



HAL
open science

Espoirs et désillusions des auditeurs financiers dans le champ de la RSE. Une ethnographie en cabinet non-Big.

Camille Gaudy

► To cite this version:

Camille Gaudy. Espoirs et désillusions des auditeurs financiers dans le champ de la RSE. Une ethnographie en cabinet non-Big.. Gestion et management. Université Toulouse 1 Capitole, 2020. Français. NNT: . tel-03134883

HAL Id: tel-03134883

<https://theses.hal.science/tel-03134883>

Submitted on 8 Feb 2021

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

ESPOIRS ET DÉSILLUSIONS DES AUDITEURS FINANCIERS DANS LE CHAMP DE LA RSE

Une ethnographie en cabinet non-Big

THESE

Pour l'obtention du titre de
DOCTEUR EN SCIENCES DE GESTION
présentée et soutenue publiquement par

Camille GAUDY

JURY

- Directeurs de thèse :** **Monsieur Christophe GODOWSKI**
Professeur à l'Université de Limoges
- Monsieur Jonathan MAURICE**
Maître de conférences à l'Université Toulouse 1 Capitole
- Rapporteurs :** **Madame Stéphanie CHATELAIN-PONROY**
Professeur au Conservatoire national des arts et métiers
- Monsieur Yves GENDRON**
Professeur à l'Université de Laval
- Suffragants :** **Monsieur Simon ALCOUFFE**
Professeur à Toulouse Business School
- Monsieur Bertrand MALSCH**
Professeur à Queen's University
- Monsieur Jérémy MORALES**
Professeur à King's College London
- Monsieur Gérald NARO**
Professeur à l'Université de Montpellier
- Madame Emmanuelle NEGRE**
Maître de conférences à l'Université Toulouse 1 Capitole

27 novembre 2020

ESPOIRS ET DÉSILLUSIONS DES AUDITEURS FINANCIERS DANS LE CHAMP DE LA RSE

Une ethnographie en cabinet non-Big

THESE
Pour l'obtention du titre de
DOCTEUR EN SCIENCES DE GESTION
présentée et soutenue publiquement par

Camille GAUDY

JURY

- Directeurs de thèse :** **Monsieur Christophe GODOWSKI**
Professeur à l'Université de Limoges
- Monsieur Jonathan MAURICE**
Maître de conférences à l'Université Toulouse 1 Capitole
- Rapporteurs :** **Madame Stéphanie CHATELAIN-PONROY**
Professeur au Conservatoire national des arts et métiers
- Monsieur Yves GENDRON**
Professeur à l'Université de Laval
- Suffragants :** **Monsieur Simon ALCOUFFE**
Professeur à Toulouse Business School
- Monsieur Bertrand MALSCH**
Professeur à Queen's University
- Monsieur Jérémy MORALES**
Professeur à King's College London
- Monsieur Gérald NARO**
Professeur à l'Université de Montpellier
- Madame Emmanuelle NEGRE**
Maître de conférences à l'Université Toulouse 1 Capitole

27 novembre 2020

« L'Université n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans cette thèse. Ces opinions doivent être considérées comme propres à l'auteur ».

Remerciements

En premier lieu, je tiens à remercier mes directeurs de thèse, Christophe Godowski et Jonathan Maurice, pour la pertinence de leurs remarques, pour la liberté, l'autonomie et la confiance qu'ils m'ont accordées, pour leur écoute et pour leurs encouragements pendant cette thèse. En repensant à ces années heureuses de doctorat, je réalise la chance que j'ai eu de travailler dans ce cadre de bienveillance, de respect et d'estime mutuels.

Mes remerciements vont également aux professeurs Yves Gendron, Stéphanie Chatelain-Ponroy, Bertrand Malsch, Jérémy Morales, Simon Alcouffe et Emmanuelle Nègre et Gérard Naro. Je suis honorée qu'ils aient accepté d'être juges de ce travail. Je remercie tout particulièrement le professeur Bertrand Malsch, pour son accueil lors de mon *visiting* au sein de la Smith School of Business (Queen's University, Ontario, Canada). Notre collaboration a été extrêmement stimulante et j'ai pris un réel plaisir à écrire notre article de recherche. Je le remercie pour ses conseils avisés, pour sa gentillesse, pour sa curiosité intellectuelle contagieuse.

Je tiens plus généralement à remercier l'ensemble des chercheurs en comptabilité de TSM-R, du LGCO et de TBS pour leurs remarques constructives durant les ateliers doctoraux, notamment les professeurs Simon Alcouffe, Marie Boitier, Marie Caussimont et Marie-Anne Verdier qui ont montré un intérêt tout particulier pour mes travaux. Je remercie également toutes les équipes administratives de l'école doctorale et de TSM-R qui ont constitué une aide capitale pour mener à bien mes projets.

Par ailleurs, cette thèse n'aurait jamais vu le jour sans la transparence des auditeurs et associés avec qui j'ai travaillé pendant neuf mois d'immersion ethnographique. Je les remercie pour leur temps et leur confiance : ils m'ont ouvert les portes d'un monde secret, fascinant et difficile à pénétrer.

Je tiens également à remercier les doctorants canadiens : Oriane, Stéphanie et Nate. Merci de m'avoir accueillie, merci de m'avoir fait découvrir (et aimer) les latte du Tea Room, la tire d'érable et les matchs de hockey. Les doctorants toulousains : Grégoire, Maxence et Taïeb avec qui j'ai passé de très bons moments, mais aussi et surtout mon acolyte de thèse et amie Kathleen. Je la remercie pour ses relectures de chapitres à un moment décisif, son soutien indéfectible et sa grande gentillesse. Cette période de thèse n'est, j'en suis sûre, que le commencement d'une longue amitié.

Enfin, mes derniers remerciements vont à mes proches « non académiques » ; ils m'ont aidé dans cette thèse, bien plus qu'ils ne l'imaginent. Le travail de thèse est un travail collectif et j'ai une chance immense d'être si bien entourée. Mes parents, qui m'ont toujours poussé à faire des études et qui m'ont, chacun à leur manière, amené là où je suis aujourd'hui. Sabine et ma tante Anne, pour leur gentillesse et leur intérêt pour cette thèse. Ma grand-mère et mon frère Nicolas, toujours là quoi qu'il arrive. Ma famille de cœur, mes amis de toujours (depuis la maternelle pour certains !), chacun pour leurs particularités. Merci d'être là depuis toutes ces années ! Au fil du temps : Timoté, Océane, Hadrien, Pierre, Marion, Nadia, Camille, Arthur, Elise, Damien, Mathilde, David, Jonathan, Yann, Céline, Avril, les « météo » et Kat. Enfin, je te remercie, Léo : les mots me manquent. Merci pour tout.

Sommaire

Remerciements	9
Introduction	13
Partie 1 Une ethnographie en cabinet non-Big pour appréhender la légitimité des auditeurs financiers comme vérificateurs de l'information RSE	25
Chapitre 1 Utilité de la vérification RSE et place des comptables sur ce nouveau marché : questionnements scientifiques sur leur légitimité.....	29
1. Utilité de la vérification RSE : bénéfices, lacunes et solutions	33
2. Débat autour de la place des comptables dans le champ de la RSE.....	38
3. Une littérature encore incomplète par certains aspects	44
Chapitre 2 Les auditeurs financiers sur le marché de la RSE : cadre d'analyse d'un profond besoin de reconnaissance de leur légitimité.....	51
1. Légitimité et reconnaissance : cadre général d'analyse.....	55
2. Niveau d'analyse individuel d'un besoin de reconnaissance des professionnels	61
3. Niveau d'analyse organisationnel d'un besoin de reconnaissance des professionnels	71
Chapitre 3 Comprendre le vécu quotidien des vérificateurs RSE par l'immersion ethnographique en cabinet d'audit.....	79
1. En amont : choix ethnographique et sélection des cas d'études.....	81
2. Conditions de production des données et de leur interprétation : justification des choix effectués et éléments de réflexivité	91
Partie 2 Une quête de légitimité individuelle et organisationnelle entre espoirs et désillusions	103
Chapitre 4 Les espoirs individuels et organisationnels	107
1. La quête de sens des individus dans la sphère de la solidarité	109
2. L'espoir des cabinets de trouver leur place face aux Big	113
Chapitre 5 Les désillusions individuelles et organisationnelles.....	119
1. Les désillusions individuelles au travail et dans le travail (sphère de la solidarité)	121
2. Domination des Big Four, un combat perdu d'avance ?	131
Chapitre 6 Discussion : convergence des deux niveaux d'analyse et risques d'une société de l'audit en RSE.....	137
1. Une gestion de la désillusion convergente	141
2. Une quête de légitimité des auditeurs financiers non-Big prenant une tournure inquiétante.....	148
3. Le conseil peut-il (re)donner de la légitimité aux auditeurs financiers non-Big dans leur rôle de vérificateur RSE ?.....	151
Conclusion.....	159

Bibliographie.....	169
Annexe	193

Introduction

« Progressivement, la vérification RSE a émergé de ses origines sales et diverses dans le monde privé des entreprises » (Power 1997, p. 126).

Cette observation prémonitoire de Power est devenue, 20 ans plus tard, une réalité réglementaire et institutionnelle incontournable pour de nombreuses organisations, publiques ou privées, qui sollicitent de plus en plus l'intervention des firmes de services d'audit pour faire certifier leurs publications sociales et environnementales (Michelon et al., 2019). Selon une étude du cabinet KPMG, 67 % des 250 plus grandes entreprises mondiales ont eu recours à de tels services en 2017 (KPMG, 2017). Certains espaces juridiques et règlementaires, comme la France (Gillet-Monjarret et Rivière-Giordano, 2017) ou encore l'Afrique du Sud (Ackers et Eccles, 2015) ont même rendu ce type de vérification obligatoire. Le secteur de l'audit a joué un rôle clé dans l'obtention d'un tel niveau d'institutionnalisation. En participant à la fois au développement et à l'application des cadres conceptuels (Malsch, 2013), les auditeurs financiers ont œuvré activement pour promouvoir la vérification RSE et se légitimer, devenant petit à petit des « points de passage obligés » techniques et politiques (O'Dwyer et al., 2011).

À la fois phénomène de société et du monde des affaires, le développement de la vérification RSE a reçu une attention marquée dans la littérature, notamment à travers trois courants empiriques. Le premier courant s'est attaché à évaluer la réaction des marchés à la production de rapport de certifications, aussi bien du point de vue de leur contenu que du choix du tiers parti indépendant chargé de produire l'évaluation (Casey et Grenier, 2015 ; Cho et al., 2012 ; Simnett et al., 2009). Ces études ont mis en évidence certains bénéfices « économiques » que les entreprises pouvaient tirer en divulguant ces rapports et en signalent publiquement leur engagement socialement responsable (Dhaliwal et al., 2012 ; Dhaliwal et al., 2011).

Le second courant, plutôt critique, s'est attelé à analyser le contenu et les caractéristiques du *reporting* social et environnemental, mettant souvent en évidence un décalage entre les bonnes intentions affichées publiquement par les organisations et la superficialité ou « l'hypocrisie organisée » (Cho et al., 2015) sous-jacente à cet exercice de divulgation et de transparence (Testa et al., 2018 ; Diouf et Boiral, 2017 ; Simnett et al., 2009 ; Cooper et Owen, 2007 ; O'Dwyer et Owen, 2007, 2005).

Le troisième courant, davantage centré sur le quotidien des auditeurs, et beaucoup moins développé empiriquement, s'est concentré sur l'analyse des processus d'institutionnalisation ayant permis à l'industrie comptable (les « Big Four ») de faire valoir et faire accepter son expertise d'audit financier dans le domaine de la RSE (Farooq et de Villiers, 2019 ; Briem et Wald, 2018 ; Power 2003 ; Power, 1997). Ainsi, O'Dwyer (2011) a documenté la fragilité et la complexité des efforts déployés pour rendre « auditable » les activités sociales et environnementales des entreprises. L'innovation liée à ce nouveau type de vérification peut être en effet limitée par une forte dépendance à l'égard des techniques traditionnelles d'audit financier et par certaines contraintes imposées par les procédures de contrôle des grands cabinets. Dans la même veine, O'Dwyer et al. (2011) ont montré l'existence d'une dynamique complexe d'interactions liée aux tentatives des auditeurs d'acquiescer et maintenir une légitimité pragmatique, morale et cognitive auprès de trois groupes clés : les clients qui commandent les services de vérification, les « utilisateurs » de ces vérifications, et le département interne des risques qui doit approuver le contenu des rapports de vérification.

La thèse se positionne sur ce troisième courant. En dépit des critiques et de la fragilité associée à l'émergence de cette activité relativement nouvelle, l'industrie comptable (et en particulier les « Big Four ») a réussi sa prise de contrôle de ce nouveau domaine d'expertise lucratif. En apparence, la légitimité de la profession semble désormais solidement établie (GRI, 2013). Par ailleurs, la standardisation croissante des pratiques de vérification offre aux auditeurs – également en apparence – un cadre plus stable et plus proche de l'audit financier pour valoriser leur expertise (Cohen et Simnett, 2015).

Malgré un intérêt grandissant des universitaires et des praticiens (Junior et al., 2014), cette littérature foisonnante et stimulante sur la vérification RSE a peu progressé dans trois principales directions. Premièrement, les études de terrain qui documentent la façon dont les auditeurs vivent leur légitimité et donnent un sens à leur mission et à leur environnement de travail quotidien sont rares (Canning et al., 2019). Pourtant, sans un compte rendu de la façon dont le travail de vérification est représenté, vécu et mis en œuvre, « des questions de recherche importantes risquent d'être laissées dans l'obscurité » (Hirst et Koonce, 1996, p. 459). C'est d'autant plus le cas lorsque les vérificateurs sont le produit de l'industrie comptable et

financière, industrie a priori très éloignée des problématiques RSE, et donc (pour reprendre une terminologie comptable) potentiellement génératrice d'un déficit de légitimité.

Deuxièmement, le focus empirique de la littérature principalement axé sur les activités des grands cabinets comptables continue de laisser dans l'ombre académique la « réalité » des cabinets de tailles moyennes ou petites. Alors que les cabinets non-Big se sont massivement développés et structurés pour pouvoir répondre à la demande croissante des petites et moyennes entreprises en matière de vérification RSE (GRI, 2018)¹, les Big Four sont restés au centre de la conversation académique. Le risque est alors de présenter une vision unilatérale du domaine professionnel (Canning et al., 2018). Par ailleurs, les non-Big sont « souvent cités comme des intermédiaires crédibles pour la communication avec les PME sur les questions liées au développement durable, puisqu'ils sont (souvent) les seuls conseillers d'entreprise avec lesquels une petite entreprise est naturellement en contact » (ACCA, 2012, p. 6)² : leur impact social, environnemental et sociétal potentiel est donc loin d'être négligeable, mais trop souvent négligé. Enfin, les défis en termes de légitimité ne doivent sans doute pas se poser de la même manière lorsque les auditeurs financiers sont – ou non – exclus de l'élite des Big.

Troisièmement, la littérature fournit principalement ses conclusions dans un contexte de recours *volontaire* des entreprises à la vérification RSE. Cependant, nous en savons encore très peu sur l'impact que peut avoir un contexte rendant la vérification obligatoire – comme c'est le cas en France ou en Afrique du Sud – sur les auditeurs et leurs parties prenantes (Gillet-Monjarret et Rivière-Giordano, 2017 ; Ackers et Eccles, 2015). Cette focalisation sur les contextes de recours volontaire constitue donc une lacune importante dans la littérature, susceptible d'affecter la compréhension de la légitimité des auditeurs financiers en matière de RSE. La France ayant *légiféré* sur un système de vérification obligatoire des informations sociales, environnementales et sociétales publiées par les entreprises, elle est ainsi un cas d'espèce méritant toute l'attention des chercheurs souhaitant affiner la compréhension de la légitimité des auditeurs dans le champ de la RSE.

¹ Dans une enquête mondiale réalisée par l'IFAC auprès de comptables professionnels travaillant dans des non-Big (IFAC, 2013), la moitié des personnes interrogées ont indiqué que leur cabinet offrait actuellement un service RSE et, parmi les autres, la moitié n'offre pas actuellement de service RSE mais prévoit d'en offrir à l'avenir (p. 10).

² The Association of Chartered Certified Accountants (ACCA).

L'objectif de cette étude doctorale est donc double : 1) Documenter la manière dont les auditeurs issus du domaine financier – *a priori* bien éloigné des problématiques RSE – vivent leur travail et les défis spécifiques de légitimité auxquels ils doivent faire face en France ; 2) Mieux comprendre les aspirations professionnelles des auditeurs de terrain spécialisés dans la vérification RSE et travaillant dans des cabinets non-Big, et l'impact qu'elles peuvent avoir tant au niveau individuel (les auditeurs en tant qu'individus) qu'au niveau organisationnel (le cabinet d'audit).

Plus précisément, la question de recherche sous-jacente à cette thèse a été de comprendre *comment la vérification RSE – en tant que nouvelle activité professionnelle pour laquelle leur légitimité n'est pas systématiquement reconnue – est vécue par les auditeurs financiers*. Si la question de recherche était initialement scindée en deux – étude du niveau individuel d'une part et du niveau organisationnel d'autre part – les résultats montrent l'interdépendance de ces deux niveaux d'analyse qui se nourrissent mutuellement, et par conséquent l'importance de les analyser simultanément. De plus, cette recherche ne parle finalement pas de « pratique d'audit » en tant que telle, mais davantage du vécu des auditeurs sur leurs propres pratiques et celles des cabinets. L'objectif de la thèse n'est pas tant d'informer le lecteur sur la façon dont les audits RSE sont menés, mais plutôt sur la façon dont ils sont vécus par les vérificateurs, et de l'impact que ce vécu peut avoir sur l'audit de demain.

Par ailleurs, en établissant ces objectifs et cette question de recherche, la doctorante a conscience que son travail – comme toute recherche – s'inscrit dans une conception de la connaissance, un « paradigme épistémologique » (Avenier et Thomas, 2012 ; Van de Ven, 2007). Plus spécifiquement, d'après Van de Ven 2007, p. 36):

« Sous-jacente à toute forme de recherche se trouve une philosophie de la science, qui nous informe sur la nature du phénomène étudié (ontologie) et les méthodes pour le comprendre (épistémologie). Que ce soit de manière explicite ou implicite, nous nous appuyons sur une philosophie de la science pour interpréter le sens, les relations logiques et les conséquences de nos observations et de nos déclarations théoriques »

Pour reprendre la définition communément admise de Kuhn (1970, p. 175), le paradigme épistémologique désigne « toute la constellation des croyances, valeurs, techniques, etc., partagées par les membres d'une communauté donnée ». Il permet au chercheur d'orienter, de

légitimer, et de valider ses choix méthodologiques (Thietart, 2014). Bien qu'il existe une multitude de sous-catégories, trois principaux paradigmes se distinguent :

- *Les recherches positivistes* (Boisot et McKelvey, 2010) qui font l'hypothèse qu'il existe une réalité objective en soi, indépendamment des individus qui l'observent. Elles veillent à rester neutres et objectives, à réfuter ou corroborer des hypothèses *via* l'utilisation de méthodes répliquables (tests statistiques, simulations, ...). La plupart des recherches en sciences de gestion s'inscrivent dans cette tradition.
- *Les recherches constructivistes* (Guba et Lincoln, 1998 ; Lincoln et Guba, 1985) qui s'intéressent à la manière dont la réalité est construite par les individus. Ces recherches partent du postulat que le réel est relatif, et donc qu'il existe une multitude de réalités socialement construites. Elles considèrent qu'il y a interdépendance entre le chercheur et son sujet d'étude, qui s'influencent mutuellement pour former une nouvelle réalité, celle construite à partir du sens qui est donné par le chercheur et les acteurs qui interagissent.
- *Les recherches interprétativistes* (Sandberg, 2005) qui se situent entre les deux paradigmes. Elles considèrent que le sens que les individus donnent à une situation qu'ils expérimentent et vivent forme une réalité intersubjective, que le chercheur va chercher à interpréter en prenant un maximum de recul par rapport à la situation, tout en admettant que son interprétation est nécessairement empreinte de subjectivité. Le but de ces recherches est donc de comprendre les processus d'interprétation, de construction de sens, de communication, et d'engagement dans les situations, par le biais de méthodes herméneutiques et ethnographiques.

Si les quêtes de validité et de fiabilité constituent des principes directeurs fondamentaux dans toute recherche d'intention scientifique (Gibbert et al., 2008), leur signification précise et donc les éléments de leur évaluation dépendent ainsi du cadre épistémologique spécifique de la recherche (Avenier et Gavard-Perret, 2012 ; Usunier et al., 2000).

Il est donc important de préciser que cette thèse abandonne l'idée de chercher une vérité objective et généralisable, indépendante du chercheur. En revanche, la doctorante a cherché à prendre de la distance et du recul par rapport aux données observées et à « interpréter » les expériences et les vécus des vérificateurs RSE issus de non-Big, tout en ayant conscience que son interprétation, en dépit des précautions prises en termes de distanciation, allait nécessairement être empreinte de subjectivité.

Ainsi, la doctorante a suivi les recommandations de Sandberg (2005) et Burrell et Morgan (1979), qui suggèrent au chercheur ancré dans le paradigme interprétatif de faire l'expérience de son sujet d'étude, et donc d'aller au-delà de la simple analyse distante, par le biais de méthodes ethnographiques permettant de ressentir puis comprendre son inertie. Pour répondre à la question de recherche que pose cette thèse, un matériel empirique significatif a été récolté par le biais d'une étude ethnographique – rare chez les chercheurs en audit – d'une durée de neuf mois dans deux cabinets comptables non-Big offrant des services de vérification RSE en France.

Les deux cabinets ont été sélectionnés en fonction de *leurs similarités d'une part*, en termes de taille de l'équipe d'audit (7 auditeurs en moyenne sur l'année) et de clients (PME), et de *leur complémentarité d'autre part*, en termes de maturité sur le marché. Plus précisément, le premier cabinet, Alpha, n'avait lancé le pôle RSE que depuis deux ans, son activité financière restant dominante. À l'inverse, le second cabinet, Bêta, avait plus de dix ans d'expérience : il a été un des premiers cabinets en France à proposer de tels services, avec un succès commercial tel qu'il a pu abandonner toute activité financière pour ne se consacrer qu'à la RSE depuis environ 5 ans.

Diplômée de deux masters en comptabilité-gestion et ayant commencé sa carrière en audit financier (tout comme la majorité des vérificateurs RSE avec qui elle a travaillé), la doctorante s'est faite recrutée à plein temps comme stagiaire RSE dans ces deux cabinets pendant la période de haute saison d'audit en 2018 (5 mois, au sein de « Alpha ») et 2019 (4 mois, au sein de « Bêta »). Les associés étant parfaitement au courant de son statut de chercheur et de son travail de thèse, elle a pu consigner ses observations quotidiennement dans un journal de bord. Ces notes ethnographiques sont le produit de plus de 184 jours et 1 472 heures de travail et de missions avec les auditeurs, auxquelles s'ajoutent les (très) nombreuses pauses café, les repas animés, les déplacements en mission, et les soirées d'*after-work* qui ont rythmé cette longue période d'immersion. La durée du terrain est finalement plus longue que l'immersion en elle-même, un contact plus informel ayant été gardé (prise de nouvelle par messages, dîner le soir, etc.) avec plusieurs anciens collègues.

L'une des principales « découvertes surprenantes » (Alvesson et Kärreman, 2007, p. 1274) de cette étude a été de constater l'existence d'un engagement professionnel chez les auditeurs gouvernés par une importante quête de sens, quel que soit le niveau hiérarchique et y compris chez les associés du cabinet. Cette quête de sens des individus résonne fortement avec le besoin des auditeurs que leur légitimité soit *reconnue*, au niveau individuel (les auditeurs) comme au niveau organisationnel (le cabinet), alors même que le marché de la vérification RSE se ferme au profit des cabinets d'audit du Big Four. Loin de l'analyse de Malsch (2013, p. 149) suggérant l'existence au sein des firmes comptables

« d'un effort majeur de rationalisation visant à justifier l'émergence d'une conscience sociale et morale dans les affaires, non au nom de sentiments subjectifs ou de valeurs humaines, mais au nom d'une logique économique et dépolitisée de rentabilité »,

notre analyse documente au contraire une très grande majorité d'auditeurs motivés par de fortes valeurs sociales et politiques, permettant de donner une image de l'auditeur différente de celle du « requin de la finance » (Soleil, #J1 α) que les enjeux de RSE ne préoccupent pas sincèrement (Malsch, 2013). La perspective « d'être utile à ce monde » (Roxanne, #J1 β), « d'être les artisans d'un futur soutenable » (Léo, #S1 α), ou de « changer les entreprises mais aussi la société en général » (Pierre, #P1 β) semble être au cœur de leur mission telle qu'ils la définissent. Ces espoirs qu'ont les auditeurs financiers de changer le monde en mettant leur expertise d'audit au service d'une « cause plus noble » se traduisent ainsi au niveau organisationnel par la conviction qu'ils ont – malgré la domination des Big – leur place sur ce marché dès lors qu'ils proposent un service différent dont la vocation affichée est d'aider les PME et PMI dans leur transition écologique et sociale.

Cependant, la réalité du terrain (*i.e.*, des contrôles de vérification difficiles à mettre en place et des clients ne partageant pas le même idéal transformatif) et des contraintes organisationnelles imposées par un cabinet non-Big (*i.e.*, des ressources moindres et des contraintes commerciales plus fortes) entrent violemment en conflit avec ce désir de sens. Pire, certains réalisent le paradoxe à parler avec les clients de politiques de bien-être au travail alors que les auditeurs sont les premiers à travailler de longues heures et à ressentir un sentiment d'épuisement professionnel. Face à cette autre « mission impossible » (Guénin-Paracini et al., 2014, p. 272) et un sentiment de « façade organisationnelle » (Cho et al., 2015), les auditeurs ont le sentiment que leur légitimité n'est pas reconnue, ce qui génère chez eux une souffrance

professionnelle que la théorie honnethienne (2006, 2000) permet d'éclairer et de comprendre plus profondément.

En situation de souffrance, les professionnels désillusionnés se « désengagent » cognitivement et émotionnellement de la vérification RSE, ou bien décident de « convertir » la fonction d'audit en une fonction de conseil, afin de redonner du sens à leur travail (au niveau individuel) et de lutter contre la fermeture sociale au profit des Big (au niveau organisationnel) pour que leur légitimité soit enfin reconnue.

Lorsque que les individus s'efforcent de trouver un sens à leur vie, à l'instar des auditeurs que nous avons pu observer, ils le font souvent par le travail (Michaelson et al., 2014 ; Rosso et al., 2010). Pour interpréter et donner du sens à nos résultats, notre analyse s'appuie ainsi en particulier sur la notion de « sens au travail³ » qui a été fréquemment mobilisée dans la littérature en organisation et en management (Akdogan et al., 2016 ; Beadle et Knight, 2012 ; Bowie, 1998) pour expliquer l'engagement et/ou l'activisme d'employés ou de gestionnaires en faveur de pratiques sociales et environnementales (Aguinis et Glavas, 2019 ; Mitra et Buzzanell, 2017 ; Raub et Blunschi, 2014). Plus spécifiquement :

« La « prise de sens » implique une sorte de « fit » ou d'alignement entre l'individu et les tâches, les emplois ou le travail qu'il ou elle effectue. Autrement dit, dans la mesure où le travail répond à ses besoins ou correspond à ses valeurs et croyances, le travail est souvent considéré comme ayant du sens » (Michaelson et al., 2014, p. 79).

Ce besoin de trouver du sens – à la fois pour soi-même mais aussi pour être *reconnus* par les autres qui donnent du sens aux mêmes éléments – fait largement écho à la théorie d'Axel Honneth (2006, 2000) sur la reconnaissance. Plus spécifiquement, pour ce philosophe et sociologue allemand, aucun rapport positif à soi-même n'est possible sans reconnaissance par autrui de ses capacités et qualités morales – en d'autres termes de sa légitimité. Face au « déni de reconnaissance », les individus sont amenés à « lutter » collectivement pour que leur légitimité – individuelle et collective – soit enfin (ou à nouveau) reconnue.

Au niveau organisationnel, cette analyse générale du déni de reconnaissance rappelle au concept de fermeture sociale, emprunté à la sociologie des professions et désignant le « processus de subordination par lequel un groupe monopolise les avantages en fermant des

³ Traduction par nos soins du concept anglo-saxon de « meaningful work ».

opportunités à un autre groupe de personnes extérieures à ce groupe » (Murphy, 1988, p. 8). Largement mobilisée en comptabilité-contrôle-audit, son analyse permet aux chercheurs de comprendre comment l'investissement d'une élite professionnelle – en l'occurrence les Big Four dans le champ de l'audit (Dubar et al., 2015 ; Ramirez, 2009, 2003) – peut conduire au maintien de positions de pouvoir à la fois économiquement et culturellement (Jackson et Léon, 2010 ; Roscigno et al., 2007 ; Larson, 1977), généralisant un modèle unique de reconnaissance de ce qui a – ou non – de la valeur.

Ainsi, la thèse montre que ces deux cadres conceptuels intermédiaire – le « sens au travail » et la « fermeture sociale » – peuvent permettre de comprendre plus finement le cadre général des enjeux de reconnaissance individuels et collectifs (Honneth, 2000). Alors que les philosophes (Guéguen, 2014 ; Renault, 2004), les sociologues (Guéguen et Malochet, 2014), ou encore les psychologues du travail (Dejours, 2007) s'accordent sur la portée considérable de cette théorie critique, il semble que les comptables et gestionnaires aient un temps de retard (Pierson, 2011). Tweedie (2018), Roche (2015) ou encore Pierson (2011) appellent pourtant à une mobilisation accrue d'Axel Honneth dans ce domaine, insistant sur l'apport de la théorie de la reconnaissance à la compréhension de la façon dont « les pratiques ou les systèmes comptables peuvent nuire aux relations des sujets avec eux-mêmes » au sein des organisations (Tweedie, 2018, p. 39). Le travail produit par Morales et Lambert (2013), se rapprochant dans l'esprit très fortement de ce travail de thèse, permet ainsi d'éclairer « la manière dont les comptables s'engagent dans une lutte pour la reconnaissance dans un contexte où des tensions émergent de la confrontation entre des aspirations professionnelles idéalisées et des possibilités situées (p. 228).

Les résultats de cette étude contribuent ainsi de façon importante à la littérature sur la vérification RSE. Premièrement, malgré un vif intérêt dans la communauté académique et des professionnels, « la recherche sur la vérification RSE n'en est qu'à ses débuts » (O'Dwyer et al., 2011, p. 50). De ce point de vue, la richesse des données collectées offre une fenêtre empirique rare sur le quotidien d'un auditeur de terrain confronté aux défis techniques de sa pratique et aux relations qu'il/elle doit entretenir avec ses parties prenantes. Malgré l'existence d'une loi en France encadrant la vérification RSE, et l'existence d'un organisme réglementaire certifiant l'expertise des cabinets dans le domaine, la vérification RSE semble encore s'appuyer sur une expertise aux contours instables et incertains.

L'analyse permet également de nuancer la vision de la vérification RSE comme étant essentiellement le résultat du développement d'une logique d'affaires et de l'extension de l'expertise acquise en audit financier. En effet, elle montre d'une part des auditeurs motivés par une volonté authentique de transformer en profondeur les pratiques des organisations au service du bien-être environnemental et social. D'autre part, avec l'apparition d'auditeurs « spécialisés » et émotionnellement (politiquement) « investis » dans la cause environnementale et sociale, la mobilisation de leur expertise apparaît détachée des seules contraintes héritées de l'audit financier.

Par ailleurs, malgré l'importance pour de nombreux individus de trouver un sens au travail (Pratt et Ashforth, 2003 ; Wrzesniewski, 2003), le milieu de l'audit ne faisant pas exception à la règle (Daoust, 2019, Daoust et Malsch, 2019a), cet enjeu a été largement négligé dans la littérature sur la vérification RSE (et même en audit de manière générale). Si cette littérature a pu mettre en évidence l'existence d'un « *expectation gap* » pour les clients – à savoir un « fossé » entre ce que les clients attendent des auditeurs et la perception qu'ils ont de la valeur de la vérification (Jones et Solomon, 2010) – la thèse met en lumière, et de manière *a priori* surprenante, l'existence d'un *expectation gap* pour les auditeurs *eux-mêmes*. Plus spécifiquement, elle montre que de fortes désillusions peuvent naître pour ces professionnels d'un « fossé » entre ce qu'ils attendent de leur travail (générateur d'espoirs très fort en termes de sens et de reconnaissance) d'une part et ce qu'ils font au quotidien d'autre part (Humphrey, 2008).

La thèse permet aussi de faire la critique d'une « société de l'audit » (Power, 2005) transférée dans le domaine de la RSE, pointant la responsabilité du législateur, des cabinets et du système éducatif, qui se doivent de trouver une balance entre :

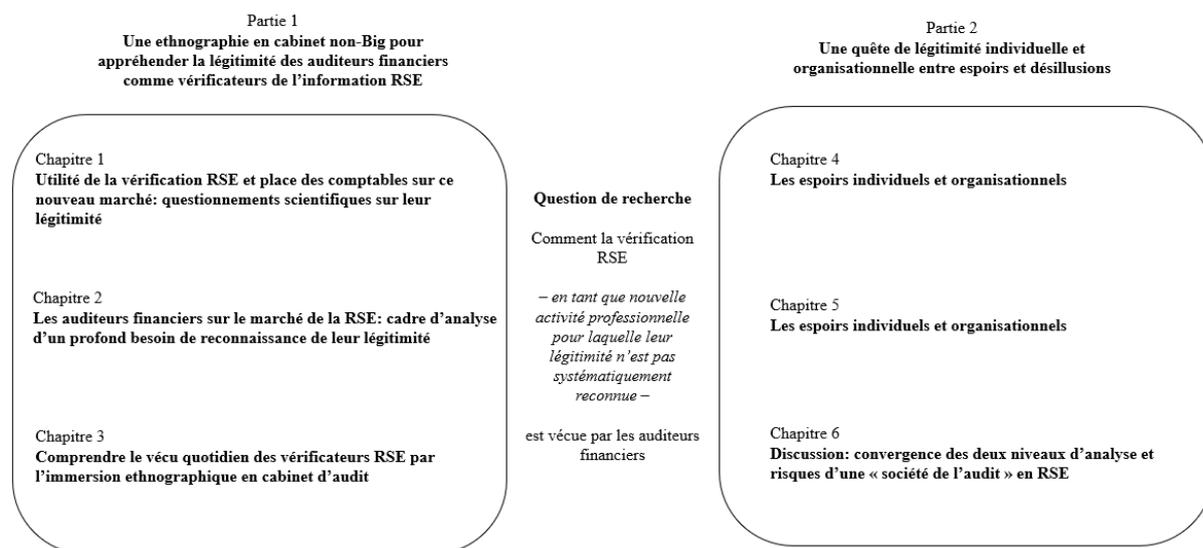
- la garantie de publications RSE sincères de la part des entreprises ;
- la nécessité de *faire une place* aux non-Big ayant pour vocation d'aider les PME et PMI dans une transition écologique et sociale qui devient urgente, et de redonner du sens au travail des auditeurs de manière générale.

Les risques de désengagement associés aux désillusions des auditeurs ne devraient pas non plus être négligées par ces acteurs : la société se prive progressivement d'auditeurs motivés et contribue, peut être sans le vouloir, au rétrécissement conceptuel de la vérification autour d'une logique principalement fonctionnaliste qui semble incompatible avec l'urgence climatique et sociétale.

Finalement, notre analyse empirique contribue également à documenter le contexte et les contraintes spécifiques des cabinets non-Big dans le champ de la vérification RSE. À cause de leurs tailles, ces cabinets sont davantage susceptibles d’attirer des auditeurs en quête de sens, désireux d’échapper à l’atmosphère commerciale et vide de sens des grands cabinets (Daoust et Malsch, 2019a). Cependant, et paradoxalement, la taille des cabinets impose simultanément des contraintes de ressources qui peuvent amplifier la violence de la déception et de la désillusion par rapport aux attentes des auditeurs. Se développant sous l’ombre commerciale des grands cabinets, notre étude suggère que la légitimité morale et cognitive de l’expertise des petits cabinets auprès de leurs clients est encore loin d’être acquise. De ce point de vue, notre étude répond directement aux demandes de Power (2003a) pour des « études empiriques plus détaillées [...] sur l’extension des pratiques de type-audit à de nouveaux domaines, et leurs effets et conséquences » (p. 387). Plus spécifiquement, la thèse alerte le lecteur sur la quête de légitimité « désillusionnée » des auditeurs financiers non-Big, fragilisée par l’ombre des Big, et révélatrice d’une « société de l’audit » (Power, 2005) portée par le capitalisme et produisant un *expectation gap* pouvant faire perdre le marché de la RSE aux auditeurs financiers en général.

La thèse s’articule en deux grandes parties, articulation présentée en figure 1 ci-dessous. L’articulation des parties et des chapitres se met au service d’un *design* de recherche cohérent permettant de comprendre comment la vérification RSE est vécue par les auditeurs financiers non-Big en France.

FIGURE 1 : Plan de la thèse



La première partie, composée de trois chapitres, permet de présenter :

- l'étendue des débats académiques questionnant l'utilité de la vérification et la place qu'il est « bon » d'octroyer aux comptables dans ce nouveau champ d'audit, éclairants sur les problématiques de légitimité qui peuvent se poser pour les auditeurs financiers, mais qui souffrent de certains manquements ayant motivé cette recherche (*Chapitre 1*) ;
- le cadre d'analyse *intégré* de la légitimité des auditeurs financiers sur le marché de la RSE, et plus précisément la théorisation d'un profond besoin des auditeurs (individus comme cabinets) de *reconnaissance* de leur légitimité (la théorie de la reconnaissance d'Axel Honneth (2006, 2000) est proposée comme cadre général d'analyse, et l'analyse conceptuelle du « sens au travail » des individus et de la « fermeture sociale » au niveau organisationnel comme cadre intermédiaire, permettant de donner plus de profondeur à la théorie de la reconnaissance dans le contexte de la légitimité des auditeurs financiers en RSE) (*Chapitre 2*) ;
- la description et l'analyse réflexive de l'immersion ethnographique de neuf mois au total, menée par la doctorante au sein des équipes RSE de deux cabinets d'audit en France dans le but de comprendre la manière dont la légitimité est vécue par les auditeurs, au niveau individuel comme au niveau organisationnel (*Chapitre 3*).

La seconde partie, quant à elle, a pour but de présenter l'analyse des données ethnographiques menée dans le cadre de ce travail doctoral – reposant sur la littérature existante et sur le cadre théorique et conceptuel imbriqué – ainsi que les discussions qu'elle soulève. Elle s'organise, tout comme la première partie, en trois chapitres :

- l'analyse des espoirs individuels et organisationnels des auditeurs (*Chapitre 4*) ;
- l'analyse des désillusions individuelles et organisationnelles des auditeurs (*Chapitre 5*) ;
- la discussion des analyses, permettant de mettre en évidence une convergence des deux niveaux d'analyse et d'alerter sur la tournure inquiétante que prend la quête de légitimité des auditeurs, tournure dont certains acteurs (cabinets, législateur, système éducatif) sont – au moins en partie – responsables (*Chapitre 6*).

**Partie 1 Une ethnographie en cabinet non-Big pour appréhender
la légitimité des auditeurs financiers comme vérificateurs de
l'information RSE**

Introduction de la partie 1

Malgré les efforts déployés par les professionnels comptables – et plus particulièrement les Big – pour institutionnaliser la pratique de vérification RSE et rendre légitime leur place, la transportabilité et la pertinence des méthodes d’audit financier en RSE peuvent ne pas aller de soi. Si pour certaines parties prenantes « un audit reste un audit », d’autres considèrent que l’exercice, en raison du type de données à vérifier, est bien trop différent et qu’il nécessite de la part des vérificateurs des compétences techniques en RSE dont peuvent manquer ces « experts ». La rigueur caractéristique de l’approche comptable ainsi que la réputation des Big crédibilisent leurs conclusions pour certains, alors que d’autres pointent du doigt l’important travail institutionnel des comptables pour asseoir une place qui ne devrait pas « aller de soi ».

Cette première partie s’attache ainsi dans un premier temps à montrer la richesse de cette littérature, ainsi que ses principales lacunes. *Premièrement*, nous en savons encore peu sur la vérification RSE dans les cabinets financiers non-Big : c’est essentiellement le cas des Big qui est étudié (Canning et al., 2019). Or, les enjeux de légitimité et les difficultés des auditeurs financiers issus de non-Big – tant au niveau stratégique pour les cabinets d’audit qu’au niveau de l’expérience et du vécu quotidien des auditeurs – pourraient ne pas être les mêmes que pour les cabinets du Big Four et méritent notre attention de chercheur. *Deuxièmement*, les fondements empiriques du travail de vérification RSE, et plus précisément la manière dont les auditeurs vivent leur métier au quotidien, restent encore une boîte noire (Canning et al., 2019 ; Power, 2003). *Enfin*, les contextes de recours obligatoire – non volontaire – à la vérification RSE sont très peu étudiés, alors même qu’ils peuvent avoir une influence significative sur sa légitimité (Ackers et Eccles, 2015), et par conséquent celle des vérificateurs. Dans un contexte législatif français qui valorise la place des auditeurs financiers dans le domaine de la vérification RSE, les enjeux de légitimité pourraient ne pas être les mêmes, que ce soit au niveau des individus comme des cabinets.

Face à ces manques, la doctorante s’est attachée à fixer une stratégie théorique et méthodologique permettant de comprendre plus finement la légitimité des auditeurs dans le domaine de la RSE. Cette première partie de thèse rend aussi compte de ces réflexions.

Le cadre théorique et conceptuel global (intégrant à la fois le niveau individuel et organisationnel) construit pour les besoins spécifiques de cette étude est détaillé en chapitre 2. Pour interpréter et donner du sens aux données collectées, l’analyse s’appuie en particulier sur la notion de « sens au travail » qui a été fréquemment mobilisée dans la littérature en

organisation et en management (Akdogan et al., 2016 ; Beadle et Knight, 2012 ; Bowie, 1998) pour expliquer l'engagement et/ou l'activisme d'employés ou de gestionnaires en faveur de pratiques sociales et environnementales (Aguinis et Glavas, 2019 ; Mitra et Buzzanell, 2017 ; Raub et Blunschi, 2014). Ce besoin de trouver du sens – à la fois pour soi-même mais aussi pour être *reconnus* par les autres – trouve tout son « sens » (justement) dans le cadre de la théorie plus générale de la reconnaissance (Honneth, 2006, 2000). En effet, les individus ou groupes d'individus peuvent souffrir du « déni de reconnaissance », lorsque leur propre valorisation de ce qui a du sens ou non diffère de celle des autres. Au niveau organisationnel, cette analyse générale du déni de reconnaissance rappelle au concept de fermeture sociale, emprunté à la sociologie des professions, dont l'analyse permet de comprendre comment l'investissement d'une élite professionnelle – en l'occurrence les Big Four dans notre cas – peut conduire au maintien de positions de pouvoir à la fois économiquement et culturellement (Jackson et Léon, 2010 ; Roscigno et al., 2007 ; Larson, 1977), généralisant un modèle unique de reconnaissance de ce qui a – ou non – de la valeur.

Enfin, pour comprendre « de l'intérieur » ces enjeux de reconnaissance de légitimité des auditeurs financier dans le domaine de la RSE et ainsi répondre à l'appel des chercheurs pour une remise de l'homme au cœur des analyses (Gendron et Spira, 2010 ; Humphrey, 2008 ; Power, 2003), un cadre méthodologique de collecte et d'analyse des données a été mis en place. Le troisième et dernier chapitre de cette partie 1 s'attache ainsi à rendre compte de la richesse des données collectées pendant neuf mois de « haute saison d'audit » dans deux équipes françaises d'auditeurs RSE non-Big. Son objectif est aussi de permettre au lecteur de comprendre les choix méthodologiques qui ont été fait, ainsi que les précautions prises dans un souci de limitation des biais d'interprétation inhérents à ce type d'approche.

L'objectif général de cette première partie est donc de poser le « cadre » d'interprétation des données de thèse, à trois niveaux :

- au niveau empirique, en analysant dans le *chapitre 1* l'état des connaissances empiriques sur l'utilité de la vérification RSE et la place des comptables dans ce nouveau champ d'audit, afin de réfléchir à ce que cette thèse peut lui apporter ;
- au niveau théorique et conceptuel, en posant dans le *chapitre 2* le cadre d'interprétation des données inspiré de la pensée honnethienne sur le besoin de reconnaissance des individus et des groupes ;
- au niveau méthodologique, en fournissant au lecteur dans le *chapitre 3* les éléments de compréhension des choix de collecte et d'analyse de données.

Chapitre 1 Utilité de la vérification RSE et place des comptables sur ce nouveau marché : questionnements scientifiques sur leur légitimité

Sommaire

1. Utilité de la vérification RSE : bénéfiques, lacunes et solutions
 - 1.1. Les impacts positifs de la vérification RSE : éloges du contrôle
 - 1.2. Un exercice différent de l’audit financier : les limites du contrôle
 2. Débat autour de la place des comptables dans le champ de la RSE
 - 2.1. Les arguments pour une légitimité des auditeurs financiers en RSE ...
 - 2.2. ... mais remise en question par d’autres chercheurs plus critiques
 3. Une littérature encore incomplète par certains aspects
 - 3.1. Un focus sur les Big Four et sur une analyse de contenu des rapports
 - 3.2. Quid d’un contexte législatif qui valorise la place des auditeurs financiers dans le champ de la vérification RSE
-

Ces dernières années ont été le théâtre d’appels constants en faveur de la vérification des informations RSE et un nombre croissant d’entreprises à travers le monde déclarent et assurent ce type d’informations (Atkins et Maroun, 2015 ; Cohen et Simnett, 2015 ; Simnett et Huggins, 2015). En près de deux décennies, la vérification RSE est ainsi passée, pour de nombreuses organisations, d’une pratique expérimentale à une routine organisationnelle établie (Canning et al., 2019). Le recours aux services de vérification RSE – principalement en raison de la crédibilité qu’il donne aux informations publiées – connaît un grand succès (Jones et Solomon, 2010 ; Perego, 2009). La maturation du domaine s’observe également par l’amélioration de la normalisation⁴ et la possibilité de « comparer les informations, de procéder à des analyses comparatives entre les différentes organisations et d’informer les investisseurs sur les performances des entreprises en matière de développement durable » (Diouf et Boiral, 2017, p. 644).

Le marché de la vérification RSE est pourtant un marché fragmenté, avec différents types de vérificateurs⁵ en concurrence les uns avec les autres, et utilisant différentes approches et normes (Deegan et al., 2006). Le caractère non réglementé de la pratique de vérification RSE signifie qu’elle peut être assurée non seulement par des comptables professionnels, mais aussi par des fournisseurs tels que des consultants en environnement et en gestion et des organisations

⁴ L’enquête KPMG de 2017 sur les rapports de responsabilité des entreprises (KPMG, 2017) a révélé que le cadre de la GRI est le plus couramment mobilisé, avec 63 % des rapports N100 et 75 % des rapports G250 qui l’appliquent. Pour rappel, le G250 désigne les 250 plus grandes entreprises du monde en termes de chiffre d’affaires. Le N100 se réfère à un échantillon mondial de 4 900 entreprises comprenant les 100 plus grandes entreprises en termes de chiffre d’affaires dans 49 pays.

⁵ Le terme de « vérificateur » est la formulation française du concept anglo-saxon de « sustainability assurance providers » (SAPs).

non gouvernementales (Perego et Kolk, 2012 ; O'Dwyer et al., 2011 ; Ackers, 2009 ; Manetti et Becatti, 2009 ; Al-Hamadeen, 2007), cette compétition impactant fortement les pratiques de vérifications (Farooq et de Villiers, 2019 ; O'Dwyer, 2011). Plus précisément, les cabinets comptables Big et non-Big adoptent généralement une approche prudentielle inspirée de leur méthodologie d'audit financier (Farooq et de Villiers, 2019 ; O'Dwyer et al., 2011). Présentant la vérification RSE comme similaire à cet audit, ils s'appuient le plus souvent sur leurs normes professionnelles existantes (et notamment la norme ISAE 3000), leur éthique et leur rigueur, et sur des preuves tangibles, pour attester de la fiabilité des données RSE publiées – fiabilité largement reconnue par les parties prenantes et notamment les investisseurs (Ackers et Eccles, 2015 ; O'Dwyer et Owen, 2005). À l'inverse, les non-comptables s'appuient le plus souvent sur des normes flexibles conçues spécifiquement pour ce type d'audit, à l'image de la norme AA1000AS⁶. Ils s'attachent généralement moins à la rigueur du processus de vérification qu'à la valorisation et l'amélioration du *reporting* RSE (O'Dwyer et al., 2011 ; Ackers, 2009 ; Manetti et Becatti, 2009). Si cette approche est largement critiquée par certains chercheurs, qui dénoncent les risques de manquer d'indépendance (O'Dwyer et Owen, 2005) et de dépeindre une fausse réalité en se basant sur des preuves superficielles (Ackers et Eccles, 2015), elle permet par contre de se concentrer sur l'utilité du rapport RSE et d'apporter une valeur ajoutée au client par le conseil, à l'inverse des approches comptables trop rigides (Ackers et Eccles, 2015) et sans rapport avec les objectifs de la RSE (Farooq et de Villiers, 2019). Le tableau ci-dessous récapitule ces éléments :

⁶ Les non-comptables sont le plus souvent des cabinets d'avocats, des consultants spécialisés en RSE ou encore des organismes de certification.

TABLEAU 1 : Contexte des deux immersions à l'origine de l'ethnographie : caractéristiques des différents types de vérificateurs RSE

Différents types de vérificateurs RSE (Farooq et de Villiers 2019 ; Ackers et Eccles 2015)	Approches de vérification (Ackers et Eccles 2015)	Normes généralement utilisées comme référence	Travail institutionnel
La profession comptable ⁷	<p>Prudence : preuves tangibles (O'Dwyer et Owen, 2005).</p> <p>Approche intrinsèquement conservatrice : normes éthiques rigoureuses, cadres et normes professionnelles définies couvrant l'ensemble de la mission de vérification. Indépendance et mécanismes de contrôle (Pfugrath et al., 2011)</p>	<p>La norme ISAE 3000, publiée par l'IAASB. N'est pas conçue spécifiquement pour les missions de vérification RSE, et est largement basée sur des concepts dérivés des audits financiers traditionnels (O'Dwyer et al., 2011). Raisons de cette préférence : cette norme est reconnue par leur profession qui adhère déjà aux exigences de la norme. De plus, cette norme reflète leur méthodologie d'audit financier (Farooq et de Villiers, 2019)</p>	<p>Présenter la vérification RSE comme similaire à un audit financier. Valoriser la possibilité d'avoir un fournisseur unique pour l'audit financier ET extra-financier (Farooq et de Villiers, 2019)</p>
Les vérificateurs non comptables ⁸	<p>Exhaustivité, équité et équilibre général : ajouter de la valeur au processus de reporting RSE, aider à son amélioration (Manetti et Becatti, 2009 ; Ackers 2009 ; O'Dwyer et al., 2011) – aussi considéré comme un risque de manque d'indépendance (O'Dwyer et Owen, 2005).</p> <p>Moins de rigueur dans la recherche de preuves fiables → simples explications fournies par la direction, inspections superficielles, risquant de dépendre une fausse réalité (Jenkins, 2001)</p>	<p>La norme AA1000AS développée par AccountAbility, un cabinet de conseil international. Raisons de cette préférence : cette norme est conçue spécifiquement pour la vérification RSE. De plus, elle permet d'améliorer le reporting RSE et permet une plus grande flexibilité que la norme ISAE 3000. (Farooq et de Villiers, 2019).</p>	<p>Se positionner comme spécialistes de la RSE. Affirmer que les approches des comptables sont sans rapport avec les objectifs de la RSE. (Farooq et de Villiers, 2019)</p>

⁷ *Accounting sustainability assurance providers* (ASAPs) en anglais. Cette catégorie est constituée des Big et des cabinets comptables non-Big.

⁸ *Non-accounting assurance providers* (NASAPs) en anglais : consultants spécialisés en RSE, organismes de certification.

Les professionnels comptables n'étant historiquement pas des spécialistes de la RSE (contrairement aux vérificateurs non-comptables), il peut paraître surprenant de les voir investir ce nouveau domaine d'activité. Il faut donc préciser à ce stade que la thèse se recentre sur l'étude de la légitimité des professionnels comptables exclusivement. Nous nous intéressons donc dans cette revue de la littérature à l'étude de ces pratiques de vérification RSE telles que portées par les professionnels comptables, et à la façon dont elles sont perçues. Plus précisément, nous nous intéressons aux deux principaux débats questionnant la raison d'être de la vérification RSE :

- le débat sur l'utilité de la vérification RSE, opposant les chercheurs clamant les bénéfices des pratiques de vérification RSE – notamment sur la crédibilité et la qualité des données (Casey et Grenier, 2015 ; Cohen et Simnett, 2015 ; Marx et van Dyk, 2011)
 - à ceux mettant en lumière les risques liés au manque de cadre de cette pratique (Michelon et al., 2019 ; Manetti et Becatti, 2009), proposant parfois des solutions pour faire face à un possible « expectation gap » extra-financier (Maroun, 2018 ; Wong et Millington, 2014) ;
- le débat questionnant la place des auditeurs comptables et financiers dans le champ de la RSE, dans lequel « il pourrait ne pas être naturel, ni même d'un certain point de vue souhaitable, de les associer » (Power, 1997, p. 124).

1. Utilité de la vérification RSE : bénéfiques, lacunes et solutions

Cette première section a pour but de mettre en lumière les principales discussions scientifiques et tensions liées à la question de l'utilité de la vérification RSE. Les effets positifs susceptibles d'impacter les entreprises et la société en général seront exposés : crédibilisation des données, mise en confiance des investisseurs, amélioration de son image, légitimité de l'entreprise et implication de ses membres dans le rapport RSE sont autant de bénéfices mis en avant par la littérature au profit de cette « nouvelle forme d'audit ». En revanche, cette pratique souffre d'un certain nombre de limites à son utilité, qui elles aussi seront exposées dans cette section. En effet, l'exercice de vérification RSE diffère de celui de l'audit financier classique : les données publiées varient très fortement d'un rapport à l'autre, sont essentiellement qualitatives et intrinsèquement subjectives. Les contrôles le sont donc aussi, et face à la rareté et à l'ambiguïté des normes et lignes directrices en vigueur, les vérificateurs font appel à leur « jugement professionnel » sans parvenir à uniformiser leurs contrôles. Par ailleurs, l'étendue des thématiques abordées, tant environnementales que sociales, éthiques ou encore règlementaires, rend nécessaire l'acquisition de connaissances multidisciplinaires, acquisition souvent freinée par des limites budgétaires. Dans un tel contexte, difficile donc pour les vérificateurs de fournir des niveaux élevés de certifications comparables à l'audit financier. Face à de telles difficultés limitant fortement l'utilité de la vérification et susceptibles de décevoir les attentes des parties prenantes, de nouvelles façons d'auditer sont-elles possibles ?

1.1 Les impacts positifs de la vérification RSE : éloges du contrôle

Un nombre significatif de recherches s'est attelé à démontrer le rôle important des services de vérification dans l'amélioration de la crédibilité découlant d'un manque de confiance dans les données déclarées sur la RSE, et dans la sincérité et la fiabilité sous-jacente des sociétés déclarantes (Brown-Liburd et Zamora, 2015 ; Casey et Grenier, 2015 ; Cohen et Simnett, 2015 ; Junior et al., 2014 ; Perego et Kolk, 2012 ; O'Dwyer, 2011 ; Pflugrath et al., 2011 ; Jones et Solomon, 2010 ; Kolk et Perego, 2010 ; Manetti et Becatti, 2009 ; Perego, 2009 ; Simnett et al., 2009 ; Park et Brorson, 2005). Plus spécifiquement, certaines considèrent la vérification comme un outil efficace de lutte contre le *greenwashing* et l'écoblanchiment (Lyon et Maxwell, 2011 ; Polonsky et al., 2010).

