

CHRISTELLE CHAPLAIS-CHOUVIER¹

ESC Clermont BS, CLeRMa

SOPHIE MARMORAT

ESC Clermont BS, CLeRMa

MAXENCE POSTAIRE

ESC Clermont BS, CLeRMa



Quand l'institution comptable semble inébranlable face à l'Anthropocène

Une enquête auprès des professionnels comptables français

Cet article s'intéresse aux pratiques quotidiennes des professionnels comptables susceptibles de faire évoluer la comptabilité face à l'Anthropocène. Les auteurs identifient des pratiques de travail institutionnel associées à un travail d'une part, de maintien de l'institution comptable et d'autre part, de création via le développement de nouveaux modèles comptables. Cette recherche contribue à enrichir la compréhension des freins et limites associés à ces pratiques et explore le rôle que pourraient jouer d'autres acteurs dans l'évolution de l'institution comptable.

DOI:10.1684/rfg.2024.13 © 2024 JLE. Tous droits réservés

1. Auteur correspondant : christelle.chaplais@esc_clermont.fr

L'Anthropocène désigne une nouvelle ère géologique caractérisée par l'impact négatif majeur des activités humaines sur l'ensemble du système terre (Bonneuil et Fressoz, 2016 ; Crutzen, 2006 ; Descola, 2018). Il engendre des irréversibilités, ruptures et discontinuités écologiques (Mora *et al.*, 2017, 2018) qui conduisent les organisations à penser la situation écologique et climatique au-delà des concepts d'externalité ou encore de crise environnementale qui sont traditionnellement utilisés par le monde organisationnel (Bonnet *et al.*, 2021 ; Campbell *et al.*, 2019 ; Morton, 2013 ; Valiorgue *et al.*, 2021). À ce titre, il questionne le rôle de la comptabilité qui, depuis des siècles, en tant que langage des organisations, permet à ces dernières de compter et rendre compte de leur activité en privilégiant une perspective économique (Colasse et Dejean, 2022). Pour répondre aux défis de l'Anthropocène, de nouvelles comptabilités pourraient s'avérer nécessaires (Bebbington *et al.*, 2019) afin de rendre visibles les conséquences environnementales des activités des organisations et de les responsabiliser vis-à-vis de leurs parties prenantes (Dillard et Vinnari, 2019). Les diagnostics scientifiques (*e.g.*, GIEC ou IPBES) signalent une situation environnementale critique et nombreux sont ceux qui considèrent aujourd'hui que la comptabilité est un levier nécessaire pour permettre aux organisations de faire face à l'urgence (Bebbington et Larrinaga, 2014 ; Rambaud et Richard, 2015 ; Valiorgue *et al.*, 2021). La comptabilité, normalisée au niveau national et international, comporte ses propres pratiques, croyances et routines (Aburou, 2019) et constitue, à ce titre, une institution.

Elle s'appuie sur des règles, des normes et des significations partagées qui définissent les actions sociales et guident les interactions en donnant aux acteurs des cadres cognitifs ou des moyens d'interprétation du comportement des autres (Fligstein, 2001). La situation environnementale alarmante qui caractérise l'Anthropocène pourrait encourager les professionnels comptables (PC) – experts-comptables et commissaires aux comptes – à faire émerger un nouveau modèle de comptabilité, à l'instar du modèle CARE (comptabilité adaptée au renouvellement de l'environnement), qui intègre les capitaux naturel et social en complément du capital financier (Rambaud et Richard, 2015). Pourtant, force est de constater qu'à ce jour, ces modèles ne sont pas normalisés et les PC continuent majoritairement d'appliquer le modèle comptable actuel. Aussi, pour comprendre comment les PC, par leurs pratiques, contribuent à la possible évolution de l'institution comptable face à l'Anthropocène, nous mobilisons le cadre du travail institutionnel. Cet ancrage théorique nous permet de révéler les pratiques quotidiennes engagées par les PC qui participent à la création, au maintien ou à la déstabilisation de l'institution comptable (Lawrence et Suddaby, 2006 ; Suddaby *et al.*, 2015). Sur la base d'une étude qualitative auprès de PC, nos résultats montrent que l'institution comptable actuelle est principalement maintenue par des acteurs qui la portent et la perpétuent. Des acteurs peu puissants tentent, par un travail de création, de faire émerger de nouvelles formes de comptabilité. Néanmoins, des rivalités internes entre ces PC, porteurs de nouveaux modèles, nuisent à ce travail de création.

Nous contribuons à la littérature de trois manières. Premièrement, nous soulignons que les tentatives d'émancipation de l'institution comptable des acteurs les moins puissants sont piégées par la confrontation de plusieurs formes de réflexivité. Ces dernières génèrent des logiques d'actions conflictuelles qui nuisent au travail de création. Deuxièmement, nous mettons en lumière la contrainte de l'institution comptable sur l'agence réflexive des PC. Enfin, nous discutons le possible rôle joué par d'autres acteurs, tels que les enseignants, dans l'évolution de l'outil comptable face à l'Anthropocène.

I – LE TRAVAIL INSTITUTIONNEL DES PROFESSIONNELS COMPTABLES FACE À L'ANTHROPOCÈNE

1. La comptabilité et l'Anthropocène

L'activité humaine s'est intensifiée ces derniers siècles et a déclenché des modifications du système Terre. De nombreux chercheurs soutiennent que la Terre est entrée dans une nouvelle ère géologique, l'Anthropocène. Si sa date de démarrage fait encore débat (Bebbington *et al.*, 2019), son impact sur les sociétés humaines est jugé avéré.

L'Anthropocène pourrait entraîner un changement de paradigme et nécessiter que la comptabilité, en tant que science sociale, prenne part à ce changement. Par comptabilité, nous entendons la façon dont les organisations comptent et rendent compte de leurs actions c'est-à-dire la manière dont l'information financière et extrafinancière (dont environnementale) est produite

et communiquée. Burchell *et al.* (1980) soulignent que la comptabilité joue un rôle fondamental dans la société, en permettant notamment de définir la performance. En ce sens, la comptabilité s'inscrit dans une perspective qui privilégie nécessairement certains intérêts au détriment d'autres. Dans le contexte de l'Anthropocène, elle pourrait ainsi permettre de concevoir les organisations comme écologiquement encadrées dans des écosystèmes, dépendantes de ces derniers plutôt que comme des entités essentiellement économiques (Bebbington *et al.*, 2019). Cependant, la plupart des pratiques comptables actuelles sont imbriquées dans une institution fortement normalisée où la préservation du capital économique reste la priorité (Carn et Pernias, 2022 ; Rambaud, 2022 ; Rambaud et Richard, 2015). En ce sens, elles ne sont pas en mesure de répondre aux défis posés par cette nouvelle ère géologique (Valiorgue *et al.*, 2021). Comme le rappellent Feger et Mermet (2021, p. 15) « les systèmes comptables actuels, dans leur grande majorité, rendent invisibles les valeurs de la nature et leur nécessaire prise en compte dans la décision et la gestion ». Dès lors, de nouvelles manières de compter et de rendre compte apparaissent nécessaires pour responsabiliser les organisations (Bebbington *et al.*, 2019) et permettre aux managers de prendre des décisions incluant les impacts environnementaux. Ainsi, face aux enjeux de l'Anthropocène, la comptabilité peut s'envisager davantage comme un construit social porteur de changement et de transition (Gibassier *et al.*, 2020).

Dans le champ de la comptabilité, on assiste, à partir des années 2000, à des

évolutions qui prennent la forme d'une structuration progressive d'un reporting dit extra-financier, permettant ainsi aux entreprises de communiquer leur impact sur l'environnement à travers des informations annexées à leurs états financiers (bilan et compte de résultat). Dans ce domaine, la France fait figure de pionnière avec la loi sur les nouvelles régulations économiques (NRE) en 2001. C'est ensuite au niveau européen qu'ont lieu des avancées majeures avec, en 2014, la directive *Non Financial Reporting Directive (NFRD)* qui impose aux grandes entreprises de publier une déclaration de performance extra financière (DPEF). La nouvelle directive européenne *Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)*, publiée en décembre 2022, fait état d'une plus grande ambition (Carn et Pernias, 2022). Préparée avec l'aide d'un groupe de l'European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) animé par le président de l'organisme de normalisation comptable français, l'Autorité des normes comptables (ANC), elle vise un plus grand nombre d'entreprises, impose un contenu plus exigeant et normé et instaure le principe de la double matérialité financière et d'impact. Elle est accompagnée de normes détaillées de reporting, les *European Sustainability Reporting Standards (ESRS)*. De plus, le règlement taxonomie de juin 2020 établit une classification européenne des activités économiques durables. Il existe également des initiatives extra-européennes telles que celles portées, par exemple, par l'International Sustainability Standards Board (ISSB). Si toutes ces initiatives conduisent les organisations à fournir des informations environnementales

et sociales, elles conservent néanmoins le modèle comptable actuel.

