

Conscientiser le savoir pratique impliqué dans le jugement professionnel lors de l'audit des états financiers



Nancy Michaud,
Université du Québec à Rimouski Nancy_Michaud01@uqar.ca

Nancy Michaud est comptable professionnelle agréée et professeure au sein de l'unité départementale des sciences de la gestion de l'UQAR. Elle réalise actuellement une thèse doctorale sous la supervision de M. Benoît Pigé, professeur à l'Université Franche-Comté en France. Ancienne auditrice senior au sein d'un cabinet comptable, son parcours professionnel l'a amenée à se questionner sur le jugement professionnel des auditeurs externes.

Résumé

Cet article porte sur l'intelligence de l'agir et décrit l'importance de l'explorer selon trois dimensions : scientifique, sociale et personnelle. Il présente une méthode de conscientisation de cette intelligence, soit l'entretien d'explicitation développé par Pierre Vermersch. Le cœur de l'article constitue une analyse d'un moment de la pratique d'une auditrice lorsqu'elle a dû exercer son jugement professionnel pour résoudre une question complexe. Les résultats de l'analyse de l'entretien sont par la suite discutés. L'apport de cet article est intéressant puisque la littérature actuelle est peu documentée au niveau des processus utilisés par les auditeurs d'états financiers dans l'exercice de leur jugement professionnel.

Sommaire

INTRODUCTION	2
1. L'INTELLIGENCE DE L'AGIR.....	2
1.1 Pertinence de l'exploration de l'intelligence de l'agir.....	3
2. LA MÉTHODOLOGIE DE L'ENTRETIEN D'EXPLICITATION	4
2.1 Conscientiser l'intelligence de l'agir	5
1.2 L'entretien d'explicitation	5
3. ANALYSE DE CONTENU DE L'ENTRETIEN D'EXPLICITATION	6
3.1 Étayer le jugement par des preuves externes.....	7
3.2 Utiliser un processus très structuré pour documenter.....	7
3.3 Structurer la pensée et prendre du recul face à la situation	8
3.4 La place de la subjectivité	8
3.5 Juger inconsciemment.....	9
3.6 La confiance en la qualité du jugement.....	9
CONCLUSION	10
BIBLIOGRAPHIE	10

INTRODUCTION

Les normes canadiennes d'audit laissent souvent place au jugement professionnel, surtout si on les compare aux anciennes normes utilisées avant le 15 décembre 2014. Avec cette tendance à l'ouverture et cette plus grande place laissée au jugement des auditeurs, les normalisateurs et les auditeurs eux-mêmes ont intérêt à comprendre les processus utilisés dans l'exercice de ce jugement. Or, ce savoir se développe dans la pratique du professionnel, soit en étant confronté à des situations complexes, incluant de multiples variables, qui nécessitent l'exercice du jugement professionnel pour les résoudre.

Depuis peu, les normes canadiennes d'audit définissent le jugement professionnel comme étant la « mise en œuvre par l'auditeur des aspects pertinents de sa formation, de ses connaissances et de son expérience, dans le cadre fixé par les normes d'audit, les normes comptables et les normes de déontologie, pour prendre des décisions éclairées sur les actions appropriées à effectuer dans le contexte de la mission d'audit en cours. » (Collection Normes et recommandations de CPA Canada, 2016, Glossaire). Il s'agit là d'une définition proposée qui n'est pas nécessairement partagée par les différents auteurs, car je constate qu'ils ne sont pas unanimes en ce qui concerne la définition du jugement professionnel. Les écrits anglophones utilisent autant le terme « jugement professionnel » que le terme « pensée critique » et il devient difficile de différencier ces deux termes. Or, il y a plusieurs définitions de la pensée critique qui se rapprochent de la définition du jugement professionnel. Redding (2001) définit la pensée critique comme étant un jugement autorégulateur qui aboutit à l'interprétation, l'analyse, l'évaluation et l'inférence, aussi bien de l'explication de ce qui est évident, que des considérations conceptuelles, méthodologiques ou contextuelles, sur lesquelles le jugement est basé. De plus, Young and Warren (2011) incluent, dans leur définition de la pensée critique, la capacité de prendre des décisions raisonnables en présence d'une information imparfaite. En effet, c'est cette information imparfaite qui est à la base de toute la complexité de la situation à analyser et qui fait en sorte que le jugement du professionnel doive être exercé. Bien que les nouvelles normes d'audit définissent ce qu'elles entendent par « jugement professionnel », la définition est très large et ne fournit pas d'indication sur la façon de procéder à un jugement.