D'autres avantages ont été mis en évidence, tels que l'amélioration de la qualité de l'information diffusée (Sierra et al., 2013 ; Marx et van Dyk, 2011), de l'image de l'organisation qui acquiert ainsi un avantage concurrentiel (King et al., 2005 ; Delmas, 2002 ; Corbett et

Kirsch, 2001), et de la légitimité de l'entreprise (Cho et al., 2015 ; Kuruppu et Milne, 2010). Boiral (2007) affirme également que la certification permet d'améliorer les pratiques internes de gestion de l'environnement par le renouvellement de la motivation et de la fierté des employés, l'adoption de saines pratiques de gestion, la correction des non-conformités soulevées lors de l'audit, etc.

Des recherches empiriques de plus en plus nombreuses donnent ainsi à penser que le marché des capitaux réagit positivement à la vérification externe des rapports déclarés (Zhou et al., 2017 ; Dhaliwal et al., 2011 ; Edgley et al., 2010 ; Wallage, 2000), considérant les investisseurs comme les principaux destinataires de l'information non-financière (Dhaliwal et al., 2012). Archel et al. (2011) élargissent cette perspective à l'ensemble des parties prenantes, présentant les espoirs qu'un certain nombre d'acteurs ont de voir une « constellation de divulgations et certifications se traduire à terme par une amélioration de l'environnement ».

Le taux élevé de rapports RSE au sein des plus grandes entreprises suggère également un changement significatif par rapport à la clientèle initiale qui était soit assez réticente soit indifférente à cette évolution (Jones et Solomon, 2010). O'Dwyer et al. (2011, p. 50) ont fait valoir que l'un des principaux défis pour les cabinets comptables dans les phases de formation de ce nouveau marché a été la « création d'attentes au sein d'un public largement dormant » qui ne s'était jusqu'à présent pas « mobilisé pour demander des services de vérification ou [ne] s'en [était pas] préoccupé ». Ce défi est aujourd'hui relevé, au moins par les grandes entreprises (KPMG, 2017).

1.2 Un exercice différent de l'audit financier : les limites du contrôle

Cette vérification peut pourtant poser un certain nombre de difficultés aux vérificateurs en comparaison de l'audit financier (Moroney et Trotman, 2016 ; Cohen et Simnett, 2015 ; Martinov-Bennie et Hecimovic, 2010 ; Manetti et Becatti, 2009 ; Simnett et al., 2009).

Trois principales catégories de limites du contrôle se dégagent dans la littérature. Premièrement, chaque rapport RSE – et par conséquent chaque vérification – varient fortement de l'un à l'autre, bien plus que lors d'un audit financier. Moroney et Trotman (2016) considèrent notamment qu'il est difficile de déterminer les seuils de matérialité compte tenu du fait que le type d'information communiquée peut varier considérablement d'un rapport à l'autre, et qu'une grande part des données est qualitative. Du fait de cette forte variabilité – et donc de la difficile uniformisation de règles qui seraient applicables à tous – les normes et lignes directrices restent

imprécises et ambiguës (Michelon et al., 2019 ; Moroney et Trotman, 2016). Bien qu'une étude récente de KPMG (2017) mette en avant une légère amélioration ces dernières années, les directives pratiques pour ce type de missions de vérification restent rares (Michelon et al., 2019 ; Cohen et Simnett, 2015). Il existe des normes établies dans le cadre de l'audit financier, mais les vérificateurs n'ont actuellement qu'une expérience limitée de la certification dans ce nouveau contexte et s'appuient très largement sur leurs connaissances tacites (Moroney et Trotman, 2016).

Deuxièmement, si les normes peuvent être utiles pour certifier des informations historiques ou objectives (Cohen et Simnett, 2015 ; Simnett et Huggins, 2015 ; Dillard, 2011), les rapports RSE sont intrinsèquement subjectifs (Simnett et Huggins, 2015 ; de Villiers et al., 2014) et par conséquent leur contrôle l'est aussi. Les parties complexes du rapport dépendent en effet en grande partie du jugement professionnel et du contexte, ce qui rend difficile l'obtention de niveaux de certification élevés (Martinov-Bennie et Hecimovic, 2010 ; Manetti et Becatti, 2009).

« Par rapport aux données financières, les erreurs dans les rapports RSE sont plus susceptibles d'être commises et moins susceptibles d'être découvertes avant que ces rapports ne soient publiés » (Michelon et al., 2019)

Et enfin, troisièmement, les thématiques abordées sont tellement vastes qu'elles nécessitent le recours à des équipes multidisciplinaires qui comprennent généralement des spécialistes du domaine tels des ingénieurs et scientifiques outre les vérificateurs (Simnett et al., 2009), ce qui peut être problématique pour certaines structures vérificatrices ayant peu de ressources. La complexité de certaines missions de vérification RSE peut ainsi amener certains auditeurs à produire un niveau de vérification moindre (Simnett et Huggins, 2015 ; Al-Hamadeen, 2007).

En conséquence, il semblerait que les clients ne perçoivent pas toujours la valeur de la vérification RSE (Jones et Solomon, 2010) et qu'il puisse exister un décalage pour les parties prenantes entre ce qu'elles perçoivent du travail des auditeurs et leurs attentes envers eux : un « *expectation gap* » (Wong et Millington, 2014). Plus précisément, et en d'autres termes, ces auteurs suggèrent, dans la continuité des analyses de Power (2005), que les auditeurs puissent agir en désaccord avec les attentes et volonté de ceux qui bénéficient de cet audit, provoquant ainsi des situations d'incompréhension généralisée de la fonction d'audit au sein de cette nouvelle forme de vérification.

Les chercheurs se sont donc questionnés sur les pratiques de vérifications en essayant de proposer de nouvelles manières acceptables et acceptées d'auditer, et trois principales recommandations se dégagent dans la littérature. Premièrement, O'Dwyer et Owen (2007, 2005) suggèrent une implication plus forte des parties prenantes dans le processus de vérification, qui permettrait d'en accroître la portée. Deuxièmement, Al Hamadeen (2007) déplore également le manque d'informations dans les rapports sur les normes de vérification utilisées, qui permettrait une meilleure comparabilité et compréhension par l'utilisateur de la nature et de l'étendue de la vérification fournie. Enfin, Al-Hamadeen (2007) et Maroun (2018) invitent les vérificateurs à se détacher du seul contrôle de la donnée elle-même en adoptant une démarche de vérification centrée sur la compréhension et l'analyse des processus et systèmes sous-jacents qui génèrent les informations relatives à la RSE. Maroun (2018) propose ainsi un modèle de vérification « interprétatif » mettant l'accent sur l'interprétation et l'analyse de l'information contenue dans le rapport plutôt que dans le contrôle des données sous-jacentes. Autrement dit, l'accent est mis davantage sur l'évaluation subjective du processus d'interprétation et d'analyse du client que sur la vérification des données sous-jacentes en fonction d'assertions définies.

En résumé, la vérification RSE peut s'avérer être une pratique utile pour les entreprises et pour la société en général. Elle permet essentiellement d'accroître la crédibilité, la sincérité, et la fiabilité des données et par conséquent des entreprises qui les produisent. Elle est aussi pour les entreprises un moyen de légitimer leurs pratiques et d'améliorer leur image : les actionnaires semblent d'ailleurs réagir positivement en présence d'un vérificateur RSE. Et enfin, les pratiques internes de gestion de l'environnement et l'implication des membres de l'entreprise dans le rapport RSE semblent s'accroître positivement lorsqu'une vérification RSE est effective. En revanche, la vérification RSE souffre d'un certain nombre de limites spécifique à son domaine, provenant essentiellement de ses différences avec l'audit financier, et posant par conséquent des difficultés aux vérificateurs. L'information varie en effet fortement d'un rapport à l'autre de sorte qu'il est difficile de cadrer et d'harmoniser les contrôles. Les données publiées sont essentiellement qualitatives et intrinsèquement subjectives : leur contrôle l'est donc également dans la mesure où il fait très largement appel au « jugement professionnel ». Difficile dans de telles conditions de fournir un niveau de certification élevé, d'autant plus que les normes et les lignes directrices restent imprécises, ambiguës, rares, et difficiles à mettre en pratique. Enfin, les thématiques abordées dans les rapports sont vastes : impacts

environnementaux, problématiques sociales, enjeux éthiques et règlementaires, etc. Des connaissances multidisciplinaires sont nécessaires, mais difficilement atteignables pour des raisons évidentes de limites budgétaires. Malgré ces limites, quelques solutions sont proposées aux entreprises et aux vérificateurs par les chercheurs pour accroître l'utilité de cette pratique : impliquer davantage les parties prenantes dans le processus de vérification, mentionner dans les rapports RSE les normes utilisées afin de favoriser la comparabilité des rapports ou encore adopter une démarche de vérification « interprétative » visant à évaluer l'analyse du client et son processus de production du rapport sans se focaliser uniquement sur le contrôle de la donnée en elle-même. Un récapitulatif synthétique de ces éléments est présenté dans le tableau 2 ci-dessous :

TABLEAU 2 : Synthèse des débats scientifiques sur l'utilité de la vérification RSE

Utilité de la vérification RSE	<ul style="list-style-type: none"> – Crédibilité, fiabilité, sincérité des données – Légitimité de l'entreprise et de ses pratiques – Meilleure image / avantage concurrentiel – Amélioration des pratiques internes de gestion de l'environnement – Réaction positive des marchés financiers et des autres parties prenantes – Hausse de l'implication des membres de l'entreprise dans la RSE
Limites de la vérification RSE	<ul style="list-style-type: none"> – Informations variant fortement d'un rapport à l'autre, données essentiellement qualitatives et intrinsèquement subjectives et normalisation et lignes directrices rares, imprécises et ambiguës d'où la comparabilité et le « cadrage » de l'audit difficile (chaque audit est trop différent) – Qualité des contrôles dépendant essentiellement (et souvent uniquement) du « jugement professionnel » du vérificateur d'où la difficulté à fournir des niveaux de certification élevés – Thématiques abordées dans le rapport RSE très vastes (environnement, social, éthique, etc.), d'où la nécessité d'avoir des connaissances multidisciplinaires
Solutions pour pallier ces difficultés et accroître l'utilité de la pratique	<ul style="list-style-type: none"> – Implication accrue des parties prenantes dans le processus de vérification – Mention dans les rapports RSE des normes utilisées (comparabilité) – Adopter une démarche de vérification « interprétative » (évaluation de l'analyse du client et de son processus de production des données)

Quoi qu'il en soit, en l'absence de consensus mondial sur la façon de procéder (Cohen et Simnett, 2015 ; Hodge et al., 2009 ; O'Dwyer et Owen, 2005), une grande liberté est aujourd'hui accordée aux vérificateurs. Dans ce contexte libertaire, l'implication des cabinets comptables dans le développement de la vérification RSE reste encore très ambiguë et leur place sur ce nouveau marché, sur des thématiques *a priori* très éloignées du monde de la finance, est vivement questionnée par les chercheurs en sciences de gestion. C'est l'objet du point suivant.

2. Débat autour de la place des comptables dans le champ de la RSE

La motivation et les stratégies commerciales des auditeurs financiers pour créer une demande de vérification RSE et légitimer leur supériorité professionnelle ont été problématisées dès le début de la littérature (Power, 1997). Un certain nombre de chercheurs ont montré par la suite l'importance du travail institutionnel et des actions de lobbying et de pressions (Reuter et Messner, 2015 ; Andon et al., 2014 ; Greenwood et Suddaby, 2006) dans le champ, la création de réseaux de soutien par les vérificateurs RSE (Gendron et Barrett, 2004) et la mise en place de stratégies de légitimation (Michelon et al., 2019 ; Ackers et Eccles, 2015 ; Andon et al., 2014 ; O'Dwyer, 2011 ; O'Dwyer et al., 2011).

Le travail de référence est celui de O'Dwyer et al. (2011), ayant enquêté sur les processus de légitimation (Suchman, 1995)⁹ adoptés par les auditeurs d'un Big Four dans le domaine de la vérification RSE et l'impact que ces processus ont sur les tentatives des auditeurs de développer cette nouvelle forme de vérification (Power, 2003). Selon ces auteurs les tentatives de légitimation pragmatique, moral et cognitive des auditeurs auprès de leurs parties prenantes clés¹⁰ sont sous-tendues par un engagement à ouvrir le dialogue avec les utilisateurs potentiels de la vérification RSE : en encourageant leur influence sur ce qui est vérifié, ils espèrent s'assurer du succès de leurs efforts visant à élargir le contenu des rapports de vérification.

Dans la même veine, et plus récemment, le travail de Michelin et al. (2019) a mis en lumière l'utilisation et la manipulation par les cabinets d'audit des demandes de modification (« *restatements* ») de données issues du rapport RSE – majoritairement des données quantitatives et non matérielles – comme outil de légitimation pragmatique (Suchman, 1995) de leur travail et afin d'étendre leur part de marché dans ce nouvel espace professionnel. En analysant 1 200 rapports de vérification d'entreprises américaines¹¹ de 2010 à 2014, ces auteurs constatent que l'absence de normes claires et l'ambiguïté des lignes directrices dans le champ de la vérification RSE [cf. section 1. du chapitre 1] créent un cadre dans lequel les vérificateurs peuvent utiliser les demandes de modification pour tenter de démontrer à la fois un problème dans les rapports RSE et présenter l'audit comme une solution à ce problème. Pourtant, et en

⁹ Ces auteurs, tout comme Michelin et al. (2019), considèrent que la légitimité est « une perception ou une supposition généralisée selon laquelle les actions d'une entité sont souhaitables, appropriées ou adaptées dans un système socialement construit de normes, de valeurs, de croyances et de définitions » (Suchman, 1995, p. 574).

¹⁰ Les clients qui commandent les services de vérification, les utilisateurs des rapports de vérification et le service risque de l'entreprise qui peut influencer la formulation du rapport de vérification.

¹¹ S&P 500.

parallèle, ils constatent que les erreurs dans les rapports RSE sont davantage susceptibles d’être commises et moins susceptibles d’être découvertes en comparaison à l’audit des états financiers.

Le lecteur trouvera ci-dessous un tableau *très* synthétique récapitulant les résultats des principales références dans la littérature questionnant précisément la légitimité des comptables dans le champ de la RSE. Un tableau plus détaillé, précisant également les objectifs et questions de recherche, les méthodologies utilisées et les cadres théoriques et conceptuels mobilisés, se trouve en annexe pour le lecteur qui souhaiterait obtenir davantage d’informations sur ces études.

TABLEAU 3 : Synthèse des résultats des principales références académiques questionnant la légitimité des comptables dans le champ de la RSE

Article	Principaux résultats
Michelon et al. (2019)	Par rapport aux données financières, les erreurs dans les rapports RSE sont plus susceptibles d’être commises et moins susceptibles d’être découvertes avant la publication du rapport. L’absence de normes claires en matière de rapports et l’ambiguïté des lignes directrices dans le champ de la RSE créent un cadre dans lequel les vérificateurs peuvent utiliser les demandes de modification pour tenter de démontrer à la fois un problème dans les rapports RSE et de présenter l’audit comme une solution à ce problème, afin de se rendre légitimes.
Canning et al. (2019)	Les vérificateurs RSE doivent être flexibles et utiliser leur intuition face à l’impératif d’auditer des données ambiguës. Les vérificateurs n’ayant pas d’expérience en matière d’audit financier rationalisent rétrospectivement leur intuition en mobilisant l’autorité supposée des méthodologies d’audit financier, plus structurées. Des alliances sont montées entre vérificateurs comptables et non comptables « experts », qui fusionnent leurs connaissances formelles et tacites afin d’obtenir un consensus sur l’évaluation de la matérialité des données RSE.
Ackers et Eccles (2015)	En Afrique du Sud, King III (rendant la vérification RSE obligatoire pour les entreprises cotées) est à l’origine de l’institutionnalisation des pratiques de vérification RSE, comme en témoigne la croissance des vérifications depuis la mise en œuvre de King III. La domination de la profession comptable est érodée par les vérificateurs spécialisés dans la RSE qui, malgré les préoccupations concernant la rigueur de leurs méthodes de certification, ces derniers fournissent des niveaux de certification plus élevés. Par ailleurs, les pratiques volontaires de vérification étaient appliquées de manière incohérente, compromettant la capacité des parties prenantes à comprendre la nature et la portée des missions de vérification RSE : l’étude montre que l’imposition d’un régime obligatoire de vérification peut permettre de combler cette lacune.
Andon et al. (2015)	La profession de l’audit a connu un succès mitigé dans sa volonté d’annexer de nouveaux espaces d’audit. La profession comptable est mise en concurrence avec d’autres corps d’expertise et modes de pratique. Remise en question de certaines des « vaches sacrées » de l’audit, considérant que les capitaux et les habitus de la profession comptables ne sont pas forcément transférables dans d’autres domaines.
Wong et Millington (2014)	La demande de vérification est positivement liée à l’évaluation par les parties prenantes de la valeur des publications RSE et de l’utilisation des informations provenant des intermédiaires d’information (ex : indices d’investissement responsable). Elle est en revanche négativement liée à leur perception de fidélité de la publication RSE (image fidèle).

Andon et al. (2014)	Les auditeurs mettent en œuvre des stratégies pratiques (<i>ingratiatio</i> n consciente, sanction et quête d'équité) pour s'imposer dans leurs rôles dans le domaine de l'audit des plafonnements de salaires sportifs, créer de nouvelles règles et se légitimer dans ce champ. L'étude montre que les éléments de contexte et de configuration du pouvoir sont très importants dans la compréhension de ces stratégies de légitimité.
O'Dwyer et al. (2011)	L'étude révèle une interaction complexe et interdépendante entre les tentatives de légitimation pragmatique, morale et cognitive des auditeurs (Big) RSE auprès de trois groupes clés : les clients qui commandent les services des vérificateurs RSE, les utilisateurs non-clients (socialement construits) des rapports de vérification RSE et le département interne des risques qui approuve la formulation des rapports de vérification.
O'Dwyer (2011)	Il est difficile pour les auditeurs d'innover dans ce domaine et de rendre les rapports RSE vérifiables (dépendance à la formation et aux techniques d'audit imposées par les Big). Les tensions entre vérificateurs comptables et non-comptables concernant les approches légitimes de la collecte et de l'évaluation des éléments de preuve impactent fortement la pratique de vérification.
Huggins et al. (2011)	Il y a une forte demande sur le marché de la vérification RSE. Les missions de vérification exigent un travail d'équipe multidisciplinaire et des compétences uniques et interdépendantes (audit et RSE) de la part des équipes.
Simnett et al. (2009)	Les entreprises qui cherchent à renforcer la crédibilité de leurs rapports et à asseoir leur réputation sont davantage susceptibles de faire vérifier leurs rapports RSE. Dans les pays orientés « stakeholders », les entreprises sont davantage susceptibles de choisir un professionnel comptable en tant que vérificateur, alors que le type de vérificateur n'a pas d'importance dans les autres cas.
Power (2003)	La définition du rôle et de l'étendue de l'audit participe au processus d'institutionnalisation. Il existe une pluralité de définitions de la vérification RSE. Les comptables ont favorisé une approche plus managériale et une définition abstraite plutôt qu'une définition au contenu plus scientifique, afin de pouvoir revendiquer leur expertise dans ce nouveau domaine.
Power (1997)	Les comptables construisent un chevauchement entre les compétences requises pour l'audit financier et la vérification RSE. Leur stratégie consiste à subordonner les autres sciences de manière générale à la comptabilité.
Power (1991)	Les comptables cherchent à institutionnaliser la vérification RSE et à acquérir une légitimité sur ce nouveau marché. Cependant, l'écologie n'est qu'en partie une question technique, elle concerne également une volonté politique et certains pourraient ne pas vouloir que les comptables envahissent cette arène politique.

Cette deuxième section du chapitre 1 s'attache ainsi à analyser les débats scientifiques questionnant la légitimité des professionnels comptables, précisément dans ce contexte de domination et d'effort de légitimation de leur part : certains acteurs encouragent la place de ces professionnels, considérant qu'ils ont acquis une crédibilité certaine en audit financier et ont la rigueur, la réputation et la capacité financière et intellectuelle suffisante pour s'adapter à cette nouvelle forme de vérification (Huggins et al., 2011 ; Simnett et al., 2009), alors que d'autres remettent en question la place du comptable dans le domaine de la vérification RSE (Simnett et al., 2009 ; Power, 1997), considérant qu'ils n'ont ni les compétences ni le « droit » d'agir dans ce domaine si éloigné du monde de la finance.

2.1 Les arguments pour une légitimité des auditeurs financiers en RSE...

Quatre arguments principaux sont mis en avant par la littérature :

- (1) la proximité de l'exercice de vérification des rapports RSE avec celui des états financiers (Huggins et al., 2011) ;
- (2) la rigueur qui caractérise le professionnel comptable (Ackers et Eccles, 2015 ; Huggins et al., 2011) ;
- (3) la capacité des cabinets à former des équipes multidisciplinaires, audit et RSE (Huggins et al., 2011) ;
- (4) la réputation solide des grands cabinets comptables (Simnett et al., 2009).

Premièrement, Huggins et al. (2011), dans une étude financée en partie par l'institut des experts comptables australien, affirment que les similitudes de l'exercice de vérification RSE avec l'audit financier font du professionnel comptable un partenaire idéal pour fournir des services de vérification des rapports environnementaux. Plus précisément, le modèle de risque utilisé pour les audits d'états financiers, qui implique de comprendre l'entité et d'évaluer le risque d'inexactitudes importantes, puis de répondre de manière appropriée aux risques évalués, est transférable à la vérification environnementale. Par ailleurs, les rapports RSE divulguent des informations pour une période donnée, tout comme un compte de résultat ; les assertions d'audit utilisées pour le contrôle d'un compte de résultat sont donc transférables à ce nouveau domaine, notamment l'occurrence, l'exhaustivité, l'exactitude et la classification. Pour finir, le rapport de vérification a une structure similaire à celle des rapports d'audit pour les états financiers. Pour ces auteurs, les professionnels comptables – grâce à leur maîtrise des méthodologies d'audit – ont donc largement les compétences pour entreprendre de telles missions :

« Il est largement admis que les vérificateurs comptables possèdent les compétences nécessaire pour entreprendre ces missions, notamment celles développées à partir des méthodologies d'audit d'états financiers » (Huggins et al., 2011, p. 5)

Deuxièmement, les méthodes de vérification des professionnels comptables peuvent être considérées comme plus rigoureuses que celles des vérificateurs non-comptables (Ackers et Eccles, 2015). Les normes spécifiques auxquelles doivent répondre les professionnels comptables, notamment en termes de qualité et de déontologie, « suggèrent que la profession

comptable est bien placée pour renforcer la crédibilité des données environnementales déclarées par le biais du processus de vérification » (Huggins et al., 2011).

Troisièmement, les cabinets comptables sont aussi capables de recruter des membres provenant d'horizons divers, de les former, de mettre en place un suivi de la qualité et de constituer des équipes multidisciplinaires possédant à la fois des compétences d'audit et des compétences RSE, toutes deux nécessaires à la réalisation de ces missions (Huggins et al., 2011).

Et enfin, pour Simnett et al. (2009), le « capital réputationnel » dont disposent les cabinets comptables – et plus particulièrement les Big – permet de renforcer la confiance du public dans les informations environnementales certifiées. Pour ces auteurs, leur solide réputation internationale et leur niveau de soutien assez unique en font des partenaires à privilégier : leurs compétences uniques et leur capacité historique à fournir des informations de haute qualité renforcent la crédibilité des données environnementales publiées et certifiées.

2.2 ... mais remise en question par d'autres chercheurs plus critiques

Pourtant, en dépit de ces éléments, d'autres chercheurs expriment des inquiétudes quant au statut de l'auditeur « comptable » dans le domaine de la vérification RSE (Simnett et al., 2009 ; Power, 1997, 1994). Elles peuvent être regroupées en quatre catégories.

Premièrement, certains auteurs contestent l'argument de la proximité de l'exercice de vérification des rapports RSE avec celui des états financiers. Plus précisément, les rapports RSE contiennent majoritairement – et à la différence des états financiers – des données qualitatives, subjectives ou prospectives (Maroun, 2018 ; Moroney et Trotman, 2016)¹². Pour ces auteurs, la mobilisation des techniques d'audit financier pour exprimer une opinion sur de telles données ne va pas de soi. Le travail de Canning et al. (2019, p. 20) va dans ce sens, et dénonce les « tentatives de transférabilité » des compétences des cabinets comptables lorsque « les connaissances et les techniques d'audit existantes [sont] *légèrement* adaptées à ce nouveau domaine ». Les qualités des comptables « peuvent ne pas bien voyager dans d'autres domaines d'audit » (Andon et al., 2014) et la transférabilité des capitaux et des habitus de la profession comptable dans le domaine de la RSE est vivement contestée (Andon et al., 2015).

¹² Cf. section 1 du chapitre 1.

Si certains chercheurs considèrent que la rigueur méthodologique des comptables est un argument en leur faveur (Huggins et al., 2011), d'autres comme Wong et Millington (2014) considèrent que cette vision « trop rigide » est, certes idéale pour l'audit des états financiers, mais moins adaptée aux thématiques extra-financières. O'Dwyer et Owen (2007) vont dans ce sens, considérant que les comptables ont tendance à se référer à l'exactitude des données plutôt qu'aux problèmes de performance, et par conséquent s'éloignent des besoins des parties prenantes. Leurs concurrents non-comptables seraient susceptibles d'adopter une démarche plus « souple », axée sur l'utilité pour le client et sur le conseil, et plus adaptée aux exigences de la vérification des rapports RSE (Wong et Millington, 2014).

Troisièmement, certaines parties prenantes affirment que les professionnels comptables, du fait de leur formation, n'ont pas les connaissances (scientifiques) nécessaires pour mener à bien ces missions (Huggins et al., 2011). En Afrique du Sud, la prédominance des comptables a d'ailleurs été érodée par les vérificateurs non-comptables spécialisés dans la RSE qui fournissent des niveaux de certification plus élevés (Ackers et Eccles, 2015).

Enfin, et pour toutes les raisons énoncées précédemment, Andon et al. (2014) contestent les affirmations de la profession comptable selon lesquelles elle doit assumer un statut élevé dans les nouveaux espaces de vérification (Simnett et al., 2009), considérant que personne n'a le « don d'ubiquité ». La domination des grands cabinets comptables dans le domaine de la RSE, basé sur un effort conséquent de légitimation et ayant conduit à une réputation jusque-là peu contestée, ne « devrait pas » aller de soi (Power, 1997). C'est l'argument d'Andon et al. (2015) qui n'hésitent pas à remettre en question certaines des « vaches sacrées » de l'audit dans ces nouveaux champs (p. 1400).

Ces deux premières sections ont ainsi permis de mettre en lumière le double débat de la littérature en audit sur l'utilité de la vérification RSE et sur la place qu'il est souhaitable d'accorder aux professionnels comptables sur ce nouveau marché de l'audit. Si la rigueur de la démarche de vérification des auditeurs financiers (inspirée de l'audit financier) et la crédibilité que leur certification permet de donner aux données publiées ont été valorisées, d'autres considèrent leur approche d'audit et leurs compétences inadaptées aux caractéristiques des données RSE (qualitatives, subjectives, et couvrant des domaines de compétence très larges), faisant perdre son utilité à la vérification.

En revanche, cette littérature – bien que riche, stimulante et éclairante – souffre d’un certain nombre de manquements qui conduisent à nuancer ses enseignements. C’est l’objet de la section suivante.

3. Une littérature encore incomplète par certains aspects

3.1 Un focus sur les Big Four et sur une analyse de contenu des rapports

Au niveau macroéconomique, et de manière générale en audit, la littérature a une tendance naturelle à se concentrer sur les grands cabinets comptables (Malo et al., 2020) et les grandes entreprises (Perego et Kolk, 2012). C’est d’autant plus vrai pour la vérification RSE où les chercheurs accordent finalement peu d’attention aux défis que représente pour les petites et moyennes entreprises (« PME ») – qui forment pourtant « l’épine dorsale des économies mondiales » (GRI, 2018) – l’exercice de *reporting* RSE (Arena et Azzone, 2012) et son audit. Au-delà du fait que l’impact social et écologique des PME – et par conséquent des cabinets (essentiellement des non-Big) qui les conseillent et les audient sur ces sujets – est considérable¹³ et mériterait davantage d’attention, les difficultés des auditeurs et les enjeux de légitimité peuvent ne pas être les mêmes. Les pratiques RSE des non-Big n’ont pourtant fait l’objet de pratiquement aucune enquête de la part des chercheurs sur le terrain.

Par ailleurs, les études actuelles « reste essentiellement basée sur l’analyse du contenu des rapports RSE ou sur l’analyse théorique du processus de *reporting* » (Diouf et Boiral, 2017, p. 644). Force est de constater un manque d’études permettant de mieux comprendre les complexités microéconomiques qui sous-tendent la pratique quotidienne de vérification dans ces domaines extra-financiers (Power, 2003). Si l’état des connaissances a progressé en ce qui concerne le développement de la vérification RSE, son corps d’expertise et la mise en évidence des bénéfices et des manques liés à cette pratique, les fondements microéconomiques de ces transformations et leur impact macroéconomique ont été largement ignorés. Pourtant, les pratiques sont « mises en œuvre par les acteurs organisationnels avec un degré variable de conscience [...] L’activité quotidienne et routinière implique une réflexion et un effort conscients soutenus » (Power, 2019, p. 10). Une approche empirique plus fine est donc nécessaire afin de donner plus de « profondeur et de texture » (Powell et Rerup, 2017, p.312) à la compréhension de la « réflexion et de l’effort conscientisés » des auditeurs financiers pour

¹³ Par exemple, au Royaume-Uni, l’Agence pour l’environnement (2008) a conclu qu’ils sont responsables de près de 60 % des déchets commerciaux, tout en étant à l’origine d’environ la moitié des incidents de pollution industrielle grave.

s'adapter, se « réinventer » et trouver leur place sur de nouveaux domaines comme celui de la vérification RSE (Canning et al., 2019, p. 21).

3.2 Quid d'un contexte législatif qui valorise la place des auditeurs financiers dans le champ de la vérification RSE

Les études actuelles se placent par ailleurs, et pour la majorité d'entre elles, dans un contexte de recours volontaire des entreprises à la vérification RSE, comme en témoigne le tableau récapitulatif en annexe¹⁴. Or, l'existence d'un contexte rendant la vérification obligatoire – comme c'est le cas en France ou en Afrique du Sud – peut fortement impacter le rapport qu'ont les parties prenantes à la vérification (Ackers et Eccles, 2015). Ce focus sur les contextes de recours volontaire constitue ainsi un biais significatif de la littérature, susceptible d'affecter la compréhension de la légitimité des auditeurs financiers en RSE. La France constitue dans le cadre de ces questionnements un cas d'espèce, dont les spécificités méritent d'être abordées afin de comprendre comment la question de la légitimité peut se poser pour les vérificateurs RSE français, et notamment pour les non-Big.

Trois lois importantes encadrent la pratique de vérification RSE en France. La *loi relative aux nouvelles régulations économiques* (dite « loi NRE »), adoptée en 2001, impose aux entreprises françaises cotées en Bourse, l'obligation de communiquer dans leur rapport annuel de gestion des informations relatives à l'impact social et environnemental de leur activité. La loi *Grenelle 2*, adoptée en 2010, vient compléter la loi NRE en introduisant la notion de « vérification des informations sociales et environnementales ». Elle stipule notamment que cette vérification doit être effectuée par un organisme tiers indépendant (OTI).

Grenelle 2 prévoit également que les auditeurs des informations sociales et environnementales doivent être certifiés par le Comité français d'accréditation (COFRAC). Le COFRAC est un organisme fondé en 1994 par les pouvoirs publics français. Un décret de 2008 le reconnaît officiellement comme « instance nationale d'accréditation des organismes intervenant dans l'évaluation de la conformité en France ». Il est donc chargé d'évaluer « la compétence et l'impartialité des laboratoires et des organismes de certification ou

¹⁴ Une exception est l'étude de Ackers et Eccles (2015) qui ont tenté de comprendre l'impact de King III – une exigence de la bourse de Johannesburg (JSE) imposant la vérification RSE des rapports – sur les pratiques de vérification RSE en Afrique du Sud. Pourtant, cette étude repose sur un examen et une analyse de contenu des rapports RSE et non sur une approche empirique visant à comprendre l'activité quotidienne et routinière des auditeurs (voir 3.1.). Par ailleurs, en France, c'est une loi qui valorise la place des auditeurs financiers dans le champ de la RSE, contrairement au cas de King III qui est imposé par la bourse.

d'inspection » afin de garantir une certaine « confiance dans leurs prestations »¹⁵. Le COFRAC se charge de l'accréditation de structure dans de multiples domaines : santé humaine, bâtiment et travaux publics, sécurité, transports, etc. Les accréditations des OTI pour leurs missions de vérification RSE ne représente qu'une infime partie de son activité. Pour cette raison, il fait appel dans les différents secteurs à des évaluateurs et experts techniques. Les auditeurs financiers, et principalement les auditeurs du Big Four, sont ainsi souvent sollicités en tant qu'évaluateur du COFRAC pour l'accréditation des OTI dans le cadre des missions de vérification RSE. En théorie, dès lors qu'elle possède les ressources et les moyens nécessaires, n'importe quelle entité peut être accrédité par le COFRAC pour la vérification RSE. En pratique, près de 75 % des structures accréditées sont des cabinets comptables¹⁶, incluant l'ensemble des cabinets du Big Four. Les auditeurs financiers ont ainsi, dans une certaine mesure, acquis une légalité relative en France – relative car dépendant tout de même de l'accréditation annuelle du COFRAC.

Le processus d'accréditation du COFRAC s'opère de la façon suivante : un vérificateur du COFRAC (qui peut par ailleurs exercer une activité d'OTI) réalise chaque année un audit au sein du cabinet qui souhaite obtenir l'accréditation nécessaire à l'exercice de la mission d'OTI en France. Il s'agit pour le vérificateur COFRAC de s'assurer que les pratiques du cabinet sont conformes aux exigences de la norme ISO 17020, ce qui n'est pas demandé pour l'audit financier. Cette norme exige notamment que le cabinet complète et mette à jour une trentaine de fichiers types (fichier de suivi des évolutions réglementaires, fichier de suivi des formations, politique qualité, etc.), dont la conformité sera assurée par le vérificateur du COFRAC. Il organise également des entretiens avec les vérificateurs RSE afin de s'assurer qu'ils maîtrisent la norme ISO 17020 ainsi que le processus de vérification. Le vérificateur COFRAC s'assure également du correct déroulement du processus de vérification RSE par le sondage de dossiers. La durée de l'audit est de deux à trois jours en moyenne. L'audit COFRAC est un évènement chronophage et stressant pour les équipes : d'une part le niveau de formalisation et d'exigence de la norme ISO 17020 est très élevé, et d'autre part, sans cette accréditation annuelle du COFRAC, le cabinet est contraint d'arrêter son activité de vérification.

¹⁵ Site internet cofrac.fr, consulté le 26/08/2020.

¹⁶Liste des organismes accrédités par le COFRAC, consultée le 29 mai 2018 sur le site officiel du COFRAC (http://www.cofrac.fr/fr/easysearch/resultats_advanced.php).

Une réglementation plus récente complète désormais la loi Grenelle 2 depuis 2017. Elle oblige les entreprises cotées en bourse¹⁷ et certaines sociétés privées¹⁸ à publier sur leur site internet une « déclaration de performance extra-financière » (DPEF) pour chaque exercice financier depuis le 1^{er} septembre 2017¹⁹. Cette DPEF doit obligatoirement faire l'objet d'une vérification externe par un OTI accrédité par le COFRAC dès lors que l'entreprise dépasse 100 millions d'euros de chiffre d'affaires (ou de total bilan) et 500 salariés. La DPEF doit contenir des informations quantitatives et qualitatives au sujet de la performance sociale environnementale et sociétale de l'entreprise, et pertinentes au regard de ses risques RSE²⁰. La loi précise que l'entreprise doit structurer sa DPEF autour de cinq points (sans en dire davantage) :

1. Le business model de l'entreprise (ou des entreprises incluses dans le périmètre de consolidation).
2. Les principaux risques RSE, incluant les risques générés par ses relations commerciales, produits et services.
3. Les politiques pour prévenir, identifier et réguler ces risques.
4. Les moyens ou diligences raisonnables permettant d'appliquer ces politiques.
5. Les résultats de ces politiques, incluant des indicateurs clés de performances (ICP) et leur évolution sur 3 ans.

L'OTI quant à lui est chargé d'une double mission, à la suite de laquelle il produit son rapport de vérification :

- s'assurer de la *conformité* de la DPEF aux exigences législatives : description cohérente des 5 points précédemment cités, et des quelques éléments obligatoires (cf. note de bas de page n°20) ;

¹⁷ Dès lors qu'elles dépassent 40 millions d'euros de chiffre d'affaires (ou 20 millions de total bilan) et 500 salariés

¹⁸ Dès lors qu'elles dépassent 100 millions d'euros de chiffre d'affaires (ou de total bilan) et emploient plus de 500 salariés

¹⁹ Pour plus d'information, se référer à l'article L. 225-102-1 du Code de commerce, application de la Directive européenne de 2014.

²⁰ Le décret rajoute tout de même quelques points obligatoires à mentionner dans la DPEF, afin de s'assurer que les entreprises se sentent concernées et n'écartent pas ces sujets (même si non pertinent au regard des risques) : impact sur le changement climatique, accords collectifs, lutte contre les discriminations, personnes en situation de handicap, engagement pour une nourriture responsable, équitable et durable. Les entreprises cotées en Bourse doivent en plus de ces éléments faire mention de leur contribution à la lutte contre la corruption, l'évasion fiscale et le respect des droits humains, mais uniquement si ces éléments sont pertinents au regard des risques de l'entreprise.

- s’assurer de la *sincérité* des moyens et résultats (points 4 et 5 seulement) en procédant à des tests d’audit²¹.

Ces éléments de loi assurent ainsi en France un certain confort professionnel aux OTI, et plus particulièrement aux cabinets comptables, en leur garantissant un accès aux missions de vérification RSE. L’accréditation par le COFRAC joue un rôle important de légitimation pour les structures accréditées, leur compétence étant reconnue par un auditeur externe.

Reste à voir si ces éléments sont suffisants pour garantir une légitimité globale des auditeurs financiers sur un marché français de la vérification RSE, et plus particulièrement pour les non-Big. En effet, les cabinets d’audit internationaux détiennent environ 80 % des parts de marché, soit 40 % de plus que dans le domaine financier (Xerfi, 2019). Cette domination écrasante dans le domaine, si elle peut s’expliquer par les seuils règlementaires n’imposant l’audit qu’aux grandes entreprises et grosses PME (qui forment la principale clientèle des Big), n’est pas nécessairement acceptée par l’ensemble des parties prenantes et rien ne garantit qu’elle ne soit pas subie. Par ailleurs, pour les cabinets financiers non-Big qui se « partagent les miettes » (Dubar et al., 2015, p. 297) avec les OTI non-comptable, la légitimité est loin d’être acquise.

En résumé, malgré les efforts considérables déployés par le secteur de la comptabilité pour s’assurer une légitime domination professionnelle dans ce domaine, la transportabilité et la pertinence de l’expertise financière des auditeurs ne peuvent être considérées comme acquises. Si pour certaines parties prenantes « un audit reste un audit », d’autres considèrent que les techniques d’audit ne sont pas transférables au domaine de la RSE, le type de données étant bien trop différent des données financières et nécessitant une variété de compétences spécifiques dans le domaine de la RSE. Ces compétences techniques peuvent manquer aux professionnels comptables, dont les efforts pour convaincre de leur capacité technique et financière à former des équipes multidisciplinaires ne sont que partiellement récompensés. La rigueur qui caractérise l’approche comptable – de même que la solide réputation que se sont construits les Big depuis des années – crédibilisent leurs techniques et leurs conclusions pour certains alors que d’autres soulignent une offre inadaptée aux besoins spécifiques des clients en RSE (souplesse, conseil, accompagnement) et un travail institutionnel important pour asseoir

²¹ Le décret n’en dit pas plus, en pratique il s’agit généralement de tests plus ou moins approfondi : visites sur site, entretiens avec les dirigeants et les salariés, récupération de pièces justificatives, sondages ...

une place qui ne devrait pas « aller de soi ». Un récapitulatif synthétique de ces éléments est présenté dans le tableau 4 ci-dessous :

TABLEAU 4 : Synthèse des débats scientifiques autour de la place des comptables dans le champ de la RSE

	Arguments légitimant les comptables	Arguments questionnant la légitimité des comptables
<i>Audit financier vs vérification RSE : une différence ?</i>	Proximité de l'exercice de vérification RSE avec l'audit des états financiers : un audit reste un audit.	Les techniques d'audits ne sont pas transférables au domaine de la RSE (le type de données est trop différent).
<i>La rigueur des auditeurs financiers est-elle une bonne chose ?</i>	Le comptable a, du fait de sa formation, une approche rigoureuse qui rend crédible son approche et ses conclusions.	L'approche du comptable est trop rigide : elle se concentre sur l'exactitude de la donnée et non sur l'utilité client contrairement aux cabinets de consulting.
<i>Les comptables ont-ils toutes les compétences requises pour auditer un rapport RSE (audit, social, environnemental, éthique, réglementaire ...) ?</i>	Les cabinets ont la capacité technique et financière de former des équipes multidisciplinaires.	Les comptables, de par leur formation, manquent de connaissances techniques sur les sujets de RSE : nul n'a le don d'ubiquité.
<i>Peut-on s'appuyer sur la réputation des cabinets comptables ?</i>	Les cabinets Big Four se sont construits une solide réputation au fil des années.	Le fait que la domination des Big ne soit jamais remise en question est un tort : leur présence ne devrait pas aller de soi.

En revanche, une prise de recul par rapport à ces conclusions de la littérature actuelle est nécessaire en raison de trois principaux manquements : 1) nous en savons encore peu sur la vérification RSE dans les cabinets financiers non-Big²² : c'est essentiellement le cas des Big qui est étudié (Canning et al., 2019), 2) les fondements empiriques du travail de vérification RSE, et plus précisément la manière dont les auditeurs vivent leur métier au quotidien, restent une boîte noire (Canning et al., 2019 ; Power, 2003), et 3) les contextes de recours obligatoire – non volontaire – à la vérification RSE sont très peu étudiés (Ackers et Eccles, 2015). Or, les enjeux de légitimité et les difficultés des auditeurs financiers issus de non-Big – tant au niveau stratégique pour les cabinets d'audit qu'au niveau de l'expérience et du vécu quotidien des auditeurs – pourraient ne pas être les mêmes que pour les cabinets du Big Four et méritent notre attention de chercheur. D'autant plus dans un contexte législatif français qui valorise la place des auditeurs financiers dans le domaine de la vérification RSE. Ce travail doctoral s'attache ainsi à combler ces lacunes, et par conséquent à appréhender leur légitimité *via* une immersion ethnographique de neuf mois dans deux cabinets d'audit non-Big proposant ce type de services

²² Small and Medium Practices dans la littérature anglo-saxonne.

en France. Pour appréhender au mieux cette légitimité, la construction d'un cadre théorique et conceptuel global – intégrant à la fois le niveau individuel et organisationnel – s'est avérée nécessaire. C'est l'objet du prochain chapitre.

Chapitre 2 Les auditeurs financiers sur le marché de la RSE : cadre d'analyse d'un profond besoin de reconnaissance de leur légitimité

Sommaire

1. Légitimité et reconnaissance : cadre général d'analyse
 - 1.1. Polysémie et ambiguïté du concept de légitimité
 - 1.2. Recentrage sur la question de la reconnaissance d'une légitimité : éclairage de la théorie d'Honneth
 2. Niveau d'analyse individuel d'un besoin de reconnaissance des professionnels
 - 2.1. Pensée générale inspirée par la théorie honnethienne
 - 2.2. Apport du concept de « sens au travail » pour comprendre plus finement la quête individuelle de reconnaissance des professionnels comptables
 - 2.2.1. Le « sens au travail » : caractéristiques, facteurs d'antécédents et facteurs de résultats
 - 2.2.2. Exercer un métier qui fait sens : bénéfices et effets pervers
 - 2.2.3. La RSE : une alternative pour redonner du sens au travail des comptables
 3. Niveau d'analyse organisationnel d'un besoin de reconnaissance des professionnels
 - 3.1. Pensée générale inspirée de la théorie honnethienne
 - 3.2. Apport du concept de « fermeture sociale » pour comprendre plus finement la quête collective de reconnaissance des professionnels comptables
 - 3.2.1. Principales caractéristiques de la « fermeture sociale »
 - 3.2.2. Professionnels comptables et fermeture sociale
 - 3.2.3. Fermeture sociale au sein d'une même profession : le cas de la profession comptable dominée par les cabinets du Big Four
-

La littérature sur l'utilité de la vérification RSE et plus particulièrement de la place des comptables dans ce nouveau champ d'audit a fait resurgir un problème de légitimité, problème confirmé par l'étude ethnographique menée sur le terrain, et se posant à un double niveau : individuel et organisationnel. Cependant, la « légitimité » est une notion ambiguë et polysémique. Aucun philosophe n'a traité de manière spécifique cette question de la légitimité et pour cause : elle est au cœur de toute entreprise philosophique. C'est une notion complexe, rattachée à diverses autres notions telles que la légalité, le pouvoir ou encore la morale, et qui peut être comprise de différentes manières. S'en suit donc un double problème : d'une part la nécessité de prendre en compte le double niveau individuel et organisationnel de la légitimité, et d'autre part de recentrer l'étude sur une acception précise de la légitimité, acception dont il est question dans le contexte précis des auditeurs financiers proposant des services de vérification RSE.

Les travaux d'Honneth (2006, 2000) sur la reconnaissance – intégrant la dimension de reconnaissance de la légitimité des individus et des groupes d'individus – présentent ces

qualités. Sur la question de la reconnaissance, sa théorisation est d'ailleurs sans nul doute celle qui connaît le plus d'écho (Caillé, 2007 ; Guéguen et Malochet, 2014) :

« Dans son livre *la Lutte pour la Reconnaissance*, (...) Axel Honneth présente peut-être le compte rendu le plus influent et différencié à ce jour sur ce qu'est la reconnaissance et sur ce qui la rend d'une importance vitale pour les humains » (Ikäheimo, 2009, p. 32)

Elle permet de comprendre la « quête de reconnaissance » (Caillé, 2007) des individus, sujets ou groupes dans une société de plus en plus complexe et individualiste, et de moins en moins stable (Dubet, 2007). Plus spécifiquement, pour ce philosophe et sociologue allemand, aucun rapport positif à soi-même n'est possible sans reconnaissance par autrui de ses capacités et qualités morales – en d'autres termes de sa légitimité : les individus n'ont alors d'autres choix que de « lutter » collectivement (et donc au niveau organisationnel) pour que leur légitimité soit enfin ou à nouveau reconnue.

Les études en philosophie (Guéguen, 2014 ; Renault, 2004), en sociologie (Guéguen et Malochet, 2014), ou encore en psychologie du travail (Dejours, 2007) qui s'inspirent de la pensée honnethienne se multiplient, et l'apport considérable de cette théorie – qui donne un nouveau souffle à la théorie critique – est indéniable (Pierson, 2011). En ce sens, le domaine des sciences de gestion semble avoir un temps de retard. Quelques auteurs, encore trop rares (Tweedie, 2018 ; Roche, 2015 ; El Akremi et al., 2012 ; Alter, 2011 ; Pierson, 2011 ; Bernoux, 2010) insistent pourtant sur les apports de la théorie de la reconnaissance en sciences de gestion, appelant à une mobilisation accrue d'Axel Honneth dans ce domaine. En comptabilité-contrôle-audit plus particulièrement, dans une étude ethnographique publiée en 2013 dans *Accounting Organizations and Society*, Morales et Lambert ont cherché à éclairer « la manière dont les comptables s'engagent dans une lutte pour la reconnaissance dans un contexte où des tensions émergent de la confrontation entre des aspirations professionnelles idéalisées et des possibilités situées » (2013, p. 228). Dans une étude encore plus récente, Tweedie (2018) avance que « la théorie sociale critique d'Axel Honneth (...) peut enrichir la recherche comptable critique » en « éclairant les injustices et les pathologies dont la comptabilité est complice » et qui échappent aux cadres théoriques jusque-là mobilisés (p. 39). Plus précisément, Tweedie affirme que la théorie d'Honneth peut être mobilisée par les chercheurs critiques en comptabilité à deux niveaux (p. 39) :

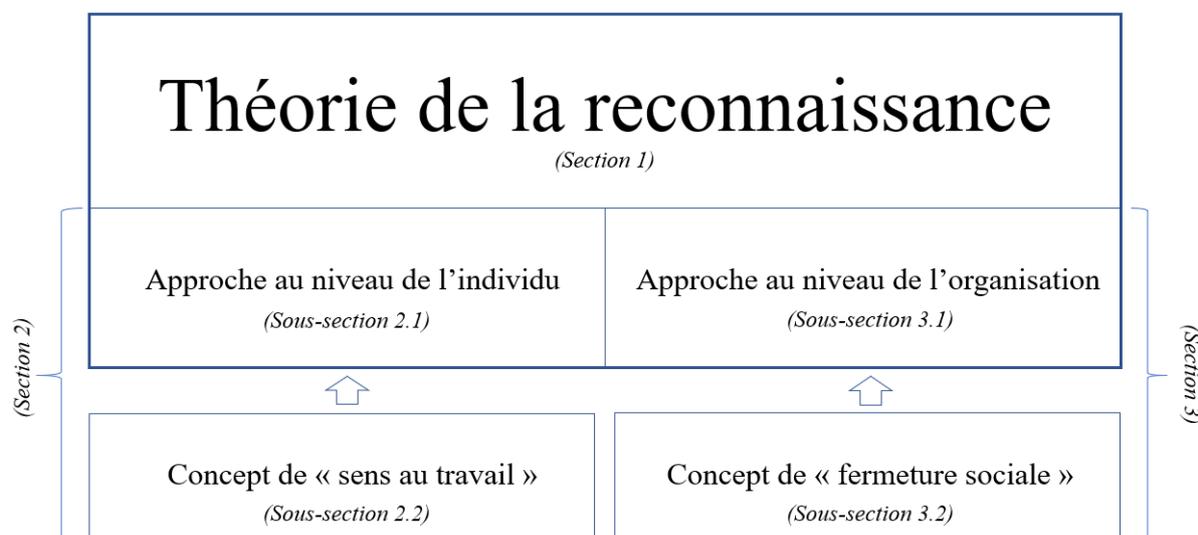
- à un niveau individuel, afin d'étudier de manière plus « riche » la façon dont « les pratiques ou les systèmes comptables peuvent nuire aux relations des sujets avec eux-mêmes » au sein des organisations ;
- à un niveau collectif, afin de « critiquer les institutions et les cadres comptables qui violent leurs propres promesses ou leurs propres normes ».

En montrant que l'apprentissage de la lutte pour la reconnaissance et de la résistance collective peut participer à atténuer la souffrance au travail des comptables (Morales et Lambert, 2013), la théorie de la reconnaissance d'Honneth permet de « réconcilier » les deux niveaux d'analyses et apporte des éléments précieux pour faire évoluer leurs pratiques. C'est ce que propose cette thèse, en analysant les problématiques liées à la reconnaissance de la légitimité des auditeurs financiers dans le champ de la RSE au niveau individuel *et* organisationnel – intégration rendue possible par la théorisation d'Honneth.

Cependant, une conceptualisation plus poussée a été recherchée afin d'approfondir la compréhension des enjeux de reconnaissance dans le contexte précis de cette étude, tant au niveau individuel qu'organisationnel. Une fois sur le terrain, la doctorante a rapidement réalisé que les enjeux de reconnaissance pour les auditeurs financiers en RSE émergeaient essentiellement d'un double besoin : (1) un besoin profond de sens dans le travail d'audit pour les individus, et (2) un besoin pour les cabinets de trouver leur place dans un contexte de domination et de fermeture du marché de la RSE au profit des Big Four. Ces deux concepts intermédiaires (le sens au travail et la fermeture sociale) permettent ainsi d'éclairer la théorie générale de la reconnaissance, et de « faire parler » les données issues du terrain grâce à une approche théorique et conceptuelle intégrée de la question de la légitimité des cabinets et des auditeurs financiers dans le domaine de la vérification RSE.

La figure 2 (ci-dessous) présente schématiquement l'articulation de ce cadre théorique et conceptuel intégré, suivant le raisonnement décrit précédemment.

FIGURE 2 : Cadre théorique et conceptuel d'analyse de la légitimité des auditeurs financier dans le champ de la RSE :



Ce chapitre 2 se propose ainsi d'exposer les principes fondateurs de la théorie générale d'Honneth dans une première section, pour ensuite détailler les deux niveaux d'analyse – individuels et organisationnels – du besoin de reconnaissance des professionnels dans une deuxième et troisième section. Ces deux dernières sections intègrent respectivement – au-delà de la théorisation générale inspirée de la pensée honnethienne (2.1. et 3.1.) – la conceptualisation du « sens au travail » au niveau individuel et de la « fermeture sociale » au niveau organisationnel (cadres intermédiaires : 2.2. et 3.2.). À noter que des impacts organisationnels sont parfois mentionnés dans la section traitant des individus et inversement, confirmant leur auto-alimentation et justifiant leur nécessaire intégration. Cette intégration met en évidence la complémentarité de ces cadres conceptuels avec le cadre théorique général de la reconnaissance : l'analyse de la quête de reconnaissance individuelle et collective des auditeurs financiers dans le domaine de la vérification RSE prend tout son sens grâce à ce cadre d'analyse global imbriqué.

1. Légitimité et reconnaissance : cadre général d'analyse

1.1 Polysémie et ambiguïté du concept de légitimité

Les problématiques environnementales et sociales représentent aujourd'hui un enjeu stratégique important pour les cabinets d'audit financier qui cherchent activement à asseoir leur légitimité dans ce nouveau champ d'audit (O'Dwyer et al., 2011 ; Power, 2003). Il apparaît donc essentiel à ce stade de s'entendre sur le sens donné à la « légitimité », notion ambiguë et polysémique qui prend sa source dans d'autres domaines que la comptabilité, le contrôle et l'audit, notamment en philosophie, en sociologie, en politique ou encore dans le domaine du droit.

La question de la légitimité de manière générale se pose à l'articulation du savoir et du pouvoir, de la théorie et de la pratique. La question est celle de Socrate (celle d'ailleurs qui lui a valu sa condamnation), à savoir quel est le fondement de l'autorité, ou autrement dit quel savoir légitime l'action de ceux qui exercent un pouvoir. La question de la légitimité revient donc à trouver la justification en dernier ressort de l'exercice d'un pouvoir, qu'il soit politique, moral ou intellectuel.

Dans le champ politique, la question est alors celle du meilleur des régimes politiques. Les écrits des philosophes grecs de l'Antiquité, et en particulier ceux d'Aristote et de Socrate, sont ainsi les premières traces restantes d'un questionnement de la légitimité du pouvoir, fondement de la démocratie occidentale moderne. Poser la question de la légitimité du pouvoir revient à se demander qui doit gouverner, et au nom de quel savoir. Ce sont ces éléments de réflexions qui amènent à questionner le lien entre légalité et légitimité. Le dilemme d'Antigone (Anouilh, 1946²³) est fondateur : la loi édictée par Créon interdit à l'héroïne d'enterrer son frère (principe de légalité), pourtant Antigone considère qu'il est légitime pour une sœur de lui offrir une sépulture, puisqu'il est son frère (principe de légitimité). C'est une problématique absolument essentielle, qui pose aux philosophes et écrivains la question du « droit » de désobéir face à un pouvoir considéré comme illégitime (Arendt, 1972 ; de la Boétie, 1576)²⁴.

