

**La culture organisationnelle des cabinets d'audit Camerounais
perçue par les Dirigeants et Auditeurs membres de l'équipe
d'audit**

**Organizational culture of Cameroon audit firms perceived by
managers and auditors, member of the audit team**

Jimmy Rostand TCHOUDJA NJANBOU

Enseignant chercheur,

Institut Universitaire de Technologie

Université de Douala

BP.: 8698 Douala Cameroun

tchoudjajimmy2001@yahoo.fr

Date de soumission : 13/03/2020

Date d'acceptation : 19/03/2020

Pour citer cet article :

Tchoudja Njanbou J.R. (2020). «La culture organisationnelle des cabinets d'audit Camerounais perçue par les Dirigeants et Auditeurs membres de l'équipe d'audit», Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 4 Numéro 2 » pp : 20 - 44

Digital Object Identifier : <https://doi.org/10.5281/zenodo.3732112>

Résumé :

L'objectif principal de cette étude est d'identifier les composantes de la Culture Organisationnelle (C.O) perçue par les dirigeants et les auditeurs, susceptibles de contribuer de manière significative à la qualité des relations de travail au sein des cabinets. Pour y arriver la présente étude s'est basée sur l'échelle de mesure développée par (O'Reilly et al. 1991) pour mesurer la C.O suivant huit dimensions. Pour ce qui a trait aux données, elles ont été recueillies par questionnaire auprès de 70 dirigeants et 120 auditeurs membres de l'équipe d'audit. A la suite des analyses en Composantes Principales avec rotation varimax, des analyses typologiques par la méthode des nuées dynamiques, les résultats mettent en relief 14 composantes selon les dirigeants contre 12 d'après les auditeurs. Par ailleurs, trois groupes des cabinets ont été identifiés à savoir : les incertains, les innovants et les collectifs. Toutefois, certaines données proviennent des dirigeants/auditeurs exerçant dans les cabinets isolés et pourront s'avérer moins pertinentes pour les autres.

Mots clés : Culture organisationnelle ; Qualité de l'audit ; Profession libérale ; Expert-comptable ; équipe d'audit.

Abstract

The main objective of this study is to identify the components of the organizational culture (OC) perceived by managers and auditors, likely to contribute significantly to the quality of working relationships within companies. To achieve this, the present study was based on the measurement scale developed by (O'Reilly and al. 1991) to measure OC according to eight dimensions. Data was collected by questionnaire from 70 managers and 120 auditors who are members of the audit team. After analyzes of the Main Components with varimax rotation, typological analyzes using the dynamic cloud method, the results highlight 14 components according to managers against 12 according to auditors. In addition, three groups of companies have been identified, namely: the uncertain, the innovative and the collective. However, some data come from managers / auditors working in isolated companies and may be less relevant for others.

Keywords: Organizational culture; Quality of the audit; Liberal profession; Accounting; Audit team.

Introduction :

Les scandales financiers à répétition tant à l'international (Vivendi Universal, Teisseire en France ou l'affaire Société Générale en Janvier 2008) que national (Cofinest, Comeci, Caisse d'Epargne Postale, Cameroon Air Lines, Cameroon Music Corporation, opération épervier) montrent s'il fallait encore en douter, le problème de transparence dans la gestion des entreprises et surtout de la nécessité de renforcer les mécanismes de contrôle.

Malgré les reproches faits aux professionnels comptables dans le cadre des affaires sus cité et surtout de la disparition du premier cabinet d'audit mondial, Arthur Andersen, les membres de la profession comptable libérale restent néanmoins l'un des acteurs majeurs dans la chaîne de production et de certification des informations publiées par les entreprises.

En dépit du fait que le travail de recherche en audit se réfère fréquemment aux évolutions réglementaires (LSF, SOX et le Livre vert) pour justifier l'intérêt de ses travaux (Hottegindre et *al.*, 2016), la richesse de la littérature sur la qualité de l'audit et notamment de sa mesure souligne le rôle central que jouent les auditeurs en tant que garant de la fiabilité de l'information financière (Gonthier et *al.*, 2012).

La transparence des activités économiques d'une nation demeurant étroitement liée à la qualité de certification des informations publiées par ses entreprises (Tchoudja et Sonkeng, 2019), la profession comptable libérale camerounaise est confrontée aux défis majeurs. En effet, pour consolider sa position de préparateur et de réviseur des comptes des entreprises au sein de l'économie camerounaise et Subsaharienne, les acteurs doivent d'une part, développer l'activité de leurs cabinets comptables en attirant les jeunes diplômés talentueux, loyaux et innovants de grandes écoles de commerce (Evrart et Prat Dit Hauret, 2003) ; contribuer à l'épanouissement des auditeurs, membres de l'équipe d'audit au sein du cabinet d'autre part.

Selon (Sangué-Fotso, 2015), la profession comptable libérale est plus que jamais confrontée à une crise de confiance et de légitimité car c'est dans la notion de qualité que ses enjeux se posent. L'un des aspects de cette qualité est l'attraction qu'elle doit exercer sur le facteur humain dans la mesure où l'audit est une activité de main d'œuvre.

A partir du moment où l'auditeur, membre de l'équipe d'audit peut offrir ses services à d'autres cabinets pour lui faire bénéficier de son capital humain ; peut être motivé à prendre des décisions différentes de celles que le cabinet souhaiterait (Merchant, 1982), les dirigeants doivent développer au sein du cabinet des éléments de motivation et d'implication au travail. Parmi ces éléments, figure la Culture Organisationnelle (C.O) qui contribue de façon significative à la qualité des relations et du travail réalisé au sein des organisations.

Selon (Evraert et Prat Dit Hauret, 2003), la C.O des cabinets revêt une importance particulière car elle exerce une influence sur la motivation, le comportement et la performance des membres au sein de l'organisation. Compte tenu du fait que les dirigeants desdits cabinets jouent un rôle indéniable dans la construction de cette C.O et au fait que très peu de recherches traitent le sujet dans le contexte camerounais, nous nous proposons dans le cadre de cet article, d'identifier les composantes de la culture organisationnelle des cabinets comptables, perçue par les dirigeants et les auditeurs membres de l'équipe d'audit. La question qui nous préoccupe est la suivante :

Quelles sont d'après les dirigeants et des auditeurs membres de l'équipe d'audit, les composantes de la Culture Organisationnelle des cabinets comptables dans le contexte camerounais ?

L'objectif de cette étude exploratoire est d'identifier les composantes de cette C.O susceptibles de contribuer de manière significative à la qualité des relations de travail au sein des cabinets. Elle repose sur une enquête par questionnaire auprès de 116 dirigeants et auditeurs et son originalité réside dans le fait qu'in fine, une typologie des cabinets d'audit comptable prenant en compte les spécificités de la profession comptable libérale camerounaise et leur conception de la C.O sera proposée.

Le présent article est organisé de la manière suivante : La première partie met en exergue la littérature sur la C.O et ses principales composantes. La deuxième partie présente la démarche méthodologique adoptée tandis que la troisième partie présente les résultats de l'étude, ses limites et les pistes de recherches futures.