Cet article a comme objectif d'explicitier un moment précis de la pratique d'une auditrice externe où elle a dû exercer son jugement professionnel dans le cadre d'un audit des états financiers d'une entreprise. Une analyse réflexive de ce moment est par la suite effectuée afin de faire ressortir le processus utilisé pour poser le jugement. L'analyse de l'entretien d'explicitation a pour but de comprendre comment, en tant qu'auditrice externe, elle a pu exercer son jugement professionnel dans un contexte bien précis. Il s'agit donc de documenter le savoir-faire du praticien, ce qui est le fondement même de la méthodologie de l'entretien d'explicitation utilisée pour cette recherche. Mais tout d'abord, il est primordial de bien définir ce type de savoirs afin d'en mesurer toute la richesse et de comprendre l'importance de les expliciter, étant donné qu'ils sont enfouis au cœur même des pratiques.

1. L'INTELLIGENCE DE L'AGIR

Galvani (2016), en se basant sur les écrits de Varela (1996) et Gadamer (1996), définit l'intelligence de l'agir comme étant : « un ensemble plus global qui comporte bien sûr des

savoir-faire, des répertoires de situations mémorisées par l'expérience, des gestes pertinents intégrés dans des habitudes pratiques ; mais aussi une sagesse pratique éthique (phronesis) qui se manifeste par le tact et la sensibilité. » (Galvani, 2016, p. 147. Cette définition permet de prendre conscience de toute la complexité qui entoure ce sujet. Ces situations mémorisées par l'expérience sont riches en informations et représentent « des condensés de sens théorique, pratique et aussi existentiel » (Galvani, 2016, p. 147). Cette intelligence n'est pas seulement basée sur le rationnel et c'est ce qui accentue la complexité de sa compréhension. Il est donc primordial d'aborder en premier lieu l'importance d'explorer cette intelligence de l'agir.

1.1 Pertinence de l'exploration de l'intelligence de l'agir

La pertinence de l'exploration de l'intelligence de l'agir se situe à 3 niveaux : la pertinence scientifique, la pertinence sociale et la pertinence personnelle.

Pertinence scientifique

La dimension scientifique fait référence à l'action qui constitue une connaissance autonome, telle que définie par Piaget, « dont la conceptualisation ne s'effectue que par prises de conscience ultérieures. » (Piaget, 1974, p. 231-232, cité par Galvani, 2016). Donc, dans le moment présent de l'action, le praticien ne réalise pas tout ce qu'il sait et il n'en a pas vraiment conscience. Pour en prendre conscience, il doit tenter de comprendre comment il a agi pour réussir son action. Selon Piaget, « comprendre consiste à dégager la raison des choses, tandis que réussir ne revient qu'à les utiliser avec succès » (Piaget, 1974, p. 241-242). On entre alors dans une boucle de réflexion qui implique au départ une action réussie. Cette action devra être ensuite comprise afin de faciliter le transfert de cette connaissance à d'autres situations, ce qui va permettre la réussite d'autres actions futures. Cette réflexion a une valeur très grande puisque « la compréhension ou recherche de la raison ne peut que dépasser les réussites pratiques et enrichir la pensée » (Piaget, 1974, p. 242). En effet, plus la pensée réflexive est utilisée, plus l'intelligence pratique est conscientisée. Cela implique une meilleure réussite dans la pratique grâce au transfert des connaissances acquises par cette conscientisation de l'action. Cette citation de Piaget prend alors tout son sens : « Réussir c'est comprendre en action » (Piaget, 1974, p. 237). Cette citation signifie que lorsqu'un praticien est en action et qu'il réussit à comprendre son action pendant son déroulement, il pourra utiliser son intelligence pratique afin de choisir et décider de la meilleure façon de faire, tout en s'ajustant à la situation vécue, ce qui augmente considérablement les chances de réussir son action. Toutefois, cette boucle de réflexion implique un effort pour le praticien, effort qui n'est pas nécessairement valorisé par la société.

