

La culture organisationnelle perçue des cabinets comptables français par les associés-dirigeants : essai de typologie

Serge ÉVRAERT*

Université de Bordeaux 4

Christian PRAT DIT HAURET

Université de Bordeaux 4

Classification JEL : M41

Correspondance :

Serge Évraert
IAE de Bordeaux
35, Place Pey Berland
33076 Bordeaux Cedex
E-mail : prat@montesquieu.u-bordeaux.fr

Résumé : L'objet de la recherche est d'étudier la culture organisationnelle perçue par les dirigeants associés du cabinet. L'échelle de mesure de O'Reilly et al. (1991) a été validée. Trois groupes de cabinets ont été mis en évidence : les innovants, les incertains et les collectifs. L'esprit d'équipe, le sens du résultat et, dans une moindre mesure, le respect des collaborateurs semblent structurer fortement le projet du cabinet.

Mots clés : culture organisationnelle – cabinets comptables – innovant – incertain – collectif – esprit d'équipe – sens du résultat.

Abstract : This paper examines the organizational culture of accounting firms perceived by partners. The O'Reilly et al. (1991) scale has been validated. Three types of accounting firms emerged : innovative, doubtful, collective. Team orientation, results orientation and respect for people seem to structure the partners project.

Key words : organizational culture – accounting firms – innovative – doubtful – collective – team orientation – results orientation.

* Les auteurs sont respectivement professeur des universités et maître de conférences au Centre de Recherche en Contrôle et Comptabilité internationale à l'Université Montesquieu Bordeaux IV. Ils remercient la Fondation nationale de l'enseignement en gestion des entreprises (FNEGE) et la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) d'avoir soutenu financièrement cette recherche.

La profession comptable libérale française est confrontée au début du XXI^e siècle à des défis majeurs pour consolider sa position de préparateur et de réviseur des comptes des entreprises au sein de l'économie française.

Le développement de l'activité des cabinets comptables tient à l'attrait qu'ils peuvent exercer sur des professionnels talentueux, loyaux et innovants, tout comme à l'épanouissement de ces derniers au sein de l'organisation. Or, parmi les éléments de motivation et d'implication au travail, la culture organisationnelle joue un rôle essentiel, car elle contribue de façon significative à la qualité du travail réalisée au sein des organisations. Elle peut expliquer, au-delà de leurs caractéristiques structurelles, les différences d'efficacité concurrentielle. La culture organisationnelle des cabinets revêt une importance particulière car elle exerce une influence sur la motivation, le comportement et la performance des membres de l'organisation. Les dirigeants des cabinets comptables jouent un rôle central dans la construction de la culture organisationnelle dans leur milieu d'exercice professionnel comptable ou d'audit, aussi nous a-t-il paru intéressant d'étudier leur perception de la culture de leur propre cabinet.

L'objectif de la recherche est d'étudier les composantes de la culture organisationnelle des cabinets comptables perçue par leurs associés dirigeants. Après une revue des résultats obtenus par les recherches antérieures, une typologie de la culture organisationnelle sera présentée.

1. La culture organisationnelle des cabinets : revue de la littérature

1.1. La culture organisationnelle : des définitions multiples

La culture organisationnelle est le modèle partagé de valeurs et de croyances qui permet aux individus de comprendre le fonctionnement organisationnel et ainsi leur transmet les normes de comportement souhaitées au sein de l'organisation (Deshpande et Webster, 1989). Selon ces auteurs, la culture organisationnelle est susceptible de contribuer comme variable médiatrice de façon significative au fonctionnement de l'organisation et d'affecter les quatre sous-ensembles constituant les organisations : les tâches (travail à accomplir pour réaliser les objectifs), la structure (système de communication, d'autorité, de statut, de

récompenses et de flux de travail), la technologie (les inventions, les sources de problèmes rencontrés par la firme) et les hommes. Schein (1984) la définit comme l'ensemble des postulats de base inventés, découverts ou développés par le groupe en résolvant ses problèmes d'adaptation externe et d'intégration interne.

Structure sous-jacente de signification, qui persiste au cours du temps, contraignant la perception, l'interprétation et le comportement des individus (Jelinek et *al.*, 1983), la culture organisationnelle est un modèle de croyances et d'attentes partagées par les membres de l'organisation (Schwartz et David, 1981) et un système de signification collectivement, publiquement accepté et utilisé par un groupe donné à un moment donné. Kroeber et Kluckhohn (1952) définissent la culture comme l'ensemble « *des valeurs et des croyances partagées par les membres d'une société* ». Ils considèrent que la culture agrège également les réponses apprises qui ont été précédemment couronnées de succès et les façons de penser, de ressentir, et de réagir d'un groupe d'individus. La culture traduit la réalité sociale et les choses que les individus considèrent comme acquises.

La culture organisationnelle est l'ensemble des valeurs partagées, manifestées et pratiquées par l'ensemble des membres de l'organisation (Pratt et Beaulieu, 1992). Les pratiques telles que le processus de sélection et de socialisation sont importantes dans le développement et le maintien de la culture des organisations. Par le processus de sélection, les organisations attirent et recrutent de nouvelles personnes ayant les mêmes valeurs que les anciens. Le processus de socialisation permet également de modifier les valeurs des individus dans le sens de celles de l'organisation par l'intermédiaire des méthodes de formation et des systèmes de contrôle, d'évaluation et de récompenses.

