantes: l'attente et l'espérance qu'il possède une liberté au début, la force de la menace qui pèse sur sa liberté, l'importance de la liberté menacée et les implications de la menace sur ses autres libertés.

#### 2.1.2.1 Espérance de liberté :

Selon la théorie de la réactance, une personne fera l'expérience d'une réactance psychologique lorsqu'une certaine option comportementale est éliminée ou lorsque son contrôle sur certains comportements est menacé, uniquement s'il se considère comme libre de s'engager dans le comportement en question. (Wortman, C. B., et Brehm, J. W., 1975).

Il existe de nombreuses façons pour un individu de se sentir libre de se comporter d'une certaine manière. Il peut avoir exercé la liberté dans le passé. Il peut aussi en déduire qu'il possède la liberté de se comporter d'une certaine manière parce qu'il a vu d'autres le faire. Les personnes qui exercent un pouvoir sur lui ont peut-être dit qu'il était libre d'adopter certains comportements, ou la liberté pouvait être garantie par la loi. En général, plus une personne est certaine de posséder une liberté particulière, plus la réactance psychologique est éveillée lorsque cette liberté est menacée ou éliminée. S'il ne sent pas qu'il est libre, il ne fera pas l'expérience de la réactance s'il est exposé à des conséquences indépendantes de sa volonté. (Wortman, C. B., et Brehm, J. W., 1975).

#### 2.1.2.2 Force/intensité de la menace :

Wortman, C. B., et Brehm, J. W. (1975) expliquent que généralement, quand une personne est contrainte de subir une situation qu'elle ne choisirait pas, sa liberté de se comporter à sa guise est complètement éliminée. La théorie prédit que, si la liberté d'un individu est éliminée, elle expérimentera plus de réactance et de résistance que si

liberté est simplement menacée, ou si aucune menace n'est faite à sa liberté. Par exemple, supposons qu'une secrétaire se sente généralement libre de passer l'heure du déjeuner à sa guise. Si son patron lui dit qu'elle doit passer ce temps à acheter un cadeau pour sa femme, elle risque de connaître une réactance psychologique considérable. L'élimination de sa liberté suscitera vraisemblablement plus de réactions qu'une déclaration qui menace simplement sa liberté, mais lui laisse un choix en la matière. Et une déclaration qui menace sa liberté de se comporter comme elle l'entend devrait également susciter plus de réactivité que l'absence de menace pour la liberté.

Étant donné que des situations incontrôlables menacent ou éliminent souvent la liberté d'un individu, ils suscitent généralement plus de réactance que des résultats sur lesquels un individu a le contrôle. Par exemple, une personne peut n'avoir aucun contrôle sur la disponibilité de l'essence et ce résultat incontrôlable pourrait menacer sa liberté. Si un individu se sent généralement libre de prendre ses propres décisions concernant l'utilisation de sa voiture et constate soudainement que cette liberté est menacée par une pénurie d'essence, il devrait être motivé pour restaurer cette liberté. Pour ce faire, il peut attendre dans de longues lignes pour acheter de l'essence même si son réservoir n'est pas encore vide. (Wortman, C. B., et Brehm, J. W., 1975).

### 2.1.2.3 Importance de la liberté menacée :

Plus une liberté est importante pour une personne, plus sa réactance sera vive lorsque cette liberté sera menacée ou éliminée. Et si la liberté en jeu est sans conséquence, la réactance résultante sera minimale. Par exemple, si un individu découvre qu'il est incapable de résoudre un problème donné, l'intensité de réactance qu'il expérimentera dépendra de l'importance qu'il prend de la tâche. Un certain nombre d'enquêteurs/chercheurs (voir, par exemple, Brehm et Cole, 1966; Brehm et Mann, 1975) ont démontré que l'importance de la liberté en question influe fortement sur l'intensité de réactance suscitée par la perte de la liberté.

#### 2.1.2.4 Menace pour la liberté :

Une menace pour la liberté est la perception que certains événements ont accru la difficulté d'exercer la liberté en question (Brehm, S. S., et Brehm, J. W., 1981). Étant donné qu'une personne pense avoir une liberté spécifique, toute force qui la rend plus difficile à exercer constitue un danger. Ainsi, toute tentative d'influence sociale, tout événement impersonnel et tout comportement de l'individu détenteur de la liberté (y compris ses préférences) qui nuisent à l'exercice de la liberté peuvent être définis comme des menaces. (Brehm, S. S., et Brehm, J. W., 1981)

#### 2.1.3 Effets et conséquences de la réactance :

Si un individu est soumis à un résultat incontrôlable et se trouve dans l'incapacité d'adopter un comportement qu'il se sentait libre de poursuivre ou s'il se trouve confronté à une option indésirable qu'il choisirait normalement d'éviter, la théorie de la réactance formule un certain nombre de prédictions concernant son évaluation des résultats incontrôlables, son comportement à leur égard et son humeur (Wortman, C. B., et Brehm, J. W., 1975).

##### 2.1.3.1 Changements dans l'attractivité du résultat incontrôlable :

Si la liberté d'une personne d'adopter un certain comportement est menacée, sa motivation à adopter ce comportement augmentera. Pour cette raison, si elle est invitée à évaluer le comportement avant et après l'élimination de la liberté, elle va noter ce comportement plus favorablement après son élimination. De même, si une personne est contrainte de subir une option qu'elle préférerait éviter, sa motivation à éviter de se livrer à ce comportement devrait lui permettre d'évaluer le résultat incontrôlable moins favorablement. (Wortman, C. B., et Brehm, J. W., 1975)

### 2.1.3.2 Tentative directe de s'engager dans le comportement menacé :

Lorsque la liberté d'une personne de se livrer à un certain comportement est menacée ou éliminée, on peut s'attendre à ce que la personne tente de rétablir sa liberté en tentant d'adopter le comportement en question. Par exemple, si son père dit à une adolescente qu'elle ne doit pas voir un jeune homme en particulier, elle peut tenter de rétablir sa liberté en recherchant le jeune homme et en passant du temps avec lui. (Wortman, C. B., et Brehm, J. W.,1975)

### 2.1.3.3 Sentiments hostiles et agressifs :

Lorsque la liberté comportementale d'une personne est menacée ou éliminée, elle peut éprouver des sentiments hostiles ou agressifs à l'égard de l'agent responsable. Si le menaçant est une autre personne, un individu peut discuter avec lui, voire l'attaquer. Une agression dirigée contre le menaçant peut-être très fonctionnelle dans la mesure où elle peut non seulement réussir à rétablir la liberté actuellement menacée, mais peut également être efficace pour décourager les futures menaces à la liberté. (Wortman, C. B., et Brehm, J. W.,1975)

Il existe certaines preuves qu'une personne peut devenir agressive lorsque sa liberté est menacée, un certain nombre d'ambiguïtés subsistent quant à la perte de contrôle, à l'agression et à l'hostilité. Par exemple, il n'est pas clair si une agression se produit uniquement si elle aide l'individu à recouvrer la liberté perdue. (Wortman, C. B., et Brehm, J. W.,1975)

En 2006, quarante ans après la publication de la théorie de la réactance psychologique pour la première fois, Miron, A. M., et Brehm, J. W. (2006) font une revue de la théorie dans laquelle ils classifient les effets de la réactance selon qu'elles sont directes ou indirectes restauration de la liberté comme suit :

