

L'effet performatif de l'ambition RSE des experts-comptables : identification des cercles de normes explicatifs

Philippe Chapellier, Claire Gillet-Monjarret, Géraldine Rivière-Giordano

DANS **MANAGEMENT & AVENIR** 2021/2 N° 122 , PAGES 63 À 87

ÉDITIONS **MANAGEMENT PROSPECTIVE ÉDITIONS**

ISSN 1768-5958

DOI 10.3917/mav.122.0063

Date de mise en ligne : 21/04/2021

Article disponible en ligne à l'adresse

<https://shs.cairn.info/revue-management-et-avenir-2021-2-page-63?lang=fr>



Découvrir le sommaire de ce numéro, suivre la revue par email, s'abonner...
Scannez ce QR Code pour accéder à la page de ce numéro sur Cairn.info.



Distribution électronique Cairn.info pour Management Prospective Éditions.

Vous avez l'autorisation de reproduire cet article dans les limites des conditions d'utilisation de Cairn.info ou, le cas échéant, des conditions générales de la licence souscrite par votre établissement. Détails et conditions sur cairn.info/copyright.

Sauf dispositions légales contraires, les usages numériques à des fins pédagogiques des présentes ressources sont soumises à l'autorisation de l'Éditeur ou, le cas échéant, de l'organisme de gestion collective habilité à cet effet. Il en est ainsi notamment en France avec le CFC qui est l'organisme agréé en la matière.

L'effet performatif de l'ambition RSE des experts-comptables : identification des cercles de normes explicatifs¹

Philippe CHAPPELLIER²

Claire GILLET-MONJARRET³

Géraldine RIVIÈRE-GIORDANO⁴

Résumé

Cet article propose d'étudier dans quelle mesure l'ambition RSE, nouvellement affirmée par des cabinets d'expertise comptable, pourrait avoir un effet performatif, c'est-à-dire s'imposer en tant que nouveau levier de création de valeur interne et externe. Notre objectif est d'adapter la conception réaliste critique de la performativité de Baker & Modell (2019) au domaine de l'expertise comptable, en identifiant les cercles de normes, caractéristiques de l'activité des cabinets, qui favorisent l'effet performatif de l'ambition RSE. Une étude qualitative nous a ainsi permis d'identifier trois cercles de normes censés conditionner l'effet performatif de l'ambition RSE des experts-comptables : la gouvernance partenariale,

.....
1. Ce papier est une version adaptée d'un article intitulé « Expert-comptable et RSE : dynamique en cabinet et conseil auprès des clients. Transitions numériques et informations comptables » présenté au 39^e congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Nantes, 15 au 17 mai 2018.

2. **Philippe CHAPPELLIER** : Professeur des Universités, Université de Montpellier, Montpellier Business School, Laboratoire Montpellier Recherche en Management (MRM) – philippe.chapellier@umontpellier.fr

3. **Claire GILLET-MONJARRET** : MCF HDR en Sciences de gestion, Université de Montpellier, Montpellier Business School, Laboratoire Montpellier Recherche en Management (MRM) – claire.monjarret@umontpellier.fr

4. **Géraldine RIVIÈRE-GIORDANO** : MCF en Sciences de gestion, Université de Montpellier, Montpellier Business School, Laboratoire Montpellier Recherche en Management (MRM) – geraldine.giordano@umontpellier.fr

les attentes sociales et l'ambition environnementale, ainsi que les attentes des PME clientes.

Abstract

This article proposes to study to what extent the CSR ambition, newly affirmed by accounting firms, could have a performative effect, that is to say become a new lever for creating internal and external value. Our objective is to adapt the Baker and Modell's (2019) critical realistic conception of performativity to the field of accounting firms. We intend to identify the norms circles which could promote the performative effect of the chartered accountants' CSR ambition. A qualitative research allowed us to identify three circles of norms supposed to condition the performative effect of such a CSR ambition: a partnership governance, social expectations and an environmental ambition, as well as SME customers' expectations.

Introduction

Dans un ouvrage intitulé *Le financier, le juriste et le geek*, Pluchart (2018, p. 43) explique que « l'émergence de la société digitale et de l'entreprise libérée... a de multiples effets » et que « l'adaptation à ces mutations sociales constituent un défi pour l'ensemble des entreprises cognitives et notamment pour les cabinets indépendants du conseil et du chiffre ». Parmi ces mutations, la RSE apparaît comme un enjeu important pour la profession comptable. Aussi, l'Ordre des experts-comptables (OEC) s'est-il saisi de ce sujet de réflexion depuis plusieurs années déjà : « nous sommes désormais convaincus que la profession est face à deux enjeux majeurs : le numérique et la RSE. Le premier a été intégré par tous, ce qui n'est pas le cas du second. Nous devons continuer d'œuvrer pour que nos confrères et consœurs intègrent la RSE à leur activité de conseil auprès des entités de toute taille » affirmait Charles-René Tandé, Président du Conseil Supérieur de l'OEC (CSOEC), pour ouvrir la 18^e cérémonie de remise des trophées RSE de la profession comptable le 6 décembre 2018. L'OEC perçoit donc désormais la RSE comme une problématique majeure et incontournable pour la profession comptable. En vue de sensibiliser ses membres sur ce thème, l'OEC s'est notamment doté d'un Club Développement Durable, ayant pour ambition de mettre à disposition des experts-comptables (EC) des outils et des formations RSE et de susciter des échanges sur les pratiques professionnelles. Dans la même veine, le Conseil Régional de l'OEC de Montpellier a créé un groupe de travail « Ambition RSE » dont l'objectif est de guider les cabinets vers la mutation de la profession, en faveur d'une prestation de conseil élargie. La prise de conscience de l'OEC concernant l'importance de la RSE est donc effective et s'annonce prometteuse dans la mesure où il a été démontré que les actions

L'effet performatif de l'ambition RSE des experts-comptables : identification des cercles de normes explicatifs

mises en œuvre par les institutions professionnelles influencent le fonctionnement des organisations qu'elles encadrent et jouent un rôle important dans la diffusion des innovations (Rogers, 1995 ; Lapsley et Wright, 2004). L'enjeu est d'autant plus important que la RSE s'immisce un peu plus chaque jour dans la vie des organisations, y compris des PME (Courrent, 2012 ; Berger-Douce, 2014), alors même que ces dernières représentent l'essentiel de la clientèle des EC et ne disposent pas toujours des compétences RSE suffisantes (Caron *et al.*, 2006 ; Caron et Fortin, 2014).

L'EC, partenaire privilégié du dirigeant de PME (Mazars-Chapelon *et al.*, 2018 ; Mignon *et al.*, 2018), pourrait dès lors jouer un rôle clé (Medley, 1997 ; Reyes, 2001 ; Caron *et al.*, 2006 ; Caron et Fortin, 2014), dans l'accompagnement des dirigeants de PME, ainsi que dans la prévention et la résolution de problématiques RSE. C'est l'occasion pour lui de proposer à ses clients une nouvelle offre de services dans les domaines social, juridique, financier, stratégique, étant donné qu'on lui reconnaît une certaine légitimité (Medley, 1997 ; Reyes, 2001 ; Bakker, 2013 ; Botes *et al.*, 2014) et compétence (Lodhia, 2003 ; Mikol et Puech-Lestrade, 2014). Le développement de nouvelles missions constitue d'ailleurs un enjeu important car désormais, « *plus un cabinet est dépendant de sa mission traditionnelle, plus il est menacé* » (Pluchart, 2019, p. 49). La promulgation de la loi Pacte (22 mai 2019), et l'élévation des seuils d'audit obligatoire qui s'en suit, a notamment occasionné une perte de mandats de commissariat aux comptes impactant par là-même deux tiers des EC. Cette récente évolution traduit une nouvelle fois la nécessité de repenser le périmètre des missions réalisées par les EC et d'organiser leur transition vers des missions à valeur ajoutée, telles que le conseil aux PME en matière de RSE. Dans cette logique d'accompagnement de la profession comptable dans la transition sociale et environnementale, la CNCC a mis à la disposition de ses membres un catalogue des nouvelles missions qu'ils sont en droit de proposer.

Pourtant, avant de prétendre proposer leurs conseils RSE à leurs PME clientes, il semble nécessaire que les EC aient eux-mêmes déployé une politique RSE au préalable dans leur propre cabinet. À titre d'exemple, seuls 17 % des cabinets membres du CROEC de Montpellier déclarent avoir mis en œuvre des pratiques RSE en interne (CROEC, 2017, Enquête « ambition RSE »). En s'inscrivant dans une démarche RSE, les EC sensibilisés vont généralement faire évoluer leur politique sociale en faveur des intérêts de leurs salariés, mieux prendre en considération les attentes de leurs parties prenantes externes, et se fixer des objectifs de réduction de leur empreinte environnementale en faveur de l'avenir de la planète. Ces EC partagent ainsi une même ambition les incitant à créer une valeur partenariale, qu'elle soit externe, c'est-à-dire bénéficiant principalement à leurs clients, ou interne en veillant aux intérêts sociaux de leurs salariés et aux intérêts financiers du cabinet lui-même. En effet, même si ces EC sont animés par la volonté d'initier des pratiques sociales et environnementales responsables, ils n'en demeurent pas moins des chefs d'entreprise qui veillent à la performance financière de leur cabinet.

