



HAL
open science

Institutionnalisation de la RSE par les acteurs du conseil issus de l'audit financier : analyse des stratégies de légitimation

Claire Legain

► To cite this version:

Claire Legain. Institutionnalisation de la RSE par les acteurs du conseil issus de l'audit financier : analyse des stratégies de légitimation. *Revue de Management et de Stratégie - RMS*, 2021. hal-03204036

HAL Id: hal-03204036

<https://hal.science/hal-03204036>

Submitted on 21 Apr 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.



Distributed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License

Institutionnalisation de la RSE par les acteurs du conseil issus de l'audit financier : analyse des stratégies de légitimation

Institutionalization of CSR by consulting firms of financial audit sector: analysis of legitimation strategies

LEGAIN CLAIRE

Doctorante en sciences de gestion à l'INRAE.

Résumé :

Les acteurs des marchés de la « vertu » agissent en tant qu'entrepreneurs institutionnels, qui créent ou bouleversent des pratiques institutionnalisées dans un champ particulier en fonction de leurs intérêts. Ils créent des standards et des systèmes de valeurs qu'ils cherchent ensuite à légitimer en tant que normes explicites. En s'intéressant aux stratégies de légitimation mises en œuvre par les acteurs du conseil en RSE issus du secteur de l'audit financier, tels que les Big Four, cette étude entend mettre en évidence la participation de ces derniers au construit social de la RSE et ainsi apporter des éléments de réponse à la question qui sous-tend notre démarche : ces derniers participent-ils à ancrer une RSE répondant aux problématiques sociétales contemporaines ? Tout en contribuant à la théorie néo-institutionnelle, l'originalité de cet article repose sur son étude de cas constituée, d'une part, d'une entreprise internationale de service en ingénierie et d'autre part, d'un cabinet de conseil issu de l'audit

Legain C., 2021, Institutionnalisation de la RSE par les acteurs du conseil issus de l'audit financier : analyse des stratégies de légitimation, *Revue Internationale de Management et de Stratégie*, <http://www.revue-rms.fr/>.

financier ; une analyse de la prestation de conseil fournie par ce dernier permettra un éclairage des stratégies de légitimation.

Mots clefs : Entrepreneurs institutionnels, Institutionnalisation, Stratégies de légitimation, Responsabilité sociale des entreprises,

Abstract :

Actors of markets for virtue act as institutional entrepreneurs who create or disrupt institutionalized practices in a particular field according to their interests. They create standards and value systems that they seek to legitimize as explicit norms. By examining the legitimation strategies implemented by CSR consulting firms from the financial auditing sector, such as the Big Four, this study aims to highlight their participation in the social construction of CSR and thus answer the question underlying our approach: do they contribute in embedding a CSR that responds to social and environmental challenges? While contributing to the neo-institutional theory, this paper owes its originality to its case study consisting of an international engineering services company on one hand, and a consulting firm with a background in financial auditing on the other; an analysis of the consulting service provided by the latter will shed light on legitimation strategies.

Key Words : Institutional entrepreneurs, Institutionnalization, Legitimation strategy, Corporate social responsibility

INTRODUCTION

Qu'il s'agisse du commerce équitable, de l'investissement socialement responsable (ISR) ou du conseil en responsabilité sociétale des entreprises (RSE), les marchés de la « vertu¹ » reflètent la capacité d'absorption et de recyclage de la critique du système capitaliste (Boltanski et Chiapello, 2005) par un processus d'intégration des externalités négatives et de la moralité au sein des mécanismes du marché (Brès et Gond, 2014). Concernant la RSE, l'évolution de la réglementation ainsi que l'émergence d'un Business case² construit sur une vision utilitariste, vont tous deux contribuer à l'essor du marché du conseil dans ce domaine. Selon Carroll et Shabana (2010) « the business case refers to the bottom-line reasons for businesses pursuing Corporate Social Responsibility (CSR) strategies and policies [...] it is the 'business' justification and rationale; that is, the specific benefits to businesses in an economic and financial ('bottom-line') sense that would flow from CSR activities and initiatives ». Au cœur de cette logique sont placés une série d'arguments : l'argument d'un calcul « coûts-avantages » en référence aux économies effectuées sur les consommations d'eau, d'électricité, de matières premières, etc. ; des arguments basés sur l'avantage comparatif que peut constituer la RSE pour attirer les « meilleurs » profils, les investisseurs, les clients sensibles à des démarches responsables, etc. ; ou encore l'opportunité de faire émerger des produits innovants sur un nouveau marché.

En s'inscrivant dans cette vision, la RSE s'est rapidement transformée en un produit commercialisable. De façon opportuniste ou par conviction, différents types d'acteurs vont se positionner sur le marché du conseil en RSE : les « Big Four³ » et autres cabinets issus de l'audit et conseil financier ; les « experts », constitués principalement de petites et moyennes entreprises spécialisées dans le conseil en développement durable ainsi que les organisations non gouvernementales (Maguire et al, 2004). Dans ce contexte, les consultants, par le biais desquels se manifeste l'activité de conseil, apparaissent comme des « traducteurs de problèmes sociaux et environnementaux qui reconstruisent et reconditionnent les problèmes en propositions « vendables » » (Brès et Gond, 2014).⁴ En effet, certaines études ont permis de mettre en lumière que ces acteurs agissent comme des entrepreneurs institutionnels (EI) qui créent ou bouleversent des pratiques institutionnalisées dans un champ particulier en fonction de leurs intérêts. Ils créent des standards, des systèmes de valeurs, des « mythes rationnels » (Pokrovsky, 2006) qu'ils cherchent ensuite à institutionnaliser en tant que normes explicites par une stratégie de légitimation.

Partant ainsi du postulat selon lequel les sociétés de conseil en RSE agissent comme des entrepreneurs institutionnels et qu'ils participent à la création d'une réalité sociale, nous avons souhaité nous intéresser aux actions permettant d'institutionnaliser des pratiques à travers la problématique suivante : De quelle manière les stratégies de légitimation mises en œuvre par les acteurs du conseil en RSE contribuent-elles au processus d'institutionnalisation de la RSE ? La présence des Big Four sur le marché de la RSE est particulièrement intéressante, ce, à plusieurs niveaux. D'une part, ces cabinets ne présentent à priori aucune expertise préalable dans le domaine de la RSE ; d'autre part, jouissant d'une position d'influence auprès des instances de régulation

françaises et européennes, nous pouvons supposer que leur entrée sur le marché de la RSE bénéficiera d'un rayonnement similaire.

Cette étude s'inscrit dans un contexte de crises sociales (inégalités croissantes) et environnementales (réchauffement climatique, perte de la biodiversité) générées par un modèle économique qui se révèle incompatible avec le bien commun. Face à ce décalage entre fonctionnement économique et intérêt collectif, il est aisé de placer la responsabilité sociétale des entreprises et la nécessité de ré-encastrement de ces dernières dans la société comme une réponse à un besoin fondamental de changement. S'interroger sur les formes prises par la RSE, c'est-à-dire son institutionnalisation, revient ainsi à considérer les questions sociales et écologiques. Afin de préciser notre vision d'un concept aux contours instables, nous retenons les propos de Gaël Giraud résumant les intentions initiales de la RSE comme étant de « réordonner l'activité des entreprises de manière à ce que celles-ci n'agissent plus et ne fussent plus gérées comme des boîtes noires exclusivement destinées à produire des dividendes pour leurs actionnaires, mais comme une communauté de personnes qui travaillent ensemble, et de parties prenantes qui interagissent, au service d'un projet socialement utile » (Bommier, Renouard, 2018). A l'antipode d'une vision utilitariste illustrée par le business case, c'est dans cette approche du « socialement utile » et du bien commun que nous situons la RSE dans cette étude.

Il convient également de situer le processus d'institutionnalisation de la RSE. Ce dernier est marqué par une « production normative » issue d'une confrontation entre une forme d'activisme de la société civile, les entreprises privées et leurs représentants d'intérêts (syndicats et lobbystes) ainsi que les règles légales produites par les pouvoirs publics, jusque-là peu contraignantes mais ayant le bénéfice de marquer une évolution positive de la RSE (Bodet et Lamarche, 2007). Les discussions actuelles autour d'une législation sur le devoir de vigilance à l'échelle européenne témoignent des tensions inhérentes au débat de la RSE entre, notamment, les ONG réclamant une réglementation forte et les organisations patronales souhaitant restreindre la portée de cette dernière. L'institutionnalisation de la RSE résultant ainsi d'un rapport de force, analyser l'influence des acteurs du conseil issus de l'audit financier constitue, à nos yeux, un enjeu important. A travers les activités de conseil, ces derniers contribuent-ils à la mise en forme des idéaux sociétaux de la RSE au sein de l'entreprise ? In fine, c'est à cette question sous-jacente que nous tenterons d'apporter des éléments de réponses.

Hasselbladh et Kallinikos (2000) identifient trois temps caractéristiques d'un processus d'institutionnalisation : l'objectivation, correspondant à la définition d'un domaine d'action traduisant les idéaux et le discours de la RSE (la santé au travail, l'environnement, la corruption, etc.) ; un temps de stabilisation par des « formes de technologies de gestion définissant des principes de performance » ; enfin un temps de subjectivation dans lequel les discours et idéaux sont intériorisés par les acteurs (Moquet et Pezet, 2006). Si la définition du domaine d'action est en partie issue des revendications sociétales, les temps de stabilisation et de subjectivation représentent un espace potentiel d'influence pour les acteurs institutionnels du champ de la RSE.

Puisque nous mobilisons le concept d'entrepreneuriat institutionnel afin de rendre compte des stratégies de légitimation mises en œuvre, cette étude trouve son ancrage théorique dans le champ néo-institutionnel. La méthode de recherche repose sur une enquête qualitative permettant ainsi une approche compréhensive à visée exploratoire. L'étude de cas comprend deux entreprises. D'un côté, une entreprise internationale de service en ingénierie soumise à la réglementation encadrant le reporting extra-financier (dit reporting RSE) que l'on nommera Omega ; de l'autre, un cabinet de conseil issu de l'audit et conseil financier que l'on nommera Performance Conseil. N'étant pas comptabilisé dans les Big four, Performance Conseil bénéficie néanmoins d'une notoriété internationale importante et d'une influence considérable dans le marché de l'audit et du conseil. Nous considérons ainsi que l'entreprise présente les mêmes caractéristiques que les Big four. En 2019, Omega a fait appel au service de Performance Conseil afin de l'accompagner dans son analyse des risques extra-financiers et plus globalement, dans la structuration de son reporting RSE. Les données primaires collectées sont issues, d'une part des livrables produits par Performance Conseil, et d'autre part des interviews menées auprès du Directeur de la RSE de l'entreprise Omega, ainsi que du Responsable du droit boursier qui encadre l'élaboration du document de référence auquel s'intègre le reporting RSE. Enfin, afin de traduire ces données, nous avons choisi le cadre d'analyse du sociologue Suchman (1995) qui propose une typologie de la légitimité selon trois piliers : cognitif, moral, et pragmatique ; une classification des défis associés à la démarche des organisations : créer, maintenir ou réparer la légitimité ; ainsi qu'une typologie des stratégies associées : conformiste, adaptative, transformative.

La première partie propose une revue de littérature de l'entrepreneur institutionnel et des stratégies de légitimation. La seconde partie est dédiée à l'étude de cas, son contexte, ainsi qu'à la restitution des données collectées. La troisième partie présente les principaux résultats concernant les stratégies de légitimation mises en œuvre par Performance Conseil ; les résultats sont ensuite discutés à la lumière du cadre théorique mobilisé. Nous concluons en rappelant les principaux apports de cette étude ainsi que ses limites.

PARTIE 1- REVUE DE LITTERATURE

Cette première partie propose une revue de littérature de la légitimité et des stratégies de légitimation en tant que processus d'institutionnalisation. A cet égard, plusieurs travaux empiriques seront mobilisés et permettront de compléter l'apport théorique de la théorie néo-institutionnelle (TNI). Certains détours par la sociologie des outils de gestion, l'isomorphisme institutionnel ainsi que la théorie de l'hégémonie de Gramsci seront également d'un apport précieux.

1.1 Ancrage théorique : de l'entrepreneur institutionnel à la légitimité

En s'intéressant, non plus uniquement à la stabilité des organisations, mais également à la genèse de ces dernières, aux processus de déstabilisation ainsi qu'aux pratiques sociales, la théorie néo-institutionnelle a permis d'enrichir les perspectives institutionnelles (Galluzzo & Gorge, 2020). Ainsi, « le comportement et la structure des organisations dépendent non seulement de contraintes internes, mais aussi de contraintes culturelles et sociales » (Buisson, 2005). La notion d'entrepreneur institutionnel naît de cette réactualisation du cadre théorique et renvoie à l'idée que les évolutions institutionnelles sont déclenchées par certains acteurs qui mobilisent des ressources afin de créer de nouvelles institutions ou de changer celles existantes. Selon DiMaggio (1988) qui fut le premier à évoquer le concept d'EI, « de nouvelles institutions naissent quand des acteurs organisés avec des ressources suffisantes voient en elles une opportunité de réaliser leurs intérêts qu'ils valorisent fortement ». Mobiliser la notion de l'EI mérite un détour théorique par les concepts d'hégémonie et de prince moderne de Gramsci. Ce dernier s'inspire en premier lieu de l'ouvrage de Machiavel (1532), *Le Prince*, qui, à travers son œuvre, tente de définir les conditions nécessaires à devenir prince et à le rester.⁵ Le terme de prince sera ensuite repris par Antonio Gramsci⁶ dans ses Cahiers de prison sous la formule de Prince moderne⁷.