Ces questionnements philosophiques relatifs à la distinction entre la légalité et la légitimité sont ainsi repris par le domaine du droit. La distinction entre ces deux notions est issue du fait que, si la légalité s'apprécie par rapport à un ordre juridique établi, l'esprit humain

²³ Repris de Sophocle.

²⁴ Le terme de « désobéissance civile » fut créé par l'américain Henry D. Thoreau (1849), en référence au refus de l'auteur de payer une taxe destinée à financer la guerre contre le Mexique, qu'il considère comme illégitime.

ne peut manquer de remettre en question la valeur de cet ordre. En d'autres termes, il est nécessaire que la valeur d'une pratique soit fondée sur un principe (la légitimité) qui la justifie, au-delà de la seule régularité formelle qu'exprime la légalité de cette pratique.

La question est alors de savoir à quelles conditions le pouvoir peut être considéré comme légitime. La légitimité s'attachant à juger un pouvoir en place, elle ne peut lui être attribuée qu'à partir du moment où ce pouvoir est évalué par rapport à une norme. Les juges de cette légitimité procèdent donc à une comparaison entre le pouvoir et la norme indiquant ce qu'il doit être fait, le concept de « morale » n'étant par conséquent pas si éloigné.

Comme le principe de légitimité exprime lui-même une valeur, il est nécessairement entaché de subjectivité. La légitimité traduit un choix ou un parti pris ; elle est donc relative, puisque tributaire du degré d'évolution des mentalités, du poids de l'histoire, ou encore du leadership des dirigeants. C'est ainsi qu'un pouvoir qui a été tenu pour légitime peut cesser de l'être, à partir du moment où il n'est pas capable de réduire ou de s'inspirer des nouvelles exigences sociales. C'est d'ailleurs précisément l'intérêt de la légalité, par lequel réside la complémentarité entre ces deux notions, à savoir d'éviter que dans la vie quotidienne la légitimité des pouvoirs ne soit fréquemment remise en question, et par conséquent éviter que l'exécution des devoirs des citoyens ne soit suspendue.

La question de la légitimité se place donc au cœur du débat moderne sur la distinction entre droit positif (principe de légalité) et droit naturel (légitimité). La loi légitime étant celle exprimée par le peuple, c'est-à-dire par la société en général (*Vox populi, vox dei*), la complexité entourant la notion de légitimité en régime démocratique est directement perceptible : qui est le peuple, et comment recueillir sa voix (Lefort, 1981)²⁵. Certains philosophes contemporains, tels que Michel Foucault (1975) ou encore Karl Popper (1945), se sont ainsi attachés à critiquer les processus de production de discours de légitimation, considérant qu'ils mettent en péril la démocratie. Plus précisément, Foucault (1975) affirme dans son célèbre *Surveiller et punir* que ces stratégies de légitimation constituent de véritables « actions politiques », en cela qu'elles permettent à ceux qui les mènent de s'assurer une position de pouvoir, allant à l'encontre d'un « régime de vérité »²⁶.

²⁵ C'est le problème de la légitimité en régime démocratique, qui a été posé notamment par le philosophe français Claude Lefort dans son ouvrage *L'invention démocratique* (1981).

²⁶ Il fait référence ici à un régime démocratique, au sens pur du terme.

Le traitement de la légitimité dans la littérature philosophique, sociologique et juridique a ceci d'éclairant pour notre étude : bien qu'ayant acquis une légalité dans ce domaine grâce à l'accréditation du COFRAC (cf. chapitre 1), la légitimité des auditeurs financiers dans le domaine de la RSE n'est pas nécessairement acquise. La littérature académique sur la question de la légitimité de ces professionnels dans le champ laisse d'ailleurs penser qu'elle est instable. Pourtant, un travail de recadrage est nécessaire au chercheur qui souhaite étudier la légitimité, notamment dans le cadre professionnel (Guéguen, 2014). En effet, si la légitimité professionnelle peut consister en une question formelle et pragmatique, à savoir si les qualifications et les compétences d'un individu ou d'une organisation le/la rendent légitimes dans sa fonction, elle peut aussi être comprise comme un sentiment ou un vécu, conduisant les individus eux-mêmes à se « sentir légitimes » dès lors qu'ils sont *reconnus* par les autres dans leur fonction et pour leur valeur (Guéguen, 2014).

L'immersion ethnographique effectuée dans le cadre de ce travail doctoral a mis en lumière chez les auditeurs un profond besoin de reconnaissance de leur légitimité individuelle et organisationnelle, au-delà de la simple obligation légale, ce qui justifie l'impératif (issu d'un processus inductif) du recentrage de la légitimité sur la question de la reconnaissance.

1.2 Recentrage sur la question de la reconnaissance d'une légitimité : éclairage de la théorie d'Honneth

Pour Alain Caillé (2007), les conflits les plus actifs de ces deux dernières décennies sont essentiellement des « conflits de reconnaissances ».

Le mot « reconnaissance » est aujourd'hui si banal qu'il désigne tout un ensemble d'expériences *a priori* de nature bien différente (Guéguen et Malochet, 2014 ; Caillé, 2007) : les sans-papiers qui souhaitent que l'on reconnaisse leur statut de citoyen, des salariés qui ont la sensation que leur travail n'est pas reconnu par leur direction, des jeunes des banlieues qui revendiquent le respect qui leur est dû, des commissaires aux comptes qui déplorent un manque de reconnaissance de la société et de l'État suite à une loi réduisant leur champ d'intervention... Pourtant, tous partagent ce sentiment de souffrance et d'injustice qu'ils expriment avec un vocabulaire, une « grammaire » (Rouleau-Berger, 2007) identique : celle de la « reconnaissance de leurs singularités individuelles et communautaires » (Guéguen et Malochet 2014, p. 3).

Axel Honneth propose ainsi dans *La lutte pour la reconnaissance* (2000) une théorie considérant la quête et le besoin de reconnaissance comme maillon essentiel des relations entre individus et groupes d'individus, invitant le lecteur à considérer qu'il ne peut y avoir de relation possible à soi sans relation à l'autre, et par conséquent il ne peut y avoir de rapport positif à soi-même sans la reconnaissance d'Autrui²⁷. Si Honneth recourt très peu à la terminologie de la légitimité, c'est – pour la philosophe Haud Guéguen (2014) – parce que la légitimité peut être considérée comme un cas d'espèce de la reconnaissance : la reconnaissance pour autrui est ce qui conditionne le sentiment subjectif de légitimité, entendu au sens de l'assurance que l'individu ou le groupe d'individus peut avoir en lui-même du fait de ses propres contributions. S'appuyant sur les travaux d'Hegel (1993), Mead (1969) et Winnicott (1975, 1965), Axel Honneth identifie ainsi trois « sphères de la reconnaissance » :

- la reconnaissance par les *relations affectives privées* – amour, amitié – (qu'il appelle sphère de « l'amour ») permettant d'atteindre une sécurité affective garantissant la « confiance en soi »²⁸ ;
- la reconnaissance *juridique* d'un « droit » *d'exister et d'agir* (qu'il appelle sphère du « droit ») : la loi se devant d'être respectée, elle permet à l'individu ou au groupe concerné de « se respecter » lui-même ;
- la reconnaissance de la *valeur* d'un individu ou d'un groupe par la société, de sa *contribution* – grâce au *travail* qu'il fournit – *au bien social* (qu'il appelle sphère de la « solidarité ») ; cette reconnaissance conditionnant « l'estime de soi ».

Cette vision de la reconnaissance implique de considérer la forte dépendance des individus et des groupes vis-à-vis des autres, et par conséquent leur vulnérabilité. Les individus et les organisations ne peuvent en effet ni développer une identité personnelle et ni agir sans reconnaissance, c'est-à-dire sans « compréhension et légitimation par ses partenaires d'interactions » (Pierson, 2011). Ils sont donc condamnés à une « quête » perpétuelle de reconnaissance (Caillé, 2007). Cette quête est d'autant plus fragile qu'il s'agit à la fois d'être reconnu par des individus ou groupes concrets, côtoyés dans l'intimité ou au travail, mais aussi

²⁷ Ce qu'Axel Honneth appelle « l'intersubjectivité ». Par conséquent, cette vision s'oppose à la vision kantienne qui envisage l'autonomie de la conscience chez les individus.

²⁸ Cette sécurité affective permet à l'individu « d'exprimer ses sentiments et de leur accorder de la valeur » (Guéguen, 2014).

par le « grand autre » difficilement palpable, « l'Autrui généralisé »²⁹ qu'incarnent la culture et les valeurs partagées (Caillé, 2007).

De la privation de reconnaissance résulte selon le raisonnement d'Axel Honneth un sentiment d'humiliation, d'offense, d'injustice ou de mépris. Dès lors que la valeur sociale de certains individus ou de certains groupes est dépréciée, « l'autre » considérant que leur mode de vie est inadéquat au système de référence défini par la société, il leur devient impossible d'entretenir un rapport positif à leurs capacités et à leur activité (Guéguen et Malochet, 2014). La théorie de la reconnaissance est donc en quelque sorte une « théorie de la souffrance » (Dubet, 2007). Le sentiment d'illégitimité peut donc être lu comme le produit ou l'effet d'un déni de reconnaissance et d'un mépris (Guéguen, 2014).

Ces expériences vécues de « déni de reconnaissance » produisent une inflation des demandes de reconnaissance : les individus ou groupes d'individus n'ont d'autres choix que de s'engager dans une « lutte pour la reconnaissance » dont l'objectif est de rétablir l'identité morale blessée en élargissant l'espace de reconnaissance au sein du monde social vécu. Cette « résistance collective » (Pierson, 2011) – permettant aux individus d'être reconnus « à la hauteur de ce qu'ils font et de ce qu'ils sont » (Caillé, 2007) – est la condition intersubjective nécessaire permettant aux individus et aux organisations de se réaliser de manière autonome (Honneth, 2000). Dès lors que le mépris est partagé par les membres d'un groupe et qu'une résistance est portée collectivement, l'individu déclassé n'est plus seul pour affronter le regard des autres : il trouve alors la force de se confronter à eux pour être enfin reconnu à sa juste valeur (Pierson, 2011).

Pourtant, d'autres auteurs mettent en avant le fait que cette lutte ne soit pas toujours possible ni même souhaitable. C'est le cas de Pharo (2001) qui considère que la mise en œuvre d'une lutte dépend essentiellement de la capacité d'adaptation et de résistance des individus aux blessures identitaires. Pour Pharo (2007), il ne faut pas non plus exclure la possibilité d'une certaine autonomie de jugement réflexif des individus. Le sujet – s'il a la chance ou les vertus requises pour pouvoir se convaincre lui-même de sa propre valeur – sera beaucoup moins sensible à la comparaison sociale, favorable ou non. À l'inverse, il existe pour Nathalie Roulleau-Berger (2007) des « seuils de saturation », par exemple lorsque les situations de mépris ou d'humiliation se répètent sur le long terme, où ces blessures cessent d'être

²⁹ Expression empruntée à Mead.

réversibles. Les individus peuvent alors perdre leurs capacités d'action et de réflexivité, et se trouver dans l'incapacité d'agir et de lutter collectivement. Dans ce cas, l'absence de lutte n'est pas synonyme d'équilibre paisible ni d'harmonie, bien au contraire (Morales, 2014). Elle est révélatrice d'une domination et d'un pouvoir tels que l'idée même de lutter est impossible (Morales, 2014 ; Bourdieu 1980 ; Lukes 1974). Les individus marginalisés acceptent de taire leur souffrance et consentent à leur propre exclusion :

« Dans une société pluraliste et fragmentée, marquée par la diversité et l'altérité, quand tout le monde est d'accord c'est que ceux qui ne le sont pas se taisent » (Morales, 2014)

Par ailleurs, dans des univers où c'est la réputation que l'on vise à conquérir, selon une logique clairement et nécessairement hiérarchique, une reconnaissance également distribuée – ce que prône Axel Honneth (2000) – serait « l'exact contraire d'une reconnaissance », voire même sa « négation » (Caillé, 2007). Dans un tel contexte, ce que le groupe d'individu recherche en luttant pour sa reconnaissance n'est donc pas l'égalité mais d'une certaine façon l'inégalité, ce qui le met au-dessus des « autres » et le rend littéralement extraordinaire (Guéguen et Malochet, 2014). La « lutte pour la reconnaissance » (Honneth, 2000) devient ainsi une « concurrence des reconnaissances » (Dubet, 2007) voire une « guerre de reconnaissance » (Bauman et Eslin, 2002) : les inégalités sont perçues comme des jeux d'honneur et de mépris, et il en résulte une sorte de concurrence et une défense de son rang au sein de la structure sociale, une crainte continue du mépris et du déclassement (Dubet, 2007). Certains groupes d'individus sont vainqueurs, d'autres perdants, la lutte contribuant ainsi au rétrécissement des espaces de reconnaissance tant au niveau global que local (Rouilleau-Berger, 2007). Les travaux plus récents d'Honneth (2006) montrent également que la « révolution néolibérale » est responsable d'une « individualisation de l'estime sociale » (Pierson, 2011, p. 358) et d'une « désolidarisation au sein des collectifs et d'une primauté accordée à la performance » (Pierson, 2011, p. 359 ; Boltanski et Chiapello, 1999).

L'écho de la théorie honnethienne de la reconnaissance est d'autant plus retentissant dans l'étude des relations professionnelles – c'est le cas de cette thèse³⁰ – qui compte parmi « les principaux champs où la fécondité de [la théorisation d'Honneth] s'est trouvée

³⁰ La théorie de la reconnaissance proposée par Honneth est largement admise dans l'étude des (en)jeux de reconnaissance en milieu professionnel (Guéguen, 2014 ; Pierson, 2011 ; Renault, 2006 ; Petersen et Willig, 2004) notamment *via* la sphère de la « solidarité » (Honneth, 2000). Elle permet d'obtenir un cadre d'analyse particulièrement pertinent et éclairant aux vues des résultats de cette thèse, ce qui explique ce recentrage.

confirmée » (Renault, 2006, p. 34). La théorisation d'Honneth (2000) constitue en effet un cadre théorique largement admis pour analyser de façon critique les injustices et le manque « d'estime » au travail³¹ au niveau individuel et collectif (Guéguen, 2014 ; Morales et Lambert, 2013 ; Pierson, 2011 ; Caillé, 2007 ; Renault, 2006 ; Petersen et Willig, 2004) :

« Qu'il s'agisse d'aborder les discriminations, la précarité ou la souffrance au travail, le concept de reconnaissance s'avère d'une grande fertilité pour les sciences humaines » (Renault, 2006, p. 34)

Ces considérations sont l'objets des sections suivantes (les deux dernières sections du chapitre 2), qui traitent par conséquent de l'analyse individuelle (2.) et collective (3.) du besoin de reconnaissance des professionnels de manière générale, et des professionnels comptables dans le champ de la RSE plus particulièrement.

2. Niveau d'analyse individuel d'un besoin de reconnaissance des professionnels

2.1 Pensée générale inspirée par la théorie honnethienne

Si les (en)jeux de reconnaissance sont particulièrement visibles dans la sphère professionnelle, c'est en premier lieu parce que les mutations contemporaines du travail les encouragent. Trois principales ruptures – impactant profondément l'attribution de reconnaissance aux individus – ont été mises en avant par la littérature (Guéguen et Malochet, 2014 ; Lallement, 2007 ; Roulleau-Berger, 2007) :

- (1) Une responsabilisation et une autonomie accrue des individus au travail, même lorsqu'ils sont en bas de la hiérarchie.
- (2) Un contact de plus en plus fréquent avec le client.
- (3) Des organisations qui créent et/élargissent de plus en plus leurs activités.

Dans un premier temps, il est aujourd'hui attendu des professionnels qu'ils gagnent en autonomie, et soient responsabilisés, sans pour autant leur garantir systématiquement tous les moyens pour l'assumer. Ces situations contradictoires sont sources de nouvelles pressions pour les professionnels, potentiellement génératrice de stress et de mal-être au travail (Guéguen et Malochet, 2014) : elles placent les salariés en position intenable et constituent autant de

³¹ D'ailleurs, dans nos sociétés modernes, le travail est de plus en plus considéré comme un mode de réalisation de soi (cf. « meaningful work ») : « Si je n'attends pas toujours de mon travail qu'il [...] soit une œuvre me révélant à moi-même et aux autres, j'espère toujours qu'il ne me détruira pas en tant que sujet » (Dubet, 2007, p. 32).

négations de leur capacité à travailler comme il faut (Lallement, 2007 ; Gollac et Volkoff, 2001).

Par ailleurs, la part croissante des activités de travail nécessitant un contact avec le public conduit à faire de la reconnaissance un enjeu permanent :

« Au fond, tout se passe comme si le travail, et au-delà de toute vie sociale, exposait sans cesse la personne à une épreuve de reconnaissance dans laquelle toutes les relations sociales, les plus fines comme les plus structurelles, mettaient en jeu et en danger l'identité des personnes, l'image et l'estime qu'elles ont d'elles-mêmes » (Dubet, 2007)

Il est attendu des professionnels qu'ils tiennent la bonne distance dans les interactions quotidiennes et « fassent bonne figure » (Goffman, 1974), ce qui peut poser de grandes difficultés pour certains d'entre eux. Pour ne pas « perdre la face » (Goffman, 1974), les professionnels sont contraints de mettre en place des « pratiques de résistance » (Guéguen et Malochet, 2014) : souvent invisible, ce travail suppose de savoir prendre sur soi, de contenir parfois de l'agressivité et de savoir gérer son anxiété. Pour les individus qui n'y parviennent pas, cette confrontation quasi-quotidienne au regard de l'autre est susceptible de générer un stress et un mal-être important.

Pour finir, les organisations élargissent leurs activités et en créent de nouvelles : lorsqu'elles sont déconnectées les unes des autres, les professionnels sont contraints à se déplacer d'un monde social à un autre. Ils sont confrontés à une « pluralité d'ordres normatifs » et de « grammaires de la reconnaissance stratifiées, plus ou moins indépendantes les unes des autres » (Rouilleau-Berger, 2007), ce qui rend d'autant plus difficile l'accès du professionnel à une reconnaissance généralisée.

Face à de telles mutations, les individus s'exposent à des risques importants de « reconnaissance dépréciative » (Renault, 2004), c'est-à-dire à faire face à des jugements dévalorisants émis sur leur activité, voire sur leur personne même, remettant en question leur travail. Le déni de reconnaissance peut aussi prendre la forme de la « méconnaissance » et de « l'invisibilité » (Honneth, 2005) :

- méconnaissance « dans le cas où les individus se voient contraints d’endosser des rôles auxquels ils ne peuvent s’identifier »³² (Renault, 2004, p. 192) ;
- invisibilité ou « *mort sociale* », pour ceux qui n’existent pas pour les institutions.

De telles expériences peuvent produire chez l’individu des « lésions de l’identité paralysante ou déstructurante » (Renault, 2006) et une « souffrance morale » (Pierson, 2011) se traduisant par une « fragilisation du rapport positif à soi » (mal-être), un « rapport négatif à soi » (humiliation passive), voire même une « destruction du rapport à soi » (Renault, 2006).

« [L’individu] perd alors l’estime qu’il a de lui-même puisqu’il a perdu celle des autres » (Renault, 2006).

À l’inverse, lorsque la reconnaissance est obtenue, elle peut se révéler comme la « médiation grâce à laquelle la souffrance au travail est transformée en plaisir », en contribuant au renforcement positif de la construction identitaire des professionnels, à leur légitimité, à leur valorisation, faisant ainsi du travail un « instrument de la santé mentale » (Dejours, 2007). La reconnaissance de la réalité et de l’utilité du travail permet aussi aux individus de travailler ensemble (Dejours, 2007), favorise la « coordin[ation] [de] différentes activités » (Renault, 2006) et la « coopération » (Dejours, 2007 ; Renault, 2006).

Pourtant, l’attribution de reconnaissance comporte aussi des risques pour l’individu :

- lorsque la reconnaissance est déconnectée de la réalité ;
- lorsque l’idéologie de la reconnaissance conduit à une forme d’aliénation des individus.

Dans la théorie de la reconnaissance telle qu’elle est proposée par Honneth (2006, 2000), la reconnaissance attendue dans le monde du travail est la reconnaissance de la personne, de son identité. Pour autant, Dejours (2007) conteste cette vision : le besoin de reconnaissance des professionnels est avant tout la reconnaissance de leur travail – c’est à dire fondamentalement, de la qualité du travail. Ce que demandent les travailleurs, c’est la reconnaissance de la contribution qu’ils apportent à la production d’une part, à la coopération d’autre part : en d’autres termes, la reconnaissance porte non pas sur l’être, mais sur le faire. Pour Christophe Dejours, il est crucial que cette reconnaissance soit fondée sur le réel, au risque d’ouvrir la porte

³² Les individus sont reconnus pour d’autres choses que ce sur quoi ils fondent leurs attentes. Le salarié est reconnu pour autre chose que ce qu’il effectue dans son travail, ou bien des qualités différentes que celles que les individus souhaiteraient valoriser sont attribuées aux individus. Le décalage entre la reconnaissance espérée et celle qui est obtenue entretient l’interrogation sur la réalité de l’activité au travail.

à la « dérive imaginaire », ce qui implique nécessairement d'être reconnu par les travailleurs qui connaissent et respectent les mêmes règles de métier, les règles de l'art : les pairs. Guéguen et Malochet (2014) rejoignent la position de Dejours (2007) en précisant que c'est à cette unique condition qu'un parcours de la reconnaissance peut ouvrir, non sur des identités closes, mais sur des « capacités », c'est à dire une anthropologie de « l'homme capable » et créatif (Guéguen et Malochet, 2014).

« À l'heure où le nouveau management utilise la promesse de reconnaissance comme une technique de gestion du personnel, voire de domination, la question de la reconnaissance devient brûlante, et exige sans doute de distinguer reconnaissance véritable et « reconnaissance comme idéologie ». (Renault, 2006, p. 4)

Honneth invite également à regarder avec scepticisme la célébration des vertus des « bonnes mères » de famille et des soldats « braves et héroïques », qui produisent des effets idéologiques suscitant le conformisme : la répétition constante des mêmes formules de reconnaissance parvient à créer sans recourir à la contrainte un sentiment d'estime de soi incitant à des formes de soumission volontaire (Honneth, 2006, p. 248). Dit autrement, si je me crée une identité conforme aux attentes afin d'être reconnu par les autres, alors que ma construction identitaire aurait été différente dans le cas inverse, la reconnaissance implique une forme d'aliénation. Hermann Kocyba et Didier Renault (2007) défendent eux aussi une posture de soupçon à l'égard des risques d'instrumentalisation des demandes de reconnaissance, en insistant sur les contraintes de présentation de soi qui s'abattent dès lors sur les salariés en demande de reconnaissance. Dans un système où chacun doit se mettre en scène (Goffman, 1973), la conséquence logique est une forme « d'enrôlement des subjectivités ». Guéguen et Malochet (2014, p. 77) précisent ainsi que « si l'aliénation est le prix à payer pour être reconnu, mieux vaut sans doute considérer que la fin ne justifie aucun des moyens envisagés ».

2.2 Apport du concept de « sens au travail » pour comprendre plus finement la quête individuelle de reconnaissance des professionnels comptables

Dans certains contextes, la reconnaissance que peut recevoir un individu dans son travail et pour son travail (capacité à produire de la valeur, légitimité à agir, etc.) passe pour l'individu par l'adoption d'un travail qui a du sens, à la fois pour lui-même mais aussi pour les autres qui vont reconnaître l'utilité et le sens du travail qu'il accomplit. En (re)trouvant du « sens au travail », certains individus peuvent par la même occasion (re)trouver une forme de

reconnaissance de la valeur de leur travail et par conséquent de leur propre valeur, conditions essentielles d'un rapport positif à soi et d'une confiance en soi (Honneth, 2000).

« Le travail est une activité humaine centrale, et comme les individus s'efforcent de trouver un sens à leur vie, ils le font souvent par le travail » (Aguinis et Glavas, 2019, p. 1058)

Ces dernières années, le « sens au travail » – traduction du concept anglais de « *meaningful work* » – a fait l'objet d'une attention considérable de la part des chercheurs, des praticiens et des décideurs politiques, en partie à cause de la frustration liée aux exigences court-termistes des marchés, aux préoccupations croissantes concernant les conditions d'emploi et au besoin des individus de s'épanouir et d'être reconnu pour leur travail³³ (Bailey et al., 2019 ; Chalofsky, 2010). Il semblerait que les organisations pour lesquelles les individus travaillent et les caractéristiques de leur emploi constituent aujourd'hui une « source primaire de but, d'appartenance et d'identité » pour les individus (Michaelson et al., 2014, p. 77).

2.2.1 Le « sens au travail » : caractéristiques, facteurs d'antécédents et facteurs de résultats

Depuis des décennies les employés déclarent que le « sens au travail » est l'un des facteurs les plus importants en matière de satisfaction et d'engagement professionnel (SHRM, 2016). Pourtant, et étonnamment, il n'existe pas de consensus sur ce qui constitue un « travail qui fait sens » ou sur les facteurs d'antécédents et de résultats associés à la notion de sens au travail (Bailey et al., 2019, p. 83).

Certains auteurs considèrent le sens au travail comme une « quête, inhérente [aux individus] » (Bailey et al., 2019, p. 90), une « volonté » de donner du sens à son travail et donc à sa vie (Frankl, 1969). Les chercheurs ont ainsi pu montrer le rôle essentiel des valeurs dans la définition du sens que les gens donnent à leur travail (Brief et Nord, 1990), les individus choisissant préférentiellement des professions qui correspondent à leurs valeurs personnelles (Gandal et al., 2005 ; Super et Sverko, 1995). La motivation intrinsèque de chaque individu peut également jouer un rôle essentiel (Hackman et Oldham, 1976) : c'est l'argument de Cheney et al. (2008) qui considèrent que la perception de « sens » dépend de la capacité de chaque individu d'agir et de dépasser les difficultés en visualisant un but plus grand. Pour

³³ Par ailleurs, le « sens au travail » peut inclure à la fois le sens « du » travail, et le sens « au » travail, autrement dit intégrer à la fois la « nature du travail effectué » et « le contexte dans lequel le travail est effectué » (Stein et al., 2019, p. 688)

Wrzesniewski et al. (1997), elle dépend aussi de la manière dont l'individu perçoit le travail et sa place (plus ou moins centrale) dans la vie. Enfin, le « sens au travail » émergerait aussi des « vocations » individuelles (Bunderson et Thompson, 2009 ; Dik et Duffy, 2009 ; Wrzesniewski et al., 2009 ; Wrzesniewski et al., 1997). Dans cette perspective, une organisation seule ne peut « fournir » ce sens au travail, car la prise de sens naît aussi et surtout « à condition que les êtres humains donnent [eux-mêmes] du sens à ce qu'ils font » (Lips-Wiersma et Morris, 2009, p. 503-504). En d'autres termes, chaque individu doit découvrir ce sens par lui-même, car il ne peut être prescrit ou défini par un autre, ou autrement il perdrait son sens existentiel (Frankl, 1959).

D'autres chercheurs nuancent ces analyses, suggérant que cette quête de sens au travail puisse être influencée par les « autres », qu'il s'agisse de familiers (Brief et Nord, 1990), de collègues de travail (Salancik et Pfeffer, 1978), de leaders (Podolny et al., 2004), de groupes ou de communautés (Pratt et Ashforth, 2003). Plus précisément, ces auteurs considèrent que les récits individuels qui justifient le « sens au travail » sont, au moins en partie, le produit de récits organisationnels, d'attentes culturelles et de discours sociétaux qui ont été intériorisés, et qui « encadrent ce qui est valorisé et fournissent des scénarios ou des récits qui permettent de légitimer ce qui est fait » (Stein et al., 2019, p. 689). En d'autres termes et pour reprendre l'analyse théorique d'Honneth, une reconnaissance des autres de ce qui a du sens et de la valeur.

Dans la tradition des sciences humaines, il est généralement admis qu'un travail qui fait sens « peut être différencié du travail qui nous fait simplement nous sentir bien ou du travail qui nous permet d'aiguiser nos talents » (Cheney et al., 2008, p. 144). Le sens au travail est donc généralement caractérisé par un certain nombre d'attributs spécifiques tels que le sentiment que le travail est important, qu'il donne lieu à des récompenses équitables, qu'il est socialement valorisé – reconnu comme ayant de la valeur par les autres et par soi-même (Honneth, 2000) – et qu'il permet l'autonomie et la liberté de décider comment, quand et où nous devons travailler (Stein et al., 2019). En termes plus spirituels, un travail a du sens lorsqu'il est « épanouissant, valorisé, ciblé, cohérent avec les objectifs de vie [des individus] et [qu'il] contribue à un sentiment d'appartenance » (Schnell et al., 2013, p. 548).

« La plus grande prise de sens semble découler de la cohérence entre quatre dimensions : l'unité avec les autres, l'expression de soi, le service aux autres, et le fait de devenir soi-même » (Bailey et al., 2019, p. 91)

Il est aussi admis que le processus de construction de sens au travail soit « loin d'être un résultat émotionnel statique » (Mitra et Buzzanell, 2017, p. 598) unidirectionnel ou linéaire. Au contraire, il « implique généralement une traduction ou une négociation permettant de relier les discours sur le « sens au travail » aux pratiques de travail quotidiennes ». C'est ce que montrent, par exemple, Bailey et Madden (2016) qui explorent comment les éboueurs donnent du sens à leur travail en le reliant aux idées environnementalistes, ou encore Mitra et Buzzanell (2017) qui examinent comment les individus qui font un travail en lien avec la RSE ont donné du sens à leur travail en le reliant aux urgences et tensions actuelles.

Ainsi, cette thèse considère le « sens au travail » comme une « expérience subjective et intrinsèquement positive caractérisée par une prise de sens ou l'atteinte d'un but existentiel » (Florian et al., 2019, p. 590), ou expliqué plus précisément :

« La « prise de sens » implique une sorte de « fit » ou d'alignement entre l'individu et les tâches, les emplois ou le travail qu'il ou elle effectue. Autrement dit, dans la mesure où le travail répond à ses besoins ou correspond à ses valeurs et croyances, le travail est souvent considéré comme ayant du sens » (Michaelson et al., 2014, p. 79).

2.2.2 Exercer un métier qui fait sens : bénéfiques et effets pervers

La recherche empirique a mis en évidence les bénéfices liés à une prise de sens du travail chez les individus. Premièrement, la littérature a mis en évidence un certain nombre de changements positifs d'attitude au travail. Ces travaux ont mis en évidence un engagement personnel et organisationnel plus important des individus, se traduisant par un changement de comportement (Bunderson et Thompson, 2009 ; Wrzesniewski et Dutton, 2001 ; Hackman et Oldham, 1976) et une participation plus active à la prise de décision (May et al., 2004), une satisfaction accrue ou encore une réduction de l'absentéisme (Wrzesniewski et al., 1997).

D'autres voient des bénéfices plus larges, notamment sur « l'estime de soi » (Baumeister et Vohs, 2002), le bien-être et la réduction du niveau de stress ou de dépression (Elangovan et al., 2010 ; Locke et Taylor, 1990). Selon Gecas (1991), le « sens au travail » permettrait également aux individus de ressentir un sentiment d'authenticité – ce sentiment d'enfin percevoir le « vrai soi ». Les individus qui trouvent un sens profond dans ce qu'ils font, en réalisant ce qu'ils considèrent être leur « destinée » (Homans, 1958), peuvent trouver par la même occasion une voie vers la « transcendance » (Rosso et al., 2010).

D'ailleurs, ces bénéfices au niveau individuel ne sont pas sans conséquences sur la performance organisationnelle (Kahn, 2007 ; Wrzesniewski, 2003 ; Baumeister et Vohs, 2002 ; Hackman et Oldham, 1976), et influencent plus particulièrement la réputation de l'organisation, le partage des connaissances, la créativité, et les comportements citoyens au sein de l'organisation (Dik et Duffy, 2009 ; Pratt et al., 2006).

En dépit de son attrait, la quête de sens au travail produit aussi des effets pervers inattendus. « Trop de sens » (Florian et al., 2019) au travail peut devenir une « épée à double tranchant » (Bunderson et Thompson, 2009, p. 40) pour les travailleurs qui considèrent leur travail comme un devoir moral. C'est aussi ce qu'observe Carton (2018, p. 324), lorsqu'il affirme que « lorsque les activités quotidiennes sont marquées par un sens profond, les individus parviennent non seulement à s'épanouir mais aussi à surmonter les éléments décourageants, comme les tâches difficiles, les bas salaires et la stigmatisation du travail ». Ils sont alors prêts à en subir toutes les conséquences, même les plus négatives : rémunération inadéquate, contraintes physiques exigeantes, conditions de travail dangereuses, tensions liées à un déséquilibre entre vie professionnelle et vie privée ou encore inégalités sociales. L'idéologie du « sens au travail » peut ainsi conduire à une forme d'aliénation des individus, tout comme l'idéologie de la reconnaissance (cf. sous-section 2.1).

Lair et al. (2008) soulignent également le risque « d'élitisme narcissique » dans la définition de ce qui constitue un « travail qui fait sens », avec le risque de marginaliser certaines catégories de travailleurs ou certaines tâches. Comme ils l'expliquent plus en détail (p. 172) :

« Parler d'une politique de sens au travail, c'est reconnaître que la question même du « sens au travail » est fondamentalement marquée par des questions de privilèges. Après tout, de quel droit peut-on prétendre qu'un type de travail a du « sens », et qu'un autre en est dépourvu ? »

À l'autre extrémité du spectre, les individus peuvent aussi être confrontés à un « manque de sens ». De telles expériences ont reçu une attention empirique moindre dans la recherche (Stein et al., 2019). Pourtant, tout ce qui sape les attributs du sens et le sentiment de cohérence – comme le sentiment d'être impuissant, d'être traité injustement, de ne pas être reconnu ou encore d'être incapable de relier sa contribution professionnelle à un objectif plus large – est susceptible de générer une perte de sens (Stein et al., 2019 ; Bailey et Madden, 2016 ; Lips-Wiersma et Morris, 2009).

2.2.3 La RSE : une alternative pour redonner du sens au travail des comptables

Bien que la littérature en audit n'ait jamais abordé directement la notion de « sens au travail », son influence conceptuelle est évidente dans les recherches documentant la déception, la frustration ou la peur qui sous-tendent les attitudes des auditeurs en matière de travail (Guénin-Paracini et al., 2014). Par exemple, dans leur étude sur la mémoire sociale des anciens auditeurs, Daoust et Malsch (2019) montrent comment l'écart perçu entre leurs valeurs personnelles et les pratiques des cabinets a été central dans leur décision de quitter l'audit. Leurs conclusions mettent également en évidence la reconstruction élitiste de l'importance de leur profession passée afin d'établir un sentiment de supériorité professionnelle dans leur nouveau travail. Daoust (2019, p. 16) indique qu'une perte de sens peut apparaître très tôt chez les étudiants en comptabilité lorsqu'ils réalisent que « travailler dans un cabinet Big Four implique de longues heures de travail et de sacrifier son temps personnel, ce qui est rebutant pour beaucoup ». La perte de sens peut également toucher les auditeurs après leur départ du cabinet : Gendron et Spira (2010) montrent ainsi comment les anciens auditeurs d'Arthur Andersen ont profondément remis en question le sens de leur carrière à la suite du scandale Enron et de la chute de leur ancien cabinet.

D'ailleurs, les auditeurs ne sont pas les seuls professionnels comptables à avoir des difficultés à trouver du sens au travail. S'appuyant sur le concept de « sale boulot », Morales et Lambert (2013, p. 14) montrent ainsi comment les contrôleurs de gestion se voient dans l'obligation d'accomplir des « tâches incompatibles avec les identités aspirationnelles qu'ils revendiquent ; plus qu'ennuyeuses, ces tâches deviennent les symboles d'un déni de reconnaissance ». Dans la même veine, Lupu et Empson (2015) mettent en lumière la surcharge de travail des professionnels comptables expérimentés qui « en dépit de leur niveau d'expérience, de réussite et d'ancienneté, (...) se sentent impuissants et piégés, dans une mesure telle que leur corps est mis à mal » (p. 1310).

De ce point de vue, la vérification RSE représente potentiellement une trajectoire professionnelle plus attrayante pour les auditeurs en quête d'une « carrière responsable », dans laquelle « les gens cherchent à avoir un impact sur les défis sociétaux tels que la préservation de l'environnement et la justice sociale » (Tams et Marshall, 2011, p. 109). Pour Conklin (2012), les individus travaillant dans le domaine de la RSE font preuve d'un profond dévouement aux causes environnementales, de sorte que le travail devient pour eux une « vocation » qui donne du sens à leur vie et les pousse à agir d'urgence pour « transformer »

le monde. Comme le soutiennent Aguinis et Glavas (2019, p. 1057) : « La RSE élargit la notion de travail pour aller au-delà d'une perspective intra-individuelle et intra-organisationnelle de tâche, d'emploi et de profit, et elle représente un débouché idéal pour les individus qui souhaitent trouver, à travers leur travail, davantage de sens ». En outre, lorsque le travail prend sens grâce à la RSE, les attitudes et les performances des employés semblent s'améliorer (Conklin, 2012 ; Tams et Marshall, 2011). C'est ce que montrent les études de Hur et al. (2018) et Brammer et al. (2015) qui mettent en lumière les effets bénéfiques sur la créativité chez les employés, ou encore celle de Raub et Blunschi (2014) sur la gestion de l'épuisement émotionnel. D'autres études montrent également que lorsque le travail prend du sens grâce à l'adoption d'une démarche RSE de leur entreprise, l'identification et l'engagement des individus dans l'organisation s'en trouvent renforcés³⁴ (Glavas et Kelley, 2014 ; Jones et al., 2014 ; Rosso et al., 2010).

Cependant, « être RSE au travail n'est pas une mince affaire » (Sonenshein et al., 2014). En traçant l'impératif d'être des « radicaux tempérés », Wright et Nyberg (2012) soulignent les difficultés institutionnelles auxquelles sont confrontés les professionnels travaillant dans la RSE, même dans les organisations les plus impliquées dans le développement durable. À partir de données d'entretiens et de documents provenant de grandes entreprises australiennes, ces auteurs remarquent que malgré la « passion » affichée pour la RSE, les individus ont tendance à adapter leurs discours idéologiques face à leurs supérieurs hiérarchiques. Wright et al. (2012, p. 1451) montrent également comment « les gestionnaires et les consultants en RSE gèrent les tensions et les contradictions entre leur ressenti personnel et la manière dont ils doivent agir compte tenu des divers contextes professionnels et non professionnels dans lesquels ils évoluent ». En effet, les individus travaillant dans le domaine de la RSE doivent s'adresser à divers intervenants des entreprises, des gouvernements, des médias et des ONG, du public, ayant chacun une vision plus ou moins économique. Face à l'impossibilité d'être reconnu par un public si divers, les praticiens en proie à la critique et au mépris s'engagent inévitablement dans des luttes de légitimité tant au sein de leurs organisations que dans la société en général (Prasad et Elmes, 2005 ; Starik et Marcus, 2000) : des « luttes pour la reconnaissance » (Honneth, 2006). Ces luttes ne sont pourtant pas toutes couronnées de succès, et les entrepreneurs qui occupent des emplois liés à la RSE sont, d'après Shepherd et al. (2013),

³⁴ Lorsque les individus partagent ces valeurs RSE, ils ont la sensation que leurs valeurs sont en accord avec celles de l'entreprise (Jones et al., 2014) ou ont la sensation de contribuer au bien commun (Rosso et al., 2010). Aguinis et Glavas (2019) soulignent d'ailleurs que les résultats sont plus ou moins positifs selon la conception plus ou moins engagée qu'ont les agents de la RSE, et selon la manière dont ils la vivent.

davantage susceptibles de se désengager des valeurs personnelles favorables à l'environnement pour des raisons de performance économique, soulignant le rôle des structures politiques et des évaluations externes dans la formation du sens. Plus généralement, donc, les tensions entre les volontés idéalistes des individus et les propositions pragmatiques offertes par le capitalisme les obligent à négocier leurs initiatives avec leur environnement de travail, et à repositionner et remettre en question leur propres valeurs (Mitra et Buzzanell, 2017 ; Sonenshein et al., 2014 ; Prasad et Elmes, 2005).

En résumé, la littérature met en lumière l'apport significatif de la notion de « sens au travail » pour la conceptualisation de l'engagement individuel et existentiel des auditeurs dans leur travail de vérification – inévitablement lié à la reconnaissance de leurs compétences et de leur légitimité à agir dans ce domaine. D'une part, la vérification RSE est davantage susceptible d'attirer les auditeurs en « quête de sens », à la recherche d'une spécialisation qui leur permette de mettre leurs connaissances au service d'un but plus grand et en accord avec leurs valeurs personnelles. D'autre part, les limites techniques et morales inhérentes au travail de vérification RSE – générant des situations de déni de reconnaissance – peuvent également réduire ou miner ce « sens ». Cette conceptualisation permet donc d'analyser la manière dont les auditeurs s'appuient sur ces expériences positives et négatives pour trouver et reformuler ce « sens » qu'ils donnent à leur travail, sens inévitablement lié à la reconnaissance qu'ont les autres de son utilité et de sa valeur.

3. Niveau d'analyse organisationnel d'un besoin de reconnaissance des professionnels

3.1 Pensée générale inspirée par la théorie honnethienne

La théorisation d'Honneth, bien qu'elle inspire souvent les chercheurs sur le plan individuel (Guéguen, 2014 ; Dubet, 2007 ; Renault, 2007), comporte aussi une dimension collective. L'idée est reprise par Nathalie Roulleau-Berger (2007, 1999) et Robert Castel (Castel, 2010 ; Castel et Haroche, 2001) qui distinguent:

- les « *mondes grands* » (Roulleau-Berger, 2007, 1999) ou groupe des « individus par excès » (Castel, 2010 ; Castel et Haroche, 2001), fortement légitimés et qui produisent des ordres de reconnaissance « visibles » à partir des institutions et des marchés du travail légitimés ;

- les « *petits mondes* » (Rouleau-Berger, 2007, 1999) ou groupe des « individus par défaut » (Castel, 2010 ; Castel et Haroche, 2001), faiblement légitimés et qui produisent des ordres de reconnaissance « invisibles ».

Les professionnels appartenant aux mondes fortement légitimés (les mondes « grands ») sont dotés de ressources sociales, économiques, culturelles et symboliques qui leur donnent accès à un statut social. Ils vont ainsi bénéficier des reconnaissances publique et sociale, qui participent activement à la production de compétences d'actions et de compétences réflexives individuelles et collectives (Rouleau-Berger, 2007). Les « identités pour autrui » et les « identités pour soi » (Dubar, 1991) existent dans une proximité relative telle qu'elle favorise la capacité à agir des individus. Leurs compétences deviennent alors « affiliatives », c'est-à-dire qu'elles donnent accès aux sphères de la légitimité publique et sociale (Rouleau-Berger, 2007).

À l'inverse, les organisations faiblement légitimées (les mondes « petits »), et par conséquent les professionnels qui en sont membres, bénéficient d'une reconnaissance publique limitée et d'une reconnaissance sociale faible. Ils sont privés de statut et d'estime sociale face aux organisations fortement légitimées, et développent des compétences sociales « invisibilisées », qui créent des écarts importants entre « les identités pour autrui » et « les identités pour soi » (Dubar, 1991). Les compétences développées par ces organisations et par ces professionnels peuvent être « désaffiliatives » dans le sens où elles n'assurent pas l'accès à une position sociale de l'individu (Rouleau-Berger, 2007). Les membres de ces organisations, de ces « mondes », sont considérés comme des « individus par défaut », « non couverts par les systèmes collectifs ou incapables de s'inscrire dans des collectifs protecteurs, disposant de peu de ressources et de supports, moins propriétaires d'eux-mêmes » (Castel et Haroche, 2001).

Par ailleurs, pour Emmanuel Renault (2004), les « classes subalternes » (assimilées aux mondes « petits ») sont contraintes face au « déni de reconnaissance » d'adopter une « double identité » : une propre à leur activité, et une autre influencée par la culture dominante et légitimée des mondes « grands ». Pour ce philosophe, les revendications des « classes subalternes » risquent donc toujours de n'être que partiellement conformes à leurs intérêts et sont susceptibles d'être récupérées par les classes dominantes (Rouleau-Berger, 2007).

3.2 L'apport du concept de « fermeture sociale » pour comprendre plus finement la quête collective de reconnaissance des professionnels comptables

Cette analyse générale du déni de reconnaissance au niveau des organisations n'est pas sans rappeler le concept de fermeture sociale. Emprunté à Weber³⁵, et inspiré des travaux de Pierre Bourdieu³⁶, le concept de « fermeture sociale » – « clôture sociale » ou encore « fermeture professionnelle » selon les traductions – désigne en effet « le processus de subordination par lequel un groupe monopolise les avantages en fermant des opportunités à un autre groupe de personnes extérieures à ce groupe » (Murphy, 1988, p. 8).

Développée dans le champ de la sociologie des professions (Murphy, 1988 ; Larson, 1977), et largement utilisée en comptabilité-contrôle-audit, son analyse permet aux chercheurs de mettre en lumière la mise en œuvre de stratégies collectives de « fermetures »³⁷, déployées par une profession pour monopoliser les récompenses économiques et sociales (Perrin et Laing, 2011 ; Ramirez, 2001). Plus précisément, elle permet de comprendre comment l'investissement actif et collectif d'une élite professionnelle peut conduire au maintien de positions de pouvoir et de contrôle, produisant et perpétuant délibérément des avantages pour ces groupes dominants (Jackson et Léon, 2010 ; Roscigno et al., 2007).

3.2.1 Principales caractéristiques de la « fermeture sociale »

Pour la sociologue Magali Sarfati Larson (1977), le concept de « fermeture sociale » désigne l'union de deux processus :

- (1) Un processus de fermeture économique d'un marché du travail, ou autrement dit la réalisation d'un monopole légal de certaines personnes sur certaines activités.
- (2) Un processus de fermeture culturelle (ou « socio-symbolique ») d'un groupe par l'appropriation d'un savoir légitime, reconnu par la « structure sociale globale », sans lequel l'exercice professionnel serait impossible.

³⁵ Weber l'oppose aux « relations ouvertes », dans lesquelles « d'après les règlements en vigueur, on n'interdit à quiconque qui est effectivement en mesure de le faire, et le désire, de participer à l'activité orientée réciproquement selon le contenu significatif qui la constitue » (Weber, 1995, p. 82).

³⁶ Notamment ses travaux sur « le champ », « la doxa », « le capital » et « l'habitus » (Bourdieu, 1990, 1989, 1986, 1984, 1977).

³⁷ Larson (1977) définit ces stratégies professionnelles comme le « processus historique par lequel certains groupes professionnels parviennent objectivement à établir un monopole sur un segment spécifique du marché du travail, et à faire reconnaître leur expertise par le public, avec l'aide de l'État ».

Ces pratiques discriminatoires visant à fermer le marché peuvent se réaliser de manière formelle ou informelle (Cook et al., 2012), et peuvent autant consister à protéger des opportunités pour son propre groupe qu'à refuser des opportunités aux autres (Roscigno et al., 2007). Elles donnent au groupe professionnel reconnu dans une période donnée le pouvoir d'associer ses propres compétences distinctives à ce qui peut être considéré cognitivement et idéologiquement comme un savoir légitime (Dubar et al., 2015), et par conséquent le pouvoir d'exclure les groupes professionnels qui ne peuvent prouver qu'ils possèdent ce savoir.

Par des moyens tels que l'éducation et le contrôle de certains comportements chez ses membres, les « initiés » déterminent les règles du jeu, ou autrement dit décident des marques de distinction qui conditionneront l'accès à un « statut social » élevé (Larson, 1977). La reconnaissance du statut social ne met donc pas seulement en jeu des gains monétaires, mais implique aussi des dispositions culturelles – certes variables – mais toujours associées à la poursuite d'une formation longue, dans des établissements dotés de prestige social, et donc sélectifs.

Les groupes professionnels peuvent aussi « achever la fermeture » en construisant et contrôlant les critères de leur propre expertise, ou autrement dit en devenant des « experts se contrôlant eux-mêmes » (Dubar et al., 2015 ; Larson, 1977). Les élites professionnelles assurant elles-mêmes les tâches de formation, de contrôle, et d'évaluation de leurs pairs, elles deviennent les agents de ce bouclage et parviennent à contrôler l'ensemble de la profession. Une fois que l'élite s'est approprié « l'idéologie de la compétence », les stratégies professionnelles changent de sens et deviennent un moyen pour les salariés des grandes organisations de se distinguer des autres, de protéger et défendre leur statut social et leurs carrières (Dubar et al., 2015).

3.2.2 Professionnels comptables et fermeture sociale

Dans le contexte de la profession comptable, il existe un nombre croissant d'ouvrages qui examinent les étapes historiques des tentatives de fermeture du marché de la comptabilité et de l'audit financier menées par les « professionnels » comptables (Lee, 1990 ; Macdonald, 1985), notamment au Royaume-Uni (Walker, 2004 ; Walker et Shackleton, 1995, 1998 ; Cooper et al., 1994), en Australie (Perrin et Laing, 2011 ; Chua et Poullaos, 1993), au Maroc et en Tunisie (El Omari et Khelif, 2014), en Belgique (De Beelde, 2002) ou encore en France (Moysan-Louazel, 2011).

Face à « la mise en épreuve constante de sa légitimité professionnelle » (Moysan-Louazel, 2011, p. 97), la profession comptable s'est organisée à travers le monde avec plus (Perrin et Laing, 2011) ou moins (Ramirez, 2001) de succès pour sécuriser sa position en s'assurant le contrôle du marché. À titre d'exemple, Perrin et Laing (2011, p. 39) montrent comment les professionnels comptables en Australie y sont parvenus grâce au processus d'accréditation des membres et des diplômes universitaires comptables et à la reconnaissance législative de leur pouvoir à déterminer les normes comptables.

Pour certains chercheurs en comptabilité, il est important d'adopter une approche nuancée de la fermeture sociale, dans la mesure les stratégies de fermeture peuvent mener à différents degrés de suprématies (Chua et Poullaos, 1998) et dépendent fortement du contexte politique économique et social (Ramirez, 2001). Sian (2006) considère par exemple que, dans le cas du Kenya, « l'inclusion de tous les comptables qualifiés [...] était, en l'occurrence, vitale pour garantir la formation d'une association viable dans un contexte de divisions entre vision néocoloniales raciales et exigences du nouvel État » (p. 295).

À l'inverse, les chercheurs résolument critiques dénoncent l'action de groupes élitistes issus des grandes écoles de commerce pour monopoliser le champ de la comptabilité, valoriser leur expertise et légitimer leur supériorité (Zelinschi, 2009). Pour ces auteurs, les efforts menés par les professionnels comptables pour fermer le marché de la comptabilité et de l'audit financier ont pour objectif principal de renforcer la « cage de fer » entourant la profession, et grâce à laquelle ils justifient leurs pratiques et légitiment le statut de leurs membres (Perrin et Laing, 2011). Pour De Beelde (2002), la profession d'audit en Belgique s'est créée « à partir de rien » et il dénonce dans ses travaux la tentative des professionnels comptables, les *experts-comptables*, « d'empêcher la création d'une profession d'audit dans un premier temps, pour ensuite chercher à en obtenir le contrôle » (p. 447).

3.2.3 Fermeture sociale au sein d'une même profession : le cas de la profession comptable dominée par les cabinets du Big Four

Si le processus de fermeture sociale est généralement étudié au niveau d'un corps professionnel par rapport à un autre, il peut tout aussi bien se produire au sein d'une même profession. En effet, pour Bucher et Strauss (1961), une profession n'est pas nécessairement unie et ne partage pas nécessairement une même identité ou des valeurs communes : elle est même caractérisée par ses conflits d'intérêts et ses changements. S'appuyant sur l'exemple de

la profession médicale aux États-Unis, ces auteurs la définissent comme un « conglomérat de segments en compétition et en restructuration continue » (Dubar et al., 2015). Chaque segment – que ce soit, dans leur exemple, les hôpitaux, les universités, ou encore les cabinets médicaux privés – se réfère à une technique privilégiée qui renvoie à la fois à une vision spécifique de ce que doit être leur travail et à des institutions et moyens de formation différents. Étonnamment, « les traits qui semblent rassembler tous les membres d'un groupe professionnel – comme la confraternité ou l'esprit de corps – sont aussi ceux qui contribuent le plus à les dissocier en segments » (Dubar et al., 2015, p. 114). Au sein d'une même profession, chaque segment (les seuls vrais « confrères ») se trouvent ainsi en compétition face aux autres, et sont par conséquent susceptibles de mettre en place des « stratégies professionnelles » collectives (Larson, 1977) – plus ou moins publiques et officielles – visant à s'approprier des positions de pouvoir et à « fermer » le marché à leur avantage.

En France, le travail de Ramirez (2009, 2003) a permis de mettre en lumière les trois principales tactiques mises en œuvre par les firmes du Big Four – au sein même de la profession comptable – pour imposer leur modèle anglo-saxon, valoriser leurs atouts et conquérir le marché de l'audit financier :

- la débauche active des étudiants issus des grandes écoles de commerce, en leur promettant un salaire élevé ;
- la présence et la négociation auprès des législateurs, faisant valoir le poids de leur expérience pour faire évoluer les normes et certifications comptables en leur faveur ;
- l'influence exercée sur les groupes de travail de la profession en leur faisant profiter de leurs retours d'expérience à l'international, se rendant ainsi indispensable.

Le succès de ces stratégies est aujourd'hui incontestable, et ont permis à ces firmes multinationales de « fabriquer » le marché de l'audit financier et d'en contrôler les règles du jeu (El Omari et Khelif, 2014 ; Ramirez, 2009, 2003 ; Power, 1997). Power (2003) ainsi qu'O'Dwyer et al. (2011) montrent que leurs stratégies de légitimation s'étendent aujourd'hui à d'autres champs, comme celui, plus récent, de la vérification RSE. Bien qu'aucune étude scientifique n'ait encore parlé de « fermeture sociale » dans ce secteur, ces firmes y jouent un rôle dominant sur la scène internationale. Elles conseillent de plus en plus les États et les ONG, leur proposant des idées et des techniques pour réguler l'économie, et leur rôle dans ces processus est encore trop souvent négligé (Cooper et Robson, 2006).

Le succès global de ces tactiques a forcé les petits cabinets indépendants à se recentrer sur les petites et moyennes entreprises et à « se contenter des niches que les vainqueurs leur ont laissé » (Dubar et al., 2015, p. 296).

« Les professions comptables n'ont plus qu'à se partager les miettes dans un jeu de subordination aux multinationales qui mènent le jeu » (Dubar et al., 2015, p. 297)

Quoi qu'il en soit, « les mécanismes de fermeture sont toujours potentiellement provisoires et les périmètres professionnels instables » (Moysan-Louazel, 2011, p. 91). Les positions de pouvoir sont sans cesse l'objet de contre-offensives, d'alliances et de compromis de la part de chaque groupe, afin de s'assurer collectivement de l'adhésion de certains clients et de pairs, renégocier des avantages matériels et symboliques auprès de l'État et tourner à son profit les règles du marché (Dubar et al., 2015). D'ailleurs, la littérature sociologique (Witz, 1992 ; Murphy, 1988 ; Saks, 1983) distingue bien deux situations :

- la « fermeture usurpatrice », lorsque les groupes subordonnés tentent d'améliorer leur position en essayant d'accéder aux avantages des groupes dominants au statut supérieur, soit en cherchant à s'inclure au sein de l'élite actuelle (« usurpation d'inclusion »), soit en changeant les règles du jeu (« usurpation révolutionnaire ») ;
- la « fermeture d'exclusion », lorsque les groupes dominants ferment les portes aux groupes de statut inférieur.