La réactance étant un état de motivation, elle possède des propriétés motivantes et énergisantes qui poussent les individus à adopter des comportements de restauration de la liberté. Les individus peuvent directement tenter de réaffirmer la liberté en s'engageant dans l'option menacée d'élimination ou peuvent faire recouvrer la liberté indirectement en observant que d'autres rétablissent la liberté menacée. Parfois, des individus dérogent au menaçant ou à l'agresseur envers l'agent menaçant si la menace est illégitime. Lorsqu'une liberté ne peut pas être restaurée directement, les individus peuvent au contraire diminuer de manière subjective l'attractivité de l'alternative imposée et accroître l'attractivité de l'option refusée. Pour que la réactance soit éveillée, la personne doit posséder la liberté de commencer. La réaction est donc réactive et non proactive, car elle n'existe que «dans le contexte d'autres forces motivant la personne à renoncer à la liberté et à se conformer à la menace ou à l'élimination» . (Brehm et Brehm, 1981, p. 37, cités dans Miron, A. M., et Brehm, J. W., 2006)

#### 2.1.4 Restauration de la liberté menacée ou perdue :

La réactance en tant qu'état de motivation a deux effets directs: elle pousse les tentatives de reconquête des libertés perdues ou menacées, et elle amplifie la motivation envers les comportements menacés ou perdus et/ou les résultats escomptés, les rendant subjectivement plus attractifs. (Brehm, S. S., et Brehm, J. W., 1981)

Théoriquement, la liberté peut être restaurée implicitement de deux manières. Premièrement, les personnes dont la liberté a été menacée peuvent tenter de recouvrer leur liberté, non pas en exerçant directement la liberté menacée, mais en exerçant une autre liberté qui laisserait supposer qu'elle continue d'avoir celle qui a été menacée. Cette proposition n'a toutefois pas fait l'objet d'un examen empirique. (Brehm, S. S., et Brehm, J. W., 1981)

Deuxièmement, la liberté peut être aussi restaurée sans aucune action de la part de l'individu. Par exemple, un agent externe (une autre personne, par exemple) peut agir

au nom de la personne dont la liberté a été menacée afin de rétablir directement la liberté menacée. Il agira directement pour le compte de la personne dont la liberté a été menacée. (Brehm, S. S., et Brehm, J. W., 1981)

## 2.2 Cadre conceptuel

Le modèle conceptuel est un terme qui signifie un ensemble de concepts interreliés qui représentent et transmettent symboliquement une image mentale d'un phénomène (Fortin, M. F., et Gagnon, J., 2016 p.107). Les concepts utilisés constituent la pierre angulaire du modèle conceptuel, comme la théorie, et permettent d'envisager la recherche sous une perspective particulière. (Fortin, M. F., et Gagnon, J., 2016 p.107)

Dans la présente étude, comprendre comment un auditeur peut obtenir la coopération de son client se fait sur la base de la théorie de la réactance psychologique de Brehm (1966). Selon cette théorie, une personne devient résistante et refuse de coopérer lorsqu'elle perd sa liberté de choisir un service. Cette résistance est comme une manière de reprendre le contrôle sur la situation.

En audit, le client en entreprise se voit forcé de faire auditer ses états financiers. C'est le CFO et les commis et opérationnels (Comptable, contrôleurs...) qui se feront solliciter par les auditeurs et vérificateurs afin de communiquer les informations sur la société nécessaires au bon déroulement de la mission d'audit.

Les audités (clients) exprimeront leur résistance en refusant de communiquer ces données et informations, du moins, le feront à leur rythme. C'est une façon de reprendre le contrôle sur l'auditeur et se sentir en situation de pouvoir.

Selon Brehm (1966), mettre en place un agent intermédiaire, comme une personne neutre, entre-deux parties, dans notre cas l'auditeur et l'audité, permettra de réduire et

d'atténuer cette résistance et ainsi, rétablir un climat de collaboration entre les parties concernées.

Ainsi, sur la base de la théorie de la réactance psychologique, le cadre conceptuel appliqué à la présente recherche est comme suit :

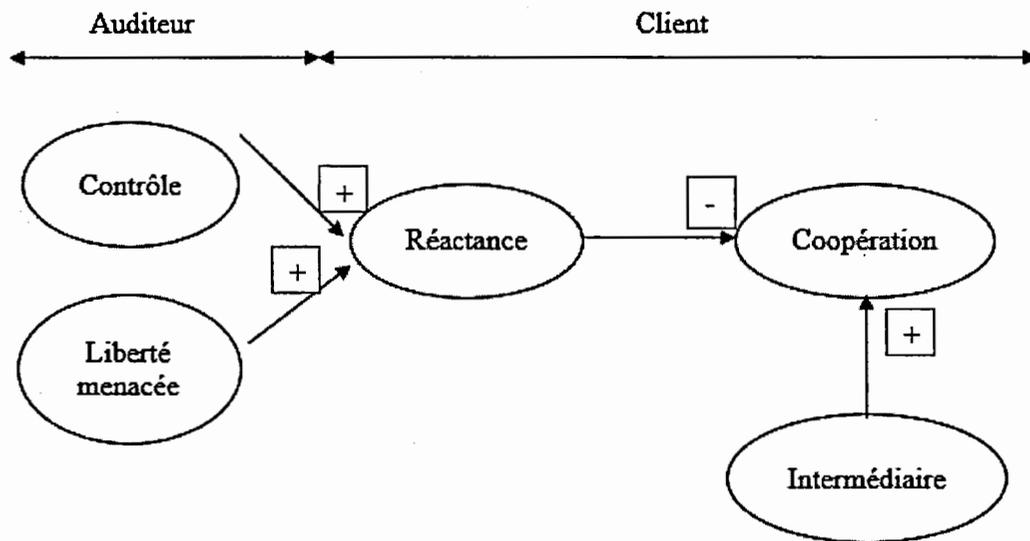


Figure 2.1 Cadre conceptuel

## CHAPITRE III

### LA MÉTHODOLOGIE

Après avoir défini le cadre théorique et conceptuel de la recherche, place maintenant à la collecte de données. Ce chapitre justifie le choix de la méthodologie de recherche ainsi que le choix des entrevues pour collecter les données.

#### 3.1 La méthodologie de recherche : La recherche qualitative

La recherche scientifique est une démarche d'acquisition de connaissances qui utilise diverses méthodes de recherches quantitatives et qualitatives pour trouver des éléments de réponses à des questions déterminées que l'on souhaite approfondir (Fortin, M. F., et Gagnon, J., 2016 p.4)

En recherche, un chercheur peut baser son analyse sur une étude qualitative ou une analyse quantitative. C'est le but de la recherche qui tranchera.

La recherche quantitative met l'accent sur la description, l'explication, la prédiction et le contrôle et qui repose sur la mesure de phénomènes et l'analyse de données numériques. (Fortin, M. F., et Gagnon, J., 2016, p. 29). En revanche, la recherche qualitative met l'accent sur la compréhension et repose sur l'interprétation des phénomènes à partir des significations fournies par les participants. (Fortin, M. F., et Gagnon, J., 2016, p.30). Elle est plutôt liée aux sciences humaines et sociales. Son utilisation dans l'investigation du comportement humain est fréquemment associée à

l'anthropologie culturelle ou sociale et à la sociologie (Dempsey et Dempsey, 2000 cités par Fortin, M. F., et Gagnon, J., 2016 p.30)

Selon Fortin et Gagnon (2016), la découverte ou l'exploration, amène le chercheur dans la recherche qualitative à découvrir ce que les personnes pensent dans un contexte particulier, comment elles agissent et pourquoi elles le font ainsi. L'accent est mis sur les acteurs et non sur les variables, à la différence de la recherche quantitative. La recherche qualitative est particulièrement importante lorsqu'il s'agit de générer des idées portant sur le phénomène peu connu ou quand il faut comprendre un phénomène vécu selon le point de vue des personnes qui en ont fait l'expérience. Par la suite, le chercheur est en mesure de procéder à la description de ses découvertes. (Fortin, M. F., et Gagnon, J., 2016)

À la lumière de ces informations, la recherche qualitative paraît la méthode de recherche la plus adaptée à la présente étude, car elle permet de comprendre, du point de vue des participants, en l'occurrence les clients, ce qui les pousse à ne pas coopérer avec leurs auditeurs ou dans le cas contraire, ce qui les motive à le faire. D'ailleurs, pour atteindre cet objectif, la présente étude utilise les entrevues pour procéder à la collecte des données.