Hofstede et *al.* (1990) ont mis en évidence que les cultures pouvaient différer selon quatre dimensions culturelles majeures : la distance au pouvoir, l'individualisme, la masculinité et l'évitement de l'incertitude. La dimension « distance au pouvoir » traduit la capacité des individus les moins puissants à accepter l'inégalité dans le pouvoir et à la considérer comme normale. Il définit les cultures individualistes comme celles où les individus sont d'abord soucieux de leurs propres intérêts et des intérêts de leur famille immédiate. Au contraire, les cultures collectives admettent que les individus appartiennent à un ou plusieurs groupes (la famille étendue, le clan ou une autre organisation) desquelles ils ne peuvent pas se détacher. Le groupe protège les inté-

rêts de ses membres et en attend une loyauté permanente. La masculinité est selon Hofstede et *al.* (1990) un trait culturel où les membres d'une société attendent des hommes (par opposition aux femmes) qu'ils soient ambitieux, sûrs d'eux et compétitifs pour assurer le succès matériel. Quant au rejet de l'incertitude, il est défini comme la situation où les individus sont rendus nerveux par des situations qui ne sont ni structurées, ni claires ou qui sont imprévisibles. Les cultures qui ont une stratégie forte d'évitement de l'incertitude sont en général actives, agressives, émotionnelles, intolérantes et en recherche de sécurité. *A contrario*, les cultures qui ont une stratégie d'évitement de l'incertitude plus faible sont contemplatives, moins agressives, moins émotionnelles, acceptent le risque personnel et sont relativement tolérantes.

1.2. Les résultats des recherches comptables

Les individus intègrent dans leur comportement des valeurs culturelles qui les influencent dans leurs croyances, décisions et actions personnelles. L'organisation dépasse le cadre de l'individu et le transcende par un phénomène d'acculturation qui exerce une influence sur la prise de décision du professionnel comptable (Farmer et *al.*, 1987). Ces auteurs précisent que la culture organisationnelle exerce une influence sur les jugements des auditeurs confrontés à des situations susceptibles de remettre en cause l'application des normes professionnelles et, notamment, des normes d'indépendance.

Windsor et Ashkanasy (1996) ont mis en évidence l'existence de relations entre certaines dimensions de la culture organisationnelle d'un cabinet d'audit, le niveau de développement moral et la croyance dans un monde juste. Ils considèrent que les seules valeurs de la culture organisationnelle qui peuvent être reliées aux variables personnelles du processus de décision de l'auditeur sont « l'orientation vers les résultats » et « l'agressivité ». Les personnes interrogées dans le cadre de cette recherche ont unanimement expliqué qu'il existait au sein des cabinets une culture du « *up or out* » liée à la programmation des carrières. Les auditeurs qui n'ont pas atteint les objectifs préalablement définis par la structure avant un certain âge, sont priés de quitter le cabinet et de chercher un nouvel emploi. Ferguson et Wines (1993) ont montré que 16 % des associés promus au sein des « *Big Five* » en Australie avaient moins de 35 ans. 93 % des associés promus au sein des cabinets sont des hommes car leurs contraintes familiales empêchent les

femmes d'atteindre leurs objectifs de carrière en temps voulu, compte tenu du rythme de travail de 80 heures par semaine et de l'engagement total au service du cabinet qui peut durer entre 10 et 15 ans. Selon Windsor et Ashkanasy (1996), les cabinets d'audit australiens ont une culture jeune, masculine et qui encourage un environnement agressif et compétitif.

La culture d'un cabinet comptable peut avoir un effet puissant sur les croyances et les valeurs de son personnel (Dillard, 1981). Selon Benke et Rhode (1984), les cabinets comptables ont souvent des cultures organisationnelles qui s'autoperpétuent car leurs dirigeants ont tendance à sélectionner et promouvoir des collaborateurs qui sont perçus comme semblables. La philosophie du « *up or out* » et l'absence de diversité parmi les individus au niveau hiérarchique le plus élevé des associés renforcent la culture de l'organisation et son influence sur la socialisation des auditeurs à tous les niveaux hiérarchiques du cabinet (assistants, chefs de mission, directeurs de mission). Si une forte culture peut être bénéfique au cabinet comptable car elle permet de réduire les comportements déviants et indésirables de ses membres, elle peut en revanche réduire les activités créatives au sein du cabinet et en fin de compte affaiblir son avantage compétitif (Ouchi, 1980). Elle exige dans ce cas une conformité morale trop forte.

Il apparaît clairement que les dirigeants façonnent la culture de leur organisation (Schein, 1985). Dans le cas des cabinets comptables, Ponnemon (1992) a mis en évidence que le dirigeant joue un rôle central en donnant ou en ne donnant pas une orientation éthique à la culture organisationnelle du cabinet. Il a mis en exergue l'existence d'une « socialisation éthique » au sein des cabinets d'audit. Cette socialisation se traduit par la progression vers des postes de directeurs de mission et d'associés des auditeurs qui ont un niveau éthique bas et homogène avec celui des dirigeants du cabinet. Les décisions de promotion ne sont pas prises de manière objective en fonction de la qualité des candidats mais en fonction de l'homogénéité du niveau éthique des postulants avec celui des associés. Les travaux menés ont montré que la culture éthique du cabinet bloque l'évolution du niveau éthique des auditeurs vers des niveaux plus élevés. La culture éthique des cabinets, différente selon leur taille, interagit avec le niveau de développement moral de l'auditeur pour augmenter ou diminuer son niveau d'indépendance (Sweeney et Roberts, 1997).