Cette possibilité pour les groupes exclus de reconquérir le marché et d'être enfin reconnus est potentiellement source d'espoirs, et les désillusions peuvent être rudes lorsqu'une telle reconnaissance n'est pas atteinte. Pour Dubar et al. (2015, p. 141), si de tels efforts sont déployés collectivement, c'est parce que le processus de fermeture sociale « concerne finalement [...] la dynamique de reconnaissance professionnelle, individuelle et collective, des activités des travail ». Si la diffusion de « l'idéologie de la compétence » représente un moyen efficace d'être reconnus pour ceux qui ont eu la chance de réussir dans ce système, pour les autres, en revanche, ces processus d'exclusions présentent un risque important de déstabilisation, de perte d'autonomie et de souffrance (Dubar et al., 2015, p. 140).

En résumé, ce chapitre 2 propose un cadre d'analyse reposant sur la théorie honnethienne de la reconnaissance (2000) et intégrant l'approche conceptuelle du sens au

travail d'une part (niveau individuel) et de la fermeture sociale d'autre part (niveau organisationnel). Ce cadre théorique et conceptuel intégré permet ainsi au chercheur de prendre en compte le double niveau individuel et organisationnel de la légitimité, et de recentrer l'analyse sur l'aspect émotionnel (et non pas rationnel) de la légitimité, autrement dit sur le vécu des professionnels. L'approche théorique de cette thèse offre aux chercheurs un cadre d'analyse multi-dimensionnel de la légitimité des professionnels, présumant que les individus influencent vivement leur organisation et inversement. Conformément aux affirmations de Tweedie (2018), cette thèse défend et valorise le cadre d'analyse critique de la reconnaissance d'Axel Honneth qui mériterait davantage d'intérêt de la part des chercheurs en gestion. En « éclairant les injustices et les pathologies dont la comptabilité est complice », cette approche permet aux chercheurs critiques de comprendre les trajectoires émotionnelles et politiques des sujets et des organisations, d'évaluer si ces trajectoires sont acceptables pour la société et si nous, chercheurs, pouvons influencer (Flyvberg, 2001). La théorie de la reconnaissance d'Honneth permet notamment de « réconcilier » les deux niveaux d'analyse en montrant que l'apprentissage de la lutte pour la reconnaissance et de la résistance collective peut participer à atténuer la souffrance au travail des comptables (Morales et Lambert, 2013).

Dans le contexte spécifique de la légitimité des auditeurs financiers non-Big dans le domaine de la vérification RSE en France, l'intégration des concepts de « sens au travail » et de « fermeture sociale » au cadre général d'analyse de la reconnaissance a permis de comprendre de manière plus fine la manière dont les auditeurs vivaient leur légitimité. En effet, une fois sur le terrain, la doctorante a rapidement réalisé que les enjeux de reconnaissance des auditeurs émergeaient essentiellement du besoin profond des individus de trouver du sens dans le travail d'audit et du besoin des cabinets de trouver leur place dans un contexte de domination et de fermeture du marché de la RSE au profit des Big Four. À ce stade de la thèse, il apparaît donc nécessaire d'aborder plus en détail le travail ethnographique effectué, et de fournir au lecteur des éléments de justification et de réflexivité des choix méthodologiques effectués. C'est l'objet du chapitre suivant, qui clôturera la première partie de la thèse.

Chapitre 3 Comprendre le vécu quotidien des vérificateurs RSE par l'immersion ethnographique en cabinet d'audit

Sommaire

1. En amont : choix ethnographique et sélection des cas d'études
 - 1.1. Choix ethnographique
 - 1.2. Sélection des cas d'études
 2. Conditions de production des données et de leur interprétation : justification des choix effectués et éléments de réflexivité
 - 2.1. Collecte des données
 - 2.2.1. Accès au terrain
 - 2.2.2. Précision sur la richesse des données collectées
 - 2.2.3. Fiabilité et validité des données : précautions prises et réflexivité
 - 2.2. Analyse des données
-

Rappelons-le, Canning et al. (2019) déplorent dans leur étude sur le transfert de concepts d'audit financiers vers le domaine de la vérification RSE à des fins de légitimité des auditeurs :

- un manque d'études de terrain documentant la façon dont les auditeurs vivent leur légitimité et donnent du sens à leur travail ;
- un focus académique sur les cabinets du Big Four d'autre part, laissant ainsi dans une boîte noire une partie significative de la profession.

Dans la même veine, Ackers et Eccles (2015) encouragent les chercheurs à mener des études dans un contexte *obligatoire* à la vérification RSE, considérant que les analyses de légitimité peuvent diverger significativement dans un tel cadre.

Plus largement, les chercheurs interprétatifs en audit dénoncent le manque d'études qualitatives dans le domaine, considérant qu'il est essentiel de (re)mettre l'homme au cœur des analyses (Gendron et Spira, 2010 ; Humphrey, 2008 ; Power, 2003). Pour Gendron et Spira (2010, p. 123) :

« La recherche qualitative constitue une méthode de recherche pertinente dans le développement d'une meilleure compréhension des réalités et des processus comptables complexes »

Ces chercheurs appellent ainsi à « se tourner vers la profession » (Humphrey, 2008), et encouragent les recherches sociologiques visant à comprendre la construction sociale des pratiques d'audit et leur exercice en cabinet (Power, 2003).

Sensible à ces appels, la doctorante a donc cherché à comprendre comment la vérification RSE était vécue par les auditeurs financiers, en s’immergeant pendant la « haute saison d’audit » dans l’équipe RSE de deux cabinets non-Big proposant des services de vérification RSE en France – un des rares pays à avoir légalement consolidé la place des auditeurs financiers dans ce champ (Gillet-Monjarret et Rivière Giordano, 2017). Issue d’une formation comptable et financière (tout comme les vérificateurs avec qui elle a travaillé en 2018 et 2019) elle a pu faire *elle-même* l’expérience de cette transition vers la RSE. Cette même origine professionnelle lui a permis de s’intégrer rapidement, à la fois techniquement et émotionnellement, à l’équipe. En travaillant comme vérificatrice RSE, avec les mêmes horaires, les mêmes contraintes, les mêmes moments partagés avec ses temporaires collègues, elle a cherché à tisser avec eux une relation plus intime afin de produire un matériel empirique riche et sincère du vécu des auditeurs.

L’objectif de ce troisième chapitre est donc de retracer le parcours méthodologique de ce travail, afin d’objectiver la démarche et de fournir les clés de compréhension des analyses qui vont suivre. Plus précisément, sont présentées les éléments de justification des choix méthodologiques du chercheur d’une part, et les éléments de réflexivité quant à la démarche adoptée, ainsi que les obstacles rencontrés qui, eux aussi, renseignent le lecteur sur l’objet de recherche et le parcours du chercheur.

Très concrètement, le chapitre 3 – dernier chapitre de la partie 1 – s’organise en deux sections. La première section s’intéresse à l’amont, autrement dit au travail précédant l’immersion. Elle a pour objectif dans un premier temps de justifier le choix de l’ethnographie, au regard des manques de la littérature en audit de manière générale et de l’objectif de la recherche (1.1.) et dans un deuxième temps de fournir au lecteur les clés permettant de comprendre comment les cas d’études ont été sélectionnés, les éléments qui les rapprochent et ceux qui les séparent (1.2.). La seconde section, quant à elle, renseigne le lecteur sur les conditions de production des données (2.1.) et de leur interprétation (2.2.), toujours dans un souci d’explication des choix méthodologiques et de réflexivité quant à l’impact de ces choix.

1. En amont : choix ethnographique et sélection des cas d'études

1.1 Choix ethnographique

Si un même objet ou un même problème sont susceptibles d'approches diverses, il est surprenant de s'apercevoir que la plupart des chercheurs en audit n'ont jamais approché leur sujet d'étude autrement qu'à travers des chiffres, des tableaux, des textes ou des archives.

« On sait très peu de choses sur l'audit dans la pratique, par opposition aux cadres expérimentaux » (Power, 2003, p. 379)

Dans un contexte marginal et difficile à pénétrer comme celui des cabinets d'audit, la méthode ethnographique permet de « s'imprégner d'une atmosphère » (Mendras et Oberti, 2000, p. 10) et de « recueillir de façon très qualitative les codes, les rites, le système de relations sociales qui caractérisent les expériences [des] individus » (p. 60) afin de mieux comprendre ces mondes sociaux, à la fois aux marges et au cœur de notre société.

L'ethnographie reste pourtant, en dépit de son intérêt pour la connaissance, une démarche peu employée en sciences de gestion.

« Il est nécessaire de mener des études ethnographiques plus approfondies sur le rôle des professions dans le développement des pratiques commerciales contemporaines » (Muzio et al., 2013, p. 715)

C'est encore plus vrai pour les études ethnographiques menées en cabinet, qui sont d'une extrême rareté. Le tableau ci-dessous recense les dix-huit articles les plus largement mobilisés dans les publications des revues scientifiques en comptabilité-contrôle-audit. Une ethnographie donnant souvent lieu à la publication de plusieurs articles, le tableau classe les articles par ethnographie (huit au total), par ordre alphabétique des auteurs et de la publication la plus ancienne à la plus récente. Une analyse de ce tableau est proposée en suivant.

TABLEAU 5 : Revue des principaux articles de recherche reposants sur des ethnographies en cabinet d'audit

N° ethnographie	Auteurs et date de publication	Sujet d'étude	Collecte des données	Analyse des données
1	Anderson-Gough, Grey et Robson (1998)	Explorer la manière dont le langage est utilisé dans les organisations : l'utilisation des clichés et des slogans par les membres des organisations (« work hard play hard »).	<ul style="list-style-type: none"> – 12 mois dans deux cabinets internationaux (Big 6 à l'époque) : cabinets A et B. – 70 entretiens semi-structurés d'environ 1 h d'experts-comptables stagiaires (non encore qualifiés) (source principale des données) et l'un des auteurs a effectué un stage de 6 mois dans les bureaux de l'entreprise A dans le cadre d'un projet antérieur – Complétés par documents, manuels et guides de formation. 	<ul style="list-style-type: none"> – Codage via le logiciel « The Ethnograph » – Utilisation du CAQDAS (Computer Assisted Qualitative Data Analysis).
	Anderson-Gough, Grey et Robson (2000)	Explore comment les notions de clients et services clients sont construites (client= thème central dans le processus de socialisation des comptables stagiaires).	<ul style="list-style-type: none"> – 12 mois (année 1996) dans deux cabinets internationaux (Big 6 à l'époque) : cabinets A et B. – Nord de l'Angleterre. – 77 entretiens (50 % des experts-comptables stagiaires des deux firmes, en 1^{re}, 2^e et 3^e année de stage) et promenades dans les locaux durant les jours ou les entretiens étaient prévus (« hanging around and listening in » (Strauss 1987)) – Complétés par documentation et projets passés (1992). 	<ul style="list-style-type: none"> – Codage <i>via</i> le logiciel « The Ethnograph » – Remise « en contexte » des données.
	Anderson-Gough, Grey et Robson (2001)	Socialisation professionnelle : discours et pratiques de calcul et de gestion du temps → ce qui fait un comptable (identité professionnelle), en étudiant plus précisément les experts-comptables stagiaires.	<ul style="list-style-type: none"> – Deux cabinets internationaux du Big 6 (cabinets A et B) dans le nord de l'Angleterre. – 77 entretiens (50 % des experts-comptables stagiaires) conduits entre janvier 1996 et mars 1997 (projet initial : étude de la socialisation professionnelle), complétés par environ 30 entretiens avec des seniors et managers nouvellement qualifiés ou partis du cabinet (projet secondaire : socialisation et progression de carrières en cabinet d'audit, conduits en 1999). 	<ul style="list-style-type: none"> – Codage <i>via</i> « The Ethnograph ».

			– Complétés par documents et brochures en plus de contacts formels et informels avec membres du staff (« <i>hanging around and listening in</i> » (Strauss, 1987)).	
	Anderson-Gough, Grey et Robson (2002)	Analyser la profession comptable britannique sous l'angle de la fragmentation de ses organes professionnels et de la diversification de ses marchés (dans le cadre d'une étude plus large sur la socialisation professionnelle des experts-comptables stagiaires en Big).	– Deux cabinets internationaux du Big 6 (cabinets A et B) dans le nord de l'Angleterre. – 77 entretiens semi-structurés avec des experts-comptables stagiaires entre 1995 et 1996. – Complétés par des documents, des contacts et des discussions informelles (étude « quasi-ethnographique »).	– Codage en utilisant CAQDAS.
	Anderson-Gough, Grey et Robson (2005)	Relations hommes/femmes. Processus organisationnels formels et informels liés à la domination genrée au sein des Big. (Culture organisationnelle et identité professionnelle.)	– Deux cabinets internationaux du Big 6 (cabinets A et B) dans le nord de l'Angleterre. – 77 interviews semi-structurés dans le cadre d'un projet initial sur la socialisation professionnelle (Grey et al., 1997), conduit entre janvier 1996 et mars 1997. Deuxième série d'interview (environ 30) en 1998 et 1999 (professionnels nouvellement qualifiés et personnes ayant quitté le cabinet). – Complétés par des documents et « <i>hanging around and listening in</i> » (Strauss 1987).	– Codage <i>via</i> « The Ethnograph » (Weaver et Atkinson 1994 ; Dey 1993). – Codes influencés par le sujet d'étude (« self-evidents codes »), la théorie utilisée, et le chercheur lui-même (« background knowledge of the research team »). – CAQDAS.
	Anderson-Gough, Grey et Robson (2006)	Les professionnels, le réseau, et le « networked professional » (faire son réseau est l'aspect clé de la professionnalisation et construit l'identité professionnelle).	– Étude sur 8 années au total. – Royaume-Uni, entre 1992 et 2000 (firm A et B). – Environ 200 interviews, à tout niveau hiérarchique.	Non précisée.
2	Coffey (1994)	Socialisation professionnelle et	– « Western Ridge » (cabinet comptable international, UK).	Non précisée.

		organisationnelle des comptables diplômés (Le temps, et notamment le fait de travailler un nombre d'heures important= caractéristique symbolique et pratique de la socialisation des diplômés).	<ul style="list-style-type: none"> – Suivi de 10 auditeurs stagiaires (durant leur 1^{re} année en cabinet). – Observation participante et interviews avec les étudiants et les employés de Western Ridge impliqué dans le processus de formation. 	
3	Dirsmith et Covaleski (1985)	Processus de gestion et de contrôle des auditeurs : comprendre les rôles possibles des communications informelles et du mentorat dans la gestion des cabinets d'expertise comptable.	<ul style="list-style-type: none"> – Grand cabinet d'audit international (Big 8). – 2,5 ans d'entretiens semi-structurés en profondeur/histoires de vies, avec environ 110 auditeurs Big de tout niveau hiérarchique, dont certains récemment à la retraite. – Interviews majoritairement en face à face, parfois plusieurs interviews avec la même personne ou interviews groupés (puis phase 2 : remise d'un rapport formel présentant les interprétations, suite auquel les auditeurs réagissent). Processus de sélection aléatoire des interviewés. 1 h à 6,5 h par interview (2 h en moyenne). L'information issue des interviews précédents a été partagée avec les interviewés suivants pour engendrer des réflexions plus poussées et critiques au fil des interviews. 	Non précisée.
	Dirsmith, Heian et Covaleski (1997)	Analyse de l'exercice, de la résistance et de la transformation du contrôle dans les six grands cabinets comptables → comprendre l'interaction entre les facettes structurelles et sociales de ces cabinets telles que façonnées par le pouvoir relatif de leurs agents	<ul style="list-style-type: none"> – Étude de chacun des six grands cabinets d'expertise comptable. – Entretiens avec 180 individus (début en 1980) et récits de vie pendant 6 mois) à tout niveau hiérarchique. Utilisant un plan d'échantillonnage théorique (Lincoln et Guba, 1985, p. 40, 102-103). Interviews de 1 h à 6 h (2 h en moyenne). L'information issue des interviews précédents était partagée avec les interviewés suivants pour engendrer des réflexions plus poussées et critiques (Dirsmith et Covaleski, 1985 ; Van Maanen, 1988). 	<ul style="list-style-type: none"> – Interprétations de 1^{er} ordre et de 2nd ordre (Giddens, 1984 ; Van Maanen, 1988) → création de « catégories » en suivant la « constant comparative method » (Glaser et Strauss, 1967 ; Strauss, 1987 ; Lincoln et Guba, 1985), réaffinées durant le travail de terrain. – Interprétations complémentaires en réexaminant

		administratifs et praticiens (Management par objectif (MBO) et Mentoring).	<ul style="list-style-type: none"> – Complétés par observation directe (4 semaines de travail non-consécutives) + examen approfondi des documents d’archives et de la couverture journalistique pertinente (Freidson, 1986 ; Herman et Chomsky, 1988). Tenue d’un journal de bord quotidien. – Phase 2 : remise d’un rapport formel présentant les interprétations, suite auquel les auditeurs réagissent (Van Maanen, 1988 ; Agar, 1985 ; Lincoln et Guba, 1985). 	les observations qui semblent contradictoires.
	Covaleski, Dirsmith, Heian et Samuel (1998)	Analyse du MBO (Management par objectif) et mentoring comme techniques de contrôle (comment les organisations transforment les professionnels en membres de l’organisation disciplinés et auto-disciplinés → mêmes objectifs, même langage, même style de vie : même identité).	<ul style="list-style-type: none"> – Étude de chacun des six grands cabinets d’expertise comptable. – Entretiens avec 180 individus (début en 1980) et récits de vie pendant 6 mois) à tout niveau hiérarchique. Partage continu des interprétations avec les membres interviewés. Identification des participants identifiés lors des premiers entretiens comme informateurs (Lincoln et Guba, 1985) pour les réinterroger, généralement pendant trois à six heures. Les entretiens ont été menés jusqu’à saturation (Lincoln et Guba, 1985). – Complétés avec une ethnographie (Lincoln et Guba, 1985 ; Van Maanen, 1988) : quatre semaines de travail non consécutives. 	Analyse basée sur un travail de terrain qui a duré au total 15 ans et généré un certain nombre d’études (cf. Covaleski et Dirsmith 1990).
4	Grey (1994)	« Projets de carrières » : technique de surveillance au travail / auto-gestion / discipline (l’individu entrepreneur de lui-même -Rose (1989)).	<ul style="list-style-type: none"> – « Un des grands cabinets comptables » (Big). – Entretiens semi-structurés (100 employés, associés comme juniors). – Accès aux fichiers. 	Non renseignée.
	Grey (1998)	Professionnalisme dans les Big (comment les salariés des Big « deviennent » ces	<ul style="list-style-type: none"> – 12 mois (entre août 1992 et juillet 1993) dans un Big (Big 6 à l’époque). – 80 entretiens semi-structurés avec 60% du staff (2/3 avec des stagiaires). 	Peu renseignée : l’auteur mentionne l’émergence « accidentelle » du thème de la recherche.

		professionnels qu'on attend d'eux).	– 2 à 3 jours de présence par semaine. L'étude n'est « pas complètement ethnographique » au sens de Coffey (1993, 1994, 1995) : le chercheur ne vivait pas avec les sujets et n'observait pas systématiquement leurs comportements et leur culture. Le chercheur est un homme, blanc, et avait la vingtaine au moment de l'étude. – Accès aux fichiers.	
5	Guénin, Malsch et Paillé (2014)	Émotions de l'auditeur → le « sentiment de confort » de l'auditeur (Pentland, 1993) n'apparaît qu'à la fin du processus d'audit : le reste du temps, les comptables sont habités principalement par la peur.	– Cabinet d'audit Big (France) : observation de 7 équipes d'auditeurs (44 auditeurs). – Juin et juillet 2002 puis entre novembre 2003 et juin 2004 (observation discontinuée : 50 jours, 455 heures). Observation participante (Spradley, 1980), examen des fichiers de travail, discussions informelles et entretiens semi-structurés (Spradley, 1979) (31 auditeurs). Notes analytiques après chaque journée (Hammersley et Atkinson, 1983 ; Oswald et al., 1987 ; Spradley, 1979).	– « Grounded interpretative field study » (Glaser et Strauss 1967 ; Van Maanen 1979). – Procédures qualitatives (Eisenhardt 1989 ; Miles et Huberman 1994). – Allers-retours entre les données et la théorie → résultats de 1 ^{er} ordre. Puis validation des interprétations par les auditeurs lors d'interviews.
6	Jerman et Bourgoin (2018)	Travail identitaire des auditeurs (« identité négative »).	– 6 mois d'observation participante dans un grand cabinet d'audit international (Big). 15 missions (dont 10 en audit financier). Le 1 ^{er} auteur a lui-même travaillé comme auditeur / 2 nd auteur pour contrôler les biais d'immersion (Evered et Louis, 1981) et faciliter la prise de recul (Anteby, 2013 ; Prasad et Prasad, 2000). Recrutement classique (CV, entretien) en mentionnant les objectifs de recherche aux associés. Observations consignées dans un journal de bord (approche de Morales et Pezet, (2010) et de Morales et Lambert (2013)).	– Analyse inductive des données empiriques (Glaser et Strauss, 1967 ; Strauss et Corbin 1990). – 1) Classification sous forme de thématiques larges associées aux notes de terrain. 2) Codage axial et sélectif plus systématique pour établir des construits de différents niveaux et identifier leurs relations (Strauss et Corbin, 1990).
7	Kornberger, Justesen et Mouritsen (2011)	Etude des managers de Big : rite de passage (grade de manager) et bouleversement de leur identité professionnelle.	– Big 4 (pseudo : « Sky Accounting ») : analyse du site web, newsletter et autres publications, des fichiers internes, observation non participante (notes, 100 h dans le cabinet) et entretiens semi-structurés avec 17 associés et managers.	– Codage sur NVivo → thèmes clés (concepts issus de théorie existentes + notions inductivement générées).

			Essentiellement entre janvier 2005 et septembre 2006 (collaboration qui s'est poursuivie par la suite). Managers : 44 % de femmes et 56 % d'hommes. Directeurs : 23 % femmes. – Ce document s'inscrit dans le cadre d'une étude plus large axée sur la rétention des talents féminins (Kornberger et al., 2010).	– Processus itératif (allers-retours entre les données, les interprétations et la théorie).
	Mueller, Carter et Ross-Smith (2011)	Comment les femmes cadres donnent un sens à leur carrière et à leurs performances dans leur organisation.	– Big Four (Australie) (pseudo = « Sky Accounting »). – Focus sur les managers féminines et quelques directrices (femmes également). – De janvier 2005 à février 2007.	Non précisé.
	Kornberger, Carter et Ross-Smith (2010)	Lutter pour retenir les femmes/talents féminins, en particulier aux niveaux les plus élevés.	– Big Four (pseudo: « Sky Accounting »). – -Suivi de 7 managers et directeurs : observation non participante (100 h) – Entretiens semi-structurés en 2006, 5 ans après l'observation non participante, avec 13 associés et managers (en majorité du service audit) et avec 4 du service RH.	– Lecture et relecture continue des données. – Utilisation des principes de l'analyse du discours (Martin, 1990). – Présentation d'un rapport de 80 pages aux auditeurs et RH puis interviews avec les associés après avoir écrit les résultats.
8	Power (1991)	Formation des comptables agréés (processus d'examen menant à la qualification de comptable agréé auprès de l'ICAEW ³⁸ – trois années de stage d'expertise comptable en cabinet).	– Projet autobiographique : l'auteur a obtenu son diplôme d'expert-comptable en 1986 auprès de l'ICAEW. – L'étude de terrain n'a pas été « formellement menée » par l'auteur. Données = « sources <i>ex post</i> telles que la mémoire, les journaux de bord et les conversations informelles avec des collègues, sans qu'aucune attribution explicite ne soit faite » et approche Habermassienne.	Non renseignée.

³⁸ Institute of Chartered Accountants in England and Wales, l'équivalent de l'Ordre des Experts Comptables (OEC) en France.

L'analyse de ces principales études permet de formuler trois constats majeurs. Dans un premier temps, les sujets d'études sont convergents. Systématiquement tournées vers les cabinets du Big Four, elles s'intéressent en effet pour la plupart :

- au processus de socialisation professionnelle, et plus précisément à ce qui constitue et construit l'identité professionnelle (Jerman et Bourgoïn, 2018 ; Kornberger et al., 2011 ; Anderson-Gough et al., 2006, 2005, 2002, 2001, 2000, 1998 ; Grey, 1998 ; Coffey, 1994) ;
- et aux conséquences sur les processus de contrôle organisationnel (Covaleski et al., 1998 ; Dirsmith et al., 1997 ; Grey, 1994 ; Dirsmith et Covaleski, 1985).³⁹

En revanche, les ethnographies menées en cabinet d'audit présentent étrangement des caractéristiques méthodologiques différentes. Très peu de chercheurs se sont mis « dans la peau de l'indigène », *via* un travail en continu en tant qu'auditeur en cabinet (Jerman et Bourgoïn, 2018 ; Stenger, 2017 ; Power, 1991). Les observations sont essentiellement discontinues, participantes (Guénin-Paracini et al., 2014) ou non participantes complétées par des entretiens semi-structurés (Kornberger et al., 2011 ; Mueller et al., 2011 ; Kornberger et al., 2010 ; Covaleski et al., 1998 ; Dirsmith et al., 1997). D'autres ont menés des entretiens semi-structurés en cabinet d'audit pendant une période discontinue supérieure ou égale à 1 an (Anderson-Gough et al., 2006, 2005, 2002, 2001, 2000, 1998 ; Grey, 1998, 1994 ; Dirsmith et Covaleski, 1985), qualifiant leur étude de « quasi-ethnographique » (Anderson-Gough et al., 2002, p. 46).

En résumé, elles sont finalement peu à être « *fully ethnographic* » (Grey, 1998) et reposent pour la plupart davantage sur des entretiens que sur une « réelle » observation ethnographique. Or, le risque inhérent à tout travail – même long – mené principalement par entretiens, est de figer les attitudes et les comportements, de « surinterpréter » en ne prêtant pas assez attention au contexte des propos qui sont tenus sur le moment par les enquêtés (Mendras et Oberti, 2000). Même si, dans nos sociétés modernes, la distance entre l'observateur et l'observé est moins grande, certains groupes sociaux y sont en quelque sorte « enkystés » et ne peuvent être compris qu'en s'y faisant admettre. La force (heuristique) d'une « réelle » enquête ethnographique réside dans la possibilité d'une immersion longue et idéalement continue de l'enquêteur dans le milieu enquêté.

³⁹ D'autres, plus minoritaires, étudient les émotions ressenties par les auditeurs (Guénin-Paracini et al., 2014) ou encore la place des femmes dans ces cabinets (Kornberger et al., 2010 ; Mueller et al., 2011).

Par ailleurs, la plupart de ces études ne présentent que très succinctement leur méthodologie de collecte et d'analyse des données (à l'exception de rares études, voir notamment Guénin-Paracini et al., 2014). Les sociologues Mendras et Oberti (2000) constatent plus largement et avec regret que la richesse des relations établies, les doutes et les hésitations, les ajustements, le « bricolage méthodologique » et les remises en cause qui jalonnent toute recherche de terrain ne figurent que très rarement dans le produit final publié, article ou livre. Intégrer, étoffer et structurer la présentation de la collecte et l'analyse des données ethnographiques, pourtant essentielle à la caractérisation de « scientifique » d'une étude, est impératif et constitue un manque important.

1.2 Sélection des cas d'études

Les données rapportées et analysées dans cette thèse ont donc été recueillies dans le cadre d'une étude de terrain interprétative (Van Maanen, 1979 ; Glaser et Strauss, 1967) portant sur le travail effectué par les auditeurs spécialisés dans la vérification sociale et environnementale (« RSE »). L'objectif général de l'étude était à la fois d'identifier les éléments clés de cette pratique d'audit et de mieux cerner les motivations, l'expérience réelle et quotidienne de terrain et la manière dont les auditeurs spécialisés dans ce domaine en cabinets non-Big le vivent et y réagissent⁴⁰, afin de combler – au moins en partie – les manquements identifiés dans la littérature (chapitre 1).

Pour atteindre cet objectif et pénétrer de l'intérieur « le monde privé des auditeurs » (Mendras et Oberti, 2000, p. 22), la doctorante a travaillé en tant qu'auditrice dans deux cabinets comptables de moyenne taille (Alpha (α) et Bêta (β)) réalisant des missions de vérification RSE sous réglementation française, en 2018 et 2019. Un processus classique de recrutement a été suivi de manière identique pour les deux cabinets : envoi d'un CV, d'une lettre de motivation, et entretiens avec les associés en charge du recrutement. Les cabinets savaient tous les deux que la doctorante postulait dans le cadre de ses travaux de recherche.

Ces cabinets présentent un certain nombre de similitudes qu'il est important de préciser, entre autres pour permettre au lecteur de comprendre les fortes proximités en termes d'espoirs et de désillusions analysées en partie 2 – et qui permettent aussi d'avoir un cas d'étude global en dépit de la dualité du cas.

⁴⁰ D'ailleurs, pour Christopher Humphrey (2008), la méconnaissance de ce qui se passe réellement dans les cabinets d'audit accroît le célèbre « expectation gap » – le fossé entre ce que la société attend des auditeurs et ce qu'ils font au quotidien.

Les deux cabinets sont tous les deux à l'origine des cabinets d'expertise comptable et d'audit financier. Leur siège social est situé dans la même ville, à quelques minutes à pied l'un de l'autre. La taille de l'équipe RSE est similaire : elle est constituée de 7 auditeurs en moyenne sur l'année au moment de l'immersion. Les deux cabinets ont été créés à la même période, il y a une dizaine d'années. Par ailleurs, les deux cabinets comptent parmi leurs clients un nombre important de PME⁴¹, contrairement aux Big qui vérifient essentiellement les rapports RSE des grandes entreprises. Leurs clients proviennent de secteurs d'activité variés : grande distribution, assurances et mutuelles, aviation civile, bâtiment et travaux publics, IT, etc.

Ces deux cabinets sont aussi différents – *complémentaires* – sur d'autres points. Alpha est un cabinet d'expertise comptable et d'audit, ayant été créé par fusions successives. Si son siège social est situé dans une grande ville du sud de la France, il possède également six antennes régionales. Une quinzaine d'associés sont à la tête de ce cabinet employant environ 150 salariés pour 3 000 clients. Un pôle « audit RSE » a été créé il y a deux ans à l'initiative d'une associée sensible à la RSE, Brigitte. Un second associé a intégré l'équipe à sa création, ainsi que quatre autres auditeurs seniors et juniors. Cependant, l'activité RSE est à un stade embryonnaire (5 clients sur l'année 2018) et les membres de ce pôle travaillent à plus de 95 % en moyenne sur des missions d'audit financier.

Bêta en revanche a été créé dans un tout autre contexte. Dès sa création il y a une dizaine d'années les missions financières (expertise comptable, audit, conseil) et RSE (vérification, conseil) se sont mêlées. Pionnier dans le champ de l'audit RSE en France, l'ambition de ses créateurs (Pierre et Emma) a toujours été de devenir expert dans le domaine de la RSE. Cinq ans plus tard, le succès commercial du pôle RSE est tel que le cabinet abandonne toute activité financière pour se consacrer à 100 % à son activité de prédilection. Cabinet indépendant composé à sa création des seuls créateurs, il grandit par croissance interne. Au moment de l'immersion, Pierre et Emma avaient embauché 6 vérificateurs RSE dont une personne devenue associée. Ils travaillent sur une vingtaine de dossiers annuels.

Au-delà du nombre de client, le type de clients est lui aussi différent. Les clients RSE chez Alpha sont des entreprises régionales. Ce sont toutes des entreprises de taille petite et moyenne (PME) correspondant à la limite basse des seuils réglementaires. Le cabinet Bêta travaille aussi avec des PME comme Alpha, mais développe de plus en plus – grâce à son

⁴¹ Même si l'un des cabinets a des clients de taille importante avec présence à l'international.

expérience – son portefeuille d’entreprises de taille intermédiaire (ETI), soit des entreprises comptant entre 250 et 5 000 salariés. Certains de ses clients disposent de filiales à l’étranger, ce qui n’était pas le cas chez Alpha, notamment en Chine, en Allemagne, et en Inde.

En résumé, les deux cabinets ont donc été sélectionnés en fonction :

- de leur taille (similaire, aux alentours de 7 auditeurs dans l’équipe sur l’année) ;
- de leur degré de développement d’affaires en audit RSE (deux ans pour Alpha, onze ans pour Bêta) ;
- de la structure des missions (Alpha propose à la fois des missions financières et RSE, alors que Bêta ne propose que des missions RSE).

2. Conditions de production des données et de leur interprétation : justification des choix effectués et éléments de réflexivité

2.1 Collecte des données

2.1.1 Accès au terrain

Un protocole d’entente garantissant la confidentialité des données stratégiques et l’anonymat des participants a été signé entre les cabinets et l’auteur les 12 mars 2018 et 9 novembre 2018. Les noms et prénoms de l’ensemble des participants ont été modifiés afin de protéger leur identité. Les objectifs généraux de la recherche avaient été communiqués aux associés en charge du recrutement, et les membres de l’équipe d’audit étaient parfaitement au courant du statut de la doctorante. En revanche, pendant la mission, elle a travaillé dans les mêmes conditions que les autres auditeurs juniors. Les observations se sont ainsi déroulées le plus possible dans le respect des conditions de neutralité sans perturber, par la présence d’un regard étranger, les conditions normales d’exécution du travail et de vie du cabinet (Stenger, 2017). Conformément à une approche holistique, elle a essayé de perturber le moins possible l’atmosphère de travail et les relations interpersonnelles (Myers, 2008). En résumé, la doctorante s’est efforcée de suivre les recommandations des sociologues Mendras et Oberti (2000) dès ses premiers contacts avec l’univers social étudié :

*« Le plus difficile est bien sûr de gagner la confiance des personnes, surtout lorsqu’il s’agit de les faire parler sur leur vie privée. La qualité et la profondeur des récits et des moments vécus dépendent de la capacité de l’enquêteur à écouter et respecter les gens »
(p. 22)*

La première immersion a duré 5 mois, de mars à juillet au 2018, tandis que le deuxième a duré 4 mois, du janvier à avril 2019. Le choix des dates a été guidé dans les deux cas par la possibilité de participer à la « haute saison d’audit » du cabinet. À noter que contrairement à l’audit financier, la « haute saison » en RSE correspond à des périodes de temps moins prédéterminées. Cette longue période de temps s’est avérée particulièrement bénéfique pour pouvoir maximiser la richesse et la diversité des observations empiriques en termes de secteur d’activité, d’équipe d’audit, de taille, de géographie, de type et de durée de mission.

2.1.2 Précision sur la richesse des données collectées

Au total, 14 auditeurs (dont 5 associés, 4 seniors et 5 juniors) ont été suivis en temps réel (voir le tableau 6 et le tableau 7).

TABLEAU 6 : Auditeurs observés (nb)

<i>En nombre</i>	Alpha	Bêta	Total
Associés	2	3	5
Managers	2	2	4
Auditeurs junior	2	3	5
Total	6	8	14

TABLEAU 7 : Position hiérarchique et expérience professionnelle des auditeurs

Auditeurs (#)	Cabin et (#)	Position hiérarchique	Expérience en vérification RSE (années)	Expérience en audit financier	Expérience en Big Four
Brigitte (#1 α)	Alpha	Associé	2,5	Oui	Oui
Benjamin (#2 α)	Alpha	Associé	2,5	Oui	Oui
Léo (#1 α)	Alpha	Manager	1	Oui	Non
Julia (#2 α)	Alpha	Manager	2,5	Oui	Non
Soleil (#1 α)	Alpha	Junior	0-1	Oui	Non
Daniel (#2 α)	Alpha	Junior	0-1	Oui	Non
Pierre (#1 β)	Beta	Associé	9	Oui	Non
Emma (#2 β)	Beta	Associé	8	Oui	Non

Éléonore (#3β)	Beta	Associé	7	Non	Oui
Christine (#1β)	Beta	Manager	3	Oui	Non
Claire (#2β)	Beta	Manager	2,5	Non	Oui
Roxanne (#1β)	Beta	Junior	0-1	Non	Non
Marcia (#2β)	Beta	Junior	0-1	Non	Non
Jane (#3β)	Beta	Junior	2	Non	Non

Des observations ont été effectués pendant une période cumulative de 184 jours, soit plus de 1 470 heures (8 heures en moyenne par jour, parfois moins, souvent plus), sans compter les à-côtés propres à la vie professionnelle typique des auditeurs (soirées d’afterworks, dîners, cocktails, trajets tardifs pour se rendre et revenir de chez le client, activités d’intégration, etc.) (voir le tableau 8). Comme l’ont noté Ahrens et Mollona (2007, p. 312), par rapport aux enquêtes basées uniquement sur des entretiens semi-dirigés, « les ethnographies peuvent prétendre de manière plus crédible à l’étude des pratiques organisationnelles », notamment parce que l’observation directe permet « d’étudier les aspects ‘allant de soi’ du [...] [travail] dont les membres de l’organisation ne peuvent rendre compte, et d’exploiter les tensions révélatrices entre ce que disent et ce que font les membres de l’organisation » (p. 310).

TABLEAU 8 : Missions et activités professionnelles réalisées par la doctorante pendant l’immersion

		Alpha	Bêta	Total
Missions de vérification RSE	# Missions	3	15	18
	# Jours / heures	21 / 168	53,5 / 428	74,5 / 596
Veille règlementaire – vérification RSE	# Jours / heures	25 / 200	7 / 56	32 / 256
Préparation au contrôle du COFRAC	# Jours / heures	10 / 80	4 / 32	14 / 112

Groupe de travail – avenir de la RSE au cabinet	# Jours / heures	11 / 88	2 / 16	13 / 104
Formations RSE reçues	# Journées de formation	6	4	10
	# Jours / heures	6 / 48	3.5 / 28	9.5 / 76
Formation RSE dispensée aux nouvelles recrues	# Journées de formation	1	0	1
	# Jours / heures	2 / 16	0	2 / 16
Mission d’audit financier	# Jours / heures	16 / 128	N/A	16 / 128
Autres (conférences, évènements clients, déplacements divers, discussions avec les auditeurs)	# Jours / heures	12 / 96	11 / 88	23 / 184
TOTAL	# Jours / heures	103 / 824	81 / 648	184 / 1 472

La doctorante est diplômée de deux masters en comptabilité-gestion et avait commencé sa carrière en audit financier. La participation et la familiarité de la doctorante à la « culture » – favorisée par une expérience professionnelle passée en lien avec le terrain – lui permettent non seulement un accès facilité au terrain mais aussi d’en saisir les subtilités de langage et d’actions (Beaud et Weber, 1998 ; Chapoulie, 1984 ; Hughes, 1958). Cette proximité a permis à la doctorante de s’intégrer dans le système de référence des acteurs (Crozier et Friedberg, 1977), de s’adapter plus rapidement au contexte organisationnel (Guénin-Paracini et al., 2014), et de nouer des liens de confiance et de proximité étroits avec certains auditeurs. Elle lui a également permis de comprendre plus facilement les difficultés rencontrées par les auditeurs venus de l’audit financier et confrontés à une pratique atypique et déstabilisante (Garfinkel, 1967). Impliquée au plus près des enjeux du terrain, et y jouant un rôle, elle a rapidement acquis une connaissance indigène des phénomènes observés (Villette, 2014).

Les journées d’observations participantes étaient très intenses, au cabinet ou chez les clients, incluant de nombreuses situations d’interactions, tels que des petits déjeuners, des

dîners, ou des déjeuners au restaurant en équipe ou bien avec le client lors des jours de mission. Les déplacements en transport étaient l'occasion d'échanges riches, donnant lieu à de longues discussions et confessions dans l'avion, le train ou la voiture. Les observations en direct permettaient de poser facilement des questions aux auditeurs ou de demander des éclaircissements « dans le feu de l'action », sur leurs objectifs spécifiques, les techniques utilisés, les sentiments éprouvés, etc. Le statut de stagiaire présentait d'ailleurs un certain bénéfice pour l'enquête, en plaçant le chercheur dans une position d'apprentissage où il était légitime pour poser toutes ses questions « naïves » sur le métier et sur le fonctionnement du cabinet. Des moments plus informels, tels que les nombreuses pauses café, des soirées festives et autres sorties d'équipe ont donné lieu également à des partages d'expérience et de points de vue productifs. Partageant la vie quotidienne des auditeurs, le chercheur a pu observer les comportements, les faire commenter par les uns et les autres, et noter ce qu'on lui racontait dans ces conversations (Morales, 2009), mais aussi ce qu'on ne lui racontait pas :

« L'enquête ethnographique continue et suffisamment longue permet notamment de comprendre comment, dans le temps, les individus ajustent et adaptent leur stratégie à de nouvelles situations et à de nouvelles conjonctures : par exemple, comment ils se résignent ou essaient de se battre, esquissent des « coups » en matière de promotion ou y renoncent. Et aussi comment des individus peuvent ou non en parler, « dissimulent » ou se masquent à eux-mêmes, finissent par « avouer » au détour d'une conversation, entrant dans la confiance. » (Mendras et Oberti, 2000, p. 141)

Comme ça a été le cas pour le sociologue Olivier Schwartz (1990), certaines relations – heureusement en infériorité numérique – sont restées au point mort, les interlocuteurs bloquant la relation dans l'axe qui pouvait leur garantir la plus grande légitimité possible, ne tournant jamais vers le chercheur que la face « socialement conforme ». D'autres se sont « réveillées » au fil du temps sur la base d'une demande de reconnaissance de leur légitimité adressée au chercheur :

« Ce sont les désirs les plus transgressifs, ceux dont les sujets sont les moins certains sur le plan de la légitimité, qui m'ont été progressivement signifiés, à mots couverts ou découverts, avec attente d'une réponse validante de ma part » (Schwartz, 1990).

Au cours de l'enquête, et si et seulement si la relation avec le chercheur se déroulait conformément à leur attente, les enquêtés en demande de reconnaissance pouvaient être

conduits à lever des interdits sur des désirs en attente d'une impossible reconnaissance, et jusque-là masqués. C'est souvent autour de ces variations, de ces hésitations, de ces tensions, que nous avons tenté d'organiser le travail de réflexion.

En fin de compte, le temps considérable que nous avons passé à vivre avec les vérificateurs nous a permis d'établir de véritables relations authentiques avec eux (Patton, 2002). Au-delà de ces 9 mois, des liens de proximité avec certains des auditeurs – Soleil (#1 α), Léo (#1 α), Pierre (#1 β), Emma (#2 β) et Éléonore (#3 β) principalement – ont été maintenus dans le temps. Ces mois de travail ensemble ainsi que la poursuite d'échanges avec ces auditeurs privilégiés au-delà de ces 9 mois ont ainsi permis d'atteindre une situation de saturation empirique et théorique (Glaser et Strauss, 1967).

2.1.3 Fiabilité et validé des données : précautions prises et réflexivité

Tout au long de l'ethnographie, diverses précautions ont été prises pour s'assurer que les données recueillies étaient fiables et valides. Pour gagner la confiance de nos informateurs, nous avons pris soin d'insister sur le fait que nous souhaitions mieux comprendre le travail d'audit effectué sur le terrain ; que la confidentialité et l'anonymat complets étaient garantis et que notre feedback leur donnerait l'occasion de réfléchir à leurs habitudes de travail et qu'ils pourraient, nous l'espérons, acquérir une perspective plus réflexive sur leurs propres pratiques.

Conformément à l'approche de Morales et Pezet (2010), un journal de bord a été tenu par la doctorante, incluant une description circonstanciée des lieux, individus et situations observées. Il détaille également de manière plus introspective les sentiments de l'auteur et ses échanges avec ses collègues. La prise de note a été facilitée par le type d'activité : le fichier Word « Journal de Bord » était systématiquement ouvert, afin que la doctorante puisse y inscrire rapidement ses notes « sur l'instant » tout en continuant de vérifier les déclarations de performance extra-financières des clients du cabinet.

L'enregistrement des échanges par magnétophone a tout de suite été écarté, conformément aux recommandations de Schwartz (1990). Les efforts ont été orientés dans le sens d'une limitation des effets de censure que la présence du chercheur dans son « statut de chercheur » déclenchait inévitablement chez les enquêtés (p. 56-57) :

« L'enquête ne produirait des résultats, me semblait-il, que si je parvenais à créer un cadre favorable à la circulation de la parole et au surgissement des événements. Il fallait faire en sorte que l'observateur ne soit pas constamment au centre du champ de

perception des enquêtés, qu'il puisse, à certains moments, se trouver relégué dans les marges, ce qui supposait que sa position se rapproche de celle d'un familier. Cet effort pour déritualiser les relations – grandement favorisé par la longue durée de l'enquête – m'a conduit à limiter l'usage du magnétophone. (...) La communication s'en trouvait bloquée. Mes interlocuteurs « remontaient » des régions intimes du vécu – librement abordées dans des discussions antérieures – vers des régions beaucoup plus « officielles ». »

Bien qu'indispensable à la sincérité des données, le non-enregistrement des situations par magnétophone a entraîné une difficulté pour le chercheur, celle de devoir se reposer sur sa mémoire. Lorsque la prise de note immédiate n'était pas possible (dîner, pause midi, pause-café, etc.), la doctorante s'efforçait de garder en mémoire les événements, les termes employés et les éléments de contexte afin de les retranscrire le plus fidèlement possible dès qu'elle avait accès à nouveau à son ordinateur. En cas de doute, elle a cherché, de manière explicite ou détournée, à se faire repreciser les éléments par ses interlocuteurs (Schwartz, 1990).

Par ailleurs, des échanges informels ont eu lieu avec les auditeurs à l'issue de chacune des deux immersions, afin de valider certaines observations et éventuellement de faire ressortir des éléments importants de la mission qui auraient pu ne pas être remarqués. Pour les sociologues Mendras et Oberti (2000), « la besogne d'enquêteur rend myope » et le retour au terrain est « la meilleure protection contre la fausse abstraction » car il permet de confronter la théorisation avec la réalité. Construire, à l'aide de premières données, une première schématisation, suscite une foule de questions nouvelles qui remettent l'enquête en mouvement et dégagent des « strates » sans cesse plus cachées de la société étudiée. En conséquence, la doctorante n'a pas hésité à s'interroger de façon critique sur ce que les auditeurs lui racontaient et en retour les a fortement encouragés à remettre en question ses propres observations.

Pour autant, il est important de souligner que les individus de manière générale n'aiment pas le sentiment d'avoir été traités en cobayes ; le compte rendu de l'enquête, d'autant plus lorsqu'il met en avant des dysfonctionnements et des mécontentements, met toujours le chercheur en difficulté (Mendras et Oberti, 2000, p. 59). Compte tenu du caractère particulièrement « sensible » de la recherche et de ses résultats, une approche informelle avec les auditeurs a donc été privilégiée. Ces points de synthèse, par les réactions qu'ils ont suscitées auprès des auditeurs, ont permis de recueillir des données supplémentaires, de mettre en

évidence les thèmes que les acteurs ont jugés significatifs, et de corriger et enrichir l'interprétation des notes de terrain au fur et à mesure.

Enfin, la diversité des types de missions et du contexte dans lesquels les observations ont été faites (voir tableau 8), ainsi que les entrevues informelles conduites à la fin des périodes d'immersion nous ont permis trianguler les données (Eisenhardt, 1989 ; Lincoln et Guba, 1985). En suivant les recommandations de Guénin-Paracini et al., (2014), les observations ont été utilisées comme moyen de questionner et de contextualiser les commentaires des personnes interrogées, tandis que les entrevues informelles ont servi à compléter, confirmer ou réfuter nos observations (Werner et Schoepfle, 1987).

2.2 Analyse des données

Le matériel recueilli a été analysé à l'aide de procédures qualitatives habituelles pour les études ethnographiques (Miles et Huberman, 1994 ; Eisenhardt, 1989). Suivant les suggestions de nombreux chercheurs (Guénin-Paracini et al., 2014 ; Oswald et al., 1987 ; Hammersley et Atkinson, 1983), des notes d'analyse et de synthèse complémentaires étaient produites à la fin de chaque journée d'observation. Cette approche a permis au chercheur de « développer progressivement une empathie avec les données » (Dent, 1991, p. 711) et de réviser continuellement la compréhension du terrain.

L'objectif principal de la doctorante étant de mieux comprendre l'expérience vécu au quotidien et sur le terrain par des auditeurs, l'approche d'analyse est par conséquent essentiellement inductive. Comme le notent Morales et Lambert (2013, p. 232):

« [Cette posture] est caractéristique de la sociologie interprétative : il s'agit de comprendre le sens que les acteurs donnent à leurs actions. Nous construisons des interprétations fondées sur les définitions que les acteurs donnent de leur travail, en cherchant à rendre compte de la façon dont ils perçoivent leur propre situation. »

Pour éviter que le rôle d'interprète et d'analyste du chercheur ne soit perturbé par les relations amicales nées entre le chercheur et ses enquêtés, et afin de prendre le recul nécessaire à toute analyse ethnographique, la distanciation avec le terrain – par le biais de lectures académiques et d'échanges avec des pairs extérieurs – a été primordiale. En effet, la conceptualisation fondée sur une interprétation critique repose sur l'identification des postulats cachés derrière les notions indigènes et les concepts théoriques, mais aussi ceux du chercheur

lui-même (Morales, 2009). Il construit sa démarche dans un rapport personnel et parfois « intime » avec son terrain ; il est parfois à lui-même son propre enquêteur (Mendras et Oberti, 2000). C'est dans la prise de conscience de ce risque que le chercheur évite les écueils, et analyse ses résultats avec réflexivité et décentrement (Morales, 2009). Au-delà de ses lectures académiques, la doctorante s'est donc fréquemment entretenue tout au long de sa période d'immersion avec ses directeurs de thèse. Ces entretiens ont permis de prendre de la distance par rapport au terrain et d'adopter une approche réflexive dès le départ (allers- retours entre les données brutes et l'analyse). Une fois le cabinet quitté, des échanges informels et présentations formelles avec les membres des laboratoires de Toulouse en sciences de gestion (LGCO, TSM, TBS) ainsi qu'avec Bertrand Malsch (à l'occasion de la co-écriture d'un article scientifique) ont également été des éléments importants de distanciation pour la doctorante.

La stratégie d'analyse des données a consisté en un processus itératif oscillant entre la question de recherche initiale sur « l'expérience de terrain » des vérificateurs RSE, les concepts issus de la littérature et les thèmes émergeant des observations, *via* un processus de « comparaison constante » (Gibbert et Ruigrok, 2010). Assez rapidement au cours de l'analyse, l'attention du chercheur a été attirée par la position ambivalente des auditeurs, oscillant entre idéalisme et désillusion.

Les thèmes liés aux limites techniques de vérification RSE, à la quête de sens, à l'idéal professionnel, et à la déception et la désillusion, tant au niveau individuel qu'au niveau organisationnel ont donc été rapidement induits et intégrés dans le schéma de codage de premier niveau. Le codage de premier ordre a ainsi révélé :

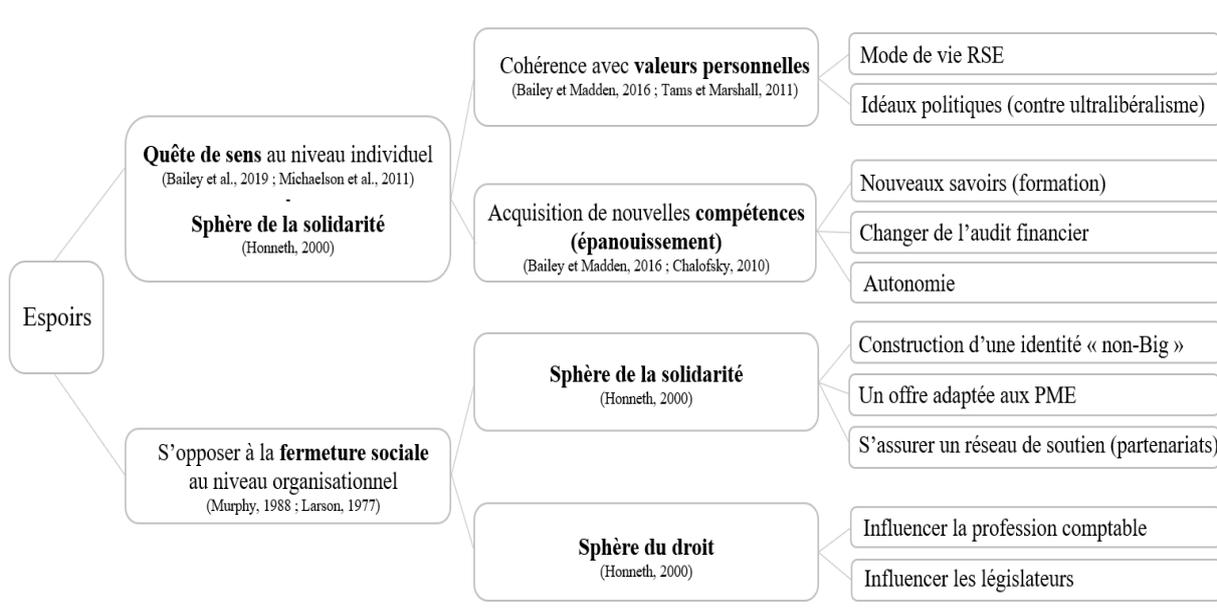
- la description du travail de vérification par les participants, leur compréhension de son objectif, et la justification de leurs tâches ;
- la satisfaction, la motivation, la frustration et les défis qu'ils ont pu tirer de leurs missions ;
- les actions qu'ils ont prises (ou n'ont pas prises) en réponse à leur frustration et à leurs défis.

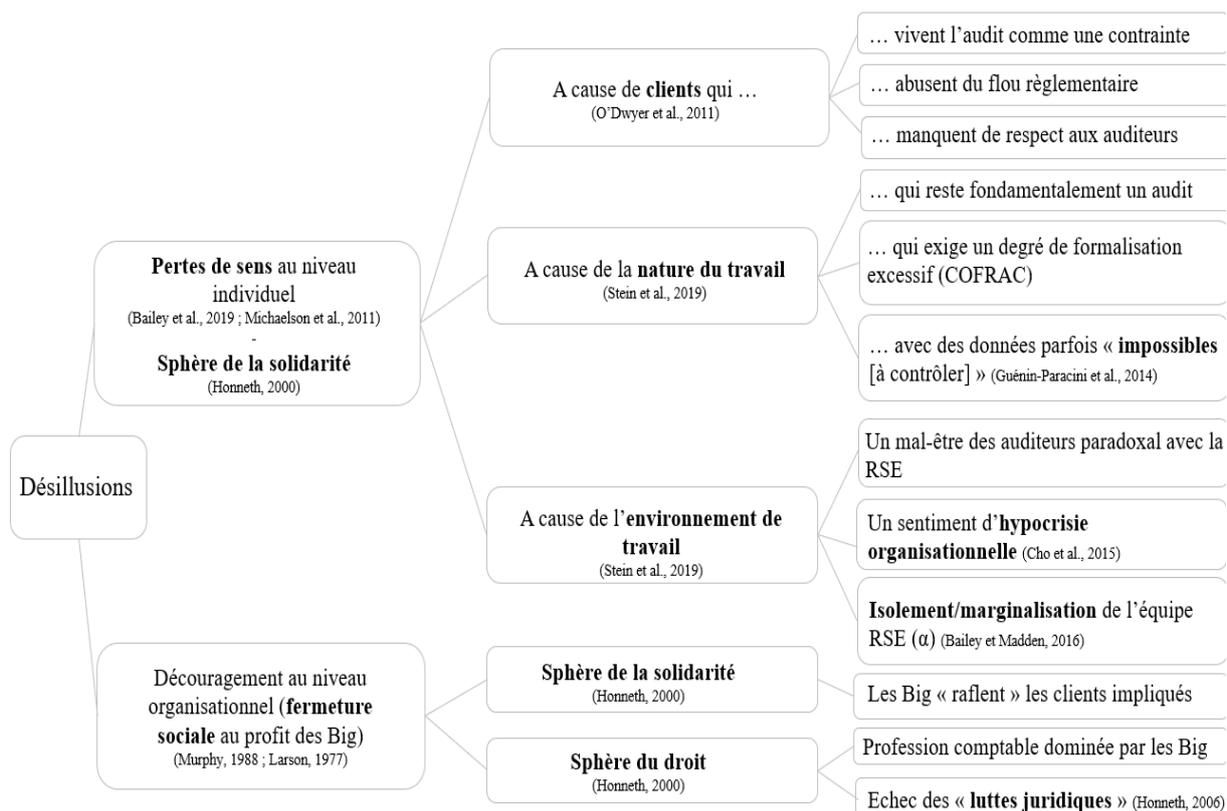
La discussion et la comparaison des codes de premier ordre ont révélé des schémas de pensées et d'énoncés qui s'unissent de manière à suggérer une catégorie théorique. Des études empiriques ont été consultées afin d'aider à formaliser et à comprendre les intuitions inductives et à les intégrer dans des catégories théoriques. Par exemple, les descriptions de l'objectif du travail de vérification RSE résonnaient bien au niveau individuel avec les caractéristiques

conceptualisées d'un travail ayant du sens, telles que le sentiment de dépassement de soi, la recherche d'une adéquation de son travail avec des valeurs personnelles, et le besoin de contribuer au bien commun. À l'inverse, le décalage observé entre les espérances des auditeurs et l'expérience réelle de vérification RSE a mis en évidence, d'un point de vue conceptuel, certaines caractéristiques clés d'un travail « vide de sens », telles que la perception d'un manque de lien avec les valeurs personnelles, l'impression d'accomplir des tâches inutiles ou le sentiment de ne pas être respecté ni reconnu pour son travail.