### 3.2 Méthode de recherche et de collecte de données : L'entrevue

Dans la recherche qualitative, le chercheur dispose de plusieurs méthodes pour collecter et recueillir des informations. Parmi celles citées par Fortin et Gagnon (2016) :

- Les observations;
- L'incident critique;
- les notes de terrain et le journal de bord;
- Le recueil de textes;

- Les groupes de discussion focalisés;
- Les entrevues;

Alors que les quatre premières méthodes permettent principalement la description de l'expérience individuelle, telle que la vit la personne (Fortin, M. F., et Gagnon, J., 2016, p. 201), et que les groupes de discussion focalisés permettent d'examiner en détail les façons de penser, opinions et réactions des participants vis-à-vis d'un sujet en particulier (Fortin, M. F., et Gagnon, J., 2016, p. 202), l'entrevue est considérée comme le moyen privilégié pour tenter de comprendre l'autre (Fontana et Frey, 1994 cités par Fortin, M. F., et Gagnon, J., p. 201, 2016). Elle permet d'établir un contact direct avec le chercheur et les participants à l'intérieur d'un environnement naturel pour recueillir de l'information en vue de comprendre la signification d'un évènement ou d'un phénomène vécu par les participants (Fortin, M. F., et Gagnon, J., p. 201, 2016). Ces répondants ou participants sont censés posséder cette information particulière que le chercheur tente de comprendre (Savoie-Zajc, 2009 cités dans Fortin, M. F., et Gagnon, J., p. 319, 2016) à ce moment-là, et selon Patton (1990), on ne peut que demander à ces personnes de nous les raconter, car l'entrevue permet de découvrir les sentiments et les actions de ces personnes qu'elles ont entreprises dans un temps passé et que l'on ne peut observer.

Ainsi, de comprendre ce qu'un auditeur peut faire pour augmenter la coopération de ses clients, la méthodologie retenue pour collecter les données est l'entrevue individuelle. Elles seront semi-dirigées et le participant sera invité à parler de sa relation de travail et il pourra exprimer ses sentiments et idées sur le sujet. Il est très important pour notre étude de connaître l'avis et l'opinion des auditeurs et des clients qui sont sollicités par un auditeur durant la mission de vérification.

### 3.3 Population de l'étude :

En recherche qualitative, les données sont recueillies auprès des participants dont le recrutement se fait sur la base de l'échantillonnage intentionnel (choix raisonné) de manière à trouver les personnes les plus susceptibles de fournir des données riches en information par rapport au problème étudié (Patton, 2002, cité dans Fortin, M. F., et Gagnon, J., 2016)

Le but de l'étude est de comprendre comment un auditeur peut obtenir la coopération de ses clients et la méthodologie de recherche retenue est les entrevues individuelles semi-directives. Elles seront réalisées auprès d'auditeurs et de clients d'auditeurs, car ce sont les deux parties qui interagissent durant la mission d'audit : L'auditeur a besoin de collecter les informations sur la société (Kleinman, G., et Palmon, D., 2001) dont le client en est le détenteur (Erickson et *al.*, 2000; Richard, 2000, Kopp et *al.*, 2003, Arens et *al.*, 2007)

On entend par clients d'auditeurs toute personne qui se fait solliciter par un auditeur ou un membre de son équipe (Junior, Senior...) durant une mission de vérification. Autrement dit, on inclura dans notre étude les Directeurs financiers (CFO), mais aussi comptables, financiers, les différents commis comptables commis aux comptes à recevoir-payer.

Contrairement à ce qui se produit dans une recherche quantitative, le nombre de participants à une étude qualitative n'est pas décidé à l'avance, car la taille de l'échantillon dépend des données recueillies (Fortin, M. F., et Gagnon, J., 2016). La norme qui fixe la taille de l'échantillon est l'atteinte de la saturation des données, c'est à dire, lorsque les réponses deviennent répétitives (Fortin, M. F., et Gagnon, J., 2016). Dans notre cas, les entrevues se sont arrêtées au bout de neuf (09) participants.

L'échantillon final de la recherche se compose de : quatre (04) auditeurs (Juniors, Associés ) et de cinq (05) clients (CFO, Directeur adjoint et Comptable)

Initialement, l'échantillon cible devait se composer exclusivement de client, employé sous la direction du directeur financier (CFO), à savoir : les commis, comptables... Sauf qu'à notre grande surprise, ces derniers, pourtant importants dans le processus de collecte de données et d'informations pour l'auditeur, ne répondaient pas aux courriels et souvent. Ils réfèrent notre demande à leurs CFO. On a dû ajuster notre échantillon et inclure des auditeurs afin qu'ils nous parlent, selon leurs expériences, de ces personnes-là.

#### 3.4 Recrutement des participants :

Une fois les critères de sélection des participants étant définis, les participants potentiels sont contactés, dans un premier temps, par courriel. Une explication brève et concise sur le sujet de l'étude et leur importance dans la recherche est alors communiquée aux participants potentiels. Il est expliqué que la collecte de données se fait par l'intermédiaire d'entrevue individuelle et l'accent est mise sur l'anonymat et la confidentialité des réponses et la possibilité de se retirer de l'étude à tout moment. Pour les rassurer, il est précisé que les questions sont approuvées par le comité d'éthique de l'UQAM et que sans leur accord préalable, l'entrevue n'est pas enregistrée.

Dans le cas où une réponse, favorable ou non, n'est pas obtenue, un second courriel est envoyé aux participants potentiels déjà contactés pour les relancer.

Une fois l'internet des participants potentiels obtenu, le suivi, c'est-à-dire de convenir d'une date et d'un lieu pour l'entrevue, se fait par courriel ou par téléphone, à la convenance du répondant.

Il est intéressant de noter que lorsque des employés d'un département de finances et de comptabilité sont abordés, souvent ils ne donnent pas suite aux courriels ou renvoient la demande de participation à leurs supérieurs.

Le but de notre étude est de justement obtenir le point vu de ces personnes qui sont le plus souvent en contact avec les auditeurs, car elles connaissent bien la société. Plus tard, durant les entrevues avec leurs supérieurs, on apprendra qu'ils n'ont pas l'habitude de se faire solliciter pour des entrevues et estiment que c'est à leurs dirigeants de le faire.

### 3.5 La grille d'entrevue :

Au départ, la durée moyenne d'une entrevue est estimée à 40 minutes environ. Lors des premiers recrutements, on a remarqué que les participants trouvaient cela trop long et suggéraient de revoir la durée des entretiens à maximum 30 minutes. Les questions ont été revues, révisées et leurs nombres réduits dans le but d'encourager le participant potentiel à accepter de faire l'entrevue. Cette démarche n'a eu aucun impact sur la pertinence des questions, car comme les entrevues sont semi-directives, il était facile d'ajouter des questions durant l'entrevue en fonction des réponses des participants. Au final, les entrevues réalisées ont duré en moyenne 30 à 40 minutes chacune.

Afin d'atteindre le but de l'étude qui est de comprendre comment un auditeur peut améliorer la collaboration et coopération de ses clients, une grille d'entrevue est établie sur la base du cadre conceptuel présenté plus haut. Les questions sont ouvertes afin de laisser la possibilité du participant d'exprimer son opinion.