En parallèle, des communautés de chercheurs et de PC, tant à l'international (voir par exemple Arena *et al.*, 2015) qu'en France, se sont engagées dans le développement de nouveaux modèles de comptabilité, mettant sur un même plan les données extra-financières et financières (CARE, Comptabilité universelle, LIFTS, ADESS LOGIC, etc.). À titre d'exemple, le modèle CARE (Comptabilité adaptée au renouvellement de l'environnement), développé depuis 2013 (Rambaud et Feger, 2022), intègre le capital naturel et le capital social dans le bilan au même niveau que le capital financier. Il a fait l'objet d'une vingtaine d'expérimentations auprès d'entreprises de toutes tailles et son développement se poursuit au travers d'une dizaine de programmes de recherche. Tous les modèles de comptabilités écologiques demeurent, pour l'heure, à l'état d'expérimentations et ne peuvent pas être utilisés par les entreprises pour répondre à leurs obligations légales.

Ainsi, la comptabilité constitue une institution fortement réglementée dont les pratiques, référentiels et normes actuellement applicables dans les organisations semblent encore peu adaptés aux enjeux de l'Anthropocène. Les réglementations développées au niveau national et international, comme la CSRD, ne remettent pas en cause le modèle comptable actuel constitué, à ce jour, d'états financiers (bilan et compte de résultat) auxquels sont annexés des indicateurs extra-financiers au sein d'un reporting. Par les changements systémiques qu'elle implique, l'ère de

l'Anthropocène pourrait inciter les PC à faire évoluer le modèle comptable, à l'instar de certains acteurs qui développent de nouveaux modèles.

2. Les professionnels comptables français

Dans le cadre de notre analyse, nous nous intéressons aux experts-comptables et commissaires aux comptes en tant que PC. Ils ont en commun d'avoir obtenu le même diplôme, après un cursus d'apprentissage de huit années et d'appartenir à une profession réglementée régie par deux instances distinctes, l'Ordre des experts-comptables (OEC) et la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC), disposant chacune de relais en région. Toutefois, ils sont soumis à des normes et à un code de déontologie distincts. La mission principale des experts-comptables est l'établissement des comptes des organisations, tandis que les commissaires aux comptes sont chargés de mettre en œuvre des procédures d'audit pour certifier les comptes.

Les PC travaillent dans des cabinets de tailles différentes. Les cabinets de moins de dix salariés représentent 90 % des entreprises du secteur et 40 % du chiffre d'affaires. Ce secteur d'activité se caractérise ainsi par une profusion de petits cabinets, constitués d'un ou plusieurs PC associés et de quelques collaborateurs, disposant principalement d'une clientèle locale de TPE/PME. Les activités réglementées (commissariat aux comptes et expertise-comptable) représentent 90 % de leur activité, ces cabinets étant peu tournés vers le conseil. Le marché est en effet dominé par quatre grands cabinets internationaux ou « Big 4 » (KPMG, E&Y, Deloitte et PWC). Forts de leur présence

auprès d'une clientèle constituée de grands groupes internationaux, les *Big 4* ont, quant à eux, su diversifier leur portefeuille de services en profitant de l'essor du marché du conseil. Véritables firmes multidisciplinaires, leur domination est assurée par leur capital économique (taille), culturel (recrutements massifs principalement dans les grandes écoles, formations réputées), social (réseau auprès des grandes entreprises et des instances professionnelles et de normalisation) et symbolique qui en résulte (crédibilité internationale de leur signature) (Malsch et Gendron, 2013 ; Ramirez, 2012 ; Unerman, 2021). Aussi, leur participation au développement des normes comptables internationales a clairement assis leur réputation d'experts de référence auprès des grands groupes internationaux et des normalisateurs (Aburous, 2019 ; Ramirez, 2012).

Les PC, *via* leurs organisations professionnelles respectives, tentent de se préparer aux nouvelles dispositions et missions autour des questions liées à l'Anthropocène. L'OEC et la CNCC constituent des relais importants pour permettre aux PC de s'approprier les nouvelles normes de reporting extra-financier (CSRD et Taxonomie) applicables chez certains de leurs clients. L'OEC dispose ainsi d'un Comité de normalisation extra-financière et RSE et de groupes de travail spécialisés. À la CNCC, le Comité reporting durabilité publie des avis techniques et supports de missions pour l'audit des reportings extra-financiers. Ces instances ne soutiennent par ailleurs aucun modèle comptable en développement, mais restent à l'écoute des travaux en cours. L'OEC a notamment créé le club « Développement durable » qui permet à

ses membres des partages d'expériences en la matière. Par ailleurs, l'OEC et la CNCC s'appuient sur des organismes spécialisés afin de proposer des formations aux PC (diagnostic RSE, bilan carbone, reporting extra-financier, etc.).

Dans ce contexte, nous proposons d'interroger la façon dont les PC, à travers leur ancrage professionnel et leurs pratiques, pourraient concourir à l'évolution du modèle comptable. Qu'il s'agisse d'accompagner le déploiement de la CSRD, de développer ou diffuser de nouveaux modèles comptables, ou encore de ne rien changer à leurs pratiques, les possibilités sont multiples.

À l'instar d'Aburous (2019), nous considérons que la comptabilité, qui comporte ses propres pratiques, croyances, routines, constitue une institution. Par comptabilité, nous entendons la façon dont les organisations comptent et rendent compte de leurs actions c'est-à-dire la manière dont l'information financière et extra-financière (dont environnementale) est produite et communiquée. La comptabilité est une institution forte et formelle (Gidley et Palmer, 2021), constituée notamment par des normes et des règles imposées par des organismes nationaux et supranationaux. Afin d'identifier les pratiques des PC qui visent à influencer l'institution comptable, nous mobilisons le cadre du travail institutionnel.

3. Le cadre du travail institutionnel

Le cadre théorique du travail institutionnel s'intéresse aux actions délibérées des acteurs sur les institutions. Il permet notamment de comprendre leurs intérêts et les mécanismes utilisés pour créer de nouvelles

institutions, maintenir ou encore déstabiliser les institutions existantes (Bargues *et al.*, 2017 ; Lawrence et Suddaby, 2006). Cette approche insiste sur le rôle de la réflexivité comme élément moteur du travail institutionnel (Lawrence *et al.*, 2013 ; Modell, 2020). La réflexivité est un phénomène individuel qui peut se définir comme la capacité des acteurs à réfléchir à leurs pratiques dans le contexte institutionnel dans lequel ils sont intégrés (Suddaby *et al.*, 2016). Cette réflexivité peut se transformer en agence dite « réflexive » lorsque ces derniers tentent d'agir sur l'institution suite à leurs réflexions (Aleksandrov *et al.*, 2018 ; Modell, 2020 ; Modell *et al.*, 2017). Toutefois, les acteurs peuvent aussi continuer à reproduire leurs pratiques malgré leur réflexivité et ce, notamment lorsqu'ils sont contraints par l'institution et par ses normes. Il s'agit dans ce cas d'une agence dite habituelle (Modell, 2020). Ainsi, le cadre du travail institutionnel porte également une attention au rôle des structures sociales sur les actions des individus.

Certains auteurs soulignent que les acteurs privilégiés par les institutions cherchent à maintenir les dispositions institutionnelles qui favorisent leur position dominante dans le champ (Canning et O'Dwyer, 2016 ; Modell, 2020). Même lorsqu'elles sont solidement ancrées, le travail nécessaire pour maintenir les institutions est important et peut résulter de différentes stratégies (Aburous, 2019 ; Dacin *et al.*, 2010 ; Lok et De Rond, 2013 ; Micelotta et Washington, 2013). Selon Lawrence et Suddaby (2006), le travail de maintien peut consister à renforcer la dimension coercitive de l'institution par la création de règles, la mise en place de mécanismes de contrôle et la création de barrières dissuasives (Canning et O'Dwyer, 2016).