2. Les caractéristiques de la culture organisationnelle perçue des cabinets comptables français

2.1. *L'identification des principales composantes de la culture organisationnelle des cabinets comptables français*

Smircich (1983) a présenté une typologie des paradigmes de la culture organisationnelle. Il distingue cinq paradigmes organisationnels : le management comparatif, le management contingent, l'approche cognitive, le symbolisme organisationnel et la perspective structurelle/psychodynamique. Dans les deux premiers paradigmes, la culture est considérée comme une variable alors que dans les trois derniers, elle est considérée comme une métaphore de l'organisation.

Cette recherche s'inscrit dans le paradigme du management contingent où la culture est considérée comme une variable endogène à la firme, consistant en des croyances et valeurs développées par et au sein de l'organisation. Comme le soulignent Deshpande et Webster (1989), « *dans les modèles contingents, les mesures de la performance sont influencées de façon significative et systématique par les valeurs, les croyances, les identifications et par l'engagement commun des membres de l'organisation* ». Dans le paradigme organisationnel du management contingent, les chercheurs considèrent que des artefacts culturels peuvent être utilisés pour forger l'engagement organisationnel, véhiculer une philosophie de management, rationaliser et légitimer l'activité, motiver le personnel et faciliter la socialisation (Smircich, 1983).

O'Reilly et al. (1991) ont développé un instrument de mesure de la culture organisationnelle perçue des cabinets comptables américains et ont montré qu'elle pouvait être définie par sept dimensions. Pour cette recherche, ils ont demandé à des comptables et des auditeurs de grands cabinets d'expertise comptable et d'audit, de noter l'importance de 54 attributs susceptibles de caractériser la culture organisationnelle du cabinet concerné. Une analyse factorielle ultérieure a réduit le nombre d'items à 26 en identifiant sept dimensions : l'innovation, la stabilité, le respect des gens, l'orientation vers les résultats, l'attention portée aux détails, l'orientation vers l'équipe et l'agressivité.

L'objet de la présente recherche a été tout d'abord de valider l'échelle de mesure de la culture organisationnelle perçue de O'Reilly,

et *al.* dans le cas des cabinets comptables français et de leurs dirigeants associés. Le questionnaire de O'Reilly et *al.* a été traduit en français (Annexe I) et adressé aux experts comptables et commissaires aux comptes de la Compagnie Régionale de Bordeaux, soit une population de 453 professionnels, et à cent associés de cabinets internationaux anglo-saxons situés en région parisienne. Le questionnaire a en effet été envoyé aux experts comptables et commissaires aux comptes de cabinets internationaux anglo-saxons parisiens car cette population est sous représentée en Aquitaine (4 associés sur 453).

Au total, la population interrogée a été de 553 professionnels, pour un nombre de réponses exploitables de 152, soit 25,4 % des questionnaires envoyés. Les cabinets comptables concernés sont de taille régionale, nationale ou internationale.

Une analyse en composantes principales (ACP) a été effectuée sur les différents items qui caractérisent la culture organisationnelle perçue. L'ACP permet de simplifier un tableau de données brutes en passant d'un grand nombre de variables à un petit nombre de variables obtenues par recouplement des premières et d'interpréter les données de départ, grâce à un petit nombre de nouvelles variables.

La vérification des possibilités de factorisation des données à l'aide du test de sphéricité de Bartlett et du test MSA (*Measure of Sampling Adequacy*) de Kaiser, Meyer et Olkin ont respectivement montré l'absence de sphéricité du nuage de points et permis de sélectionner sept composantes principales dont la valeur propre est supérieure à 1.

Le tableau 1 présente les sept facteurs définissant la culture organisationnelle des cabinets comptables français identifiés par l'analyse en composantes principales : orientation vers les résultats, vers l'équipe, stabilité, respect des gens, innovation, respect des délais, et style de décision.

Le facteur « orientation vers les résultats » regroupe les quatre items suivants : axée sur la réussite (*loading*¹ : 0,841), pragmatique (*loading* : 0,800), compétitive (0,777), exigeante (*loading* : 0,559).

Le facteur « orientation vers l'équipe » regroupe les quatre items suivants : prête à collaborer (*loading* : 0,752), responsable vis-à-vis de la société (*loading* : 0,694), axée sur l'action (*loading* : 0,672), axée sur le travail d'équipe (*loading* : 0,600).

¹ *Loading* : contribution factorielle. La contribution factorielle représente le coefficient de corrélation d'un attribut (exemple : axée sur la réussite) avec un seul et même facteur (exemple : le facteur 1 – orientation vers les résultats).

Le facteur « stabilité » regroupe les trois items suivants : cherchant la sécurité (*loading* : 0,828), cherchant la stabilité (*loading* : 0,815), axée sur les règles (*loading* : 0,633).