Les questions sont sensiblement les mêmes pour les auditeurs et les clients. Cependant, quand il s'agit d'auditeur, on lui demande en plus d'expliquer, selon son expérience,

ce qui'il pourrait pousser ses clients à ne pas coopérer et si la solution apportée par la théorie peut fonctionner.

La grille est construite sur la base de trois grands thèmes :

- Décrire la relation de travail du point de vue du participant :

Pour mettre le participant en contexte, un bref rappel du sujet de l'étude est fait en début d'entrevue, par la suite il se voit demander de décrire sa relation, et ce, dans le but de définir s'il y a résistance ou pas.

- Expliquer les éléments qui font que la relation est collaborative ou pas :

Par la suite et dépendamment de la réponse apportée à la question précédente, le participant se doit demander d'expliquer pourquoi cette relation ne se passe bien ou au contraire, qu'est-ce qu'il fait que cette relation est collaborative et se passe sans incident.

- Vérifier la validité et la pertinence de la mise en place d'un intermédiaire entre les deux parties, comme suggérer par la théorie de la réactance psychologique :

Finalement, si le répondant explique que la relation est tendue entre les deux parties, la mise en place d'un intermédiaire qui interagirait entre les deux parties est exposée. À ce moment-là, l'avis du répondant sur la question est recherché.

Si à un moment de l'entrevue, le répondant de lui même cette solution, on lui demandera d'expliquer les raisons qui le motivent à le dire.

Dépendamment des réponses apportées par le participant, des questions sont ajoutées pour diriger le répondant vers le but recherché et parfois, des questions sont supprimées,

car le participant y répond déjà par lui-même. Cette démarche est permise, car les entrevues sont semi-directives.

À la fin, il est toujours demandé au participant s'il veut rajouter un avis, une opinion ou s'il veut revenir sur un point, car souvent, les répondants, une fois toutes les questions de l'entrevue en tête, comprennent mieux le sujet et le but de la recherche et savent quel point ils devraient développer le plus ou encore, donnent des exemples plus concrets.

### 3.6 Codage des données :

Une fois les entrevues complétées et transcrites, l'analyse détaillée commence par un processus de codage (Fortin, M. F., et Gagnon, J., 2016). La réduction des données suppose l'établissement d'une méthode de classification et d'indexation pour faciliter l'accès aux données. (Fortin, M. F., et Gagnon, J., 2016). Étant donné que les entrevues sont semi-directives, il arrive parfois que le répondant déborde dans ses réponses et aborde des points non pertinents pour l'étude. Afin d'optimiser l'analyse, un codage qualitatif est mis en place pour aider à reconnaître et à dégager les données, les mots, thèmes ou les concepts pertinents à l'étude.

Comme le but de la recherche est de définir comment un auditeur peut obtenir la coopération de ses clients, il est nécessaire de comprendre ce qui pousse le client à ne pas coopérer et prouver qu'il y a résistance comme le prédit la théorie de la réactance psychologique. Dans le cas échéant, essayer de comprendre pourquoi il n'y a pas résistance, c'est à dire, ce qui incite le client à être coopératif avec son auditeur.

Par la suite, il sera question de vérifier l'applicabilité de la solution proposée par la théorie, à savoir : l'intervention d'un intermédiaire ou agent externe favorisera la coopération.

De ce fait, trois codes ont été développés pour faciliter l'analyse des transcriptions des entrevues :

1. Code « Nature de la relation » : Il s'agit de comprendre, à travers la description donnée par le répondant, comment se déroule la relation de travail entre les deux parties. Cela nous permettra d'établir si elle est collaborative ou non collaborative et qu'il y a effectivement résistance. Ce code sera divisé donc en deux sous-codes : « Collaborative » et « Non collaborative »
2. Code « Explications et causes » : À cet étape, il est question de comprendre et de définir, selon l'expérience et le vécu du participant, pourquoi sa relation actuelle est coopérative ou non. Par la suite, en posant des hypothèses, de voir ce qu'il souhaiterait que le client ou auditeur fasse pour améliorer sa relation. Si le répondant définit sa relation comme déjà collaborative, il expliquera les facteurs qui pourraient la rendre moins collaborative. Ainsi, on comptera deux sous-codes : « Réelles » et « Hypothétiques »
3. code « L'intermédiaire » : Ce dernier code permettra de définir si les participants sont en faveurs ou en défaveurs de l'application de cette solution proposée dans le cadre théorique de notre étude. Il permettra aussi de comprendre les raisons qui motivent la réponse des répondants. Ce code aura aussi deux sous-codes : « En faveur » et « En défaveur ».

En somme, la grille de codage utilisée pour l'analyse des transcriptions des entrevues se présente comme suit :

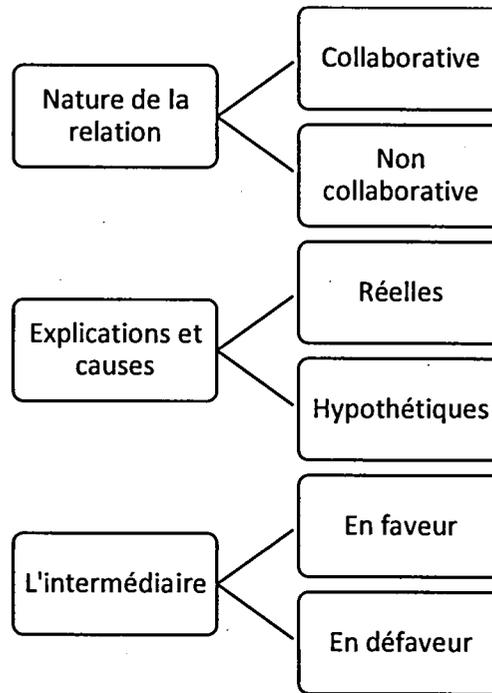


Figure 4.1 Grille de codage

## CHAPITRE IV

### ANALYSE ET DISCUSSION DES RÉSULTATS

Une fois les entrevues transcrites et codifiées, il est question dans ce chapitre d'analyser les données afin de présenter les résultats.

Pour rappel, la présente étude a pour but de comprendre comment un auditeur peut obtenir la coopération de son client lors d'un audit. Après avoir établi que l'auditeur, pour mener à bien sa mission de vérification, a besoin d'obtenir les informations détenues par son client (Erickson et *al.*, 2000; Richard, 2000; Kopp et *al.*, 2003; Arens et *al.*, 2007) et doit obtenir la collaboration de ce dernier (Rennie et *al.* 2010, Fontaine et Pilotti, 2016), il est maintenant question de chercher à définir ce que pourrait faire l'auditeur ou arrêter de faire pour mettre en place cette relation collaborative.

Pour se faire, la recherche s'appuie sur la théorie de la réactance psychologique. Cette théorie de Brehm (1966) prédit que lorsqu'un individu se sent contrôlé et perd toute liberté de choix, il sera motivé à restaurer sa liberté perdue en, entre autres, éprouvant de la résistance. Dans certains cas, il sera mené à pratiquer une autre liberté. Notre client, détenteur des informations clés pour mener à bien la mission d'audit, rétablira la situation en ne pas coopérant avec l'auditeur. Il finira par communiquer ces données et après les avoirs sa portée plus longtemps simplement pour sentir qu'il a le contrôle de la situation.

Au final, neuf entrevues individuelles ont été menées avec quatre auditeurs et cinq clients (CFOs). Elles ont duré en moyenne trente à quarante minutes et voici ce qu'il en ressort :

#### 4.1 La coopération dans la relation auditeur-client:

Lors des entrevues, les auditeurs et les CFOs interrogés reconnaissant que les clients d'audit sont résistants à l'idée de coopérer avec leurs auditeurs et vérificateurs.