Au niveau organisationnel, la situation vécue par les non-Big résonnait bien avec l'analyse conceptuelle de la fermeture sociale, et notamment la domination des Big Four (à la fois économique et socioculturelle) sur le marché. La présence d'auditeurs financiers – principalement issus des Big – au sein des équipes d'experts certificateurs du COFRAC a par exemple fait écho à « l'achèvement de la fermeture » des groupes professionnels lorsqu'ils construisent et contrôlent les critères de leur propre expertise. Autrement dit deviennent des « experts se contrôlant eux-mêmes » (Dubar et al., 2015) et s'appropriant « l'idéologie de la compétence » (Larson, 1977). Théoriser les actions prises en réponse aux désillusions a demandé plus de travail, et posé plus de difficultés. La doctorante s'est efforcée de démêler et d'interpréter les différentes tentatives des auditeurs pour se protéger émotionnellement et cognitivement, en « se désengageant » (Kahn, 1990), ou en « façonnant » (Wrzesniewski et Dutton, 2001) le travail d'audit afin de lui donner des significations alternatives. La structure des données empiriques retenue est présentée en figure 3 ci-dessous :

FIGURE 3 : Structure des données empiriques retenues (schéma de codage)





Malgré une volonté de structurer l'analyse, la doctorante reconnaît que l'émergence des catégories analytiques s'est faite dans un certain désordre reflétant la nature itérative de l'approche interprétative adoptée. Une telle approche peut apparaître comme complexe, faite de tâtonnements, de doutes, d'incertitudes, d'erreurs et de retours en arrière (Benelli, 2011) ; et il est difficile dans ce contexte de rendre compte de la méthodologie employée.

La doctorante reconnaît également l'importance et l'influence du processus d'écriture qui sous-tend toute recherche ethnographique (Van Maanen, 1979). Les données empiriques présentées dans l'analyse sont nécessairement, et inévitablement, une réduction de la richesse et de la multiplicité des événements vécus durant neuf mois. Elles ont été sélectionnées en raison de leur pertinence pour comprendre les défis vécus par les auditeurs dans leur pratique ainsi que la dynamique de leur engagement professionnel. En d'autres termes, la lecture des données n'est pas « définitive », et d'autres interprétations sont possibles.

Pour finir, cette thèse adopte une analyse critique inspirée de la sociologie, encore sous-représentée dans la production académique (Power, 2003, 1991). Elle repose, comme toute analyse interprétative critique, sur la prise de conscience que la recherche – même lorsqu'elle n'a pas pour objectif de « dénoncer » – peut avoir des implications politiques et idéologiques (Morales, 2009, p. 29).

« En justifiant l'organisation du pouvoir et l'ascendant de ceux qui le détiennent, idées et images transforment le pouvoir en autorité ; en mettant en question ou en détrônant les organisations du pouvoir et les dirigeants, elles leur ravissent l'autorité ; en détournant l'attention des problèmes du pouvoir et de l'autorité, elles font oublier les réalités structurelles de la société elle-même » (Mills, 1959, p. 83-84).

En résumé, ce chapitre 3 a permis de mettre un cadre à l'analyse du vécu quotidien des vérificateurs RSE, en présentant le travail effectué en amont et ayant conduit au choix d'une ethnographie et à la sélection des deux cas d'études, ainsi qu'aux conditions de production et d'interprétation des données ethnographiques découlant de ces choix. Face au risque de production et d'interprétation biaisé des données (non-distanciation et forte part de subjectivité du chercheur notamment), ce chapitre s'est attaché à retranscrire la richesse des données et parcours « d'objectivation » de ces données, dans la mesure du possible et compte tenu des choix méthodologiques assumés, en suivant les recommandations de nombreux chercheurs (Guénin-Paracini et al., 2014 ; Morales et Pezet, 2010 ; Mendras et Oberti, 2000 ; Miles et Huberman, 1991 ; Schwartz, 1990 ; Eisenhardt, 1989 ; Oswald et al., 1987 ; Hammersley et Atkinson, 1983).

L'interprétation et la discussion des données prend aussi appui sur la littérature traitant de la légitimité des auditeurs dans le domaine de la vérification RSE (*chapitre 1*) et un cadre interprétatif critique et « sur mesure » de la reconnaissance intégrant les concepts de sens au travail et de fermeture sociale (*chapitre 2*).

La première partie de la thèse s'est donc attachée à présenter le « cadre » d'interprétation de la thèse, à la fois du point de vue des connaissances théoriques et empiriques actuelles et des conditions de l'ethnographie ayant amené la doctorante à s'immerger pendant neuf mois au sein de deux équipes d'auditeurs RSE non-Big en France pour comprendre leurs vécus quotidiens. Le cadre maintenant posé, la thèse fournit en seconde partie une analyse des données au lecteur. Plus précisément, elle met en lumière les espoirs et les désillusions des auditeurs dans leur quête pour la reconnaissance de leur légitimité (*chapitre 4 et 5*), et discute dans le cadre d'une démarche critique dite « phronétique » des implications académiques et sociales de ces résultats (*chapitre 6*).

**Partie 2 Une quête de légitimité individuelle et organisationnelle
entre espoirs et désillusions**

Introduction de la partie

14 janvier 2019. Cela fait tout juste deux semaines que je suis arrivée au cabinet. C'est une journée plutôt calme, pas d'urgences à traiter, et les congés des fêtes de Noël ne sont pas loin dans les esprits. Nous sommes quatre dans l'open space du bureau aujourd'hui, il pleut. Roxanne (#J1β) et Claire (#S2β) sont très copines et nous avons sensiblement le même âge. Je leur demande ce qui les a motivés à faire de l'audit RSE afin de mieux faire connaissance. Roxanne et Claire me parlent de leur volonté d'un monde meilleur, de leurs actions quotidiennes afin d'éviter le gaspillage alimentaire et les déchets. Mais je comprends rapidement que la réalité du terrain les a frappées durement et que toutes les deux envisagent de partir à plus ou moins long terme. Claire évoque son embauche. Derrière son sourire elle semble affectée, elle nous confie « avoir déchanté » : « Ils m'ont vendu du rêve, ce n'était pas ce qu'on m'avait promis. »

Durant ces neuf mois d'ethnographie, l'alternance entre espoirs et désillusions a été l'une des observations les plus frappante de la collecte de données. Alors que les auditeurs déçus jusqu'à présent par leurs expériences professionnelles placent beaucoup d'espoir dans l'audit RSE pour redonner du sens à leur travail, la confrontation avec la réalité du terrain est particulièrement brutale. Au niveau organisationnel, la constat est identique : si l'espoir des cabinets de trouver leur place face aux Big sur le marché très « fermé » (Larson, 1977) de la vérification RSE est bien réel, les « luttes » culturelles et règlementaires (Honneth, 2000) qu'ils mènent ne portent que très peu leurs fruits.

Ainsi, cette seconde partie s'attache à présenter les résultats au travers du cadre d'analyse *intégré* de la reconnaissance, proposé dans le chapitre 2 de cette thèse, qui offre l'opportunité avec un recul critique de saisir les problématiques de reconnaissance et de légitimité des auditeurs à un double niveau (individuel et organisationnel).

Ces résultats sont interprétés selon l'axe des espoirs et des désillusions, qui rythment finalement les sensations (ou non) de reconnaissance de leur légitimité, la perception (ou non) de « sens du travail » des individus, et le sentiment (ou non) de pouvoir lutter au niveau organisationnel contre la domination économique et culturelle des Big. Plus précisément, le chapitre 4 fournit l'analyse des données ethnographiques rattachées aux espoirs des auditeurs alors que le chapitre 5 aborde leurs désillusions. Les espoirs comme les désillusions mettent en relief une forte influence des individus sur les cabinets (et inversement) dans le cadre des enjeux de légitimité des auditeurs financiers non-Big en RSE. Cette analyse alerte en particulier les

chercheurs qui souhaitent comprendre la légitimité des auditeurs, et plus particulièrement des non-Big, sur l'importance de prendre en compte ce double niveau. Dans le cas contraire, ils risquent de n'en avoir qu'une vision partielle et donc potentiellement erronée.

La discussion des résultats, menée dans le cadre du chapitre 6, permet de mettre en perspective les apports de la thèse avec les conclusions de la littérature actuelle sur la légitimité des auditeurs financiers dans le domaine de la vérification RSE (abordée en détail dans le chapitre 1 de la thèse). Guidé par le raisonnement intellectuel critique dit « phronétique » (Flyvbjerg, 2001), cette discussion s'organise autour de trois axes de réflexion, ayant pour but de réfléchir à la portée et aux implications des résultats : (1) les implications sociales de la légitimité des auditeurs financiers en matière de RSE, (2) la désirabilité du chemin pris du point de vue de la société et (3) la possibilité (ou non) d'une action sociale concrète.

Chapitre 4 Les espoirs individuels et organisationnels

Sommaire

1. La quête de sens des individus dans la sphère de la solidarité
 - 1.1. Cohérence avec des valeurs personnelles orientées RSE
 - 1.2. Acquisition de nouvelles compétences et sentiment d’accomplissement personnel et professionnel
 2. L’espoir des cabinets de trouver leur place face aux Big
 - 1.1. Dans la sphère de la solidarité
 - 1.2. Dans la sphère du droit
-

L’objectif du chapitre 4 de la thèse est de retracer les espoirs individuels et collectifs des auditeurs.

En premier lieu, l’analyse des données fait apparaître chez les vérificateurs une forte quête de sens (Bailey et al., 2019 ; Michaelson et al., 2011). En choisissant de travailler sur des thématiques de RSE, ils cherchent avant tout une cohérence de leur travail avec leurs valeurs personnelles (Bailey et Madden, 2016 ; Tams et Marshall, 2011), ayant un mode de vie guidé par un souci écologique, social et sociétal et des idéaux politiques et moraux forts. Par cette transition du monde de la finance vers le monde de la RSE, ils ambitionnent aussi de développer de nouvelles compétences et de s’épanouir professionnellement et personnellement (Bailey et Madden, 2016 ; Chalofsky, 2010) : acquisition de nouveaux savoirs en se formant aux thématiques RSE, éloignement d’une pratique d’audit financier qui les lasse et qu’ils trouvent vide de sens, gain d’autonomie... autant de facteurs générant chez ces auditeurs de forts espoirs quant à leur légitimité à pratiquer cette nouvelle forme d’audit.

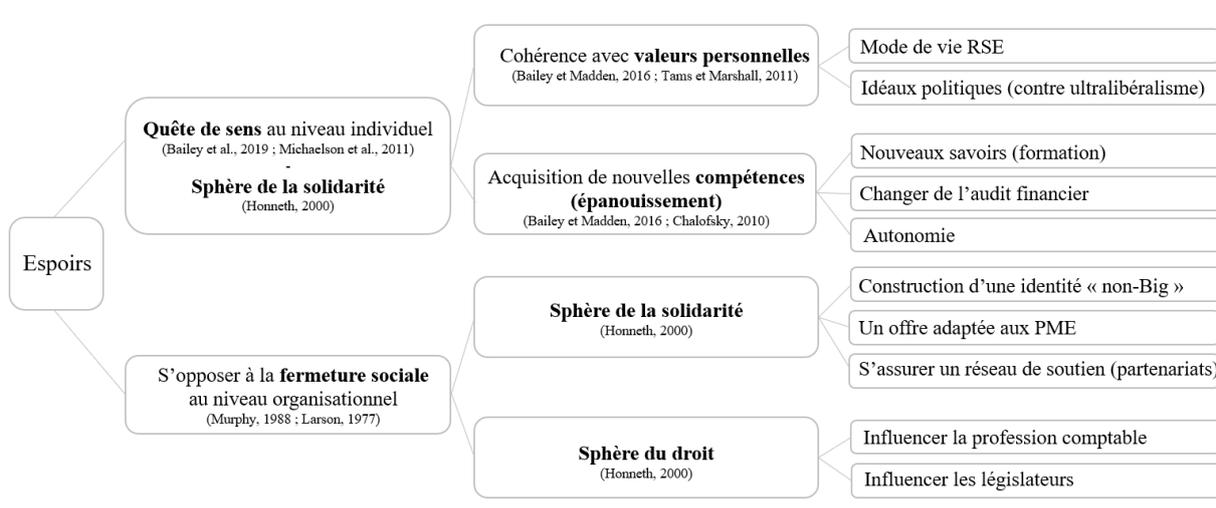
Au niveau organisationnel, les associés nourrissent également de forts espoirs pour leurs cabinets. Même s’ils constatent une fermeture sociale du marché de la vérification RSE au profit des Big (Murphy, 1988 ; Larson, 1977), ils luttent activement pour faire reconnaître la valeur de leur travail dans la sphère qu’Axel Honneth (2000) appelle la « sphère de la solidarité ». Plus spécifiquement, ces luttes sont menées par le biais de trois stratégies :

- la construction d’une identité d’auditeur « fun », humain, proche du terrain, et donc en opposition à ce qu’ils imaginent des Big ;
- la proposition d’une offre adaptée aux PME encore délaissées par les Big ;
- la création de partenariats locaux en lien avec la RSE, afin de s’assurer d’un réseau de soutien solide permettant de faire valoir leurs revendications.

Les associés menaient également au nom de leur cabinet des luttes dans la « sphère du droit » (Honneth, 2000), d'une part auprès de la profession comptable (et notamment auprès de l'ANC et de la CNCC), et d'autre part – pour Bêta, plus mature – auprès du législateur afin que soit reconnue l'importance de leur travail auprès des PME et PMI et que leurs compétences soient valorisées.

La structuration de ce chapitre est le parallèle du schéma de codage évoqué dans le chapitre précédent, et rappelé en figure 4 ci-dessous :

FIGURE 4 : Structuration du chapitre sur les espoirs des auditeurs (reprise du schéma de codage)



La première section du chapitre s'attache aux espoirs individuels des auditeurs, et plus précisément à la quête de sens qui sous-tend leur besoin de reconnaissance dans la sphère de la solidarité (Honneth, 2000). Elle se décompose en deux sous-sections : la première (1.1.) traite de la recherche de cohérence entre d'une part leur travail et d'autre part leurs valeurs personnelles (Bailey et Madden, 2016 ; Tams et Marshall, 2011), et la seconde (1.2.) de la recherche de renouveau en terme professionnel (Bailey et Madden, 2016 ; Chalofsky, 2010).

La seconde section du chapitre s'attache quant à elle aux espoirs collectifs de pouvoir trouver leur place face à la fermeture sociale qui s'opère sur le marché de la vérification RSE au profit des Big (Murphy, 1988 ; Larson, 1977). Elle se décompose également en deux sous-sections : la première (2.1.) rend compte des stratégies collectives de reconnaissance mises en place dans la sphère de la solidarité (Honneth, 2000) et la seconde (2.2.) des luttes juridiques pour la reconnaissance auprès de la profession comptable et du législateur.

1. La quête de sens des individus dans la sphère de la solidarité

1.1 Cohérence avec des valeurs personnelles orientées RSE

Si la recherche de sens au travail trouve écho dans le contexte professionnel, elle prend généralement racine dans le cadre plus large de la vie personnelle et privée des individus (Bailey et Madden, 2016). Dans cette perspective, elle se matérialise chez les participants par la reconnaissance, au moins sur papier, d'une correspondance solide entre leurs valeurs personnelles et les valeurs sous-jacentes à l'idéal de responsabilité sociale et environnementale. En particulier, comme l'illustre la note de terrain suivante, la décision d'intégrer une équipe de vérificateurs RSE a souvent été expliquée et/ou rationalisée comme une extension cohérente d'un style de vie distinctif sur le lieu de travail :

3 avril 2018. Il est 21 h, la conférence vient de se terminer. Je me retrouve autour du buffet avec Soleil (#J1α) et Brigitte (#P1α). L'enthousiasme de Soleil est palpable. Elle vient tout juste d'intégrer l'équipe RSE et c'est sa première conférence sur des thématiques extra-financières. Elle a un background purement financier et me confie, souriante, qu'elle est « très heureuse » de travailler sur des missions d'audit RSE. Elle me parle tout de suite de ses motivations : « Je pense que déjà il faut être sensibilisé à tout ça dans sa vie personnelle, moi je m'intéresse à ce qui est naturel, je ne veux pas me mettre de produits chimiques sur le corps donc quand j'achète des cosmétiques, je vais au magasin bio, et je lis toutes les compositions. Je mange bio. Enfin tu vois ». Brigitte, l'associée derrière la création du pôle audit RSE, rajoute : « C'est vrai que moi quand j'ai voulu constituer mon équipe j'ai aussi cherché les sensibilités de chacun, j'ai demandé aux personnes qui avaient cette sensibilité-là, cette motivation-là, enfin de ce que je ressentais ».

La tentative de Brigitte de former une équipe d'auditeurs partageant les mêmes valeurs personnelles et la même sensibilité fait écho à « un thème central dans les histoires de carrière responsable, où le contact avec des personnes partageant les mêmes idées peut aider à renforcer la vision, les objectifs et les pratiques de chacun » (Tams et Marshall, 2011, p. 119). Ces affinités sont particulièrement perceptibles dans le contenu des interactions et l'atmosphère de conversation qui se déroule en dehors des tâches professionnelles. Par exemple, au déjeuner, les conversations portaient souvent sur les préoccupations sociales ou environnementales de la vie quotidienne, comme le partage de « plans zéro déchets », la recommandation de marques de vêtements éthiques ou l'utilisation d'ingrédients naturels ou biologiques dans les recettes de

repas. On peut dire que ce climat et cet environnement de travail inclusifs, faits de « relations de soutien » (Bailey et Madden, 2016, p. 59), ont contribué à renforcer le sentiment d'utilité des auditeurs. Il correspondait également aux valeurs personnelles de la doctorante et a grandement facilité son intégration au sein des équipes.

Au-delà de la consommation matérielle et des habitudes alimentaires, les participants étaient également liés par une rhétorique critique de la domination de la logique purement économique et commerciale dans le monde des entreprises. Le travail de vérification était ainsi souvent représenté comme une « déclaration » professionnelle et politique (Tams et Marshall, 2011) pouvant avoir un impact positif sur le monde. Par exemple, Éléonore (#P3β) était « contre une économie qui ne se met qu'au service des actionnaires, qu'importe les dégâts sociaux, sociétaux et environnementaux ». Un soir alors que la doctorante rencontre par hasard Jane (#J3β) dans la rue, cette dernière a spontanément et fièrement dit aux amis qui l'accompagnaient qu'elle « travaill[ait] dans le domaine du développement durable et aid[ait] les entreprises à être plus éthiques ». Au cours d'une conversation informelle au travail, Pierre (#P1β) a également exprimé son vif désir de « pousser toute la profession [d'audit] vers le haut » et de « planter les graines de la responsabilité environnementale » pour, à long terme, « transformer non seulement les entreprises, mais aussi la société ». La vérification RSE est considérée comme « contribuant au plus grand bien et rendant le monde meilleur » (Rosso et al., 2010, p. 98).

Ces observations mettent en lumière le rétrécissement de la frontière entre la vie professionnelle et la vie privée. La plupart des participants expriment le besoin de rassembler ces deux mondes qui auparavant avaient peu en commun, ou bien pire, se contredisaient entre eux profondément. La vérification RSE leur permet d'assumer, et de revendiquer publiquement ces valeurs personnelles qui jusque-là ne s'exprimaient qu'en dehors du travail. Cette réconciliation est particulièrement évidente dans le cas des participants qui ont quitté l'audit financier au profit d'une « démarche plus noble » (Éléonore, #P3β). De ce point de vue, la décision de pratiquer l'audit RSE dans un cabinet de taille moyenne est souvent présenté par les participants comme un choix cohérent, celui de fuir les gros cabinets, et en particulier les Big Four, ayant une réputation de « requins de la finance » (Soleil, #J1α), afin d'intégrer une « structure plus humaine », plus proche de ces valeurs.

1.2 Acquisition de nouvelles compétences et sentiment d'accomplissement personnel et professionnel

L'attribution de sens au travail de vérification était également fortement liée pour les auditeurs à une perception de développement personnel et professionnel. Les missions étaient représentées comme des occasions d'acquérir de nouvelles connaissances, de « se former, de prendre tout ce qu'on peut pour soi, d'apprendre [des clients] » (Léo, #S1 α), de « faire réfléchir » (Soleil, #J1 α), « de rajouter une nouvelle corde à son arc » (Soleil, #J1 α), et de développer « une autre manière de penser qui ouvre énormément l'esprit et pousse à se poser les bonnes questions » (Léo, #S1 α). Cet accent mis sur « l'apprentissage et le développement » (Bailey et Madden, 2016) est crucial. La capacité perçue d'acquérir de nouvelles compétences et de développer un sentiment d'accomplissement est généralement associée à davantage de sens au travail (Chalofsky, 2010). Les échanges lors des formations cabinet et avec les clients, sont ainsi l'occasion pour les auditeurs de progresser professionnellement et humainement, de créer des liens forts et un sentiment d'appartenance avec les collègues et les clients avec qui ils sentent qu'ils « partagent » ces convictions. De devenir meilleurs.

Cette impression de s'épanouir professionnellement est renforcée par le souvenir de l'audit financier comme une pratique ennuyante (Daoust et Malsch, 2019). Comme le note Soleil, (#J1 α), la variété des tâches rend la vérification RSE très « riche » et « plus intéressant[e] que de pointer des annexes [financières] ! ». La vérification financière est perçue dans ce cas comme une « pratique aliénante » (Lepisto et Pratt, 2017) qui met l'accent sur l'efficacité, le contrôle, les routines et la normalisation et génère un sentiment omniprésent d'inutilité. En revanche, le travail de vérification RSE était considéré comme un moyen de contrer l'aliénation en permettant aux auditeurs, par exemple, de « prendre du recul » et, « contrairement à l'audit financier », d'avoir une « vision à 360° de l'entreprise » (Éléonore, #P3 β). Le travail d'audit s'en trouve « enrichi » (Beadle et Knight, 2012), comme en témoigne la note de terrain suivante :

14 janvier 2019. Je discute avec Claire (#S2 β) and Roxanne (#J1 β) dans l'open-space du cabinet. Elles me parlent des bons et des mauvais côtés de leur métier. Elles évoquent avec enthousiasme et humour les « visites sur site », autrement dit chez le client. C'est « une des parties qu'[elles] préfèrent, après bien sûr les fins de mission » (rires). Pour Claire, « c'est la partie chouette du métier. Tu fais du tourisme industriel. Tu visites les usines avec les clients, tu les écoutes parler d'eux,

tu découvres comment ça se passe concrètement : les usines de production de yaourt, les abattoirs, les usines qui fabriquent des clés... Tu en connais beaucoup toi des métiers qui te permettent de faire ça ? »

En ce sens, « travailler dans un cabinet n'appartenant pas aux Big Four » (Éléonore, #P3β) a été un véritable atout, comme en témoignent les participants sur l'exercice de leur autonomie. Des équipes plus petites et une structure hiérarchique moins rigide permettent de confier des responsabilités à des auditeurs débutants (Stenger, 2017). Par exemple, après seulement deux « visites sur site » avec une auditrice senior, la doctorante a été envoyée seule dans la filiale d'un client en Allemagne pour y effectuer une mission de vérification.

En résumé, la vérification RSE a été présentée par les participants comme ayant du sens pour eux, ils semblaient être pleinement impliqués, émotionnellement investis et intrinsèquement motivés. Ils ont reconnu l'existence d'une forte concordance tant en ce qui concerne leurs valeurs personnelles que leurs idéaux politiques. Ils ont positivement interprété la taille réduite de leurs cabinets comme permettant une plus grande autonomie et un plus grand impact auprès de clients moins sophistiqués. Toutefois, ces prises de sens étaient « rarement expérimentées ou articulées sur le moment, mais plutôt rétrospectivement et à la réflexion » (Bailey et Madden, 2016, p. 56), lorsque les auditeurs ont été incités à donner un sens à leur travail d'une manière plus existentialiste. De même, ces moments étaient relativement courts et concentrés. Par exemple, la note de terrain suivante rapporte l'un de ces moments intenses, quelque peu incongrus, contenant un niveau élevé d'émotion et de conscience :

23 avril 2018. Il est tard, et la plupart des auditeurs ont quitté le bureau pour aller à une fête, mais nous devons d'abord terminer un dossier. C'est un moment calme et studieux. J'ai beaucoup travaillé avec Léo (#S1α) et une forte relation de confiance s'est établie entre nous. Il arrête de travailler assez soudainement et me regarde droit dans les yeux, comme s'il voulait me donner un conseil : « Notre leitmotiv, ça doit toujours être l'utilité. Moi, j'ai besoin de savoir que je sers à quelque chose, d'apporter une valeur ajoutée ».

Ainsi, trois nuances importantes doivent être apportées. Premièrement, le sens associé au travail de vérification est beaucoup plus intellectualisé ou idéalisé en tant que discours sociétal ou force de motivation qu'il n'est incarné ou vécu émotionnellement dans le cadre des activités quotidiennes. Le « débordement de sens » spontané (Florian et al., 2019) chez les participants a été relativement rare pendant la période d'observation. Deuxièmement, les

espoirs sont artificiellement renforcés par le désir de changer de carrière : lorsque les auditeurs sont déçus par l'audit financier, la vérification RSE leur apparaît comme un moyen de redonner du sens à leur travail et à leur vie, sans avoir à changer complètement d'orientation. Troisièmement, les prises de sens sont en partie déterminées par les caractéristiques de la structure organisationnelle : en travaillant dans un non-Big, les participants ont la sensation d'avoir un cadre professionnel plus « humain » et qui leur permet de se différencier des conventionnels Big Four.

2. L'espoir des cabinets de trouver leur place face aux Big

2.1 Dans la sphère de la solidarité

Les espoirs dépassaient ainsi le niveau individuel et se traduisaient également au niveau organisationnel, les auditeurs parlant alternativement au nom d'eux-mêmes et au nom du cabinet, revendiquant fièrement leur statut de « non-Big » et soulignant fréquemment les éléments qui les distinguaient de ces derniers. Face à « l'écrasante domination des Big » (Julia #P2 α) sur le marché de la RSE, les cabinets ont ainsi nourri l'espoir de trouver leur place en luttant pour que la valeur de leur travail et par conséquent leur contribution au bien social soit reconnue dans la sphère qu'Axel Honneth appelle « sphère de la solidarité » (Honneth, 2006), de trois manières.

Premièrement, une identité « non-Big » s'est construite progressivement. Brigitte (#P1 α), par exemple, soulignait à l'occasion d'une discussion informelle dans le couloir [la] volonté [du cabinet] de créer une équipe RSE « à taille humaine », « proche du terrain et des préoccupations locales » et investie pour « changer les choses », à l'opposé des équipes « impersonnelles et uniformisées » des cabinets internationaux, « tou[tes] en costume cravate même lorsque le client est en polaire », « déconnectés de la réalité quotidienne des clients » et pour qui « la RSE n'est pas une préoccupation sincère » (Soleil #J1 α). Les employés étaient encouragés à s'amuser et à s'épanouir personnellement, à « rire », tranchant ainsi avec l'image sérieuse et austère associée aux Big. L'identité des « acteurs du changement durable et soutenable » (Wright et al., 2012, p. 1461), « cherchant à promouvoir la RSE tant au sein de leur organisation qu'en dehors du travail », s'est donc également construite collectivement. Lors d'une journée brainstorming, les auditeurs chez Bêta affirmaient tous très clairement leur volonté, grâce à leur métier, de « participer à changer le monde », de « remettre l'humain au centre », et « d'agir en faveur de la planète », de même que les auditeurs chez Alpha affirmaient leur volonté « d'agir localement » et de « participer au bien commun ».

Les cabinets observés cherchaient aussi à proposer « autre chose » que l'offre des Big Four. Les grandes entreprises et les entreprises de taille intermédiaire étant captées par les grands cabinets d'audit, les cabinets Alpha et Bêta axaient très largement leurs stratégies et leurs discours à destination des « TPE/PME » qui, en raison d'un manque de ressources et d'expertise en matière de RSE, « ne savent pas où aller, quoi faire ou comment le faire » et ont « besoin d'aide » (Brigitte, #P1 α) pour « valoriser leurs actions responsables » (Éléonore, #P3 β). C'est ce qu'illustre la note de terrain suivante :

9 janvier 2019. Pierre (#P1 β) passe dans mon bureau et me propose que nous nous asseyions tous les deux pour faire le point sur mes premières semaines au cabinet. Nous nous installons dans la cuisine du cabinet, une pièce éloignée des bureaux et dans laquelle nous sommes au calme pour échanger. C'est l'occasion pour lui de me parler de la « mission » de son cabinet. « Les PME constituent la plus grande partie de notre tissu économique, c'est auprès d'elle qu'il faut travailler si on veut changer le monde. La plupart d'entre elles ne savent rien de la RSE, et n'en font pas grand-chose. Contribuer à faire germer ne serait-ce qu'une petite graine de RSE chez [elles], c'est déjà énorme » me confie-t-il, empreint d'une certaine fierté.

Pour ces cabinets, il y avait donc un espoir de trouver sa place malgré la domination des Big, en aidant des entreprises de petite taille qui sont en demande d'expertise en matière de RSE mais qui n'ont pas les moyens – ni l'envie – de s'offrir les services onéreux des cabinets internationaux.

Et pour finir, l'espoir de « survie » des petits cabinets sur le marché de la RSE dominé par les Big résidait également dans l'organisation de « réunions avec les parties prenantes (...) que ce soit avec les collectivités, les représentants des entreprises de la société civile, des associations, etc. » (Pierre, #P1 β). L'émulation « anti-Big » était ainsi portée par les associés des cabinets qui cherchaient activement à tisser, au nom de leur cabinet, des partenariats étroits avec les partenaires RSE locaux et nationaux afin de solidifier leur légitimité professionnelle. Des réunions et petits déjeuners réguliers étaient l'occasion de réunir cabinets comptables, entrepreneurs intéressés par la RSE, et représentants du MEDEF et de la Chambre du commerce et de l'industrie, afin de solidifier leur réseau et de faire connaître leur activité. Les auditeurs présentaient par ailleurs au moins une fois par an leur activité aux étudiants d'écoles de commerce et de management partenaires, véritable vivier pour dénicher les futurs auditeurs RSE selon Brigitte (#P1 α). Ces interventions auprès des étudiants étaient l'occasion de « sélectionner (...) des candidats fortement dotés en capital scolaire » (Ramirez, 2003, p. 76),

les associés étant pleinement conscient du pouvoir légitimant associé à la constitution d'une équipe à haut potentiel intellectuel face à des Big qui recrutent historiquement leurs salariés dans les plus grandes écoles de commerce (Zelinschi, 2009 ; Ramirez, 2003).

2.2 Dans la sphère du droit

Par ailleurs, la « lutte pour la reconnaissance » (Honneth, 2000) se menait également dans la « sphère du droit » (Honneth, 2006). Cette quête d'une reconnaissance juridique, source d'espoir pour les cabinets d'audit non-Big sur le marché très fermé de la RSE, passait par deux niveaux : une tentative d'influence au niveau de la profession, ainsi qu'une présence et une négociation auprès des législateurs (Ramirez, 2009, 2003).

Leur profession – dans un premier temps – était une grande source d'espoir, comme en témoignait le large sourire de Brigitte (#P1 α) au retour de son intervention RSE auprès du groupe de travail de la CNCC. D'après Pierre (#P1 β), « la profession a la légitimité sur tous les plans : éthique, compétence, expérience » et il y aurait une chance pour les non-Big de s'imposer, à condition de lutter collectivement. À l'occasion d'une discussion informelle engagée dans la cuisine du cabinet β , à la fin de la période d'immersion, Pierre faisait part à la doctorante de son « combat » perpétuel visant à « agrandir la vision de[s] confrères » en travaillant auprès des instances dirigeantes de la CNCC, du CSOEC et de l'ANC pour générer une « prise de conscience de la profession, et plus particulièrement des non-Big » :

24 avril 2019. « L'avenir de la profession est la RSE, à acquérir en complément de notre vision économique, ce qui sera source d'un dialogue de plus en plus riche avec nos clients en partant du constat suivant : nous avons l'expérience des PME/TPE, une compétence large et une éthique (...). Si [les non-Big] ne font pas l'effort d'une prise de conscience de la RSE, ils vont rester en arrière, car la prise en compte de la RSE dans les entreprises est en train de se faire, avec ou sans eux : la RSE est une nécessité qui s'impose ! » me dit-il en évoquant ses propos, tenus à l'occasion de la consultation nationale de la CNCC sur le devenir de la profession. « Il faut impérativement que la CNCC et la CRCC en déduisent d'urgence comment doit être reformée la formation des futurs professionnels et salariés, en fonction des besoins de demain et non d'hier (...) il s'agit d'une révolution, d'une conversion de la profession vers une vision élargie des besoins de la société et de la propre utilité des professionnels : ensuite, et ensuite seulement, la profession attirera 'naturellement' les jeunes d'aujourd'hui. »

Enfin, les cabinets internationaux sont souvent les seuls à participer aux lois qui régissent le futur de la profession, lois par conséquent tournées à leur avantage (Ramirez, 2003, p. 62). Du côté d'Alpha, agir au niveau législatif était prématuré compte tenu du peu d'expérience dans le domaine de la RSE, et le sujet n'a jamais été évoqué lors de la période d'immersion. En revanche, il s'agissait pour le cabinet Bêta, fort de ses onze années d'expérience en matière de vérification RSE auprès des PME, de s'imposer dans les groupes décisionnaires afin de porter leurs intérêts et d'éviter que les lois ne s'appliquent qu'aux grandes entreprises, pour lesquelles leurs espoirs de récupérer les mandats face aux Big étaient faibles. Pierre (#P1β) évoquait ainsi le projet de loi RSE, qu'il avait conçu et porté au sein du club Développement Durable du CSOEC en 2019. Il s'agissait d'après ses dires « d'impliquer les experts-comptables et commissaires aux comptes avec une extension de l'annexe comptable aux actions effectuées en matière de RSE (...) afin d'inciter [leurs] clients TPE/PME à une démarche RSE ». Il évoquait également en décembre 2019, lors d'une invitation à un repas de Noël et alors que la doctorante ne travaillait plus comme auditrice, un projet de loi européen à venir, porté principalement par les cabinets du Big Four au nom de l'ANC, sur lequel il tentait d'intervenir.

Certaines de ces « luttes » législatives avaient d'ailleurs porté leurs fruits par le passé. En effet, en 2017, le cabinet Bêta a pu prendre part au groupe de travail constitué par l'AFNOR visant à élaborer les attentes concernant la nouvelle réglementation « DPEF » (déclaration de performance extra-financière), moins contraignante pour les entreprises que l'ancienne réglementation et donc plus facilement applicable pour les TPE/PME. Par ailleurs, l'accréditation du COFRAC – principale source de légitimité professionnelle pour les cabinets Alpha et Bêta – est principalement accordée aux cabinets comptables, même lorsqu'ils ne sont pas des Big. Emma (#P2β) est d'ailleurs elle-même inspectrice COFRAC, et donc chargée de l'accréditation de ses pairs, ce qui constitue une source de pouvoir importante, conduisant à la « fermeture économique et culturelle » (Larson, 1977) du marché de la vérification RSE au profit des professionnels comptables : économique dans un premier temps, grâce à l'accréditation du COFRAC, point de passage nécessaire à l'exercice de cette activité et octroyée majoritairement aux comptables, et culturelle dans un second temps, par la valorisation de leur rigueur et de leur éthique professionnelle, considérées *in fine* par la « structure sociale globale » comme indispensables à l'exercice professionnel (Larson, 1977).

En résumé, le besoin de reconnaissance prend sa source d'une part dans une quête de sens au travail des individus, et d'autre part par un besoin des cabinets de trouver leur place

dans un contexte organisationnel de fermeture sociale au profit des Big. Ce chapitre montre que les auditeurs – individus comme cabinets – sont portés par de forts espoirs de reconnaissance sur le marché de la vérification RSE. Les auditeurs, en choisissant de quitter l’audit financier pour travailler dans la RSE, ont l’espoir de faire enfin correspondre leurs tâches professionnelles avec leurs valeurs personnelles, et de s’épanouir professionnellement et personnellement grâce à un renouveau de compétences et d’actions. Les associés mettent en place au niveau organisationnel un certain nombre de stratégies afin de faire reconnaître la valeur de leur travail et leur « droit » d’exister sur la place de la vérification RSE. Pourtant, les espoirs individuels et organisationnels des auditeurs ne sont pas toujours comblés. Au contraire, l’analyse des données collectées révèle une alternance en permanence entre regain d’espoir et vives désillusions. Ces dernières prennent parfois le dessus, et peuvent fortement impacter la « lutte pour la reconnaissance » (Honneth, 2006) des auditeurs non-Big.

Sommaire

1. Les désillusions individuelles au travail et dans le travail (sphère de la solidarité)
 - 1.1. Les clients
 - 1.2. La nature du travail
 - 1.3. L'environnement de travail
 2. Domination des Big Four, un combat perdu d'avance ?
 - 2.1. Dans la sphère de la solidarité
 - 2.2. Dans la sphère du droit
-

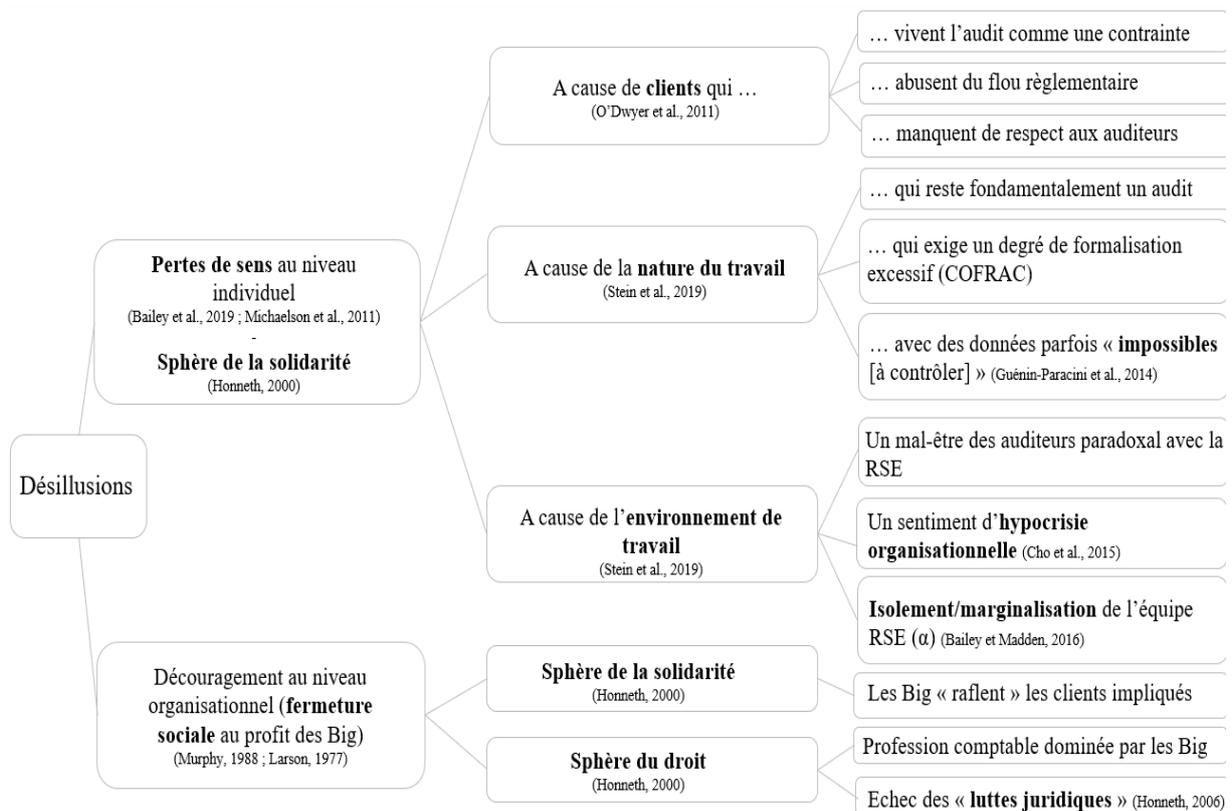
Si le chapitre précédent fait état des espoirs des auditeurs, tant au niveau individuel qu'organisationnel, cette représentation de la vérification RSE est fragile. La correspondance de valeurs est sans cesse à risque de se défaire face à des clients peu coopératifs, une pratique beaucoup moins excitante que prévue, une structure organisationnelle perçue comme hypocrite ou un découragement face à la domination écrasante des Big Four.

Ce chapitre 5 ambitionne ainsi de présenter au lecteur une analyse des désillusions habitant nos auditeurs financiers dans le champ de la RSE, toujours dans un souci de compréhension du besoin de reconnaissance de leur légitimité à double niveau. Plus précisément, il permet de mettre en lumière les sensations de « perte de sens » au niveau individuel, dues aux clients, à la nature du travail et à l'environnement de travail, ainsi que le découragement face à une fermeture sociale au profit des Big face à laquelle il est difficile de lutter.

Les auditeurs constatent rapidement que leurs clients PME-PMI se désintéressent très souvent de la RSE, abusent d'un flou règlementaire et d'une absence de sanctions, et peuvent pour certains dévaloriser le travail des vérificateurs à tels points que certaines situations professionnelles sont vécues par les auditeurs comme du mépris social, affectant gravement l'estime qu'ils peuvent avoir d'eux-mêmes. La nature du travail d'une part et l'environnement de travail d'autre part aggravent ces désillusions : alors qu'ils pensaient « changer le monde », le travail de vérification est effectué quasiment comme un audit financier et les attentes impossibles des cabinets et du législateur semblent freiner les actions RSE plus qu'autre chose. La domination économique et culturelle des Big affecte également d'une manière très forte le moral et la capacité d'action et de lutte des auditeurs non-Big qui réalisent qu'ils n'ont d'autres choix que de récupérer les clients dont ne veulent pas leurs concurrents et de se plier aux règles du jeu qu'imposent les Big au niveau professionnel et législatif.

Conformément au chapitre précédent, la structuration de ce second (et dernier) chapitre de résultats est le parallèle du schéma de codage, et rappelé en figure 5 ci-dessous :

FIGURE 5 : Structuration du chapitre sur les désillusions des auditeurs (reprise du schéma de codage)



La première section du chapitre s'attache aux désillusions individuelles des auditeurs, et plus précisément aux pertes de sens qu'ils peuvent vivre (Bailey et al., 2019 ; Michaelson et al., 2011). Elle se décompose en trois sous-sections, chacune traitant d'une cause majeure de perte de sens : la première (1.1.) évoque les désillusions liées aux comportements et attitudes des clients (O'Dwyer et al., 2011), la deuxième (1.2.) à la nature du travail de vérification (Stein et al., 2019) et la troisième (1.3.) à l'environnement de travail (Stein et al., 2019).

La seconde section du chapitre s'attache quant à elle aux désillusions collectives quant à la place qu'ils pourraient trouver face aux Big. La fermeture sociale opérée à leur profit sur le marché de la vérification RSE est d'une telle force que les auditeurs non-Big se découragent tant d'un point de vue stratégique (2.1.) que juridique (2.2.).

1. Les désillusions individuelles au travail et dans le travail (sphère de la solidarité)

1.1 Les clients

La première cause de désillusion pour les auditeurs RSE vient de leurs clients, et en particulier leur désintérêt pour la RSE. En effet, dans le contexte français qui les oblige à publier un rapport et à le faire auditer, la vérification peut être vécue par les entreprises comme une pure contrainte réglementaire, autrement dit comme « un contrôle de plus » (Brigitte, #P1 α) plutôt que comme une opportunité transformatrice. Les clients ne perçoivent alors ni l'utilité ni la valeur du travail des auditeurs. Dans les couloirs ou pendant les réunions d'équipe, il n'était pas rare d'entendre les auditeurs se plaindre de clients « horribles », « obsédés » seulement par le respect de la réglementation. L'implication des auditeurs dans leur travail a ainsi été mise en péril lorsqu'ils ont eu l'impression d'être utilisés par les clients comme « des timbres réglementaires » et/ou ont été témoins de processus de blanchiment écologique, les rendant en quelque sorte complices de situations allant à l'encontre de leurs valeurs et de leurs idéaux :

11 janvier 2019. Claire (#S2 β) et Roxanne (#J1 β), que je comprends très amies, discutent entre elles dans l'open-space. Elles parlent de leurs missions, je leur demande si ça leur plaît. Claire répond la première : « Quand on fait des visites sur site, et qu'on discute avec les gens, qu'on voit les processus de fabrication, de management, parfois ça dégoûte. Les entreprises prennent ça pour une mode. Peu d'entre elles se sentent vraiment concernées par la RSE. Cette réalité, elle est difficile. ». Roxanne complète alors les propos de Claire : « Oui, en fait on a vraiment l'impression que l'audit ne sert pas. Tiens, regarde le rapport de [un gros client], il est magnifique ce rapport, mais la réalité de la RSE chez eux c'est autre chose... Nous on contribue à ça quelque part, on les « conseille » pour faire un beau rapport mais on ne change pas les choses. Même parfois c'est pire, on certifie du greenwashing alors que ce qu'ils disent dans le rapport – n'est pas faux, attention ! – mais est tourné d'une telle manière qu'on est obligé de les certifier ».

Plus tard, Roxanne se confie. Nous sommes en période de rush, je la sens à cran, elle a besoin de vider son sac. Elle « [a] la sensation que les clients font beaucoup de greenwashing », et « disent des choses vraies dans le rapport, mais qui ne reflètent pas la réalité ». Elle me parle en particulier d'une visite sur site au cours de laquelle elle avait ressenti une forte détresse chez les salariés alors même que l'entreprise écrivait dans son rapport « avoir rédigé une charte de bien-être au

travail ». Elle rit mais s'énerve : « Et donc nous on certifie ça, allons-y ! » en faisant un geste agacé de la main. « Ben oui, ce n'est pas faux en soi ! ».

Les auditeurs souffrent aussi d'une réglementation imprécise (libre d'interprétation), dont certains clients peuvent abuser, et qui peut les amener à s'interroger sur la valeur de leur travail. Comme l'a fait remarquer Emma (#P2β) :

« Nous sommes face à un 'vide juridique'. Les entreprises qui se moquent de la RSE bénéficient du 'doute réglementaire', et en cas de zone grise les auditeurs ne pourront rien leur faire changer. Rien n'oblige concrètement [un client] à effectuer le suivi d'un enjeu si [il] veut continuer à dire qu'[il] n'a pas l'information, parce que l'OTI certifiera toujours dès lors que l'information n'est pas fausse ».

Léo (#S1α) fait l'observation similaire :

« C'est souvent qu'il n'y a pas d'informations ni d'actions à un endroit où il mériterait d'y en avoir ». Il n'est pas toujours évident de demander aux clients de détailler dans leur rapport une thématique RSE considérée comme matérielle par l'auditeur, car ils sont en mesure de refuser d'en parler et de seulement préciser qu'ils « s'engagent à mettre en place des processus de reporting plus fiables à l'avenir ». Et cela suffit pour être en conformité réglementaire.

Le seul moyen de sanctionner une entreprise serait pour l'auditeur d'exprimer une opinion négative dans son rapport de vérification, ce qui n'a jamais été le cas à ce jour pour Alpha ou Bêta. Les auditeurs ne peuvent pas forcer leurs clients à mettre en place des processus de *reporting* qui favoriseraient un contrôle plus fiable de certaines données. « Les clients nous répondent 'Ah ben c'est sûr, ça serait plus facile pour les auditeurs', et on doit leur expliquer que ce n'est pas pour [l'auditeur] mais pour le lecteur qu'ils doivent le faire » précise Éléonore (#P3β), agacée, pour qui ces situations ne sont « pas évidentes ». En conséquence, la capacité transformatrice et « morale » des auditeurs, telle qu'ils la perçoivent (Lips-Wiersma et Morris, 2009) est considérablement réduite, ce qui finit par éroder leur perception de sens dans leur travail.

25 janvier 2019. « Comme je te le disais, on ne change pas le monde. On leur dit 'vous devriez changer ça', ils nous disent 'non on le garde', on dit 'ok' » (Roxanne, #J1β).

Conformément à ce que Guénin-Paracini et al. (2014) ont observé chez les auditeurs financiers, les auditeurs parmi lesquels nous nous sommes immergés ont majoritairement et fréquemment cité le manque de respect et de reconnaissance des clients comme source de sentiment d'inutilité. Les pauses café ont souvent donné lieu à des anecdotes « humoristiques » sur ce sujet :

20 avril 2018. Soleil (#J1 α) raconte : « Certains de nos clients détestent tellement les auditeurs qu'ils font tout pour qu'on se casse. Par exemple, la dernière mission, ils nous ont mis au-dessus d'une chambre froide sans chauffage, le PDG a refusé de nous allumer le chauffage, j'étais en doudoune ! La comptable elle a été sympa, elle a eu pitié de nous, elle nous a apporté un petit chauffage d'appoint. Et ben le PDG est rentré dans la pièce, il a dit 'ah ben il fait chaud ici' et nous a ouvert les fenêtres et la porte en grand. Bon lui c'est vraiment un connard, mais parfois c'est... compliqué on va dire. On sent qu'ils font tout pour qu'on se barre le plus vite possible ». Julia (#S2 α) rajoute : « la comptable a débarqué dans la pièce avec tous ses classeurs, elle nous les a balancés sur la table et a sorti 'voilà comme ça vous ne viendrez pas m'emmerder !'. J'étais seule avec la stagiaire, la pauvre elle ne savait pas où se mettre et moi non plus. Les joies de l'audit quoi ! ».

Ces anecdotes montrent bien que, comme sur des missions d'audit financier, les auditeurs peuvent connaître des situations difficiles, qu'ils décident souvent de tourner à la dérision. Pourtant sur le coup, l'expérience du mépris peut être traumatisante, notamment pour les auditeurs juniors :

12 avril 2019. Marcia (#J2 β) vient d'avoir une cliente au téléphone, qui lui a dit qu'elle n'avait « servi à rien » : « concrètement à part nous dire ce qui ne va pas vous nous apportez quoi en fait ? Pas de solutions, pas d'aide ! Vous ne vérifiez rien, vous nous faites remonter aucun écart ». Marcia semble un peu traumatisée, sous le choc, elle culpabilise. Éléonore (#P3 β), très empathique et soucieuse de notre bien-être, la rassure en lui expliquant que cette cliente peut être « difficile », et qu'elle « n'est pas toujours tendre » : « elle ne se le serait pas permis avec moi ». Éléonore se tourne vers moi, et me dit gentiment « si j'ai autant pris la main sur les entretiens, ce n'est pas que je ne te faisais pas confiance, mais j'avais envie de te protéger ». Nous en avons en effet parlé dans la voiture la veille alors que nous

étions en déplacement clientèle, et elle m'avait confié avoir connu des « situations difficiles » alors qu'elle était junior, situations qu'elle n'a pas oubliées.

Bien que de telles situations ne se produisent pas tous les jours, elles font une impression durable sur l'état d'esprit d'un auditeur. Comme l'observe Emma (#A2β), « on a toujours tendance à être plus impacté et à se souvenir des situations les plus extrêmes ». Les confrontations plus subtiles et plus fréquentes sont vécues comme un manque de respect. Par exemple, Christine (#S1β) note que des clients « mettent n'importe quoi [dans le rapport] puisqu'ils savent » que les auditeurs vont « tout vérifier après eux et leur donner les bons chiffres », et donc se « retrouvent parfois à refaire leur boulot » quitte à terminer à 1 h du matin pour les plus consciencieux qui veulent « être sûr que le rapport est bien fait ». C'est le cas également des clients qui « testent » les auditeurs, renversant les rôles et les infantilisant et sous-entendant « qu'ils ne vont rien comprendre » :

12 avril 2019. Marcia (#J2β) et Roxanne (#J1β) sont de retour au bureau le vendredi après une semaine en mission. Comme souvent, nous débriefons, et je fais chauffer de l'eau pour un thé. Roxanne raconte : « J'avais le PDG qui ne voulait pas du tout me montrer un document, alors qu'on en avait vraiment besoin, j'ai passé des heures à lui expliquer par a + b qu'il nous le fallait vraiment et pourquoi, pour qu'au final il me dise 'ok pas de soucis, je vous le montre, ça ne me gêne pas'. Du coup on le regarde d'un air surpris puisque ça faisait une heure où on avait vraiment l'impression que c'était 'non, non et non sous aucun prétexte', et là il nous sort 'non mais en fait je voulais juste vous tester' ».

Ces attitudes, au-delà du mépris qu'ils doivent gérer émotionnellement, freinent la mission et rajoutent des heures de travail à des auditeurs qui sont en général déjà bien chargés. D'autres situations similaires ont eu lieu au cours de ces neuf mois, par exemple sous la forme de questions règlementaires dont le client connaissait en réalité déjà la réponse, ce qui peut être agaçant et fatiguant. Elles laissent pressentir que ces clients considèrent que les auditeurs « brassent du vent » et que leur travail n'a pas de valeur, comme l'illustre cette remarque d'un client lors d'un dîner : « Et sinon vous avez déjà travaillé ? (Et devant notre silence et le malaise ambiant :) Oui enfin à part l'audit quoi ».

En résumé, les interactions avec les clients génèrent des expériences dénuées de sens, l'idéal transformateur des auditeurs étant ébranlé par l'absence de « réciprocité sociale » (Molm et al., 2007), à deux niveaux. Au niveau instrumental, si les auditeurs peuvent croire que les

services de vérification répondent à un besoin vital de « changer le monde », les besoins exprimés par les clients dépassent rarement l'objectif de conformité réglementaire. Au niveau symbolique, la valeur de la réciprocité est également assez faible, les clients n'exprimant que peu de gratitude pour les services reçus et s'investissant peu, émotionnellement ou socialement, dans leurs relations professionnelles avec les auditeurs. En conséquence, de tels écarts de reconnaissance ont tendance à générer un sentiment d'inutilité et d'impuissance. Cette expérience est souvent renforcée par l'impression d'être complice d'un système réglementaire trompeur, les auditeurs se sentant contraints de certifier l'apparence de la RSE plutôt que sa substance.