Tableau 1 – *Matrice des composantes de la culture organisationnelle des cabinets comptables français*

Facteurs culturels	Attributs	1	2	3	4	5	6	7
Orientation vers les résultats	Axée sur la réussite	0,841						
	Pragmatique	0,800						
	Compétitive	0,777						
	Exigeante	0,559						
Orientation vers l'équipe	Prête à collaborer		0,752					
	Responsable vis-à-vis de la société		0,694					
	Axée sur l'action		0,672					
	Axée sur le travail d'équipe		0,600					
Stabilité	Cherchant la sécurité			0,828				
	Cherchant la stabilité			0,815				
	Axée sur les règles			0,633				
Respect des gens	Équitable juste				0,861			
	Respect des droits de l'individu				0,859			
	Tolérante				0,694			
Innovation	Prenant des risques					0,807		
	Innovante					0,707		
	Expérimentale					0,640		
	Prudente					-0,543		
Attention aux détails	Attentive aux détails						0,783	
	Précise						0,779	
Style de décision	Prévisible							0,731
	Agressive							0,676

Remarques : (1) méthode d'extraction : analyse en composantes principales. ; (2) méthode de rotation : varimax avec normalisation de Kaiser ; (3) la rotation a convergé en 7 itérations

Le facteur « respect des gens » regroupe les trois items suivants : équitable, juste (*loading* : 0,861), respect des droits de l'individu (*loading* : 0,859), tolérante (*loading* : 0,694).

Le facteur « innovation » regroupe les quatre items suivants : prenant des risques (*loading* : 0,807), innovante (*loading* : 0,707), expérimentale (*loading* : 0,640), prudente (*loading* négatif : - 0,543).

Le facteur « attention aux détails » regroupe les deux items suivants : attentive aux détails (*loading* : 0,783), précise (*loading* : 0,779).

Le facteur « style de décision » regroupe les deux items suivants : prévisible (*loading* : 0,731), agressive (*loading* : 0,676).

Quatre items (analytique, axée sur l'individu, n'ayant aucune règle et cherchant des opportunités) n'ont pas été identifiés comme faisant partie d'un facteur particulier.

L'analyse en composantes principales réalisée sur les items de la culture organisationnelle perçue par les professionnels comptables français met en évidence six composantes identiques à celles de O'Reilly et *al.* (1991) : l'orientation vers les résultats, l'orientation vers l'équipe, la stabilité, le respect des gens, l'innovation, l'attention portée au détail. Quant à la septième composante, elle diffère : il s'agit de l'agressivité qui apparaît dans la recherche américaine alors que dans le cadre de notre recherche, il s'agit de la prise de décision.

Le tableau 2 présente de manière comparative les facteurs, attributs et *loadings* relatifs à la culture organisationnelle perçue des cabinets comptables en France dans le cadre de notre recherche et aux États Unis. Il montre que les contributions factorielles (*loading*) obtenus dans la présente recherche sont en général meilleurs que ceux obtenus dans la recherche menée aux États-Unis.

2.2. La typologie des cabinets comptables français : les innovants, les incertains et les collectifs

Afin de classer les individus et de déterminer les variables d'appartenance, deux traitements complémentaires ont été réalisés. Tout d'abord, une analyse typologique utilisant la méthode non hiérarchique des nuées dynamiques a déterminé trois groupes d'individus de taille voisine (45 à 48 personnes).

Dans un deuxième temps, l'analyse discriminante a identifié les variables explicatives déterminant le mieux l'appartenance à un groupe. Le tableau 3 présente les caractéristiques des deux fonctions discriminantes et permet de s'assurer que les fonctions sont aptes à discriminer.

Tableau 2 – *Tableau comparatif de l'analyse des composantes de la culture organisationnelle perçue en France et aux États-Unis*

Facteurs	Items	Loading (Fr)	Loading (USA)
Orientation vers les résultats	Axée sur la Réussite	0,841	0,730
	Pragmatique	0,800	-
	Compétitive	0,777	0,710
	Exigeante	0,559	0,410
Orientation vers l'équipe	Prête à collaborer	0,752	0,58
	Responsable vis-à-vis de la société	0,694	0,48
	Axée sur l'action	0,672	-
	Axée sur le travail d'équipe	0,600	0,69
Stabilité	Cherchant la sécurité	0,828	0,63
	Cherchant la stabilité	0,815	0,75
	Axée sur les règles	0,633	0,40
	Prévisible	-	0,55
	N'ayant aucune règle	-	- 0,69
Respect des gens	Équitable, juste	0,861	0,68
	Respect des droits de l'individu	0,859	0,75
	Tolérante	0,694	0,49
Innovation	Prenant des risques	0,807	0,76
	Innovante	0,707	0,76
	Expérimentale	0,640	-
	Prudente	- 0,543	- 0,48
	Cherchant des opportunités	-	0,50
	Axée sur les règles	-	- 0,45
Attention aux détails	Attentive aux détails	0,783	0,70
	Précise	0,779	0,74
	Analytique	-	0,55
Style de décision	Prévisible	0,731	-
	Agressif	0,676	-
Agressivité	Agressivité	-	0,42
	Compétitif	-	0,49
	Responsable vis-à-vis de la société	-	0,63

Tableau 3 – *Caractéristiques des deux fonctions discriminantes de la culture organisationnelle des cabinets*