Il est intéressant de constater ici que le terme de client n'inclut pas les CFOs. En effet, il s'est révélé des rencontres avec les auditeurs qu'en règle générale, les CFOs coopèrent volontiers lors des missions de vérification. Ce sont les membres de l'équipe de ces CFOs qui montrent de la résistance.

##### 4.1.1 Des commis, analystes et employés non collaboratifs :

En effet, les CFOs interrogés reconnaissent que les membres de leur équipe ne coopèrent pas avec le vérificateur et l'auditeur lors d'une mission d'audit.

Cela se traduit souvent par un mauvais comportement. Les auditeurs interrogés citent certains exemples : « On nous parle sèchement. On est mal accueilli. On tarde à répondre aux mails », « On ne nous communique pas la bonne information au bon moment » ou encore « Tout à fait. On se sent contrôlés, on ne donne pas les bonnes informations, on leur donne moins »

Interrogés sur la raison qui cause ces comportements, les répondants expliquent que les audités « ont peur » des auditeurs, ils ne sont pas à l'aise, car ils pensent qu'ils sont venus spécialement pour vérifier leur travail, sans doute parce qu'ils ont commis des fautes et des erreurs : « Pourquoi, est-ce qu'il y a quelque chose qu'on ne fait pas bien? »

En fait, ces audités voient en la personne de l'auditeur une figure de contrôle, comme un policier, ce qui devient un facteur de stress supplémentaire et transforme la rencontre en une confrontation :

Mes collègues sont souvent stressés lors d'un audit, car dans un audit, on sort un bilan financier et l'auditeur est la seule personne qui a le pouvoir de changer le résultat, ça change la donne, le stress est que l'auditeur mette la main sur une erreur qui va impacter le résultat. L'habit n'aide pas, son costume fait penser à la police.

L'effet de surprise engendré par la visite des auditeurs sans préavis augmente davantage ce stress ressenti par l'équipe. Cet exemple cité par un répondant illustre ce cas de figure :

Pour un commis, se faire vérifier les factures par surprise est une source de stress énorme. Quand vous avez 7000 factures puis l'auditeur vient vérifier si tu as oublié d'en tamponner une (01) seule...! Aussi, quand on se fait vérifier par surprise, le commis va stresser et paniquer pour sortir les 7000 factures. Cela cause une perte de temps pour les deux parties... () En plus de répondre aux questions des auditeurs, les employés doivent gérer leur journée ce qui cause un stress supplémentaire.

On retrouve cette notion dans l'énoncé même de la théorie de la réactance psychologique (Brehm, 1966, 1981) . Ainsi, comme prédit : les membres de l'équipe du CFOs se sentent contrôlés par l'auditeur. Ils pensent qu'il est là pour contrôler leur travail. Ceci fait naître en eux cette peur d'être épingler, jugés sur une erreur.

Cette sensation de contrôle est d'autant plus accentuée par la non compréhension des clients du but de la mission de vérification, son fondement, d'où ce sentiment de doute, comme l'explique l'un des répondants :

Il ne voit pas l'intérêt, l'apport et la valeur ajoutée de l'audit : c'est comme un travail, processus supplémentaire qu'il doit ajouter à son emploi du temps déjà chargé.

#### 4.1.2 Des CFOs et Directeurs collaboratifs :

En revanche, les CFOs se qualifient de coopératifs avec le vérificateur. Ce ressenti est dans l'ensemble partagé avec les auditeurs interrogés.

Il est expliqué que leur expérience permet de connaître les fondements de l'audit, le fonctionnement. Ils voient en l'audit une valeur ajoutée : « Quand j'ai commencé ma carrière, j'étais un analyste junior et j'étais impliqué dans des audits ».

Un CPA en entreprise sait comment ça se passe, c'est un professionnel. C'est difficile d'auditer une personne qui ne sait pas pourquoi elle se fait auditer. Elle pense que vous en faites un peu trop.

Cette expérience permet à certains directeurs et CFOs de voir l'auditeur comme un allié, une personne-ressource qui offrirait son aide :

Il a une large expertise, du coup c'est mon allié. Je vois en lui un apport pour bonifier beaucoup de choses: souvent il réduit mon temps de recherches dans le sens où profiter de son expertise pour le questionner, demander conseil directement au lieu de perdre son temps à faire ces recherches soi-même. Une fois, un auditeur m'a référé une personne pour répondre à mes interrogations. Ça m'a beaucoup aidé.

Comme elle permet à d'autres de le voir comme une opportunité de s'améliorer et d'améliorer ses processus et expliquent qu'il n'y a aucun avantage à ne pas coopérer :

La relation de travail entre la section finances et l'équipe d'audit se passe bien parce qu'il y a des objectifs qui sont reliés. En finances, si les données ne sont pas bien classifiées ou ne sont pas bien inscrites dans le système financier, on sait que plus tard, lors d'un audit, il y aura des questions de la part des auditeurs pour comprendre les processus, sa gestion... Je trouve que les objectifs des auditeurs sont comme ceux des comptables parce qu'ils gèrent beaucoup au point de vue performance. Ils voient si le mécanisme d'une organisation fonctionne comme il le faut. Comme en finances, on s'occupe de cela aussi : on voit si les programmes fonctionnent bien, on voit si on manque de quelque chose. Il y a vraiment comme un bon lien entre les deux.

Je sais s'ils trouvent des aspects négatifs, plutôt quelques choses qui ne marchent pas, je veux éviter qu'il y ait un plan d'action parce que je sais qu'avec un plan d'action mis en place par les auditeurs, ça demande beaucoup de travail et de suivi et surtout quand c'est dans un environnement où les ressources diminuent, c'est bon d'être proactif pour déterminer les besoins.

Il faut être vraiment positif pour avoir du positif de cette enquête-là. Si au départ on est contre une enquête, la problématique est que le résultat va-t-être très négatif.

#### 4.2 Atténuer la résistance dans la relation auditeur-client :

Durant ces entrevues, des actions sous forme de solutions sont proposées par les participants afin d'obtenir la coopération et la collaboration des employés de CFOs. Avant de les présenter, on traite celle proposée par Brehm (1966)

##### 4.2.1 Un intermédiaire pour atténuer la résistance :

La théorie de la réactance psychologique propose de mettre en place d'un intermédiaire pour atténuer cette résistance et encourager la collaboration. Les avis sur la question restent mitigés.

Initialement, les répondants étaient eux-mêmes réticents à cette idée :

Je suis réticente à l'idée, car en fin d'année, il y a déjà beaucoup trop d'intervenants et un intermédiaire ne rajoutera que du travail.

À l'interne, il y aura un danger et un risque de mauvaise compréhension : car il est possible que même si c'est un CPA, on tombe sur une personne qui n'a pas fait d'audit depuis 4ans par exemple.

Certains auditeurs proposent d'eux-mêmes cette alternative aux clients. À ce moment-là, cet intermédiaire, issue de l'équipe d'audit se charge de regrouper les questions des

auditeurs, les communique au CFO qui lui-même les présente à son équipe. Une fois les réponses collectées, elles sont renvoyées à l'auditeur pour qu'il les traite.

D'autres auditeurs ont constaté que sans même en parler, dans certains cas un intermédiaire se manifeste de lui-même au sein de l'équipe du client :

Dans la majorité des cas, il y a toujours une personne qui se porte volontaire, parfois sans le savoir, pour coordonner le tout. Il y a toujours un dominant, une personne alpha qui ressort.