Il peut également s'appuyer sur sa dimension cognitive en valorisant et consolidant les pratiques et les croyances existantes et établies (Canning et O'Dwyer, 2016). Dacin *et al.* (2010) montrent par exemple que les rituels des dîners de l'université de Cambridge permettent de socialiser les nouvelles générations d'acteurs, qui reproduisent ensuite le système de classe britannique. Il existe également un travail de maintien collectif plus « silencieux », qui consiste à reproduire les routines et pratiques cognitivement institutionnalisées (Micelotta et Washington, 2013 ; Zilber, 2009). Continuer à mettre en œuvre la même pratique lorsqu'il existe des alternatives constitue alors un travail de maintien fragmenté et sans doute moins délibéré de la part des acteurs (Aburou, 2019 ; Dacin *et al.*, 2010). Par ailleurs, en cas de menace envers l'institution, certains acteurs peuvent accepter d'intégrer de nouvelles pratiques dès lors qu'elles ne provoquent pas de changement structurel profond de l'institution. Il s'agit dans ce cas d'étirer le script institutionnel, constitué des activités et interactions par lesquelles les individus reproduisent les institutions. Ceci afin de permettre d'intégrer, à titre exceptionnel, ces nouvelles pratiques en vertu d'un « impératif institutionnel supérieur » (Lok et De Rond, 2013, p. 203). Lok et De Rond (2013) prennent ainsi l'exemple de la sélection, lors de la saison 2007, d'une équipe pour une course nautique hautement institutionnalisée qui oppose depuis 185 ans les universités de Cambridge et Oxford. Pour donner une seconde chance à un candidat, le sélectionneur décide d'étirer exceptionnellement le script institutionnel qui prône l'équité et l'objectivité de la sélection en vertu de l'impératif institutionnel de gagner la course.

À l'inverse, les acteurs les moins favorisés par l'institution sont davantage susceptibles d'envisager un travail de création (Battilana, 2011), qui consiste à mettre en place de nouvelles pratiques, routines et normes au travers d'activités (Canning et O'Dwyer, 2016) qualifiées de politiques ou de techniques (Perkmann et Spicer, 2008 ; Silvola et Vinnari, 2021). Le travail politique vise à établir les fondations de la nouvelle institution afin d'en assurer la légitimité en créant des réseaux d'acteurs qui soutiennent l'institution et en définissant les règles, droits et pouvoirs qui la délimitent. Le travail technique vise quant à lui à doter la nouvelle institution de règles de fonctionnement propres. Il peut consister à associer les nouvelles pratiques à des pratiques anciennes pour en faciliter l'adoption, à réaliser un travail de théorisation ou enfin à développer des formations pour permettre aux acteurs de s'appropriier l'institution. Le travail de création peut entrer en confrontation avec le travail que conduisent d'autres acteurs pour maintenir une institution déjà présente. Ainsi, Silvola et Vinnari (2021) ont mis en évidence que le travail de création pouvait être malmené par des acteurs plus puissants qui, eux, conduisent un travail de maintien. Dans leur étude, ils observent que des auditeurs ont tenté de mettre en place une assurance de durabilité obligatoire, tentative mise à mal par des organismes gouvernementaux. S'intéresser à ces confrontations pourrait aider à mieux comprendre l'émergence ou non de nouvelles institutions. Enfin, le travail de déstabilisation consiste à attaquer ou remettre en cause les mécanismes qui conduisent les acteurs à se conformer aux institutions. Canning et O'Dwyer (2016) soulignent que les groupes professionnels sont les plus à même de

MÉTHODOLOGIE

Afin de déceler les pratiques quotidiennes des PC qui concourent à la création, au maintien ou à la déstabilisation de l'institution comptable face à l'Anthropocène, nous avons réalisé 39 entretiens semi-directifs auprès de PC d'une durée moyenne d'une heure. Ils ont été enregistrés et retranscrits, l'anonymat étant garanti. Les premiers PC interrogés ont été contactés à partir de nos réseaux personnels, puis nous avons étendu notre échantillon en prenant soin d'obtenir une diversité de profils en termes de taille de cabinet (*Big 4* et non *Big 4*) et de pratiques liant comptabilité et enjeux environnementaux (*cf.* tableau 1). Par souci de préservation de l'anonymat des personnes interviewées, nous ne pouvons détailler plus précisément la composition de notre échantillon et notamment indiquer quel répondant est impliqué dans quelle instance de normalisation.

Nous avons interrogé les PC à l'aide d'un guide d'entretien et opérationnalisé les enjeux de l'Anthropocène en examinant comment les PC pouvaient intégrer la dimension environnementale dans leurs pratiques. Ainsi notre guide comprend les thèmes principaux suivants : la perception de l'interviewé de la pratique comptable actuelle, les liens entre la comptabilité et l'environnement, ainsi que l'implication de l'interviewé autour de sujets liant environnement et comptabilité (participation aux instances de normalisation, aux programmes de formation, à la réflexion autour de nouveaux modèles comptables, sensibilisation de leurs clients et propositions d'accompagnement aux enjeux environnementaux). Notre guide d'entretien a évolué au fil de notre étude à la suite de la réécoute des interviews, la lecture de nos notes, articles et échanges. Nous l'avons enrichi et modifié afin d'explorer plus précisément certains thèmes, comme les actions conduites pour diffuser de nouveaux modèles comptables ou l'implication dans les instances de normalisation.

Tableau 1 – Présentation de l'échantillon

Types d'acteurs interviewés	Nombre d'acteurs interviewés
<i>PC Big 4</i>	9
Dont pratiques liant comptabilité et enjeux environnementaux	9
Dont membres de commissions, groupes de travail ou organismes de normalisation liés aux questions environnementales	5
<i>PC non Big 4</i>	30
Dont pratiques liant comptabilité et enjeux environnementaux	7
Dont membres de commissions, groupes de travail ou organismes de normalisation liés aux questions environnementales	7

conduire ce travail de déstabilisation. En effet, leurs ressources financières et intellectuelles leur permettent d'utiliser le système judiciaire et l'État (Lawrence et Suddaby, 2006), condition nécessaire pour perturber les institutions fortement normées telles que l'institution comptable.

L'approche par le travail institutionnel permettrait ainsi de mieux caractériser la nature de l'implication des PC dans l'évolution de l'institution comptable face à l'Anthropocène. Cet ancrage théorique nous permet de révéler les pratiques quotidiennes liées au travail institutionnel engagées par les PC envers leur institution (Aburous, 2019 ; Suddaby *et al.*, 2015).

II – RÉSULTAT

Notre analyse nous permet de repérer et d'éclairer les pratiques de travail institutionnel opéré par les PC, qu'il s'agisse d'un travail de maintien ou d'un travail de création opéré par les PC, avec une focale sur la manière dont ils font évoluer leurs propres pratiques pour intégrer la dimension environnementale dans le modèle comptable traditionnel. Nous n'avons pas identifié, dans les discours des PC interviewés, de pratiques liées à un travail de déstabilisation, ce que nous tentons d'expliquer dans la discussion de ce papier.

1. Un travail de maintien à deux niveaux

Nos résultats montrent que le maintien de l'institution comptable provient à la fois de pratiques qui visent, d'une part, à étirer le script institutionnel et, d'autre part, à reproduire « silencieusement » les pratiques existantes. Alors que la première forme de

maintien résulterait d'une agence réflexive de la part des PC, la seconde semble davantage découler d'une agence habituelle.

L'étirement du script institutionnel

L'étirement du script institutionnel consiste, pour certains acteurs, à accepter d'intégrer de nouvelles pratiques afin de faire évoluer l'institution, sans engendrer de changement structurel profond. C'est ainsi que certains PC interviewés, conscients des limites de l'institution comptable actuelle en matière de prise en compte des enjeux environnementaux, œuvrent pour son évolution sans toutefois la remettre fondamentalement en question.