Ici, le prince n'est plus un individu ou une entité centralisée « mais un processus collectif dynamique, qui ne vise rien de moins qu'une expansion totalisante à travers toute la formation sociale, en tant que nouvelle organisation des relations sociales et politiques ».⁸ Membre du parti révolutionnaire Italien, Gramsci va s'intéresser à l'émergence d'une nouvelle hégémonie à travers la théorie de l'hégémonie culturelle. Issue de ses réflexions sur l'émergence du fascisme en Italie, sur les révolutions communistes et la domination de la classe dirigeante, sa théorie se fonde sur l'idée que le pouvoir se gagne par l'idéologie et non uniquement par des déterminismes économiques et politiques. L'interprétation la plus répandue du concept d'hégémonie de Gramsci implique ainsi « qu'un groupe social de premier plan obtienne le « consentement » d'autres couches sociales, plutôt que d'imposer unilatéralement ses décrets à des sujets réticents ». L'émergence de l'hégémonie repose ainsi davantage sur des « mécanismes subtils d'intégration idéologique, d'influence culturelle ou même de dépendance psychologique, que sur la menace de censure ou de violence. », dans ce sens, « Le Prince moderne, en se développant, révolutionne tout le système des relations intellectuelles et morales ». (Thomas, 2013)⁹ Le concept

du prince moderne, en tant qu'organisme collectif et processus révolutionnaire, sera repris dans le champ institutionnel pour caractériser les EI en tant que figure hégémonique contribuant au phénomène de construction institutionnelle.

La notion d'institution répond à différentes conceptions auxquelles se réfère le courant institutionnel. Néanmoins, nous retenons la définition selon laquelle les institutions sont un « ensemble de pratiques, de rites et de règles de conduite entre des personnes ainsi que l'ensemble des représentations qui concernent ces pratiques, qui définissent leur signification et qui tendent à justifier leur existence »¹⁰ En d'autres termes, il s'agit d'un ensemble de « procédure immatérielle » permettant la structuration d'une certaine forme d'ordre social au sein duquel interagissent les individus et les organisations (Pokrovsky, 2006). Le travail institutionnel est également une notion essentielle de la TNI, il permet de mettre en lumière l'ensemble des actions mises en œuvre par les EI afin de « créer, maintenir ou perturber des institutions » (Delacour, 2007). En effet, « alors que l'entrepreneur institutionnel est souvent étudié dans le cadre de l'émergence d'institutions, le travail institutionnel est tout aussi important dans le processus de maintien institutionnel ou de déstabilisation et disruption institutionnel » (Galluzzo & Gorge, 2020). La TNI considère la légitimité comme un « input » incontournable du travail institutionnel (Buisson, 2005). Le processus de recherche de légitimité, loin d'être systématiquement naturel, est souvent issu d'une stratégie plus ou moins formelle, déployée par les EI et leur permettant une adaptation à leur environnement (Delacour, 2007). Cependant le rôle de la légitimité dans le travail institutionnel ne se limite pas à « la légitimité personnelle de l'acteur », lui permettant ainsi de garantir le succès de l'EI ; le rôle de la légitimité s'étend également aux pratiques de ce dernier qui en permettront l'institutionnalisation (Pokrovsky, 2006).

Si les définitions et catégorisations de la légitimité sont multiples selon les courants de recherche, l'apport de Suchman (1995) est significatif à cet égard. Ainsi, la légitimité est « une perception ou une supposition généralisée selon laquelle les actions d'une entité sont souhaitables, appropriées ou adaptées à un système socialement construit de normes, de valeurs, de croyances et de définitions »¹¹. Les dimensions de la légitimité sont définies par Suchman selon une typologie reposant sur trois piliers : cognitif, moral et pragmatique. Le tableau 1 entend définir les grandes lignes de ces dimensions selon les interprétations de différents auteurs ((Nabec & all, 2015 ; Galluzzo & Gorge, 2020).

Tableau 1- Dimensions de la légitimité selon Suchman (1995)

Pilier cognitif (basé sur la compréhension)	« La légitimité cognitive de l'organisation ne se fonde plus sur une forme d'appréciation de ses objectifs ou de sa capacité à agir dans ce sens, mais sur la connaissance qu'ont les individus de son existence et du sentiment qu'elle a « toujours été là » (Nabec & all, 2015)
	« Intégration de la pratique dans des cadres de compréhension et de connaissance, permettant de la rendre compréhensible » (Galluzo & Gorge, 2020)
Pilier moral (basé sur l'intérêt)	« La légitimité normative ou morale d'une organisation repose sur « les croyances quant au fait que son activité favorise réellement le bien-être social tel que défini par son public et son système de valeurs socialement construit » ¹² (Suchman, 1995)
	« Liens existants entre la pratique et les normes et valeurs dominantes et suppose une approbation normative de la part de l'audience. » (Galluzo & Gorge, 2020)
Pilier pragmatique (basé sur l'évaluation)	« La légitimité pragmatique s'apprécie à travers les échanges entretenus par l'organisation avec ses publics. Elle se déduit de la mesure des résultats de l'activité et de la manière d'agir de l'organisation, des propriétés de sa structure et du charisme de ses leaders. La légitimité pragmatique repose ainsi sur la capacité d'influence perçue que l'organisation exerce sur ses publics dans leur intérêt commun » (Nabec & all, 2015)
	« Conformité d'une pratique avec les règles instituées par une organisation ou une société » (Galluzo & Gorge, 2020)

Source : Tableau réalisé selon Suchman (1995), Galluzo & Gorge, (2020), Nabec & all, (2015)

Comme la plupart des processus culturels, la gestion de la légitimité repose de façon significative sur la communication. Cependant cette dernière ne se limite pas uniquement à un discours traditionnel et inclut « un large éventail d'actions chargées de sens et de manifestations non verbales »¹³ ; par conséquent, une gestion habile de la légitimité nécessite « un arsenal de techniques diverses »¹⁴ (Suchman, 1995). Les organisations peuvent rechercher plusieurs types de légitimité simultanément et vont déployer des stratégies en fonction des défis auxquels elles font face et des objectifs poursuivis. Suchman (1995) identifie trois types de défis : gagner, maintenir et réparer la légitimité. Dans le cadre de cette étude, nous nous focalisons sur les stratégies de création de légitimité. En effet, la légitimité, une fois atteinte, est généralement considérée comme acquise, si bien que maintenir une légitimité représente la tâche la plus aisée. La stratégie de réparation ne rentrant pas dans le champ de cette étude, en est de fait, écartée. Les stratégies répondant à un besoin de gagner une légitimité s'inscrivent dans des logiques d'une « conformité relativement passive à une manipulation relativement active »¹⁵. Si les stratégies de conformité et de sélection de l'environnement sont les plus répandues, elles s'avèrent souvent insuffisantes dans le cas des EI ; ces derniers, s'écartant de façon significative des pratiques existantes, optent davantage pour une manipulation proactive de l'environnement (Déjean et all 2004). Ainsi à travers le cadre d'analyse de Suchman (1995), nous nous intéressons aux stratégies mises en œuvre par les EI afin de créer « des normes, modèles, scénarios techniques et cognitifs et des schémas comportementaux cohérents avec leur identité et leurs intérêts » et de les établir « comme des standards et les légitimer aux yeux des autres » (ibid, p.743).

Le tableau 2 ci-dessous propose une synthèse des différentes stratégies mobilisées afin d'obtenir la légitimité.

Tableau 2- Stratégies de légitimation selon Suchman (1995)

	<i>Stratégie conformiste : se conformer à l'environnement existant.</i>	<i>Stratégie adaptative : choisir un environnement favorable qui confère à l'organisation une légitimité tout en évitant de nombreux changements en retour.</i>	<i>Stratégie transformative : manipuler les environnements en promulguant de nouvelles explications de la réalité sociale. Cas des entrepreneurs institutionnels.</i>
<i>Pilier cognitif</i>	Se conformer aux idéaux existants : intégrer de nouvelles structures et pratiques dans les réseaux d'autres institutions déjà légitimes, intégrer des représentations symboliques pour contourner un changement de fond.	Prise en compte des aspects cognitifs comme contrainte aux choix d'un environnement favorable. Les secteurs différents dans le degré de sélection cognitive qu'ils permettent, les secteurs les moins institutionnalisés sont plus faciles d'accès.	Nécessité d'une action collective sous la forme soit de popularisation de nouvelles formulations culturelles, soit d'uniformisation en encourageant l'isomorphisme. Le lobbying, la publicité, le parrainage d'événements, la recherche scientifique sont des éléments de stratégies.
<i>Pilier moral</i>	Se conformer aux normes et modèles établis : les logiques institutionnelles existantes ne sont pas remises en cause, l'organisation « manipule » uniquement sa propre structure afin d'être perçue comme plus appropriée au sein d'un cadre cognitif dominant, recours à l'isomorphisme institutionnel, processus de codification de procédures informelles et de professionnalisation afin de lier leurs activités aux représentations externes de l'autorité et de la compétence.	Etablir des critères moraux tels que l'efficacité, la responsabilité, la confidentialité, la fiabilité, la réactivité, etc.	Dans le cas d'une organisation isolée, la performance technique est le levier le plus évident pour obtenir la légitimité morale. Dans les logiques de rationalité contemporaines, la performance technique non seulement établit une légitimité conséquente, mais exerce également des effets d'entraînement sur d'autres dynamiques morales. Les stratégies collectives restent néanmoins plus puissantes pour exercer des pressions sur l'ordre normatif par le biais d'un prosélytisme en faveur d'une morale dans laquelle leurs pratiques occupent une position valorisée.
<i>Pilier pragmatique</i>	Se conformer aux exigences instrumentales : répondre aux besoins de divers publics et/ou accéder à la prise de décision.	Identifier et attirer : des clients qui apprécient le type d'échanges que l'organisation est en mesure de fournir ; des partenaires qui sont crédibles aux yeux de ses parties prenantes et qui n'exigeront pas des changements radicaux.	Forme de légitimité la plus facile à manipuler et qui passe généralement par la publicité d'un produit ou d'un service ou une communication d'influence permettant d'exagérer l'étendue de l'influence de l'organisation.

Source : Tableau réalisé par l'auteur selon Suchman (1995)

Legain C., 2021, Institutionnalisation de la RSE par les acteurs du conseil issus de l'audit financier : analyse des stratégies de légitimation, *Revue Internationale de Management et de Stratégie*, <http://www.revue-rms.fr/>.

Depuis les travaux fondateurs de Suchman (1995), qui ont permis d'aboutir à une définition organisationnelle de la légitimité, cette dernière a inspiré d'autres disciplines des sciences sociales telles que les sciences politiques, la sociologie, la psychologie ou encore la philosophie. Cet engouement pour la légitimité a permis d'en élargir les perspectives. Un des apports majeurs pour les sciences de gestion repose sur la considération de la légitimité en tant que processus (Suddaby et al., 2016) et non plus uniquement en tant que propriété, vision dans laquelle s'inscrit la majorité des travaux, ou en tant que perception en référence à une construction sociale et cognitive. En tant que processus interactif d'une construction sociale, au sein duquel les acteurs individuel et collectifs jouent un rôle majeur, la légitimité se fait et se défait. Des travaux récents enrichissent cet apport théorique par une analyse empirique des processus internes de légitimation. Les travaux de Barbaroux et Gautier (2017) permettent notamment d'identifier le processus selon quatre phases, que sont l'acquisition, la pérennisation, l'approfondissement et le développement ; chacune des phases mobilisant des actions et des sources de légitimation (selon la définition proposée par Suchman) différentes, le processus de légitimation s'apparente à une relation vertueuse au sein de laquelle les sources de légitimité se manifestent « selon une dynamique de renforcement » et dans un ordre précis « suivant en cela les stratégies de légitimation mises en actes lors des différentes phases du processus de légitimation ». S'inscrivant dans cette logique, Becuwe et Oiry (2020) s'intéressent au rôle des acteurs dans la structuration du processus de légitimation. En mobilisant le concept d'entrepreneur institutionnel, leurs travaux permettent d'enrichir l'apport Barbaroux et Gautier (2017) en mettant en lumière les compétences « sociales, instrumentales et cognitives » mobilisées par l'entrepreneur dans un processus de légitimation interne à l'organisation. A travers le concept de ressources distribuées, les travaux récents (Galluzzo A. et al. .2020) permettent également de nourrir la littérature à la croisée de la légitimation et de l'entrepreneur institutionnel en clarifiant et contrastant le rôle des différents entrepreneurs institutionnels au sein d'un processus de légitimation. L'étude apporte ainsi un éclairage sur la distribution des travaux institutionnels au sein du processus et finalement, sur la manière dont les acteurs multiples coordonnent les actions de légitimation.