L'objectif de cette recherche est de s'interroger sur les éléments qui peuvent prédisposer les cabinets à transcender leur ambition RSE en de nouvelles pratiques créatrices de valeur interne et externe. Pour ce faire, nous faisons référence à la conception réaliste critique de la performativité de Baker et Modell (2019) qui suggèrent que les effets performatifs dépendent d'une interaction complexe entre des cercles de normes, qui sont des groupes d'acteurs partageant une intention collective de promouvoir des pratiques spécifiques. Cet article entend donc répondre à la question de recherche suivante : quels sont les cercles de normes, représentatifs de l'activité des cabinets d'expertise comptable, qui conditionnent l'effet performatif de l'ambition RSE des EC et génèrent une création de valeur interne et externe ?

Dans ce contexte, nous avons réalisé une étude qualitative auprès de neuf EC déjà sensibilisés et impliqués en matière de RSE et auprès de représentants des institutions professionnelles exerçant au niveau national (CSOEC) et au niveau régional (CROEC de Montpellier). Cette recherche novatrice, puisque, à notre connaissance, aucune étude n'avait encore exploré cette problématique dans les cabinets d'expertise comptable, nous a permis d'identifier trois cercles de normes susceptibles de conditionner la performativité de l'ambition RSE des EC : l'instauration d'une gouvernance partenariale au sein des cabinets, l'adéquation de la politique sociale et des actions de préservation de l'environnement, et la formulation de réponses adaptées aux attentes RSE des PME clientes.

En référence à la perspective réaliste critique de la performativité et dans la continuité de la littérature qui positionne l'EC en tant que professionnel susceptible d'accompagner la création de valeur interne et externe inhérente aux pratiques RSE (1), nous avons mis en œuvre une méthodologie qualitative (2) pour identifier les cercles de normes qui conditionnent l'effet performatif de l'ambition RSE des EC (3). Une discussion de nos résultats est ensuite proposée (4).

1. Cadre théorique et revue de la littérature

Le cadre théorique relatif à la conception réaliste critique de la performativité de Baker et Modell (2019) est d'abord présenté (1.1.). Nous explorons ensuite la littérature légitimant l'hypothèse d'un EC qui, lorsqu'il est animé d'une ambition RSE, est susceptible d'accompagner une création de valeur interne et externe (1.2.).

1.1. Perspective réaliste critique de la performativité

Notre article s'appuie sur le cadre théorique de la perspective réaliste critique de la performativité de la comptabilité et, plus particulièrement, sur l'illustration récente proposée par Baker et Modell (2019). Ces auteurs montrent comment les nouvelles conceptions de la RSE peuvent avoir des effets performatifs, c'est-à-dire qu'elles ne visent pas simplement à refléter des réalités sociales

L'effet performatif de l'ambition RSE des experts-comptables : identification des cercles de normes explicatifs

préexistantes, mais qu'elles peuvent les transcender, en contribuant à façonner de nouvelles pratiques. Leur approche s'inspire de la perspective réaliste critique en ce sens qu'elle conditionne les effets performatifs d'une tendance à expliquer, à la préexistence de structures sociales ancrées. Ces dernières sont conceptualisées en cercles de normes divers, c'est-à-dire en groupes d'acteurs qui partagent une ambition collective de promouvoir des actions appropriées et qui sont susceptibles d'entrer en interaction. C'est l'interaction des hommes et des structures sociales qui est supposée être à l'origine de l'affrontement, du renforcement ou de la transformation des pouvoirs causaux encastrés dans les structures sociales.

Dans ce champ de recherches, Baker et Modell (2019) participent à l'émergence d'un courant encore récent relatif à l'étude de la performativité de la comptabilité, qu'ils définissent comme « *sa capacité à transformer des idées et des objets en entités calculables, qui alimentent des processus de changement plus ou moins longs* » (Baker et Modell, 2019, p. 930). Ces auteurs s'inscrivent ainsi dans une recherche éminemment constructiviste puisque les effets performatifs de la comptabilité, c'est-à-dire les nouvelles réalités que la comptabilité permet de révéler, sont conditionnés par des structures sociales préexistantes. Par là-même, ils considèrent que la performance est liée, non pas directement à l'utilisation de ce qu'ils appellent « *les technologies* » ou outils comptables, mais bien aux relations de causalités exprimées entre cercles de normes. Les technologies comptables jouent néanmoins un rôle important en vue de renforcer les tendances performatives, voire d'orienter l'expression des pouvoirs causaux dans un certain sens.

Ainsi, en référence à Baker et Modell (2019, p. 933), notre objectif est d'adapter leur conception réaliste critique de la performativité au domaine de l'expertise comptable, en identifiant les structures sociales préexistantes ou cercles de normes qui, au sein des cabinets, conditionnent l'effet performatif de l'ambition RSE. La tendance performative que nous cherchons à expliquer réside dans la démarche RSE, nouvellement initiée par certains cabinets d'expertise comptable, et susceptible d'occasionner un supplément de valeur ajoutée tout autant interne, qu'externe au cabinet. Autrement dit, notre objectif est d'identifier les cercles de normes internes et externes aux cabinets d'expertise comptable qui, de par leurs interactions, sont de nature à transformer ou à renforcer, l'ambition RSE des cabinets, en tant que nouveau levier de création de valeur.

1.2. L'EC : un professionnel susceptible d'accompagner la création de valeur interne et externe

D'un point de vue interne, force est de constater que l'ambition des EC pour la RSE ne se limite plus à l'impulsion de quelques personnalités au sein du Club DD du CSOEC et n'est plus associé à la seule tentative d'appropriation des outils développés au sein de ce même Club (Déjean et Rival, 2014). Au contraire, certains EC décident d'être proactifs en initiant, de manière volontaire, une

démarche RSE interne. Ces EC font ainsi preuve d'innovation organisationnelle, en acquérant des compétences nouvelles en matière de RSE (Caron et Fortin, 2010). Ces compétences résultent de l'expérience acquise par les EC (Caron *et al.*, 2006), de la formation des collaborateurs au développement durable, mais aussi du recrutement de nouveaux profils (Ouvrard et Gandja, 2012). Sur ce dernier point, l'engagement RSE des EC peut aussi répondre à un besoin de crédibilisation vis-à-vis de leurs parties prenantes et notamment de leurs salariés. Pluchart (2018, p. 41) explique que la génération « digital native » « *veut changer le monde, libérer le travail, confondre les rôles... l'espace de travail se transforme en lieu de bonheur* ». Le marché de l'emploi des collaborateurs comptables est sous tension et parvenir à attirer de jeunes talents constitue pour les cabinets un enjeu important. Mettre en place des pratiques RSE au sein du cabinet peut y contribuer. L'affirmation d'une démarche RSE interne permet par ailleurs aux EC de démontrer que le discours qu'ils tiennent à leurs parties prenantes externes, trouve un écho au sein du cabinet. Le marché du conseil RSE est en effet concurrentiel et se compose notamment de consultants en RSE et de spécialistes de l'environnement. Il est de ce fait important que les EC soient perçus par leurs clients comme étant des interlocuteurs adaptés.

La confrontation progressive des EC à leurs propres enjeux RSE devrait favoriser l'acquisition de compétences nouvelles, et ainsi leur permettre de concilier de manière pertinente l'intérêt moral de la RSE en expertise-comptable et l'intérêt commercial associé au développement potentiel de ce nouveau domaine d'expertise (Caron et Fortin, 2010). L'EC semble en effet en mesure de répondre aux attentes nouvellement exprimées par ses clients en matière de RSE. Il est leur conseiller privilégié. Son rôle va souvent au-delà de sa mission première consistant à transmettre au dirigeant des données comptables et fiscales obligatoires, relatives à son activité. Il constitue très fréquemment un appui majeur du dirigeant de PME sur des questions qui dépassent ces problématiques traditionnelles. L'environnement dans lequel se trouve l'artisan, le commerçant ou le petit industriel est en effet souvent perçu par lui comme « quasi désertique » et cela induit souvent de sa part la recherche d'un « compagnonnage » auprès de cet acteur externe qui peut lui apporter des conseils. Les EC sont ainsi fréquemment considérés comme des interlocuteurs privilégiés par les chefs d'entreprise. Ils sont perçus, et se définissent souvent eux-mêmes, comme les médecins de famille de la PME. Dans leur étude réalisée auprès d'un EC et dix de ses clients, Mignon *et al.* (2018) montrent que, quand les conditions en termes d'engagement de l'expert et de confiance entre les deux acteurs, sont réunies, le dirigeant travaille de façon originale avec son expert, selon une sorte de schéma coopératif, de partenariat, de co-construction, qui impacte son système de gestion. La relation observée entre l'EC et ses clients, dirigeants de PME, ne se résume pas à une série d'interactions obligées entre un dirigeant peu soucieux des conseils prodigués par son expert, et un EC déconnecté de l'activité et des préoccupations majeures de son client. De nombreux dirigeants de PME souhaitent ainsi que la mission de leur EC aille au-delà de la mission traditionnelle comptable et fiscale et attendent des conseils sur

L'effet performatif de l'ambition RSE des experts-comptables : identification des cercles de normes explicatifs

d'autres domaines d'expertise, y compris pour certains, en matière de RSE. Une enquête TNS SOFRES (OEC, 2017) réalisée en octobre 2017 pour le CSOEC auprès de 660 entreprises montre que 23 % des dirigeants de PME interrogés souhaitent que leur EC les accompagne en matière de RSE.