En incitant les CFOs à penser à leur expérience personnelle, l'idée de mettre en place un agent externe prend plus de sens, car :

En fait, je regarde ce que le Gouvernement fait lorsqu'ils font des négociations pour les conventions collectives, ils vont chercher quelqu'un qui est connu par les bureaux, pas seulement qui est connue par le gouvernement ou le syndicat, mais quelqu'un qui a une valeur que chacun des groupes croit en cette personne pour se confier, pour mener à bien la discussion.

Cependant, cette solution pourrait être appliquée condition que l'intermédiaire soit une personne du domaine qui parle et connaisse le jargon du secteur d'activité de la société auditée ainsi que des connaissances en audit et en comptabilité.

De plus, il serait intéressant que cette personne soit connue des employés pour leur inspirer confiance et en même temps connue par les auditeurs pour qu'ils soient certains de sa neutralité et partialité.

Yu, Y. Y., Zhu, X. L., et Fu, F. X. (2016, August) arrivent à la même conclusion. Ils proposent la mise en place d'un intermédiaire lorsqu'il y a un désaccord comptable. Ils expliquent le responsable commencera à mettre en place le mécanisme. Dans ce cas, le cabinet d'audit et les auditeurs peuvent perdre leur indépendance pour obtenir des avantages économiques. Nous pouvons nous appuyer sur la pratique du droit des

contrats. En cas de différend entre les deux parties, celles-ci peuvent faire appel à un tiers indépendant qui recourt à la conciliation, à la médiation ou à l'arbitrage pour régler les différends relatifs à la garantie. La tierce partie peut être l'association de réglementation pertinente du gouvernement ou l'audit. Bien entendu, l'arbitrage par une tierce partie doit être juste, équitable, ouvert et avoir la capacité d'arbitrer.

#### 4.2.2 Autres actions pour atténuer la réactance :

Les CFOs et directeurs interrogés utilisent déjà des solutions et techniques afin de mettre en confiance leurs employés et les inciter à être plus coopératif.

Ces CFOs sont tous proactifs dans le sens où ils demandent à entrer en contact avec l'auditeur et le rencontrer avant le début de la mission afin de comprendre ses besoins en informations. À ce moment-là, un plan d'action est mis en place avec ses employés. Ainsi, ils sont prévenus de la venue de l'auditeur et organisent leurs emplois du temps en fonction. Ils préparent même les documents à l'avance pour éviter un stress supplémentaire comme celui du commis aux 7000 factures.

De plus, les CFOs prennent le temps de parler à leurs employés pour leur expliquer la raison de l'audit, son objectif et son fonctionnement :

Ce que je fais? Je communique avec les auditeurs en avance et la raison est que je veux savoir ce qu'ils veulent pour me préparer. À ce moment-là, je peux créer des processus, dire à mon équipe ce qu'il faut préparer et que faire pour être prêt.

C'est l'essence même du concept de co-création que l'on retrouve en marketing relationnel. Comme expliqué (Prahalad, C. K., et Ramaswamy, V., 2004; Mazur, J., et Zaborek, P., 2014; Ramaswamy, V., 2008; Albinsson, P. A., Perera, B. Y., et Sautter, P. T., 2016, Mukhtar, M., Ismail, M. N., et Yahya, Y., 2012) cette proactivité du CFO à vouloir consulter l'auditeur pour connaître son plan d'action et ses besoins pour

pouvoir par la suite planifier ses rencontres avec ses employés, c'est une création conjointe de valeur. Le CFO n'est plus passif dans ce processus. Il participe à la co-construction de l'expérience de service pour l'adapter à son contexte et rassurer ses employés, les conforter et estomper cet effet de surprise et ne plus voir en lui cette figure de contrôle et d'autorité.

Cependant, ce n'est pas tous les CFOs et collègues qui prennent les devants avec les auditeurs et sensibilisent leurs équipes :

J'essaye de partager ma vision, celle d'être proactif, avec les autres gestionnaires. De mon point de vue, c'est quelque chose que j'ai développé depuis que j'ai commencé ma carrière. Maintenant que je suis devenue gestionnaire, je connais les ressources dont a besoin un auditeur.

L'un des répondants propose de former ses employés à l'audit. L'idée est de leur donner les bases et le fonctionnement en audit pour leur faire comprendre que ce n'est pas contre eux, mais plutôt pour améliorer leur travail, les processus de l'entreprise et d'éviter les erreurs récurrentes :

Développer une relation où ça ne devient pas un exercice pour faire un exercice, de montrer qu'il y a un but, un objectif pour faire un audit. Il y a beaucoup de gens qui ne comprennent pas pourquoi il y a des audits.

En grand cabinet, l'associé ou souvent un autre membre de l'équipe appelle pour offrir une formation. Cela permet de voir l'auditeur dans un autre contexte, de comprendre le processus, comment je vais me faire audité et je fais le maximum pour l'appliquer. Ça devient un travail d'équipe qui créera un jardin collaboratif.

D'autres proposent aussi de former l'auditeur à des techniques de marketing relationnel pour savoir comment interagir avec ses clients : « Les auditeurs ne sont pas humbles. Ils ont cette volonté de pincer les choses pour bloquer. Ils sont agressifs et complexes, car il y a des délais à respecter » ou encore « Un sourire de sa part peut tout changer ».

### 4.3 Révision du cadre conceptuel :

À la lumière des nouvelles informations obtenues durant les entrevues, le cadre conceptuel présenté au chapitre deux du mémoire est révisé comme suit :

- Le client :

Dans le cadre initial, le client involontaire et résistant regroupe les CFOs et ses employés. Plus tard, lors des entrevues, il s'est avéré que ce sont uniquement les employés qui sont résistants et non coopératifs. Par conséquent, il est important de mettre à jour ce concept pour aider les futures recherches à mieux cibler leurs besoins.

- Nouveaux facteurs favorisant la coopération :

Le cadre conceptuel précédent considère la mise en place d'un intermédiaire comme seul moyen pour réduire la réactance et accroît la coopération. L'analyse des entrevues révèle que l'incompréhension du but de la mission d'audit et l'effet de surprise crée un stress supplémentaire chez les employés. La proactivité des CFOs permet de connaître le plan et le besoin de l'auditeur en informations. Il en résulte un plan stratégique élaboré par les CFOs qui permet d'informer les employés sur l'audit en cours et par la suite, les rassurer.

Dans ce sens, ce nouveau cadre conceptuel va faire la distinction entre employés et CFOs et se voit ajouter le concept de :

- Proactif :

Il regroupe l'ensemble des actions entreprises par le CFOs, de la prise en contact avec les auditeurs pour anticiper ses besoins, et à l'action de rassurer les employés en leur expliquant le processus d'audit.

- Incompréhension :

Ce concept concerne l'audité qui ne comprend pas le but de l'audit. C'est un facteur qui accentue sa réactance et part conséquent, sa non-coopération.