« Oui, la comptabilité peut jouer un rôle dans la prise en compte des impacts environnementaux. Par exemple, on a eu des problèmes sur la comptabilisation des crédits carbone pour des clients. Les normes comptables leur imposent d'avoir une vision court-termiste et de tout passer en charge. Les clients ont renoncé. On a ensuite sollicité un stand d'acteurs au niveau comptable pour faire évoluer les positions. » (PC2).

Depuis 2001 avec la loi NRE, les organisations françaises rendent compte de leurs impacts environnementaux au sein de reportings extra-financiers annexés à leurs états financiers. Cet ensemble constitue ce que nous nommons dans cette recherche le modèle comptable actuel. Sous l'impulsion des demandes émanant de leurs clients, les Big 4 se sont rapidement structurés en constituant un département dédié réunissant des PC capables d'accompagner les entreprises cotées dans la réalisation de ces reportings extra-financiers :

« Notre équipe compte aujourd'hui une centaine de personnes. Nous avons deux pôles.

L'un travaille sur la stratégie de l'entreprise en intégrant les enjeux du développement durable, l'autre sur les aspects de vérification des données extra-financières. » (PC11). Les PC de ces départements assoient leur légitimité sur un réseau multidisciplinaire qui leur permet de se positionner en spécialistes d'un reporting englobant les enjeux économiques, environnementaux, sociaux et sociétaux :

« Je pense qu'on est vraiment les mieux placés, parce qu'on a ces compétences à la fois expertes en développement durable et on a nos collègues de tous les autres métiers sur lesquels on peut s'appuyer. » (PC11).

Ils disent avoir toujours soutenu, sans néanmoins se coordonner, le développement d'un *reporting* extra-financier. Toutefois, pour mieux prendre en compte les enjeux environnementaux et l'urgence d'agir, ils militent désormais en faveur d'un reporting plus ambitieux (notamment en termes de périmètre d'application et de mesures d'impacts) et moins cloisonné entre les données financières et extra-financières. Sans remettre en question le modèle comptable actuel constitué d'états financiers et de données extra-financières réunis au sein d'un reporting, ils souhaitent néanmoins étirer le script institutionnel existant pour lui permettre d'introduire de nouvelles pratiques plus appropriées aux enjeux environnementaux. Les nouvelles directives et normes européennes de reporting extra-financier (CSRD, ESRS et Taxonomie) répondent pleinement à ces attentes :

« Aujourd'hui, le monde des financiers comprend que cette porosité doit s'établir. L'objectif avec les nouvelles réglementations européennes est de ne plus raisonner avec d'un côté du financier, de l'autre de l'extra-financier, mais de casser les silos

et de raisonner en performance globale. » (PC20).

Afin d'étirer le script de l'institution comptable actuelle, les Big 4 engagent un travail de maintien considérable, qui revêt plusieurs formes. La plupart réalisent un travail normatif chronophage. Eu égard aux capitaux dont ils disposent, les Big 4 sont les seuls en mesure de détacher, à temps plein ou à temps partiel, des PC dans des instances internationales de normalisation du reporting extra-financier qui œuvrent, depuis quelques années, à l'évolution des référentiels (CSRD et Taxonomie par exemple) :

« Voilà, ces derniers temps j'ai passé beaucoup de temps à faire des benchmarks européens pour savoir qui veut quoi. Qu'est-ce qu'on pourrait mettre dans cette directive CSRD pour que ça passe ? Un autre associé est à l'EFRAG pour mettre notre pierre à l'édifice sur le prochain référentiel. On est là pour apporter toute notre expertise dans toutes les instances où il faut être pour normer tout ça. » (PC20).

Ce travail se poursuit au niveau national, souvent de manière éparse, plus particulièrement au sein des instances professionnelles. La plupart des PC Big 4 ainsi que quelques PC non Big 4 de notre échantillon, convaincus de la pertinence du reporting extra-financier, engagent individuellement un travail important de *lobbying* et de vulgarisation des nouvelles normes de reporting extra-financier :

« Au sein des comités de la CNCC, on a fait la réponse à la consultation de l'EFRAG, 250 pages pour analyser toutes les dispositions. On a répondu à la consultation de la Commission européenne sur la CSRD. On développe des avis techniques pour les missions de vérification des DPEF.

On fait des formations sur le reporting de durabilité. » (PC38).

Face au déferlement réglementaire, les PC des départements spécialisés des Big 4 sont assaillis de demandes de leurs clients. Cela nécessite de recruter des auditeurs prêts à s'investir sur les questions de reporting extra-financier, qui seront formés dès leur arrivée afin de s'approprier les nouvelles normes, leur mise en œuvre et leur audit :

« Aujourd'hui un auditeur doit être bilingue IFRS/ESRS. Nos métiers doivent être transformés. On a constitué des promotions pour les nouveaux entrants qui passent 50 % de leur temps à faire de l'audit financier et 50 % de l'audit extra-financier. On a bâti un programme de formation avec une partie acculturation, et ensuite, des formations plus techniques, sur les missions de vérification extra-financière. Quels indicateurs? Comment les auditer? Deux semaines de formations hein! » (PC36).

La montée en compétence des auditeurs plus expérimentés constitue également une priorité. Les formations permettent ainsi d'infuser le script institutionnel étiré dans les pratiques de l'ensemble des PC Big 4 :

« Un de nos chantiers est de faire monter en puissance l'auditeur financier sur ces sujets, pour nous libérer davantage. Il va falloir passer à une autre échelle et on est en train de construire un parcours de formation pour faire monter en puissance les auditeurs financiers. » (PC1).

Les PC Big 4 ainsi formés peuvent accompagner leurs clients et ancrer les nouvelles normes de reporting extra-financier dans les pratiques des grandes entreprises françaises :

« Il faut passer beaucoup de temps à sensibiliser. Comme le client lui-même ne

comprendait pas l'intérêt du sujet, on s'en est pris plein la tête au début. Les choses changent. Aujourd'hui, ils comprennent qu'on rentre pleinement dans une logique de reporting intégré. » (PC20).

Par ailleurs, les modèles de comptabilité écologique en cours de développement (comme CARE par exemple) ne sont pas investis par les Big 4 qui pointent, à ce stade, des difficultés opérationnelles et des contraintes normatives les rendant impropres pour répondre à l'urgence environnementale. Ce discours renforce la légitimité du script institutionnel étiré que défendent les Big 4 : « Ce qu'on a aujourd'hui avec les normes c'est satisfaisant en matière de comptabilité. Ce qu'il faut, pour compléter les comptes, c'est un reporting de durabilité. Un actif est un actif, un passif est un passif. Les règles de comptabilisation restent immuables. Dans les modèles de comptabilité écologique, les méthodologies ne sont pas reconnues et manquent de fiabilité. » (PC38).

Conscients des enjeux environnementaux pour les organisations, les PC des départements spécialisés des Big 4, accompagnés par quelques PC non Big 4 au sein des instances professionnelles, engagent un travail institutionnel, non coordonné, de maintien du modèle comptable actuel en préconisant toutefois une évolution du reporting extra-financier telle qu'incarner par les nouvelles normes européennes (CSRD et Taxonomie notamment). En participant à la normalisation du reporting extra-financier, au développement de formations et l'accompagnement des clients sur ces évolutions normatives, ces PC participeraient ainsi au maintien de l'institution comptable actuelle.

Le renforcement de l'institution comptable

Une autre forme de travail de maintien, qualifiée de silencieuse, consiste à reproduire les routines et pratiques institutionnalisées et à renforcer ainsi l'institution comptable.

La majorité des PC non Big 4 ne semble pas incitée à agir pour remettre en cause la prédominance de la focalisation financière des normes comptables. En effet, la plupart d'entre eux soulignent qu'une part importante de leur clientèle priorise la performance économique :

« Je ne trouve pas qu'aujourd'hui il y ait plus de dirigeants avec la fibre écologique, ce qui guide avant tout, c'est la performance économique. » (PC 34)

Le modèle comptable actuel, qui permet de déterminer un résultat financier, conduit les organisations et les praticiens qui les accompagnent à privilégier des choix de gestion qui le maximisent. Les propos recueillis auprès d'un PC non Big 4 montrent comment, au travers de son activité quotidienne, il est amené à recentrer les choix d'un dirigeant sur les impératifs de rentabilité et, ainsi, à reproduire un système au sein duquel la recherche de performance économique prime :

« J'ai 15 entrepreneurs sur la restauration qui viennent me voir par an et qui veulent bouleverser leur business model en travaillant sur des circuits courts et la réalité c'est que trois mois après je les arrête, car leurs prix ne sont pas adaptés et la demande ne suit pas. » (PC 22).