1-La Culture Organisationnelle des cabinets d'audit : état de l'art

Avant d'identifier les composantes de la culture organisationnelle, il s'avère pertinent de définir dans un premier temps ce concept et de présenter dans un second temps, une synthèse des travaux antérieurs y relatif.

1.1-Historique et définitions de la culture organisationnelle

La culture organisationnelle est un concept qui occupe une place de plus en plus importante au sein des entreprises et des organisations. En effet, c'est à partir des années 1950 que la culture organisationnelle fait l'objet de plusieurs écrits. Confrontée à plusieurs visions de l'organisation, les approches qui dominaient les réflexions sur la culture organisationnelle étaient de types mécanique, humaniste, systématique, politique, culturelle et cognitive.

La culture se gère selon les tenants de la position mécaniste. A ce propos, (Meier, 2016) affirme que la culture est tout simplement un élément de l'organisation comme tous les

autres ; c'est une variable de l'organisation que l'on peut manipuler en fonction des besoins. Les valeurs généralement retenues pour définir cette C.O sont entre autres la performance, l'efficacité, la rapidité d'exécution, le contrôle de l'organisation. Dans cette approche classique ou mécanique de la C.O, les acteurs se sont plutôt attelés à réfléchir sur l'augmentation de la productivité par une gestion scientifique des opérations. Elle résulte des travaux de (Taylor, 1956-1915) qui s'étonnait du gaspillage des ressources humaines (notamment leur tendance à flâner) et affirme que la solution à ce problème résulte dans la direction scientifique des entreprises. Il préconise donc à la direction d'avoir une connaissance exacte de ce que les membres du personnel doivent faire et de s'assurer qu'ils exécutent le travail de la meilleure façon possible.

Cette approche qui accorde plus de considération à l'augmentation de la productivité et qui est mise en œuvre au sein des entreprises européennes et américaines contraste avec l'émergence des entreprises Japonaises dans les années 80. Cette émergence fait suite à leur conception de la C.O car ces dernières mettent plutôt l'accent sur les valeurs partagées, les croyances et les rites (autres approches de la C.O)¹. La culture au sein de ces entreprises est omniprésente dans l'organigramme, dans la gestion par objectif et dans la recherche de l'efficacité relationnelle.

Dès lors, elle devient une variable essentielle pour expliquer le vécu quotidien et les choix stratégiques réalisés par une entreprise. Elle est dans un certain sens, un sous-produit de l'organisation et par conséquent, considérée comme un ensemble de valeurs, de mythes, de rites, de tabous et de signes...etc, partagés par la majorité des salariés. C'est ainsi que les dirigeants des entreprises américaines et européennes vont dans cet élan de croyances et des valeurs partagées, mettre l'accent sur la croissance interne, l'innovation et le management des ressources humaines. Une batterie de techniques managériales s'inspirant entre autres de la définition de (Kroeber et Kluckhohn,1952) qui affirment que la culture organisationnelle est un concept constitué de valeurs et de croyances partagées, est ainsi mise en œuvre : système de communication ouvert entre employé de même échelon, rotation des postes et formation systématique des salariés, une attention du management intermédiaire aux attentes des employés.

¹Il s'agit des approches humanistes, systématique, politique, culturelle et cognitive. Au-delà de mettre en exergue les points de vue de ces différentes approches, nous avons globalement opposé ces approches dites modernes basées sur les croyances, les rites à l'approches classique ou mécanique qui assimile la C.O à l'augmentation de la production.

Sur le plan scientifique, plusieurs chercheurs s'approprient le concept et proposent des définitions. Selon (Ouchi, 1980), la culture organisationnelle est un ensemble de symboles, de cérémonies et de mythes qui permettent de transmettre aux employés les valeurs intrinsèques de l'organisation. Pour certains auteurs (Deshpande et Webster, 1989) ; (Hofstede et al., 1990), la C.O est susceptible de contribuer comme variable médiatrice de façon significative au fonctionnement de l'organisation. Pour ce qui a trait au cabinet d'audit, la C.O serait le modèle partagé de valeur et de croyance qui permet à l'équipe de comprendre le fonctionnement organisationnel. Elle permet de transmettre les normes de comportement souhaitées au sein du cabinet (Deshpande et Webster, 1989) ; elle implique une compréhension partagée respectant de ce fait les valeurs et les croyances (Hofstede et al. 1990).

1.2-Culture Organisationnelle : synthèse des recherches antérieures

La présence des individus et donc des comportements dysfonctionnels serait le principal motif du contrôle au sein des organisations. A partir du moment où les individus intègrent dans leur comportement des valeurs culturelles qui les influencent dans leurs croyances, décisions et actions personnelles, (Langevin et Naro, 2003) suggèrent d'avoir des salariés dont le profil et les compétences correspondent aux besoins de l'organisation. Selon ces auteurs, ce mode de sélection assure, par socialisation, l'alignement de l'intérêt des salariés avec celui de l'organisation, induisant un fort degré d'implication et rendant inutile toute autre forme de contrôle reposant sur la surveillance.

A ce propos, (Farmer et al. 1987) affirment que 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. De ce qui précède, la C.O exerce un effet 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. En raison des caractéristiques de l'activité et de la nature du travail à réaliser, (McNair, 1991) affirme qu'au sein des cabinets, il est facile de mesurer le temps de présence, mais l'effort réel est moins observable.

La relation entre le cabinet et l'auditeur membre de l'équipe, quant à la qualité du travail repose sur une forme de confiance qui va être atteinte plus facilement avec des auditeurs qui partagent les valeurs de l'organisation et qui vont conformer leur comportement aux normes déterminées. Hohenthal (2006) affirme que le caractère non observable de l'audit légal fait en

effet largement reposer sa qualité sur le comportement individuel des auditeurs, membres de l'équipe.

La mise évidence par (Windsor et Ashkanasy, 1996) des relations entre certaines dimensions de la C.O d'un cabinet d'audit, le niveau de développement moral et la croyance dans un monde juste illustre également cette relation. En effet, ces auteurs affirment que les seules valeurs de la C.O qui peuvent être reliées aux variables personnelles du processus de décision de l'audit sont : l'orientation vers les résultats, l'agressivité. Par ailleurs, ils affirment dans le cadre d'une étude réalisée auprès des cabinets d'audit Australien que ceux-ci ont une culture jeune, masculine axée sur un environnement agressif et compétitif. Il en est ainsi d'après ces auteurs, à cause d'une part du rythme de travail de 80 heures par semaine incompatible aux contraintes familiales des femmes, et de l'engagement au service du cabinet qui varie de 10 à 15 ans d'autre part.

La culture est une véritable ressource dont la gestion peut se dérouler selon une planification préalable à travers des interventions multiples, d'origine interne ou externe. C'est un concept riche et complexe du fait qu'elle englobe des composantes de nature différente, du fait qu'elle soit multidisciplinaire et du fait que ses fonctions touchent les facettes les plus importantes des organisations. Elle a un effet puissant sur les croyances et les valeurs de son personnel (Dillard, 1981).