Pertinence sociale

La société, de plus en plus axée sur la standardisation grâce à la technologie, ne valorise pas la réflexion et l'intelligence de l'agir. La standardisation mine la créativité et fait en sorte que deux des dimensions de l'activité humaine, l'action et l'œuvre, ne sont plus au cœur de l'activité pratique. Personnellement, je dois stimuler la pensée réflexive chez mes étudiants dans le cadre de leur pratique professionnelle en sciences comptables. Chaque jour, je constate que les étudiants demandent à avoir des « recettes » à appliquer, des structures de bases à utiliser. Mon hypothèse est qu'ils agissent de cette façon pour avoir une certaine sécurité dans leurs actions. Or, la profession exige le développement de leur jugement professionnel, jugement qui ne se retrouve pas dans des « recettes » et qui exige l'adaptation à des contextes

différents et à des situations à résoudre qui sont qualifiées comme étant complexes. Mes étudiants sont probablement le « fruit » de cette société qui tend à tout standardiser et qui ne laisse plus de place à la créativité. Or, le praticien doit combler l'écart entre la tâche prescrite, qui est demandée ou imposée, et la tâche réelle, soit la tâche à réaliser avec les circonstances et imprévus de la situation. En plus de la dévalorisation de la pratique, il y a aussi « la répugnance de l'homme d'action à analyser son action. Il considère que c'est inutile ou que cela affaiblit l'action elle-même ». (Lhotellier et St-Arnaud, 1994, p. 1). Ces mêmes auteurs indiquent que les routines et les répétitions d'actes non réfléchis sont difficiles à modifier, l'aversion au changement pour les êtres humains étant un concept déjà identifié par Argyris (1978, 1985). Les propos de cet auteur, repris par Morin et Aubé (2007, p. 229), indiquent que « les personnes éprouvent des difficultés à changer. Elles ont tendance à conserver leurs habitudes et à répéter leurs erreurs. » Pour toutes ces raisons, il est primordial d'explorer l'intelligence pratique sous un angle social.

Pertinence personnelle

Finally, la dernière dimension de l'intelligence de l'agir se situe au niveau personnel. Une distinction doit être effectuée entre les savoirs en cours d'action et les savoirs issus de la réflexion sur l'action. En effet, les savoirs en cours d'action font référence aux savoirs semi-conscients qui sont exécutés spontanément. Galvani (2016, p. 154) définit l'attention flottante comme « une présence à la situation extérieure en même temps qu'une conscience intérieure des gestes, sensations corporelles, émotions et résonances symboliques existentielles. ». En lien avec cette citation, la comparaison avec les musiciens à la page 153 du texte de Galvani (2016) m'interpelle, étant moi-même musicienne. Par exemple, quand je joue du violon, comme je ne suis pas une violoniste professionnelle, je porte une attention à tous mes gestes, comment je pose mes doigts sur les cordes, comment je tiens mon archet, car ce n'est pas ancré en moi. En effet, étant amatrice, je ne maîtrise pas très bien mon instrument. Mon esprit est alors absorbé par plein de détails qu'un musicien professionnel ne regarde pas quand il joue puisque pour lui c'est instinctif, il a tellement fait le mouvement de façon répétée qu'il est ancré en lui et il n'y pense plus. Cela fait en sorte que le musicien professionnel peut mettre plus d'emphase sur son interprétation musicale de la pièce, soit faire passer des émotions à l'auditoire. Or, si le virtuose ne réfléchit pas à ses façons de faire, il ne pourra pas les comprendre et il sera difficile pour lui de les partager ou de les incorporer dans un processus d'amélioration continue. Les savoirs issus de la réflexion sur l'action sont donc importants et l'on doit conscientiser ces actes réussis. « *La conscience intentionnelle est une conscience restreinte. Pour que le phénomène vécu de l'expérience soit conscientisé il faut opérer une suspension de cette intention* » (Galvani, 2016, p. 152-153. Suspendre l'intention c'est prendre un temps d'arrêt et entrer dans un mode de pensée réflexive. Cette prise de conscience de l'acte réussi est en lien direct avec la pertinence scientifique exposée plus tôt.