La légitimité des EC en matière de RSE demeure quant à elle quelque peu controversée (Deegan *et al.*, 1996 ; Medley, 1997 ; Wang *et al.*, 1997 ; Wycherley, 1997 ; Reyes, 2001 ; Wilmshurst et Frost, 2001 ; Lodhia, 2003 ; Caron *et al.*, 2006 ; Caron et Fortin, 2014 ; Déjean et Rival, 2014). Medley (1997), Reyes (2001), Bakker (2013) et Botes *et al.* (2014) avancent la thèse optimiste que les professionnels comptables sont des acteurs susceptibles de jouer un rôle majeur dans la sensibilisation et l'appropriation du concept de RSE, tout autant que dans l'accompagnement de l'entreprise en matière de RSE. De même, l'étude de Courrent et Omri (2014), qui porte sur l'influence des parties prenantes dans la mise en place de pratiques de RSE au sein des PME, montre que les EC sont jugés comme les acteurs les plus influents en ce qui concerne les pratiques sociales. Au contraire, la légitimité des EC a été remise en cause en raison de leur attachement au modèle financier (Ball *et al.*, 2000 ; O'Dwyer, 2001 ; Crowther et Hosking, 2005) et au motif que l'accompagnement qu'ils pourraient proposer dans la mise en place de pratiques de RSE au sein des PME serait très éloigné des préoccupations quotidiennes de la plupart d'entre eux (Berger-Douce, 2012).

Pour que leur ambition RSE puisse s'exprimer dans les missions à proposer à leurs clients, les EC doivent être également perçus comme des professionnels compétents. Même si leur compétence semble être reconnue en matière de « comptabilité verte » (Power, 1991), leurs compétences traditionnelles étant fondamentales pour aider les entreprises dans la mise en place de pratiques extra-financières, certains auteurs les encouragent néanmoins à travailler conjointement avec des experts RSE, dans le cadre d'équipes multidisciplinaires (Lodhia, 2003). À ce titre, l'OEC explique que, dans certains cas, « des prestataires spécialisés (bureaux d'études, cabinets d'ingénierie, association, organismes locaux...) pourront traiter les spécificités techniques » (OEC, 2015, p. 12). Toutefois, du fait de l'évolution des pratiques de RSE et de la volonté des professionnels comptables d'élargir leur sphère de compétences, Mikol et Puech-Lestrade (2014) expliquent que ceux-ci ont commencé à former leurs collaborateurs à ces questions nouvelles et à recruter des profils spécialisés dans les questions extra-financières. Cette compétence est revendiquée par l'OEC qui considère que, quelle que soit la taille des entreprises clientes, le professionnel comptable peut répondre à leurs besoins croissants dans le domaine extra-financier (OEC-Club Développement Durable, 2011), car « l'EC a toutes les capacités pour prévenir ses clients et les aider à organiser la transition » (OEC, 2015, p. 12). Dans le contexte français, les récentes évolutions réglementaires (Loi Pacte et Loi Grenelle 2) incitent les EC à développer de nouvelles missions à valeur ajoutée. À condition d'avoir été accrédités par le COFRAC, les EC peuvent notamment intervenir en tant qu'OTI dans le cadre de missions de vérification sociétale (Gillet-Monjarret, 2014 ; Gillet-Monjarret et Rivière-

Giordano, 2017), même si leur compétence dans ce domaine suscite encore des débats (Raffournier, 2018). Ils sont également incités à développer de nouvelles missions de conseil RSE, même si deux profils d'EC émergent au sein de la profession, à savoir ceux qui hésitent (Deegan *et al.*, 1996 ; Wilmshurst et Frost, 2001) et ceux qui accueillent favorablement cette nouvelle option (Bebbington *et al.*, 1994 ; Lodhia, 2003 ; Kuasirikun, 2005). Contrairement aux missions de vérification sociétale, de déclaration de performance extra-financière ou de suivi du reporting climatique qui sont généralement réalisées par des grands cabinets à l'attention de grandes entreprises, les missions de conseil RSE à l'attention de PME peuvent être assurées par des cabinets de toutes tailles.

Tout semble ainsi réuni pour que la RSE prenne une place importante au sein des cabinets et dans les missions des EC auprès de leurs clients, dirigeants de PME : un expert considéré comme un conseiller privilégié, auquel on reconnaît une certaine légitimité et compétence en matière de RSE. Pourtant seule une minorité d'EC affirme à ce jour mener ce type d'actions.

L'objectif de ce travail est d'identifier les cercles de normes internes et externes aux cabinets d'expertise comptable qui, de par leurs interactions, sont de nature à transformer ou à renforcer l'ambition RSE des cabinets, en tant que nouveau levier de création de valeur partenariale.

2. Méthodologie de recherche

La littérature sur la mise en place de pratiques RSE au sein des cabinets d'expertise comptable et de leurs PME clientes, étant peu abondante, il nous a semblé pertinent de proposer une étude relative aux cercles de normes caractéristiques de l'expertise comptable et susceptibles de conditionner l'effet performatif de l'ambition RSE des EC. L'ambition RSE des EC peut avoir un effet performatif si les groupes d'acteurs représentatifs de l'activité des cabinets d'expertise comptable, partagent une intention collective de développer des pratiques RSE, tout autant en interne qu'en externe, dans l'objectif ultime d'augmenter la valeur partenariale. L'objectif de cet article est donc de caractériser ces groupes d'acteurs représentatifs de l'expertise comptable et susceptibles de conditionner la performativité de l'ambition RSE des EC. Pour ce faire, nous avons réalisé une démarche de rétroduction, c'est-à-dire d'identification des structures sociales préexistantes, ou cercles de normes, susceptibles d'influencer l'effet performatif que nous cherchons à expliquer. « *Étant donné que ces pouvoirs causaux peuvent ne pas être immédiatement observables, la rétroduction implique une certaine abstraction à partir des événements et des tendances qui émergent dans des contextes empiriques spécifiques* » (Baker et Modell, 2019, p. 934). C'est un processus original en ce sens qu'il débute « *en partant des événements spécifiques et empiriquement observables et des tendances que les chercheurs essaient d'expliquer. Par conséquent, la rétroduction est souvent intégrée dans les processus en cours d'identification des pouvoirs causaux susceptibles d'influencer les observations empiriques émergentes* » (Baker et Modell, 2019, p. 934).

L'effet performatif de l'ambition RSE des experts-comptables : identification des cercles de normes explicatifs

À l'inverse, cette étude n'entend pas à ce stade réaliser l'étape méthodologique complémentaire nommée rétrodiction qui consiste à « *examiner l'activation réelle des pouvoirs causaux encastrés dans ces cercles de normes et d'analyser comment l'interaction entre ces pouvoirs a renforcé ou contrecarré les tendances performatives au fil du temps* » (Baker et Modell, 2019, p. 934). Notre travail n'a pas en effet pour objectif d'étudier les relations causales susceptibles d'apparaître entre les cercles de normes identifiés, ni d'apporter une conclusion quant à l'effet de leurs interactions sur l'aspect performatif de l'ambition RSE des EC. De même, notre étude n'entend pas se prononcer sur le rôle que pourraient jouer les technologies ou outils comptables (par exemple un tableau de bord RSE) dans le renforcement de l'effet performatif de l'ambition RSE des EC, voire dans l'orientation des pouvoirs causaux en présence.

Pour ce faire, à l'instar de Baker et Modell (2019), nous avons conduit une méthodologie qualitative consistant à collecter des données à deux niveaux. Nous avons tout d'abord effectué deux entretiens avec des représentants des institutions professionnelles exerçant au niveau national (CSOEC) et au niveau régional (CROEC), à savoir un entretien avec le chargé de missions RSE du CSOEC et un entretien avec conjointement le vice-président chargé de missions RSE et le secrétaire général du CROEC de Montpellier. Cette première phase de collecte de données nous a permis de mieux appréhender l'impulsion que l'OEC entend donner à ses membres dans le domaine de la RSE. Dans un deuxième temps, nous avons conduit des entretiens semi-directifs avec neuf EC d'ores et déjà sensibilisés en matière de RSE. En effet, l'identification des cercles de normes susceptibles de conditionner la performativité d'une ambition RSE ne pouvait être envisagée qu'à l'échelle de cabinets déjà impliqués. Les EC interrogés ne sont donc pas représentatifs de l'ensemble des cabinets français, mais illustrent le profil de cabinets affichant clairement leur implication en matière de RSE (labélisation LUCIE, Lauréat *Great Place To Work*, mission prioritairement axées sur des pratiques RSE...). La taille de notre échantillon a été fixée en référence à une saturation sémantique.