1.2 Apport des travaux empiriques

Afin d'illustrer et d'enrichir la typologie des stratégies mises en œuvre par les EI et décrites par Suchman, nous proposons de parcourir certaines études empiriques qui nous semblent ici pertinentes puisqu'elles permettent de mettre en lumière les mécanismes de la légitimation. Cela nous permettra de préciser les logiques théoriques sur lesquelles se fondent certaines de ces stratégies notamment en mobilisant la théorie de l'isomorphisme institutionnel et la sociologie des outils de gestion.

Redéfinir la réalité par la rhétorique : cas des leaders charismatiques

Selon Fiol et al. (1999) les leaders charismatiques « emploient des stratégies de communication cohérentes pour déconstruire, déplacer et réaligner les normes de leurs adeptes »¹⁶ afin de maintenir leur légitimité et provoquer un changement social. Une stratégie de communication est ainsi déployée selon les trois phases du changement

social identifiées par les auteurs : une première phase consiste à « réduire la force d'une valeur actuelle en neutralisant les liens des adeptes avec cette valeur »¹⁷ ; une seconde phase consiste à nier les valeurs sociales et personnelles par un usage rhétorique de la négation ; enfin la troisième phase consiste à substituer les valeurs du leader aux valeurs niées. Dans cette dernière phase, les leaders font usage d'une part d'un discours inclusif en employant les termes « nous », « notre groupe », plutôt que « je » ; d'autre part ils mobilisent des stratégies d'abstraction afin de créer un niveau d'ambiguïté associé aux valeurs suffisant afin de construire un consensus. Ces résultats permettent de mettre en exergue la recherche de légitimité cognitive. L'analyse des discours revêt un caractère important dans l'étude de l'institutionnalisation : « les processus linguistiques, tel le développement d'un langage particulier, mais aussi d'histoires, de proverbes, de contes communs » permettent de définir la réalité et de l'institutionnaliser (Buisson, 2005). En croisant ces derniers éléments au cadre de Suchman, les stratégies de communication mobilisées par les leaders charismatiques semblent s'inscrire dans une stratégie transformative.

Mobiliser et influencer la réglementation : cas des consultants du conseil en RSE

Les consultants du conseil en RSE agissent « en tant qu'acteurs réactifs qui réglementent la conduite des entreprises en s'appuyant activement sur les lois et les normes de la RSE, en les mobilisant et en les promouvant pour développer de nouvelles opportunités commerciales» (Bres et Gond, 2014),¹⁸. Ce constat répond au questionnement des auteurs vis-à-vis de la contribution de la réglementation à la construction du marché du conseil en RSE ainsi que du rôle des consultants externes dans le processus de conformité : les récits témoignent du rôle central de ces derniers dans « la promulgation de réglementations », et d'ajouter qu'ils peuvent « façonner l'environnement de régulation socioculturelle des entreprises ». Les résultats de l'étude menée par Bres et Gond (2014) illustrent la façon dont les consultants ont favorisé la création d'une « soft law » en définissant et « stabilisant » les pratiques jugées responsables dans la gestion des événements, qui se sont ensuite transformées en standard impliquant les autorités locales. Le dernier récit permet d'illustrer les interactions successives entre acteurs privés et publics et place les consultants en tant que « co-concepteur » d'une norme qui a façonné le marché du conseil en RSE dans la province : « Situés au carrefour de multiples dynamiques réglementaires visant à régir les comportements sociaux et environnementaux des acteurs économiques, les consultants RSE initient, mobilisent et relient les processus de régulation en fonction de leurs intérêts commerciaux. »¹⁹ Ainsi l'intérêt de la réglementation dans les stratégies de légitimation est double. D'un côté l'existence d'un cadre réglementaire peut permettre de nouvelles opportunités commerciales et de répondre à un besoin de légitimité moral ; de l'autre, l'influence des EI peut contribuer à faire évoluer la réglementation de façon à servir la recherche de légitimité cognitive en modifiant le champ culturel de l'environnement.

« Manipuler » les instruments : cas des instruments de gestion

Pour Déjean et al. (2004) la mise en place de fonds d'investissement socialement responsables s'apparente à une tâche fastidieuse, du fait, d'une part, des critères de responsabilité ne faisant pas consensus et d'autre part, de l'absence d'étude permettant de démontrer de façon intangible la corrélation entre la performance financière et extra financière. Ce constat amène les auteurs à se poser les questions suivantes : « Comment le marché de l'investissement socialement responsable s'est-il développé ? » et « Comment a-t-il acquis une légitimité dans le domaine financier ? »²⁰ Pour les auteurs, les éléments de réponse se trouvent dans la compréhension du développement des instruments de mesures de la responsabilité sociale. Partant du postulat que les agences de notations extra-financières exercent une influence majeure sur la recherche dédiée à la RSE, les auteurs soutiennent que ces dernières agissent en tant qu'entrepreneurs institutionnels et légitiment l'activité émergente d'ISR. Les auteurs mettent ainsi en exergue l'importance de la mesure et de ses outils. Selon eux, « la mesure montre quelque chose en le faisant exister, et en même temps fait disparaître quelque chose d'autre. La mesure agit alors comme un écran et n'est jamais neutre. »²¹ Et d'ajouter que « Les outils de mesure permettent aux acteurs de définir des règles pour la nouvelle forme institutionnelle et de devenir moins dépendants des relations interpersonnelles. Ils permettent la standardisation et la généralisation, favorisant l'entrée de nouveaux acteurs et le développement de l'industrie émergente ».²²

Aggeri et Labatut (2010) proposent, quant à eux, une revue des travaux considérant les instruments de gestion comme un élément clef de l'étude de l'organisation. Partant du concept de la portée performative des outils de gestion et de leur non-neutralité, l'instrument agirait « comme une machine "épistémique" qui modifie la perception du réel, permet la construction et l'interprétation de nouveaux phénomènes ». Le concept de performativité s'appuie largement sur le travail du philosophe Anglais Austin intitulé « How to Do Things with Words » (1962), pour qui certains énoncés, par leur caractère performatif, ont la capacité de faire ce qu'ils décrivent. Ce concept est ensuite repris par différents auteurs des sciences sociales et en philosophie notamment pour décrire comment les représentations sociales participent à la construction de la réalité sociale. Berry (1983) propose également une synthèse du courant de recherche remettant en question la gestion perçue comme « affaire de volontés où ces instruments constitueraient des auxiliaires discrets et fidèles au service du pouvoir ». Pour lui, les instruments de gestion impactent le réel, les choix et les comportements des agents de l'organisation sans que cette structuration soit toujours conscientisée par ces derniers.

De façon générale, la littérature mobilisée à ce sujet s'accorde à dire que « quel que soit leur degré de complexité, les outils de gestion ne sont pas neutres » (Gond et Brès, 2013). Au regard des stratégies de légitimation, l'intérêt des instruments semble multiple. Dans le cas du marché de l'ISR, l'apport des instruments de mesure développés par les agences de notation financière a permis d'asseoir une légitimité morale et pragmatique. La sociologie des

outils de gestion témoigne d'une autre dimension, les outils n'étant pas neutres, ils véhiculent une idéologie et contribuent à façonner une réalité.

Mobiliser l'idéologie dominante et favoriser la convergence des pratiques : cas des supermarchés

Walmart

En mobilisant le champ d'étude de la sémiotique institutionnelle, Arnolda et al (2001) s'intéressent au succès des supermarchés Walmart sur le marché américain. Ils tendent à démontrer que, par le biais de ses dépliants publicitaires, l'enseigne s'est rattachée de façon symbolique aux idéologies dominantes de la vie américaine : « Au-delà de la promesse d'économies substantielles sur un large éventail de produits, le texte et les illustrations du dépliant reflètent un riche mélange de normes familiales, communautaires et nationales. Cet isomorphisme environnemental simule une ville natale subtilement utopique et nostalgique, un lieu riche en mythologie américaine où les citoyens parviennent à un équilibre entre les activités économiques et morales. Dans ce contexte, le plus grand détaillant du monde est vécu comme le commerçant de quartier d'une petite ville, se légitimant ainsi auprès de ses consommateurs ».²³ L'analyse du dépliant met ainsi en lumière une stratégie basée sur l'isomorphisme permettant à l'enseigne Wal-Mart d'asseoir sa légitimité cognitive.

L'isomorphisme institutionnel mérite un détour théorique tant il entretient des relations d'interdépendance avec la légitimation. En questionnant la tendance des organisations à adopter des pratiques similaires, DiMaggio et Powell (1983) ont apporté une contribution significative au champ de la sociologie néo-institutionnaliste. Selon les auteurs, l'isomorphisme permet de caractériser la dynamique d'homogénéisation qui s'opère dans un champ organisationnel donné. Selon Huault (2009) l'existence de l'isomorphisme institutionnel repose sur l'émergence de deux phénomènes : d'une part celui d'un discours normatif, d'autre part celui des pressions exercées par les organisations et acteurs les uns sur les autres. Dans ce contexte, vont s'opérer des changements institutionnels visant l'homogénéisation des pratiques. DiMaggio et Powell (1983) identifient trois mécanismes vecteurs d'isomorphisme institutionnel :

- L'isomorphisme coercitif, induit par les pressions formelles et informelles exercées par l'environnement social, politique, institutionnel, environnemental ou par des acteurs de la société civile ; dans ce cas le changement institutionnel sera encouragé par de nouvelles réglementations ou par l'adoption de « rituels informels pour gagner en légitimité » (Huault, 2009).
- L'isomorphisme normatif qui se caractérise par la prépondérance du phénomène de professionnalisation : concrètement il s'agit des « efforts collectifs des membres d'une profession pour définir leurs conditions et méthodes de travail et établir une base légitime à leurs activités, leur garantissant un degré d'autonomie suffisant. » (Huault, 2009). L'adhésion à des syndicats ou associations interprofessionnelles contribue

largement à la diffusion des pratiques acceptées comme légitimes dans un champ organisationnel ou une profession.

- L'isomorphisme mimétique résultant d'une standardisation des réponses face à l'incertitude et à la rationalité limitée des acteurs ; en d'autres termes, les organisations vont avoir tendance à adopter les pratiques d'autres organisations dont l'action est déjà pourvue d'une certaine légitimité (DiMaggio et Powell, 1983).

Ainsi les trois types de « force » présentées ci-dessus permettent d'expliquer le phénomène de convergence au sein d'un champ institutionnel.²⁴ Dans cette perspective, et en se rattachant au cadre théorique de Suchman, nous pouvons avancer que la dynamique de convergence liée à la quête de légitimité peut être mobilisée comme vecteur d'institutionnalisation des pratiques par les EI afin de renforcer leur propre légitimité.

Créer de la valeur pour ses parties prenantes par une logique « gagnant-gagnant » : cas du GRI

Initiative lancée en 1997 par une ONG américaine regroupant entreprises, ONG, cabinets de consultants, et universitaires, le Global Reporting Initiative (GRI) propose des lignes directrices pour la production de rapport intégrant les volets économiques, sociaux et environnementaux. Inspiré de techniques de gestion issues de la comptabilité ou de l'audit, le GRI établit un référentiel d'indicateurs permettant de mesurer le niveau d'avancement des programmes des entreprises en matière de développement durable.²⁵ A travers le succès qu'a connu l'initiative à l'échelle internationale, puis sa perte d'élan, les auteurs (Levy et al.2010) proposent d'analyser les mécanismes mis en œuvre par les entrepreneurs à l'origine de l'initiative. En plus d'illustrer les dynamiques de l'entrepreneuriat institutionnel, l'étude présente l'avantage de refléter, à travers les logiques contradictoires inhérentes à la GRI, les oppositions qui sous-tendent les débats de la RSE : une vision utilitariste firmo-centrée face à une vision tournée vers l'intérêt collectif. Reprenant le concept du « Prince moderne », les auteurs placent les EI en tant qu'acteurs politiques « qui analysent le modèle actuel de la gouvernance d'entreprise et qui cherchent à le transformer en combinant habilement des stratégies discursives, organisationnelles et économiques. ». Ils forment ainsi, de façon stratégique, un contre-pouvoir face à l'inertie structurelle, favorisé par un accès aux ressources permettant de contourner la résistance des pouvoirs dominant du « terrain ». Dans le cas de la GRI, les fondateurs ont identifié une tension « dans le domaine du reporting social entre deux cadres discursifs concurrents, ou deux « logiques institutionnelles ». Partant de cette opposition fondamentale, les fondateurs ont souhaité rapprocher les ONG et les entreprises en prônant un cadre où « ces logiques seraient considérées comme complémentaires bien qu'incompatibles par essence ». Les entrepreneurs ont ainsi mobilisé plusieurs stratégies pour réduire les tensions :

- Dans un premier temps et comme évoqué précédemment, les fondateurs se sont appuyés sur une logique de « gagnant-gagnant » afin de surmonter les conflits potentiels entre ONG et entreprises : « si la performance

sociale améliore la performance financière, alors les intérêts sont congruents plutôt que conflictuels » (Levy et al.2010).