1.2 La nature du travail

Les participants qui « n'aiment pas l'audit » (Christine, #S1 β ; Roxanne, #J1 β) et qui en ont assez de « pointer des annexes » (Soleil, #J1 α) s'attendent à une transformation de leur routine professionnelle en basculant sur des missions RSE, bien « contents de faire autre chose » (Soleil, #J1 α). Cependant, ils réalisent rapidement que leur travail « reste [fondamentalement] un audit » (Léo, #S1 α ; Brigitte, #P1 α), avec les mêmes types de limites en termes de charge de travail et d'approche professionnelle. En particulier, ils réalisent que les tâches restent relativement répétitives, surtout pour les juniors. Les contrôles effectués sont similaires les uns aux autres, et deviennent routiniers, voire « robotisés » (Guénin-Paracini et al., 2014 ; Pentland, 1993), les auditeurs pouvant avoir la sensation « d'être Charlie Chaplin dans les temps modernes » et de « passer leur temps à cocher des cases dans leurs dossiers » (Léo, #S1 α).

Le cadre réglementaire entourant le travail de vérification joue également un rôle important dans l'affaiblissement du sentiment d'autonomie professionnelle des auditeurs en générant « des tâches bureaucratiques et des remplissages de formulaires qui ne sont pas directement liés à leur objectif principal » (Bailey et Madden, 2016, p. 57). Les inspections annuelles du COFRAC imposent un niveau élevé d'exigences en termes de documentation formelle, que certains auditeurs ont perçu comme étant encore plus élevées que ce qui est exigé par le H3C⁴² en matière d'audit financier. La formalisation est chronophage et génère un stress important, notamment lorsque les missions d'audit financiers sont prioritaires (# α). Ces pressions réglementaires peuvent donc entraîner en pratique un sentiment d'échec de la part des

⁴² Le « Haut Conseil du commissariat aux comptes », autorité de régulation de la profession de commissaires aux comptes en France.

auditeurs consciencieux qui ont du mal à répondre à la fois aux besoins des clients et aux exigences des inspections, et « n'ont pas le temps de faire tout beau tout propre » (Julia, #S2 α). Alors que les clients les obligent à « toujours se demander si ce que nous [les auditeurs] faisons est utile pour le client » et à « ne pas perdre de temps avec le reste » (Pierre, #P1 β), ils doivent également documenter leur travail avec soin et de manière exhaustive pour obtenir l'accréditation du COFRAC, sans laquelle toute activité RSE serait légalement impossible. C'est du temps que les auditeurs n'ont pas « pour ce qui compte » – c'est-à-dire pour ce qui donne un sens à leur travail : aider les entreprises, apprendre et transformer les pratiques. En outre, comme l'illustre la note de terrain suivante, l'inutilité perçue des procédures du COFRAC contribue à un sentiment de « stupidité fonctionnelle » (Alvesson et Spicer, 2012) chez les auditeurs, et constituent d'importantes sources de futilité et d'inutilité :

16 mars 2018. Premier compte rendu de mon travail à Léo(#S1 α), mon responsable. Je lui montre ma formalisation et lui demande si c'est suffisant. J'ai peur que les documents justificatifs que les clients m'ont envoyés ne soient pas assez probants : ce ne sont pas des documents « officiels » mais des fichiers Excel sur lesquels il est facile de rajouter une ligne ou de modifier un chiffre. Léo me répond « On met des justificatifs parce que le COFRAC nous dit de mettre des justificatifs. Au final, la plupart du temps c'est bidon, c'est des fichiers Excel que moi-même je pourrais faire, je suis d'accord. Ça ne sert pas vraiment à contrôler l'information, nous ça nous fait perdre du temps, temps qu'on ne passe pas sur ce qui a du sens et ce qui est utile. Mais bon on a mis le justificatif ! » Il rit. Après un silence, et face à mon visage étonné, il rajoute « Tu vois, même moi j'ai du mal à te justifier le truc, parce que je suis d'accord avec toi, au fond, ça ne sert à rien. »

La remarque de Léo met en évidence les problématiques liées à la formalisation, mais aussi aux « contrôles bidons ». Le contrôle des données qualitatives s'est avéré particulièrement complexe : ces données varient fortement d'un rapport à un autre, sont hautement subjectives et leur contrôle repose principalement sur le « jugement professionnel », lui aussi subjectif. Le travail de vérification implique de traiter une grande variété de sujets et de problématiques spécifiques pour lequel l'auditeur a rarement été formé. Le manque de rigueur dans le contrôle des données quantitatives a également été fréquemment mentionné comme une cause de découragement et de démotivation : certains contrôles sont « complètement ridicules » (Léo, #S1 α), les clients insérant dans les rapports « des chiffres qui ne sont souvent que des estimations et fournissant des pièces justificatives qui ne peuvent être vérifiées » (Julia, #S2 α).

Les contrôleurs ne savent pas toujours d'où viennent les informations et ils n'ont pas d'autre choix que d'avoir confiance en ce qui leur est présenté. « Bon ben... donnée validée hein ! », a dit un jour Christine (#S1β) en riant du fichier Excel en allemand que la doctorante lui montre. Les auditeurs sont soumis à une pression importante : ils doivent traiter avec compétence toutes les questions des clients, et afficher une grande confiance lors des interactions, alors même qu'il est « impossible de tout maîtriser » (Éléonore, #P3β). Face à leur « mission impossible » (Guénin-Paracini et al., 2014), les auditeurs mettent en place des stratégies d'improvisation fondées en grande partie sur l'intuition, et (parfois) sur la peur d'être démasqué en tant qu'imposteur :

26 juillet 2018. Lors d'une soirée entre auditeurs, Soleil (#J1α) me confie être très stressée et « un peu à bout ». « Ce qui est horrible, c'est que ton job c'est de contrôler alors que tu ne connais rien à un sujet. Tu dois contrôler le travail d'un type qui est spécialiste de son truc et qui s'y connaît mille fois plus que toi. Il y a des fois où j'ai honte de poser des questions au client. Il réalise bien qu'il est en train de tout m'apprendre et que moi n'y connais rien. Alors on ne doit pas trop le montrer, on fait comme si ». Elle a l'air triste, elle rajoute : « Non mais une fois je suis sortie d'un entretien qui avait duré une heure, je suis arrivée devant mon manager avec les larmes aux yeux, je n'avais rien écrit quoi. »

En résumé, la nature du travail de vérification érode le sens donné par les auditeurs à leur travail de trois manières. Premièrement, comme tout audit, il implique des raisonnements « robotisés » et des procédures répétitives qui restreignent la créativité et aliène les auditeurs. Deuxièmement, l'énergie dépensée pour se conformer aux exigences d'un système de contrôle considéré comme imparfait et chronophage semble être un importance facteur de perte de sens. Troisièmement, « l'impossible contrôle » des données (Guénin-Paracini et al., 2014), l'asymétrie des connaissances entre auditeur et client et le manque « d'autorité cognitive » (Daoust et Malsch, 2019) font douter les auditeurs du sens et de l'impact de leur travail.

1.3 L'environnement de travail

Stein et al. (2019, p. 688) invite à distinguer la quête de sens liée à « la nature du travail que les employés effectuent » de celle liée au « contexte dans lequel le travail est effectué ». En ce qui concerne le contexte de travail, une importance source de désillusion des auditeurs a été la prise de conscience de l'existence d'un « découplage » (Meyer et Rowan, 1977) entre leurs propres valeurs et celles du cabinet. Les auditeurs peuvent alors trouver leur emploi en RSE

« très hypocrite » (Léo, #S1 α), hypocrisie d'autant plus vive lorsque les auditeurs prennent conscience du paradoxe inhérent à leur situation. En effet, alors qu'une partie importante du travail de vérification consistait à contrôler la conformité et la sincérité des informations liées au bien-être des salariés et à conseiller les entreprises clientes sur ce sujet, leur propre bien-être au travail était loin d'être idéal. Les auditeurs étaient soumis à un stress intense, travaillaient très tard, mangeaient devant leur ordinateur ou pas du tout, et « surviv[ai]ent rarement à plus de deux saisons [d'audit] » (comme l'a observé un client de Bêta). Au cours des deux périodes d'immersion ethnographique, l'état de fatigue et de santé des auditeurs s'est fortement détérioré. Soleil (#J1 α), lors d'un week-end « spa », a fondu en larmes : elle est « trop stressée », elle explique à la doctorante qu'elle fait de l'eczéma et qu'elle « somatise ». 8 avril 2019. Éléonore (#P3 β) a prévenu tout le monde lors de la réunion d'équipe du lundi matin qu'il allait « falloir que ça se calme » car sinon elle allait « exploser en vol ». Elle tremble. Plus tard, lors d'un déplacement clientèle en voiture, elle confie à la doctorante « ne plus écouter son corps ». 17 avril 2019. Roxanne (#J1 β) s'est bloqué le dos : « j'en ai plein le dos » plaisante-t-elle, son rire ne parvenant pas à dissimuler son agacement. Les équipes sont fatiguées, plus sensibles, plus enclines à s'énerver ou à pleurer. Certains ont parlé de leur « charge mentale » (Éléonore, #P3 β). Les dépassements d'horaires étaient courants, tout comme le stress et le manque de sommeil. La vie privée n'avait que très peu de place. La note de terrain suivante illustre cette perception d'hypocrisie organisationnelle qui sous-tend l'écart entre l'objectif du travail de vérification et les conditions de travail des auditeurs :

6 février 2019. Je suis en déplacement clientèle avec Christine (#S1 β) et ce soir nous dînons avec la responsable RSE. Christine était aussi responsable de cette mission l'année dernière, je sens qu'elles s'entendent bien. La cliente nous parle de l'audit précédent, un Big. Elle s'énerve : « ils m'ont fait chier sur le fait qu'on avait aucune manière de nous assurer que nos salariés faisaient bien 35 heures, mais c'est l'hôpital qui se fout de la charité ! Vous vos pauvres salariés qui bossent jusqu'à 22 heures, parfois même 2 heures du matin... Et c'est connu partout ! Tout le monde est au courant de ça, mais personne ne dit rien ! Alors quand après on vient nous embêter sur un point comme ça... ! » Nous sommes mal à l'aise, il nous arrive, comme les Big, de faire ces mêmes horaires. Elle rajoute « Antoine est parti alors qu'on commençait à bien le connaître, toi j'espère que tu restes Christine, hein ? ». Elle se tourne vers moi « les auditeurs ils sont tellement poussés à bout qu'ils arrivent rarement à faire deux saisons, du coup on a tous les ans des petits

jeunes différents qui se font martyriser par notre directeur qui leur dit 'on fait comme j'ai dit' ». Je regarde Christine, elle sourit, regarde par terre. Elle m'a confié avant d'arriver qu'elle envisageait de partir du cabinet parce qu'elle n'y trouvait plus son compte. Elle n'a presque pas parlé du dîner.

Si ces situations paradoxales sont particulièrement saillantes sur le volet social, elles concernent également le volet environnemental. Par exemple, les participants ont relevé des déplacements en clientèle fréquents, générant une empreinte carbone élevée. Pour autant, aucun contrôle ni objectif de réduction n'est fixé par la direction du cabinet, contrairement à ce que les auditeurs préconisent à leurs clients. « Ça fait vraiment ridicule, on n'est pas crédible » déplore Roxanne (#J1β).

L'engagement des associés envers la RSE, tel que perçus par les juniors et les seniors, a été partiellement et ouvertement déterminant. Brigitte (#P1α) ne s'en est pas cachée, le développement du pôle RSE a permis à son cabinet de répondre aux « demandes de diversification des candidats lors des entretiens d'embauches », a représenté un moyen de les « attirer, leur dire qu'ils pourront à la fois travailler sur de l'audit financier et sur la RSE ». Pour Manuel, associé en audit financier (α), « la RSE c'est l'avenir (...) il faut évoluer avec son temps, avec son économie, la RSE ce n'est pas une conviction pour moi, c'est davantage parce que le marché qui s'ouvre sur ces problématiques, et c'est une opportunité que nous ne pouvons pas manquer ». Les auditeurs débutants étaient tous assez mal à l'aise avec ce qu'ils percevaient comme un manque de sincérité et une certaine « façade organisationnelle » (Cho et al., 2015). Par définition la RSE élargit la notion de travail au-delà de la perspective traditionnelle exclusivement axée sur le profit, et la pression commerciale du cabinet peut être vécue comme une « trahison morale » (Aguinis et Glavas, 2019). Les auditeurs se rendent compte que « tout ça c'est de la com », et cette « hypocrisie » (Léo, #S1α) génère des tensions. Julia (#S2α) s'est par exemple énervée lors d'une réunion où Brigitte (#P1α) a tenté de comparer la démarche RSE du cabinet avec celle d'un client fortement engagé dans le développement durable : « Non, mais nous on en est pas du tout là !! Tu ne peux pas nous comparer, Brigitte !! ». Autre illustration lors d'une session de formation pour les nouvelles recrues chez Alpha. Alors que la doctorante, chargée par Brigitte d'animer la formation, présentait la politique RSE du cabinet, un des auditeurs dans la salle, Soleil (#J1α), a haussé les sourcils : « Ouais enfin... c'est de la com quoi. Tu ne vas pas me faire croire que [le cabinet] est RSE » a-t-elle dit, agacée.

Plus inquiétant encore, les auditeurs intégrés au pôle RSE chez Alpha ont été dénigrés à plusieurs reprises par les autres collaborateurs du pôle financier⁴³. Il n'était pas rare d'entendre lors des pauses café ou bien aux repas de midi des moqueries à l'égard des « fans de RSE », « le genre de survivant qui n'a pas la télé et fait des câlins aux arbres », les « hippies fumeurs de joint » : « tant qu'on y est on pourrait faire du compost au cabinet ou amener une chèvre et des poules » se moquent, hilares, les collaborateurs les plus extravertis. Face à ce genre de provocations, les membres du pôle RSE⁴⁴ avaient tendance à se taire et regarder le sol. À l'inverse, d'autres choisissaient l'autodérision et participaient aux blagues en dépit de leurs convictions personnelles, afin d'éviter l'exclusion. Malgré tout, comme le font remarquer Bailey et Madden (2016, p. 57), « les sentiments d'isolement ou de marginalisation au travail sont souvent liés à un manque de sens » et les vérificateurs ressentaient de la tristesse et de l'humiliation face au sentiment d'être considérés comme des professionnels de « seconde zone » par leurs collègues :

3 avril 2018. Il est 22 heures, le cocktail buffet qui s'est tenu après la conférence RSE prend fin. Nous nous servons un dernier verre et Soleil (#J1α) me confie, attristée : « Au final, au cabinet, tout le monde s'en fout de la RSE. Je veux dire, ce n'est pas leur truc. Quand tu fais des études comptables et que tu es auditeur, souvent ce n'est pas ton truc. Manuel⁴⁵ par exemple, il se moque de la RSE, et quand je dis il se moque, c'est non seulement il s'en fout mais en plus il se moque ! Pour lui c'est un truc de hippie qui mange des graines, milite pro végan et fait du yoga ! » Je rigole, elle rit à son tour « Non mais je ne déconne pas, c'est ça. » Elle est triste tout d'un coup, elle lève les yeux aux ciels. « Et la plupart des gens au cabinet ils pensent comme ça ».

Face au pragmatisme commercial quotidien, et au sentiment de ne pas être pris au sérieux par leurs collègues et d'être exploités par leur propre organisation, les auditeurs peinent à trouver du sens dans ce qu'ils font. Ce processus de destruction de sens n'est pas particulièrement spectaculaire ni visible de l'extérieur. Il semble se produire insidieusement, dans leur for intérieur, et est principalement le résultat d'une accumulation de petites vexations et humiliations, constantes dans le temps bien que variables en intensité. Un parallèle est

⁴³ Chez Alpha uniquement, car dans ce cabinet l'audit financier et les missions RSE coexistent. Chez Bêta, il n'y a pas d'auditeurs financiers, et donc pas de tension à ce niveau.

⁴⁴ Qui, pour rappel, travaillent aussi et même majoritairement sur des missions d'audit financier chez Alpha.

⁴⁵ Un associé du cabinet Alpha, qui ne fait pas de RSE.

possible avec l'idée de sédimentation : les couches de vexation, même si elles sont fines individuellement, s'accumulent au fil du temps à tel point qu'elles ne permettent plus d'exprimer ses valeurs personnelles.

2. Domination des Big Four, un combat perdu d'avance ?

2.1 Dans la sphère de la solidarité

Les grandes entreprises, clientes des Big, comprennent de plus en plus l'utilité de publier ce type d'information et de les faire auditer, que leur démarche soit ou non sincère (Canning et al., 2019 ; Cohen et Simnett, 2015 ; Simnett et Huggins, 2015). Pourtant, les participants constatent que c'est moins le cas avec les entreprises de plus petites tailles, qui ne sont pas habituées à l'exercice de *reporting* et le plus souvent « s'en foutent de la RSE » et en font « par dépit ». Dans la note de terrain suivante, les Big sont mobilisés comme point de comparaison pour expliquer le défi spécifique lié à l'engagement du cabinet auprès des PME :

20 avril 2018. Julia (#S2α), responsable de mission, passe me voir dans mon bureau pour me demander comment s'est passé le rendez-vous chez le client. Je lui explique mon ressenti, à savoir que les responsables ne sont pas investis, ne se sentent pas concernés par la RSE, et le vivent comme une contrainte. Elle souffle et lève les yeux au ciel, elle a l'air déçue mais on sent que ma remarque ne l'étonne pas, au contraire : « Ah ben oui, tu vois la réalité, notre réalité. Si tu fais un stage chez les Big tu trouveras peut-être des clients plus impliqués, avec une équipe RSE dédiée, mais nous les petites entreprises d'ici franchement la RSE ça les emmerde plus qu'autre chose. Et pour nous c'est dur psychologiquement ». Julia est contente que j'ai pu « vivre » ça, et donc la comprendre. Pour autant elle semble vraiment affectée par ce désintérêt des clients qui consume son énergie et son enthousiasme.

Cette note de terrain illustre le lien important entre le niveau de conscience individuel et le niveau organisationnel : le désintérêt des PME est source de souffrance psychologique pour les auditeurs en tant que professionnel et individus, mais il est aussi source de désillusion pour les cabinets qui, compte tenu du fait que les grandes entreprises sont captées par les Big, sont contraints de se contenter de clients moins rentables, moins structurés et moins motivés. La plupart des clients des non-Big sont des PME, qui ne peuvent pas se permettre d'avoir des équipes dédiées uniquement à la mise en œuvre et au contrôle de leurs politiques et de leurs pratiques RSE. Elles sont en général supervisées par des contrôleurs de gestion ou des directeurs

financiers, qui n'ont pas été formés à la RSE et qui n'ont même pas nécessairement envie de développer une telle carrière :

8 janvier 2019. Roxanne (#J1β) est en train de lire le rapport RSE d'un de ses clients. Elle souffle. Nous sommes quatre dans l'open-space et nous lui demandons si tout va bien. Elle lève les yeux de son écran : « Pour eux, mettre des sapins dans les bureaux à Noël c'est de la RSE, donc c'est compliqué ». Malgré son rire, nous comprenons bien que la situation l'agace. « Sur le dossier tout le monde s'en fout, c'est-à-dire que la responsable du rapport c'est une contrôleuse de gestion, alors la RSE, les enjeux tout ça lui passe par-dessus la tête, elle rédige le rapport mais voilà quoi ». Silence. « Ah ben tiens justement je viens de recevoir un mail ». Silence. « Non mais lui la RSE il ne comprend rien c'est une catastrophe ».

Le manque de ressources oblige également les clients à établir des priorités entre l'audit financier et l'audit RSE ; comme on pouvait s'y attendre, ce dernier a rarement la priorité. Comme Julia (#S2α) l'a expliqué, ce qui importe le plus pour les clients est généralement « de sortir les chiffres, bilan et compte de résultat ». En comparaison, le rapport RSE « ça les soule, du coup ils ne sont pas motivés et ça passe après » (Julia, #S2α). Cette situation peut se traduire par une moindre implication du client dans la mission, et par conséquent une « galère pour avoir les informations et récupérer les pièces justificatives » (Julia, #S2α). Le 16 mars 2018, Léo (#S1α) a exprimé des préoccupations similaires, présentant l'audit financier comme un processus bien défini contrairement à la boîte noire (et souvent vide) de la vérification RSE :

« [Les clients] s'en foutent de notre travail, parce que pour eux tout ça c'est du vent. Si la direction n'est pas impliquée dans la RSE, le rapport il sera nul. Je vois vraiment la différence avec l'audit financier, où là ils savent que c'est important que les comptes soient bons et qu'ils soient audités ».

Pour le cabinet Alpha, qui débutait depuis seulement deux ans l'activité RSE, la course aux clients et la tentative de développer ce marché était source de désillusion importante. « C'est les Big qui raflent tout, c'est râlant ! » s'agaçait Julia (#S2α). Même pour Bêta, qui pourtant développait son activité RSE depuis onze années au point même d'abandonner toute activité financière, la référence aux Big était quotidienne lors des discussions stratégiques. Si les Big Four dominent le marché de l'audit financier, les associés des cabinets observés s'accordaient à dire que la situation de domination est d'autant plus écrasante sur le marché de la RSE, pour trois principales raisons. Premièrement, il est souvent plus simple pour les

entreprises de conserver le même interlocuteur pour l'audit financier et l'audit RSE. Les Big auditant traditionnellement les comptes financiers des grandes entreprises, ils récupèrent généralement les mandats en RSE de leurs clients existants. Deuxièmement, les seuils réglementaires en France, rendant obligatoire la rédaction d'une DPEF et son audit, s'appliquent à toutes les grandes entreprises alors que seules les grandes PME y sont sujettes, ce qui réduit considérablement les chances des non-Big de récupérer des mandats réglementaires auprès de leur clientèle traditionnelle PME/TPE. Troisièmement, les Big ont été parmi les premiers cabinets à proposer de tels services, et ont donc accumulé une expérience significative, supérieure à celles des non-Big.

Cette expérience a ainsi permis aux Big de faire reconnaître la valeur de leur activité au sein de la « sphère de la solidarité » (Honneth, 2006), ou autrement dit dans la sphère des relations professionnelles.

2.2 Dans la sphère du droit

Mais pas seulement. Les Big se sont aussi rendus indispensables dans les groupes de travail de la profession, les non-Big peinant à rattraper leur retard, comme en témoigne Pierre (#P1β) dans un mail du 10 juillet 2019 :

« S'il est évident que les efforts du CSOEC doivent s'unir à ceux de la CNCC concernant la RSE, il faut constater que l'expérience de la RSE des deux professions, en dehors de la commission RSE de la CNCC [constituée essentiellement des cabinets Big], est à ma connaissance très faible : en dehors de [Monsieur X] et de [Madame Y] qui a eu une longue expérience d'auditrice RSE chez [un Big] qu'elle prolonge dans son cabinet, je crains – et espère me tromper – qu'il n'y ait guère d'autres cabinets vraiment expérimentés ».

Pierre souligne ainsi le paradoxe suivant :

« Pour 90 % de la profession dont la taille est celle d'une TPE ou petite PME, avec une clientèle de PME/TPE, nous ne trouvons comme confrères expérimentés que les membres de la commission RSE de la CNCC, c'est-à-dire essentiellement des cabinets de taille internationale. »

Pour les non-Big, difficile, donc, de trouver leur place dans ces groupes de travail de la profession dominés par les Big ayant l'expérience de la vérification RSE. Brigitte (#P2α) devait se contenter d'interventions rares au sein de la CNCC, consciente du besoin du cabinet

« d'apprendre de collègues plus expérimentés ». Du côté de Bêta, Pierre (#P1β) cherchait à l'inverse à inclure son cabinet dans le cercle privé de l'élite actuelle des Big, comme en témoigne la note de terrain suivante :

10 juillet 2019. Pierre me transfère un mail qu'il qualifie de « sensible », à destination d'un membre éminent de la CNCC, travaillant dans un Big. Il lui suggère d'intégrer son cabinet Bêta au sein de groupes de réflexion, tout en précisant qu'à son sens il ne faudrait limiter ces groupes qu'à ceux ayant une « expérience de RSE », et ce afin de « canaliser l'effort vers une action rapide et pertinente »

Cette tentative d'« usurpation d'inclusion » (Witz, 1992 ; Murphy, 1988 ; Saks, 1983) restait pourtant fragile au moment de l'immersion, de même que les « luttes juridiques » (Honneth, 2006, 2000) menées au nom du cabinet Bêta par Pierre (#P1β). Le projet de loi RSE, porté par Pierre en 2019, visant à « impliquer les experts-comptables et commissaires aux comptes avec une extension de l'annexe comptable aux actions effectuées en matière de RSE (...) afin d'inciter [leurs] clients TPE/PME à une démarche RSE » n'a pas abouti. Le législateur lui a répondu par la négative en ces termes : « trop de lois apportent trop de contraintes, essayez de faire passer vos idées par la profession de façon volontaire ». Par ailleurs, sa tentative d'intervenir dans le projet de loi européen porté par les cabinets du Big Four au nom de l'ANC – afin de faire appliquer des normes aux PME/TPE et pas seulement aux GE/ETI – est restée au point mort. Pierre, paniqué, dénonçait alors dans un mail destiné à l'ANC « une France à deux vitesses, antinomique avec la RSE ». Autant de désillusions qui fragilisaient fortement la lutte pour s'imposer face aux Big sur le marché « fermé » de la vérification RSE.

Il semblerait que les Big soient parvenus, en France tout du moins, à une fermeture économique et culturelle du marché de la vérification RSE. Grâce à leurs influences sur le processus d'accréditation du COFRAC, sur le législateur et sur la profession comptable, ils sont aujourd'hui en situation de quasi-monopole sur cette activité. Par ailleurs, les Big ne recrutent plus que des ingénieurs agronomes, combinant ce nouveau savoir de « spécialiste RSE » à leur réputation de rigueur et de méthode issue de l'audit financier, savoirs qui semblaient irréconciliables. Cette combinaison leur permet d'écarter les comptables non-Big qui ne disposent pas de ce savoir « RSE », et d'écarter les consultants qui, eux, n'ont pas cette réputation de rigueur et de méthode issue de l'audit financier. Les Big décident ainsi du « nouveau savoir légitime » (Larson, 1977) conditionnant la reconnaissance – et par conséquent toute chance d'exercice – sur le marché de la vérification RSE.

En résumé, la sensation de déni de reconnaissance des auditeurs prend sa source d'une part dans une quête partiellement insatisfaite de sens au travail des individus, et d'autre part dans un contexte organisationnel de fermeture sociale au profit des Big tel qu'il devient presque « mission impossible » (Guénin-Paracini et al., 2014) de trouver une place lorsqu'on est exclu de l'élite. Ce chapitre montre que les espoirs des auditeurs – individus comme cabinets – et par conséquent leur capacité d'action sont fortement affaiblis par le désintérêt de la plupart de leurs clients pour la RSE, la dévaluation perçue de leur travail, et plus généralement le manque de reconnaissance de leurs parties prenantes et en particulier du législateur. Les auditeurs souffrent de ce déni de reconnaissance qu'ils peuvent percevoir comme une marque de mépris social et risquant d'affecter de manière significative leur estime d'eux-mêmes. Devoir accompagner les clients sur des problématiques tels que le bien-être au travail alors que les auditeurs sont les premiers à avoir des difficultés à trouver un équilibre entre vie professionnelle et vie privée, à travailler de longues heures et à vivre des situations de stress important est finalement très paradoxal et affecte fortement la capacité des auditeurs à lutter pour la reconnaissance.

Cette présentation des résultats, retranscrite dans les chapitres 4 et 5 de la thèse, vient finalement compléter une littérature croissante sur la vérification RSE, répondant à l'appel d'études permettant de comprendre plus en détail la manière dont les auditeurs vivent leur quotidien, d'autant plus dans un contexte de recours non-volontaire à la vérification. Elle répond également aux appels scientifiques reconnaissant les cabinets d'audit non-Big comme d'importants « sites de professionnalisation » (Cooper et Robson, 2006), reconnaissant qu'ils ont – à tort – été négligés et marginalisés comme objet de recherche dans la littérature en audit. Il convient donc de discuter plus en détail de ces contributions académiques, et de réfléchir plus largement sur les implications sociales de ces résultats et la désirabilité du chemin prit. C'est l'objet du chapitre suivant, dernier chapitre de la thèse.

Chapitre 6 Discussion : convergence des deux niveaux d'analyse et risques d'une société de l'audit en RSE

Sommaire

1. Une gestion de la désillusion convergente
 - 1.1. Désengagement
 - 1.2. Conversion de la fonction d'audit en une fonction de conseil
 - 1.3. Une image de l'auditeur différente de celle du « requin de la finance »
 2. Une quête de légitimité des auditeurs financiers non-Big prenant une tournure inquiétante
 - 2.1. Une quête de sens fragilisée par l'ombre des Big Four...
 - 2.2. ... révélatrice d'un audit porté par le libéralisme...
 - 2.3. ... et produisant un *expectation gap* pouvant faire perdre le marché de la RSE aux auditeurs financiers en général
 3. Le conseil peut-il (re)donner de la légitimité aux auditeurs financiers non-Big dans leur rôle de vérificateur RSE ?
 - 3.1. Responsabilité des cabinets d'audit
 - 3.2. Responsabilité du législateur
 - 3.3. Responsabilité du système éducatif
-

Les réflexions menées dans ce dernier chapitre de discussion sont organisées – à l’instar des travaux de Dermakar et Gendron (2019) et de Dillard et Vinnari (2017) en comptabilité – selon certains axes de questionnements critiques inspirés de l’approche intellectuelle dite « phronétique » (Flyvbjerg, 2001). En effet, « en tant que chercheurs critiques, nous avons une responsabilité fondamentale à l’égard de la société, à savoir d’agir à titre de conscience, d’en critiquer certains aspects et de la conseiller » affirment Dermakar et Gendron (2019, p. 76), reprenant le message délivré par Dillard et Vinnari (2017). La démarche phronétique permet ainsi aux chercheurs qui le souhaitent de réfléchir aux implications sociopolitiques de leurs travaux de recherche, afin « d’entrer dans une forme de dialogue avec la société » (Dermakar et Gendron, 2019, p. 75). Le chapitre 6 de cette thèse s’attache ainsi à réfléchir à la portée et aux implications de ces résultats, en structurant cette prise de recul autour de trois axes (Flyvbjerg, 2001) :

- Quelles sont les implications sociales des résultats de cette recherche, ou en d’autres termes vers où allons-nous en termes de légitimité des auditeurs financiers en matière de RSE (*section 1*) ?
- Le chemin pris est-il désirable du point de vue de la société (*section 2*) ?
- Que peut-on y faire, ou autrement dit une action sociale concrète est-elle possible (*section 3*) ?

Si l'analyse des résultats a mis en évidence un certain nombre d'espoirs et de désillusions des auditeurs – individus et cabinets – dans leur quête de reconnaissance de leur légitimité, elle fait aussi ressortir une manière de gérer la désillusion identique quel que soit le niveau d'analyse : un désengagement total ou partiel, ou bien une conversion de la fonction d'audit en une fonction de conseil. La théorie de la reconnaissance, permettant de saisir les enjeux de légitimité qui se posent aux auditeurs en RSE, a ceci de puissant qu'elle réconcilie les deux niveaux d'analyse individuel et organisationnel jusque-là trop souvent traités séparément. La remarque de Julia (#S2 α) témoigne de cette convergence des niveaux d'analyse, et de leur alimentation mutuelle, omniprésente dans la thèse :

20 avril 2018. « Ah ben oui, tu vois la réalité, notre réalité. Si tu fais un stage chez les Big tu trouveras peut-être des clients plus impliqués, avec une équipe RSE dédiée, mais nous les petites entreprises d'ici franchement la RSE ça les emmerde plus qu'autre chose. Et pour nous c'est dur psychologiquement ».

Malgré le soulagement de Julia que j'ai pu « vivre » ça, et donc la comprendre (niveau individuel), le désintérêt des clients vis-à-vis du service de vérification RSE proposé par son cabinet (niveau organisationnel) consommait considérablement son énergie et son enthousiasme au quotidien (individuel). En résumé, la convergence des deux niveaux d'analyse permet de fournir une image de l'auditeur différente de celle de l'habituel « requin de la finance », exclusivement guidé par une logique individualiste et capitaliste. La thèse montre au contraire un autre aspect des auditeurs : des individus en quête de sens dans leur travail et dans leur vie – y compris les associés qui dirigent les cabinets non-Big – et ayant un profond besoin de reconnaissance. Elle met en évidence une quête de reconnaissance de leur légitimité fortement fragilisée par la « cage de fer » entourant les Big, dont l'ombre est omniprésente au niveau organisationnel comme individuel.

La tournure que prend la quête de légitimité des auditeurs financiers non-Big est donc, semble-t-il, inquiétante. En effet, la théorisation *intégrée* de la reconnaissance – autrement dit approfondie par les concepts de « sens au travail » et de « fermeture sociale » – permet de mettre en lumière la souffrance des auditeurs dans un système d'audit porté par le libéralisme et produisant un « expectation gap » pouvant d'une part faire perdre le marché de la RSE aux auditeurs financiers en général, et d'autre part freiner l'adoption de la RSE par les PME/PMI.

Face à ce chemin inquiétant, la thèse dresse la responsabilité d'un certain nombre de parties prenantes (cabinets d'audit, législateur et écoles de formation) qui pourraient agir afin

de contribuer à un système plus juste et dont l'objectif principal serait de favoriser à une transition sociale et écologique plus durable et solidaire.

1. Une gestion de la désillusion convergente

Pour faire face aux désillusions (cf. chapitre 5), les auditeurs n'ont d'autres choix que de mettre en place, consciemment ou inconsciemment, des solutions leur permettant de les endiguer (Steger et al., 2013). Ces solutions – convergentes quel que soit le niveau d'analyse – ne sont pas indépendantes les unes des autres, elles peuvent être mobilisées par une même personne ou entité, et de manière aléatoire.

1.1 Désengagement

Comme on pouvait s'y attendre (Brock et al., 2007), la structure du pouvoir au sein des cabinets d'audits et le culte de la relation client rendent difficile toute résistance ouverte et active de la part des auditeurs. L'espace organisationnel disponible pour « renégocier » ou « recalibrer » (Mitra et Buzzanell, 2017) leur engagement, professionnellement et politiquement, à leurs idéaux sociaux et environnementaux est plutôt restreint.

Afin de lutter contre leur propre désillusion – parfois (souvent) douloureuse – et la gérer, les auditeurs mettent en œuvre des stratégies plus subtiles de désengagement, notamment en utilisant le cynisme. Par exemple, Julia (#S2 α) a déclaré après une réunion d'équipe : « Bon, il faut que j'avance sur l'audit financier... l'audit la vraie vie quoi ». Dans un second cas, c'est Léo (#S1 α) qui, imitant les associés, déclare à la doctorante : « L'audit RSE ? Tu veux dire ce truc qui nous fait perdre de l'argent ? ».

L'humour noir a également été utilisé pour dédramatiser des situations qui en réalité les consterne, et mettre l'équipe de meilleure humeur. C'est le cas de Pierre (#P1 β) qui, transférant à l'équipe un mail publicitaire qu'il avait reçu « avec des photos de jolies femmes des quatre coins du monde » nous en a donné « [sa] lecture : la planète est en solde, il n'en restera plus grand-chose de vraiment vivable dans peu de temps, donc dansez, dépensez, bougez jusqu'à l'autre bout du monde, créez du gaz à effet de serre tant qu'il en est encore temps » Dans la même veine, Soleil (#J1 α) a mentionné la perception qu'ont ses proches de son travail :

« Quand je rentre chez moi et que mes amis ou ma famille me demandent en quoi consiste mon boulot, ce que je fais dans une journée type de travail, je ne sais pas quoi leur dire... 'On brasse du vent', voilà ! ». Elle rit (jaune). « Ah ben c'est sûr que si la terre s'arrête de tourner un jour ce ne sera pas à cause des auditeurs hein ! On pourra bien se passer de nous ! ».

Ce mélange de cynisme et d'humour produit des conséquences ambiguës. D'une part, il constitue une force positive pour les auditeurs en démontrant une forme de distanciation idéologique et en développant un sentiment de « pouvoir extérieur ». Ce pouvoir leur permet de dire aux autres (et à eux-mêmes) qu'ils ne sont pas victimes de l'obscurcissement discursif et du contrôle culturel des organisations. D'autre part, cet humour cynique peut conduire à ce que Zizek appelle une « fausse conscience éclairée », c'est-à-dire que les auditeurs sont « cyniquement éclairés sur les réalités de l'exploitation [organisationnelle] » (Fleming et Spicer, 2003, p. 164), mais qu'ils continuent néanmoins à accomplir leurs tâches avec efficacité et loyauté.

Ces tentatives de prendre une sorte de distance émotionnelle par rapport à leur travail de vérification ne semblent pas viables à long terme. Un an après la fin de l'ethnographie, nous avons appris que Julia (#S2 α) avait considérablement réduit son implication dans les missions de vérification RSE. Elle a dit à la doctorante que son cabinet « galér[ait] » toujours à « trouver des clients » : « ils ne sont pas impliqués, et parfois mêmes désagréables... Après, la direction ne veut pas arrêter, alors bon on continue... mais le cœur n'y est plus honnêtement ». Actuellement, Benjamin (#P2 α) et Daniel (#J2 α) travaillent exclusivement dans l'audit financier.

Au cours de la période ethnographique, les auditeurs ont fréquemment mentionné leur envie de démissionner ou de quitter l'équipe RSE, « les côtés pénibles commenç[ant] à prendre le pas sur les côtés chouettes ». Cependant, la décision de partir est toujours complexe. « Je voudrais partir mais c'est la solution de facilité de rester. Partir, ça veut dire peut-être renoncer à son salaire, trouver quelque chose de moins bien » confie, anxieuse, Christine (#S1 β) alors qu'elle déjeunait en tête-à-tête avec la doctorante lors d'une mission. Pourtant, comme l'illustre la note de terrain suivante, la plupart des participants continuaient au moment de l'immersion à croire que leur travail, lorsqu'il était bien fait et dans de bonnes conditions, pouvait avoir du sens :

18 septembre 2018. Je suis invitée à un after-work tapas, deux mois après être partie du cabinet. Je demande à Léo des nouvelles de l'activité RSE au cabinet. « On en parlait avec Julia, et elle, elle en veut plus de la RSE, elle m'a dit qu'elle refuserait tout nouveau dossier, elle en peut plus. – Elle en peut plus ? – Moi aussi en même temps... On aurait le temps de s'y consacrer pleinement et de fournir un service de

qualité ok, mais ce n'est pas le cas. On est déjà sous l'eau avec les missions qui 'rapportent de l'argent', et c'est ça qui est dommage. C'est frustrant honnêtement. »

Un an après la période d'immersion, nous avons découvert que Léo (#S1 α) avait quitté son emploi. Il ne fait plus de RSE. Christine (#S1 β), Claire (#S2 β) et Jane (#J3 β) ont également quitté le cabinet. Jane, en particulier, est devenue consultante sur le bien-être au travail, après avoir assisté au mal-être de ses collègues auditrices. Ces situations font écho aux « seuils de saturation » (Rouilleau-Berger, 2007) : lorsque les situations de mépris ou d'humiliation se répètent sur le long terme, où ces blessures cessent d'être réversibles.

La décision de partir est également influencée par certains facteurs organisationnels. Chez Alpha, où les missions financières et RSE coexistent, le retour à l'audit financier est facilité ; il est même (consciemment ou inconsciemment) encouragé par les partenaires financiers et les gestionnaires qui ont besoin de plus de personnel. La prédominance de la culture de l'audit financier au sein d'Alpha renforce également le sentiment d'isolement des membres de l'équipe RSE. Le fait que l'activité RSE ne soit pas encore rentable et que la phase de démarrage de l'activité soit rude renforce la tentation d'abandonner. Pourtant, la direction de l'entreprise n'est pas totalement aveugle à la détresse et à la frustration des auditeurs sur le terrain. La structure organisationnelle, plus petite et moins hiérarchisée qu'en Big, favorise une plus grande proximité entre les associés et leurs équipes, qui peuvent échanger plus directement. Comme l'illustre la note de terrain suivante, pendant la période d'immersion, les associés ont tenté de reconnaître la surcharge de travail des équipes, de les remotiver et de trouver des solutions pour aider les auditeurs à équilibrer le temps passé sur les contrôles approfondis sur les données quantitatives, très chronophages, et les contrôles de conformité avec la loi, moins approfondis et donc plus rapides.

17 avril 2019. 18 h. Les auditeurs sont à bout. Les plaintes sur la charge de travail sont nombreuses, et les associés se rendent compte de l'état de fatigue et de tension général. Nous recevons tous, avec copie aux associés, un courriel de Eléonore (#P3 β) :



Chères toutes,

[redacted], nous vous demandons expressément de **réduire les tests sur les chiffres**, voire les rapprochements entre les DJ reçus et le qualitatif.

Le plus important pour nous : **NOTRE SANTE DURABLE.**

Plus sérieusement, nous sommes tous mobilisés avec un haut niveau de conscience professionnelle pour réaliser l'ensemble des travaux.

1/ A l'impossible nul n'est tenu.

2/ Le focus cette année porte sur la conformité.

Nous vous demandons donc de réaliser a minima les tests approfondis, mêmes sur les ICP.

C'est un challenge pour nous d'apprendre à s'arrêter dans ce type de test.

Nous vous remercions une nouvelle fois pour votre contribution considérable et renouvelée chaque jour. Il est temps de souffler. Dès à présent.

Bonne fin de journée à toutes,

1.2 Conversion de la fonction d'audit en une fonction de conseil

Lorsqu'il n'est pas question d'abandonner, il faut trouver une autre solution. Puisque l'audit tel qu'il est pratiqué suscite tant de désillusions, alors il suffit de changer la pratique. La prise de distance des auditeurs était ainsi non seulement émotionnelle, mais aussi cognitive. En résumé, l'avenir perçu dans leur travail d'audit « pur » n'étant plus excitant, ils percevaient dans leur rôle de conseil en matière de RSE auprès des clients un moyen intéressant d'atteindre leurs objectifs personnels et leurs ambitions transformatrices. Comme l'a fait remarquer Emma (#P2 β), « Les Big font tous ça, ils ne contrôlent que de toutes petites parties du rapport et ils le précisent dans leur rapport. C'est ce qu'on doit faire nous aussi, il en va de notre bien-être et il faut consacrer nos efforts sur ce qui apporte de la valeur ajoutée, c'est-à-dire le conseil ». Si le conseil permet de ne pas perdre les auditeurs qui « en ont marre de l'audit » et « en ont fait le tour » (Éléonore, #P3 β), il répond également à une attente des clients qui « ne voient de valeur ajoutée que dans le conseil » (Roxanne #J1 β). Les clients « veulent des choses qui les révolutionnent » et « mettent la barre très haut » : « la seule manière d'y répondre, c'est d'aller au-delà de l'audit, de véritablement les accompagner », et donc de les conseiller fait remarquer Éléonore (#P3 β) lors d'une réunion. Dans la même veine, Emma (#P2 β) s'est montrée « désespérée » par « l'inertie de [sa] profession ». Pour cette auditrice, cela fait « des années que la profession dit que les clients attendent du conseil, mais personne ne prend ce virage » alors que c'est pourtant grâce au conseil qu'ils sont « utiles » et que « ce qu'[ils] font prend du sens ». Les clients en ont « marre » de « faire le rapport pour faire plaisir aux auditeurs », et pour Éléonore (#P3 β), « ce n'est pas le but ». Les auditeurs plus juniors expriment des pensées similaires :

16 mars 2018. Léo (#S1 α) me dit : « L'audit ce n'est pas vraiment rentable au fond, on y passe beaucoup de temps et les clients ne voient pas très bien ce que ça leur apporte. Et en plus on est les 'méchants', on est les contrôleurs. Alors que le conseil ça donne une image beaucoup plus positive. On ne leur dit pas ce qui ne va pas, on réfléchit ensemble à comment bien faire, et ils voient directement la valeur ajoutée de notre travail ». Il considère que c'est vraiment le conseil que les auditeurs apportent à leurs clients qui est « le plus intéressant », le « plus utile pour les clients et la société », et par conséquent qui les « légitime ».

En conséquence, certains associés s'engagent activement dans un « artisanat cognitif » (Wrzesniewski et al., 2013, p. 283) en réinterprétant leur travail et leur mission d'une manière qui finit par modifier légèrement la signification et les conséquences de cet engagement. Selon les termes d'Emma (#P2 β), ils adoptent généralement « une approche d'audit un peu fun » et plus proche d'une mission de conseil, qui ne « regarde pas [chaque] virgule » mais essaie de « valoriser » et « d'encourager » les entreprises à développer des approches innovantes. La note de terrain suivante démontre encore ce changement de perception :

7 août 2019. « Nous, ce qui nous anime, c'est de faire passer notre vision de la RSE auprès des entreprises, les accompagner, les faire progresser. Ce n'est pas l'audit. » me confirment Emma et Éléonore alors que je leur fais part de mes observations de recherche.

Bien sûr, le risque est de se trouver dans une situation « d'auto-révision », ou en d'autres termes de « faire du conseil déguisé » (Roxanne #J1 β), dans le cas où les auditeurs incitent à la mise en place et/ou l'amélioration de processus qu'ils contrôlent ensuite : « la frontière [entre audit qualitatif et conseil déguisé] est très mince » admet (Éléonore, #P3). Pourtant, pour certains comme par exemple Claire (#S2 β) et Roxanne (#J1 β), ce problème n'est que temporaire, car la « mort » de l'audit tel qu'il existe aujourd'hui est inévitable. Roxanne estime que le métier « n'existera plus » d'ici quelques années, et que « des logiciels feront tous les contrôles bien mieux » qu'eux : « les métiers répétitifs vont disparaître, comme c'est déjà le cas dans d'autres professions » affirme-t-elle d'un ton assuré. Par conséquent, leur « vraie valeur », c'est « leur réflexion » et « les conseils qu'[elles] formule[nt] aux clients qui veulent avancer » (Pierre, #P1 β).

En résumé, lorsqu'ils perçoivent une baisse significative de sens au travail, la plupart des auditeurs débutants ou de niveau intermédiaire finissent par choisir la « sortie » plutôt que

la « voix » (Hirschman, 1970). Cependant, sur la voie de la sortie de leur « carrière responsable », ils font preuve (plus ou moins) ouvertement de cynisme et d'incrédulité face au discours officiel et polissé de leur cabinet, et sont plutôt frileux à l'égard de « l'exhortation managériale » (Fleming et Spicer, 2003) visant à maintenir un engagement fort dans l'activité RSE. Pour les associés, le désengagement est plus cognitif et implique de recadrer leurs missions en fonction des tâches porteuses de sens et qui leur procurent plaisir et enthousiasme : en l'occurrence, formuler à leurs clients – lors de l'audit – des conseils à forte valeur ajoutée pour les aider à progresser en RSE, par opposition à un audit qui n'aurait qu'une simple fonction de contrôle. Même lorsque cette « création de sens » (Mitra et Buzzanell, 2017) est plus spéculative qu'efficace, « l'artisanat et le sens au travail [restent] intimement liés » (Wrzesniewski et al., 2013, p. 288). En d'autres termes, le seul fait pour les auditeurs de lutter pour redonner du sens, et d'apporter pour cela des modifications à leur mission, peut avoir un impact profond sur la représentation qu'ils se font de leur travail et au sens qu'ils lui donnent.

1.3 Une image de l'auditeur différente de celle du « requin de la finance »

En intégrant le concept de « sens au travail » à l'analyse de la quête de reconnaissance de légitimité des auditeurs, l'analyse met en évidence l'importance pour les vérificateurs RSE de faire correspondre leur travail d'auditeur avec leurs valeurs personnelles. En d'autres termes, la volonté des vérificateurs – y compris des associés dirigeants le cabinet – de contribuer à un objectif collectif plus grand et plus noble. Cette étude présente ainsi une facette différente des auditeurs, contrebalançant l'image généralement véhiculée d'auditeurs « dépolitisés » et ayant une logique purement commerciale. Elle montre également que la proximité⁴⁶ entre les associés et les non-associés est telle que les deux niveaux d'analyse individuel et organisationnel se confondent et s'influencent mutuellement.

Ainsi, les conclusions nuancent fortement la « thèse de la dépolitisation » développée par Malsch (2013), qui affirme que le secteur comptable « règle les pratiques socialement responsables des organisations [...] en mettant de côté la dimension morale des valeurs humaines telles que l'altruisme et la bienveillance pour justifier des actions socialement responsables » (p. 165). En effet, dans une certaine mesure, cette étude reflète plutôt le constat inverse. Les

⁴⁶ Relationnelle (petite équipe, avec des recrutements qui se font aussi et surtout en fonction des valeurs personnelles perçues chez le candidat) et en termes de tâches de travail effectué (même si les associés ont davantage de management des équipes, ils se retrouvent aussi à effectuer de nombreuses tâches d'audit opérationnelles car les seuls auditeurs seniors et juniors ne sont pas suffisants pour clôturer seuls les missions). La hiérarchisation est plus souple, moins « top-down » (Stenger, 2017).

auditeurs – y compris les associés – reconnaissent assez explicitement une dimension morale au travail de vérification, et étaient mus par un fort sentiment d'altruisme social et politique, ambitionnant d'apporter une contribution positive à la société. Les conclusions nuancent également la « thèse de la commercialisation » (Spence et al., 2017), thèse dominante dans la littérature en audit, qui suggère que « la colonisation des domaines professionnels par les lois du marché en est venue à dominer l'activité professionnelle » (p. 82). Gagner plus d'argent ou, en termes plus théoriques, accumuler de plus grandes quantités de capital économique ou symbolique, ne semble pas être la seule et unique force institutionnelle expliquant les activités des cabinets non-Big étudiés. Au sein de l'équipe RSE, aucun d'entre eux – même les associés – n'envisage la vérification RSE principalement comme une opportunité de s'enrichir. C'est le besoin de se sentir utiles à la société et d'être reconnus pour leur travail qui les transporte, et qui guide leur travail d'auditeur en tant qu'individu et influence les stratégies organisationnelles des cabinets.

Bien entendu, ces conclusions présentent certaines limites et doivent être nuancées. Des traces de pensée instrumentale peuvent être trouvées à de nombreux endroits tout au long de l'analyse, que ce soit dans la mentalité des clients ou dans certaines des raisons qui sous-tendent la désillusion idéaliste des auditeurs – tant au niveau des individus que des cabinets. Les considérations commerciales ne sont pas non plus totalement absentes de la gestion des clients et des ressources. Comme toute activité de service, la survie du pôle RSE du cabinet dépend de la satisfaction du client – et donc de sa reconnaissance monétaire en quelque sorte. En l'absence de normes formelles d'indépendance, la relation de pouvoir entre les clients et les vérificateurs est probablement plus déséquilibrée que dans le contexte de l'audit financier, laissant très peu de place pour résister aux pressions et développer des « stratégies de contre-pouvoir relationnel » (Daoust et Malsch, 2019). Cependant, ce travail de thèse laisse penser que le discours instrumental produit par les acteurs les plus influents de l'industrie (les Big) puisse parfois éclipser les valeurs et les croyances qui façonnent les trajectoires personnelles des auditeurs et des organisations autres que les cabinets comptables internationaux. Les auditeurs ne souscrivent pas toujours nécessairement ni pleinement – que ce soit sur le plan personnel ou professionnel – aux orientations commerciales choisies par la direction stratégique de leur organisation. De ce point de vue, cette étude sert également de rappel de prudence aux chercheurs en audit, qui ont parfois tendance à généraliser des analyses macro institutionnelles ou discursives centrées sur le discours le plus visible, à savoir celui des Big Four (Malsch, 2013).

Le secteur de l'audit, les cabinets d'audit et les auditeurs ne sont pas nécessairement des unités équivalentes de « fabrication de sens » (Mitra et Buzzanell, 2017).

2. Une quête de légitimité des auditeurs financiers non-Big prenant une tournure inquiétante

2.1 Une quête de sens fragilisée par l'ombre des Big Four...

Malgré l'accent empirique mis sur les cabinets non-Big, il a été assez surprenant de constater à quel point l'ombre des Big Four restait toujours présente dans l'état d'esprit des auditeurs. D'une part, ceux qui avaient déjà travaillé dans un Big Four avaient tendance à construire et à représenter leur quête de sens par rapport à ce qu'ils avaient eux-mêmes vécu négativement à l'époque. Les Big sont restés tout au long de l'ethnographie un point de comparaison constant leur permettant de mesurer leur reconnaissance. Même ceux qui n'avaient jamais travaillé pour un Big Four avaient tendance à évaluer leur situation de la même manière en se basant sur les récits qu'ils entendaient de leurs collègues et/ou amis actuels. Les Big Four apparaissaient quasi-systématiquement en toile de fond dès qu'une nouvelle décision était prise par les auditeurs. En outre, les clients n'hésitaient pas à mettre en avant cette comparaison pour exprimer leur frustration ou mettre en doute la compétence des auditeurs, menaçant même de changer de cabinet.

D'ailleurs, paradoxalement, la souplesse organisationnelle que la plupart d'entre eux recherchent en travaillant dans un non-Big s'est avérée être une épée à double tranchant. Leur autonomie générait une surcharge de travail, se traduisant par des pressions, du stress et de l'anxiété excessive. Cette réalité imparfaite semblait accroître le sentiment de « perte de sens » chez les auditeurs – cordonniers mal chaussés – qui accompagnaient les clients sur le bien-être au travail alors qu'eux-mêmes pouvaient souffrir d'un mal-être professionnel important. Elle générait également des défis spécifiques, tels que le sentiment de rejet de la part des collègues financiers à l'égard des membres de l'équipe RSE, sentiment probablement moins fréquent dans une grande entreprise avec davantage d'employés, une structure hiérarchique plus claire et un succès commercial de l'axe RSE plus important.

L'analyse empirique suggère également que les problèmes et les défis qui ont été identifiés dans la littérature en audit concernant les problèmes quotidiens rencontrés par les auditeurs des Big Four ne sont pas fondamentalement différents de ceux rencontrés par les non-Big. Les auditeurs avec lesquels la doctorante a travaillé pendant ces neuf mois rapportent des histoires relativement similaires sur la gestion du temps (Anderson-Gough et al., 2001), la peur

de ne pas être performant (Guénin-Paracini et al., 2014), le manque de respect des clients (Daoust et Malsch, 2020), une documentation excessive pour gérer les exigences des inspections réglementaires (Westermann et al., 2019), et des conflits de valeurs avec la culture organisationnelle et la désidentification (Bamber et Iyer, 2002).

Mais au-delà de la frustration individuelle des auditeurs qui ne se sentaient pas valorisés ni reconnus, cette « ombre » constante des Big Four laissait aussi transparaître un découragement des associés au niveau organisationnel, face à une domination économique et culturelle évidente des Big. La compétition interprofessionnelle et les mécanismes généralisés de conquêtes professionnelles sur ce marché sont tels que les auditeurs issus de non-Big se sentent obligés de mener un audit tels qu'ils l'imaginent chez les « grands vainqueurs ».

2.2 ... révélatrice d'un audit porté par le libéralisme...

Cette ombre des Big montre ainsi qu'en dépit de toute la bonne volonté et de tous les idéaux qui peuvent habiter les individus, associés ou non, ces derniers sont contraints d'évoluer dans un contexte organisationnel néolibéral où les Big imposent leur logique commerciale. Pour être reconnu, et enfin retrouver une estime sociale et un respect (Honneth, 2000), les non-Big n'ont d'autres choix que d'évaluer leur travail en suivant « l'idéologie des compétences » des Big. En d'autres termes, ils construisent leurs pratiques d'audit en fonction de ce qui peut être considéré cognitivement et idéologiquement comme un savoir légitime (Dubar et al., 2015), et même si cela devait aller à l'encontre des leurs ambitions premières ou du bien commun.

Si les tentatives de fermeture sociale économique (Larson, 1977) semblent jusqu'à maintenant avoir portées leurs fruits⁴⁷, la thèse montre à quel point la fermeture sociale culturelle (Larson, 1977) au profit des Big est prégnante et stimule une pratique d'audit portée par les idéaux du libéralisme. En imposant leur modèle de pensée anglo-saxon, les Big encouragent en effet un système général de reconnaissance guidé par une logique pragmatique valorisant prioritairement le succès commercial, et pouvant générer une souffrance importante chez les auditeurs exclus de cette sphère de reconnaissance.