Selon (Evraert et Prat Dit Hauret, 2003), les cabinets comptables ont souvent des cultures organisationnelles qui s'auto-perpétuent car leurs dirigeants ont tendance à sélectionner et promouvoir des collaborateurs qui sont 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).

La pression budgétaire et la parcellisation des tâches au sein des cabinets nécessitent la mise en place des modes de contrôle à orientation bureaucratique. D'après (Ouchi, 1980), une culture forte est nécessairement bénéfique au cabinet car réduit les comportements déviants et indésirables de ses membres, mais il n'en demeure pas moins qu'elle peut en revanche, réduire les activités créatrices au sein du cabinet et affectée son avantage compétitif.

Certains auteurs (Belaid & Chaher, 2011) montrent plus ou moins explicitement la centralité du rôle du dirigeant en tant qu'acteur principal dans la détermination de la culture de son entreprise. Dans cet ordre d'idée et d'après (Evraert et Prat Dit Hauret, 2003), (Ponemon, 1992) a mis en évidence que le dirigeant joue un rôle central en donnant ou ne donnant pas

une orientation éthique à la culture organisationnelle du cabinet. La mise en exergue d'une socialisation éthique propre au cabinet se traduit par le passage d'un poste d'auditeur junior à celui d'auditeur senior, d'auditeur senior à celui de chef de mission, de celui de dirigeant à associé. Même si l'agent de socialisation le plus important d'un salarié professionnel est son lieu de travail (Abernethy et Stoelwinder, 1995), la compatibilité entre des objectifs professionnels et des objectifs organisationnels n'est pas toujours susceptible d'intervenir facilement. C'est la raison pour laquelle (Sweeney & Roberts, 1997) insistent sur la culture éthique des cabinets qui en fonction de la taille, interagit sur le niveau de développement moral et l'indépendance des auditeurs, membres de l'équipe.

1.3- Les composantes de la culture organisationnelle des cabinets comptables

Dans une entreprise, les stratégies n'existent que parce que les individus agissent dans un ensemble organisé qui met en interaction structure, système de gestion et culture. Pour (Schein, 2004), la culture organisationnelle est l'ensemble des croyances et des convictions partagées par l'ensemble des membres de l'organisation qui déterminent inconsciemment et implicitement la représentation que celle-ci fait d'elle-même et de son environnement. Ses travaux ont abouti à la présentation d'une typologie des paradigmes de la C.O à trois composantes : les valeurs, les prémisses et les artefacts.

Les « *valeurs* » sont l'expression de ce que doit être l'entreprise. Elles sont issues de la volonté des fondateurs, des dirigeants, voire des collaborateurs et annoncent une façon d'être. Les « *prémisses* » (ou croyances) quant à elles, sont plus révélatrices car elles représentent les convictions de l'organisation, le choix d'aller ou de ne pas aller sur un marché, de détenir un modèle gagnant. Elles émanent des expériences de l'entreprise, les croyances sont donc construites tout au long de son histoire. En revanche, les « *artefacts* » (ou comportements) traduisent la réalité de fonctionnement au quotidien. Ils sont issus des choix structurels, du style de management notamment au regard de la délégation ou du contrôle.

Abravanel et al. (1988) conceptualise la C.O à travers trois dimensions intimement liées : un « *système culturel* » qui réunit les aspects expressifs et affectifs de l'organisation en un système collectif de significations symboliques que sont les mythes, les idéologies, les valeurs, les rites, les cérémonies, les coutumes et légendes. Il importe de signaler que ce système culturel est lui-même influencé par le passé de l'organisation et par divers facteurs de contingence.

Le système « *socio-structurel* » objet de la deuxième dimension regroupe les interactions entre des structures formelles, des stratégies, des politiques, des processus de gestion ou

encore des éléments auxiliaires de la vie et du fonctionnement organisationnel (objectifs et buts fonctionnels, structures d'autorité et de pouvoir, mécanisme de contrôle, motivation et récompense, processus de sélection, de recrutement et de formation). La dernière dimension qualifiée de « *système d'acteurs* » dote chacun des membres d'une organisation de personnalité, d'expériences et de talents propres. Ce qui les rend spécifique les uns des autres. En dehors des conceptions ci-dessus présentées, il importe de signaler que certains auteurs à l'instar de (Smirich, 1983) appréhendent la C.O à la fois comme une variable et comme une métaphore de l'organisation. Ainsi, comme variable de l'organisation, il distingue deux paradigmes organisationnels de la C.O à savoir : le management comparatif et le management contingent. A contrario, comme métaphore de l'organisation, il distingue trois paradigmes : l'approche cognitive, le symbolisme organisationnel et la perspective psychodynamique.

Abordant dans le même sens que (Smirich, 1983), (Deshpande & Webster, 1989) affirment que le management contingent est un système ou la C.O est considérée comme une variable endogène, consistant à la création des valeurs et des croyances développées au sein et pour le compte de l'organisation. Selon ces auteurs, dans les modèles contingents, les mesures de la C.O sont influencées de façon significative et systématique par les valeurs, les croyances, les identifications et par l'engagement commun des membres de l'organisation (Deshpande et Webster, 1989).

Compte tenu de la nature des cabinets d'audit comptable², cette étude s'inscrit dans le paradigme d'un management contingent. En effet, le quotidien des auditeurs étant guidés par les règles et des procédures propres à leur cabinet et à la déontologie professionnelle, leur socialisation et leur bonne intégration jouent un rôle déterminant pour leur évolution de carrière comme pour leur compétence professionnelle. Cette socialisation par l'intériorisation et par l'adhésion aux valeurs, aux normes et aux objectifs de l'organisation est susceptible d'intervenir plus facilement dans cette approche de la C.O. Selon (Smirich, 1983), le modèle contingent de la C.O peut être mis en exergue par les dirigeants qui s'engagent à rationaliser et accroître l'activité de leur organisation, à motiver leur personnel, à faciliter leur engagement et leur socialisation.

Pour ce qui a trait à ses composantes, signalons que l'étude significative réalisée sur le sujet est celle de (O'Reilly et al. 1991). Ces auteurs ont développé un instrument de mesure de la

²L'audit en tant qu'activité de main d'œuvre est exercé par les salariés (auditeur) professionnels aux intérêts divergents, par conséquent, nécessite la mise en œuvre au sein du cabinet de l'ensemble des mécanismes susceptibles de leur permettre d'atteindre les objectifs de l'organisation.

culture organisationnelle perçue des cabinets comptables américains et ont montré qu'elle pouvait être définie par huit dimensions. Y faisant suite, (Evraert et Prat Dit Hauret, 2003) ont validé cette échelle de mesure dans le contexte français en interrogeant les dirigeants-associés des cabinets d'expertise comptable. Cette échelle de mesure qui comporte huit dimensions et vingt-six items est retenue comme composante de la C.O dans le cadre de cette étude.