Le Tableau 1 présente les caractéristiques des entretiens semi-directifs menés auprès des professionnels comptables (entretiens réalisés en face à face).

Tableau 1 – Caractéristiques des entretiens

Entretiens	Profil de l'interviewé	Durée
OEC1	Chargée de missions RSE au CSOEC	29 mn
OEC2A et OEC2B	Vice-président chargé de missions RSE (OEC2A) et secrétaire général du CROEC de Montpellier (OEC2B)	1h00
E1	EC dans l'Hérault Nombre de salariés : 0 ; Nombre d'associés EC : 0 Particularité : souhaite travailler seul ; RSE au cœur de son activité d'EC	1h05 mn
E2	EC dans les Pyrénées-Orientales (bureau principal 10 salariés) et dans l'Hérault (bureau annexe, 2 salariés) Nombre de salariés : 12 ; Nombre d'associés EC : 0 Particularité : adhérent à un Groupe d'expertise-comptable depuis 2016 pour être aidé en matière de RSE	2h10 mn
E3	EC dans la région parisienne Nombre de salariés : 8 dont une chargée de mission RSE ; Nombre d'associés EC : 3 Particularité : cabinet prioritairement axé sur la thématique de la RSE	30 mn
E4	EC en Bretagne Nombre de salariés : 9 600 salariés en France (<i>Big Four</i>) et 50 salariés sur le site Particularité : l'EC a réalisé son mémoire de DEC sur la thématique de la RSE dans les PME	55 mn
E5	Chargée de mission RSE au sein d'un cabinet d'expertise comptable Nombre de salariés : 35 ; nombre d'associés : 17 Particularité : Cabinet Labélisé LUCIE	58 mn
E6	EC dans la région parisienne Nombre de salariés : 200 ; Nombre d'associés EC : 8 Particularité : Cabinet Labélisé LUCIE	1h05 mn
E7	EC en Occitanie Nombre de salariés : 68 ; Nombre d'associés : 4 Particularité : membre du groupe RSE du conseil régional de l'OEC de Montpellier	2h35 mn
E8	EC dans le sud de la France Nombre de salariés : 250 ; Nombre d'associés : 8 Particularité : labélisé Great Place To Work (GPTW) et membre du groupe RSE du CROEC de Montpellier	1h50 mn
E9	EC dans le sud de la France Nombre de salariés : 38 ; Nombre d'associés : 4 Particularité : membre du groupe RSE du conseil régional de l'OEC de Montpellier	1h25 mn

En vue d'identifier les cercles de normes qui conditionnent l'effet performatif de l'ambition RSE des EC, nous les avons interrogés sur les actions RSE qu'ils ont mises en place au sein de leur cabinet, ainsi que chez leurs clients, dirigeants

L'effet performatif de l'ambition RSE des experts-comptables : identification des cercles de normes explicatifs

de PME. Nous les avons également questionnés sur les raisons qui les ont incités à initier cette dynamique interne et le conseil externe. Nous souhaitions pour cela orienter le discours des répondants vers des sujets particuliers et avons donc élaboré un guide d'entretien dont les principales idées sont : les caractéristiques de l'interviewé / du cabinet, le profil RSE de l'interviewé, les raisons de son implication en matière de RSE, la présentation de la démarche RSE initiée dans son cabinet et des actions RSE mises en œuvre chez les clients.

Lors de la réalisation des entretiens, nous nous sommes appuyés sur l'enchaînement des idées des répondants pour évoquer un sujet avant ou après un autre. Cette flexibilité de l'entretien semi-directif permet, par la relative liberté laissée aux répondants, de mieux appréhender leur logique alors que, dans le même temps, la formalisation du guide favorise des stratégies d'analyses comparatives et cumulatives entre les répondants (Gavard-Perret *et al.*, 2012).

Les données ainsi recueillies ont été retranscrites et analysées selon la méthode du dépouillement d'entretiens décrite par Savall et Zardet (2004). De cette analyse ont émergé des thèmes et des idées-clés, que nous avons ensuite illustrées par des phrases témoins.

L'analyse thématique de premier ordre a fait émerger trois thèmes qui correspondent à trois cercles de normes. Le Tableau 2 présente le dictionnaire des thèmes et codes associés utilisé à cette étape du traitement.

Tableau 2 – Dictionnaire des thèmes et codes pour l'analyse thématique de premier ordre

Thèmes	Code
Gouvernance partenariale	GOUV
Politique sociale et Ambition environnementale	PSAE
Attentes des clients en matière de RSE	ACLI

Cette première analyse a ensuite été approfondie par une analyse flottante des données collectées. Celle-ci a permis de faire émerger des idées-clés associées à chacun des thèmes retenus. Une grille de codage a alors été élaborée sur la base de ces idées-clés.

Une première série de codes a été associée aux idées-clés liées à la volonté d'instaurer une gouvernance partenariale. Ce premier ensemble d'idées-clés traduit la volonté des EC interrogés d'organiser la gouvernance de leur cabinet, de manière à faciliter l'essaimage de leurs convictions personnelles en matière de RSE, en faveur d'un management soucieux des intérêts de diverses parties prenantes.

Une série de codes a ensuite été associée aux idées-clés liées à l'instauration d'une politique sociale et d'une ambition environnementale. Ce deuxième ensemble d'idées-clés traduit la prise de conscience, par les EC interviewés, du

pouvoir de pression que pourraient exprimer leurs salariés, de même que « l'acteur environnement », sur leurs pratiques en cabinet.

Une série de codes a enfin été associée aux idées-clés liées aux attentes de leurs PME clientes en matière de RSE. Ce troisième et dernier ensemble d'idées-clés traduit le pouvoir de pression que sont susceptibles d'exercer les clients sur leur EC, en les incitant à les accompagner dans le cadre de missions RSE. Cette grille de codage est présentée dans le Tableau 3.

Tableau 3 – Grille de codage pour l'analyse thématique de second ordre

Cercles de normes	Code	Idées-clés émergentes	Code
Gouvernance partenariale	GOUV	Organisation d'une gouvernance dédiée.	GOUV-ORG
		Personnalité, convictions et valeurs des professionnels comptables.	GOUV-PERS
		Une prise en considération des principales parties prenantes.	GOUV-PP
Politique sociale et Ambition environnementale	PSAE	Bonnes pratiques sociales.	PSAE-SOC
		Efforts entrepris en matière environnementale.	PSAE-ENV
Attentes des PME clientes	ACLI	Valeurs et attentes des clients.	ACLI-VAL
		Exemples de missions RSE réalisées chez les clients.	ACLI-EX

Ces trois ensembles d'idées-clés constituent la base des résultats de la recherche. Ils sont représentatifs des trois cercles de normes susceptibles de conditionner l'effet performatif de l'ambition RSE des EC. Les pouvoirs causaux que sont susceptibles d'exercer l'EC lui-même, en tant que chef d'entreprise personnellement animé de valeurs RSE, mais aussi les salariés, « l'acteur environnement » et les clients, détermineront la capacité du cabinet à dépasser le stade de l'ambition RSE, pour tendre vers des pratiques créatrices de valeur ajoutée en faveur des salariés, de la planète, des clients, et du cabinet lui-même.

3. Identification des cercles de normes qui conditionnent l'effet performatif de l'ambition RSE des cabinets d'expertise comptable

Notre étude empirique a permis d'identifier 3 cercles de normes susceptibles de conditionner l'effet performatif de l'ambition RSE des EC, à savoir une gouvernance partenariale (3.1.), une politique sociale et une ambition environnementale (3.2.), mais aussi une prise en considération des attentes des PME clientes (3.3.).

3.1. Une gouvernance partenariale

Ce premier cercle de normes sous-entend que l'effet performatif de l'ambition RSE des EC dépend de la mise en œuvre d'une gouvernance dédiée (3.1.1.), à l'initiative d'EC partageant certaines convictions et valeurs (3.1.2.), conformément à une volonté managériale de considération des attentes des parties prenantes (3.1.3.).

3.1.1. Organisation d'une gouvernance dédiée

L'adhésion de l'ensemble du cabinet au projet RSE nécessite une claire identification de la gouvernance associée. Il est notamment recommandé qu'un EC anime un groupe de pilotage de manière à affirmer l'intérêt accordé par la Direction du cabinet au développement en interne de pratiques RSE. Cet EC référent peut être secondé par un porteur de projet RSE qui veillera à animer quotidiennement la politique interne. E5, chargée de mission dans un cabinet, explique : « *au niveau de la démarche RSE, on est vraiment deux à travailler : M. X qui est associé et Président du groupe, et moi-même* ». E8 explique que, du fait de sa sensibilité à la RSE, les 7 autres associés l'ont « désigné » pour piloter les problématiques RSE au sein du cabinet.