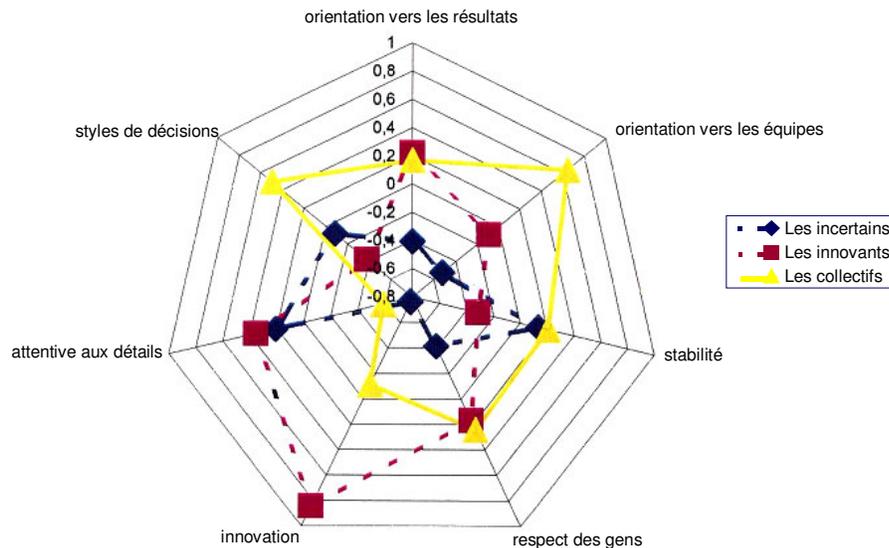
Fonction	Valeur propre	% de la variance	% cumulé	Corrélation canonique
1	1,861 ^a	60,3	60,3	0,807
2	1,226 ^a	39,7	100,0	0,742

a. Les 2 premières fonctions discriminantes canoniques ont été utilisées pour l'analyse.

Test de la ou des fonctions	Lambda de Wilks	Chi-deux	ddl	Signification
de 1 à 2	0,157	246,231	14	0,000
2	0,449	106,428	6	0,000

La figure 1 indique les moyennes des facteurs par classes d'individus.

Figure 1 – Représentation des moyennes des facteurs par groupe de la classification



On observe que les professionnels comptables du groupe 1 considèrent que la culture organisationnelle de leurs cabinets n'est pas innovante. Elle n'est ni orientée vers les résultats ni vers le travail en équipe. Elle n'encourage pas non plus le respect des gens. Le niveau de stabilité de la culture organisationnelle est faible comme l'attention portée aux détails.

Ces cabinets peuvent être qualifiés d'« incertains » ou de cabinets « qui doutent ». Ils perçoivent les évolutions de l'environnement professionnel (concentration des cabinets, mise en commun de moyens pour réaliser des gains de productivité, mise en concurrence des cabinets, évolution des métiers : baisse du chiffre d'affaires des missions comptables classiques et augmentation du chiffre d'affaires de nouvelles missions liées au conseil) mais n'arrivent pas y répondre. Ceci peut s'expliquer par le manque de vision stratégique de l'associé dirigeant du cabinet, par la difficulté de s'extraire des missions quotidiennes

pour réaliser de nouvelles missions, la nécessité de mettre en place une nouvelle organisation de cabinet et enfin par la difficulté d'obtenir de nouvelles missions.

Ces cabinets sont dans une période d'incertitude. Leurs dirigeants ont le sentiment diffus de ne plus être « dans le coup ».

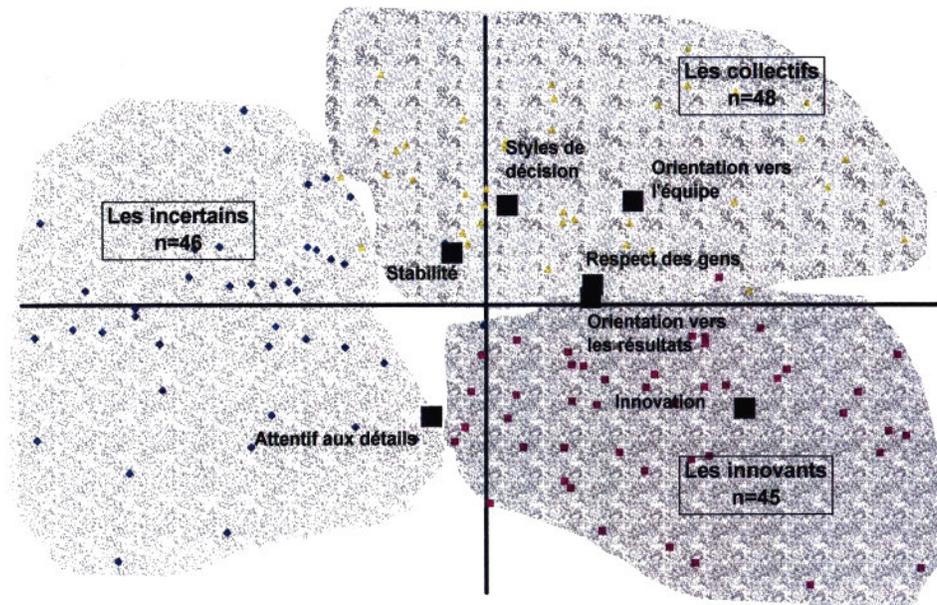
En revanche, dans les cabinets du groupe 2, la culture organisationnelle est perçue comme fortement innovante. L'organisation est aussi « attentive aux détails », assez « orientée vers les résultats » et « respectueuse des gens ». Elle est, *a contrario*, perçue comme « peu orientée vers le travail d'équipe » et manque de stabilité ce qui est logique pour des cabinets privilégiant l'innovation. Ces cabinets peuvent être qualifiés d'« innovants ». Ils sont dans la situation opposée des cabinets « qui doutent ». Leurs dirigeants ont perçu l'évolution de l'environnement et sont en train de se donner les moyens humains, organisationnels et financiers de répondre aux évolutions de leur marché en pleine mutation. Ils modifient la culture de leur cabinet en privilégiant l'innovation, sont soucieux du détail qui est une dimension importante dans le cadre d'une évolution vers des missions à plus forte valeur ajoutée et de conseil. En revanche, leur culture est instable ce qui s'explique par les ajustements indispensables pour que le cabinet trouve son équilibre.