- En second lieu, de façon à éviter les conflits liés aux objectifs et valeurs fondamentales de l'initiative, les fondateurs ont systématiquement influencé l'ordre du jour des réunions de travail pour se concentrer sur les terrains d'entente, soit une approche davantage instrumentale de l'initiative.²⁶

Suivant la logique Gramscienne, les fondateurs adoptent une posture hégémonique en souhaitant représenter l'intérêt commun (Levy et al.2010). De plus, les auteurs mettent en lumière l'importance des dimensions économiques et politiques dans le processus du changement institutionnel, un modèle commercial viable permettant de générer des ressources nécessaires est incontournable pour favoriser la coopération des parties prenantes et construire la légitimité de l'EI. En effet les auteurs suggèrent que la perte d'élan accusée par le GRI, notamment aux Etats-Unis, réside dans son incapacité à apporter de la valeur ajoutée à ses parties prenantes : ni les investisseurs, ni les entreprises ni les ONG ne sont pleinement convaincus des bénéfices du reporting extra-financier. Cette dernière étude consacrée à l'initiative du GRI permet de mettre en évidence la stratégie basée sur une logique « gagnant-gagnant » de ses parties prenantes qui permet d'une part d'accéder à une légitimité morale en se référant aux normes et valeurs dominantes de ses parties prenantes ainsi que d'accéder à une légitimité pragmatique en témoignant de sa capacité à agir dans l'intérêt de ses différentes parties prenantes d'autre part.

PARTIE 2-ETUDE DE CAS

Cette seconde partie est dédiée à l'étude de cas. Dans un premier temps nous présenterons le contexte général dans lequel s'inscrit cette partie empirique à travers les éléments suivants : l'apparition et le développement du marché du conseil en développement durable, l'évolution du reporting RSE en France ainsi que le positionnement des Big Four et les débats que leur position d'oligopole et d'influence soulèvent. Dans un second temps nous introduirons l'étude de cas ainsi que la méthodologie mobilisée. Enfin nous présenterons les données collectées.

2.1 Contexte général

Avènement du développement durable et émergence des marchés du conseil en RSE

Nous assistons, depuis deux décennies, à une forte extension du marché du conseil ; en peu de temps ce dernier s'est imposé dans les processus de décision des entreprises à travers les techniques de travail et méthodologies qui rendent aujourd'hui son existence incontournable. Du côté du développement durable, John Elkington et Julia Hailes vont créer, en 1987, SustainAbility, le premier cabinet de conseil dans ce domaine. S'inspirant des logiques inhérentes au développement durable²⁷ (modèle de développement économique intégrant les contraintes sociales et environnementales), les deux entrepreneurs vont introduire la notion de triple bottom line consistant à prendre

Legain C., 2021, Institutionnalisation de la RSE par les acteurs du conseil issus de l'audit financier : analyse des stratégies de légitimation, *Revue Internationale de Management et de Stratégie*, <http://www.revue-rms.fr/>.

en compte non seulement le résultat financier, mais également le bilan social et environnemental de l'entreprise. Contribuant largement à la construction sociale de la RSE, cette approche s'inscrit comme l'avènement d'un nouveau paradigme prometteur d'un avenir glorieux où l'entreprise ne répondrait plus exclusivement aux logiques financières. En tournant le dos à une approche « unidimensionnelle » de la performance pour une approche « multidimensionnelle » (Issor, 2017), le concept de performance globale traduisant ainsi la combinaison des performances économiques, sociales et environnementales, devient gage de toutes les vertus. A ce sujet, il est intéressant de s'attarder sur la définition de l'agence de la transition écologique (ADEME) à ce sujet : « La performance globale, qui inclut la performance économique, vise à assurer la pérennité de l'entreprise en considérant et en améliorant les effets de son activité sur ce champ élargi. Pour évoluer, l'entreprise identifie et réalise les synergies qui maximisent les gains pour elle-même, l'environnement et la société à court, moyen et long terme ». ²⁸

Avec l'émergence de la RSE, considérée comme la manifestation du développement durable au sein de l'entreprise, de nombreux cabinets de conseil font ainsi leur apparition. Tout en ayant internalisé le concept de performance globale comme un élément vertueux permettant une vision élargie de la performance, ces acteurs vont proposer une variété de services : ateliers de sensibilisation des collaborateurs au développement durable, réduction de l'empreinte écologique, formation en interne, définition et déploiement stratégie RSE, audit, analyse des risques, accompagnement à la rédaction des rapports RSE, etc.

Evolution du reporting RSE

En termes de reporting, la RSE va se doter d'un cadre réglementaire avec l'adoption en 2001 de la loi sur les nouvelles régulations économiques (NRE). Si auparavant les entreprises étaient libres de publier un rapport RSE indépendant, la loi NRE impose désormais aux entreprises cotées en bourse de rendre compte des conséquences sociales et environnementales de leurs activités, en les inscrivant au rapport de gestion annuel. Les informations à communiquer sont précisées par le code du commerce et comprennent notamment : « la manière dont la société prend en compte l'impact territorial de ses activités en matière d'emploi et de développement régional [...] les relations entretenues par la société avec [...] les associations de défense de l'environnement, [...] les populations riveraines ». ²⁹ Ce dispositif sera renforcé par la loi Grenelle 2 qui introduira la notion de vérification de l'information, les entreprises cotées sont désormais soumises à l'obligation de faire appel à un organisme tiers indépendant (OTI) afin de vérifier la sincérité des informations. De plus, le texte introduit « un recentrage stratégique des informations sociales et environnementales en incorporant celles-ci au sein du rapport de gestion du conseil d'administration » (Terramorsi, 2019). Alors que le rapport RSE s'adressait à l'ensemble des parties prenantes, le rapport de gestion a pour intention de fournir « (...) aux analystes financiers, aux investisseurs institutionnels ou aux actionnaires individuels, toutes les informations nécessaires pour fonder leur jugement sur l'activité, la situation

Legain C., 2021, Institutionnalisation de la RSE par les acteurs du conseil issus de l'audit financier : analyse des stratégies de légitimation, *Revue Internationale de Management et de Stratégie*, <http://www.revue-rms.fr/>.

financière, les résultats et les perspectives de l'émetteur »³⁰ Les rapports RSE autonomes tels qu'ils étaient pratiqués vont s'avérer incapables, du fait notamment de leur densité, de répondre aux attentes des parties prenantes financières souhaitant disposer d'informations afin d'évaluer les risques liés à l'investissement. En instituant le rapport intégré comme nouveau standard de gestion, l'International Integrated Reporting Council (IIRC), coalition regroupant des représentants d'entreprises multinationales, des gestionnaires d'actifs, des cabinets d'audit et de conseils, des régulateurs et opérateurs boursiers, de la comptabilité ainsi que des représentants de la société civile, va largement contribuer à ce changement de pratiques liées à la communication des informations sociales et environnementales. Conformément aux logiques de la performance globale ce glissement vers les « principes de la pensée intégrative » (Terramorsi, 2019) sera consacré par le décret d'application de la directive européenne en 2017, remplaçant toute forme de rapport RSE par la déclaration de performance extra-financière (DPEF).

Le cas des « Big Four », experts en audit comptable et conseil financier

Dans ce contexte d'émergence du marché du conseil en RSE et d'évolution du cadre réglementaire, les Big Four vont évoluer habilement de l'audit et du conseil financier à l'expertise RSE. Des départements RSE ainsi qu'un fleuron d'experts vont ainsi faire leur apparition au sein de ces cabinets. Le caractère auditable des rapports extra-financiers va exacerber cette dynamique. En effet en bénéficiant de l'accréditation du COFRAC (comité français d'accréditation) du fait de leur activité première, les cabinets issus de l'audit financier bénéficient de deux points d'entrée : celui du conseil en RSE et celui de l'audit des DPEF. Selon le rapport de l'Agence des marchés financiers sur la responsabilité sociale des sociétés cotées (2019)³¹, les OTI sélectionnés par les entreprises du panel de l'étude dans le cadre de vérification des DPEF sont constitués à 96% des Big Four et de *Performance Conseil*.

Saisir l'enjeu que représente le positionnement des Big Four sur le marché du conseil en RSE mérite un détour contextuel. L'oligopole formé par ces cabinets sur le marché de l'audit et du conseil financier fait l'objet de fortes contestations : d'une part, du fait de l'entrave potentielle aux règles de la concurrence qu'il représente ; et d'autre part du fait d'une position dominante pouvant inciter à « être trop indulgents quant aux opinions émises sur les comptes audités ».³² Ces cabinets sont également régulièrement accusés de faciliter l'évasion fiscale de leurs clients en leur permettant d'éviter l'impôt sur les sociétés. La représentation de ces cabinets au sein de structures de lobbying ayant vocation à influencer les réponses de l'Union Européenne à la question de l'évitement fiscal, contribue de façon significative aux critiques faites à leur égard. Comprendre l'influence de ces cabinets dans le domaine de la comptabilité et de la finance est primordial. En effet, nous pouvons aisément supposer que l'offre de conseil en RSE, nouveau marché sur lequel les Big Four ainsi que Performance RSE se sont rapidement positionnés, sera déployée suivant cette même logique de position dominante et influente.

2.2 Présentation de l'étude de cas

Le Groupe Omega

Notre étude de cas porte sur le groupe Omega, société cotée en bourse d'ingénierie et de gestion de projets complexes, du fait de leur taille, de leur spécificité technologique, ou de leurs exigences sécuritaires. Représentant 61% du chiffre d'affaire annuel en 2019 ³³, le nucléaire forge l'identité du groupe au côté de la digitalisation qu'Omega entend mettre au service de la performance des projets qui lui sont confiés. En tant que prestataire de service intellectuel, les ressources humaines représentent également un élément fort de l'identité du groupe. Selon les mots du président : « Nous avons la conviction qu'une entreprise doit contribuer positivement à l'évolution de la société et s'organiser en conséquence sur la base du modèle le plus humain, responsable et inclusif possible » (Document de référence, 2019). En 2019, Omega compte 5993 collaborateurs répartis entre 15 pays où le groupe est présent à travers ses différentes filiales.

Au cours de l'année 2019, le directeur général a clarifié le positionnement du groupe vis-à-vis de la responsabilité sociétale d'Oméga par un mémo interne : « Dans un contexte d'urgence climatique, où la nécessité de concilier la croissance économique avec les enjeux sociétaux et écologiques influent sur la stratégie des sociétés, Omega mène une politique de RSE fondée sur le respect des lois et des réglementations en vigueur dans les pays où le Groupe est implanté et sur la volonté d'exercer ses métiers en accélérant la transition énergétique, et en s'attachant à une considération équitable de ses collaborateurs quels que soient leur genre, leur ethnie, leur origine sociale. [...] En effet, la performance des entreprises en matière de RSE devient un critère de plus en plus examiné par les investisseurs, comme par les clients. Ceux-ci font un élément de maîtrise des risques de leur portefeuille ou de leurs fournisseurs. A ce titre, les performances d'Omega sont régulièrement scrutées par les agences de rating. Par ailleurs, cette performance participe au renforcement de l'image des sociétés les plus vertueuses, favorisant leur attractivité. »

Traduisant la perception du Directeur General à l'égard de la RSE, cette déclaration suscite certains commentaires :

- L'idée de concilier la croissance économique aux enjeux sociétaux et écologiques,
- La perception de la RSE est avant tout d'ordre réglementaire,
- Au-delà de l'aspect réglementaire, ce sont la transition énergétique et les concepts de diversité et mixité qui sont mis en avant, correspondant ainsi à l'identité du Groupe, dont le nucléaire peut se définir comme le cœur de métier et les ressources humaines, en tant que société d'ingénierie, comme le moteur principal,
- Les parties prenantes mises en avant et justifiant d'une démarche RSE sont les investisseurs et les clients,
- La démarche RSE contribue également au renforcement de l'image positive du Groupe.