La gouvernance du cabinet nécessite également *a minima* l'implication de quelques collaborateurs qui contribueront à la mise en œuvre pratique des décisions actées par la gouvernance : « *Après, on a des relais en interne avec quelques personnes qui sont plus impliquées, par exemple notre chargée de communication* » (E5). Chez E8, la responsable des ressources humaines est un soutien important pour l'EC qui anime le groupe de pilotage RSE. E3 a de son côté souhaité envoyer un signal fort à son équipe en recrutant une élue locale reconnue en matière de RSE, en charge dans le cabinet de l'innovation et de la RSE. Un des enjeux majeurs consiste à fédérer une équipe autour de ce projet commun, par-delà les contraintes professionnelles classiques et les considérations individuelles.

Cette gouvernance peut encore être enrichie par un travail en réseau avec d'autres parties prenantes sensibilisées à la RSE. La chargée de mission d'E5 est par exemple présidente d'ATH, une association technique qui fédère 25 cabinets de différentes tailles, dont deux sont labélisés LUCIE. Cette association a pour objectif d'effectuer une veille en matière de RSE et a créé un comité RSE qui échange sur les nouveautés réglementaires, sur les retours du COFRAC, et qui favorise un partage des pratiques. Elle explique par ailleurs aussi « *participer à des ateliers au sein de l'agence LUCIE, ça c'est pas mal, il y a beaucoup de réunions, de formations, où on peut parler de cela avec d'autres, confronter nos idées, confronter nos expériences, les pratiques, les bonnes, les mauvaises, ça permet d'avancer* ». E2 pense quant à lui que « *les missions sont de plus en plus complexes (accélération de la législation, des outils, des valeurs...). Adhérer à un groupe me permet de coopérer, collaborer, partager, réaliser des missions en commun, notamment en matière de RSE* ».

3.1.2. *Personnalité, convictions et valeurs des professionnels comptables*

Les valeurs et convictions de l'EC, parfois partagées par quelques collaborateurs au sein du cabinet, sont systématiquement mises en avant par les professionnels comptables qui mettent en place des actions RSE. E2 explique à ce sujet que « *le plus important est la personnalité des EC et des collaborateurs, leurs valeurs... La RSE est dans l'ADN du cabinet* ». E3 affirme de même que « *la RSE, c'est d'abord une conviction et ensuite un engagement* » et explique que ce sont ses convictions personnelles qui l'ont conduit à préparer un master en comptabilité environnementale à la suite de son diplôme d'expertise comptable dans le but de créer un cabinet d'expertise comptable dont l'objet social est ancré dans la RSE et le développement durable. Il indique souhaiter « *décloisonner les mondes des directions financières et du développement durable* ». Ses convictions ont été d'autant plus fortes que l'OEC interdit les spécialisations, il n'a donc pas donné officiellement son autorisation, mais a « *laissé faire* ». Les cabinets E5 et E7 sont aussi entrés dans une logique RSE sous l'impulsion d'un associé très impliqué.

Ce profil d'EC, fortement sensibilisé à la RSE, laisse transparaître ses valeurs dans son mode de management et contribue par là-même à une sensibilisation accrue de ses collaborateurs en faveur de la RSE, même si sa réceptivité et sa capacité à induire des pratiques RSE « *dépend des collaborateurs, de leur niveau, de leur éducation* » (E2). La chargée de mission d'E5 souligne : « *on a des relais en interne avec quelques personnes qui se sentent concernées... On a notamment un directeur associé et un jeune qui va être EC qui ont fait leur mémoire sur la RSE... Mais il y a des collaborateurs qui s'en fichent, que ça n'intéresse pas et qui ne connaissent pas* ». E4 explique quant à lui : « *ce sera dans un premier temps vraiment lié à des convictions, converties ensuite en une véritable volonté de développer une démarche commerciale autour de ça* ».

3.1.3. *Une prise en considération des principales parties prenantes*

Notre étude identifie prioritairement quatre parties prenantes des cabinets d'expertise-comptable, à savoir leurs clients, leurs fournisseurs, leurs salariés, ainsi que les pairs et autres experts avec lesquels ils sont en relation étroite.

Du point de vue des clients, au-delà de l'engagement à leur prodiguer des conseils RSE adaptés, la responsabilité de l'EC réside essentiellement dans la qualité et la pertinence de l'information globale qu'il transmet à son client. Comme en témoigne E5, l'instauration d'une démarche RSE a incité le cabinet à mieux structurer l'information transmise, voire à la systématiser dans une portée constructive : « *Avant on faisait des comptes rendus de mission un peu défensifs en disant « voilà, on a bien dit au client que ça, ce n'était pas bien, s'il y a un problème, on lui dira, vous voyez, on vous a donné un compte-rendu et c'était marqué* ». Maintenant, on le fait dans un sens plus utile pour le client avec l'idée de le faire progresser de son côté ».

L'effet performatif de l'ambition RSE des experts-comptables : identification des cercles de normes explicatifs

Du point de vue des fournisseurs, les principales ambitions des EC interrogés sont d'une part, de choisir, dans la mesure du possible, le fournisseur le plus responsable et d'autre part, d'inscrire leurs relations dans la durée. La taille des cabinets observés ne les prédispose pas à solliciter des fournisseurs qui seraient contraints d'apporter la preuve de leur management responsable. En revanche, il est de leur responsabilité de nouer des relations réciproques stables. E5 détaille ainsi les actions concrètes mises en œuvre en faveur des fournisseurs : « *on a vraiment travaillé avec les fournisseurs. On a réduit nos délais de paiement, on a fait une charte avec voilà ce à quoi vous vous engagez et voilà ce à quoi on s'engage. Ensuite on leur a envoyé un questionnaire en leur demandant où ils en étaient eux-mêmes dans leur politique RSE. On a aussi décidé de ne pas changer de fournisseurs systématiquement pour le moins-disant financier* ».

Du point de vue des salariés, E9 explique que les actions envers les salariés constituent l'axe prioritaire des actions RSE du cabinet : accès au télétravail facilité, ateliers collaboratifs entre midi et deux, venue d'un ostéopathe au cabinet une fois par trimestre... E7 affirme de même : « *la charge de travail et la charge mentale en cabinet sont très lourdes, nous devons prendre soin de nos salariés* ». Sur un plan ludique, les cabinets organisent également des événements ou moments de convivialité, tels que des repas de Noël, des journées conviviales après la période fiscale, des courses solidaires le soir ou le week-end...

Enfin, il arrive que certains EC consacrent du temps à des pratiques d'essaiage, tel qu'en témoigne E5 : « *On nous invite régulièrement à des congrès internes de différents réseaux d'avocats et d'EC pour venir parler de la RSE. Par exemple, on a fait des ateliers « impôts durables ». On fait aussi de vraies formations d'une journée... Par exemple, moi, je présente l'ISO 26000 : comment ça fonctionne, comment on peut la mettre en place, quelles sont les questions à se poser* ». E8 préside un club de chefs d'entreprises du territoire qui s'investit bénévolement pour accompagner et conseiller les créateurs et développeurs d'entreprises.

3.2. Politiques sociales et ambition environnementale

Ce deuxième cercle de normes traduit que l'effet performatif de l'ambition RSE des EC est également conditionné par la satisfaction des attentes des salariés (3.2.1.) et par la contribution de ces cabinets à la réduction de l'empreinte environnementale (3.2.2.). À ce stade, les EC interrogés s'expriment sur les pratiques, d'ores et déjà en vigueur, qui s'inscrivent, selon eux, dans cet objectif.

3.2.1. De bonnes pratiques sociales

Les cabinets qui affirment s'être engagés dans une démarche responsable valorisent tout particulièrement leurs bonnes pratiques sociales. Conscients que leur personnel constitue leur principale ressource, ils sont soucieux du bien-être social de leur équipe. Dans certains cabinets, cette prise de conscience a justifié la mise en place d'un management plus participatif, au titre duquel ils sollicitent l'avis des collaborateurs sur la manière de faire évoluer certains

outils de gestion. Tel est le cas du cabinet E5 dans lequel « *des petits groupes de travail ont été constitués pour proposer une nouvelle grille d'évaluation des collaborateurs* ». Ce même cabinet a également impliqué les nouvelles personnes recrutées ou stagiaires dans une réflexion collective sur la manière de favoriser la bonne intégration des futurs collaborateurs. Les pratiques actuelles des cabinets évoluent aussi en faveur d'une individualisation des conditions de travail, dans le but de permettre à chacun d'opter pour le mode d'organisation du travail le plus adapté et propice à son bien-être. E5 précise ainsi : « *on a une individualisation des conditions de travail. Je ne dirais pas que chacun fait ce qu'il veut parce que ce n'est quand même pas ça, mais chacun peut organiser son travail comme il le souhaite, en accord avec la Direction* ». En conséquence de cette individualisation des conditions de travail, les cabinets peuvent instaurer une gestion plus responsable de l'espace : « *On a des gens qui travaillent trois jours par semaine... on commence à faire en sorte que ces personnes aient le même poste de travail physique, le même bureau. Moi-même, j'ai un bureau fixe, mais il est toujours disponible quand je me déplace et que je ne suis pas là* » (E5). De même, les cabinets veillent au sentiment d'appartenance de chaque employé à son organisation : « *Il y a en interne des réflexions autour de la place de l'homme dans notre organisation* » (E4) et œuvrent pour que les liens hiérarchiques soient assouplis afin que les relations sociales soient sereines : « *entre collaborateurs aussi, il y avait une sorte de pseudo-hiérarchie, même si on n'était pas un cabinet organisé de façon pyramidale, ça a permis de changer les relations entre les collaborateurs* » (E6). La démonstration de l'intérêt accordé par la Direction au travail accompli par toutes personnes du cabinet peut encore prendre la forme d'une prime d'intéressement égalitaire : « *Peut-être le point le plus marquant, on est passé d'une prime d'intéressement qui était une prime inégalitaire basée sur le salaire à une prime égalitaire. Maintenant on touche tous la même chose quels que soient notre niveau, notre statut, cadre, non cadre, alternant pas alternant* » (E5). Parmi les bonnes initiatives sociales, figure aussi la création d'une école de formation interne (E8) ou l'attention que le cabinet porte à la diversité sociale, conformément au témoignage d'E5 : « *Il y a eu une prise de conscience sur la diversité, c'est assez flagrant. Si on regarde nos photos de groupe avant et après, ce ne sont plus les mêmes personnes* ».