La nature même du métier d'expert-comptable et de commissaire aux comptes, qui vise à se conformer à des normes et des règles, à réitérer un ensemble de routines

comptables et fiscales, laisse, selon les interviewés, peu de place à l'émergence de nouvelles manières de compter et de rendre compte et participe, dès lors, à perpétuer le modèle existant :

« C'est une profession réglementée qui nous assomme de règles, de normes, de lectures, qu'on doit faire chaque semaine pour se tenir informés. » (PC 13).

Cette abondance de prescriptions et de normes dans le modèle comptable est toutefois remise en cause par des PC non Big 4, qui déclarent être conscients des limites du modèle actuel et de son incapacité à pouvoir mesurer et prendre en compte les impacts environnementaux :

« À mon sens, notre profession, du fait d'un cursus trop technique, reste cantonnée à des problématiques trop techniques : comptabilité, fiscalité, juridique. Et on n'élargit pas assez à notre environnement ou à toutes les problématiques sociétales dont fait partie l'environnement. » (PC 6).

Un PC d'un cabinet non Big 4 déplore, à ce sujet, le manque d'ouverture de la normalisation comptable actuelle aux questions écologiques. Ses propos témoignent d'une véritable prise de recul sur sa pratique professionnelle face aux enjeux environnementaux :

« Les normes comptables actuelles ne permettent pas de créativité : “ j'ai le projet de faire des investissements pour réparer mes impacts environnementaux, mais les provisions pour investissement n'existent pas ”. On a des provisions pour réparation de site, mais sur cette hypothèse-là, rien. Donc tant qu'on n'a pas une norme, on ne comptabilise pas. » (PC 39).

Cette réflexivité sur l'application du modèle comptable que nous constatons chez quelques-uns des interviewés

s'accompagne néanmoins d'une reproduction des pratiques et des routines professionnelles. En effet, la majeure partie des PC des cabinets non Big 4 interviewés continue d'exercer leur activité en se conformant aux normes et règles en vigueur, sans chercher à entreprendre ou développer de nouvelles manières de compter et de rendre compte de l'activité des organisations qu'ils accompagnent :

« La formation, c'est un temps que l'on s'accorde pour essayer de s'améliorer et pour penser à des choses qu'on n'a peut-être pas forcément l'habitude de mettre en place. Puis on retombe dans l'engrenage du quotidien avec les problématiques purement financières... Notre quotidien comptable est très formaté, on est pressé par les contraintes en termes de temps, on est un peu des machines à faire des bilans. On enchaîne des bilans machinalement, on passe d'une société à l'autre sans se poser trop de questions. » (PC 15).

Le manque d'implication sur les sujets liant comptabilité et environnement peut par ailleurs s'expliquer par une clientèle composée de petites entreprises non soumises aux obligations de publication des informations extra-financières. Ce sont également des problèmes de mise en œuvre des modèles de comptabilité écologique en cours de développement qui conduisent les PC des cabinets non Big 4, *in fine*, à ignorer cette nouvelle manière de compter et de rendre compte. Considérés comme trop théoriques et difficilement opérationnalisables pour leurs clients, ils s'interrogent notamment sur la manière dont ils pourraient être implémentés :

« Il y a la théorie et la pratique. Avoir l'idée de matérialiser le capital naturel dans les

comptes, c'est très bien, mais comment ? (...) je ne vois pas comment tu peux assurer une traçabilité. » (PC 10).

Enfin, c'est la question de leur rôle dans l'institution comptable qui se pose pour plusieurs PC non Big 4. Manquant de légitimité, ils n'auraient pas vocation à s'immiscer dans un processus de normalisation comptable :

« En tant que PC, on est suiveurs, pas chercheurs ! On applique des normes, on ne va pas les inventer. Certains au niveau national peuvent faire partie de commissions, réfléchir à l'évolution des choses, mais nous non. » (PC 34).

Les PC de notre échantillon provenant de cabinets non Big 4 sont encore majoritairement focalisés sur la dimension économique de la performance de leurs clients. Leurs pratiques consistent principalement à appliquer les normes de l'institution comptable sans chercher à entreprendre un travail de création, et ce, même s'ils sont plusieurs à reconnaître les limites du système comptable actuel. Dans ce sens, en reproduisant localement les pratiques comptables auprès de leurs clients, ils participent à renforcer et à maintenir l'institution comptable existante.

2. Un travail de création miné par des rivalités

Notre recherche met en lumière deux catégories de pratiques relatives au travail de création : un travail technique, théorique et pratique qui consiste à développer de nouveaux modèles comptables ainsi qu'un travail politique de recherche de soutiens pour les légitimer. Nos résultats montrent également les difficultés rencontrées par

les acteurs dans la mise en œuvre de ces pratiques.

Le développement éparé de nouveaux modèles comptables

Le travail technique de création vise à établir des règles de fonctionnement pour la nouvelle institution et consiste notamment à réaliser un travail de théorisation. Nos résultats mettent en évidence un travail de recherche fondamentale et pratique pour développer les fondements théoriques des modèles de comptabilité écologique.

Si de nombreux PC non Big 4 interrogés ont conscience que la manière actuelle de compter et de rendre compte des organisations ne permet pas d'intégrer les problématiques environnementales, seule une minorité d'entre eux tente de participer au développement de ces nouveaux modèles. Le reporting extra-financier ne leur semble pas suffisant et seule la création d'une comptabilité écologique, qui intègre à la fois les capitaux financiers, environnementaux et sociétaux permettra de répondre aux enjeux actuels :

« C'est pour ça que je continue à croire à ce modèle de comptabilité intégrée. Parce que si on ne change pas la façon de comptabiliser, on va dans le mur. » (PC 13).

Certains PC entreprennent un travail important de théorisation pour développer leur propre modèle comptable afin de repenser la comptabilité de manière intégrée et lui permettre ainsi de représenter les impacts des organisations sur l'ensemble de leurs écosystèmes :

« Je suis parti de l'impact des organisations issu des données sur leurs extractions de ressources et leurs émissions. Une fois que j'ai eu ça, je me suis dit :

“ Comment je peux le traduire en comptabilité ? ”. Je n'ai pas trouvé tout de suite. J'ai beaucoup itéré sur des fichiers Excel. Les premières versions étaient lourdes et handicapantes. [...] Et depuis, je fais du développement. Il a fallu que j'acquière plein de connaissances et c'est tellement dense, transversal, donc je ne fais qu'apprendre. » (PC 27).

Malgré le peu de ressources dont ils disposent eu égard aux Big 4, certains PC investissent pour conduire ces travaux de théorisation, en finançant des thèses ou en intégrant des doctorants dans leurs cabinets :

« Comme le sujet (d'un nouveau modèle comptable) n'était vraiment pas mûr, nous avons financé plusieurs thèses qui nous ont permis d'intégrer les impacts environnementaux (dans la comptabilité). » (PC 14).

D'autres PC participent à ce travail de création en s'associant, dans la phase d'expérimentation, à des communautés de chercheurs qui développent de nouveaux modèles comptables. Cette phase de test et de mise en œuvre est primordiale pour assurer leur développement :

« Pour ce nouveau modèle en particulier, il y a énormément d'expérimentations qui se font, par exemple, sur l'agriculture. Heureusement qu'il y a des PC pour tester sur le terrain et faire des expérimentations. Nous nous sommes portés volontaires pour tester ce modèle avec des clients. On s'est formés. Les chercheurs, porteurs des modèles, s'en servent ensuite pour construire leur méthodologie. » (PC 35).

Ainsi, quelques PC entreprennent un travail technique de création en s'engageant dans des travaux de recherche fondamentale ou pratique afin de développer et

expérimenter de nouveaux modèles comptables plus à même de répondre aux enjeux environnementaux.