2-Méthodologie de la recherche

Dans cette section, après avoir mis en exergue les spécificités du marché de la profession libérale au Cameroun, nous allons tout d'abord présenter la procédure du choix de l'échantillon et la méthode de collecte des données. Ensuite suivra l'opérationnalisation de la culture organisationnelle. Nous terminerons avec la description des outils statistiques de traitement des données.

2.1- Spécificités du marché de la profession comptable libérale au Cameroun

Le marché de la profession comptable libérale au Cameroun à l'instar des autres marchés de par le monde est régi par les lois et les normes professionnelles. L'exercice de la profession d'audit³ est encadré par les normes édictées par l'IFAC, le règlement n°01/CM/2017 portant harmonisation des pratiques professionnelles de la comptabilité et de l'audit dans les pays membre de l'OHADA. Sur le plan national, c'est la Loi n°2011/009 du 06 Mai 2011 qui est applicable. Elle consacre à l'Ordre National des Experts-Comptables du Cameroun (ONECCA), la mission exclusive du contrôle légal des comptes. Il importe de signaler que ONECCA est membre de l'IFAC et que le Cameroun ne dispose pas encore d'un organisme autonome de contrôle de l'activité libérale comptable à l'instar du CNCC, du H3C en France. Le recours à un CAC est du fait de la loi et l'activité de l'audit se déroule dans le cadre d'un marché de service concurrentiel. Ce marché est composé dans sa majorité des professionnels installés de manière individuelle, de quelques sociétés d'expertise financière et des représentants du réseau « *Big Four* ». La plupart des propriétaires dirigeants soumis à l'obligation du contrôle légal des comptes sollicite en fonction des honoraires facturés, les CAC installés de manière isolée ou sous forme de société d'expertise comptable. Les multinationales s'installent avec l'idée de travailler avec les CAC du siège en l'occurrence un cabinet du réseau *Big four*. Cette particularité pour l'obtention du contrat crée une sorte de différence entre les cabinets ; différence qui se situe au niveau organisationnel, de facturation d'honoraire et d'offre en qualité de service (Foka et al. 2017 ; Yepdo & al. 2019).

³L'audit fait référence à l'audit légal, réalisé au Cameroun par les Commissaires Aux Comptes (CAC)

2.2-Echantillon et méthode de collecte des données

L'étude a été réalisée au Cameroun et porte sur les dirigeants et auditeurs membres de l'équipe exerçant dans les cabinets comptables sélectionnés selon la méthode d'échantillonnage par choix raisonné sur la base du tableau de l'ordre mis à jour jusqu'en octobre 2019. Leur choix se justifie par le fait qu'ils sont des acteurs principaux de l'exercice de la profession libérale comptable d'une part et d'autre part, leur avis sur les croyances, les valeurs du cabinet qu'ils dirigent (dirigeants) ou qu'ils y travaillent (auditeurs) nous a semblé intéressant pour cette profession dont la qualité est régulièrement remise en cause de par les scandales financiers. Pour la simple raison que la ville de Douala regorge plus de 85% de la population d'étude, elle nous a servi d'espace pour notre enquête.

Pour ce qui a trait à la collecte des informations, 70 dirigeants et 120 auditeurs membres de l'équipe ont été sollicités à prendre part à l'enquête aux mois de Novembre et décembre 2019. Cette collecte s'est faite par l'entremise d'un questionnaire administré face à face (entretien direct), par téléphone et par voie électronique (e-mail). Parmi cette population sollicitée, 116 à savoir 48 dirigeants et 68 auditeurs membres ont effectivement répondu (soit un taux de réponse de 61%). Ce taux nous semble satisfaisant compte tenu du contexte de l'étude caractérisé par la réticence des professionnels comptables. Le tableau 1 ci-dessous résume la description de l'échantillon par types de dirigeants et auditeurs membres de l'équipe.

Tableau 1 : Description de l'échantillon

<i>Populations</i>	<i>Effectifs</i>	<i>%</i>
Dirigeants/cabinets comptables isolés (1)	40	21,06
Dirigeants/Sociétés d'expertise comptable	20	10,53
Dirigeants/cabinets du réseau <i>Big Four</i>	10	5,26
Auditeurs membres de l'équipe	120	63,15
Total	190	100

(1) : il s'agit des cabinets n'appartenant à aucun réseau, ni constitués sous forme de société d'expertise et qui sont dirigés par les CAC installés de manière individuelle

Source : construction de l'auteur

2.3-Opérationnalisation de la C.O et outil statistique d'analyse des données

Nous signalons plus haut que l'étude significative réalisée sur la culture organisationnelle des cabinets comptable est celle de (O'Reilly et al. 1991). A partir du moment où chaque organisation a sa propre culture composée d'un ensemble de valeurs, et que l'organisation attend que ces valeurs soient implicitement partagées par l'ensemble de ses membres, le tableau 2ci-dessous illustre l'opérationnalisation de la C.O.

En ce qui concerne l'outil d'analyse des données, précisons qu'elles ont été traitées à l'aide du logiciel SPSS 21. A cet effet, nous avons utilisé l'Analyse en Composante Principale avec

rotation varimax suivant la règle de « *Kaiser* » et l'analyse typologique par la méthode des nuées dynamiques.

Tableau 2 : **Opérationnalisation de la Culture Organisationnelle**

<i>Variable</i>	<i>Dimensions</i>	<i>Composantes</i>	<i>Codes</i>
<i>Culture Organisationnelle (C.O)</i>	Orientation vers les résultats	Axée sur la réussite	Axesureu
		Pragmatique	pragm
		Compétitive	competiv
	Orientation vers l'équipe	Exigeante	exigen
		Prête à collaborer	pretacol
		Responsable vis-à-vis de la société	responste
	Stabilité	Axée sur l'action	axeact
		Axée sur le travail d'équipe	axetraeq
		Cherchant la sécurité	chersecu
		Cherchant la stabilité	cherstab
		Axée sur les règles	axerègl
	Respect de l'équipe	Prévisible	previs
		N'ayant aucune règle	aucreg
		Équitable, juste	equitajust
	Innovation	Respect des droits de l'individu	respdroind
		Tolérante	toleran
		Prenant des risques	prenrisk
		Innovante	innovan
		Expérimentale	experimen
		Prudente	pruden
	Attention aux détails	Cherchant des opportunités	cheroppor
Axée sur les règles		axeregl	
Attentive aux détails		atndetail	
Style de direction	Précise	precis	
	Analytique	analytiq	
Agressivité	Prévisible	previsibl	
	Agressif	agressi	
Agressivité	Agressivité	agrevss	
	Compétitif	compett	
	Responsable vis-à-vis de la société	resposte	

Source : O'Reilly et al. (1991)

3-Les résultats de la recherche

Nous allons en premier lieu, présenter les résultats issus des Analyses en Composantes Principales (3.1) et en second lieu, les résultats issus des analyses typologiques (3.2).