Plusieurs EC interrogés expliquent enfin l'importance de telles pratiques pour limiter le *turn-over* et attirer de nouveaux salariés. E5 affirme par exemple : « *Parmi les jeunes qui viennent chez nous, il y en a de plus en plus qui disent 'entre trois propositions, j'ai pris la vôtre parce que vous avez cette démarche RSE'* » et avoue que l'engagement du cabinet en faveur du label LUCIE se justifie pour partie par la volonté de réduire le *turn-over* social du cabinet : « *Cela nous rapporte aussi en termes de recrutement et de fidélité de nos collaborateurs* ». Cet argument est repris par E7 qui explique que le marché de l'emploi des collaborateurs comptables est sous tension, et par E8 pour justifier sa démarche de candidature à l'évaluation *Great Place to Work*.

3.2.2. Des efforts entrepris en matière environnementale

Même si elles apparaissent moins développées que les pratiques sociales, des pratiques environnementales sont tout de même observables dans les cabinets interrogés. Pour E6, « *Les initiatives du cabinet concernent la dématérialisation, le bilan carbone, l'utilisation de papier recyclé et la réduction des consommations d'énergie* ». L'effort environnemental peut également consister en une rationalisation des matériels pouvant se traduire par une réduction du nombre d'imprimantes (E5) ou par un choix de matériel en fonction de sa consommation d'énergie et non en fonction de sa performance (E6). E8 estime avoir progressé ces dernières années dans la limitation de la consommation de produits non recyclables, la maîtrise de la consommation d'eau et d'énergie, et l'optimisation des matières premières (impressions recto/verso, cartouches d'encre rechargeables...). E7 et E9 indiquent que la dématérialisation engagée depuis plusieurs années au sein du cabinet a permis une réduction importante de la consommation de papier, une problématique importante dans les cabinets comptables antérieurement gros consommateurs en la matière.

3.3. Les attentes des PME clientes

Ce troisième cercle de normes représente les PME clientes des cabinets d'expertise comptable. L'identification de leurs besoins et l'adéquation de la réponse apportée sont également de nature à conditionner l'effet performatif de l'ambition RSE des EC. Les EC interrogés nous renseignent sur les valeurs et attentes des clients plus particulièrement demandeurs d'un conseil RSE (3.3.1.) et détaillent des exemples de missions auxquelles ils ont été associés (3.3.2.). Cette tendance semble révélatrice d'attentes clients qui évoluent en faveur d'un conseil RSE prodigué par l'EC.

3.3.1. Valeurs et attentes des clients

Certains clients s'impliquent en matière de RSE et impliquent par là-même leur EC. Cette implication s'explique par différentes raisons.

Certains le font car ils ont de fortes valeurs RSE. E4 déclare à propos d'un client particulièrement actif en matière de RSE : « *Ce client a une ouverture d'esprit vraiment très large... il diffuse sur son site internet la décomposition de sa marge et la manière dont il l'utilise. Il a vraiment le souci que tout soit transparent* ». E2 souligne de même que « *tout dépend de la personnalité du dirigeant de l'entreprise. Ce sont plutôt des personnes qui sont hors système, c'est dans leurs gènes, la RSE est souvent au cœur de leur projet* ».

D'autres dirigeants de PME s'impliquent parce que leur entreprise appartient à un secteur d'activité sensible du point de vue de la RSE. E2 déclare : « *cela dépend beaucoup du secteur d'activité* ». E5 confirme et relève que « *les clients des activités culturelles et artistiques sont un peu plus sensibilisés à ce type de sujet* ». De même, E4 constate qu'en Bretagne des dirigeants d'entreprises de

l'agroalimentaire font actuellement des efforts en matière de RSE pour redorer leur image écorchée ces dernières années par différentes affaires et répondre à la pression sociale qui pèse sur eux.

D'autres enfin s'impliquent pour répondre aux exigences RSE des appels d'offre. E4 prend l'exemple d'une PME de cinquante salariés et explique : *« elle travaille beaucoup avec des gros donneurs d'ordres type Bouygues, Eiffage, et ces groupes-là ont intégré dans leur cahier des charges certains aspects liés à la RSE ou au développement durable... Il nous a sollicités en nous demandant comment répondre à tout ça, comment essayer de 'vendre' la RSE qu'il pouvait pratiquer au quotidien ».*

3.3.2. Exemples de missions RSE réalisées chez les clients

Les EC ont d'autant plus l'opportunité de réaliser des missions RSE spécifiques et d'envergure, que leurs clients appartiennent à un secteur exposé du point de vue environnemental ou, au contraire, qu'ils commercialisent un produit responsable. C'est ainsi que E3 a eu l'opportunité de travailler sur deux dossiers clients significatifs. Le premier concernait une société pétrolière au sein de laquelle il s'agissait de traiter la taxe générale sur les activités polluantes et de tracer les flux afin de mesurer leurs impacts en termes de valorisation. Le second a consisté à projeter la fermeture d'un site de raffinerie, suggérant par là-même des questionnements en termes de constatation et surtout de valorisation de provisions pour démantèlement. E4 a quant à lui été sollicité par une PME industrielle produisant des cosmétiques biologiques : *« le dirigeant était confronté à des modèles d'organisation avec lesquels il n'était pas d'accord. Il souhaitait mettre en place de manière opérationnelle ce que peut représenter la RSE dans tous ses compartiments et nous a sollicités dans le cadre d'une mission organisationnelle pour justement essayer d'intégrer tous les concepts de la RSE au sein de leur cœur de métier ».* E4 explique comment il a procédé pour réaliser cette mission : *« le client est arrivé avec ses idées, c'était assez philosophique... Dans un 1^{er} temps, on a récolté l'information au km avec le client, puis on a essayé de se poser sur toutes les informations que l'on a pu récolter et de définir une sorte de spirale de l'environnement, avec un début de logique sur les parties prenantes et sur différentes interrogations qu'avait le client. À partir de là, on a essayé de réfléchir et de proposer une mission... On a décidé de modéliser les différents services et d'intégrer dès qu'on le pouvait des indicateurs liés à la RSE. Ça a été un processus assez long ».*

Dans d'autres cas, l'EC peut être sollicité pour contribuer à des dossiers présentant des problématiques sociétales en raison de l'affirmation de la spécialisation RSE de son cabinet. Tel est le cas d'E3 dont le cabinet traite essentiellement des missions RSE relatives à de grandes entreprises clientes au sein desquelles il expérimente les méthodologies que sa cellule de recherche a spécifiquement élaborées dans le but de gérer non seulement le capital financier, mais aussi et surtout le capital humain et le capital naturel.

L'effet performatif de l'ambition RSE des experts-comptables : identification des cercles de normes explicatifs

Les EC sont aussi parfois sollicités pour aider leurs clients à se réorganiser conformément aux préconisations de la RSE. E4 déclare ainsi : « *les missions dont j'ai pu être mis au courant ont toujours été des missions tournées sur l'organisation dans l'entreprise. Comment réorganiser l'entreprise et développer une partie RSE, tout ce qui est intéressement, participation... C'est de plus en plus exigé par les salariés. C'est un accompagnement sur ces sujets-là* ».

Au-delà des missions organisationnelles, l'EC peut encore apporter son aide à une démarche RSE, en ce qui concerne l'élaboration d'une charte éthique (E2), ou l'initiation d'une démarche de labélisation sociétale (E5).

D'autres cabinets sont déjà intervenus sur des missions strictement réglementaires, dont l'intérêt est moindre puisqu'il s'agit uniquement de vérifier dans quelles mesures les informations transmises par l'entreprise sont conformes aux exigences réglementaires. « *Nous avons eu trois missions RSE mais c'était trois missions de réponse aux obligations réglementaires* » (E5).

D'autres enfin reconnaissent ne pas avoir eu de missions RSE spécifiques, mais donnent des conseils qui pourraient s'apparenter à de la RSE dans le cadre de la mission générale. Par exemple, suite aux plaintes d'un dirigeant relatives au comportement de l'un des salariés, E1 explique à son client qu'il s'agit d'une problématique RSE, et souligne les enjeux d'un bon climat social dans l'entreprise et les répercussions éventuelles en termes de productivité.