La société Performance Conseil

Performance Conseil, entreprise internationale présente dans 89 pays et d'origine française, est spécialisée dans l'audit, l'expertise comptable, la fiscalité et le conseil aux entreprises. Elle compte environ 24000 employés à travers le monde et occupe en France la cinquième place sur le marché de l'audit après les Big Four. Le conseil en RSE est rattaché à la Direction des risques et contrôle ; nous pouvons lire sur la page internet dédiée : « Faire évoluer son business model est indispensable pour se saisir des enjeux RSE et profiter des opportunités nouvelles qui en découlent. Performance Conseil vous conseille et vous accompagne avec ses équipes spécialisées en conduite du changement, communication et évaluation de projets pour faire de la RSE un projet porté par l'ensemble des parties prenantes et créateur de valeur pour votre entreprise et les territoires. »

La mission d'accompagnement

En 2019, face à l'évolution réglementaire relative au reporting extra-financier, Omega a souhaité se faire accompagner par un cabinet de conseil afin de reconsidérer la façon dont le groupe rapporte les initiatives et performances liées à sa démarche RSE. Le groupe Omega a ainsi lancé une consultation externe et trois sociétés ont été invitées à proposer une offre technique et financière : le cabinet Performance Conseil, un cabinet comptabilisé dans les Big Four ainsi qu'un cabinet spécialisé en développement durable que nous nommerons Cap Développement Durable. Notons qu'en complément de la mission d'accompagnement, le Groupe Omega souhaitait également sélectionner un OTI pour la vérification des données extra-financières. Le cahier des charges comprenait donc deux volets : la mission d'accompagnement ainsi que la mission de vérification. Les sociétés soumissionnaires pouvant proposer une offre pour un seul ou les deux services, Performance Conseil a été sélectionné pour les deux volets.

Passée la phase de sélection, un travail de diagnostic a été effectué par Performance Conseil visant à revenir sur l'exercice effectué l'année précédente par le Groupe Omega et d'émettre des suggestions d'améliorations au regard du benchmark effectué par l'entreprise de conseil. Au terme des réunions de cadrage et d'échanges entre Omega et Performance Conseil, la mission d'accompagnement s'est focalisée sur l'analyse des enjeux RSE du Groupe. Pour ce, une série de onze entretiens ont été menés par les consultants de la société Performance Conseil auprès des personnes suivantes : Senior Vice-Président de la branche transport en infrastructures, Senior Vice-Président des ressources humaines, Directeur pays de l'Arabie Saoudite, Directeur des services généraux, Directrice communication pour son implication dans le programme mixité mis en place au sein de l'entreprise, Directeur innovation et technologie, Senior Vice-Président de la gestion de projet, le Directeur pays de la filiale Royaume Uni, le directeur de la Business Unit Nucléaire, la Directrice Juridique et Compliance, ainsi que la Senior Vice-Président de la branche Nucléaire.

Sur la base du travail effectué l'année précédente, une liste d'enjeux a été présentée aux personnes interviewées, lesquelles devant identifier, dans un premier temps et selon leur perception, si cet enjeu correspondait à un risque ou une opportunité. Les enjeux présentés étaient les suivants : Attractivité et rétentions des talents ; Adéquation des compétences ; Sécurité informatique ; Diversité ; Satisfaction client ; Corruption ; Santé et sécurité au travail ; Sécurité Nucléaire ; Protection des données personnelles ; Relation avec les partenaires ; Dialogue social et Digitalisation. Dans un second temps il a été demandé aux personnes interviewées d'identifier parmi quatre propositions la nature de l'impact du risque : risque de réputation (impact sur l'image de l'entreprise) ; risque humain (impact social) ; risque d'interruption des activités (impact sur le business et les marchés d'Omega) et enfin risque ayant un impact environnemental. Une fois les risques identifiés, les personnes interviewées ont procédé à la notation de ces derniers, sur une échelle de 1 à 4, selon les conséquences et la probabilité d'occurrence.

2.3 Méthodologie

Recueil des données

Les matériaux mobilisés pour cette étude de cas sont issus de la mission d'accompagnement de Performance Conseil pour le compte du groupe Omega. Les éléments retenus sont issus des documents suivants :

- L'offre technique présentant la vision du cabinet ainsi que la méthodologie proposée
- Le diagnostic effectué par le cabinet résultant de son analyse de la DPEF de l'année précédente
- Résultats de l'analyse des risques

Afin de compléter cette première approche d'observation et ainsi de confronter les propositions de Performance Conseil à une vision interne à l'entreprise Omega, nous avons interviewé les deux acteurs principaux de l'exercice de la DPEF et qui sont par conséquent, les interlocuteurs principaux de Performance Conseil. Le Directeur RSE, nommé Interrogé numéro 1, ainsi que le Responsable du droit des sociétés et droits boursiers, nommée Interrogé numéro 2, ont répondu à une série de questions dans le cadre d'un entretien semi-directif. Les données primaires seront complétées par des données secondaires issues de différentes sources disponibles publiquement. Elles concernent principalement la participation de Performance Conseil aux instances professionnelles et de réglementation.

Analyse des données

La retranscription des interviews ainsi que des données brutes issues des documents produits par Performance Conseil a été soumise à une analyse interprétative par codage thématique qui nous a permis de catégoriser le contenu, que ce dernier soit manifeste ou davantage symbolique ou suggestif (Galluzzo A. et al. .2020). L'identification de mots clefs issus d'une première lecture ont permis un codage basé à la fois sur une reprise

littérale du verbatim et à la fois sur une identification de thématique de premier niveau permis. Alors que l'analyse des données issues de la mission d'accompagnement est davantage centrée sur le langage, l'analyse des retranscriptions d'interview porte davantage sur le sens qui s'en dégage. Suivant une démarche d'abstraction, ces codes sont ensuite regroupés par catégories de second niveau, ce qui permet d'aboutir à la catégorisation de trois grandes tendances en termes de stratégies de légitimation mises en œuvre par Performance Conseil. Dans un second temps, puisque nous avons souhaité inscrire cette étude dans le cadre théorique de Suchman, le codage thématique est repris, afin de permettre une classification selon les trois piliers de la légitimité et les trois types de légitimité. Cette classification permet ainsi de rendre compte de façon plus précise des données empiriques et d'illustrer au plus près les composants d'une stratégie de légitimation.

2.4 Présentation des données issues de la mission d'accompagnement

Proposition technique et financière du cabinet Performance conseil

Diapositive 2

« Faisant suite à votre demande, nous avons formulé une proposition qui s'appuie en particulier sur :

- Une équipe composée de consultants RSE spécialisés susceptibles de porter un regard neuf sur vos publications ;
- Une expérience reconnue auprès de groupes multinationaux, et notamment dans le secteur des transports et auprès d'entreprises publiques, sur l'ensemble des informations requises par la réglementation, associée à une approche pragmatique visant à vous permettre de vous inscrire dans une démarche de progrès, et s'attachant à mettre en exergue les points d'amélioration nécessaires, le tout dans un objectif de conformité aux textes.
- Une présence active dans les instances professionnelles techniques nous permettant d'exercer une veille attentive des évolutions et des impacts sur les modalités de vérification. Performance Conseil présidant notamment le groupe de travail sur les informations extra-financières de la Compagnie Nationale des Commissaires aux comptes. »

Dans un premier temps, la société fait référence à son expérience auprès de grands groupes multinationaux ainsi qu'au sein du secteur des transports en mettant en avant la reconnaissance déjà acquise auprès des acteurs du secteur d'activité du Groupe Omega. Dans un second temps Performance Conseil met en avant son positionnement auprès des instances professionnelles : la société mentionne notamment sa présidence du groupe de travail sur les informations extra-financières de la Compagnie Nationale des Commissaires aux comptes. Ces deux éléments permettent à Performance Conseil de témoigner de son influence et de son rayonnement sur le marché du conseil en RSE. Un éclairage sur le mandat de la Compagnie Nationale des Commissaires aux comptes

Legain C., 2021, Institutionnalisation de la RSE par les acteurs du conseil issus de l'audit financier : analyse des stratégies de légitimation, *Revue Internationale de Management et de Stratégie*, <http://www.revue-rms.fr/>.

(CNCC) permet de situer la nature de l'influence de Performance Conseil sur la réglementation notamment par l'élaboration de normes ainsi que du conseil auprès des pouvoirs publics. Ainsi, le rôle du conseil national est de :

- « Élaborer les normes d'exercice professionnel en vue de leur homologation,
- Donner son avis sur les projets de loi et de décret lorsque le Garde des Sceaux l'y invite,
- Soumettre aux pouvoirs publics toutes propositions relatives à l'organisation professionnelle et à la mission du commissaire aux comptes, proposer le contenu de la formation professionnelle»³⁴

Au regard du mandat assuré par la CNCC, la présidence du groupe de travail assurée par Performance Conseil laisse supposer une marge de manœuvre importante dans la définition de normes et l'influence auprès des pouvoirs publics. Ce constat sera complété ultérieurement par le recueil de données secondaires.

Diapositive 8

« Une approche intégrée.

Expertise technique et sectorielle : Une participation active dans les instances réglementaires nationales, européennes, internationales »

Dans la présentation de son approche, Performance Conseil insiste à présent sur sa participation aux instances de réglementation, cette dernière est amplifiée par le caractère international qui lui est donné.

Diapositives 17 à 20

« Objectif du Benchmark.

Disposer d'une vision précise et exhaustive de l'existant en identifiant les bonnes pratiques, les lacunes et axes d'amélioration. Notre analyse s'appuiera sur :

- les conclusions de notre baromètre annuel sur les pratiques de reporting extra-financier au travers duquel nous analysons les meilleures pratiques du marché ainsi que les options retenues par la majorité des sociétés du CAC40 et du SBF 120.
- L'analyse des pratiques de publications d'une sélection d'entreprises avec des modèles et des secteurs d'activité proches qui ont été confrontées à des problématiques de publication multiples. »

Sur la base de l'analyse de l'existant et du benchmark, nous formaliserons des recommandations au regard de la réglementation, des recommandations de la CNCC et des bonnes pratiques de la place. »

A travers ce travail de benchmark Performance Conseil invite le Groupe Omega à un alignement aux pratiques existantes au sein d'entreprises présentant des caractéristiques similaires et favorise ainsi une homogénéisation des pratiques. Le cabinet de conseil invite également à un alignement avec les recommandations de la CNCC au sein de laquelle Performance Conseil est particulièrement active. A l'instar des Big Four, Performance Conseil publie annuellement un baromètre des pratiques et tendances RSE. L'étude est menée sur la base des documents

de références et propose de passer en revue les pratiques de 67 sociétés du CAC 40 et du SBF 120 en matière de reporting extra-financier. Cela permet à la société Performance Conseil de s'ériger en expert sur le sujet et de renforcer une appropriation homogène des pratiques de reporting.

Diagnostic effectué par le cabinet résultant de son analyse de la DPEF de l'année précédente

« Pistes d'amélioration :

- Les risques extra-financiers doivent être liés aux risques opérationnels et sociaux du Groupe présentés au chapitre 2
- La formulation des risques et des impacts potentiels doit être homogénéisée entre le chapitre facteurs de risque et le DPEF »

Les pistes d'amélioration proposées par Performance Conseil suggèrent ainsi un rapprochement des risques dits extra-financiers et des risques financiers dans le fond ainsi que dans la forme.

Analyse des risques

Au terme de l'exercice d'analyse des risques, la classification suivante a été obtenue :

Enjeux	Risque/Opportunité	Type d'impact
Sécurité nucléaire	Risque	Continuité de l'activité
Adéquation des compétences	Risque	Continuité de l'activité
Sécurité informatique	Risque	Continuité de l'activité
Satisfaction client	Risque	Continuité de l'activité
Corruption	Risque	Réputation
Santé et sécurité au travail	Risque	Humain
Attractivité et rétentions des talents	Risque	Continuité de l'activité
Transition énergétique	Opportunité	Continuité de l'activité
Diversité	Opportunité	Continuité de l'activité
Digitalisation	Opportunité	Continuité de l'activité

En fonction des enjeux présentés aux différents membre du Groupe Omega, sept d'entre eux ont été identifiés comme risques, trois d'entre eux comme des opportunités. Notre premier constat repose sur l'introduction de la notion d'opportunité : la méthodologie déployée par Performance Conseil a permis aux interrogés d'identifier certains enjeux comme représentant une opportunité pour l'entreprise. Notre second constat est lié au type d'impact des risques : les types de risques identifiés sont principalement liés à la continuité des activités et au risque d'atteinte à la réputation. Seul le risque santé et sécurité au travail apparaît comme ayant un impact humain.

2.5 Retranscription des interviews

Nous avons souhaité mobiliser le point de vue des acteurs internes à Omega et ce, à différents niveaux.