3.1-Les composantes de la Culture Organisationnelle mises en évidence par l'ACP

Ces résultats seront présentés par dimension de la C.O

3.1.1-Présentation des résultats de la dimension « *Orientation vers les résultats* »

Le tableau ci-dessous met en exergue la synthèse des résultats y relatif :

Tableau 3 : Les composantes de la C.O dimension « Orientation vers les résultats »

Items	Dirigeants		Auditeurs membres de l'équipe	
	Corrélation variables/facteurs		Corrélation variables/facteurs	
	Fact 1	Fact 2	Fact 1	Fact 2
Axesureu	0,6031	0,5209	-	0,800
pragm	-	-	0,557	-
competiv	0,6222	-	0,5428	0,6682
exigen	-	0,6929	-	-
Valeurs propres	1,316	1,075	1,724	1,096
% de variance expliquée	32,92	26,89	43,13	24,18
% de variance cumulée	32,92	59,81	43,13	67,31

- Méthode d'extraction : ACP

- Méthode de rotation : Varimax avec normalisation de Kaiser

Source : construction de l'auteur

L'application du critère de Kaiser fait apparaître deux composantes indépendamment de la population de l'étude avec les pourcentages de la variance expliquée respectivement de 60% pour ce qui est des dirigeants et de 67% d'après les auditeurs membres de l'équipe. Selon les dirigeants, la C.O appréhendée par l'orientation des résultats doit permettre au cabinet d'être compétitive (loading⁴ 0,6222) et exigeante (loading 0,6929). Cette compétitivité couplée à l'exigence de la hiérarchie permet d'asseoir une véritable culture des résultats au sein des cabinets.

En revanche, pour les auditeurs membres de l'équipe, la C.O de par sa dimension orientation vers les résultats est axée sur la réussite (loading 0,800) et le pragmatisme (loading 0,557) des dirigeants et des membres d'équipe eux-mêmes.

De par le caractère d'intérêt général de la mission des professionnels comptables libéraux, l'orientation vers les résultats est une exigence mise en avant non seulement par les normes professionnelles, mais aussi par la littérature de recherche. A ce propos, McNair (1991) souligne que cette orientation vers les résultats repose sur deux éléments fondamentaux : maximiser le nombre d'heures chargeables susceptibles de faire l'objet d'une facturation aux clients afin d'augmenter le chiffre d'affaires du cabinet ; assurer la qualité de l'audit afin de

⁴Contribution factorielle. i.e le coefficient de corrélation d'un attribut avec un seul et même facteur

préservier la réputation du cabinet. Ce résultat est conforme à ceux de (Windsor et Ashkanasy, 1996) qui affirment que les seules valeurs de la C.O qui peuvent être reliées aux variables personnelles du processus de décision de l'audit sont : l'orientation vers les résultats, l'agressivité.

3.1.2-Présentation des résultats de la dimension « *Orientation vers l'équipe* »

La dimension « *Orientation vers l'équipe* » mesure la capacité de l'auditeur en tant qu'agent individuel à apporter son appui à la réalisation des travaux d'audit. Cet apport s'apprécie en termes de capacité de détection étant donné que la nature des ressources mobilisées par ce dernier dépend de son grade. Le tableau des composantes de cette dimension se présente comme suit :

Tableau 4 : Les composantes de la C.O dimension « *Orientation vers l'équipe* »

Items	Auditeurs membres de l'équipe			
	Dirigeants		Auditeurs membres de l'équipe	
	Corrélation variables/facteurs		Corrélation variables/facteurs	
	Fact 1	Fact 2	Fact 1	Fact 2
pretacol	0,558	-	0,5098	-
responsté	-	0,774	-	0,7933
axeact	-	-	0,5101	0,5759
axetraeq	-	0,5842	-	-
Valeurs propres	1,526	1,176	1,375	1,058
% de variance expliquée	38,17	29,41	34,38	26,47
% de variance cumulée	38,17	67,58	34,38	60,85

- Méthode d'extraction : ACP

- Méthode de rotation : Varimax avec normalisation de Kaiser

Source : construction de l'auteur

Pour les dirigeants, la contribution d'une équipe à la C.O s'apprécie par le fait que les membres sont prêts à collaborer (loading 0,558) et qu'ils soient responsables vis-à-vis de la société (loading 0,774). En revanche, pour les membres eux-mêmes, l'action vers les résultats (loading 0,5101) et la responsable vis-à-vis de la société (loading 0,7933) caractérisent leur participation à la construction de la C.O du cabinet.

La qualité de l'audit ne pouvant se limiter à la capacité de l'auditeur à mettre en évidence des anomalies, mais aussi à révéler les irrégularités découvertes dans le système comptable du client, la composante « *responsable vis-à-vis de la société* » serait de nature à auto-perpétuer la C.O car selon (Benke et Rhode, 1984), les dirigeants ont tendance à sélectionner et promouvoir des collaborateurs qui sont perçus comme semblables.

❖ Présentation des résultats de la dimension « *Stabilité* »

De par les comportements adaptatifs observés dans les cabinets comptables, les résultats de la dimension « *stabilité* » de la C.O se présentent comme suit :

Tableau 5 : Les composantes de la C.O dimension « *Stabilité* »

Items	Dirigeants		Auditeurs membres de l'équipe	
	Corrélation variables/facteurs		Corrélation variables/facteurs	
	Fact 1	Fact 2	Fact 1	Fact 2
chersecu	0,5009	0,5859	-	0,559
cherstab	-	-	-	-
axerègl	0,567	-	-	-
previs	-	0,569	0,6092	-
aucreg	-	-	-	0,5293
Valeurs propres	1,445	1,188	1,504	1,347
% de variance expliquée	28,91	23,78	30,08	26,95
% de variance cumulée	28,91	52,69	30,08	57,03

- Méthode d'extraction : ACP

- Méthode de rotation : Varimax avec normalisation de Kaiser

Source : construction de l'auteur

Au vu du tableau 5 ci-dessus, on constate que de part et d'autre, que les deux composantes regroupent les variables qui expliquent respectivement 52% et 57% de l'information totale. Pour ce qui a trait aux dirigeants, le premier facteur est corrélé à l'item « *Axée sur les règles* » tandis que le second est corrélé à l'item « *cherchant la sécurité* ». Ce qui revient à dire que pour ces dirigeants, la C.O serait bénéfique pour le cabinet que si elle permet de réduire les comportements déviants et indésirables de ses membres (auditeurs). On peut avec (Schein, 2004) affirmer que les dirigeants façonnent la culture de leur organisation en définissant les règles et en cherchant la sécurité.

En revanche, pour les auditeurs membres de l'équipe, la sécurité et leur prévision en termes d'évolution au sein du cabinet sont des gages de leur croyance et de leur engagement au sein du cabinet.