2. LA MÉTHODOLOGIE DE L'ENTRETIEN D'EXPLICITATION

Avant de décrire la méthodologie de l'entretien d'explicitation, il est primordial de décrire les façons pour arriver à conscientiser ou explorer l'intelligence de l'agir. Les façons de recueillir les expériences à la base de cette intelligence sont multiples et incluent les portes d'auto-exploration et les « je me souviens » pour ne nommer que ceux-ci. Ces moyens de cueillette de

données sont en lien avec la méthodologie qualitative utilisée dans le cadre de cette recherche, soit l'entretien d'explicitation.

2.1 Conscientiser l'intelligence de l'agir

Divers moyens sont offerts pour arriver à recueillir et analyser des expériences clés et ainsi répondre à la question du « comment » conscientiser cette intelligence pratique. À la base, le but est d'identifier des moments décisifs, appelés *kaïros*, moments qui se situent au cœur de la pratique. Comme le recueil des expériences clés est la base de la conscientisation de l'agir, il est important de bien définir ce qu'est un moment décisif (*kaïros*). Selon Galvani (2016, p.166), les « *kaïros* sont des concentrés de sens, ils sont aussi révélateurs du métier intime, ils sont enfin des instants de suspension de la conscience intentionnelle du moi, des moments de silence mental où de nouvelles formes d'intuition peuvent naître. » Cette suspension de la conscience intentionnelle est un prérequis à la pensée réflexive, tel que décrit antérieurement. En terme pratique, l'identification des *kaïros* passés peut se faire à l'aide de différentes portes d'auto-exploration (les premières fois, les personnes nous ayant marqués, les expériences décisives, les épreuves traversées, etc..) en lien avec le sujet de la pratique à conscientiser. Cette réflexion doit se faire sans censure pour permettre de noter les événements qui viennent en mémoire sans porter de jugement à leur égard. Il est important d'être dans un environnement calme et détendu afin de favoriser cette période d'introspection. Le journal de bord ou journal des *kaïros* est aussi un moyen de recueillir des données au cœur de la pratique même et dans le moment présent. Ce journal succinct peut être tenu de façon journalière, idéalement, et contient des micros moments de la pratique qui pourront par la suite être mis en parallèle et analysés de façon plus détaillée.

Une autre façon de recueillir des données pertinentes, est de rédiger des « Je me souviens » à partir des moments recueillis à l'aide des portes d'auto-exploration ou du journal de bord. Ces « Je me souviens » sont une description de la situation de façon globale. Ceci inclut le contexte et les actions posées, les jugements et les buts visés par l'action. Ces « Je me souviens » pourront ensuite être explicités ou auto-explicités grâce à l'entretien d'explicitation, méthode développée par Vermersch (2011).