Dans le troisième groupe les professionnels comptables perçoivent dans leur organisation une culture principalement orientée vers l'équipe mais en revanche peu attentive aux détails. Le cabinet est assez « respectueux des gens », « assez stable », et « orienté positivement vers les résultats ». Ces cabinets peuvent être qualifiés de « sereins » ou de « cabinets collectifs ». Ils sont assez stables et privilégient le travail en équipe. On peut supposer que leurs dirigeants voient l'avenir avec sérénité compte tenu de la qualité de leurs clients et de l'existence d'un portefeuille équilibré. Ils privilégient le travail en équipe ce qui favorise une stabilité certaine du cabinet dans son organisation (fidélité des salariés, relation de confiance entre l'associé et ses collaborateurs, relation de confiance entre les collaborateurs et les clients du cabinet). Ils n'ont ni le caractère innovant des cabinets du groupe n° 2, ni l'instabilité due au doute des cabinets du groupe n°1.

Cette typologie de la culture organisationnelle perçue des cabinets comptables est représentée dans la figure 2. Les ensembles d'individus définissent les types de culture organisationnelle perçue. Les scores factoriels discriminants permettent de positionner les individus par

rapport aux deux axes dominants tandis que les corrélations des variables sur les deux axes déterminent le positionnement de celles-ci.

Figure 2 – Typologie de la culture organisationnelle perçue des cabinets comptables français



In fine, on distingue :

- les cabinets « collectifs », ceux qui ont une culture orientée vers le travail en équipe, la stabilité et le respect des gens ;
- les cabinets « innovants », les cabinets privilégiant une culture orientée vers l'innovation, les résultats et qui sont attentifs au détail ;
- les cabinets « incertains » : ce sont les cabinets dont la culture n'est pas tournée vers l'innovation, le travail en équipe, la recherche de résultats et est assez peu respectueuse des individus.

2.3. Proposition d'un modèle d'analyse de la culture organisationnelle des cabinets comptables français

L'analyse en composantes principales (analyse factorielle exploratoire) effectuée dans la section 1.1. a permis de faire émerger la structure factorielle de la culture organisationnelle des cabinets comptables français, perçue par ses dirigeants associés. Sept dimensions théoriques ont été mises en évidence : l'orientation vers les résultats, l'orientation vers l'équipe, la stabilité, le respect des gens, l'innovation, l'attention portée au détail et le style de décision.

Finalement, afin de définir de manière plus précise la culture organisationnelle perçue, nous avons effectué une analyse confirmatoire de premier et de second ordre sous Sepath (module d'équations structurelles du logiciel d'analyse de données Statistica).

Le modèle présenté ci-dessous (figure 3) a été construit à partir des facteurs identifiés par l'analyse en composantes principales (indicateurs représentés par des rectangles tels que « responsable vis-à-vis de la société », « axée sur la réussite », « prête à collaborer ») et de dimensions théoriques (variables latentes représentées par des cercles telles que « orientation vers l'équipe », « respect des gens », « orientation vers les résultats »). Les relations entre les variables latentes et les indicateurs sont des relations associatives et non causales.