Ainsi, voilà la représentation du nouveau cadre conceptuel :

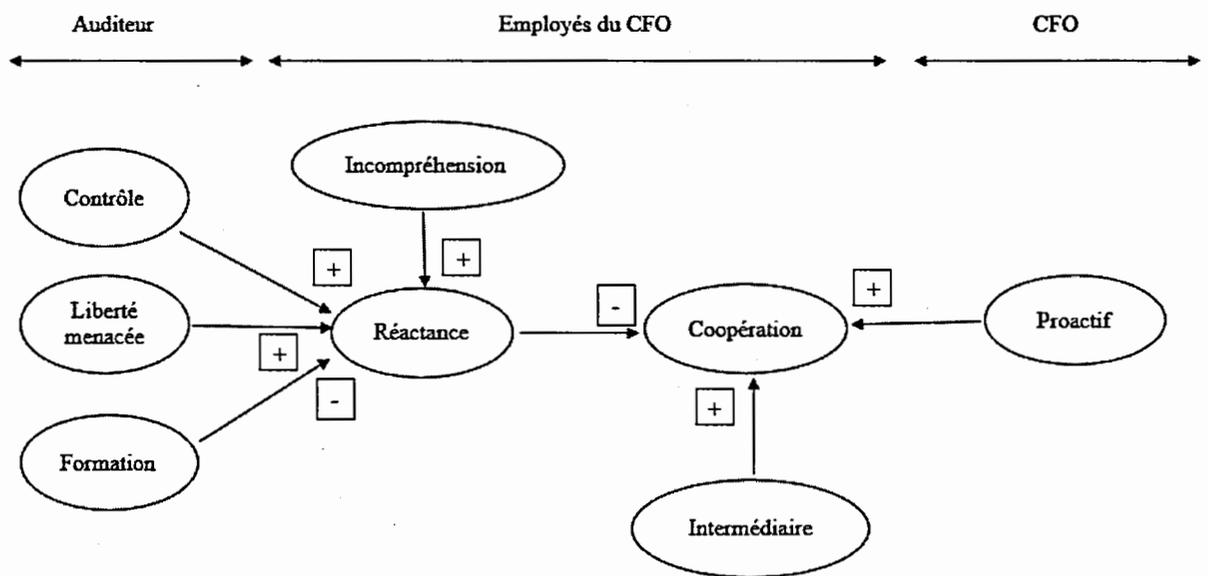


Figure 5.1 Cadre conceptuel révisé

## CONCLUSION

Le but de ce mémoire est de définir comment un auditeur peut obtenir la coopération et la collaboration de son client. Cet aspect de la relation auditeur-client est important à comprendre, car l'auditeur dépend de son client pour obtenir les données, informations et documents nécessaires pour mener à bien sa mission de vérification.

La revue de littérature révèle la singularité de la relation auditeur-client dû à la présence d'une troisième partie dans l'équation : ce tiers parti est l'utilisatrice finale du rapport d'audit résultant de cette vérification. On parle alors en marketing relationnel d'une triadique et rend l'utilisation des techniques développées en marketing inefficace. De plus, c'est le client qui paye ce service d'audit pour au final, ne pas utiliser ce rapport. À ce moment-là, ce client est qualifié d'involontaire ce qui le rend non coopératif.

Plus encore, une revue de littérature sur la coopération révèle que dans cette configuration (où le client est involontaire), l'une des barrières à la coopération est la résistance résultante d'une perte de liberté dans le choix de ses services.

Brehm (1966) prédit justement dans sa théorie de la réactance psychologique que lorsqu'une personne se sent contrôlée, elle sera motivée à retrouver cette liberté perdue en résistant et refusant de coopérer.

Sur la base de cette théorie et du cadre conceptuel qui en découle, neuf entrevues semi-directives sont menées auprès d'auditeurs et de CFOs afin de comprendre les raisons qui poussent le client en audit à éprouver cette résistance.

L'analyse des données collectées lors de ces entrevues suit les prédictions faites par Brehm (1966). Il en ressort dans la relation auditeur-client que, contrairement aux CFOs, ce sont les analystes, commis et opérationnels (membres de l'équipe du CFO impliqués dans la mission d'audit) qui éprouvent de la résistance envers le vérificateur. Ainsi, il faut distinguer deux niveaux dans le terme client en audit : Le CFO coopératif et son équipe non coopérative. C'est sur ces derniers que l'auditeur doit fournir plus d'efforts pour rétablir ce climat de coopération et de collaboration.

Cette différence revient, entre autres, au fait que l'équipe du CFO ne comprend pas la raison de l'audit et pense, pour la majorité, qu'un auditeur n'est là que pour les contrôler et ressortir leurs erreurs. Or, les CFOs voient en cet auditeur une opportunité d'amélioration.

Comme suggéré dans la théorie de la réactance psychologique, la mise en place d'un intermédiaire (une personne neutre) entre l'auditeur et son client peut effectivement aider le client à coopérer davantage avec son auditeur sous certaines conditions, à savoir : que cette personne ait des connaissances en audit (ou en comptabilité), du domaine d'activité de l'entreprise auditée et qu'elle soit connue du client pour le mettre en confiance. Sur ce dernier point, les avis restent quelque peu différents et c'est pour cela qu'il serait intéressant pour les recherches futures de se pencher davantage sur la question.

À la lumière de ces découvertes, le cadre conceptuel découlant de la revue de littérature et du cadre théorique de l'étude fut révisé.

Lors de la collecte de données, nous avons rencontré quelques difficultés : la population cible de la recherche devait se constituer uniquement des membres de l'équipe du CFO, car, à notre connaissance, il n'y a pas d'études qui prennent en considération leurs avis sur le sujet. À notre surprise, aucun d'entre eux n'a donné suite à nos courriels or, comme le révèle ce mémoire, il est important de connaître leur opinion. Les études futures devraient explorer cette piste de recherche.

## BIBLIOGRAPHIE

- Albinsson, P. A., Perera, B. Y., et Sautter, P. T. (2016). DART scale development: Diagnosing a firm's readiness for strategic value co-creation. *Journal of Marketing Theory and Practice*, 24(1), 42-58.
- Bennett, G. B., et Hatfield, R. C. (2018). Staff auditors' proclivity for computer-mediated communication with clients and its effect on skeptical behavior. *Accounting, Organizations and Society*, 68, 42-57.
- Beutler, L. E., Moleiro, C., et Talebi, H. (2002). Resistance in psychotherapy: What conclusions are supported by research. *Journal of Clinical Psychology*, 58(2), 207-217.
- Black, I., et Veloutsou, C. (2017). Working consumers: Co-creation of brand identity, consumer identity and brand community identity. *Journal of Business Research*, 70, 416-429.
- Brehm, J. W. (1966). A theory of psychological reactance. *New York: Academic Press*.
- Brehm, J. W. (1993). Control, its loss, and psychological reactance. In Control motivation and social cognition (pp. 3-30). *Springer, New York, NY*.
- Brehm, J. W., et Self, E. A. (1989). The intensity of motivation. *Annual review of psychology*, 40(1), 109-131.
- Brehm, S. S., et Brehm, J. W. (1981). Psychological reactance: A theory of freedom and control. *New York: Academic Press* - Brehm, S. S., et Brehm, J. W. (2013). Psychological reactance: A theory of freedom and control. *Academic Press*.
- Chen, B., et Su, X. (2016). Audit Quality and Information Transparency of Audit Firms in China: A Constructive Framework. *DEStech Transactions on Social Science, Education and Human Science*, (eeres).
- Christopher, M., Payne, A., et Ballantyne, D. (1991). Relationship marketing: bringing quality customer service and marketing together.