1.2 L'entretien d'explicitation

Par son utilisation de plus en plus importante au sein de la communauté scientifique, la réputation de la méthode de l'entretien d'explicitation, développée par Vermersch, n'est plus à faire. Cette méthodologie est une technique d'entretien, mais plus spécifiquement, « c'est un ensemble de pratiques d'écoute basées sur des grilles de repérage de ce qui est dit et de techniques de formulation de relances (questions, reformulations, silences) qui visent à aider, à accompagner la mise en mots d'un domaine particulier de l'expérience en relation avec des buts personnels et institutionnels divers. » (Vermersch, 2011, p. 17). Son but est très clair, soit de viser la verbalisation de l'action à l'aide d'un questionnement descriptif. L'entretien doit donc faciliter l'expression des actions mentales du praticien. Vermersch (1989) explique bien que l'explicitation de l'expérience part d'une situation de vie pour laquelle le praticien a des connaissances et utilise des procédures non conscientes. Explicitation vise à faire prendre conscience de ces connaissances et procédures afin d'amener le praticien à réfléchir sur cet

objet et ainsi modifier son action future et ce, dans un souci d'amélioration continue de la pratique.

Afin de diriger un tel entretien, Vermersch (2011) fait ressortir quatre (4) concepts importants dont on doit tenir compte, soit une grande aptitude d'écoute, une bonne gestion des silences, des reformulations justes et en temps opportun et surtout, ne pas poser de questions sous forme d'alternatives, donc ne pas induire des réponses pour la personne interviewée. Vermersch a également identifié des facteurs de succès pour un entretien d'explicitation. Il en a identifié trois (3) au niveau de la personne interviewée, soit d'arriver à lui faire verbaliser son action, lui faire décrire le procédural de son action passée et toujours faire référence à une tâche ou une situation réelle et spécifiée, donc ne pas généraliser des comportements au travers de plusieurs situations.

Toutefois, il est important de mentionner quelques limites de cette technique d'entretien. Verbaliser l'action n'est pas habituel et ne se fait pas naturellement ce qui peut amener des difficultés importantes. De plus, cette technique fait beaucoup appel à la mémoire et la qualité du rappel des faits est un facteur important de réussite. Cette dernière limite démontre toute l'importance accordée à l'ancrage de la personne interviewée dans son moment, l'aider à se sentir dans le même état d'esprit et de corps qu'au moment passé. Arriver à faire cela n'est pas une chose simple, mais il y a un élément important à considérer pour assurer la réussite de l'entretien à ce niveau, soit d'arriver à guider l'interviewé dans une position de parole incarnée. Vermersch (2011, p. 59) indique que cette « position de parole incarnée sera une des conditions fondamentales de l'accès aux informations relatives au vécu de l'action. » La façon de guider l'interviewé est primordiale et il s'avère nécessaire de ralentir le rythme de la parole, de rappeler à la personne qu'elle doit prendre son temps, de lui faire spécifier le contexte, tel que la description de l'environnement physique et des personnes présentes, avec assez de détails pour qu'elle s'y sente de nouveau. L'intervieweur peut reconnaître cette position de parole incarnée chez l'interviewé à l'aide de signes non verbaux, tels que le décrochage du regard et le ralentissement du débit vocal, la nécessité d'avoir des pauses et des silences ou encore à l'aide des divers marqueurs linguistiques de la part de l'interviewé, tels que l'utilisation d'un vocabulaire concret et descriptif de l'action.

3. ANALYSE DE CONTENU DE L'ENTRETIEN D'EXPLICITATION

Le moment décisif qui a été explicité pour l'entretien d'explicitation de cette recherche concerne la réflexion préalable d'une auditrice avant l'acte de porter un jugement dans un dossier d'audit des états financiers. La décision de l'auditrice portait sur l'ajout ou non d'une note aux états financiers, note qui devait aviser les utilisateurs que l'hypothèse de la continuité de l'exploitation¹ de l'entreprise était menacée. L'analyse de ce *kaïros* présente différents constats qui sont par la suite expliqués et appuyés à l'aide des extraits pertinents de l'entretien.