Toutefois, le développement de plusieurs modèles comptables, par des PC et des chercheurs, n'est pas sans générer des désaccords entre les différents PC engagés dans différentes étapes de ce travail de création. En effet, même s'ils partagent la nécessité de créer un nouveau modèle comptable, tous ne s'accordent pas sur la manière de prendre en compte les enjeux environnementaux. À titre d'exemple, la notion même de capital ne fait pas consensus, tout comme les méthodes de valorisation ou les unités de mesure à retenir (monétaires ou flux physiques). Les points de divergences théoriques sont nombreux :

« Avoir une seule unité de mesure, c'est impossible, les impacts sont tellement disparates. Et même déjà à l'intérieur d'un impact, il y a plein d'unités de mesure ! » (PC 27).

L'application pratique des modèles peut également générer des incompréhensions auprès de certains PC. La généralisation des modèles à des secteurs d'activité autres que ceux sur lesquels ils ont pu être testés semble, par exemple, leur poser un problème.

« Si on veut modifier les comptes, il faut établir une situation de référence dont je vois toute la difficulté et le côté arbitraire. Et ensuite il faut calculer les coûts des plans d'action de plusieurs années, pour maintenir cette situation de référence par rapport à l'activité. Alors, c'est à peu près concevable pour l'agriculture, pour le secteur primaire. Pour le secteur secondaire, je n'ai toujours pas compris comment faire. » (PC39).

Le travail technique mené par les PC se révèle ainsi éparé. Il consiste à développer ou expérimenter de nouveaux modèles comptables sans qu'aucun ne semble faire, à ce stade, consensus.

La difficile recherche de soutiens politiques

Si le travail technique de création permet d'établir le fonctionnement d'une nouvelle institution, il nécessite, en complément, un travail politique pour asseoir sa légitimité. Ce travail politique consiste notamment à créer des coalitions d'acteurs susceptibles de soutenir la nouvelle institution.

Ainsi, parmi les PC qui développent de manière théorique des modèles comptables, certains s'associent à des chercheurs ou à des entreprises pour poursuivre le développement de leur modèle, mais également afin de le diffuser et le déployer à plus grande échelle. Ils forment ainsi une coalition d'acteurs qui vise à légitimer leur travail de création technique.

« Je travaille avec une chaire universitaire sur une méthode de comptabilisation. [...] On commence à en parler autour de nous, à faire des formations. Avant, on n'avait pas de financement. Donc on a tenu à bout de bras cette démarche. Maintenant la méthodologie est bien en forme. On pense ne pas tarder à la publier. C'est vrai que ça fait quelques mois qu'on le dit, mais ça va le faire. On l'a expérimentée auprès d'entreprises. » (PC39).

Par leur implication au sein des instances représentatives de la profession comptable (OEC et CNCC en particulier) certains PC tentent également de valoriser un nouveau modèle comptable. Nos résultats montrent

que cette démarche peut se révéler contre-productive et générer, au contraire, des rivalités entre PC.

« Alors que plusieurs PC présentent de nouveaux modèles comptables dans les bureaux de l'ordre, PC27 propose d'expliquer le modèle qu'il vient de mettre au point. Malgré les protestations de certains PC face à ce nouveau concurrent, PC27 est tout de même autorisé à présenter son modèle. Cependant, le maître de séance ne respecte pas le temps de parole accordé à PC27 et le coupe au bout d'une dizaine de minutes. Face aux réactions malveillantes des PC ayant assisté à la présentation, un des membres de l'assistance recommande à PC27 de retirer les documents qu'il avait partagés par crainte qu'ils ne lui soient dérobés ».

Il convient de souligner que les PC impliqués dans le développement de nouveaux modèles comptables n'ont pas encore obtenu le soutien des instances professionnelles (OEC et CNCC en particulier) ou normatives (ANC) comptables, qui semblent, pour le moment, faire preuve d'attentisme.

« Il n'y a pas de préférence de l'institution. Elle attend de voir si un modèle sera un jour simple d'utilisation et applicable par le plus grand nombre. À ce moment-là peut-être que l'ANC définira des règles et ensuite l'institution travaillera sur le modèle choisi. » (PC 35).

Cette situation conduit certains PC à tenter de s'imposer face à leurs concurrents afin de gagner le soutien du normalisateur et capter ainsi l'intégralité du marché.

« Il y a plusieurs chapelles, car c'est un sujet nouveau. C'est la prime à celui qui occupera le terrain. Le gagnant captera tout l'audimat. (...) Les tensions sont dues à la

volonté d'acteurs influents d'imposer un modèle comme l'unique méthode viable. » (PC 37).

Ces rivalités entre PC révèlent des pratiques individualistes susceptibles de nuire à l'émergence d'un modèle qui ferait consensus.

« Ce sont des guerres d'egos et c'est politique. Ce qui est compliqué dans ces sujets, c'est que finalement chacun tire la couverture à soi, pense que sa méthode est la meilleure et en fait, ça bloque tout le monde. » (PC2).

En l'absence de consensus autour d'un nouveau modèle comptable et de soutien du normalisateur comptable ou des instances professionnelles, la recherche de soutiens politiques fait naître des rivalités qui nuisent vraisemblablement au travail de création des PC.

III – DISCUSSION

Bien que de plus en plus de travaux dans le domaine comptable utilisent le cadre du travail institutionnel, peu d'entre eux révèlent les pratiques engagées par les acteurs pour réaliser ce travail et les freins ou limites rencontrés à cette occasion (Modell, 2020). Notre recherche conduite auprès des PC français permet de dégager trois grandes contributions.

1. Le piège des réflexivités multiples dans les tentatives d'émancipation institutionnelle

Cette étude participe au développement des travaux mobilisant le cadre du travail institutionnel pour comprendre l'évolution des pratiques comptables. Comme le souligne Modell (2020), les études antérieures

ont tendance à se focaliser sur les acteurs les plus puissants (Chiwamit *et al.*, 2014 ; Gibassier, 2017 ; Mulligan et Oats, 2016), limitant ainsi la compréhension de la situation des autres acteurs. Nous contribuons à la littérature en observant empiriquement des tentatives d'émancipation de la part d'acteurs peu puissants, aux ressources limitées (Blanc et Huault, 2010 ; Heaphy, 2013) que sont les PC non Big 4 qui développent de nouveaux modèles comptables. Pour initier leur émancipation, ces PC identifient de nouvelles manières de faire et les mettent en œuvre afin de remettre en cause l'institution comptable (Modell, 2020). Nos résultats illustrent le travail théorique de Modell (2020), en mettant en lumière une agence réflexive de ces acteurs qui tentent, de manière ascendante, de modifier l'institution comptable. En effet, nous observons que certains des PC non Big 4, conscients des limites du modèle actuel et de ses difficultés à intégrer les enjeux environnementaux, tentent, à travers leurs pratiques, de développer et légitimer de nouveaux modèles comptables. C'est par un travail technique de théorisation et un travail politique de recherche de soutiens que ces acteurs tentent de créer une nouvelle institution. Notre étude contribue également à montrer les difficultés liées au travail de création, plus particulièrement celles inhérentes aux rapports de force entre acteurs peu puissants. Nous soulignons notamment que la création d'une nouvelle institution comptable fait peser le risque d'un « piège de réflexivité » (Aleksandrov *et al.*, 2018). Ce piège correspond à une situation où de multiples formes de réflexivité éclosent, mais où les acteurs échouent à atteindre un consensus sur un type spécifique d'actions

à mener parce qu'ils proviennent d'institutions différentes. Nous montrons que ce piège peut également se déclencher lorsque les acteurs sont issus de la même institution (l'institution comptable). Nos résultats montrent que les PC ne partagent pas la même vision d'un nouveau modèle comptable. Des dissonances existent quant à la manière de prendre en compte les enjeux environnementaux. Ces réflexivités diverses sous-tendent des logiques d'actions conflictuelles, qui génèrent notamment des rivalités et peuvent nuire au travail de création (Lanciano et Saleilles, 2011).

2. Une agence réflexive sous contrainte de l'institution

Comme le souligne Modell (2022), les études qui adoptent le cadre du travail institutionnel et notamment celles sur les pratiques comptables, ont tendance à ignorer l'influence de l'institution sur les acteurs (Aliabadi *et al.*, 2021 ; Modell, 2020). Nos résultats permettent d'améliorer notre compréhension du lien entre réflexivité, agence et contrainte de l'institution. Premièrement, nos résultats soulignent la manière dont l'agence réflexive de certains acteurs est limitée par l'institution comptable actuelle. Nous mettons en effet en lumière la réflexivité de la plupart des PC non Big 4 interrogés sur l'institution comptable. Ces derniers soulignent la nécessité de mieux prendre en compte les enjeux environnementaux dans la comptabilité. Cependant, cette réflexivité ne se traduit pas nécessairement en agence réflexive. En effet, ces PC continuent d'appliquer « silencieusement » les pratiques de l'institution comptable actuelle,

participant ainsi à son maintien (Dacin *et al.*, 2010). Cette reproduction des pratiques leur semble résulter de la nécessité de répondre aux demandes de leurs clients, d'appliquer des normes ou encore, de la formation qu'ils ont reçue (Boulianne *et al.*, 2018).