- Cingolani, J. (1984). Social conflict perspective on work with involuntary clients. *Social Work, 29*(5), 442-446.
- Clee, M. A., et Wicklund, R. A. (1980). Consumer behavior and psychological reactance. *Journal of consumer research, 6*(4), 389-405.
- De Jong, P., et Kim Berg, I. (2001). Co-constructing cooperation with mandated clients. *Social work, 46*(4), 361-374.
- De Ruyter, K., et Wetzels, M. (1999). Commitment in auditor–client relationships: antecedents and consequences. *Accounting, Organizations and Society, 24*(1), 57-75.
- Dwyer, F. R., Schurr, P. H., et Oh, S. (1987). Developing buyer-seller relationships. *Journal of marketing, 51*(2), 11-27.
- Fontaine, R. (2011). An empirical study of Canadian companies to determine clients' preferred relationship approach with their financial auditor. *Cahier de recherche, 06*.
- Fontaine, R., et Pilote, C. (2011). Clients' preferred relationship approach with their financial statement auditor. *Current Issues in Auditing, 6*(1), P1-P6.
- Fontana, A. et Fray, J.H. (1994). Interviewing : The art of science. Dans N.K. Denzin et Y.S. Lincoln (Dir.). Handbook of qualitative research. *Thousand Oaks, CA : Sage Publications*.
- Fortin, M. F., et Gagnon, J. (2016). Fondements et étapes du processus de recherche: méthodes quantitatives et qualitatives. *Chenelière education*.
- Gibbins, M., Salterio, S., et Webb, A. (2001). Éléments de preuve relatifs à la négociation entre l'auditeur et le client concernant les rapports financiers du client. *Journal of Accounting Research, 39* ( 3), 535-563.)
- Gomes, C. F., Yasin, M. M., et Lisboa, J. V. (2007). An investigation of information availability and sharability for organisational performance measures. *International Journal of Business Information Systems, 2*(1), 1-20.
- Gummesson, E. (1994). Making relationship marketing operational. *International Journal of service industry management, 5*(5), 5-20.
- Hackenbrack, K. E., Jenkins, N. T., et Pevzner, M. (2014). Relevant but delayed information in negotiated audit fees. *Auditing: A Journal of Practice et Theory, 33*(4), 95-117.

- Ivanoff, A. M., Blythe, B. J., et Tripodi, T. (1994). Involuntary clients in social work practice: A research-based approach. *Aldine de Gruyter*.
- Iyer, V. M., et Rama, D. V. (2004). Clients' expectations on audit judgments: A note. *Behavioral Research in Accounting*, 16(1), 63-74.
- James Price Dillard et Lijiang Shen (2005) On the Nature of Reactance and its Role in Persuasive Health Communication, *Communication Monographs*, 72:2, 144-168, DOI: 10.1080/03637750500111815
- KACZKURKIN, A. (2008). Developing a measure of psychological reactance.
- Kleinman, G., et Palmon, D. (2001). Understanding auditor-client relationships: A multi-faceted analysis. Gary Kleinman.
- Lee, C. D., et Ayón, C. (2004). Is the client-worker relationship associated with better outcomes in mandated child abuse cases?. *Research on Social Work Practice*, 14(5), 351-357.
- Margerum, R. D. (2011). Beyond consensus: Improving collaborative planning and management. *MIT Press*.
- Mazur, J., et Zaborek, P. (2014). Validating DART model. *International Journal of Management and Economics*, 44(1), 106-125.
- McCracken, S., Salterio, S. E., et Gibbins, M. (2008). Auditor-client management relationships and roles in negotiating financial reporting. *Accounting, organizations and society*, 33(4-5), 362-383.
- Miron, A. M., et Brehm, J. W. (2006). Reactance theory-40 years later. *Zeitschrift für Sozialpsychologie*, 37(1), 9-18.
- Monroe, A. S., et Butler, W. H. (2016). Responding to a policy mandate to collaborate: structuring collaboration in the collaborative forest landscape restoration program. *Journal of Environmental Planning and Management*, 59(6), 1054-1072.
- Morgan, R. M., et Hunt, S. D. (1994). The commitment-trust theory of relationship marketing. *Journal of marketing*, 58(3), 20-38.
- Mukhtar, M., Ismail, M. N., et Yahya, Y. (2012). A hierarchical classification of co-creation models and techniques to aid in product or service design. *Computers in Industry*, 63(4), 289-297.

- N. Herda, D., J. Petersen, M., et Fontaine, R. (2014). Does client participation in an external audit affect their satisfaction with the audit service?. *Managerial Auditing Journal*, 29(9), 818-836.
- Patton, M.A (2002). Qualitative research and evaluation methods (2 éd.). *Thousand Oaks, CA : Sage Publications*.
- Patton, M.Q. (1990). Qualitative evaluation and research methods. (2nd ed. éd.). *Newbury Park, Cal if : Newbury Park, Cal if. Sage*.
- Perreault, S., Kida, T., et David Piercey, M. (2017). The relative effectiveness of simultaneous versus sequential negotiation strategies in auditor-client negotiations. *Contemporary Accounting Research*, 34(2), 1048-1070.
- Piyawiboon, C. (2015). Audit quality, effectiveness of board audit committee and earning quality. *Review of Integrative Business and Economics Research*, 4(2), 366.
- Prahalad, C. K., et Ramaswamy, V. (2004). Co-creation experiences: The next practice in value creation. *Journal of interactive marketing*, 18(3), 5-14.
- Ramaswamy, V. (2008). Co-creating value through customers' experiences: the Nike case. *Strategy et leadership*, 36(5), 9-14.
- Rennie, M. D., Kopp, L. S., et Lemon, W. M. (2010). Exploring trust and the auditor-client relationship: Factors influencing the auditor's trust of a client representative. *Auditing: A Journal of Practice et Theory*, 29(1), 279-293.
- Rodriguez, C., Langley, A., Béland, F., et Denis, J. L. (2007). Governance, power, and mandated collaboration in an interorganizational network. *Administration et Society*, 39(2), 150-193.
- Ronen, J., et Ye, M. (2019). Client Relationship-Building and Audit Quality. *Available at SSRN 3021279*.
- Rothschild, M. L. (1979). Marketing communications in nonbusiness situations or why its so hard to sell brotherhood like soap. *Journal of marketing*, 43(2), 11-20.
- Salterio, S. E. (2012). Fifteen years in the trenches: Auditor–client negotiations exposed and explored. *Accounting et Finance*, 52, 233-286.

- Savoie-Zajc, L. (2009). L'entrevue semi-dirigée. Dans B, Gauthier (dir.). Recherche sociale : de la problématique à la collecte des données (5<sup>e</sup> éd.) (p. 337-360). Québec, Québec : *Presses de l'Université du Québec*.
- Skaržauskaitė, M. (2013). Measuring and managing value co-creation process: overview of existing theoretical models. *Socialinės Technologijos*, (01), 115-129.
- Snyder, C. M., et Anderson, S. A. (2009). An examination of mandated versus voluntary referral as a determinant of clinical outcome. *Journal of Marital and Family Therapy*, 35(3), 278-292.
- Steindl, C., Jonas, E., Sittenthaler, S., Traut-Mattausch, E., et Greenberg, J. (2015). Understanding psychological reactance. *Zeitschrift für Psychologie*.
- Taghizadeh, S. K., Jayaraman, K., Ismail, I., et Rahman, S. A. (2016). Scale development and validation for DART model of value co-creation process on innovation strategy. *Journal of Business et Industrial Marketing*, 31(1), 24-35.
- Tuten, T. L., et Solomon, M. R. (2017). *Social media marketing*. Sage.
- Wiener, J. L., et Doescher, T. A. (1991). A framework for promoting cooperation. *Journal of Marketing*, 55(2), 38-47.
- Worchel, S., et Arnold, S. E. (1973). The effects of censorship and attractiveness of the censor on attitude change. *Journal of Experimental Social Psychology*, 9(4), 365-377.
- Wortman, C. B., et Brehm, J. W. (1975). Responses to uncontrollable outcomes: An integration of reactance theory and the learned helplessness model. *In Advances in experimental social psychology (Vol. 8, pp. 277-336)*. Academic Press.
- Yu, Y. Y., Zhu, X. L., et Fu, F. X. (2016). Exploration of the Audit Independence. *In 3d International Conference on Applied Social Science Research (ICASSR 2015)*. Atlantis Press.