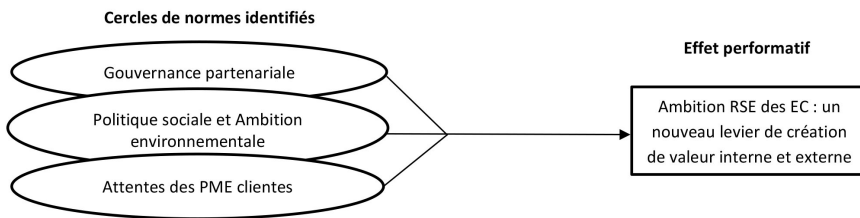
D'après OEC1, « *les EC savent déjà faire, il y a juste des tous petits grains à rajouter pour en faire une mission spécifique RSE... Par exemple, sur le volet investissement et financement, l'EC doit être conscient qu'il peut y avoir des investissements verts, des placements plus durables à conseiller aux clients, mais, au final, le montage du dossier sera le même qu'en l'absence de toute réflexion RSE* ». De même, l'EC peut conseiller à ses clients d'investir « *dans un véhicule qui est plus propre, hybride, vous pouvez avoir des aides financières, ça va coûter moins cher* » ; ce sont des choses qu'ils font déjà au final » (OEC1).

Les trois cercles de normes ainsi identifiés conditionnent la mise en pratique de l'ambition RSE de départ, en initiatives génératrices de valeur ajoutée à l'attention des salariés, de la planète et des clients, mais aussi en faveur du cabinet lui-même, via l'enjeu financier suscité. Plusieurs experts affirment que les actions RSE leur permettent de gagner de l'argent. E5 explique à ce sujet : « *on a essayé de calculer et on a vu qu'on a gagné de l'argent et ça, c'est une donnée très importante pour vendre le truc : non seulement ça ne nous coûte pas mais en plus ça nous rapporte... Augmenter un peu le télétravail et faire en sorte que des gens partagent le même espace de travail, c'est intéressant au niveau économique... C'est le papier, l'électricité... J'essaie de me battre contre les petits cadeaux inutiles, les gadgets dont on ne se sert jamais... Il y a plein de petites choses comme ça* ». D'autres expliquent que ces missions sont susceptibles d'accroître leurs honoraires. E1 affirme par exemple anticiper ses prestations conseils en matière de RSE en fixant des honoraires majorés dès le début de la mission.

Plusieurs d'entre eux considèrent par ailleurs la RSE comme un élément de différenciation vis-à-vis des autres cabinets. E4 explique : « *il est assez difficile de se distinguer les uns des autres. En intégrant quelques dimensions de la RSE, ça nous permet de nous distinguer et de montrer une forme d'ouverture d'esprit et puis témoigner du fait que voilà, on est un petit peu dans l'air du temps* ». E5 affirme que la labélisation est un moyen d'afficher ce critère de différenciation : « *Pour revenir sur l'accréditation LUCIE, on s'est dit qu'il y aurait un marché à prendre vraisemblablement... ça permet, du point de vue de l'interne et de l'externe, de valoriser notre démarche, ça donne une espèce de crédibilité* ».

En synthèse, nos résultats nous permettent de proposer une adaptation de la conception réaliste critique de la performativité de la comptabilité de Baker et Modell (2019, p. 933) :

Schéma 1 – Adaptation de la conception réaliste critique de la performativité de Baker et Modell (2019), à la réflexion sur l'effet performatif de l'ambition RSE des EC



4. Discussion et conclusion

L'objectif de cet article était d'identifier les cercles de normes qui conditionnent l'effet performatif de l'ambition RSE des EC, c'est-à-dire qui peuvent contribuer à transcender cette ambition en l'expression d'un nouveau levier de création de valeur interne et externe. Pour ce faire, nous avons réalisé une démarche de rétroduction, c'est-à-dire d'identification des structures sociales préexistantes, ou cercles de normes, susceptibles d'influencer l'effet performatif que nous cherchons à expliquer.

Cette recherche nous a permis d'identifier trois cercles de normes susceptibles de conditionner le fait que l'ambition RSE des cabinets évolue en un nouveau levier de création de valeur interne et externe. Le premier concerne la gouvernance partenariale et illustre le fait que les cabinets impliqués doivent être dirigés par des EC sensibilisés à la RSE et par là-même soucieux d'adopter des pratiques managériales créatrices de valeur vis-à-vis de leurs clients, fournisseurs, salariés et des pairs et autres experts avec lesquels ils sont en relation étroite. Le deuxième concerne la politique sociale et l'ambition environnementale et représente les défis que les cabinets doivent relever pour être créateurs de valeur vis-à-vis de leurs salariés et de la planète. Enfin, le troisième concerne

L'effet performatif de l'ambition RSE des experts-comptables : identification des cercles de normes explicatifs

les attentes de leurs PME clientes et traduit l'accompagnement par l'EC du développement de pratiques RSE chez ses clients et, par là-même, du déploiement de la performance RSE des clients. Au-delà de la valeur partenariale ainsi induite à l'attention des salariés, des clients, voire d'autres parties prenantes telles que les fournisseurs, les EC pensent être en mesure de bénéficier d'une valeur ajoutée interne à leur cabinet, de nature financière, qui résulterait des nouvelles opportunités de missions et des économies de coûts associées à une gouvernance responsable.

Notre étude montre que les EC engagés dans des pratiques de RSE en interne et auprès de leurs clients sont fortement sensibilisés à la RSE et ont des convictions personnelles fortes. Ils laissent transparaître leurs valeurs dans leur mode de management et contribuent par là-même à une sensibilisation accrue de leurs collaborateurs en faveur de la RSE. À ce titre, notre contribution permet de prolonger les études antérieures relatives à la légitimité des EC en matière de RSE (Medley, 1997 ; Reyes, 2001 ; Bakker, 2013 ; Botes *et al.*, 2014), en analysant la légitimité telle que perçue par les EC eux-mêmes. Ainsi, les EC particulièrement sensibilisés à la RSE se considèrent comme légitimes et sont par là-même davantage disposés à fournir les efforts nécessaires au développement de leurs compétences. Réciproquement, il arrive que certains clients entraînent leur EC dans cette voie, notamment en raison de leur proactivité et de leurs convictions personnelles en matière de RSE, ou en raison de l'appartenance de leur entreprise à des secteurs à risque du point de vue de la RSE. Notre résultat illustre ainsi une évolution du contexte professionnel des EC car, en 2014, l'étude de Déjean et Rival avançait le contre-argument d'un manque d'intérêt des entreprises clientes des cabinets.

Afin de mettre en pratique leur ambition RSE au sein de leur cabinet, les EC doivent avant tout s'informer et se former (Caron et Fortin, 2014), afin d'appréhender le concept de RSE et d'en connaître les contours. Cette formation et cette information peuvent être réalisées *via* le Conseil Supérieur et les Conseils Régionaux de l'OEC, mais plusieurs EC interrogés suggèrent que la thématique de la RSE soit aussi abordée dans le cursus universitaire d'expertise comptable. Postaire (2018) explique que, pour l'instant, tel n'est pas le cas et identifie trois facteurs expliquant la faible place de la RSE dans ce cursus de formation : les coûts qu'engendreraient la mise en place d'une UE portant sur la RSE, la densité du programme existant, et le fait que la majorité des EC ne demande pas pour l'instant que la RSE soit incluse dans les programmes. De même, à terme, un message fort de la profession pourrait consister à inviter les futurs EC à s'engager à prodiguer des conseils responsables à leurs clients, à l'occasion de leur prestation de serment.

Notre travail de recherche comporte des limites qui nous permettent de proposer des voies de recherches futures. La portée de cette recherche demeure tout d'abord limitée du fait de la composition de l'échantillon volontairement définie en référence aux seuls EC français sensibilisés à la RSE et ayant déjà initié une démarche RSE interne, voire des missions de conseil RSE à l'attention

de leurs clients. Le CSOEC juge que la dimension RSE n'est pas encore suffisamment prise en considération par la profession. Une étude réalisée auprès d'EC peu impliqués en matière de RSE permettrait d'identifier les raisons de ce désintérêt.

Ensuite, cette recherche n'avait pas pour but de réaliser l'étude de la rétrodiction, précédemment évoquée, consistant à étudier le niveau d'expression des pouvoirs causaux encastrés dans les cercles de normes, voire leurs interactions. Les cercles de normes représentés dans notre schéma apparaissent ainsi entrelacés, pour représenter leur potentialité d'entrer en conflit ou au contraire de se renforcer, sans que nous ayons l'ambition d'apporter des éléments de réponse sur ce point pour l'instant. « *La rétrodiction est une première étape nécessaire pour de telles analyses en fournissant les éléments de base analytiques pour la rétrodiction* » (Baker et Modell, 2019, p. 934). Aussi, anticipons-nous un prolongement à ce travail de recherche par l'étude non seulement de ces relations causales entre cercles de normes, mais aussi de l'effet performatif de l'ambition RSE des EC.