❖ **Présentation des résultats de la dimension « *respects de gens* »**

La dimension respect des gens est définie par les items : « *équitable, juste* » ; « *respect des droits des individus* » ; « *tolérante* ». Le tableau des composantes associé à cette dimension se présente comme suit :

Tableau 6 : Les composantes de la C.O dimension « respect de l'équipe »

Items	Dirigeants		Auditeurs membres de l'équipe	
	Corrélation variables/facteurs		Corrélation variables/facteurs	
	Fact 1	Fact 2	Fact 1	Fact 2
equitajust	0,713	-	-	-
respdroind	-	-	-	-
toleran	-	0,931	0,696	-
Valeurs propres	1,126	1,022	1,032	
% de variance expliquée	37,55	34,08	33,33	
% de variance cumulée	37,55	71,63	33,33	

- Méthode d'extraction : ACP

- Méthode de rotation : Varimax avec normalisation de Kaiser

Source : construction de l'auteur

Pour les dirigeants, la C.O se définit par les valeurs inhérentes à l'équité et à la tolérance tandis que pour les auditeurs, cette C.O s'apprécie uniquement par les valeurs liées à la tolérance. En se référant à (Sweeney et Roberts, 1997), on constate que la C.O interagit avec le niveau de développement moral de l'auditeur, leur croyance au monde juste et c'est la raison pour laquelle ces derniers prônent la tolérance.

L'équipe étant un construit organisationnel composée des salariés professionnels (auditeurs) aux intérêts divergents, nécessite pour son fonctionnement la mise en œuvre des valeurs, des croyances partagées, des rites. Dans cet ordre d'idée, une culture forte peut être bénéfique dans la mesure où elle aiderait à réduire les comportements déviants et indésirables (Ouchi, 1980).

❖ **Présentation des résultats de la dimension « innovation »**

Pour les cabinets comptables, l'innovation s'illustre en termes de qualité et c'est dans la notion de qualité que se cristallisent les enjeux de la profession. Selon (Colasse, 2003), les auditeurs ont réfléchi de manière continue à leur métier pour en définir une codification et en modifier les systèmes de connaissance de manière à répondre aux enjeux posés par leur environnement. Le tableau des composantes associé à cette dimension se présente comme suit :

Tableau 7: Les composantes de la C.O dimension « Innovation »

Items	Dirigeants			Auditeurs membres de l'équipe		
	Corrélation variables/facteurs			Corrélation variables/facteurs		
	Fact 1	Fact 2	Fact 3	Fact 1	Fact 2	Fact 3
prenrisq	-	-	-	0,654	-	-
innovan	-	-	-	-	0,521	-
experimen	0,5937	-	-	-	-	-
pruden	-	0,5679	-	-	-	-
cheroppor	-	0,5287	-	0,505	0,632	-
axeregl	-	-	0,8804	-	-	-
Valeurs propres	1,728	1,349	1,005	1,34	1,26	
% de variance expliquée	28,67	22,49	16,76	27,45	28,82	
% de variance cumulée	28,67	51,16	67,92	27,45	56,27	

- Méthode d'extraction : ACP

- Méthode de rotation : Varimax avec normalisation de Kaiser

Source : construction de l'auteur

A travers le tableau 7 ci-dessus, trois facteurs regroupent les composantes qui expliquent plus de 67% de l'information totale. Le premier facteur est associé à l'item « *expérimentale* », le second à l'item « *prudente* » et le troisième à l'item « *axée sur les règles* ». En revanche, pour les auditeurs membres de l'équipe, la C.O du point de vu de l'innovation s'apprécie par le fait que le cabinet prenne des risques (loading 0,654) tout en cherchant des opportunités (loading 0,632). L'innovation est un élément du jeu concurrentiel particulièrement dans le secteur de l'audit qui connaît non seulement un taux de turn-over particulièrement (Tchoudja et Sonkeng, 2019), mais aussi de par la structure du marché. Les grands cabinets ayant déjà pris conscience de cela, cherchent toujours à améliorer le service qu'ils rendent aux entreprises afin de justifier les honoraires importants que la simple certification ne permet plus de demander (Herrbach, 2000) ; Ils cherchent en particulier à renforcer la spécialisation de leurs équipes afin de développer leur aptitude à apporter des éléments constructifs à leurs clients.

❖ **Présentation des résultats de la dimension « attention aux détails »**

La dimension « *attention aux détails* » regroupe les facteurs « *analytique* » et « *attention aux détails* » si la C.O est appréhendée du point de vu des dirigeants. Quant aux auditeurs membres de l'équipe, l'attention aux détails s'apprécie à travers l'item précis (loading 0,6749). Le tableau 8 ci-dessous regroupe les composantes de cette dimension :

Tableau 8 : Les composantes de la C.O dimension « Attention aux détails »

Items	Dirigeants		Auditeurs membres de l'équipe	
	Corrélation variables/facteurs		Corrélation variables/facteurs	
	Fact 1	Fact 2	Fact 1	Fact 2
attdetail	-	0,9752	0,6724	-
precis	0,7029	-	0,6749	-
analytiq	0,7100	-	-	-
Valeurs propres	1,260	1,013	1,48	
% de variance expliquée	42,03	33,77	49,35	
% de variance cumulée	42,03	75,80	49,35	

- Méthode d'extraction : ACP

- Méthode de rotation : Varimax avec normalisation de Kaiser

Source : construction de l'auteur

Il est à noter que du point de vu des dirigeants, les deux composantes qui ont émergé restituent 75% de l'information totale contre 49% chez les auditeurs. Dans l'exercice de leur fonction, les dirigeants portent généralement une grande attention aux détails étant donné que la finalité de l'audit se limite à l'émission d'un jugement sur la validité des états financiers conformément à un référentiel. Quant aux auditeurs membres de l'équipe, il importe de signaler que le milieu de socialisation le plus important pour eux demeure le lieu de travail (Abernethy & Stoelwinder, 1995). Par conséquent, leur croyance et leur adhésion à la C.O seraient un élément du jeu concurrentiel.

❖ **Présentation des résultats de la dimension « style de direction »**

Les composantes de cette dimension sont résumées dans le tableau 8 ci-dessous. Les dirigeants prônent une culture agressive (loading 0,7071) alors que les auditeurs membres de l'équipe sollicitent une C.O prévisibles (loading 0,7075). La culture du cabinet pouvant avoir un effet puissant sur les croyances et les valeurs de son personnel (Dillard, 1981), il revient aux dirigeants de développer la C.O de leur cabinet susceptible de susciter l'adhésion de tous.

Tableau 9 : Les composantes de la C.O dimension « *Style de direction* »

Items	Dirigeants/associés		Auditeurs membre de l'équipe	
	Corrélation variables/facteurs		Corrélation variables/facteurs	
	Fact 1	Fact 2	Fact 1	Fact 2
previsibl	-		0,7075	-
agressi	0,7071		-	-
Valeurs propres	1,019		1,21	
% de variance expliquée	50,95		60,54	
% de variance cumulée	50,95		60,54	

- Méthode d'extraction : ACP
- Méthode de rotation : Varimax avec normalisation de Kaiser

Source : construction de l'auteur

❖ Présentation des résultats de la dimension « *agressivité* »

La dimension agressivité dont les composantes se présentent comme suit (tableau 10) met en exergue un item que ce soit du point de vu des dirigeants et des auditeurs. Pour les dirigeants, il s'agit d'une agressivité compétitive alors que pour les auditeurs, cette agressivité se caractérise par une responsabilité vis-vis du cabinet.