Deuxièmement, nos résultats mettent en lumière la manière dont l'agence réflexive des PC Big 4 se traduit par des pratiques qui visent à maintenir l'institution en étirant le script institutionnel (Lok et De Rond, 2013). Leur position dominante dans le champ les incite à promouvoir de nouvelles normes de reporting extra-financier afin de tenir compte des enjeux environnementaux sans remettre en question les fondements de l'institution. En effet, comme le soulignent plusieurs auteurs, les actions de lobbying des Big 4 sont facilitées par l'importance des divers capitaux dont ils disposent (Malsch et Gendron, 2013 ; Ramirez, 2012 ; Unerman, 2021). Ce travail de maintien les aide à conserver ainsi leur position avantageuse au sein de l'institution (Modell, 2020, 2022), mais aussi à la renforcer (Zilber, 2009). Ainsi, au contraire des travaux de Gibassier (2017) qui soulignent qu'une élite peut entamer un travail de création, notre étude rejoint celles qui font plutôt état d'un travail de maintien (Malsch et Gendron, 2013) en précisant que ce travail peut se traduire par un étirement du script institutionnel.

3. Le rôle d'autres acteurs quant à l'évolution de l'outil comptable face à l'Anthropocène

Cette étude nous amène aussi à penser le rôle de la comptabilité comme un

outil de gestion majeur pour faire face à l'Anthropocène et à réfléchir à la manière dont les acteurs pourraient s'en saisir. La comptabilité n'est pas seulement et simplement une agrégation de données chiffrées présentées en application de règles et de normes pré-établies et acceptées de tous. Envisagée comme un construit social, elle joue au contraire un rôle politique important et structurant pour nos sociétés (Colasse et Dejean, 2022). Dans sa conception actuelle, la comptabilité peut conduire les acteurs à prioriser la performance financière au détriment des enjeux écologiques (Richard, 2012 ; Valiorgue *et al.*, 2021).

Comme le suggèrent Bebbington *et al.* (2019), la comptabilité gagnerait à se rapprocher d'autres sciences et notamment des sciences naturelles afin de ne plus concevoir les organisations comme détachées du système Terre. C'est notamment la voie qu'ont choisie certains acteurs qui développent de nouveaux modèles comptables mettant sur un même plan la préservation des capitaux naturels, humains et financiers (Rambaud et Richard, 2015). Cette réinvention de la comptabilité pourrait concourir à une réorientation des pratiques.

Pourtant, malgré le développement de nouvelles formes de comptabilité, nos résultats soulignent un important travail de maintien de la part de certains PC qui limiterait l'émergence d'une nouvelle grammaire comptable. Aussi, les PC ne semblent pas être les seuls acteurs à maintenir l'institution comptable dans son état actuel. Qu'en est-il par exemple du rôle des enseignants *via* les formations qu'ils dispensent ? Les pratiques de

travail de maintien observées chez les PC semblent également se retrouver chez les enseignants-chercheurs (Boyce, 2004) qui continuent de transmettre les normes et règles comptables en vigueur, limitant ainsi l'agence réflexive des acteurs qui portent l'institution comptable (Aburous, 2019). Comme le soulignent Chaplais et Marmorat (2021), acculturer les étudiants à une autre manière de penser la comptabilité serait un atout essentiel pour leur permettre de développer leur réflexivité lorsqu'ils seront en activité.

CONCLUSION

Cette recherche révèle les pratiques quotidiennes par lesquelles les PC, face aux enjeux de l'Anthropocène, participent à la création, au maintien ou à la déstabilisation de l'institution comptable. Nos résultats nous permettent notamment d'explorer les raisons de son maintien. Les tentatives d'émancipation de l'institution comptable des acteurs les moins puissants, qui se voient piégés par la confrontation de différentes formes de réflexivité, générant des logiques d'actions conflictuelles, nuisent *in fine* au travail de création. Nos résultats montrent également que l'agence réflexive des PC est contrainte par l'institution. Par ailleurs, les PC, en tant qu'acteurs individuels, ne disposant pas des ressources nécessaires pour mobiliser le système judiciaire et étatique, n'entreprennent pas de travail de déstabilisation. Nous révélons également une voie possible d'évolution de l'institution comptable face à l'Anthropocène, *via* le rôle potentiel d'autres acteurs. D'un point de vue managérial, si les PC souhaitent engager un travail de création

institutionnelle susceptible d'aboutir, cette recherche suggère la nécessité d'une action coordonnée. Les acteurs les plus engagés, souvent à l'initiative d'un travail de création, gagneraient à joindre leurs compétences dans le développement et la diffusion d'un unique modèle comptable. Les Big 4, par leur position dominante et leur implication dans les instances de normalisation nationales et internationales, pourraient orienter la création de normes, sanctions, et récompenses soutenant ce nouveau modèle. Néanmoins, tant qu'un normalisateur ne s'emparera pas de la question de la création d'un nouveau modèle comptable, une nouvelle institution comptable ne pourra émerger.

Notre étude n'est pas sans limites. Nous n'avons interrogé qu'une minorité de PC en exercice ce qui peut générer un biais de représentativité et donc, ne peut aboutir à une généralisation des résultats. Aussi, les PC français ont de multiples interactions avec d'autres acteurs (par exemple les académiques) ou des professionnels comptables d'autres nationalités. Ils n'évoluent pas dans un système « fermé ». Dès lors, il pourrait être intéressant d'explorer ces interactions et d'étudier comment elles influencent le travail institutionnel en cours. Par ailleurs, par mesure de simplification, les enjeux de l'Anthropocène ont ici été réduits aux questions environnementales, quand bien même d'autres problématiques telles que la justice sociale dans un monde contraint pourraient être également étudiées. Enfin, l'adoption d'une approche longitudinale permettrait d'analyser les évolutions des freins et des leviers sur la création ou le maintien de l'institution comptable.

BIBLIOGRAPHIE

- Aburous D. (2019). "IFRS and institutional work in the accounting domain", *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 62(C), p. 1-15.
- Aleksandrov E., Bourmistrov A., Grossi G. (2018). "Participatory budgeting as a form of dialogic accounting in Russia: Actors' institutional work and reflexivity trap", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 31, n° 4, p. 1098-1123.
- Aliabadi F.J., Farooq M.B., Sharma U., Mihret D.G. (2021). "Institutional work and the interplay of stability and change in public budgeting reform: The case of public universities in Iran", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 34, n° 4, p. 786-818.
- Arena M., Conte A., Melacini M. (2015). "Linking environmental accounting to reward systems: the case of the Environmental Profit and Loss Account", *Journal of Cleaner Production*, 108, p. 625-636.
- Bargues É., Hollandts X., Valiorgue B. (2017). « Mettre en œuvre une gouvernance démocratique suite à une reprise en SCOP. Une lecture en termes de travail institutionnel », *Revue française de gestion*, vol. 43, n° 263, p. 31-50.
- Battilana J. (2011). "The enabling role of social position in diverging from the institutional status quo: Evidence from the UK National Health Service", *Organization Science*, vol. 22, n° 4, p. 817-834.
- Bebbington J., Larrinaga C. (2014). "Accounting and sustainable development: An exploration", *Accounting, organizations and society*, vol. 39, n° 6, p. 395-413.
- Bebbington J., Österblom H., Crona B., Jouffray J.-B., Larrinaga C., Russell S., Scholtens B. (2019). "Accounting and accountability in the Anthropocene", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 33, n° 1, p. 152-177.
- Blanc A., Huault I. (2010). « Reproduction de l'ordre institutionnel face à l'incertitude », *Revue française de gestion*, vol. 36, n° 203, p. 85-99.
- Bonnet E., Landivar D., Monnin A. (2021). *Héritage et fermeture : une écologie du démantèlement*, Éditions divergences.
- Bonneuil C., Fressoz J. (2016). « L'événement Anthropocène : La Terre, l'histoire et nous » (Nouvelle éd. révisée et augmentée, *Éditions Points*.
- Boulianne E., Keddie L.S., Postaire M. (2018). "(Non) coverage of sustainability within the French professional accounting education program", *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, vol. 9, n° 3, p. 313-335.
- Boyce G. (2004). "Critical accounting education: teaching and learning outside the circle", *Critical perspectives on Accounting*, vol. 15, n° 45, p. 565-586.
- Burchell S., Clubb C., Hopwood A., Hughes J., Nahapiet J. (1980). "The roles of accounting in organizations and society", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5, n° 1, p. 5-27.