¹ *L'hypothèse de la continuité de l'exploitation se définit comme étant « l'hypothèse sur laquelle l'entité s'appuie pour la préparation des états financiers, et selon laquelle l'entité poursuivra ses activités dans un avenir prévisible et sera en mesure de réaliser ses actifs et de s'acquitter de ses obligations dans le cours normal de ses activités. » (Ménard, 2014)*

3.1 Étayer le jugement par des preuves externes

Le premier constat qui ressort de l'entretien est que lorsqu'il y a des preuves externes qui supportent un choix ou une décision, il est plus facile de poser un jugement. Lorsqu'il y a une preuve externe évidente dans ce type de décision, on peut se demander s'il y a réellement un jugement puisque l'information externe est assez précise et facilite la prise de position. Dans ce cas, la situation n'est pas vraiment ambiguë et ne correspond pas totalement à la définition du jugement professionnel exposée plus tôt. Dans le cas concret de cette auditrice, dès le début du moment décisif, la question qui se pose est celle de la décision de dévaluer le bâtiment. Une offre d'achat d'un acquéreur potentiel avec un montant proposé pour l'acquisition de ce bâtiment était alors disponible. Cette décision est toutefois teintée de quelques incertitudes étant donné que les rapports environnementaux du terrain lié à ce bâtiment indiquent que le sol est contaminé. Il y a dans cette situation de l'incertitude au niveau du montant à dépenser pour décontaminer le sol. L'entretien d'explicitation démontre que l'auditrice s'est questionnée consciemment à ce sujet.

« Je pense que quand j'ai pris cette décision-là, cette décision-là n'était pas nécessairement difficile à prendre. J'avais des preuves externes que le bâtiment ne valait probablement pas ce qu'ils me disaient. J'avais des rapports environnementaux qui me disaient que le sol était contaminé. Ça, ça me chicotait beaucoup parce que décontaminer ça peut coûter cher. Là, j'avais aucune idée du coût que ça pouvait engendrer et j'avais une offre d'achat qui était en suspens, on ne savait pas s'ils allaient vendre ou pas et elle était vraiment inférieure au montant que j'avais dans mes états financiers. Donc c'était sûr que, au minimum, il fallait que je dévalue au montant de l'offre d'achat. Pour moi, ça représentait la valeur marchande à cette date-là. »

Comme il y avait tout de même une offre d'achat présente, il y avait possibilité de conclure que le bâtiment valait au moins le prix de l'offre d'achat. L'analyse de l'entretien démontre peu de questionnements avant de prendre position. Donc, il y a eu peu de difficulté dans ce cas pour prendre la décision de dévaluer le bâtiment.

3.2 Utiliser un processus très structuré pour documenter

Le second constat tiré de l'analyse est que lorsque la situation est complexe et pas nécessairement appuyée par des preuves externes claires, l'analyse de l'entretien démontre qu'un processus très structuré, mais dont certains gestes sont effectués de manière semi-consciente ou pré-réfléchi, a été utilisé afin d'exercer le jugement. En effet, grâce à l'analyse de l'entretien d'explicitation, huit (8) gestes importants ont été identifiés qui permettent à l'auditrice de prendre position sur la question demandant du jugement, soit de mettre une note sur l'hypothèse de la continuité de l'exploitation ou non.

Voici la chronologie de ces huit (8) gestes identifiés :

Geste #1 : prendre connaissance de diverses informations, grâce entre autres, à la lecture des procès-verbaux.

Geste #2 : en lien avec les informations recueillies au geste #1, prendre connaissance de l'offre d'achat pour le bâtiment et constater que le montant proposé est inférieur à la valeur qui a été attribuée au dit bâtiment dans les registres comptables.

Geste #3 : ressentir le besoin de prendre une pause et se rendre compte que le processus de réflexion se poursuit pendant la pause.

Geste #4 : élaborer un fichier synthèse de tous les événements et constats en lien avec le problème. Ce fut une étape importante. En effet, l'entretien révèle que le fichier a une structure logique en lien avec la structure du dossier (section par section, du début à la fin). Cela fait en sorte de diminuer le risque d'oublier des éléments. Ensuite vient l'addition de tous les éléments et c'est à ce moment qu'il y a une prise de conscience indiquant que les anomalies ont toutes pour conséquences de diminuer le bénéfice net de l'entreprise. Une section est par la suite ajoutée concernant des doutes sur l'intégrité du directeur général, doutes qui sont seulement des impressions à ce moment de l'audit.