Concernant le choix du prestataire

Interrogé numéro 1 « Le choix était orienté sur une capacité à faire une DPEF qui soit conforme à la réglementation et qui soit appropriable par les acteurs de la société qui allaient être interrogés puisqu'ils ne connaissaient ni le contenu de la DPEF, ni les enjeux RSE. L'offre du dernier prestataire (cabinet de développement durable) était sur des solutions techniques d'outils de la RSE ou du DD, qui ne sont pas palpables par les gens qui sont concernés et qui allaient être interrogés. C'est la perception qu'ils ont laissée et ce sont les orientations qu'ils souhaitaient vouloir prendre. Ce qui a péché, c'est que à la fois il ne démontrait pas l'expertise complète, à la fois ça semblait venir avec des recettes cuites de sujets qui étaient liés à une matérialité, qui sont des concepts et des outils qui sont faciles à vendre mais qui sont parfois trop loin de la représentation des interlocuteurs, même des interlocuteurs avertis. »

« A contrario, les autres cabinets sont plutôt revenus avec une recherche orientée sur les enjeux et sur le risque, ne parlant pas de développement durable qui encore une fois, est beaucoup trop large et galvaudé, mais parlant de risques et enjeux pour l'entreprise. Ce qui a motivé le choix global, c'est qu'il s'agit plutôt d'un discours orienté par les enjeux. Le second sujet, qui a motivé le choix est que les cabinets qui ont été consultés ont à la fois cette expérience là et sont connus sur la place pour être des cabinets qui évaluent la performance des sociétés sur les registres des enjeux et des risques et notamment de nos concurrents, une connaissance sectorielle accrue comparée au candidat qui n'a pas été sélectionné. Ce n'est pas le mythe du développement durable ou le conseil en développement durable qui donne de la création de valeur pour faire une DPEF. Dans leur approche, ils étaient trop loin de notre besoin en termes de construction et du discours entendable par la strat managériale qui allait être interrogée, dans le discours et dans le regard de nos acteurs. »

« On avait un cabinet d'audit qui s'associait à un cabinet de conseil (en référence au cabinet de développement durable), donc ce sont deux objets différents mais les deux travaillent sur le sujet, l'un en réponse à l'autre. Et finalement, on a bien fait attention de séparer les équipes, la stratégie qui m'a nourrie c'est de dire, si je prends le même cabinet de conseil que l'audit ils ne pourront pas être en désaccord. C'est aussi pourquoi on a choisi Performance Conseil. Même si j'avais précisé dans le cahier des charges que les équipes de conseil et d'audit doivent être séparées, le « mindset » de l'entreprise étant le même, je n'allais pas avoir un cabinet d'audit qui mette à défaut ce que sa branche de conseil a fait. »

Pour l'interrogé numéro un, plusieurs raisons justifient le choix de Performance Conseil pour la mission d'accompagnement. En premier lieu, l'exercice était avant tout un exercice de conformité réglementaire, et l'entreprise Omega ne souhaitait pas s'engager dans une démarche de développement durable à proprement

Legain C., 2021, Institutionnalisation de la RSE par les acteurs du conseil issus de l'audit financier : analyse des stratégies de légitimation, *Revue Internationale de Management et de Stratégie*, <http://www.revue-rms.fr/>.

parler. L'interrogé estime ainsi que les éléments de discours du prestataire Cap Développement Durable étaient trop loin des préoccupations de membres de la direction, pour ainsi dire non « entendables ». L'approche par le développement durable de la société Cap Développement Durable ainsi que les outils associés à la démarche ont desservi cette dernière. Au contraire, la démarche proposée par les deux autres sociétés portant sur les enjeux et le risque ont été plus convaincantes au regard des attentes de la personne interrogée, une démarche estimée davantage rationnelle. En deuxième lieu, la connaissance sectorielle, la connaissance des concurrents du Groupe ainsi que la reconnaissance déjà acquise sur le marché de l'audit sont apparues comme des éléments favorables. Enfin, le souci, pour Omega, de bénéficier d'une certaine souplesse de la part de l'auditeur dans la mission de vérification des données a orienté son choix vers Performance Conseil.

Interrogé 2- « Concernant le cabinet Cap Développement Durable, ils n'ont pas réussi à nous prouver qu'ils allaient pouvoir nous accompagner de manière robuste dans cet exercice, et en particulier, alors que c'est un cabinet spécialisé etc., la partie conseil ne s'est pas démarquée. On était dans une proposition d'accompagnement très proche de l'accompagnement rédactionnel que peut nous fournir un labrador et sur lequel on n'était pas 100% satisfait ». Ils sont très pointus dans ce qu'ils font mais ils ne sont pas suffisamment matures sur comment on s'adapte à des contraintes différentes, à des sociétés différentes, voilà. Performance Conseil s'est démarquée par sa capacité à s'adapter à la structure, à l'état d'esprit, ça a vraiment été leur force. On sait qu'ils n'allaient pas nous expliquer qu'on ne savait rien faire et que maintenant il allait falloir faire comme ci comme ça avec une révolution complète. Ils nous tirent vers le haut, mais en douceur, et comme le sujet RSE est pas forcément le sujet top numéro un chez Omega c'était très bien de fonctionner comme ça. C'était le bon choix. »

Le discours de l'interrogé numéro 2 met en évidence le caractère adaptable de la proposition d'accompagnement de Performance Conseil. En effet, Omega n'ayant pas souhaité s'inscrire dans une démarche de changement significatif, le choix s'est porté vers un prestataire présentant la capacité de fournir une prestation de conseil mais n'impliquant pas de remise en question du fonctionnement ainsi que des systèmes de pensée actuels. Nous concluons que c'est la société Performance Conseil qui a su le mieux représenter cette agilité à se positionner dans une activité de conseil sans provoquer un changement de paradigme non souhaité.

Concernant la notion de risque

Interrogé numéro 1- « Ça permet de recentrer l'entreprise sur ses vrais sujets, ses risques et opportunités, et d'éviter d'éparpiller les démarches qui rentrent dans le cadre d'action sociale, environnementale et sociétale, ça donne un cadre un peu plus « manageable » et gérable. »

« Cette notion du risque ça permet d'introduire ces notions sociétales dans l'enjeu du pilotage de l'entreprise ».

Le discours de l'interrogé numéro 1 suggère qu'une approche par le risque permet de rationaliser les enjeux RSE, facilitant ainsi leur gestion et leur inclusion dans le pilotage de l'entreprise.

Legain C., 2021, Institutionnalisation de la RSE par les acteurs du conseil issus de l'audit financier : analyse des stratégies de légitimation, *Revue Internationale de Management et de Stratégie*, <http://www.revue-rms.fr/>.

Interrogé numéro 2- « C'est cohérent par rapport à ce mouvement d'alignement d'enjeux financiers et extra-financiers qui sont de plus en plus intégrés, la notion de risque était déjà une notion qui était très très importante en communication financière et ajouter la composante risque dans la DPEF ça permet d'aligner. Alors après la difficulté qu'il y a c'est qu'on se retrouve à évoquer du risque à deux endroits différents, ça peut parfois prêter à confusion donc, que la DPEF impose de flécher et identifier les risques particuliers à ces enjeux, ça me paraît logique, après faut voir quel est le traitement le plus approprié de ces risques ».

Selon l'interrogé numéro 2 l'introduction de la notion de risque s'inscrit dans les logiques de rapprochement des rapports financiers et rapports extra-financiers, bien que cet alignement puisse « prêter à confusion », il semble néanmoins cohérent.

Concernant la méthodologie d'analyse des risques

Interrogé numéro 1 - « La DPEF étant centrée sur l'entreprise, et les cabinets étant centrés sur l'entreprise également... tout s'oriente sur l'entreprise en fait et on oublie un peu la finalité de développement durable, on oublie la finalité de la société au sens société civile. Telle que l'entreprise se questionne, c'est le risque pour « moi ». Tel que le cabinet nous a accompagnés, c'est quels sont les risques pour vous et quels sont les risques que vous imaginez sur les parties prenantes. Or la maturité des gens qui ont été questionnés par rapport à ça, et leur capacité à sortir de ce scop la et à se projeter sur la société civile sont faibles. On a consulté des gens qui sont très centrés sur l'entreprise, et dans la façon dans l'exercice a été mené, leur « mindset » c'est l'entreprise ».

Les propos recueillis témoignent d'une approche centrée sur l'entreprise, induite d'une part par l'approche de Performance Conseil, d'autre part par les logiques dominantes à l'entreprise.

Interrogé numéro 2- «Ça peut paraître assez contradictoire (en référence aux résultats de l'analyse des risques) car l'activité du groupe repose essentiellement sur les compétences humaines, et donc on se dit finalement, tout ce qui fait la force qu'Omega ce sont les gens qui la composent mais les principaux risques n'ont pas forcément d'impact humain. Alors je ne sais pas, j'ai essayé d'analyser comment on pouvait en arriver à ce résultat qui paraît assez surprenant, je me suis dit que c'est peut-être parce que l'ADN d'Omega, la manière dont résonne le top management est tellement intrinsèquement tournée vers le client et sur la confiance envers les collaborateurs ».

Ce second discours met en avant une contradiction qui mérite d'être soulignée. En effet, comme mentionné par l'interrogé numéro 2, il semble étonnant que pour une entreprise dont l'humain est la ressource principale, les risques soient aussi peu tournés vers ce dernier. L'incompréhension de l'interrogé vis à vis des résultats obtenus mérite également d'être soulignée.

Concernant la légitimité des sociétés d'audit comptable et de conseil financier sur le marché de la RSE

Interrogé numéro 1- « En termes de compétences...oui puisque ce sont des gens qui attestent de la véracité de l'information, aujourd'hui l'information c'est une information qu'on a teintée de RSE, ce n'est pas de la RSE, c'est juste de l'information dont l'objet n'est pas financier. C'est RSE aujourd'hui comme ça peut être un autre objet demain mais qui requiert une certaine compétence d'analyse, de vérification et de projection. Pour moi, on crée un marché d'évaluation, un marché d'audit. Aujourd'hui c'est porté par le règlement, c'est intégré à l'URD, demandé par la commission européenne dans le règlement qui s'applique à toutes les entreprises. Dans le mot entreprise, y a économie, donc si on veut maîtriser son économie, on la fait maîtriser par les vecteurs qui existent et les vecteurs qui ont légitimité au niveau financier et économique sont les cabinets comptables et d'audit financier. De fait ils ont créé différentes branches et ils sont sur ces marchés-là. Ils ont développé une méthodologie qui permet d'être adapté à tous les sujets. Ils ont la compétence et la légitimité, et on leur élargit le champ d'action. Le conseil a toujours eu des faux semblants, le conseil c'est juste prodiguer les bonnes pratiques ».

Dans un premier temps, l'interrogé atteste de la légitimité des sociétés d'audit et de conseil financier sur le marché de la RSE. Selon l'interrogé, ce n'est pas le champ de la RSE qui est mobilisé mais le champ de l'analyse et de la vérification des données, et ce, au service de la réglementation et des logiques de marché. D'après l'interrogé, l'activité de conseil n'est que sous-jacente aux activités d'audit, et c'est donc parce que le véritable enjeu ne réside pas dans l'expertise des domaines de la RSE que ces sociétés trouvent leur légitimité.

Interrogé numéro 2- « Pour moi ils sont complètement légitimes dans le rôle d'organisme tiers-indépendant qui certifie. Dans le rôle de conseil... de toute façon ils prennent tout ce qui est bon à prendre, pourquoi pas. Ils ont en tout cas développé des directions dédiées avec des gens qui ont une forte appétence pour ces sujets-là, je trouve ça important, et ça permet aussi d'offrir des débouchés intéressants à des gens qui se spécialisent en RSE avec des perspectives d'évolution importantes. Alors que pour les petits cabinets de RSE c'est toujours plus difficile de se positionner. Et je pense aussi que leur force c'est la connaissance qu'ils ont de leur client, là-dessus ils sont imbattables, puisqu'ils les accompagnent en tant que commissaire aux comptes depuis des années donc ils ont cette faculté d'adaptation que ne vont pas avoir les cabinets purement dédiés à la RSE. »

Ici il est intéressant de noter le caractère opportuniste des sociétés de conseil soulevé par l'interrogé numéro deux. Selon ce dernier, ces sociétés «prennent tout ce qui est bon à prendre» et jouissent de leur position de commissaire aux comptes pour s'introduire dans le champ du conseil en RSE.

Concernant l'influence sur le concept de la RSE

Interrogé numéro 1- « Je pense qu'elles (les sociétés de conseil) contribuent à forger un « mindstream ». Elles vont façonner l'appropriation sur la manière dont elles ont envie de le voir, et la manière dont les marchés ont envie de voir le sujet. Et donc les entreprises vont s'adapter en réponse à cette façon d'être vue. Ces cabinets vont façonner

Legain C., 2021, Institutionnalisation de la RSE par les acteurs du conseil issus de l'audit financier : analyse des stratégies de légitimation, *Revue Internationale de Management et de Stratégie*, <http://www.revue-rms.fr/>.

la manière de répondre à ces enjeux. Comme ils ont fait pour la finance, à terme ils ont façonné la manière de présenter un compte de résultats et les différents agrégats présents dans un compte de résultat. Par un lobbying elles vont influencer sur la manière de vouloir voir le sujet, et sur les réponses des entreprises ».