- Campbell N., McHugh G., Dylan-Ennis P. (2019). "Climate change is not a problem: Speculative realism at the end of organization", *Organization Studies*, vol. 40, n° 5, p. 725-744.
- Canning M., O'Dwyer B. (2016). "Institutional work and regulatory change in the accounting profession", *Accounting, Organizations and Society*, 54, p. 1-21.
- Carn C., Pernias M. (2022). « Les entreprises face à la comptabilité socio-environnementale », *L'Économie Politique*, n° 96, p. 90-101.
- Chaplais C., Marmorat S. (2021). « L'enseignement de la comptabilité face à l'urgence climatique », *Expériences pédagogiques depuis l'Anthropocène*, Éditions des archives contemporaines, p. 87-100.
- Chiwamit P., Modell S., Yang C.L. (2014). "The societal relevance of management accounting innovations: Economic value added and institutional work in the fields of Chinese and Thai state-owned enterprises", *Accounting and Business Research*, vol. 44, n° 2, p. 144-180.
- Colasse B., Dejean F. (2022). « Représentation comptable de l'entreprise et développement durable », *L'Économie Politique*, n° 93, p. 20-33.
- Crutzen P.J. (2006). "The 'anthropocene'", *Earth System Science in the Anthropocene*, Springer, p. 13-18.
- Dacin M.T., Munir K., Tracey P. (2010). "Formal dining at Cambridge colleges: Linking ritual performance and institutional maintenance", *Academy of Management Journal*, vol. 53, n° 6, p. 1393-1418.
- Descola P. (2018). « Chapitre 1. Humain, trop humain? », *Penser l'Anthropocène*, Presses de Sciences Po, p. 19-35.
- Dillard J., Vinnari E. (2019). "Critical dialogical accountability: From accounting-based accountability to accountability-based accounting", *Critical Perspectives on Accounting*, 62, p. 16-38.
- Feger C., Mermet L. (2021). « Innovations comptables pour la biodiversité et les écosystèmes: une typologie axée sur l'exigence de résultat environnemental », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 27, n° 1, p. 13-50.
- Fligstein N. (2001). "Social skill and the theory of fields", *Sociological theory*, vol. 19, n° 2, p. 105-125.
- Gibassier D. (2017). "From écobilan to LCA: the elite's institutional work in the creation of an environmental management accounting tool", *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 42, p. 36-58.
- Gibassier D., Michelon G., Cartel M. (2020). "The future of carbon accounting research: 'we've pissed mother nature off, big time'", *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, vol. 11, n° 3, p. 477-485.
- Gidley D., Palmer M. (2021). "Institutional work: A review and framework based on semantic and thematic analysis", *M@n@gement*, vol. 24, n° 4, p. 49-63.

- Heaphy E.D. (2013). "Repairing breaches with rules: Maintaining institutions in the face of everyday disruptions", *Organization Science*, vol. 24, n° 5, p. 1291-1315.
- Lanciano E., Saleilles S. (2011). « Le travail institutionnel du mouvement des Amap », *Revue française de gestion*, vol. 37, n° 127, p. 155-172.
- Lawrence T.B., Leca B., Zilber T.B. (2013). "Institutional work: Current research, new directions and overlooked issues", *Organization Studies*, vol. 34, n° 8, p. 1023-1033.
- Lawrence T.B., Suddaby R. (2006). "1.6 institutions and institutional work", *The Sage handbook of organization studies*, p. 215-254.
- Lok J., De Rond M. (2013). "On the plasticity of institutions: Containing and restoring practice breakdowns at the Cambridge University Boat Club", *Academy of Management Journal*, vol. 56, n° 1, p. 185-207.
- Malsch B., Gendron Y. (2013). "Re-theorizing change: Institutional experimentation and the struggle for domination in the field of public accounting", *Journal of Management Studies*, vol. 50, n° 5, p. 870-899.
- Micelotta E.R., Washington M. (2013). "Institutions and maintenance: The repair work of Italian professions", *Organization Studies*, vol. 34, n° 8, p. 1137-1170.
- Modell S. (2020). "Accounting for institutional work: A critical review", *European Accounting Review*, vol. 31, n° 1, p. 33-58.
- Modell S. (2022). "Is institutional research on management accounting degenerating or progressing? A lakatosian analysis", *Contemporary Accounting Research*, vol. 39, n° 4, p. 2560-2595.
- Modell S., Vinnari E., Lukka K. (2017). "On the virtues and vices of combining theories: The case of institutional and actor-network theories in accounting research", *Accounting, Organizations and Society*, n° 60, p. 62-78.
- Mora C., Dousset B., Caldwell I.R., Powell F.E., Geronimo R.C., Bielecki C.R., Counsell C.W., Dietrich B.S., Johnston E.T., Louis L.V. (2017). "Global risk of deadly heat", *Nature Climate Change*, vol. 7, n° 7, p. 501-506.
- Mora C., Spirandelli D., Franklin E.C., Lynham J., Kantar M.B., Miles W., Smith C.Z., Freel K., Moy J., Louis L.V. (2018). "Broad threat to humanity from cumulative climate hazards intensified by greenhouse gas emissions", *Nature Climate Change*, vol. 8, n° 12, p. 1062-1071.
- Morton T. (2013). *Hyperobjects: Philosophy and Ecology after the End of the World*, U of Minnesota Press.
- Mulligan E., Oats L. (2016). "Tax professionals at work in Silicon Valley", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 52, p. 63-76.
- Perkmann M., Spicer A. (2008). "How are management fashions institutionalized? The role of institutional work", *Human Relations*, vol. 61, n° 6, p. 811-844.

- Rambaud A. (2022). « CARE : repenser la comptabilité sur des bases écologiques », *L'Économie politique*, n° 93, n° 1, p. 34-49.
- Rambaud A., Feger C. (2022). « Une brève introduction au modèle CARE et à la comptabilité écosystème-centrée », *Horizons Publics*, n° 26, p. 50-57.
- Rambaud A., Richard J. (2015). "The "Triple Depreciation Line" instead of the "Triple Bottom Line": towards a genuine integrated reporting", *Critical Perspectives on Accounting*, Elsevier, vol. 33, p. 92-116.
- Ramirez C. (2012). "How Big Four audit firms control standard-setting in accounting and auditing", *Finance: The Discreet Regulator*, Springer, p. 40-58.
- Richard J. (2012). *Comptabilité et développement durable*, Economica.
- Silvola H., Vinnari E. (2021). "The limits of institutional work: A field study on auditors' efforts to promote sustainability assurance in a trust society", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 34, n° 1, p. 1-30.
- Suddaby R., Saxton G.D., Gunz S. (2015). "Twittering change: The institutional work of domain change in accounting expertise", *Accounting, Organizations and Society*, 45, p. 52-68.
- Suddaby R., Viale T., Gendron Y. (2016). "Reflexivity: The role of embedded social position and entrepreneurial social skill in processes of field level change", *Research in Organizational Behavior*, 36, p. 225-245.
- Unerman J. (2021). "The accounting profession's environmental accounting and reporting thought leadership", *Routledge Handbook of Environmental Accounting*, Routledge, p. 65-77.
- Valiorgue B., Labardin P., Bluntz C. (2021). « Réformer la comptabilité des exploitations agricoles pour relever le défi alimentaire de l'Anthropocène », *Systèmes alimentaires/ Food Systems*, n° 6, p. 45-66.
- Zilber T.B. (2009). "Institutional maintenance as narrative acts", *Institutional Work: Actors and Agency in Institutional Studies of Organizations*, 205, p. 235.