Geste #5 : pendant l'élaboration de la synthèse, se remémorer divers événements du passé dans ce dossier.

Geste #6 : se questionner et avoir un doute au sujet du respect de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation pour cette entreprise.

Geste #7 : synthétiser et additionner les montants ce qui permet de prendre conscience de l'ampleur de la situation.

Geste #8 : exercer le jugement professionnel et décider d'ajouter une note aux états financiers à l'effet que l'hypothèse de la continuité de l'exploitation de l'entreprise est menacée.

3.3 Structurer la pensée et prendre du recul face à la situation

Le troisième constat indique qu'un processus structuré est utilisé afin de documenter le dossier, mais aussi pour permettre d'y voir plus clair. Lors de l'entretien, le besoin de libérer la pensée est présent lorsqu'il est mentionné :

« ... je vais me délester un petit peu la tête et je vais tout mettre ça dans un petit mémo Word. ».

Le besoin de documenter les informations recueillies a été exprimé, probablement car il y avait beaucoup d'éléments à analyser et à prendre en considération avant d'exercer un jugement sur cette situation. Cela démontre la complexité entourant le problème à résoudre.

De plus, l'analyse de l'entretien démontre qu'il a été nécessaire d'avoir un certain recul face à la situation avant de prendre position. En effet, à plusieurs reprises dans l'entretien, l'auditrice exprime le besoin de faire une pause intellectuelle ou encore visuelle. Les moyens utilisés par l'auditrice sont de prendre une pause pour manger à l'extérieur de l'entreprise, de regarder par la fenêtre ou encore de se lever et de marcher dans la pièce. À l'analyse de l'entretien, ces gestes qui permettent de s'évader et de prendre du recul ont semblé être décisifs dans le processus de prise de décision.

3.4 La place de la subjectivité

Le quatrième constat est que l'exercice du jugement inclut une part de subjectivité. L'analyse de l'entretien démontre que la synthèse réalisée inclut de la documentation au sujet de diverses

impressions, qui sont subjectives. Elles le sont au départ, car il n'y a alors aucune preuve matérielle de ce qui est ressenti, mais l'intuition est très forte. La partie de l'entretien d'explicitation portant sur les impressions qui amène l'auditrice à une perte de confiance envers le directeur général en est un bon exemple :

« Bien c'est sûr que ça m'a amené à documenter toutes mes impressions... je dois dire que j'ai été tentée de dire non il est correct parce que c'était moins difficile pour moi de me dire ça. Mais c'étaient des impressions, je ne pouvais pas l'accuser... L'impression qu'il me cache des choses, l'impression qu'il est manipulateur, l'impression qu'il contrôle les gens qui font les écritures comptables et l'impression qu'il leur fait faire ce qu'il veut en espérant que moi, je ne trouve pas les erreurs... »

Ce sont des impressions qu'il manipule les employés, qu'il est arrogant, qu'il est contrôlant... Toutefois, l'analyse démontre que ces impressions ont influencé la prise de décision et ont fait en sorte de ne rien laisser au hasard en plus d'adopter une attitude prudente dans le dossier.

3.5 Juger inconsciemment

Le cinquième constat est qu'une part du jugement s'exerce de manière non-consciente ou semi-consciente, ce que Vermersch nomme pré-réfléchi. Ce constat est une grande surprise. À un moment de l'entretien, il est mentionné que de façon inconsciente, le jugement final était déjà connu, et ce, avant même de faire la synthèse et de prendre officiellement la décision.

« ... je ne le savais pas à ce moment-là que je voudrais mettre la note sur l'hypothèse de la continuité d'exploitation, mais on aurait dit que je le savais pareil, c'est bizarre... je ne le savais pas, mais on aurait dit qu'en dedans de moi j'étais en train de documenter ça d'avance, c'est bizarre à dire... »

C'est une étrange découverte, mais cela confirme que les savoirs pratiques sont enfouis au fond des personnes et qu'ils sont composés d'une multitude de gestes incorporés réalisés de manière semi-consciente ou pré-réfléchi (Vermersch). Ce moment précis démontre que l'agir peut être fait avec une certaine « attention flottante », telle que décrite précédemment.