Il ne s'agit pas de diaboliser les Big. L'objectif de cette discussion est seulement de dénoncer un système qui favorise un seul type de vérificateur (les Big), au lieu de donner sa chance à chaque cabinet et chaque individu qui pourrait participer efficacement à une transition

⁴⁷ Pour rappel, 80 % environ des parts de marché sont détenues par les Big sur le marché de la vérification RSE.

sociale, environnementale et économique durable. Car cette « société de l'audit » (Power, 2005), aujourd'hui transposée au domaine de la RSE, comporte des risques non négligeables.

Dans la lignée des analyses de Power, la thèse dénonce les effets préjudiciables d'un « contrôle pour le contrôle », fondamentalement abstrait et obscur (Power, 1999) dont l'objectif est davantage d'assurer une position de pouvoir à une élite de contrôleurs (O'Dwyer et al., 2011 ; Power, 2003) plus que de rechercher l'utilité sociétale (Moroney et Trotman, 2016 ; Cohen et Simnett, 2015 ; Martinov-Bennie et Hecimovic, 2010 ; Manetti et Becatti, 2009 ; Simnett et al., 2009). La thèse met en exergue l'ironie d'un tel constat dans le domaine de la RSE, domaine censé valoriser – entre autres – l'éthique des affaires, le bien-être, l'estime et le respect des professionnels.

2.3 ... et produisant un expectation gap pouvant faire perdre le marché de la RSE aux auditeurs financiers en général

Dans un tel contexte « d'hypocrisie généralisée », constater que les auditeurs puissent souffrir du sentiment de participer – malgré eux – à un système qui ne leur convient pas, n'est avec le recul pas si surprenant. Les auditeurs de non-Big se voient refuser l'accès à une reconnaissance de la valeur de leur travail, la réussite matérielle était prioritaire dans le système de reconnaissance actuel (Honneth, 2000). Alors qu'ils pouvaient se sentir investis d'une mission importante de sensibilisation des entreprises à la RSE, ils se retrouvent face à un dilemme préjudiciable face à ce déni de reconnaissance : se désengager, ou bien essayer de trouver leur place dans un système qui de toutes façons évolue selon les règles des Big. Cette « société de l'audit » (Power, 2005) se prive alors d'auditeurs qui pourraient contribuer au bien commun en participant activement à la transition sociale et écologique mondiale.

La reprise des idéaux du libéralisme dans le domaine de la vérification RSE produit par conséquent un « *expectation gap* » important. Si la littérature existante sur la vérification RSE a pu mettre en évidence l'existence d'un « *expectation gap* » pour les clients – à savoir un « fossé » entre ce que les clients attendent des auditeurs et la perception qu'ils ont de la valeur de la vérification (Jones et Solomon, 2010) – la thèse met en lumière l'existence d'un *expectation gap* pour les auditeurs eux-mêmes. Plus spécifiquement, elle montre que de fortes désillusions peuvent naître pour ces professionnels d'un « fossé » entre ce qu'ils attendent de leur travail (générateur d'espoirs très fort en termes de sens et de reconnaissance) d'une part et ce qu'ils font au quotidien d'autre part (Humphrey, 2008).

Le développement durable et la RSE sont des sujets d'actualité particulièrement brûlants. Les catastrophes sociales, environnementales et sociétales sont de plus en plus relayées et discutées par la société de manière générale. Les manifestations pour le climat ont pris une ampleur mondiale en 2020, signe de la préoccupation sociétale grandissante pour ces thématiques, en particulier pour les « nouvelles générations ». Les vérificateurs qui décident de se tourner vers ce domaine plutôt que vers l'audit financier peuvent être des professionnels habités par des valeurs et des idéaux sociaux, environnementaux et sociétaux forts comme c'était le cas de nos auditeurs. Au regard de l'ampleur des mouvements de protestation mondiaux, sans doute seront-ils de plus en plus nombreux à attendre de leur travail qu'il corresponde à leurs valeurs et à leur vision du monde de demain. Qu'ils proviennent des Big ou bien des non-Big.

Si la « société de l'audit » (Power, 2005) évolue en désaccord avec les attentes et volonté à la fois de ceux qui bénéficient de cet audit *et des auditeurs eux-mêmes*, les situations d'incompréhension généralisée de la fonction d'audit au sein de cette nouvelle forme de vérification risquent de se multiplier de manière inquiétante (Wong et Millington, 2014). Le pragmatisme libéral conduisant à légitimer les seuls cabinets qui réussissent économiquement, plus que de savoir si le système participe au « bien commun » (Power, 2005) peut générer chez ces individus de fortes désillusions, impactant le niveau organisationnel des cabinets, et pouvant faire perdre – en cas de désengagement – le marché de la vérification RSE aux auditeurs financiers en général.

Face à de telles problématiques, la question est alors de savoir ce qui peut être fait pour tenter d'influer (Dermakar et Gendron, 2019). C'est l'objet de cette troisième section.

3. Le conseil peut-il (re)donner de la légitimité aux auditeurs financiers non-Big dans leur rôle de vérificateur RSE ?

3.1 Responsabilité des cabinets d'audit

Les cabinets d'audits sont confrontés à un défi différent dans ce nouveau champ d'audit. Contrairement à la plupart des études sur le « sens au travail » considérant la quête de sens comme « inhérente aux individus » (Bailey et al., 2019, p. 90) – et donc déresponsabilisant les organisations – celle-ci montre des auditeurs ayant profondément besoin que leur légitimité soit reconnue, y compris par leur propre entreprise. En ce sens, les cabinets peuvent probablement faire beaucoup plus pour atténuer les situations générant une « perte de sens » chez les vérificateurs.

La thèse offre ainsi une contribution pratique pour les cabinets d'audit qui souhaiteraient « éviter les péchés mortels qui font perdre tout sens » (Bailey et Madden, 2016, p. 58), en suggérant :

- (1) D'orienter officiellement et clairement les missions vers des tâches perçues par les auditeurs comme ayant du sens (la conformité et l'accompagnement RSE) et de décharger les équipes de tâches dénuées de toute utilité perçue (notamment les contrôles systématiques d'éléments autres que ceux présentant un risque social, environnemental ou sociétal très élevé).
- (2) De renforcer les interactions au sein des équipes afin de mieux gérer leurs attentes.
- (3) D'adopter une plus grande « humilité organisationnelle » (Owens et al., 2013) quant à ce qui peut et ne peut pas être réalisé grâce à la vérification RSE.

L'orientation du travail de vérification vers le conseil est déjà mise en œuvre de manière non officielle par les participants, notamment les auditeurs du cabinet Bêta, qui accentuent la dimension « consultative » du travail de vérification au détriment de sa fonction de contrôle. Cependant, il s'agirait d'officialiser clairement et sans équivoque une position afin de limiter d'une part toute désillusion qui conduirait à un désengagement des équipes, et d'autre part toute dérive de la fonction d'audit qui risquerait (en l'état actuel des lois et règlements) d'impliquer une responsabilité pénale des cabinets.

Malheureusement, la thèse révèle un manque de concertation des professionnels comptables issus des non-Big, qui auraient tout à gagner à travailler ensemble et à s'entendre sur des pratiques communes. Compte tenu de sa nature, la vérification RSE sera toujours moins standardisée que l'audit financier, et ce manque de normalisation représente une opportunité pour ces cabinets de donner aux vérificateurs les moyens de développer leur créativité et de se réaliser pleinement. C'est sans doute à cette condition que la place des comptables dans ce nouveau champ d'audit sera davantage acceptée.

La thèse suggère ainsi aux cabinets de lutter collectivement – c'est-à-dire avec leurs salariés d'une part et avec les autres cabinets non-Big d'autre part – pour une reconnaissance générale de leur légitimité dans le domaine RSE, et reposant sur leur contribution à la transition sociale et écologique mondiale plus que l'état actuel des victoires commerciales des cabinets. Les individus comme les organisations ont désespérément besoin de reconnaissance sur ce marché dominé par les Big. Or, les cabinets luttent seuls comme si le combat des individus était différent du combat organisationnel. Pour renverser la tendance à la fermeture sociale au profit

des cabinets internationaux, et contrebalancer le pouvoir en place, il est impératif de faire converger les deux niveaux d'analyse (individuel et organisationnel) dans la réflexion stratégique.

3.2 Responsabilité du législateur

Par ailleurs, les exigences du COFRAC semblent être un élément perturbateur plus qu'un élément moteur pour une meilleure prise en compte de leur RSE par les entreprises – notamment les plus petites structures. En générant « des tâches bureaucratiques et des remplissages de formulaires qui ne sont pas directement liés à leur objectif principal » (Bailey et Madden, 2016, p. 57), les inspections du COFRAC sont en partie responsables du sentiment de « perte de sens » chez les vérificateurs et accentuent la position de force des Big qui sont en mesure de déléguer ces tâches de formalisation.

Les exigences en termes de documentation formelle, perçue par les auditeurs comme nettement plus élevées que pour l'audit financier, et au-delà du stress important qu'elles génèrent pour les équipes, les empêchent de se consacrer à l'accompagnement des PME-PMI dans leur transition sociale et écologique, transition pourtant considérée – *reconnue* – par les discours officiels comme centrale.

Plutôt que de considérer le changement de la nature de l'audit comme un risque ou un problème, le législateur pourrait au contraire encourager les auditeurs à « s'approprier » davantage leur pratique de vérification RSE. La thèse ne suggère pas de supprimer tout contrôle et de ne valoriser que la partie « accompagnement / conseil » du travail des auditeurs. Il ne se s'agit pas ici de remettre en question toutes les vertus du contrôle mises en avant par la littérature (Casey et Grenier, 2015 ; Manetti et Becatti, 2009 ; Perego, 2009 ; Simnett et al., 2009). Cependant, elle invite à se questionner sur l'utilité des contrôles. L'enjeu sociétal auprès des PME-PMI est différent de celui des grandes entreprises, et les vérificateurs RSE pourraient être davantage utiles et reconnus comme légitimes dans un cadre de missions *soutenues par le législateur (ce qui n'est pas le cas aujourd'hui)* visant à encourager et valoriser les entreprises dans leurs démarches RSE quelle que soit leur taille.

L'utilité des pratiques d'audit actuellement soutenues par le législateur – et bien que la nouvelle réglementation DPEF valorisant la *pertinence* du rapport soit un progrès – est questionnable si l'on considère que l'objectif premier est de responsabiliser les entreprises dans le domaine du développement durable. Il est donc impératif que le législateur laisse aux

vérificateurs davantage de temps pour ce qui compte et contribue ainsi à donner du sens à leur travail. L'objectif premier doit rester la montée en compétence dans la RSE des vérificateurs et l'accompagnement des PME-PMI vers une transition sociale et écologique globale. Le législateur a ici un rôle important à jouer pour permettre aux auditeurs et cabinets non-Big – habituellement au contact des PME-PMI en tant qu'expert-comptable ou auditeur financier, et donc qui connaissent bien ces structures – de trouver leur place et leur utilité auprès d'elles sur le marché de la vérification RSE qui se ferme progressivement au seul profit des Big.

Sans cela, des auditeurs motivés, moralement et politiquement concernés par la RSE, comme ceux des cabinets Alpha et Bêta risquent de se désengager progressivement. Bien que portés par des discours puissants et inspirants sur le changement climatique et la nécessité d'une action urgente, les vérificateurs ne semblent pas tous prêts à sacrifier leur bien-être personnel ou financier pour un idéal « inné » de société transcendant leurs intérêts personnels (Bailey et al., 2019b)⁴⁸ sans reconnaissance dans la sphère du droit. Le législateur est en ce sens lui aussi responsable du monopole durable des Big et du renforcement de leur « cage de fer » (Perrin et Laing, 2011), légitimant leurs seules pratiques et empêchant les non-Big de trouver leur place et leur utilité sociale dans ce nouveau domaine.

3.3 Responsabilité du système éducatif

1^{er} juin 2018. Je fais la rencontre d'un chef d'entreprise qui travaille avec le cabinet Bêta. Il possède une société de conseil et stratégie en management et communication, et travaille plus spécifiquement sur la RSE et l'immatériel. Nous avons discuté de ma thèse et il m'a donné rendez-vous dans un café afin que nous échangions. Je prends des notes sur un calepin. Il se questionne : « Il faut agir, vite. On est dans une situation d'urgence écologique et sociale, mais les mentalités ne changent que trop lentement. Pour qu'il y ait une réelle prise de conscience, à temps, il faut se demander qui il faut éduquer. »

Le système éducatif a, semble-t-il, lui aussi sa part de responsabilité. L'étude des cas a mis en lumière des auditeurs financiers qui souffraient également du manque de connaissance techniques en RSE. Les écoles de commerce et de management ayant formé les auditeurs ont certainement eu une vision étriquée des enjeux de demain.

⁴⁸ Le transfert de sens d'un niveau macro à un niveau micro s'est avéré être pour les auditeurs une épée à double tranchant, mettant en exergue la tension et l'ambiguïté entre le niveau de « soi » et le niveau des « autres ».

C'est méconnaître la RSE que de considérer qu'elle est doit être enseignée séparément des sciences de gestion : sa transversalité questionne en effet l'ensemble des disciplines traditionnelles de gestion (Baret, 2018). Sa complexité, son évolution rapide et ses impacts potentiels sont tels que les écoles de formation ne peuvent raisonnablement se dire qu'un apprentissage « sur le tas » de la RSE sera suffisant.

La thèse suggère ainsi aux formations au commerce d'intégrer davantage la RSE dans les enseignements, afin de former leurs étudiants à l'évolution de leur métier qui – de plus en plus – tend à élargir son champ d'action à d'autres domaines d'audit (Andon et al., 2015 ; Power, 2019). Elles ont une responsabilité forte envers leurs étudiants, et un rôle de prévention significatif à jouer afin de limiter leurs désillusions et l'ensemble des effets pervers qu'elles peuvent générer.

Par ailleurs, il est impératif pour les écoles de commerce et de management d'intégrer qu'au-delà de l'impératif pratique de formation des étudiants aux métiers de demain, elles ont aussi une « responsabilité sociétale » (Baret, 2018). La thèse souligne ainsi une triple nécessité dans les enseignements (Baret, 2018). Premièrement, la remise en question du modèle actionnarial dominant, en précisant que d'autres modèles économiques sont possibles, intégrant les préoccupations de l'ensemble des parties prenantes et pas uniquement celles des actionnaires. Deuxièmement, l'encouragement d'un esprit critique chez les étudiants. Et enfin, troisièmement, la formation de futurs professionnels qui auront pour mission de faire intégrer la RSE aux entreprises quelle que soit leur taille, et donc – par leur travail et à leur échelle – de participer à la transition sociale et écologique mondiale.

[suite] « Le problème est que les directeurs d'écoles de commerce et de management ont souvent une vision très court-termiste de la rentabilité de leur école. J'avais proposé de créer un master de développement durable chez [école Z], mais ça a échoué. » me dit ce chef d'entreprise, visiblement déçu. « L'enjeu au niveau de l'enseignement, il est énorme, et ce qu'on décide ou non d'apprendre aux jeunes ça a un impact et des conséquences énormes ».

Si ces éléments viennent souligner l'importance de la « responsabilité sociétale » des écoles de commerce et des universités, on peut aussi se questionner doublement sur le niveau pertinent d'action au niveau éducatif.

Premièrement, ce n'est sans doute pas (uniquement) aux écoles de commerce et de management de former les futurs vérificateurs RSE. Les Big – de plus en plus – ne recrutent leurs vérificateurs RSE qu'auprès des écoles d'ingénieurs. À l'occasion d'une réunion d'information sur la réglementation DPEF à Paris (2018) regroupant auditeurs et chefs d'entreprises, la doctorante a pu échanger avec l'associé d'un Big à ce sujet. Ce dernier lui avait alors confié que les ingénieurs – et plus particulièrement ceux spécialisés en agronomie – avaient un profil plus adapté à ce type d'exercice : ils sont formés à ces thématiques en école, ils savent ce que veut dire un taux d'émission de CO₂ et les logiques qu'il y a derrière, ils ont aussi une vision plus pratique et pragmatique de l'activité d'une entreprise. Cet avis est partagé par Pierre (#P1β), qui admet que les profils comptables et financiers peuvent avoir une approche trop rigide, moins globale et adaptée à la variabilité des besoins RSE chez chaque client. D'après ces deux associés pourtant issus de l'audit financier, il est – en l'état actuel des formations au commerce, à la comptabilité et à la finance – plus probable que la légitimité des ingénieurs soit davantage reconnue par leurs clients.

Deuxièmement, considérant que l'objectif sociétal est un changement d'attitude des entreprises, agir au niveau universitaire est peut-être déjà trop tard.

[suite et fin] Notre café est terminé, il a un autre rendez-vous. Nous convenons de nous revoir pour parler des avancées de la thèse. Nous nous levons, prenons chacun notre veste. Au moment de nous quitter, il me dit, plein d'espoir : « Si je pousse le raisonnement, et si on considère que la vision court-terme des écoles et des universités va freiner un changement qui devient urgent, il faudrait même agir dès l'enfance et la petite enfance, sensibiliser les enfants, les générations futures, à ces problématiques. C'est auprès des jeunes que tout va se passer ».

Reste à savoir si ce nouvel espoir de faire changer les choses – en alertant les cabinets d'audit, le législateur, et le système éducatif de leur part de responsabilité – ne se transformera pas en désillusion.

Conclusion

Bien que sans surprise, cette étude doctorale valide la prémonition formulée par Power à la fin des années 1990. Vingt ans plus tard, la vérification RSE a bel et bien « émergé de ses origines sales et diverses dans le monde privé des entreprises » (Power, 1997, p. 126). Acteur clé dans l'obtention d'un niveau élevé d'institutionnalisation, l'auditeur comptable a activement participé au développement et à l'application des cadres conceptuels (Malsch, 2013) et à la promotion de sa légitimité (O'Dwyer et al., 2011) dans ce nouveau domaine, pourtant *a priori* bien éloignées des préoccupations financières.

L'auditeur *Big*, oui. Mais pour les exclus de l'élite, la reconnaissance est loin d'être acquise et l'impact de leurs luttes pour la reconnaissance bien inférieur. En explorant les manquements identifiés dans la littérature actuelle, cette thèse vient – non pas contredire – mais *nuancer* les avancées académiques jusqu'alors menées.

En effet, rappelons-le, la littérature sur la légitimité des auditeurs dans le domaine de la vérification RSE avait faiblement progressé dans trois principales directions, que cette thèse s'est attachée à explorer : (1) un manque d'études de terrain qui documentent la façon dont les auditeurs vivent leur légitimité et donnent un sens à leur mission et à leur environnement de travail quotidien (Canning et al., 2019) ; (2) une absence dans l'analyse académique des cabinets non-*Big*, comme si l'élite des *Big Four* était à elle seule représentative de l'industrie comptable (Canning et al., 2019) ; et (3) un manque d'étude de la légitimité des auditeurs dans un contexte de recours obligatoire (non volontaire) à la vérification RSE, comme cela peut être le cas en France qui est un des rares pays à avoir légalement consolidé la place des auditeurs financiers dans ce champ.

En s'attachant à comprendre comment la vérification RSE était vécue par les auditeurs financiers, *via* une immersion ethnographique de neuf mois au sein de l'équipe d'auditeurs RSE de deux cabinets d'audit non-*Big* proposant de tels services en France, cette thèse laisse finalement apparaître un profond besoin de reconnaissance des auditeurs financiers (Honneth, 2000). En dépit d'un contexte législatif pourtant favorable à leur légitimité, les non-*Big* (individus comme cabinets) souffrent de devoir mener en permanence une lutte pour la reconnaissance, oscillant entre espoirs et désillusions. Plus généralement, la thèse révèle chez ces auditeurs un sentiment de mépris social face à une société ne valorisant que la réussite économique et culturelle des *Big*.

La thèse montre qu'il existe des auditeurs (comme ceux issus de cette étude) qui ont un fort besoin de donner du sens à leur travail (Bailey et al., 2019 ; Michaelson et al., 2011), besoin justifiant selon eux de basculer de l'audit financier vers la RSE. Plus proche de leurs valeurs personnelles et de leurs idéaux politiques et moraux (Bailey et Madden, 2016 ; Tams et Marshall, 2011), la RSE est source d'espoirs pour ces auditeurs qui veulent s'épanouir professionnellement et personnellement (Bailey et Madden, 2016 ; Chalofsky, 2010), « changer le monde » et acquérir une reconnaissance sociale (Honneth, 2000).

Si ces auditeurs peuvent être des juniors ou des seniors, ce sont aussi des associés, qui peuvent décider de proposer leurs services de vérification en RSE non pas *uniquement* en fonction de préoccupations commerciales, mais aussi pour contribuer à leur échelle à la transition écologique et sociale globale. En analysant simultanément le niveau individuel et organisationnel de la légitimité des auditeurs, la thèse met en évidence l'influence mutuelle de ces deux niveaux d'analyse dans un contexte organisationnel où les équipes sont à taille humaine (et donc les échanges multi hiérarchiques plus fréquents).

Les résultats de cette recherche viennent ainsi nuancer la thèse de la dépolitisation de Malsch (2013) qui, se plaçant à un niveau d'analyse organisationnel uniquement, considère que les comptables « règlent les pratiques socialement responsables des organisations [...] en mettant de côté la dimension morale des valeurs humaines telles que l'altruisme et la bienveillance pour justifier des actions socialement responsables ». Au contraire, la thèse met en lumière des auditeurs sensibles aux enjeux de RSE, influençant fortement la stratégie organisationnelle de leur cabinet, et qui souhaitent contribuer au bien commun.

Au niveau organisationnel, les cabinets Alpha et Bêta nourrissent aussi l'espoir de s'opposer à la fermeture sociale (Murphy, 1988 ; Larson, 1977) qui se renforce au profit des Big sur le marché de la vérification RSE. Ils luttent ainsi activement pour que la valeur de leur travail soit reconnue dans la sphère de la solidarité (Honneth, 2000), par le biais de trois stratégies : (1) la construction d'une identité en opposition à ce qu'ils imaginent des Big (un audit « fun », un auditeur humain et proche du terrain, etc.), (2) la proposition d'une offre adaptée aux PME, les grandes entreprises travaillant exclusivement avec les grands cabinets, et (3) la création de partenariats locaux afin de s'assurer d'un réseau de soutien en lien avec la RSE. Dans la sphère du droit (Honneth, 2000), les cabinets – portés par les associés – cherchent à se faire une place et à valoriser leur compétence au sein de la profession comptable. Bêta, plus mature, porte également des espoirs au niveau législatif, luttant auprès du législateur pour que soit reconnue l'importance de leur travail auprès des PME et PMI.

Pourtant, de fortes désillusions viennent fragiliser les espoirs des auditeurs. Au niveau individuel, les vérificateurs peuvent souffrir d'un déni de reconnaissance de leur légitimité (Honneth, 2000) générant un sentiment de « perte de sens » (Bailey et al., 2019 ; Michaelson et al., 2011) provenant des clients (O'Dwyer et al., 2011), de la nature du travail ou encore de l'environnement de travail (Stein et al., 2019). En effet, le manque d'investissement des clients PME dans la RSE et l'absence de sanctions affectent leur sentiment d'utilité sociétale et leur pouvoir transformatif. Certains clients n'appréciant pas la place des auditeurs peuvent aussi leur manquer de respect plus ou moins ouvertement, dénigrant leur travail. Bien qu'elles ne soient pas systématiques, ces situations choquantes génèrent chez les auditeurs un profond sentiment de mépris social (Honneth, 2000). De plus, les exigences du COFRAC en termes de formalisation, bien supérieures à l'audit financier, sont perçues par les auditeurs comme génératrices de tâches bureaucratiques chronophages leur faisant perdre tout sens au travail. Et enfin, l'environnement de travail peut aussi fragiliser la quête de reconnaissance et de sens des auditeurs, notamment lorsqu'ils réalisent le paradoxe de leur position qui exige d'accompagner les clients sur le bien-être des salariés alors que les auditeurs sont les premiers à souffrir d'un rythme de travail intense et stressant.

Au niveau organisationnel, les auditeurs se découragent d'une domination écrasante des Big qui parviennent à faire valoriser leur unique expertise. Ils ont le sentiment que les Big parviennent à travailler auprès des clients qui – de manière vertueuse ou utilitariste – s'impliquent dans le rapport RSE et qu'eux, au contraire, ne « récupèrent que les miettes » (Dubar et al., 2015). Dans la sphère du droit (Honneth, 2000), les luttes législatives menées par le cabinet Bêta pour faire valoriser le travail de vérification auprès des PME sont majoritairement en situation d'échec, générant ainsi une grande frustration et la sensation que leur légitimité n'est finalement pas reconnue.

Si la doctorante a été particulièrement surprise et frappée de constater une telle similitude en termes d'espoirs et de désillusions individuelles et organisationnelles dans les deux cas, quelques différences entre les auditeurs d'Alpha et de Bêta doivent être soulignées. D'une part, les luttes législatives (associées à la sphère du droit (Honneth, 2000)), que ce soit au niveau individuel comme organisationnel, ne sont menées que par le cabinet Bêta et sont principalement portées par Pierre. D'autre part, les individus du cabinet Alpha ont souffert de désillusions spécifiques, que n'ont pas connu ceux du cabinet Bêta, à savoir : un sentiment d'hypocrisie organisationnelle (Cho et al., 2015) et un sentiment d'isolement et de marginalisation de l'équipe RSE au sein du cabinet (Bailey et Madden, 2016). Bien que présente

chez les individus des deux cabinets, la sensation d'un « impossible contrôle » est aussi plus prononcée chez les auditeurs d'Alpha, qui débutent sur ces missions et doivent se familiariser avec ces sujets et se former à la RSE (Guénin-Paracini et al., 2014).

Ces différences peuvent s'expliquer par le degré de maturité du cabinet et de ses auditeurs sur le marché. En ce qui concerne les luttes législatives, leur maturité a permis aux auditeurs de Bêta de se sentir prêts à s'affirmer sur la scène législative, afin de faire reconnaître leur légitimité et leur expertise. Ce n'était pas le cas pour les auditeurs d'Alpha qui devaient avant tout se familiariser avec les procédures du COFRAC, l'exercice de vérification et la recherche commerciale de clients nécessaire au développement du pôle. Cette familiarisation nécessaire et les enjeux commerciaux dont doivent se préoccuper les associés chez Alpha peuvent aussi laisser penser aux auditeurs non associés que le cabinet est hypocrite. Il faudra sans aucun doute du temps à Alpha pour intégrer ces enjeux RSE dans leur ADN, et pour faire intégrer à l'ensemble des salariés du cabinet (et pas seulement l'équipe RSE) l'importance de développer de tels sujets, non pas uniquement pour des raisons de développement d'un marché rentable, mais aussi et surtout pour participer à la transition écologique et sociale mondiale. Sans cela, les auditeurs de l'équipe RSE se sentiront toujours isolés et marginalisés.

Au-delà de ses contributions empiriques, la thèse propose également un cadre théorique et conceptuel innovant, permettant de comprendre plus finement les enjeux de légitimité des auditeurs dans le champ de la vérification RSE. En permettant au chercheur d'étudier la légitimité à double niveau – individuel et organisationnel – ce cadre *intégré* constitue un apport significatif pour la littérature qui jusqu'ici semblait n'envisager ces deux niveaux d'analyse que séparément. Dans le cadre de cette étude doctorale, les deux niveaux s'influençaient systématiquement, et une analyse de la légitimité à un seul de ces niveaux aurait nécessairement été bancale.

D'un point de vue méthodologique, cette thèse a cherché à répondre à l'appel des chercheurs déplorant une littérature encore trop souvent « basée sur l'analyse du contenu des rapports RSE ou sur l'analyse théorique du processus de reporting » (Diouf et Boiral, 2017, p. 644). En adoptant une approche ethnographique (certes chronophage mais d'une grande richesse), cette thèse fait écho aux propos tenus par Power (2003) regrettant un manque d'études permettant de mieux comprendre les complexités microéconomiques qui sous-tendent la pratique quotidienne de vérification d'une part, et leurs impacts macroéconomiques d'autre part, dans les domaines extra-financiers. Cette méthodologie est encore trop rarement employée, en dépit d'une forte recommandation de la part des chercheurs en sciences de gestion

manière générale et en audit plus particulièrement (Muzio et al., 2013). Cette thèse a ainsi cherché à donner « plus de profondeur et de texture » (Powell et Rerup, 2017, p. 312) à la compréhension de la légitimité des auditeurs financiers sur de nouveaux domaines comme celui de la vérification RSE, contribuant ainsi modestement (et à son échelle) à une littérature fleurissante portée par Power (2003, 1997), O'Dwyer et al. (2011), Andon et al. (2015) ou encore Canning et al. (2019). Plus spécifiquement, l'approche immersive et multisite de 5 mois (en continu, en 2018) dans un premier cabinet et de 4 mois (en continu, en 2019) dans un second cabinet n'est pas un choix par défaut, mais a été recherchée afin d'analyser la question de la légitimité à deux stades de maturité sur le marché de la vérification RSE. La collecte et l'analyse des données tient par ailleurs sa grande richesse de la robustesse de l'ethnographie. Cette ethnographie a été anticipée, suivant les recommandations de Morales et Pezet (2010) sur la prise de note sur le terrain, celles de Schwartz (1990) sur la mise en confiance des acteurs et l'usage ou non du magnétophone, ou encore celles de Guénin-Paracini et al. (2011) et Mendras et Oberti (2000) suggérant de faire un retour sur le terrain afin de discuter des analyses avec les acteurs impliqués. La doctorante s'est également appuyée sur le processus d'analyse des données ethnographiques de précédentes recherches (Guénin-Paracini et al., 2014 ; Miles et Huberman, 1991 ; Eisenhardt, 1989 ; Oswald et al., 1987) et reconnu par la communauté scientifique en gestion.

Enfin, la thèse se veut utile aux cabinets d'audit, au législateur et au système éducatif, alertant ces acteurs sur leur responsabilité dans le développement d'un audit porté par le libéralisme et pouvant générer une souffrance importante chez les vérificateurs. Ce travail souligne la nécessité de redonner du sens au travail des auditeurs, et de lutter collectivement contre le processus de fermeture sociale sur le marché de la vérification RSE, conduisant à l'exclusion d'auditeurs impliqués moralement et politiquement et dont le travail permettrait d'encourager une transition écologique et sociale dont l'urgence se fait sentir. Cette thèse dénonce finalement un système de reconnaissance capitaliste dans le champ de la vérification RSE, valorisant paradoxalement la réussite commerciale des Big au-delà de toute considération de développement durable, et qui contraint les non-Big à évoluer dans l'ombre des Big et à adopter une logique commerciale en dépit de leurs idéaux sociétaux. Cette logique qu'ils sont contraints d'adopter peut entraîner un désengagement de la part d'auditeurs qui ne trouvent plus de sens dans leur travail, désengagement privant notre société de professionnels sincèrement engagés dans la RSE d'un point de vue émotionnel, moral et politique, et qui auraient pu faire un travail important de sensibilisation auprès des PME-PMI.

En dépit de ses contributions, ce travail présente quelques limites (organisées en trois axes) qu'il convient de souligner, dans un souci d'honnêteté intellectuelle d'une part, et parce qu'elles ouvrent la voie à de futures avenues de recherches d'autre part.

Premièrement, si l'ethnographie a duré au total neuf mois, elle a été scindée en deux immersions, de cinq mois dans le cabinet Alpha et de quatre mois dans le cabinet Bêta. Cette dualité des cas présente une discontinuité dans l'étude ethnographique qui pourrait présenter un risque pour la profondeur des données. En effet, une seule étude prolongée dans un cabinet unique aurait sans doute permis d'obtenir des données intrinsèques plus fines pour ce cabinet. Cependant, la dualité de cas a été privilégiée, afin de voir si le degré de maturité en RSE et la structure des missions (audit financier et RSE mêlés, ou non) pouvait avoir une influence sur l'expérience de légitimité d'auditeurs concurrents. Par ailleurs, la volonté était aussi de suivre les auditeurs pendant la « haute saison » d'audit pour chaque cabinet, période intense dans laquelle les tensions quotidiennes sont plus visibles et où les choses vont plus vites. Le parti a été pris de privilégier cette intensité, présumant que les données seraient bien plus stimulantes et pertinentes que si un cas avait été prolongé en saison basse d'audit. D'autres recherches pourraient cependant être menées sur une période de temps en continu plus importante, incluant des périodes hautes et basses d'activité d'audit, afin de combler ce manque.

Deuxièmement, cette étude est une étude interprétative et la doctorante a parfaitement conscience que d'autres interprétations sont possibles. Une analyse des pratiques aurait pu être conduite en mobilisant la théorie bourdieusienne de la pratique, afin de montrer comme la mobilisation par les auditeurs de capital (ressources économiques, sociales, culturelles et symboliques) et d'habitus (attitudes et comportements intériorisés) permet de comprendre la « logique de pratique » dans le domaine de la vérification RSE, et de mettre en lumière les dynamiques et luttes de pouvoir, les enjeux valorisés, les principes de légitimation, les règles du jeu ainsi que les formes de pouvoir qui soutiennent dans leur rôle et à leur place les acteurs importants (Andon et al., 2015 ; Andon et al., 2014). Même si cette thèse fait référence aux travaux de Power, sa théorisation (2003, 1997) aurait pu être mobilisée comme cadre d'interprétation principal afin d'analyser la façon dont de nouveaux domaines sont rendus auditables et la nature des efforts déployés par les praticiens pour mettre en place des processus d'audit dans différents domaines extra-financiers (Canning et al., 2019 ; O'Dwyer et al., 2011 ; O'Dwyer, 2011). La théorie de la professionnalisation (Abbott, 1988) aurait aussi pu servir de cadre d'interprétation, afin de mettre en lumière l'influence de la concurrence et de l'environnement professionnel sur l'évolution des tâches professionnelles, les groupes

professionnels ayant aussi la capacité de saisir une tâche, de participer à la modification de son sens au sein de la société et d'utiliser cette tâche nouvellement définie pour créer une légitimité (Michelon et al., 2019). La théorie de la reconnaissance d'Axel Honneth (2006, 2000) a pourtant été préférée, pour deux principales raisons. Premièrement, les données ethnographiques sur la légitimité des auditeurs laissaient clairement apparaître un besoin fort de reconnaissance sociale chez les auditeurs, besoin qui permettait d'expliquer l'évolution des stratégies organisationnelles et inversement. Par ailleurs, cette théorie avait la particularité de permettre au chercheur d'analyser la légitimité à double niveau, individuel et organisationnel, et de contribuer théoriquement à la littérature sur la légitimité des auditeurs en RSE en montrant la nécessité – du fait de leur influence mutuelle – de prendre en compte simultanément ces deux niveaux d'analyse pour comprendre les processus de légitimité. Afin d'interpréter les résultats avec le plus de recul possible, des éléments de distanciation ont été mis en place (retours des pairs académique, retour *a posteriori* vers le terrain, appui sur la littérature et sur un cadre théorique et conceptuel solide, etc.) afin de limiter au maximum ce biais et de discuter du cadre théorique interprétatif le plus adapté. Des recherches complémentaires, quantitatives ou qualitatives, pourraient cependant être menées, mobilisant éventuellement d'autres cadres interprétatifs comme ceux qui ont été proposés, afin de consolider ce savoir.

Troisièmement, cette étude a été menée dans un contexte bien précis. Elle a été menée auprès d'auditeurs financiers non-Big, dans un contexte réglementaire particulier : celui de la France. Andon et al. (2014) rappellent pourtant dans leur étude l'importance des éléments de contexte et de configuration du pouvoir dans la compréhension de la légitimité des auditeurs. Les espoirs et les désillusions pourraient être différents pour les auditeurs des Big ou bien les auditeurs non financiers, et en fonction des pays. Ainsi, cette thèse encourage vivement le développement d'études complémentaires dans des contextes différents.

Afin de prolonger la conversation engagée dans cette thèse et de combler les limites précédemment identifiées, cette thèse propose plusieurs avenues de recherche, organisées en trois axes :

Tout d'abord, il est nécessaire d'approfondir la recherche sur la vérification RSE en non-Big. En raison de leur relation privilégiée avec les PME, les auditeurs non-Big sont susceptibles d'impacter de manière significative et durable la mise en œuvre de politiques et d'actions RSE au sein de ces entreprises qui constituent le fondement de l'économie de

nombreux pays. Quelles sont leurs stratégies de développement organisationnel ? Comment développent-ils leurs connaissances et leur savoir-faire ? Quelles sont leurs interactions, directes ou indirectes, avec les Big Four et les associations professionnelles ? Comment leurs auditeurs parviennent-ils à fournir à la fois des services d'audit financier et RSE ? Par ailleurs, nous en savons encore très peu sur les pratiques réelles d'audit menées dans ce type de cabinets. Si ce travail doctoral s'est concentré sur l'aspect ostensif (discours) de la routine des auditeurs financiers en matière de RSE, en examinant les influences mutuelles entre vécu au quotidien des auditeurs et stratégies organisationnelles, les pratiques en tant que tel (à savoir la manière dont le travail de vérification est effectué) ont en revanche été laissées de côté. Il serait intéressant de porter un regard sur le performatif (les actes) et les artefacts (les outils) utilisés, qui peuvent dépasser les simples grilles du COFRAC, et sont par conséquent susceptibles d'agir sur leur légitimité et leur reconnaissance. En résumé, donc : la boîte noire des non-Big doit être ouverte beaucoup plus largement.

Deuxièmement, cette étude suggère que les expériences des auditeurs en matière de sens ou de perte de sens au travail et dans le travail (Stein et al., 2019) peuvent avoir un impact profond sur leur état d'esprit cognitif et émotionnel. De ce point de vue, des études devraient être menées pour étudier plus spécifiquement les conséquences de telles expériences sur les attitudes et les comportements sur le lieu de travail, ainsi que sur la performance du cabinet. Si les études de terrain se prêtent bien à ce type de questions de recherche, nous préconisons une variété d'approches méthodologiques. En particulier, les études expérimentales pourraient être utilisées pour systématiser notre compréhension de la relation entre la « prise de sens » chez le professionnel d'une part, et la performance du travail de vérification d'autre part. D'ailleurs, la quête de sens est susceptible de toucher l'ensemble des auditeurs, et ces questions sont pertinentes non seulement pour la vérification RSE, mais aussi pour l'audit de manière générale.

Troisièmement, étant donné que « le sens au travail est lié à des contextes spatiaux, temporels et matériels qui peuvent être temporaires, partiels ou épisodiques » (Bailey et al., 2019, p. 495), de même que la fermeture sociale peut n'être que temporaire (Dubar et al., 2015) et dépend fortement du contexte politique économique et social (Ramirez, 2001), il faut veiller à ne pas projeter une caractérisation universelle de ce que les auditeurs vivent. C'est particulièrement vrai dans un contexte où la vérification RSE, en tant que type de travail, est souvent présentée de manière discursive comme particulièrement valorisante par la société française. La petite taille des cabinets et leur ancrage dans les écosystèmes réglementaires locaux peuvent accentuer les différences culturelles non seulement entre les pays, mais aussi

entre les régions ou même les villes. La perception de ce qui est acceptable sur le plan environnemental ou social peut varier considérablement en fonction de l'activité des champions économiques locaux, de l'exposition aux conséquences du réchauffement climatique ou des traditions politiques. Les perceptions peuvent également changer selon que la vérification RSE est obligatoire, comme c'est le cas en France, ou bien volontaire. Les recherches futures devraient donc accorder une attention particulière à ces sources externes, culturelles et institutionnelles, pouvant impacter fortement la reconnaissance des professionnels.

Enfin, cette thèse ouvre un programme de recherche riche et stimulant, promettant d'être porté sur encore quelques années.

Bibliographie

- Abbott, A. (1988). *The System of Professions*, Free Press of Glencoe.
- ACCA. (2012). *Embedding sustainability in SMEs*.
- Ackers, B. (2009). Corporate social responsibility assurance: how do South African publicly listed companies compare? *Meditari Accountancy Research*, 17(2), 1–17.
- Ackers, Barry, & Eccles, N. S. (2015). Mandatory corporate social responsibility assurance practices: The case of King III in South Africa. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 28(4), 515–550.
- Aguinis, H., & Glavas, A. (2019). On Corporate Social Responsibility, Sensemaking, and the Search for Meaningfulness Through Work. *Journal of Management*, In press.
- Ahrens, T., & Mollona, M. (2007). Organisational control as cultural practice—A shop floor ethnography of a Sheffield steel mill. *Accounting, Organizations and Society*, 32(4–5), 305–331.
- Al-Hamadeen, R. M. (2007). *Assurance of Corporate Stand-alone Reporting: Evidence from The UK*. University of St-Andrews.
- Alter, N. (2011). Don, ingratitude et management : Suicide et désengagement au travail. *Revue Française de Gestion*, 211(2), 47–61.
- Alvesson, M., & Spicer, A. (2012). A Stupidity-Based Theory of Organizations. *Journal of Management Studies*, 49(7), 1194–1220.
- Anderson-Gough, F., Grey, C., & Robson, K. (1998). “Work Hard, Play Hard”: An Analysis of Organizational Cliché in Two Accountancy Practices. *Organization*, 5(4), 565–592.
- Anderson-Gough, F., Grey, C., & Robson, K. (2000). In the name of the client: The service ethic in two professional services firms. *Human Relations*, 53(9), 1151–1174.
- Anderson-Gough, F., Grey, C., & Robson, K. (2001). Tests of time: Organizational time-reckoning and the making of accountants in two multi-national accounting firms. *Accounting, Organizations and Society*, 26(2), 99–122.
- Anderson-Gough, F., Grey, C., & Robson, K. (2002). Accounting professionals and the accounting profession: Linking conduct and context. *Accounting and Business Research*, 32(1), 41–56.
- Anderson-Gough, F., Grey, C., & Robson, K. (2005). “Helping them to forget...”: The organizational embedding of gender relations in public audit firms. *Accounting, Organizations and Society*, 30(5), 469–490.
- Anderson-Gough, F., Grey, C., & Robson, K. (2006). “Professionals, Networking and the Networked Professional” - in Professional Service Firms. *Research in the Sociology of*

Organizations, 24, 231–256.

- Andon, P., Free, C., & O'Dwyer, B. (2015). Annexing new audit spaces: challenges and adaptations. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28(8), 1400–1430.
- Andon, P., Free, C., & Sivabalan, P. (2014). The legitimacy of new assurance providers: Making the cap fit. *Accounting, Organizations and Society*, 39(2), 75–96.
- Anouilh, J. (1946). *Antigone*. Paris: La Table Ronde.
- Archel, P., Husillos, J., & Spence, C. (2011). The institutionalisation of unaccountability: Loading the dice of Corporate Social Responsibility discourse. *Accounting, Organizations and Society*, 36(6), 327–343.
- Arena, M., & Azzone, G. (2012). A process-based operational framework for sustainability reporting in SMEs. *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 19(4), 669–686.
- Arendt, H. (1972). *Le Système totalitaire*. Paris : Le seuil.
- Atkins, J., & Maroun, W. (2015). Integrated reporting in South Africa in 2012. *Meditari Accountancy Research*, 23(2), 197–221.
- Avenier, M.-J., & Gavard-Perret, M.-L. (2012). Inscrire son projet de recherche dans un cadre épistémologique. In *Méthodologie de la recherche en sciences de gestion - Gavard-Perret Marie-Laure, Gotteland David, Haon Christophe & Jolibert Alain [eds]* (pp. 11–62).
- Avenier, M.-J., & Thomas, C. (2012). A quoi sert l'épistémologie dans la recherche en sciences de gestion ? : un débat revisité. *Le Libellio d'AEGIS*, 8(4), 13–27.
- Bailey, C., & Madden, A. (2016). What Makes work meaningful - Or meaningless. *MIT Sloan Management Review*, 57(4), 53–61.
- Bailey, C., Yeoman, R., Madden, A., Thompson, M., & Kerridge, G. (2019). A Review of the Empirical Literature on Meaningful Work: Progress and Research Agenda. *Human Resource Development Review*, 18(1), 83–113.
- Bamber, E. M., & Iyer, V. M. (2002). Big 5 Auditors' Professional and Organizational Identification: Consistency or Conflict ? *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 21(2), 21-38.
- Baret, P. (2018). La recherche-intervention au service de l'enseignement de la RSE. *Management & Sciences Sociales*.
- Bauman, Z., & Eslin, M.-F. (2002). Guerres de reconnaissance sur la frontière planétaire. *Esprit*, 290(12), 59–70.
- Baumeister, R. F., & Vohs, K. D. (2002). The pursuit of meaningfulness in life. In *The handbook of positive psychology - C. R. Snyder & S. J. Lopez (Eds.)* (pp. 608–618). New York: Oxford University Press.

- Beadle, R., & Knight, K. (2012). Virtue and Meaningful Work. *Business Ethics Quarterly*, 22(2), 433–450.
- Beaud, S., & Weber, F. (1998). *Guide de l'enquête de terrain: Produire et analyser des données ethnographiques*. Paris: La Découverte.
- Benelli, N. (2011). Rendre compte de la méthodologie dans une approche inductive : les défis d'une construction a posteriori. *Recherches Qualitatives*, (11), 40–50.
- Bernoux, P. (2010). L'anthropologie dans l'enseignement en management : la reconnaissance sociale. *Management & Avenir*, 36(6), 231–244.
- Boiral, O. (2007). Corporate greening through ISO 14001: A rational myth? *Organization Science*, 18(1), 127–146.
- Boisot, M., & McKelvey, B. (2010). Integrating modernist and postmodernist perspectives on organizations: A complexity science bridge. *Academy of Management Review*, 35(3), 415–433.
- Boltanski, L., & Chiapello, E. (1999). *Le nouvel esprit du capitalisme*. Paris: Gallimard.
- Bourdieu, P. (1977). *Outline of a Theory of Practice*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Bourdieu, P. (1984). *Distinction: A Social Critique of the Judgement of Taste*. Cambridge: Harvard University Press.
- Bourdieu, P. (1986). *The forms of capital*. In Richardson, J. G. (Eds.), *Handbook of Theory and Research for the Sociology of Education*, New York: Greenwood Press.
- Bourdieu, P. (1989). Social space and symbolic power, *Sociological Theory*, 7(1), 14-25.
- Bourdieu, P. (1990). *The logic of practice*. Cambridge: Polity Press.
- Brammer, S., He, H., & Mellahi, K. (2015). Corporate Social Responsibility, Employee Organizational Identification, and Creative Effort: The Moderating Impact of Corporate Ability. *Group and Organization Management*, 40(3), 323–352.
- Brammer, S., Hoejmoose, S., & Marchant, K. (2012). Environmental Management in SMEs in the UK: Practices, Pressures and Perceived Benefits. *Business Strategy and the Environment*, 21(7), 423–434.
- Brief, A. P., & Nord, W. R. (1990). *Meanings of occupational work*. Lexington: Lexington Books.
- Brock, D. M., Powell, M. J., & Hinings, (Bob) C. R. (2007). Archetypal Change and the Professional Service Firm. *Research in Organizational Change and Development*, 16, 221–251.
- Brown-Liburd, H., & Zamora, V. L. (2015). The Role of Corporate Social Responsibility (CSR) Assurance in Investors' Judgments When Managerial Pay is Explicitly Tied to CSR Performance. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 34(1), 75–96.

- Bucher, R., & Strauss, A. (1961). Professions in process. *American Journal of Sociology*, 66(4), 325–334.
- Bunderson, J. S., & Thompson, J. A. (2009). The Call of the Wild: Zookeepers, Callings, and the Double-edged Sword of Deeply Meaningful Work. *Administrative Science Quarterly*, 54, 32–57.
- Burrell, G., & Morgan, G. (1979). *Sociological paradigms and organizational analysis*. London: Heineman.
- Caillé, A. (2007). Introduction. In *La quête de reconnaissance, nouveau phénomène social total - Alain Caillé (Eds)* (pp. 5–14). Paris: La Découverte.
- Canning, M., O'Dwyer, B., & Georgakopoulos, G. (2019). Processes of auditability in sustainability assurance—the case of materiality construction. *Accounting and Business Research*, 49(1), 1–27.
- Carton, A. M. (2018). “I’m Not Mopping the Floors, I’m Putting a Man on the Moon”: How NASA Leaders Enhanced the Meaningfulness of Work by Changing the Meaning of Work. *Administrative Science Quarterly*, 63(2), 323–369.
- Casey, R., & Grenier, J. H. (2015). Understanding and contributing to the enigma of corporate social responsibility (CSR) assurance in the United States. , 34 (1). *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 34(1), 97–130.
- Castel, R. (2010). L’individu par excès, l’individu par défaut. In *L’individu aujourd’hui: Débats sociologiques et contrepoints philosophiques - Philippe Corcuff (Eds)* (pp. 293–306). Rennes: Presses Universitaires.
- Castel, R., & Haroche, C. (2001). *Propriété privée, propriété sociale, propriété de soi - Entretien sur la construction de l’individu moderne*. Paris: Fayard.
- Chalofsky, N. (2010). *Meaningful workplaces*. San Francisco, CA: Jossey-Bass.
- Chapoulie, J.-M. (1984). Everett C. Hughes et le développement du travail de terrain en sociologie. *Revue Française de Sociologie*, 25(4), 582–608.
- Cheney, G., Zorn, T. E., Planalp, S., & Lair, D. J. (2008). Meaningful Work and Personal/Social Well-Being Organizational Communication Engages the Meanings of Work. *Annals of the International Communication Association*, 32(1), 137–185.
- Cho, C. H., Laine, M., Roberts, R. W., & Rodrigue, M. (2015). Organized hypocrisy, organizational façades, and sustainability reporting. *Accounting, Organizations and Society*, 40, 78–94.
- Chua, W. F., & Poullaos, C. (1998). The dynamics of “closure” amidst the construction of market, profession, empire and nationhood: An historical analysis of an Australian Accounting Association, 1886-1903. *Accounting, Organizations and Society*, 23(2), 155–187.

- Chua, Wai Fong, & Poullaos, C. (1993). Rethinking the profession-state dynamic: The case of the Victorian charter attempt, 1885-1906. *Accounting, Organizations and Society*, 18(7–8), 691–728.
- Coffey, A. J. (1994). “Timing is everything”; graduate accountants, time and organizational commitment. *Sociology*, 28(4), 943–956.
- Cohen, J. R., & Simnett, R. (2015). CSR and assurance services: A research agenda. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(1), 59–74.
- Conklin, T. A. (2012). Work Worth Doing: A Phenomenological Study of the Experience of Discovering and Following One’s Calling. *Journal of Management Inquiry*, 21(3), 298–317.
- Cook, A. C. G., Faulconbridge, J. R., & Muzio, D. (2012). London’s legal elite: Recruitment through cultural capital and the reproduction of social exclusivity in City professional service fields. *Environment and Planning A*, 44, 1744–1762.
- Cooper, D. J., & Robson, K. (2006). Accounting, professions and regulation: Locating the sites of professionalization. *Accounting, Organizations and Society*, 31(4–5), 415–444.
- Cooper, D., Puxty, A., Robson, K., & Willmott, H. (1994). The Ideology of Professional Regulation and the Markets for Accounting Labour: Three Episodes in the Recent History of the UK Accountancy Profession. *Accounting, Organizations and Society*, 19(6), 527–553.
- Corbett, C. J., & Kirsch, D. A. (2001). International diffusion of ISO 14000 certification. *Production and Operations Management*, 10(3), 327–342.
- Covaleski, M. A., Dirsmith, M. W., Heian, J. B., & Samuel, S. (1998). The Calculated and the Avowed: Techniques of Discipline and Struggles Over Identity in Big Six Public Accounting Firms. *Administrative Science Quarterly*, 43(2), 293–327.
- Crozier, M., & Friedberg, E. (1977). *L’acteur et le système*. Paris: Le Seuil.
- Daoust, L. (2019). Playing the Big Four recruitment game: The tension between illusio and reflexivity. *Critical Perspectives on Accounting*, In press.
- Daoust, L., & Malsch, B. (2019). How ex-auditors remember their past : The transformation of audit experience into cultural memory. *Accounting, Organizations and Society*, In press.
- De Beelde, I. (2002). Creating a profession “out of nothing”? The case of the Belgian auditing profession. *Accounting, Organizations and Society*, 27(4–5), 447–470.
- De la Boétie, E. (1576). *Discours de la servitude volontaire*. Paris : Mille et unes nuits (Ed. 1997)
- De Villiers, C., Rinaldi, L., & Unerman, J. (2014). Integrated reporting: Insights, gaps and an agenda for future research. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 27(7), 1042–1067.

- Deegan, C., Cooper, B. J., & Shelly, M. (2006). An investigation of TBL report assurance statements: UK and European evidence. *Managerial Auditing Journal*, 21(4), 329–371.
- Dejours, C. (2007). Psychanalyse et psychodynamique du travail : ambiguïtés de la reconnaissance. In *La quête de reconnaissance, nouveau phénomène social total - Alain Caillé (Eds)* (pp. 58–70). Paris : La Découverte.
- Delmas, M. A. (2002). The diffusion of environmental management standards in Europe and in the United States : An institutional perspective. *Policy Sciences*, 35(1), 91–119.
- Dent, J. F. (1991). Accounting and organizational cultures: A field study of the emergence of a new organizational reality. *Accounting, Organizations and Society*, 16(8), 705–732.
- Dermarkar, S. & Gendron, Y. (2019). L’incursion du néolibéralisme dans les arènes de la normalisation en audit : une influence démesurée ? *Comptabilité Contrôle Audit*, 25(2), 55-85.
- Dhaliwal, D. S., Li, O. Z., Tsang, A., & Yang, Y. G. (2011). Voluntary nonfinancial disclosure and the cost of equity capital: The initiation of corporate social responsibility reporting. *Accounting Review*, 86(1), 59–100.
- Dhaliwal, D. S., Radhakrishnan, S., Tsang, A., & Yang, Y. G. (2012). Nonfinancial disclosure and analyst forecast accuracy: International evidence on corporate social responsibility disclosure. *Accounting Review*, 87(3), 723–759.
- Dik, B. J., & Duffy, R. D. (2009). Calling and Vocation at Work. *The Counseling Psychologist*, 37(3), 424–450.
- Dillard, J. (2011). Double Loop Learning; or, Just Another Service to Sell: A Comment on “The Case of Sustainability Assurance: Constructing a New Assurance Service”. *Contemporary Accounting Research*, 28(4), 1267–1277.
- Dillard, J. & Vinnari, E. (2017). A case study of critique: Critical perspectives on critical accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 43, 88-109.
- Diouf, D., & Boiral, O. (2017). The quality of sustainability reports and impression management: A stakeholder perspective. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 30(3), 643–667.
- Dirsmith, M. W., & Covalleski, M. A. (1985). Informal communications, nonformal communications and mentoring in public accounting firms. *Accounting, Organizations and Society*, 10(2), 149–169.
- Dirsmith, M. W., Heian, J. B., & Covalleski, M. A. (1997). Structure and agency in an institutionalized setting: The application and social transformation of control in the big six. *Accounting, Organizations and Society*, 22(1), 1–27.
- Dubar, C. (1991). *La socialisation, construction des identités sociales et professionnelles*. Paris: Armand Colin.