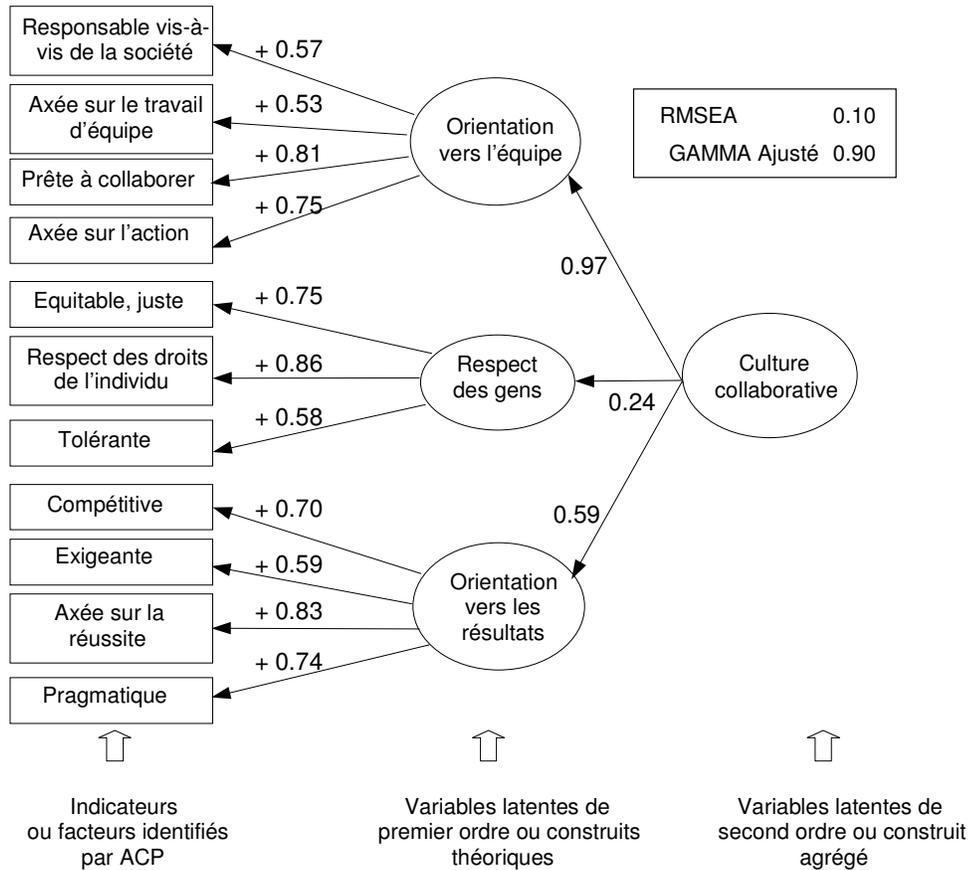
L'analyse confirmatoire de premier ordre a permis de confirmer la structure des facteurs des trois variables latentes (orientation vers l'équipe, respect des gens, orientation vers les résultats). Quant à l'analyse confirmatoire de second ordre, elle fait apparaître une culture collaborative des cabinets comptables s'organisant autour de trois dimensions : l'orientation vers le travail d'équipe, l'orientation vers les résultats et dans une moindre mesure le respect des gens. Les associés des cabinets comptables interrogés définissent la culture de leurs cabinets comme « une culture collaborative orientée vers l'efficacité ».

La dimension « collaborative » de la culture s'explique par la structure hiérarchique des cabinets qui organisent le travail de production des comptes de manière hiérarchique. Les assistants comptables sont généralement chargés de la tenue des journaux comptables, de l'établissement des états de rapprochement bancaire et du pointage des grands livres auxiliaires clients ou fournisseurs. Le responsable de missions est chargé de la comptabilisation des écritures d'inventaire et de l'établissement des comptes annuels. Quant à l'expert comptable, il

joue un rôle de conseil auprès des clients sur la base des comptes annuels produits par ses équipes.

Le modèle explicatif de la culture organisationnelle perçue des cabinets comptables met en lumière la nécessaire collaboration entre les trois acteurs (assistant, responsable de mission, associé) afin d'assurer la qualité de l'information comptable produite et des conseils dispensés.

Figure 3 – Modèle d'analyse de la culture organisationnelle des cabinets comptables



La recherche de l'efficacité est également un souci permanent des experts comptables qui sont à la recherche de gains de productivité afin de proposer une information comptable de moindre coût. Cette recherche du moindre coût s'explique par l'augmentation de la concurrence entre les cabinets et de la perception par les clients de la production des comptes annuels comme un passage obligé. À budget constant, la réalisation de gains de productivité sur la production comptable permettrait de proposer des missions de conseil, créatrices de valeur pour le client.

Conclusion

Cette recherche s'interrogeait sur la culture organisationnelle perçue par les dirigeants associés des cabinets comptables. Elle a permis de valider l'échelle de mesure de O'Reilly et *al.*. Trois groupes de cabinets ont été mis en évidence : les innovants, les incertains et les collectifs.

Enfin, l'identification de variables latentes a permis d'approfondir la définition de la culture organisationnelle des entités concernées. L'esprit d'équipe, le sens du résultat et dans une moindre mesure le respect des collaborateurs semblent structurer fortement le projet des associés.

Certes, le point de vue des collaborateurs n'a pas été étudié mais d'ores et déjà les résultats obtenus invitent à s'interroger sur la possibilité de mise en œuvre, le cas échéant, par les cabinets de mesures organisationnelles et stratégiques pour faciliter les évolutions auxquelles sont confrontés les praticiens du chiffre.

Bibliographie

- Benke R. et Rhode J. (1984), « Intent to Turnover among Higher Level Employees in Large CPA Firms », *Advances in Accounting*, p. 157-174.
- Desphande R. et Webster F.E. (1989), « Culture d'organisation et marketing : une liste des priorités pour la recherche », *Recherches et Applications en Marketing*, vol. 4, n° 4, p. 25-49.
- Dillard J.F. (1981), « A Longitudinal Evaluation of an Occupational Goal-Expectancy Model in Professional Accounting Organizations », *Accounting, Organizations and Society*, p. 17-26.
- Évrard Y. et *al.* (1993), *Market : études de marché*, Nathan.
- Farmer T. et *al.* (1987), « An Investigation of the Impact of Economic and Organizational Factors on Audit Independence », *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, Fall, p. 1-14.
- Ferguson C. et Wines G. (1983), « Admission to Partnership in Australian « Big Six » Firms », *Accounting Research Journal*, vol. 6, p. 26-35.
- Giannelloni J.L. et Vernet E. (1998), *Études de marché*, Vuibert.
- Hair J.F. et *al.* (1998), *Multivariate Data Analysis with Readings*, 5ème édition, Prentice Hall.