Sur ce dernier point, et à l'instar de Baker et Modell (2019), nous envisageons la réalisation de deux études permettant d'analyser le rôle potentiel que pourraient jouer les parties prenantes dans le renforcement de l'effet performatif de l'ambition RSE des EC.

La première serait une enquête auprès des salariés des cabinets d'expertise comptable. Cette étude permettrait en premier lieu d'appréhender l'alignement ou la rupture entre l'ambition managériale des EC étudiée dans cet article et les attentes des employés en matière de politique sociale. Elle permettrait ensuite, l'environnement représentant un acteur qui ne peut pas être interviewé, de positionner les salariés en tant que porte-parole des défis environnementaux que devraient relever les cabinets d'expertise comptable.

La seconde serait une enquête réalisée auprès des clients significatifs afin d'apprécier dans quelle mesure la mise en œuvre de l'ambition RSE des EC pourrait avoir un effet favorable sur la création de valeur externe chez les PME clientes et sur les opportunités financières associées pour les cabinets.

Bibliographie

BAKER M. et MODEL S. (2019), "Rethinking performativity: A critical realist analysis of accounting for corporate social responsibility", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol.32, n°4, p. 930-956.

BAKKER P. (2013), "Accountants will save the world", *Harvard Business Review Blog Network*. Retrieved, 20.

BALL A., OOWEN D., GRAY R. (2000), "External transparency or internal capture? The role of third-party statements in adding value to corporate environmental reports", *Business Strategy and The Environment*, Vol.9, p. 1-23.

L'effet performatif de l'ambition RSE des experts-comptables : identification des cercles de normes explicatifs

BEBBINGTON J., GRAY R., THOMSON I., WALTERS D. (1994), "Accountants' attitudes and environmentally-sensitive accounting", *Accounting and Business Research*, Vol.24, n°94, p. 109-120.

BERGER-DOUCE S. (2012), « Les EC et l'appropriation du développement durable par les dirigeants de PME », *Entrepreneurial Practice Review*, Vol. 2, n°3, p. 5-21.

BERGER-DOUCE S. (2014), « La gestion par la RSE, un gage de performance en PME ? ». In *Gérer les RH en PME : de la théorie à la pratique* coordonné par M.A. Vilette, Vuibert, pp. 355-374 (chapitre 18).

BOTES V., LOW M. & CHAPMAN J. (2014), "Is accounting education sufficiently sustainable?", *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, Vol.5, n°1, p. 95124.

CARON M.-A., FORTIN A., NASREDDINE M. (2006), « Les comptables et la RSE : une question de connaissances ou de compétences ? », *Revue Internationale de Gestion*, Vol.31, n°2, p. 92-100.

CARON M.-A. et FORTIN A. (2010), « Le professionnel comptable et la RSE : la construction de compétences et l'engagement professionnel ou organisationnel », *Crises et nouvelles problématiques de la Valeur*, 31^e Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Nice.

CARON M.A. et FORTIN A. (2014), "Accountants' construction of CSR competencies and commitment", *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, Vol.5, n°2, p. 172-196.

COURRENT J.-M. (2012), *RSE et Développement Durable en PME, Comprendre pour agir*. Collection : Petites Entreprises et Entrepreneuriat, Ed. DeBoeck.

COURRENT J.-M. et OOMRI W. (2014), « Développement Durable en PME : Quelle influence des parties prenantes ? », *12^e Congrès International Francophone en Entrepreneuriat et PME*, Agadir, 29-31 oct.

CROWTHER D. et HOSKING D.M. (2005), "Accounting in Babel? Constructing social accounting as a multi-logical performance", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol.16, p. 535-550.

DEEGAN C., GEDDES S., STAUNTON J. (1996), "A survey of Australian accountants' attitudes on environmental reporting", *Accounting Forum*, Vol.19, n°4, p. 399-416.

DEJEAN F. et RIVAL M. (2014), « L'appropriation progressive des enjeux de la RSE par la profession comptable : un chemin incertain ». In *Comptabilité, Finance et Politique, De la pratique à la théorie : l'art de la conceptualisation – Mélanges en l'honneur du Professeur Christian Hoarau*, p. 279-287.

GAVARD-PERRET M.-L., GOTTELAND D., HAOND C., JOLIBERT A. (2012), *Méthodologie de la recherche en sciences de gestion : Réussir son mémoire ou sa thèse*, Pearson, 2^{sd} Ed.

GILLET-MONJARRET C. (2014), « L'étude de la pratique de vérification sociale dans le contexte français de la loi Grenelle 2 », *Revue de l'Organisation Responsable*, Vol.9, n°1, p. 25-38.

GILLET-MONJARRET C. et RIVIERE-GIORDANO G. (2017), « La vérification sociale : Une revue de littérature », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Vol.23, n°2, p. 11-62.

KUASIRIKUN N. (2005), "Attitudes to the Development and Implementation of Social and Environmental Accounting in Thailand", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol 16, n°8, p. 1035-1057.

LAPSLEY I. et WRIGHT E. (2004), "The diffusion of management accounting innovations in the public sector : a research agenda", *Management Accounting Research*, Vol.15, n°3, p. 355-374.

LODHIA S.K. (2003), "Accountants' responses to the environmental agenda in a developing nation : An initial and exploratory study on Fiji", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol.14, p. 715-737.

MAZARS-CHAPELON A., CHAPPELLIER P., MIGNON S. (2018), "The Emergence of Management Innovation in Microenterprises : Absorptive Capacity and Entrepreneur-CPA's relationship", *International Journal of Entrepreneurship and Small Business*, Vol.35, no 1.

MEDLEY P. (1997), "Environmental accounting : What does it mean to professional accountants ?", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol.10, n°4, p. 594-600.

MIGNON S., CHAPPELLIER P., MAZARS-CHAPELON A. (2018), « Les ressorts de la fabrique de la connaissance comptable en PE », *Revue de l'Entrepreneuriat*, V.17, n°3/4.

MIKOL A. et PUECH-LESTRADE P. (2014), « L'impact de la RSE sur les entreprises et la profession comptable ». In *Comptabilité, Finance et Politique, De la pratique à la théorie : l'art de la conceptualisation – Mélanges en l'honneur du Professeur Christian Hoarau*, p. 121-128.

O'DWYER B. (2001), "The legitimacy of accountants' participation in social and ethical accounting, auditing and reporting", *Business Ethics : A European Review*, Vol.10, n°1, p. 27-39.

OECD (2015), *Kit Mission – Réaliser des missions relatives au développement durable /RSE* – Janvier 2015, Document de travail de l'Ordre des EC.

OECD (2017), « Expertise comptable : les marchés des TPE-PME et des associations », *Revue fiduciaire Comptable*, n°453 – Octobre.

OUVRARD S. et GANDJA S.-V. (2012), « Les choix d'externalisation des missions dans les cabinets d'expertise comptable », *La Revue du Financier*, n°198, p. 90.

L'effet performatif de l'ambition RSE des experts-comptables : identification des cercles de normes explicatifs

PLUCHART J.-J. (2018), « Révolution ou transition digitale et collaborative ? », in *Le financier, le juriste et le geek, les défis des métiers du conseil, du chiffre et du droit*, sous la direction d'A.P. Bahuon et J.J. Pluchart, Maxima, Laurent Du Mesnil éditions.

PLUCHART J.-J. (2019), « L'accompagnement des entreprises par les métiers du chiffre, du droit et du conseil », in *Transformation des entreprises, les métiers du conseil, du droit et du chiffre à l'ère phygitale*, sous la direction de A.P. Bahuon et J.J. Pluchart, Vuibert.

POSTAIRE M. (2018), « Trois essais sur la diffusion du contrôle de gestion environnemental et sociétal », *39^e congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, 15-17 mai, Nantes.

POWER M. (1991), "Auditing and environmental expertise : between protest and professionalism", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol.4, n°3, p. 30-42.

RAFFOURNIER B. (2018), *Théorie de la comptabilité financière*, Ed. Economica, Collection Gestion.

REYES M.F. (2001), "Environmental management accounting education in the Philippines : The accountancy profession as a medium for change", *News Journal of the Asia Pacific Centre for Environmental Accountability*, Vol.7, n°3, p. 7-11.

ROGERS E.M. (1995), *Diffusion of innovations*. New York : Free Press.

SAVALL H. et ZARDET V. (2004), *Recherche en sciences de gestion : approche qualimétrique. Observer l'objet complexe*, Economica, Paris.

WANG L., NEWMAN P., YIN C., LI W. (1997), "Environmental management and attitudes of Chinese managers and accountants : The results of a questionnaire", *Social and Environmental Accounting*, Vol.17, n°21, p. 1-15.

WILMSHURST T.D. et FROST G.R. (2001), "The role of accounting and the accountant in the environmental management system", *Business Strategy and the Environment*, Vol.10, n°3, p. 135-147.

WYCHERLEY I. (1997), "Environmental managers and accounting", *Journal of Applied Management Studies*, Vol. 6, n°2, p. 169-184.