- Dubar, C., Tripier, P. & Boussard, V. (2015). *Sociologie des professions (4^{ème} édition)*. Paris : Armand Colin.
- Dubet, F. (2007). Injustices et reconnaissance. In *La quête de reconnaissance, nouveau phénomène social total - Alain Caillé (Eds)* (pp. 17–43). Paris : La Découverte.
- Edgley, C. R., Jones, M. J., & Solomon, J. F. (2010). Stakeholder inclusivity in social and environmental report assurance. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 23(4), 532–557.
- Eisenhardt, K. M. (1989). Building Theories from Case Study Research. *Academy of Management Review*, 14(4), 532–550.
- El Akremi, A., Sassi, N., & Bouzidi, S. (2012). Rôle de la reconnaissance dans la construction de l'identité au travail. *Relations Industrielles*, 64(4), 662–684.
- El Omari, S., & Khelif, W. (2014). Professionnalisation des experts-comptables : Analyse comparée du Maroc et de la Tunisie. *Comptabilité Contrôle Audit*, 20(1), 67–91.
- Elangovan, A. R., Pinder, C. C., & McLean, M. (2010). Callings and organizational behavior. *Journal of Vocational Behavior*, 76(3), 428–440.
- Farooq, M. B., & de Villiers, C. (2019). The shaping of sustainability assurance through the competition between accounting and non-accounting providers. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(1), 307–336.
- Fleming, P., & Spicer, A. (2003). Working at a Cynical Distance: Implications for Power, Subjectivity and Resistance. *Organization*, 10(1), 157–179.
- Florian, M., Costas, J., & Kärreman, D. (2019). Struggling with Meaningfulness when Context Shifts: Volunteer Work in a German Refugee Shelter. *Journal of Management Studies*, 56(3), 589–616.
- Flyvberg, B. (2001). *Making social science matter: Why social inquiry fails and how it can succeed again*. Cambridge : Cambridge University Press.
- Foucault, M. (1975). *Surveiller et punir*. Paris : Gallimard.
- Frankl, V. E. (1959). *Man's search for meaning*. New York: Pocket Books.
- Frankl, V. E. (1969). *The will to meaning*. New York: New American Library.
- Gandal, N., Roccas, S., Sagiv, L., & Wrzesniewski, A. (2005). Personal value priorities of economists. *Human Relations*, 58(10), 1227–1252.
- Garfinkel, H. (1967). *Studies in ethnomethodology (2ème)*. Englewood Cliffs, NJ: Paradigm Publishers.
- Gecas, V. (1991). The self-concept as a basis for a theory of motivation. In *The self-society dynamic: Cognition, emotion, and action - J. A. Howard & P. L. Callero (Eds.)* (pp. 171–187). New York: Cambridge University Press.

- Gendron, Y., & Barrett, M. (2004). Professionalization in action: Accountants' attempt at building a network of support for the WebTrust seal of assurance. *Contemporary Accounting Research*, 21(3), 563–602.
- Gendron, Y., & Spira, L. F. (2010). Identity narratives under threat: A study of former members of Arthur Andersen. *Accounting, Organizations and Society*, 35(3), 275–300.
- Gibbert, M., & Ruigrok, W. (2010). The “what” and “how” of case study rigor: Three strategies based on published work. *Organizational Research Methods*, 13(4), 710–737.
- Gibbert, M., Ruigrok, W., & Wicki, B. (2008). What passes as a rigorous case study? *Strategic Management Journal*, 29(13), 1465–1474.
- Glaser, B. G., & Strauss, A. L. (1967). *The discovery of grounded theory: Strategies for qualitative research*. Chicago: Aldine Publishing Company.
- Glavas, A., & Kelley, K. (2014). The Effects of Perceived Corporate Social Responsibility on Employee Attitudes. *Business Ethics Quarterly*, 24(2), 165–202.
- Goffman, E. (1973). *La mise en scène de la vie quotidienne*. Paris : Edition de Minuit.
- Goffman, E. (1974). *Les rites d'interaction*. Paris : Edition de Minuit.
- Gollac, M., & Volkoff, S. (2001). Intensité et fragilité. In *Le Travail, entre l'entreprise et la cité - Jeannot Gilles et Veltz Pierre (Eds)* (pp. 183–194). Paris: Editions de l'Aube.
- Greenwood, R., & Suddaby, R. (2006). Institutional Entrepreneurship in Mature Fields: the Big Five Accounting Firms. *Academy of Management Journal*, 49(1), 27–48.
- Grey, C. (1994). Career as a project of the self and labour process discipline. *Sociology*, 28(2), 479–497.
- Grey, C. (1998). On being a professional in a “big six” firm. *Accounting, Organizations and Society*, 23(5–6), 569–587.
- GRI. (2018). *Empowering small and medium enterprises: Recommendations for policy makers to enable sustainability corporate reporting for SMEs*.
- Guba, E. G., & Lincoln, Y. S. (1998). Competing paradigms in qualitative research. In *The landscape of qualitative research, Theory and issues - Denzin Norman K. & Lincoln Yvonna S. [eds]* (pp. 195–220). London: Sage.
- Guéguen, H. (2014). Reconnaissance et légitimité. *Vie Sociale*, 8(4), 67–82.
- Guéguen, H., & Malochet, G. (2014). *Les théories de la reconnaissance*. Paris: La Découverte.
- Guénin-Paracini, H., Malsch, B., & Paillé, A. M. (2014). Fear and risk in the audit process. *Accounting, Organizations and Society*, 39(4), 264–288.
- Hackman, R., & Oldham, G. R. (1976). Motivation through the design of work: Test of a theory. *Organizational Behavior and Human Performance*, 16, 250–279.

- Hammersley, M., & Atkinson, R. (1983). *Ethnography: Principles in practice*. New York: Routledge.
- Hegel, G. W. F. (1993). *Phénoménologie de l'Esprit*. Collection Bibliothèque de Philosophie, Gallimard.
- Hirschman, A. O. (1970). *Exit, voice, and loyalty: Responses to decline in firms, organizations, and states*. Harvard University Press.
- Hodge, K., Subramaniam, N., & Stewart, J. (2009). Assurance of sustainability reports: Impact on report users' confidence and perceptions of information credibility. *Australian Accounting Review*, 19(3), 178–194.
- Homans, G. C. (1958). Social Behavior as Exchange. *American Journal of Sociology*, 63(6), 597–606.
- Honneth, A. (2000). *La lutte pour la reconnaissance*. Paris : Editions du Cerf.
- Honneth, A. (2005). Invisibilité : sur l'épistémologie de la "reconnaissance." *Réseaux*, 129–130(1), 39–57.
- Honneth, A. (2006). *La société du mépris*. Paris : La Découverte.
- Huggins, A., Green, W. J., & Simnett, R. (2011). The competitive market for assurance engagements on greenhouse gas statements: Is there a role for assurers from the accounting profession? *Current Issues in Auditing*, 5(2), 1–12.
- Hughes, E. C. (1958). *Men and their work*. Free Press, Glencoe, Ill.
- Humphrey, C. (2008). Auditing research: A review across the disciplinary divide. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 21.
- Humphrey, C., & Owen, D. (2000). Debating the "Power" of Audit. *International Journal of Auditing*, 4(1), 29–50.
- Hur, W. M., Moon, T. W., & Ko, S. H. (2018). How Employees' Perceptions of CSR Increase Employee Creativity: Mediating Mechanisms of Compassion at Work and Intrinsic Motivation. *Journal of Business Ethics*, 153(3), 629–644.
- IFAC. (2013). *IFAC SMP Quick Poll: Mid-Year 2013*.
- Ikäheimo, H. (2009). A vital human need: Recognition as inclusion in personhood. *European Journal of Political Theory*, 8(1), 31–45.
- Jackson, J. F. L., & Leon, R. A. (2010). Enlarging Our Understanding of Glass Ceiling Effects with Social Closure Theory in Higher Education. In *Higher Education: Handbook of Theory and Research vol. 25 - John C. Smart (Eds.)* (pp. 351–380). Springer.
- Jerman, L., & Bourgoin, A. (2018). L'identité négative de l'auditeur. *Comptabilité Contrôle Audit*, 24(1), 113–142.
- Jones, D. A., Willness, C. R., & Madey, S. (2014). Why are job seekers attracted by corporate

- social performance? experimental and field tests of three signal-based mechanisms. *Academy of Management Journal*, 57(2), 383–404.
- Jones, M. J., & Solomon, J. F. (2010). Social and environmental report assurance: Some interview evidence. *Accounting Forum*, 34(1), 20–31.
- Junior, R. M., Best, P. J., & Cotter, J. (2014). Sustainability Reporting and Assurance: A Historical Analysis on a World-Wide Phenomenon. *Journal of Business Ethics*, 120(1), 1–11.
- Kahn, W. A. (1990). Psychological conditions of personal engagement and disengagement at work. *Academy of Management Journal*, 33(4), 692–724.
- Kahn, W. A. (2007). Meaningful connections: Positive relationships and attachments at work. In *Exploring positive relationships at work: Building a theoretical and research foundation* - J. E. Dutton & B. R. Ragins (Eds.) (pp. 189–206). Mahwah, NJ: Lawrence Erlbaum Associates.
- King, A. A., Lenox, M. J., & Terlaak, A. (2005). The strategic use of decentralized institutions: Exploring certification with the ISO 14001 management standard. *Academy of Management Journal*, 48(6), 1091–1106.
- Kocyba, H., & Renault, D. (2007). Reconnaissance, subjectivisation, singularité. *Travailler*, 18(2), 103–118.
- Kolk, A., & Perego, P. (2010). Determinants of the adoption of sustainability assurance statements: an international investigation. *Business Strategy and the Environment*, 19, 182–198.
- Kornberger, M., Carter, C., & Ross-Smith, A. (2010). Changing gender domination in a Big Four accounting firm: Flexibility, performance and client service in practice. *Accounting, Organizations and Society*, 35(8), 775–791.
- Kornberger, M., Justesen, L., & Mouritsen, J. (2011). “When you make manager, we put a big mountain in front of you”: An ethnography of managers in a Big 4 Accounting Firm. *Accounting, Organizations and Society*, 36(8), 514–533.
- KPMG. (2017). *The road ahead: KPMG International Survey of Corporate Responsibility Reporting*.
- Kuhn, T. S. (1970). *The Structure of scientific revolutions*. Chicago: University of Chicago Press.
- Kuruppu, S., & Milne, M. J. (2010). Dolphin deaths, organizational legitimacy and potential employees’ reactions to assured environmental disclosures. *Accounting Forum*, 34(1), 1–19.
- Lair, D. J., Shenoy, S., McClellan, J. G., & McGuire, T. (2008). The Politics of Meaning / ful Work While Finding Meaning in Work. *Management Communication Quarterly*, 22(1),

172–180.

- Lallement, M. (2007). Qualités du travail et critique de la reconnaissance. In *La quête de reconnaissance, nouveau phénomène social total - Alain Caillé (Eds)* (pp. 71–88). Paris: La Découverte.
- Larson, M. S. (1977). *The rise of professionalism: A sociological analysis*. University of California.
- Lee, T. (1990). *The closure of the accounting profession*. New York: Garland.
- Lefort, C. (1981). *L'invention démocratique, les limites de la domination totalitaire*. Paris : Fayard.
- Lepisto, D. A., & Pratt, M. G. (2017). Meaningful work as realization and justification: Toward a dual conceptualization. *Organizational Psychology Review*, 7(2), 99–121.
- Lincoln, Y. S., & Guba, E. G. (1985). *Naturalistic inquiry*. Beverly Hills, CA: Sage.
- Lips-Wiersma, M., & Morris, L. (2009). Discriminating between “meaningful work” and the “management of meaning.” *Journal of Business Ethics*, 88(3), 491–511.
- Locke, E. A., & Taylor, M. S. (1990). Stress, coping, and the meaning of work. In *Meanings of occupational work - A. P. Brief & W. R. Nord (Eds.)* (pp. 135–170). Lexington: Lexington Books.
- Lukes S. (1974), *Power: A Radical View*. London.
- Lupu, I., & Empson, L. (2015). Illusio and overwork: playing the game in the accounting field. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 28(8), 1310–1340.
- Lyon, T. P., & Maxwell, J. W. (2011). Greenwash: Corporate environmental disclosure under threat of audit. *Journal of Economics and Management Strategy*, 20(1), 3–41.
- Macdonald, K. M. (1985). Social closure and occupational registration. *Sociology*, 19(4), 541–556.
- Malo, A., Fortin, A., & Héroux, S. (2020). SMPs’ Strategic Responses to Conflicting Normative, Material and Client Constraints. *Australian Accounting Review*, 30(1), 33–51.
- Malsch, B. (2013). Politicizing the expertise of the accounting industry in the realm of corporate social responsibility. *Accounting, Organizations and Society*, 38(2), 149–168.
- Manetti, G., & Becatti, L. (2009). Assurance services for sustainability reports: Standards and empirical evidence. *Journal of Business Ethics*, 87, 289–298.
- Maroun, W. (2018). Modifying assurance practices to meet the needs of integrated reporting: The case for “interpretive assurance.” *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(2), 400–427.
- Martinov-Bennie, N., & Hecimovic, A. (2010). Assurance of Australian natural resource management. *Public Management Review*, 12(4), 549–565.

- Marx, B., & van Dyk, V. (2011). Sustainability reporting and assurance: An analysis of assurance practices in South Africa. *Meditari Accountancy Research*, 19(1/2), 39–55.
- May, D. R., Gilson, R. L., & Harter, L. M. (2004). The psychological conditions of meaningfulness, safety and availability and the engagement of the human spirit at work. *Journal of Occupational and Organizational Psychology*, 77(1), 11–37.
- Mead, G.H. (1969). *L'esprit, le soi, la société*. Paris : PUF.
- Mendras, H., & Oberti, M. (2000). *Le sociologue et son terrain - Trente recherches exemplaires*. Paris: Armand Colin.
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340–363.
- Michaelson, C., Pratt, M. G., Grant, A. M., & Dunn, C. P. (2014). Meaningful Work: Connecting Business Ethics and Organization Studies. *Journal of Business Ethics*, 121(1), 77–90.
- Michelon, G., Patten, D. M., & Romi, A. M. (2019). Creating Legitimacy for Sustainability Assurance Practices: Evidence from Sustainability Restatements. *European Accounting Review*, 28(2), 395–422.
- Miles, M. B., & Huberman, A. M. (1994). *Qualitative data analysis: An extended sourcebook*. Thousand Oaks, CA : Sage.
- Mills, C. W. (1959). *L'imagination sociologique [The Sociological Imagination]*. Paris : La Découverte.
- Mitra, R., & Buzzanell, P. M. (2017). Communicative tensions of meaningful work: The case of sustainability practitioners. *Human Relations*, 70(5), 594–616.
- Mock, T. J., Strohm, C., & Swartz, K. M. (2007). An examination of worldwide assured sustainability reporting. *Australian Accounting Review*, 17(1), 67–77.
- Molm, L. D., Schaefer, D. R., & Collett, J. L. (2007). The value of reciprocity. *Social Psychology Quarterly*, 70(2), 199–217.
- Morales, J. (2009). *Le contrôle comme dynamique de gouvernement et de socialisation - Une étude ethnographique des contrôleurs de gestion*. Université Paris Dauphine.
- Morales, J. (2014). *Contestation et consentement dans les organisations et la société*. Université Paris Dauphine.
- Morales, J., & Lambert, C. (2013). Dirty work and the construction of identity. An ethnographic study of management accounting practices. *Accounting, Organizations and Society*, 38(3), 228–244.
- Morales, J., & Pezet, A. (2010). Les contrôleurs de gestion, « médiateurs » de la financiarisation. Étude ethnographique d'une entreprise de l'industrie aéronautique. *Comptabilité Contrôle Audit*, 16.

- Moroney, R., & Trotman, K. T. (2016). Differences in Auditors' Materiality Assessments When Auditing Financial Statements and Sustainability Reports. *Contemporary Accounting Research*, 33(2), 551–575.
- Moysan-louazel, A. (2011). Les professions libérales réglementées, le marché et la concurrence - le cas des experts-comptables et des avocats. *Comptabilité Contrôle Audit*, 17(2), 89–111.
- Mueller, F., Carter, C., & Ross-Smith, A. (2011). Making sense of career in a big four accounting firm. *Current Sociology*, 59(4), 551–567.
- Murphy, R. (1988). *Social Closure: The Theory of Monopolization and Exclusion*. Oxford: Clarendon Press.
- Muzio, D., Brock, D. M., & Suddaby, R. (2013). Professions and institutional change: Towards an institutionalist sociology of the professions. *Journal of Management Studies*, 50(5), 699–721.
- Myers, L. A. (2008). *Qualitative research in business management*. (Sage, Ed.). Thousand Oaks, CA.
- O'Dwyer, B. (2011). The Case of Sustainability Assurance: Constructing a New Assurance Service. *Contemporary Accounting Research*, 28(4), 1230–1266.
- O'Dwyer, B., & Owen, D. (2007). Seeking Stakeholder-Centric Sustainability Assurance: An Examination of Recent Sustainability Assurance Practice. *The Journal of Corporate Citizenship*, 25, 77–94.
- O'Dwyer, B., & Owen, D. L. (2005). Assurance statement practice in environmental, social and sustainability reporting: A critical evaluation. *British Accounting Review*, 37(2), 205–229.
- O'Dwyer, B., Owen, D., & Unerman, J. (2011). Seeking legitimacy for new assurance forms: The case of assurance on sustainability reporting. *Accounting, Organizations and Society*, 36(1), 31–52.
- Oswald, W. G., Schoepfle, G. M., & Ahern, J. (1987). *Systematic fieldwork*. Newbury Park, CA: Sage.
- Park, J., & Brorson, T. (2005). Experiences of and views on third-party assurance of corporate environmental and sustainability reports. *Journal of Cleaner Production*, 13(10–11), 1095–1106.
- Patton, M. Q. (2002). *Qualitative evaluation and research methods*. Newbury Park, CA: Sage.
- Pentland, B. T. (1993). Getting comfortable with the numbers: Auditing and the micro-production of macro-order. *Accounting, Organizations and Society*, 18(7–8), 605–620.
- Perego, & Kolk. (2012). Multinationals' Accountability on Sustainability: The Evolution of Third-party Assurance of Sustainability Reports. *Journal of Business Ethics*, 110(2), 173–190.

- Perego, P. (2009). Causes and Consequences of Choosing Different Assurance Providers: An International Study of Sustainability Reporting. *International Journal of Management*, 26(3), 412–425.
- Perrin, R. W., & Laing, G. K. (2011). The iron cage of the profession: A critique on closure in the Australian accounting profession. *Asian Social Science*, 7(6), 35–41.
- Petersen, A., & Willig, R. (2004). Work and recognition: Reviewing new forms of pathological developments. *Acta Sociologica*, 47(4), 338–350.
- Pflugrath, G., Roebuck, P., & Simnett, R. (2011). Impact of assurance and assurer's professional affiliation on financial analysts' assessment of credibility of corporate social responsibility information. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(3), 239–254.
- Pharo, P. (2001). *La logique du respect*. Paris : Editions du Cerf.
- Pharo, P. (2007). La valeur d'un homme. In *La quête de reconnaissance, nouveau phénomène social total - Alain Caillé (Eds)* (pp. 107–121). Paris : La Découverte.
- Pierson, F. (2011). Pour un apprentissage de la lutte et de la résistance des cadres pour limiter leur souffrance au travail : Les apports de la théorie de la reconnaissance d'Axel Honneth. *Management*, 14(5), 351–370.
- Podolny, J. M., Khurana, R., & Hill-Popper, M. (2004). Revisiting the Meaning of Leadership. *Research in Organizational Behavior*, 26, 1–36.
- Polonsky, M. J., Grau, S. L., & Garma, R. (2010). The new greenwash? Potential Marketing Problems With Carbon Offsets. *International Journal of Business Studies*, 18(1), 49–54.
- Popper, K. (1945). *The Open Society and its enemies*. London: Routledge.
- Powell, W. W., & Rerup, C. (2017). Opening the Black Box: The Microfoundations of Institutions. In R. Greenwood, C. Oliver, T. Lawrence, & R. Meyer (Eds.), *The SAGE Handbook of Organizational Institutionalism* (2nd ed., pp. 311–335). London: Sage.
- Power, M. (1991). Educating accountants: Towards a critical ethnography. *Accounting, Organizations and Society*, 16(4), 333–353.
- Power, M. (1994). *The Audit Explosion*. London: Demos.
- Power, M. (1997a). Expertise and the construction of relevance: accountants and environmental audit. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 123–146.
- Power, M. (1997b). Expertise and the construction of relevance: Accountants and environmental audit. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 123–146.
- Power, M. (2003). Auditing and the production of legitimacy. *Accounting, Organizations and Society*, 28(4), 379–394.
- Power, M. (2005). *La société de l'audit. L'obsession du contrôle*. Paris: La Découverte.
- Power, M. (2019). Modelling the Microfoundations of the Audit Society: Organizations and the

- Logic of the Audit Trail. *Academy of Management Review*, *In press*.
- Prasad, P., & Elmes, M. (2005). In the name of the practical: Unearthing the hegemony of pragmatics in the discourse of environmental management. *Journal of Management Studies*, *42*(4), 845–867.
- Pratt, M. G., & Ashforth, B. E. (2003). Fostering meaningfulness in working and at work. In *Positive organizational scholarship - K. S. Cameron, J. E. Dutton, & R. E. Quinn (Eds.)* (pp. 309–327). San Francisco: Berrett-Koehler Publishers.
- Pratt, Michael G., Rockmann, K. W., & Kaufmann, J. B. (2006). Constructing professional identity: The role of work and identity learning cycles in the customization of identity among medical residents. *Academy of Management Journal*, *49*(2), 235–262.
- Ramirez, C. (2001). Understanding social closure in its cultural context: Accounting practitioners in France (1920-1939). *Accounting, Organizations and Society*, *26*(4–5), 391–418.
- Ramirez, C. (2003). Du commissariat aux comptes à l’audit. *Actes de La Recherche En Sciences Sociales*, *146–147*(1), 62.
- Ramirez, C. (2009). Constructing the governable small practitioner: the changing nature of professional bodies and the management of professional accountants’ identities in the UK. *Accounting, Organizations and Society*, *34*(3–4), 381–408.
- Ramirez, C. (2009). La place des grands cabinets d’audit multinationaux dans la profession comptable libérale. In *Demazière D. & Gadea C. (Eds.), Sociologie des Groupes Professionnels*. Paris: La Découverte.
- Raub, S., & Blunsi, S. (2014). The Power of Meaningful Work: How Awareness of CSR Initiatives Fosters Task Significance and Positive Work Outcomes in Service Employees. *Cornell Hospitality Quarterly*, *55*(1), 10–18.
- Renault, E. (2004). Reconnaissance, institutions, injustice. *Revue Du MAUSS*, *23*(1), 180–195.
- Renault, E. (2006). La reconnaissance au coeur du social. *Sciences Humaines*, *172*(Luttes pour la reconnaissance), 1–6.
- Renault, E. (2007). Le discours du respect. In *La quête de reconnaissance, nouveau phénomène social total - Alain Caillé (Eds)* (pp. 161–181). Paris: La Découverte.
- Reuter, M., & Messner, M. (2015). Lobbying on the integrated reporting framework. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, *28*(3), 365–402.
- Roche, A. (2015). Définition de deux systèmes dialectiques de reconnaissance présents au sein des organisations. *RIMHE: Revue Interdisciplinaire Management, Homme(s) & Entreprise*, *17*(3), 20–44.
- Roscigno, V. J., Mong, S., Byron, R., & Tester, G. (2007). Age Discrimination, Social Closure and Employment. *Social Forces*, *86*(1), 313–334.

- Roscigno, Vincent J., Garcia, L. M., & Bobbitt-Zeher, D. (2007). Social closure and processes of race/sex employment discrimination. *Annals of the American Academy of Political and Social Science*, 609, 16–48.
- Rosso, B. D., Dekas, K. H., & Wrzesniewski, A. (2010). On the meaning of work: A theoretical integration and review. *Research in Organizational Behavior*, 30, 91–127.
- Rouleau-Berger, N. (1999). *Le Travail en friche - les mondes de la petite production urbaine*. La Tour d'Aigues : Editions de l'Aube.
- Rouleau-Berger, N. (2007). Grammaires de la reconnaissance, individuation et ordres sociétaux. In *La quête de reconnaissance, nouveau phénomène social total - Alain Caillé (Eds)* (pp. 135–148). Paris: La Découverte.
- Saks, M. (1983). Removing the blinkers? A critique of recent contributions to the sociology of professions. *The Sociological Review*, 31(1), 3–21.
- Salancik, G. R., & Pfeffer, J. (1978). A social information processing approach to job attitudes and task design. *Administrative Science Quarterly*, 23(2), 224–253.
- Sandberg, J. (2005). How do we justify knowledge produced within interpretive approaches? *Organizational Research Methods*, 8(1), 41–68.
- Schnell, T., Höge, T., & Pollet, E. (2013). Predicting meaning in work: Theory, data, implications. *Journal of Positive Psychology*, 8(6), 543–554.
- Schwartz, O. (1990). *Le monde privé des ouvriers*. Paris: PUF.
- Shepherd, D. A., Patzelt, H., & Baron, R. A. (2013). "I care about nature, but. disengaging values in assessing opportunities that cause harm. *Academy of Management Journal*, 56(5), 1251–1273.
- SHRM. (2016). *Employee job satisfaction and engagement - Revitalizing a changing workforce*.
- Sian, S. (2006). Inclusion, exclusion and control: The case of the Kenyan accounting professionalisation project. *Accounting, Organizations and Society*, 31(3), 295–322.
- Sierra, L., Zorio, A., & García-Benau, M. A. (2013). Sustainable Development and Assurance of Corporate Social Responsibility Reports Published by Ibex-35 Companies. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 20(6), 359–370.
- Simnett, R., & Huggins, A. (2015). Integrated reporting and assurance: where can research add value ? *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 6(1), 29–53.
- Simnett, R., Vanstraelen, A., & Chua, W. F. (2009). Assurance on sustainability reports: An international comparison. *Accounting Review*, 84(3), 937–967.
- Sonenshein, S., Decelles, K. A., & Dutton, J. E. (2014). It's not easy being green: The role of self-evaluations in explaining support of environmental issues. *Academy of Management Journal*, 57(1), 7–37.

- Spence, C., Zhu, J., Endo, T., & Matsubara, S. (2017). Money, honour and duty: Global professional service firms in comparative perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 62, 82–97.
- Starik, M., & Marcus, A. A. (2000). Introduction to the special research forum on the management of organizations in the natural environment: A field emerging from multiple paths, with many challenges ahead. *Academy of Management Journal*, 43(4), 539–546.
- Steger, M. F., Littman-Ovadia, H., Miller, M., Menger, L., & Rothmann, S. (2013). Engaging in Work Even When It Is Meaningless: Positive Affective Disposition and Meaningful Work Interact in Relation to Work Engagement. *Journal of Career Assessment*, 21(2), 348–361.
- Stein, M. K., Wagner, E. L., Tierney, P., Newell, S., & Galliers, R. D. (2019). Datification and the Pursuit of Meaningfulness in Work. *Journal of Management Studies*, 56(3), 685–717.
- Stenger, S. (2017). *Au cœur des cabinets d'audit et de conseil - De la distinction à la soumission*. Paris : Presses Universitaires de France.
- Super, D. E., & Sverko, B. (1995). *Life roles, values, and careers*. San Francisco: Jossey-Bass.
- Tams, S., & Marshall, J. (2011). Responsible careers: Systemic reflexivity in shifting landscapes. *Human Relations*, 64(1), 109–131.
- Thietart, R.-A. (2014). *Méthodes de recherche en management (4ème)*. Paris: Dunod.
- Thoreau, H. D. (1997). *La désobéissance civile*. Paris : Mille et une nuits.
- Tweedie, D. (2018). After Habermas: Applying Axel Honneth's critical theory in accounting research. *Critical Perspectives on Accounting*, 57, 39–55.
- Usunier, J.-C., Easterby-Smith, M., & Thorpe, R. (2000). *Introduction à la recherche en gestion (2ème)*. Paris: Economica.
- Van de Ven, A. H. (2007). *Engaged scholarship: a guide for organizational and social research*. Oxford: Oxford University Press.
- Van Maanen, J. (1979). *Qualitative methodology*. Beverly Hills: Sage.
- Villette, M. (2014). Ethnographie dans l'entreprise. *Gérer et Comprendre*, 117, 4–9.
- Walker, S. P. (2004). The genesis of professional organisation in English accountancy. *Accounting, Organizations and Society*, 29(2), 127–156.
- Walker, S. P., & Shackleton, K. (1995). Corporatism and structural change in the British accountancy profession, 1930-1957. *Accounting, Organizations and Society*, 20(6), 467–503.
- Walker, S. P., & Shackleton, K. (1998). A ring fence for the profession: Advancing the closure of British accountancy 1957-1970. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 11(1), 34–71.

- Wallage, P. (2000). Assurance on sustainability reporting: An auditor's view. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 19(SUPPL.), 52–65.
- Weber, M. (1995). *Economie et société Tome 1, Les catégories de la sociologie*. Paris : Pocket.
- Werner, O., & Schoepfle, G. M. (1987). *Systematic field work*. Beverly Hills, CA: Sage.
- Westermann, K. D., Cohen, J., & Trompeter, G. (2019). PCAOB Inspections: Public Accounting Firms on “Trial.” *Contemporary Accounting Research*, 36(2), 694–731.
- Winnicott, D. W. (1965). *The Maturation Processes and the Facilitating Environment. Studies in the Theory of Emotional Development*. London: Hogarth Press.
- Winnicott, D. W. (1975). *Jeu et réalité*. Collection Connaissance de l'Inconscient, Gallimard.
- Witz, A. (1992). *Professions and patriarchy*. London: Routledge.
- Wong, R., & Millington, A. (2014). Corporate social disclosures: A user perspective on assurance. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 27(5), 863–887.
- Wright, C., & Nyberg, D. (2012). Working with passion: Emotionology, corporate environmentalism and climate change. *Human Relations*, 65(12), 1561–1587.
- Wright, C., Nyberg, D., & Grant, D. (2012). “Hippies on the third floor”: Climate Change, Narrative Identity and the Micro-Politics of Corporate Environmentalism. *Organization Studies*, 33(11), 1451–1475.
- Wrzesniewski, A. (2003). Finding positive meaning in work. In *Positive organizational scholarship - K. S. Cameron, J. E. Dutton, & R. E. Quinn (Eds.)*. San Francisco: Berrett-Koehler Publishers.
- Wrzesniewski, A., Dekas, K., & Rosso, B. (2009). Calling. In *The encyclopedia of positive psychology - S.J. Lopez & A. Beauchamp (Eds.)* (pp. 115–118). Blackwell Publishing.
- Wrzesniewski, Amy, & Dutton, Jane, E. (2001). Crafting a Job: Revisioning Employees as Active Crafters of Their Work. *The Academy of Management Review*, 26(2), 179–201.
- Wrzesniewski, Amy, Lobuglio, N., Dutton, J. E., & Berg, J. M. (2013). *Job crafting and cultivating positive meaning and identity in work. Advances in Positive Organizational Psychology* (Vol. 1). Emerald Group Publishing Limited.
- Wrzesniewski, Amy, McCauley, C., Rozin, P., & Schwartz, B. (1997). Jobs, Careers, and Callings: People's Relations to Their Work. *Journal of Research in Personality*, 31, 21–33.
- Xerfi. (2019). *L'expertise comptable et l'audit*.
- Zelinski, D. (2009). Legitimacy, expertise and closure in the Romanian accountant's professional project, 1900-16. *Accounting History*, 14(4), 381–403.
- Zhou, S., Simnett, R., & Green, W. (2017). Does Integrated Reporting Matter to the Capital Market? *Abacus*, 53(1), 94–132.

Table des matières

Remerciements	9
Introduction	13
Partie 1 Une ethnographie en cabinet non-Big pour appréhender la légitimité des auditeurs financiers comme vérificateurs de l'information RSE	25
Chapitre 1 Utilité de la vérification RSE et place des comptables sur ce nouveau marché : questionnements scientifiques sur leur légitimité.....	29
1. Utilité de la vérification RSE : bénéfices, lacunes et solutions	33
1.1 Les impacts positifs de la vérification RSE : éloges du contrôle	33
1.2 Un exercice différent de l'audit financier : les limites du contrôle	34
2. Débat autour de la place des comptables dans le champ de la RSE.....	38
2.1 Les arguments pour une légitimité des auditeurs financiers en RSE... ..	41
2.2 ... mais remise en question par d'autres chercheurs plus critiques.....	42
3. Une littérature encore incomplète par certains aspects	44
3.1 Un focus sur les Big Four et sur une analyse de contenu des rapports	44
3.2 Quid d'un contexte législatif qui valorise la place des auditeurs financiers dans le champ de la vérification RSE.....	45
Chapitre 2 Les auditeurs financiers sur le marché de la RSE : cadre d'analyse d'un profond besoin de reconnaissance de leur légitimité.....	51
1. Légitimité et reconnaissance : cadre général d'analyse.....	55
1.1 Polysémie et ambiguïté du concept de légitimité.....	55
1.2 Recentrage sur la question de la reconnaissance d'une légitimité : éclairage de la théorie d'Honneth.....	57
2. Niveau d'analyse individuel d'un besoin de reconnaissance des professionnels	61
2.1 Pensée générale inspirée par la théorie honnethienne	61
2.2 Apport du concept de « sens au travail » pour comprendre plus finement la quête individuelle de reconnaissance des professionnels comptables	64
2.2.1 Le « sens au travail » : caractéristiques, facteurs d'antécédents et facteurs de résultats	65
2.2.2 Exercer un métier qui fait sens : bénéfices et effets pervers.....	67
2.2.3 La RSE : une alternative pour redonner du sens au travail des comptables	69
3. Niveau d'analyse organisationnel d'un besoin de reconnaissance des professionnels	71
3.1 Pensée générale inspirée par la théorie honnethienne	71
3.2 L'apport du concept de « fermeture sociale » pour comprendre plus finement la quête collective de reconnaissance des professionnels comptables	73
3.2.1 Principales caractéristiques de la « fermeture sociale ».....	73

3.2.2	Professionnels comptables et fermeture sociale.....	74
3.2.3	Fermeture sociale au sein d'une même profession : le cas de la profession comptable dominée par les cabinets du Big Four.....	75
Chapitre 3	Comprendre le vécu quotidien des vérificateurs RSE par l'immersion ethnographique en cabinet d'audit.....	79
1.	En amont : choix ethnographique et sélection des cas d'études.....	81
1.1	Choix ethnographique	81
1.2	Sélection des cas d'études	89
2.	Conditions de production des données et de leur interprétation : justification des choix effectués et éléments de réflexivité	91
2.1	Collecte des données	91
2.1.1	Accès au terrain.....	91
2.1.2	Précision sur la richesse des données collectées.....	92
2.1.3	Fiabilité et validé des données : précautions prises et réflexivité.....	96
2.2	Analyse des données	98
Partie 2	Une quête de légitimité individuelle et organisationnelle entre espoirs et désillusions	103
Chapitre 4	Les espoirs individuels et organisationnels	107
1.	La quête de sens des individus dans la sphère de la solidarité	109
1.1	Cohérence avec des valeurs personnelles orientées RSE.....	109
1.2	Acquisition de nouvelles compétences et sentiment d'accomplissement personnel et professionnel	111
2.	L'espoir des cabinets de trouver leur place face aux Big	113
2.1	Dans la sphère de la solidarité.....	113
2.2	Dans la sphère du droit.....	115
Chapitre 5	Les désillusions individuelles et organisationnelles.....	119
1.	Les désillusions individuelles au travail et dans le travail (sphère de la solidarité) 121	
1.1	Les clients.....	121
1.2	La nature du travail	125
1.3	L'environnement de travail	127
2.	Domination des Big Four, un combat perdu d'avance ?	131
2.1	Dans la sphère de la solidarité.....	131
2.2	Dans la sphère du droit.....	133
Chapitre 6	Discussion : convergence des deux niveaux d'analyse et risques d'une société de l'audit en RSE.....	137
1.	Une gestion de la désillusion convergente	141
1.1	Désengagement	141

1.2	Conversion de la fonction d’audit en une fonction de conseil	144
1.3	Une image de l’auditeur différente de celle du « requin de la finance ».....	146
2.	Une quête de légitimité des auditeurs financiers non-Big prenant une tournure inquiétante.....	148
2.1	Une quête de sens fragilisée par l’ombre des Big Four.....	148
2.2	... révélatrice d’un audit porté par le libéralisme.....	149
2.3	... et produisant un expectation gap pouvant faire perdre le marché de la RSE aux auditeurs financiers en général	150
3.	Le conseil peut-il (re)donner de la légitimité aux auditeurs financiers non-Big dans leur rôle de vérificateur RSE ?.....	151
3.1	Responsabilité des cabinets d’audit.....	151
3.2	Responsabilité du législateur.....	153
3.3	Responsabilité du système éducatif.....	154
	Conclusion.....	159
	Bibliographie.....	169
	Annexe	193

Annexe

Tableau récapitulatif des principales études traitant de la légitimité des auditeurs dans le domaine de la vérification RSE

Année de publication	Auteurs	Revue	Problématique	Cadre théorique/conceptuel	Méthodologie	Résultats
2019	Michelon et al.	<i>European Accounting Review</i>	Comment les demandes de modification des données RSE publiées dans les rapports sont utilisées par les vérificateurs RSE pour se créer une légitimité sur ce marché ?	Théorie de la professionnalisation (Abbott 1988) : non seulement les tâches professionnelles changent en raison de la concurrence et de l'environnement professionnel, mais les groupes professionnels ont la capacité de saisir une tâche, de participer à la modification diamétrale de sa signification au sein de la société, et d'utiliser cette tâche nouvellement définie pour créer une légitimité. Utilise la définition de la légitimité pragmatique de Suchman (1995) : une légitimité fondée sur la perception qu'ont les électeurs des conséquences pratiques que les actions d'une organisation peuvent avoir pour eux.	Échantillon d'entreprises américaines de 2010 à 2014 → analyse des rapports de vérification et des demandes de modifications (étude statistique).	Par rapport aux données financières, les erreurs dans les rapports RSE sont plus susceptibles d'être commises et moins susceptibles d'être découvertes avant la publication du rapport. L'absence de normes claires en matière de rapports et l'ambiguïté des lignes directrices dans le champ de la RSE créent un cadre dans lequel les vérificateurs peuvent utiliser les demandes de modification pour tenter de démontrer à la fois un problème dans les rapports RSE et de présenter l'audit comme une solution à ce problème. Il existe une probabilité accrue que des demandes de modifications soient formulées dans le cadre de la vérification du rapport RSE. Par ailleurs les demandes de modification pour cause d'erreurs sont plus fréquentes que les demandes de mises à jour méthodologiques. Ces demandes sont généralement non-matérielles (de faible gravité et/ou à faible impact). Le fait que le vérificateur soit un consultant est significativement associé aux demandes de modifications méthodologiques et celles pour des montants non significatifs. Il semblerait donc que les vérificateurs puissent utiliser les demandes de modifications pour tenter d'accroître leur part de marché dans ce nouvel espace professionnel.
2019	Canning et al.	<i>Accounting and Business Research</i>	Comment des concepts de type audit financier, tels que l'analyse de matérialité (importance relative : analyse de la significativité	Théorisation de Power (1995, 1996, 1997a,b, 2003) sur la façon dont de nouveaux domaines sont rendus auditables/ nature des efforts déployés par les praticiens pour mettre en place des processus d'audit	Étude de cas (14 interviews au sein du département de vérification RSE d'un cabinet du Big Four, au Pays-Bas et en Belgique, du	Un certain nombre de caractéristiques interdépendantes du processus de détermination et d'évaluation de la matérialité dans le cadre de la vérification des rapports RSE a été découverte. Mise en lumière de la nécessité des vérificateurs d'être flexibles et d'utiliser leur intuition face à l'impératif d'auditer des données ambiguës. Les vérificateurs n'ayant pas d'expérience en matière d'audit financier

			<p>d'une donnée par rapport à l'ensemble du rapport), sont transférés à des domaines de l'audit non financier [étude du cas de la vérification RSE].</p> <p>Mieux comprendre les aspects plus pratiques des services de vérification extra-financière offerts par les Big</p>	<p>dans différents domaines extra-financiers.</p>	<p>niveau junior au niveau associé)</p>	<p>rationalisent rétrospectivement leur intuition en mobilisant l'autorité supposée des méthodologies d'audit financier, plus structurées. Cela facilite l'application provisoire des connaissances en matière d'audit financier dans le domaine de la vérification RSE.</p> <p>Le processus d'analyse de la matérialité tel qu'il est pratiqué est en construction continue et repose aujourd'hui sur des processus décisionnels holistiques et collaboratifs caractérisés par des alliances entre vérificateurs comptables et non comptables « experts » fusionnant les connaissances formelles et tacites.</p> <p>Ces alliances recherchent la cohésion sociale au sein des équipes afin d'établir un consensus social parmi les vérificateurs sur la détermination et le processus d'évaluation de la matérialité.</p>
2015	Ackers et Eccles	<i>Accounting, Auditing & Accountability Journal</i>	<p>Comprendre l'impact de King III (rendant la vérification RSE obligatoire – exigence de la bourse de Johannesburg (JSE)) sur les pratiques de vérification RSE en Afrique du Sud</p>	<p>Théorie de la légitimité : L'adoption de pratiques de gouvernance telles que King III constitue un excellent outil pour renforcer la légitimité des entreprises auprès des parties prenantes. La légitimité y est définie comme l'hypothèse selon laquelle les actions d'une entité sont conformes à un système socialement construit de normes, de valeurs, de croyances et d'attentes (Suchman, 1995 ; Palazzo et Scherer, 2006).</p>	<p>Étude longitudinale couvrant les périodes de référence avant et après la mise en œuvre de King III :</p> <p>La première étape a consisté à examiner les rapports annuels des 200 plus grandes sociétés cotées à la JSE afin de déterminer la fréquence de la vérification RSE.</p>	<p>King III est à l'origine de l'institutionnalisation des pratiques de vérification RSE en Afrique du Sud, comme en témoigne la croissance de l'assurance en matière de RSE depuis la mise en œuvre de King III.</p> <p>L'étude a également révélé que la domination de la profession comptable était érodée par les vérificateurs spécialisés dans la RSE : en effet, et malgré les préoccupations concernant la rigueur de leurs méthodes de certification, ces derniers fournissent des niveaux de certification plus élevés.</p> <p>Par ailleurs, les pratiques volontaires de vérification étaient appliquées de manière incohérente, compromettant la capacité des parties prenantes à comprendre la nature et la portée des missions de vérification RSE : l'étude montre que l'imposition d'un régime obligatoire de vérification peut permettre de combler cette lacune.</p>

				<p>Théorie de l'instrumentalisation (modèle « stakeholder inclusive » → mise en garde contre un focus exclusif sur la valeur actionnariale et prône un système durable de gestion, à long terme, RSE)</p> <p>Théorie des ressources rares (« slack resources ») : capacités, ressources, opportunités inexploitées qui permettent aux entreprises prospères de s'adapter en répondant aux stimuli environnementaux (RSE = faire tampon en cas de crise + aller au-delà des objectifs de l'entreprise)</p>	<p>La deuxième étape a consisté à effectuer une analyse du contenu des rapports de vérification.</p>	
2015	Andon et al.	<i>Accounting, Auditing & Accountability Journal</i>	<p>Analyser de manière critique les implications professionnelles des « nouveaux espaces d'audit » et tentatives d'élargissement des compétences de la profession d'audit.</p> <p>Mieux comprendre la dynamique des nouveaux espaces d'audit + mettre</p>	<p>Théorie bourdieusienne de la pratique : capital (ressources économiques, sociales, culturelles et symboliques) et habitus (attitudes et comportements intériorisés) → dynamiques, luttes de pouvoir et maintien de l'ordre au sein de mondes sociaux => comprendre la « logique de pratique » d'un domaine donné → apprécier les enjeux valorisés, les principes de légitimation ou « règles du</p>	<p>Analyse dans la littérature scientifique des quatre questions essentielles dans la construction de nouveaux espaces d'audit : l'indépendance, le <i>reporting</i>, l'accréditation professionnelle et la nature du rôle de l'audit.</p>	<p>La profession de l'audit a connu un succès mitigé dans sa volonté d'annexer de nouveaux espaces d'audit ; dans certains cas, des pratiques initialement situées en marge de l'audit se sont déplacées pour se rapprocher de l'audit classique, tandis qu'ailleurs des projets ont été abandonnés, colonisés par d'autres ou restent en mutation. Dans ces entreprises, la profession comptable est mise en concurrence avec d'autres corps d'expertise et modes de pratique. Dans les nouveaux espaces d'audit, les éléments fondamentaux de l'audit, tels qu'ils sont conçus de manière conventionnelle, se modifient au fur et à mesure.</p> <p>Cette analyse remet en question certaines des « vaches sacrées » de l'audit et remet en cause la transférabilité des capitaux et des habitus de la profession comptable dans d'autres domaines.</p>

			en évidence les principaux défis et les adaptations suscités par cette dynamique.	jeu », ainsi que les formes de pouvoir qui soutiennent dans leur rôle/à leur place les acteurs importants.		
2014	Wong et Millington	<i>Accounting, Auditing & Accountability Journal</i>	Point de vue des parties prenantes sur la vérification RSE (préférence des parties prenantes et facteurs de demande de vérification RSE)	Aucun (« développement conceptuel » consistant plutôt en une revue de la littérature sur la vérification RSE d'une part et sur l'étude des perceptions d'utilisateurs d'autre part).	Questionnaire : analyse des réponses de 147 organisations (Royaume-Uni uniquement) qui investissent, achètent et sont des parties prenantes du secteur tertiaire.	<p>Dans l'ensemble, les commentaires des parties prenantes suggèrent de mettre l'accent sur l'importance des vérificateurs spécialisés en RSE et sur le rôle de la confiance.</p> <p>La demande de vérification est positivement liée à l'évaluation par les parties prenantes de la valeur des publications RSE et de l'utilisation des informations provenant des intermédiaires d'information (ex : indices d'investissement responsable). Elle est en revanche négativement liée à leur perception de fidélité de la publication RSE (image fidèle).</p>
2014	Andon et al.	<i>Accounting, Organizations and Society</i>	Comment les « auditeurs » dans les nouveaux espaces de vérification tentent-ils d'accroître la légitimité de leur position ? (étude des processus par lesquels la légitimité est recherchée par les auditeurs dans le cas de l'audit de plafonnement des salaires des sportifs).	Légitimité selon Bourdieu (théorie de la pratique : capital, habitus, field) → une ressource symbolique rare qui est sujette à la lutte et à la (re)négociation.	Double étude de cas. 18 entretiens avec acteurs clés de la National Rugby League (NRL) en Australie et dans la Ligue canadienne de football (CFL) au Canada. Complétés par une analyse d'archives (manuels d'audit et documents de travail des auditeurs, communiqué de presse et couverture médiatique du plafond salarial).	<p>Les capitaux provenant de domaines semi-autonomes croisés (financier + extra-financier) ont été utilisés pour générer la légitimité des nouveaux rôles.</p> <p>Mise en lumière d'une série de stratégies pratiques (ingratiation consciente, sanction et quête d'équité) ayant été mobilisées par les auditeurs pour s'imposer dans leurs rôles, créer de nouvelles règles dans le domaine et créer un ordre nouveau.</p> <p>Le contraste entre les deux études de cas révèle l'importance des éléments de contexte et de configuration du pouvoir.</p>

2011	O'Dwyer et al.	<i>Accounting, Organizations and Society</i>	Manière dont les processus de légitimation adoptés par les vérificateurs RSE issus des Big ont évolué conjointement avec leurs tentatives de développer cette forme de vérification et ont eu un impact sur celles-ci.	Power (2003) → développement de l'audit dans de nouveaux champs d'audit et tentative des comptables de se faire une place de choix dans ces nouveaux domaines. Légitimité (Suchman 1995) : différentes formes que peut prendre la légitimité – pragmatique, morale et cognitive – et différentes stratégies de légitimation	14 entretiens avec des membres de la section RSE d'un Big + analyse des publications sur la vérification RSE de ce Big.	L'analyse révèle une interaction complexe et interdépendante entre les tentatives de légitimation pragmatique, morale et cognitive auprès de trois groupes clés : les clients qui commandent les services des vérificateurs RSE, les utilisateurs non-clients (socialement construits) des rapports de vérification RSE et le département interne des risques de l'entreprise qui approuve la formulation des rapports de vérification. Il est démontré que la garantie de ces types de légitimité nécessite l'adoption et l'alignement de différentes stratégies de légitimation en fonction du groupe d'intérêt que les praticiens cherchent à influencer. Le développement d'une légitimité pragmatique auprès des clients dépend de l'établissement d'une légitimité morale auprès des utilisateurs non-clients, tandis que l'obtention d'une légitimité morale auprès des utilisateurs non-clients dépend de l'acquisition d'une légitimité pragmatique auprès du département interne des risques de l'entreprise. Les stratégies de légitimation des praticiens sont soutenues par un engagement à ouvrir le dialogue au sein du processus de vérification, ce qui se manifeste dans leur engagement avec les utilisateurs potentiels de la vérification et leurs efforts pour élargir le contenu des rapports de vérification et encourager l'influence des utilisateurs sur ce qui est vérifié.
2011	O'Dwyer	<i>Contemporary Accounting Research</i>	Comment les auditeurs ont-ils tentés de construire la pratique de vérification RSE et comment et dans quelle mesure ces efforts ont-ils rendu les	Power → processus par lequel de nouveaux domaines d'audit sont rendus auditables	36 entretiens avec des praticiens issus de deux Big + sources documentaires	Les conclusions révèlent la fragilité des efforts déployés pour innover en matière de vérification RSE et rendre les rapports RSE vérifiables. En particulier, elles exposent les difficultés liées au transfert des techniques et mentalités d'audit traditionnelles vers de nouveaux domaines de vérification. Les connaissances tacites et le « feeling » des praticiens sont initialement essentiels pour rendre la vérification possible en présence de vagues directives provenant des normes mondiales. Cependant, les tensions entre les

			rapports RSE vérifiables ?			« comptables » (auditeurs financiers formés) et les "non comptables" (praticiens non formés à l'audit financier) concernant les approches légitimes de la collecte et de l'évaluation des éléments de preuve participent fortement au processus de construction de la pratique. Compte tenu des difficultés opérationnelles rencontrées, les deux cabinets ont reconnu publiquement les limites de la pratique traditionnelle de l'audit financier pour évaluer l'exhaustivité des rapports RSE. Afin de rendre les rapports RSE vérifiables, les cabinets proposent à leur client une solution consistant à faire appel à des parties prenantes externes « expertes », en complément des pratiques d'audit financier existantes. Dans l'ensemble, l'analyse indique que l'innovation dans les nouvelles pratiques de vérification (et la vérifiabilité des informations concernées) peut être limitée par une dépendance importante à la formation et aux techniques d'audit financier imposées par les Big.
2011	Huggins et al.	<i>Current issues in Auditing</i>	Les vérificateurs issus de la profession comptable ont-ils un rôle à jouer sur le marché concurrentiel de la vérification des rapports GES (gaz à effet de serre)	N/A	N/A (revue de la littérature + IFAC/ISAE)	Les missions de vérification exigent un travail d'équipe multidisciplinaire et des compétences uniques et interdépendantes (audit + RSE) de la part des équipes. Par ailleurs, cet article souligne la force du marché qui génère une demande pour tout type de vérificateur (comptable ou non comptable)
2009	Simnett et al.	<i>The Accounting Review</i>	Quels sont les facteurs associés à la décision de se payer volontairement une vérification RSE ? Quels sont les facteurs	Théorie de l'agence (coûts d'agence)	Analyse séquentielle des rapports RSE d'un échantillon de 2 113 sociétés (de 31 pays) entre 2002 et 2004.	Le besoin d'une entreprise de renforcer sa crédibilité grâce à la vérification RSE et le choix du vérificateur est fonction de facteurs liés à l'entreprise, au secteur et au pays. Les entreprises qui cherchent à renforcer la crédibilité de leurs rapports et à asseoir leur réputation sont davantage susceptibles de faire vérifier leurs rapports

			associés au choix du vérificateur ?			RSE, mais le fait que le vérificateur soit ou non issu de la profession comptable est sans importance. En revanche dans les pays orientés « stakeholders », les entreprises sont davantage susceptibles de choisir un professionnel comptable en tant que vérificateur.
2003	Power	<i>Accounting, Organizations and Society</i>	Comprendre la production de légitimité autour l'audit [et plus précisément : le processus d'audit et la structure formelle ; l'audit en tant qu'entreprise ; les documents de travail et la gestion de l'image ; les nouveaux audits.]	N/A (essai)	N/A (essai)	Sur les nouvelles formes d'audit : La définition du rôle et de l'étendue de l'audit devient une partie très importante de ce processus d'institutionnalisation, ou de son absence. La définition de l'audit environnemental est un enjeu professionnel parce qu'elle peut rendre une expertise « pertinente » au détriment d'une autre. L'analyse part de la pluralité évidente des définitions de l'audit environnemental, qui reflète les différentes les origines institutionnelles et les intérêts en jeu dans ce domaine émergent. La pluralité des accréditations et le "nouveau management" de la gestion de l'environnement ont créé un domaine professionnel compétitif. Les projets de fermeture observables dans ce champ comprennent la tentative de définir l'audit de manière à le placer à proximité de compétences professionnelles existantes. En conséquence, les comptables ont favorisé une approche plus managériale et une définition abstraite plutôt qu'une définition au contenu plus scientifique. Ces stratégies de définition et la promotion des relations de similitude sous-tendent les projets de professionnalisation et les revendications d'expertise en nouveaux domaines. L'assemblage vague d'outils et de techniques qui sous-tendent l'audit financier ne pourrait être étendu à l'audit environnemental que si la légitimité de ces affirmations de similitude pouvait être acceptée.
1997	Power	<i>Accounting, Organizations and Society</i>	Décrire les stratégies par lesquelles [les comptables] ont tenté de se présenter comme	N/A (essai)	N/A (essai)	De nouveaux instruments de contrôle ont été expérimentés, stimulés par un changement de style réglementaire (initiatives réglementaires spécifiques dans le domaine de l'audit environnemental), et notamment des systèmes volontaires d'audit

			des experts compétents dans le domaine de l'audit environnemental			<p>environnemental qui mettent en lumière un système de contrôle de la gestion.</p> <p>Les comptables ont par la suite tenté de définir la base de connaissance pertinente en matière d'audit environnemental, et d'accréditer les vérificateurs : ils sont ainsi parvenu à créer une scène sur laquelle leur profession pouvait promouvoir ses propres affirmations.</p> <p>Cet essai met en lumière la construction par les comptables d'un chevauchement entre les compétences requises pour l'audit financier et l'audit environnemental. Leur stratégie exige que d'autres formes d'expertises, comme par exemple dans le domaine des sciences appliquées, soient subordonnées à un processus d'audit contrôlé par le comptable (présentant l'audit comme un ensemble de connaissances abstraites + subordonnant la science à la comptabilité).</p> <p>Dans l'ensemble, le document suggère que la pertinence de l'expertise dans le domaine de l'audit environnemental est soumise à des constructions concurrentes qui cherchent à la relier à des formes de pratique établies.</p>
1991	Power	<i>Accounting, Auditing & Accountability Journal</i>	Dans quelle mesure le modèle général de la reddition des comptes (un principal rend des comptes à l'agent qui commande un audit au principal qui adapte sa reddition de compte, etc.) est-il	N/A (essai)	N/A (essai)	<p>Initiative importante de « professionnalisation » de la part des comptables pour écologiser l'audit (« the greening of audit ») : non seulement les comptables mettent la charrue avant les bœufs, en élaborant une technologie en l'absence de consensus sur les objectifs de cette technologie, mais aussi paradoxalement – en faisant de l'audit un moyen de communication – accroître les dangers environnementaux (p. 30).</p> <p>L'urgence réelle de dangers écologiques exige une certaine forme de réponse "technique" et il n'est pas question dans cet article de critiquer d'emblée la vague actuelle d'expérimentation et d'innovation dans ce</p>

			contestable (et en quoi) dans le cas de l'audit environnemental ?			type de pratique d'audit. Néanmoins, une préoccupation doit être exprimée. Les recherches comptables existantes suggèrent que certaines pratiques d'audit peuvent construire et diffuser des conceptions de la reddition de comptes plus étroites que celles qu'un discours écologique et durable peut exiger. En effet, l'écologie n'est qu'en partie une question technique, elle concerne également une volonté politique. Alors que l'institutionnalisation de l'audit environnemental prend forme, il se peut que certains d'entre nous ne souhaitent pas que cette arène politique soit l'apanage d'experts autoproclamés tels que les comptables (p. 31).
--	--	--	---	--	--	--