- Higgins A. et al. (1984), « The Relationship of Moral Atmosphere to Judgments of Responsibility », in W.M. Kurtines et J.L. Gertwitz (Eds), *Morality, Moral Behavior, and Moral Development*, Wiley, p. 74-106.
- Hofstede G. et al. (1990), « Measuring Organizational Cultures : A Qualitative and Quantitative Study across Twenty Cases », *Administrative Science Quarterly*, June, p. 286-316.
- Jelinek M. et al. (1983), « Introduction : A Code of Many Colors », *Administrative Science Quarterly*, vol. 28, September, p. 331-338.
- Kroeber A.L. et Kluckhohn C. (1952), « Culture : A Critical Review of Concepts and Definitions », *Papers of Peabody Museum*, vol. 47.
- O'Reilly C.A. et al. (1991), « People and Organizational : A Profile Comparison Approach to Assessing Person-Organization Fit », *Academy of Management Review*, vol. 34, n° 3, p. 487-516.
- Ouchi W.G. (1980), « Markets, Bureaucracies, and Clans », *Administrative Science Quarterly*, p. 129-141.
- Pettigrew A.M. (1979), « On Studying on Organizational Culture », *Administrative Science Quarterly*, vol. 24, December, p. 570-581.
- Ponemon L.A. (1992), « Ethical Reasoning and Selection-Socialization in Accounting », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 17, n° 3, p. 239-258.
- Pratt J. et Baulieu p. (1992), « Organizational Culture in Public Accounting : Size, Technology, Rank and Functional Area », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 17, n° 7, p. 667-684.
- Roussel P. et al. (2002), *Méthodes d'équations structurelles : recherche et applications en gestion*, Économica.
- Schein E.H (1984), « Coming to a New Awareness of Organizational Culture », *Sloan Management Review*, vol. 12, Winter, p. 3-16.
- Schein E.H. (1985), *Organizational Culture and Leadership*, Jossey-Bass.
- Schwartz H. et David S. (1981), « Matching Corporate Culture and Business Strategy », *Organizational Dynamics*, vol. 10, Summer, p. 30-48.
- Smircich L. (1983), « Concepts of Culture and Organizational Analysis », *Administrative Science Quarterly*, vol. 28, September, p. 339-358.
- Sweeney J.T. et Roberts R.W. (1997), « Cognitive Moral Development and Auditor Independence », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, n° 3/4, p. 337-352.

Windsor C. et Ashkanasy N.M. (1995), « The Effect of Client Management Bargaining Power, Moral Reasoning Development, and Belief in a Just World on Auditor Independence », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 20, n° 7/8, p. 701-720.

Windsor C. et Ashkanasy N.M. (1996), « Auditor Independence Decision Making : The Role of Organizational Culture Perceptions », *Behavioral Research in Accounting*, vol. 8, Supplement, p. 80-97.

Annexe 1 – Protocole de recherche

Questionnaire d'appréhension de la culture organisationnelle des cabinets comptables de O'Reilly, Chatman et Caldwell (1991).

Chaque organisation a sa propre culture composée d'un ensemble de valeurs. L'organisation attend que ses valeurs soient implicitement partagées par l'ensemble de ses membres. La plupart des formulations présentées ci-dessous sont des valeurs qui ont été identifiées au sein d'importants cabinets comptables.

Il vous est demandé d'indiquer si les différentes caractéristiques indiquées ci-dessous décrivent la culture organisationnelle de votre cabinet.

Les réponses possibles varient entre 1 (pas du tout) à 5 (dans une très large mesure).

Caractéristiques décrivant la culture organisationnelle du cabinet :

Équitable/Juste	1	2	3	4	5
Respect des droits de l'individu	1	2	3	4	5
Tolérante	1	2	3	4	5
Responsable vis-à-vis de la société	1	2	3	4	5
Compétitive	1	2	3	4	5
Axée sur la réussite	1	2	3	4	5
Ayant de fortes attentes/Exigeante	1	2	3	4	5
Axée sur les résultats/Pragmatique	1	2	3	4	5
Analytique	1	2	3	4	5
Axée sur l'individu	1	2	3	4	5
Axée sur le travail d'équipe	1	2	3	4	5
Prête à collaborer	1	2	3	4	5
Axée sur l'action	1	2	3	4	5
Expérimentale	1	2	3	4	5
N'ayant aucune règle	1	2	3	4	5
Cherchant les opportunités	1	2	3	4	5
Innovante	1	2	3	4	5
Prenant des risques	1	2	3	4	5
Prudente	1	2	3	4	5
Attentive aux détails	1	2	3	4	5
Précise	1	2	3	4	5
Axée sur les règles	1	2	3	4	5
Cherchant la sécurité	1	2	3	4	5
Cherchant la stabilité	1	2	3	4	5
Agressive	1	2	3	4	5
Prévisible	1	2	3	4	5