Les propos recueillis témoignent de la capacité des sociétés telles que Performance Conseil à véhiculer une idéologie construite sur leurs propres intérêts ainsi que sur les logiques de marché, influençant ainsi la façon dont les entreprises vont se saisir des sujets de la RSE.

Interrogé numéro 2- « Je pense c'est sûr, parce que de toute façon quand il y a des consultations qui sont menées par l'AMF et la commission européenne, sur ces sujets-là, ces gros cabinets auront forcément une forte influence. Ils ont un rôle assez ambivalent, car leur intérêt devrait être de défendre l'intérêt de leur client donc être sur des mécanismes de stabilisation des enjeux RSE pour les émetteurs puisqu'à chaque réforme, il y a beaucoup beaucoup de travail pour les émetteurs pour se mettre à niveau et en même temps c'est aussi leur intérêt si on complexifie etc ils (les émetteurs) auront plus besoin d'eux. Donc je suis assez partagée là-dessus. Je ne suis pas sûre que leur intérêt soit purement aligné avec celui des émetteurs. »

« Je ne peux pas m'empêcher de penser qu'à chaque fois qu'on approfondit un petit peu les sujets RSE et que la réglementation évolue, quelque part ils y trouvent leur intérêt parce que ça complexifie, parce qu'on a plus besoin d'eux en termes de conseil et d'accompagnement, ça leur crée «un flux du business» »

Ici nous pouvons noter le rôle ambivalent des sociétés telles que Performance Conseil soulevé par l'interrogé. En effet, en contribuant à l'évolution de la réglementation, ces dernières ne s'inscrivent plus dans l'intérêt de leurs clients qui souhaitent davantage de stabilité dans la réglementation. Comme suggéré par l'interrogé, l'évolution de la réglementation permet de générer des opportunités commerciales.

2.6 Données secondaires

Nous avons vu précédemment que l'IIRC, avait contribué à un changement de pratique en termes de communication des informations sociales et environnementales, en instituant le rapport intégré comme nouveau standard de gestion. Selon l'IIRC, « La Gestion Intégrée, qui aboutit à une allocation de capital efficiente et productive, devrait renforcer la stabilité financière et la durabilité ». Ainsi, les objectifs de l'IR (integrated reporting) sont les suivants :

- « Améliorer la qualité des informations mises à la disposition des apporteurs de capital financier, afin d'allouer les capitaux de manière plus efficiente et productive ;

Legain C., 2021, Institutionnalisation de la RSE par les acteurs du conseil issus de l'audit financier : analyse des stratégies de légitimation, *Revue Internationale de Management et de Stratégie*, <http://www.revue-rms.fr/>.

- Promouvoir une approche de reporting plus cohérente et efficiente, qui s'appuie sur diverses sources d'information pour refléter l'éventail complet des facteurs qui impactent significativement la capacité de l'organisation à créer de la valeur au fil du temps ;
- Améliorer la reddition des comptes et favoriser l'exercice d'une gestion responsable à l'égard de l'ensemble des capitaux (financier, manufacturier, intellectuel, humain, social et sociétal, et environnemental) par une meilleure compréhension de leurs interdépendances;
- Encourager la Gestion Intégrée, la prise de décisions et les actions centrées sur la création de valeur à court, moyen et long terme. »³⁵

Depuis la création en 2010 de l'IIRC, l'entreprise Performance Conseil a apporté un soutien actif à l'initiative. Ainsi, pouvons-nous lire sur le site de Performance Conseil : « Performance Conseil soutient activement l'initiative et met à disposition de l'IIRC des ressources pour impliquer les entreprises et plus largement tous les décideurs économiques et sociaux français dans cette démarche fondatrice. Nous avons la conviction que cette réflexion, menée au niveau international apportera de la valeur ajoutée à l'entreprise mais surtout renforcera la confiance et l'adhésion de toutes les parties prenantes – les investisseurs, les employés et plus largement la société civile ».

PARTIE 3-ANALYSE DES RESULTATS

Cette troisième partie présente les principaux résultats concernant les stratégies de légitimation mises en œuvre par Performance Conseil ; ces résultats seront discutés à la lumière du cadre théorique mobilisé.

3.1 Présentation des résultats

Les données collectées ont permis de mettre en évidence les actions mises en œuvre par Performance Conseil afin de créer « des normes, modèles, scénarios techniques et cognitifs et des schémas comportementaux cohérents avec leur identité et leurs intérêts » et de les établir « comme des standards et les légitimer aux yeux des autres » (Suchman, 1995). Nous proposons dans un premier temps de regrouper ces actions selon trois grandes tendances, chacune correspondant à une stratégie de légitimation ; dans un second temps le cadre d'analyse de Suchman permettra de préciser ces dernières.

Construit des normes et pratiques professionnelles

Nous avons pu observer que Performance Conseil met en avant, à plusieurs reprises, sa participation active d'une part, au sein des instances professionnelles lui permettant ainsi de contribuer à la création de normes et d'autre part, aux instances de réglementation contribuant par ce biais à la construction des lois. Les recommandations faites par Performance Conseil à la suite de la phase de diagnostic illustre la construction d'une norme inspirée de la « pensée intégrative » (Terramorsi, 2019) défendue par l'IIRC. Cette position d'influence permet à Performance

Legain C., 2021, Institutionnalisation de la RSE par les acteurs du conseil issus de l'audit financier : analyse des stratégies de légitimation, *Revue Internationale de Management et de Stratégie*, <http://www.revue-rms.fr/>.

Conseil de façonner les pratiques selon ses intérêts et de s'ériger en acteur incontournable pour répondre aux évolutions normatives et réglementaires. Les propos de l'interrogé numéro 2 illustre cette dynamique :

« Je ne peux pas m'empêcher de penser qu'à chaque fois qu'on approfondit un petit peu les sujets RSE et que la réglementation évolue, quelque part ils y trouvent leur intérêt parce que ça complexifie, parce qu'on a plus besoin d'eux en termes de conseil et d'accompagnement, ça leur crée un flux du business ».

En effet en exerçant une activité de lobbying, *Performance Conseil* élargit et sécurise des parts de marché dans le conseil dans la mesure où s'adapter à la réglementation représente une charge de travail importante pour les entreprises et le recours aux services de conseil devient une pratique quasi-systématique. L'activité de lobbying est double : l'influence sur les instances de réglementation s'exerce par le biais de consultation indépendante promulguée par le *Performance Conseil* ainsi que par le biais des instances professionnelles auxquelles participe le cabinet. Cette position d'influence lui permet ainsi de participer aux réflexions menées sur la réglementation encadrant le reporting, et par conséquent d'être acteur de la construction de l'outil de reporting. Nous avons vu au cours de la revue de littérature que ce dernier joue un rôle important dans la construction normative et idéologique.

Ici, l'outil de reporting représente également un double intérêt : celui de favoriser l'institutionnalisation d'une norme par le caractère performatif de ce dernier et celui d'élargir les opportunités de marché en se positionnant sur l'audit ainsi que sur le conseil. Nous pouvons supposer au regard de ses positions que *Performance Conseil* a joué un rôle sur l'évolution du rapport RSE vers un rapport auditable.

Favoriser la convergence des pratiques

Performance Conseil fonde sa légitimité sur son expérience déjà acquise au sein d'entreprises de grande envergure ou d'entreprises agissant sur le même secteur de marché que le Groupe Omega. En effet, nous avons pu observer que *Performance Conseil* met en avant son expérience auprès des groupes multinationaux et propose un benchmark des pratiques des entreprises des concurrents d'Omega. En complément, le cabinet de conseil diffuse gratuitement son « baromètre des tendances » qui permet à toute entreprise de prendre connaissance des pratiques des entreprises du panel. *Performance Conseil* exerce ainsi une pression institutionnelle sur les acteurs économiques, pression à laquelle ces derniers répondent par un isomorphisme mimétique dans la mesure où les entreprises auront tendance à s'aligner sur des pratiques similaires. Ce constat est confirmé par les interviews menées ; en effet le choix du prestataire a été influencé par le positionnement de *Performance Conseil* sur le marché :

« L'autre sujet, qui a motivé le choix c'est que les cabinets qui ont été consultés ont à la fois cette expérience là et sont connus sur la place pour être des cabinets qui évaluent la performance des sociétés sur ces registres-là, des

Legain C., 2021, Institutionnalisation de la RSE par les acteurs du conseil issus de l'audit financier : analyse des stratégies de légitimation, *Revue Internationale de Management et de Stratégie*, <http://www.revue-rms.fr/>.

enjeux et des risques et notamment de nos concurrents, une connaissance sectorielle accrue comparée au candidat qui n'a pas été sélectionné » - Interrogé numéro 1

La notoriété et le rayonnement de Performance Conseil a été un élément de choix pour le Groupe Omega, au-delà de toutes considérations sur le sens des pratiques, le besoin de faire converger ces dernières fut un élément décisif. Le phénomène d'isomorphisme permet à Performance Conseil de s'ériger en expert sans en avoir démontré des compétences spécifiques. Le phénomène est exacerbé par sa participation active aux instances professionnelles et de réglementation. Toujours dans une perspective d'isomorphisme, la convergence des pratiques est exacerbée par la pression réglementaire ayant un effet de coercition sur les acteurs. Enfin en invitant à un alignement sur les recommandations de la CNCC à laquelle elle participe, Performance conseil tend à exercer une pression normative. Ainsi toutes les formes d'isomorphismes semblent être mobilisées dans la stratégie de légitimation du cabinet de conseil.

Construction d'un discours consensuel et compatible avec l'idéologie dominante du Business Case

Tant le discours adopté par Performance Conseil que la méthodologie déployée permettent de dresser le constat selon lequel l'acteur du conseil fonde son discours sur une approche consensuelle, de façon similaire à la stratégie « gagnant-gagnant » adoptée par les entrepreneurs du GRI. Alors que les « défenseurs » d'une approche dure de la RSE mettent en avant la nécessité d'un changement de paradigme dans les modèles de gouvernance d'entreprise, le discours adopté par Performance conseil se veut très modéré. Les propos issus de l'offre technique confirment cette tendance en évoquant « une approche pragmatique visant à vous permettre de vous inscrire dans une démarche de progrès, et s'attachant à mettre en exergue les points d'amélioration nécessaires, le tout dans un objectif de conformité aux textes ». La référence à une démarche de progrès peut s'entendre comme une proposition à ne pas modifier les logiques établies tout en adoptant une posture rationaliste conforme aux attentes de l'entreprise. Les propos des interrogés 1 et 2 permettent de confirmer cette stratégie adoptée par Performance Conseil :

« Dans leur approche, ils (la société non retenue) étaient trop loin de notre besoin en termes de construction et du discours entendable par la strat managériale qui allait être interrogée. Dans le discours et dans le regard de nos acteurs »-Interrogé numéro 1

« On sait qu'ils n'allaient pas nous expliquer qu'on ne savait rien faire et que maintenant il allait falloir faire comme-ci comme ça avec une révolution complète. Ils nous tirent vers le haut, mais en douceur, et comme le sujet RSE est pas forcément le sujet top numéro un chez Omega c'était très bien de fonctionner comme ça » -Interrogé numéro 2

Legain C., 2021, Institutionnalisation de la RSE par les acteurs du conseil issus de l'audit financier : analyse des stratégies de légitimation, *Revue Internationale de Management et de Stratégie*, <http://www.revue-rms.fr/>.

Notons également que le discours, de la société non retenue, construit autour du développement durable n'a pas suscité l'approbation des acteurs en charge du choix du prestataire. Comme nombreuses entreprises, Omega se trouve dans une logique de mise en conformité, d'alignement aux pratiques existantes ainsi que de rationalisation de la communication sur ses pratiques RSE ; le discours de Performance Conseil est construit sur ces attentes afin de favoriser l'adhésion des décideurs. La méthodologie d'analyse des risques permet également d'illustrer cette recherche d'adhésion et l'adaptation du discours. En proposant de traduire les risques sociétaux en termes d'opportunité et/ ou de risques pesant sur l'entreprise, Performance Conseil s'inscrit bien dans une logique firmo-centrée. Cette approche permet à l'entreprise une conformité à la réglementation ainsi que d'aborder les sujets de la RSE tout en évitant que la démarche provoque un changement de paradigme. De plus, notons que l'introduction de la notion d'opportunité se réfère à une vision issue du Business Case de la RSE favorisant l'institutionnalisation d'une vision utilitaire de la RSE :

« La DPEF étant centrée sur l'entreprise, et les cabinets étant centrés sur l'entreprise également... tout s'oriente sur l'entreprise en fait et on oublie un peu la finalité de développement durable, on oublie la finalité de la société au sens société civile. Telle que l'entreprise se questionne, c'est le risque pour « moi ». » - Interrogé numéro 1

Le positionnement en tant qu'acteur de conseil et d'audit semble répondre aux mêmes logiques. Pour Omega, le recours au même prestataire de service pour ces deux activités permet une certaine souplesse, en termes d'exigence de reporting. En s'érigeant « juge et partie » Performance Conseil limite, de fait, sa marge de manœuvre au sein de l'activité d'audit et permet ainsi une approche consensuelle en accord avec les attentes de l'entreprise. Le rapport de l'Agence des marchés financiers (2019) témoigne de cette souplesse à l'égard des entreprises émettrices « aucune réserve n'a été constatée dans l'ensemble des DPEF de l'échantillon. Les OTI n'ont pas souhaité être catégoriques et ont formulé leurs remarques exclusivement sous forme de commentaires ».