Tableau 10 : Les composantes de la C.O dimension « *Agressivité* »

Items	Dirigeants/associés		Auditeurs membre del'équipe	
	Corrélation variables/facteurs		Corrélation variables/facteurs	
	Fact 1	Fact 2	Fact 1	Fact 2
agrevss	0,5957	-	0,629	-
compett	0,5981	-	-	-
resposte	0,5362	-	0,8956	-
Valeurs propres	1,281		1,518	
% de variance expliquée	42,70		50,61	
% de variance cumulée	42,70		50,61	

- Méthode d'extraction : ACP
- Méthode de rotation : Varimax avec normalisation de Kaiser

Source : construction de l'auteur

Au terme de la présentation des résultats par dimension de la C.O et par population d'étude, il importe pour nous de présenter de manière synthétique les facteurs et attributs de la culture organisationnelle perçue par les dirigeants et par les auditeurs membres de l'équipe. D'où le tableau ci-dessous :

Tableau 11 : Les composantes de la C.O perçue selon les Dirigeants et les auditeurs

Dimensions	Composantes retenues	
	Dirigeants	Auditeurs membres de l'équipe
Orientation vers les résultats	Compétitive	Pragmatique
	Exigeante	Axée sur la réussite
Orientation vers l'équipe	Prête à collaborer	Responsable vis-à-vis de la société
	Responsable vis-à-vis de la société	Axée sur l'action
Stabilité	Axée sur les règles	Cherchant la sécurité
	Cherchant la sécurité	Prévisible
Respect de l'équipe	Équitable, juste	Tolérante
	Tolérante	-
Innovation	Expérimentale	Prenant des risques
	Prudente	Cherchant des opportunités
	Cherchant des opportunités	-
Attention aux détails	Analytique	Précise
Style de direction	Agressif	Prévisible
Agressivité	Compétitif	Responsable vis-à-vis de la société

Source : construction de l'auteur

On constate à travers le tableau 11 ci-dessus qu'il existe des points de similitudes entre les dirigeants et les auditeurs pour ce qui a trait à certaines composantes. Ce qui témoigne le rôle du dirigeant en tant qu'acteur principal dans la détermination de la culture de son entreprise. Il en est ainsi car chaque organisation a sa propre culture et le dirigeant attend que les valeurs de son cabinet soient implicitement partagées par ses auditeurs membres de l'équipe d'audit.

3.2-Typologie des cabinets comptables camerounais : les incertains, les innovants et les collectifs

Pour atteindre cet objectif, signalons qu'une analyse typologique utilisant la classification par nuées dynamiques nous a d'abord permis de mettre en évidence trois groupes d'individus (dirigeants uniquement) composés respectivement de 16 personnes (groupe 1), 18 personnes (groupe 2) et 14 personnes (groupe 3). Ensuite, nous avons effectué une analyse discriminante sur la base des composantes qui expliquent mieux l'appartenance à un groupe. Le tableau 12 ci-dessous présente les caractéristiques des composantes identifiées.

Tableau 12 : Moyennes des facteurs par classe d'individu

Dimensions/Classes	1	2	3
Orientation vers les résultats	0,6824	-0,6652	1,2307
Style de direction	0,7603	-0,2723	0,6832
Stabilité	-0,1864	-0,5423	1,3253
Respect de l'équipe	0,3542	-1,2303	0,5642
Innovation	1,4532	-0,2354	0,3241
Attention aux détails	0,4643	-0,5642	1,1246

Source : construction de l'auteur

Le tableau 12 ci-dessus suscite quelques commentaires. Les dirigeants des cabinets comptables du groupe 1 considèrent que la culture organisationnelle du cabinet qu'ils dirigent est fortement dépendante de l'innovation et du style de direction. Elle est aussi orientée vers les résultats et accorde moins d'attention aux détails. En revanche, elle est perçue comme peu respectueuse de l'équipe avec une absence de stabilité ; ce qui dénote de leur option d'innovation. Ces cabinets peuvent être qualifiés « *d'innovants* » dans la mesure où leurs dirigeants ont pris conscience des nouveaux défis inhérents à leur profession. De par la configuration du tableau de l'ordre, on peut identifier dans cette catégorie, les dirigeants des cabinets constitués sous forme de société d'expertise comptable. Ayant compris conscience des enjeux du métier, ils se donnent des moyens humains, organisationnels et financiers pour répondre aux évolutions du marché sans cesse en mutation.

Pour ce qui a trait au second groupe, on s'aperçoit que les dirigeants ont complètement une vision opposée de ceux issus du premier groupe. Ces derniers perçoivent la culture du cabinet dont ils ont la charge comme instable et non innovante. Ils n'accordent non plus d'importance au résultat, ni aux détails et appliquent un style de direction qui n'est pas de nature à contraindre les membres aux résultats. Ces cabinets peuvent être qualifiés « *d'incertains* » et ses dirigeants s'identifient dans la catégorie des dirigeants des cabinets installés de manière isolée. On peut d'après (Evrart et Prat Dit Hauret, 2003) affirmer que les dirigeants de ces cabinets perçoivent l'évolution professionnelle, la concentration des cabinets, l'attrait des jeunes diplômés des écoles de commerce comme une difficulté et non comme un moyen d'amélioration de leur offre de service. Par conséquent, le manque de respect envers leur équipe se traduit par une désorientation éthique à la culture organisationnelle du cabinet.

Les dirigeants du groupe 3 considèrent que l'orientation vers les résultats et l'attention aux détails sont des véritables leviers de la culture organisationnelle de leur cabinet. Leur stabilité, style de direction couplée à l'innovation leur permet d'amener les membres de l'équipe à la réalisation de l'objectif commun. Ces cabinets peuvent être qualifiés de « *collectif* » et ses

dirigeants s'identifient dans la catégorie des dirigeants du réseau *Big four*. Ces cabinets stables, font très attention aux détails et aux litiges à cause de la qualité des clients en portefeuille. Pour (DeAngelo, 1981a), les dirigeants des cabinets qualifiés de « *collectif* » sont moins vulnérables aux pressions d'un client particulier.

Conclusion

Notre objectif dans cette étude était d'identifier les composantes de la culture organisationnelle perçue par les dirigeants et les auditeurs membres de l'équipe, susceptibles de contribuer de manière significative à la qualité des relations au sein des cabinets. Sa principale originalité réside dans le fait qu'une typologie des cabinets d'audit comptable prenant en compte les spécificités de la profession comptable libérale camerounaise et leur conception de la culture organisationnelle a été proposée.