3.6 La confiance en la qualité du jugement

Finalement, vers la fin de l'entretien, il est décrit qu'une fois la décision prise, l'auditrice a dû défendre sa position auprès du client. Ce dernier a tenté de la faire changer d'idée, mais malgré tous les arguments invoqués, elle est restée sur sa position et n'a pas modifié son jugement.

« Lui (le client), il essayait de faire en sorte que je ne la mette pas (la note sur l'hypothèse de la continuité d'exploitation qui est menacée). Il voulait me convaincre de ne pas mettre cette note aux états financiers. »

« Je voyais bien qu'il ne voulait pas que je la mette (la note) et qu'il ne serait pas content de ma décision, mais moi, dans ma tête, je la mettais de toute façon, peu importe ce qu'il me disait. Pour moi, c'était décidé. »

Ce dernier extrait laisse croire qu'elle était sûre d'elle et de son jugement. Cette situation étant positive, elle représente donc un moment décisif intéressant à explorer pour l'avancement des pratiques entourant l'exercice du jugement professionnel. Selon Vermersch (2011), choisir une

situation positive est un pré requis pour réussir un tel entretien. L'ajout de plusieurs autres entretiens avec des auditeurs sera d'une richesse exceptionnelle en informations au niveau des processus utilisés pour établir de tels jugements. Ce premier entretien réalisé confirme déjà la pertinence de l'utilisation de la méthodologie de l'entretien d'explicitation.

CONCLUSION

La conscientisation de l'agir consiste à nommer et reconnaître les actions posées lors d'une situation vécue, afin de prendre conscience des gestes intégrés au cœur même de la pratique du sujet. L'entretien d'explicitation est une méthode qui permet de prendre conscience de ces savoirs « cachés ». L'analyse de l'entretien d'explicitation effectué a fait ressortir beaucoup d'éléments dont le besoin de prendre des pauses réflexives et du recul face à la situation traitée et l'utilisation d'une démarche très structurée dans le cadre de l'exercice du jugement. Par ailleurs, une dualité a été découverte lors de l'analyse de l'entretien, soit la contradiction entre l'utilisation d'un processus structuré et l'influence exercée par les éléments de subjectivité liés à la situation. Finalement, une découverte étonnante fut d'être le témoin de la mise en pratique du concept de l'« attention flottante », telle que définie par Galvani (2016).

BIBLIOGRAPHIE

- CPA Canada (2016). *Collection Normes et recommandations*.
- Galvani, P. (2016). « Conscientiser l'intelligence de l'agir : explorer les moments intenses de l'autoformation pratique », dans Galvani P. (coord.) *Recueil de textes méthodologiques de la maîtrise en étude des pratiques psychosociales*, Université du Québec à Rimouski, Comité des programmes d'études supérieures en psychosociologie.
- Ménard, L. (2014). *Dictionnaire de la comptabilité et de la gestion financière* (3^e éd.)
- Morin, E. M., et Aubé, C. (2007). *Psychologie et management* (2^e édition). Montréal : Chenelière Éducation.
- Piaget, J. (1974). *Réussir et comprendre*. Paris : Presses Universitaires de France.
- Redding, D. A. (2001). The development of critical thinking among students in baccalaureate nursing education. *Holistic nursing practice*, 15(4), 57-64.
- Vermersch, P. (1989) « Expliciter l'expérience ». dans la revue *Éducation Permanente : Apprendre par l'expérience*, No.100-101 p. 123 à 131.
- Vermersch, P. (2011). *L'entretien d'explicitation*, 7^e édition. Paris : ESF.
- Young, M., & Warren, D. L. (2011). Encouraging the Development of Critical Thinking Skills in the Introductory Accounting Courses Using the Challenge Problem Approach. *Issues in Accounting Education*, 26 (4), 859-881.