En nous basant sur l'échelle de mesure développée par (O'Reilly et al. 1991), nous avons conceptualisé la culture organisationnelle à travers huit dimensions composées de vingt-six items (composantes). Les résultats de la présente étude mettent en relief 14 composantes selon les dirigeants contre 12 d'après les auditeurs membres de l'équipe. Ces composantes d'après notre population d'étude sont susceptibles de contribuer de manière significative à la qualité des relations de travail au sein des cabinets. Par ailleurs, l'analyse typologique nous a permis de distinguer trois types de cabinets en fonction non seulement de leur perception de la C.O, mais aussi et surtout des spécificités du marché de la profession libérale comptable au Cameroun : les incertains, les innovants et les collectifs. Les cabinets « *incertains* » d'après la population de l'étude sont ceux dont la C.O n'est pas tournée vers l'innovation, la stabilité et la recherche des résultats. Ils sont dirigés par les experts comptables exerçants dans les cabinets isolés. En revanche, pour les cabinets « *innovants* », la C.O est tournée vers l'orientation des résultats, l'attention aux détails et à l'innovation. Leur style de direction est agressif et ils sont dirigés par les experts exerçants dans les cabinets constitués sous forme de société d'expertise comptable. Les cabinets « *collectifs* » quant à eux, sont ceux proches du réseau *Big four* avec notamment une culture orientée vers le travail en équipe, la stabilité et l'orientation vers les résultats.

Nos résultats souffrent cependant de quelques limites. En premier lieu, l'accès auprès des dirigeants en général, ceux des sociétés d'expertise et des représentants du réseau *Big four* n'était pas évident à cause de la réticence de ces derniers. De même, l'accès auprès des auditeurs membres de l'équipe des sociétés d'expertise et du réseau *Big four* n'était pas aisé. En second lieu, certaines données proviennent des dirigeants et auditeurs exerçants dans les

cabinets isolés. Les composantes préconisées peuvent s'avérer moins pertinentes pour ceux issus des autres cabinets (société d'expertise comptable, cabinet du réseau *Big four*). Compte tenu des limites relevées ci-dessus, une étude comparative par types de dirigeants/auditeurs sur un échantillon plus important est aussi une voie de recherche future.

Références bibliographiques

Abernethy M.A et Stoelwinder J.U (1995). The role of professional control in the management of complexes organizations, *Accounting, Organization and Society*. vol 20, n°1, pp 1-17

Abravanel, Allaire, Firsirotu et al. (1988). « La culture organisationnelle », édition Gaétan Morin

Belaid R. S. et Chaher M. (2011). Le changement culturel dans l'entreprise Tunisienne : quel rôle pour le dirigeant successeur ? Une étude exploratoire, *communication Facef Pesquisa franca*, vol 14, n°3

Benke R. et Rhode J. (1984). Intent to turnover among higher level employees in large CPA firms, *Advances in accounting* pp 157-174

Colasse B. (2003). Auditer, une mission impossible ? *Accounting, Organization and Society*, vol 10, n°2, pp 149-169

DeAngelo L.E., (1981a). Auditor size and audit quality, *Journal of Accounting and Economic*, vol 3, n°3, pp. 183-199

Desphande R., Webster F. E., (1989). Culture d'organisation et marketing : une liste des priorités pour la recherche, *Recherche et application en marketing*, vol.4, n°4, PP 25-49

Dillard J.F. (1981). A longitudinal evaluation of an occupational Goal-expectancy model in professional accounting organization, *Accounting, Organizations and Society*, PP 17-26

Evraert S., Prat Di Hauret C., (2003). La culture organisationnelle perçue des cabinets comptables français par les associés-dirigeants : essai de typologie, *Finance Contrôle Stratégie-* volume 6, n°4 décembre 2003, PP. 5-24

Farmer T. et al., (1987). An investigation of the impact of economic and organization factors on audit independence, *Auditing, a journal of practice and theory*, fall, PP 1-14

Foka Tagne A.G., Ndassi Y. J. et Kamdem D. (2017). Les honoraires incitatifs au cœur d'une réflexion sur la qualité de l'audit en Afrique subsaharienne francophone, *Journal of académique finance*, JAF vol.8 n°1 pp 93-110

Gonthier B. N., Hottegindre G., Fine-Falcy S., (2012). Les facteurs d'influence de la qualité de l'audit : perception des préparateurs de l'information financière. *Comptabilité-Contrôle-Audit* 2/2012 (Tome 18) pages 33-72

Herbach O. (2000). Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique, Thèse de Doctorat, Université Toulouse

Hofstede G., et al., (1990). Measuring organization cultures: a qualitative and quantitative study across twenty cases, *Administrative Science Quarterly*, June, PP 286-316

Hohenthal J. (2006). Integrating qualitative and quantitative methods in research on international entrepreneurship, *Journal of International Entrepreneurship* 4(4): 175-190

Hottegindre G. ; Beilze L., Loison M.C., (2016). La réforme Européenne de l'audit : où sont les académiques ? *Comptabilité-Contrôle-Audit* 2016/1 (Tome 22) pages 121-150

Kroeber A. L. et Kluckhohn C., (1952). *Culture: a critical review of concepts and definitions*, papers of Peabody museum, vol. 47

Langevin P., Naro G., (2003). Contrôle et comportement : une revue de la littérature Anglo-Saxonne, identification et maîtrise des risques : enjeux pour l'audit, la comptabilité et le contrôle de gestion, haschs-00582794

McNair C.J. (1991). Proper compromises: the management control dilemma in public accounting and its impact on auditor behavior, *Accounting Organization and Society*, vol.6, n°7, pp.635-653

Meier O., (2016). *Management interculturel, stratégie, organisation et performance*, 6^{ème} édition Dunod

Merchant K. A., (1982). The control function of management, *Sloan Management Review*

O'Reilly C. A et al. (1991). People and organization : a profile comparison approach to assessing person-organization fit, *Academy of Management Review*, vol 34, n°3, pp 487-516

Ouchi W. G., (1980). Markets, Bureaucracies and clans, *Administrative science quarterly*, PP. 129-141

Ponemon L. A (1992). Ethical reasoning and selection-socialization in accounting, *Accounting, Organization and Society*, vol 17, n°3, pp 239-258

Sangué-Fotso R. (2015). Qualité de l'audit et réduction des scandales financiers en contexte camerounais, *Revue de Management et de Stratégie*, (2 :1), pp.1-17

Schein E. (2004). *Organization culture and leadership*, Jossey-Bass, 2^{ème} édition

Smircich L. (1983). Concepts of culture and organization analysis, *Administrative Science Quarterly*, vol 28, September, PP 339-358

Sweeney J.T et Roberts R.W (1997). Cognitive moral development and auditor independence, *Accounting, Organization and Society*, vol 22, n°3/4, pp 337-352

Tchoudja Njanbou J. R. et Sonkeng G. (2019). La performance des équipes d'audit légal : quels effets sur la qualité de service rendu par les cabinets d'audit au Cameroun ? *Revue africaine de management*, vol. 4(3), 2019 pp 18-35

Windsor C. et Ashkanasy N. M. (1996). Auditor independence decision making: the role of organization culture perception, *Behavioral Research in Accounting*, vol 8, supplement, PP 80-97

Yepdo. F & al (2019). Harmonisation des normes comptables internationales et OHADA : une analyse critique des parties prenantes, *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit* Numéro 11 : Décembre 2019 pp : 686-706