Les propos de l'interrogé numéro 1 permettent également de confirmer cette approche : « la stratégie qui m'a nourrie c'est de dire, si je prends le même cabinet de conseil que l'audit ils ne pourront pas être en désaccord ».

Et d'ajouter : « Dans le mot entreprise, y a économie, donc si on veut maîtriser son économie, on la fait maîtriser par les vecteurs qui existent et les vecteurs qui ont légitimité au niveau financier et économique sont les cabinets comptables et d'audit financier. Ils ont développé une méthodologie qui permet d'être adapté à tous les sujets. Le conseil a toujours eu des faux semblants, le conseil c'est juste prodiguer les bonnes pratiques ».

Ces derniers éléments témoignent des réticences de l'entreprise à faire entrer le sujet de la RSE comme une préoccupation à part entière ; en effet, le sujet semble être recevable uniquement sous la forme d'une mise en conformité ou d'une mise en lumière des risques et avantages que la RSE représente pour l'entreprise. Performance Conseil se positionne davantage comme un partenaire répondant aux logiques de marché axées sur



Legain C., 2021, Institutionnalisation de la RSE par les acteurs du conseil issus de l'audit financier : analyse des stratégies de légitimation, *Revue Internationale de Management et de Stratégie*, <http://www.revue-rms.fr/>.

la création de valeur pour l'entreprise plutôt que dans une logique de conseil en RSE répondant aux attentes de la société civile.

3.2 Confrontation des résultats au cadre d'analyse de Suchman

En souhaitant croiser nos résultats au cadre d'analyse proposé par Suchman (1995), nous proposons le tableau de synthèse ci-dessous.

Tableau 3- Stratégies de légitimation adoptées par *Performance Conseil*

	<i>Stratégie conformiste : se conformer à l'environnement existant.</i>	<i>Stratégie adaptative : choisir un environnement favorable qui confère à l'organisation une légitimité tout en évitant de nombreux changements en retour.</i>	<i>Stratégie transformative : manipuler les environnements en promulguant de nouvelles explications de la réalité sociale. Cas des entrepreneurs institutionnels.</i>
<i>Pilier cognitif</i>	Performance Conseil s'inscrit dans une idéologie dominante en mobilisant un cadre cognitif firmo-centré et issu du Business case de la RSE.	Participation active auprès des instances de la réglementation afin de créer une compatibilité avec ses services proposés.	Participation active auprès des instances professionnelles, activités de lobbying de celles-ci (cas de IIRC et CNCC), encouragement de l'isomorphisme coercitif et normatif. Participation auprès des instances de la réglementation liée à l'outil de reporting. Élaboration et diffusion d'études et benchmark des pratiques des entreprises pour encourager l'isomorphisme mimétique. Floutage des limites du financier et de l'extra-financier par l'uniformisation des pratiques et du discours.
<i>Pilier moral</i>	Elaboration d'une méthode d'analyse des risques recouvrant symboliquement les sujets de RSE permettant à Performance Conseil de s'ériger en tant qu'acteur favorisant à la fois les intérêts économiques de l'entreprise et les intérêts sociétaux.	Mise en avant de la rationalité et du pragmatisme comme critère moral.	Mobilisation en faveur de la performance globale.
<i>Pilier pragmatique</i>	Positionnement en tant que « partenaire » plutôt qu'acteur d'un changement profond.	Transfert de légitimité acquise dans ses activités d'audit financière à ses activités de conseil en RSE.	Élaboration et diffusion d'études et benchmark des pratiques pour témoigner de son influence. Communication prégnante de son rayonnement sur le marché, sur sa participation aux instances de la réglementation et sur les pratiques professionnelles.

Source : Tableau réalisé selon le cadre théorique de Suchman

Cette proposition de classification des stratégies de légitimation selon le cadre d'analyse de Suchman suscite deux constats principaux :

- Performance conseil agit sur les trois piliers de la légitimité de façon simultanée, cette capacité d'action témoigne de son influence et de ses ressources.
- Alors que nous pouvions supposer que, conformément au cadre théorique, Performance Conseil se situerait davantage dans des stratégies transformatives, nous constatons que le cabinet de conseil mobilise également des stratégies de conformisme et d'adaptation.

Une des explications possibles repose sur le fait de son existence préexistante au marché du conseil en RSE d'une part, ainsi que sur son alignement à une idéologie existante d'autre part. En effet l'approche adoptée par Performance Conseil est largement favorable à l'entreprise et ne nécessite pas de créer une rupture avec une idéologie qui est, de fait, adoptée par Oméga. Afin de légitimer son existence Performance Conseil a donc su mettre en place des stratégies de conformisme et d'adaptation. Néanmoins, ce dernier constat ne diminue en rien le travail d'institutionnalisation de *Performance Conseil*. Si le cadre institutionnel mobilisé n'implique pas forcément de rupture avec le cadre existant au sein de l'entreprise, la rupture avec l'idéologie d'une RSE orientée vers le bien commun et les parties prenantes est, elle, forte.

3.3 Discussion

Confirmant les propos de DiMaggio (1988) pour qui « de nouvelles institutions naissent quand des acteurs organisés avec des ressources suffisantes voient en elles une opportunité de réaliser leurs intérêts qu'ils valorisent fortement », cette étude a permis de constater qu'à travers un travail institutionnel légitimant son existence sur le marché du conseil en RSE, Performance Conseil contribue à institutionnaliser des pratiques et un cadre de pensée. Pour répondre à ses intérêts, l'entreprise de conseil agit activement auprès d'instances favorables à un rapprochement des logiques financières et des logiques sociétales (IIRC) ainsi qu'au déploiement d'une normalisation et standardisation inspirées des processus comptables (CNCC). Afin de favoriser l'adhésion de ses clients, Performance Conseil adopte un discours inspiré du business case de la RSE qui tend à instrumentaliser le concept de la RSE afin de la faire converger avec les intérêts de l'entreprise. Cette idéologie, internalisée par la société de Conseil, est véhiculée auprès des entreprises bénéficiant de ses services ; ces dernières étant elles même en recherche d'un positionnement stratégique permettant d'une part la conformité à la réglementation, et d'autre part, l'adoption d'une image responsable, toute aussi symbolique qu'elle soit, sans remise en question de son modèle d'affaires.

Le rapport RSE, nous l'avons vu, est un vecteur important dans le processus d'institutionnalisation puisqu'il est lui-même un outil porteur d'une idéologie. Dans cette étude, l'outil de reporting tel qu'abordé par Performance Conseil, a permis, sous couvert d'une approche par la « pensée intégrative » d'instaurer une vision non plus axée

Legain C., 2021, Institutionnalisation de la RSE par les acteurs du conseil issus de l'audit financier : analyse des stratégies de légitimation, *Revue Internationale de Management et de Stratégie*, <http://www.revue-rms.fr/>.

sur les enjeux sociétaux mais axée sur une vision de la performance extra-financière au service du pilotage de l'entreprise. La méthodologie d'analyse des enjeux RSE déployées par Performance Conseil témoigne de ce renversement : « les risques deviennent systémiques ; les impacts financiers des risques deviennent majeurs ; la gestion des risques implique désormais les parties prenantes ; la RSE apporte des outils au risk management ». ³⁶ Ce processus tend à se soustraire à une logique d'intérêt collectif et de bien commun dans la mesure où nous passons d'une gestion de la responsabilité de l'entreprise face aux risques que cette dernière fait peser sur la société à une gestion du risque que cette responsabilité fait peser sur l'entreprise.

A l'issue de cette étude, nous pouvons avancer que les pratiques et stratégies de légitimation de Performance Conseil permettent d'institutionnaliser cette réalité ; la prise en compte des externalités négatives est abandonnée au profit d'une approche du risque tournée vers l'entreprise, qui lorsque maîtrisée, se transforme en opportunité rejoignant ainsi les fondements du business case. Par un mécanisme de définition des principes de performance et d'intériorisation du discours par les porteurs d'enjeux au sein de l'entreprise Omega, Performance conseil agit sur les phases de stabilisation et de subjectivation du processus d'institutionnalisation tel que décrit par Hasselbladh et Kallinikos (2000) et contribue à véhiculer un mythe de la RSE construits sur « l'hypothèse qu'il n'y a pas d'antagonisme fondamental entre les objectifs économiques et financiers de la firme et ceux de la société » (Capron et Quairel-Lanoizelée, 2015). Le concept de la RSE, détourné de son projet sociétal, est par conséquent destitué de son essence. Rejoignant le positionnement de Koenig, les entrepreneurs institutionnels tels que Performance Conseil concourent à une « privatisation de la fabrique de la norme qui participe à une remise en cause plus générale de la démocratie » ³⁷.

Les propos de Koenig sont ici révélateurs du pouvoir d'institutionnalisation des acteurs du conseil en RSE et posent clairement la question de la légitimité de ces derniers (et de l'entreprise en général au sens de Koenig) à agir, d'une part en tant que « police morale » et à instaurer, d'autre part, une dynamique d'uniformisation de la pensée et des pratiques, un conformisme bridant l'initiative et réduisant la responsabilité à un minima souvent insignifiant. Enfin, et pour conclure ces éléments de discussion, les propos de Koenig permettent de replacer au cœur du débat sur la RSE la capacité de l'Etat à réguler l'activité économique. En déléguant la responsabilité de la régulation à l'entreprise (et aux acteurs du conseil), l'« état avoue son impuissance et confie au secteur privé ce que la délibération collective semble incapable de traiter ». Dans ce contexte, la définition de notions telles que le « bien » ou « l'intérêt collectif » se voient alors déléguées à des acteurs non-représentants de la société civile.

CONCLUSION

Partant du constat selon lequel les acteurs du conseil en RSE agissent en tant qu'entrepreneurs institutionnels, nous avons souhaité mettre en lumière les stratégies de légitimation déployées par les entreprises de conseil issues de l'audit et conseil financier à travers la problématique suivante : **De quelle manière les**

stratégies de légitimation mises en œuvre par les acteurs du conseil en RSE contribuent-elles au processus d'institutionnalisation de la RSE ?

Une revue de littérature à tout d'abord permis de préciser trois notions essentielles à cette étude :

- L'entrepreneuriat institutionnel en tant qu'« acteur collectif organisé qui de manière intentionnelle cherche à modifier les cadres institutionnels et politiques en fonction des intérêts des parties prenantes ou de l'intérêt collectif » (Temple, Chiffolleau, 2017)
- Le travail institutionnel comme l'ensemble des actions menant vers le consentement des parties prenantes constituant l'environnement social de l'organisation ;
- La légitimité comme « une perception ou une supposition généralisée selon laquelle les actions d'une entité sont souhaitables, appropriées ou adaptées à un système socialement construit de normes, de valeurs, de croyances et de définitions » (Suchman ,1995)³⁸

Nous nous sommes ensuite focalisés sur le processus de légitimation comme élément central. En mobilisant le cadre d'analyse de Suchman (1995), nous avons présenté les typologies du champ de la légitimité : pilier cognitif, pilier moral, pilier pragmatique ; des défis associés à la démarche des organisations : créer, maintenir ou réparer la légitimité ainsi que des stratégies associées³⁹: stratégie conformiste, stratégie adaptative, stratégie transformative. En perspective de notre étude de cas, nous avons souhaité élargir ce cadre théorique en mobilisant certaines études empiriques qui ont permis d'illustrer ou de préciser les stratégies mises en œuvre par des entrepreneurs institutionnels ; cet état des lieux nous a permis de mettre en avant l'importance de certains éléments tels que la rhétorique, les instruments de gestion, l'isomorphisme institutionnel, la réglementation, et la création de valeur comme levier stratégique pour atteindre une forme de légitimation. Une seconde partie nous a permis d'observer que l'avènement du développement durable à la suite de la publication du rapport Brundtland en 1987 a influencé la naissance d'un marché de conseil dans ce domaine, l'émergence du concept de performance globale, ainsi que l'entrée des Big Four sur ce même marché. Cette présentation nous a conduits à mettre en lumière l'influence et les polémiques suscitées par l'activité des Big Four en tant qu'éléments futurs de compréhension des stratégies de légitimation. Enfin, au travers de la présentation de l'étude de cas, nous avons pu observer que les messages de communication externe des entreprises Omega et Performance Conseil présentaient des éléments de discours inspirés du Business Case.

Dans une troisième partie consacrée à l'analyse des données collectées, nous avons mis en évidence des stratégies de légitimation de différentes natures permettant à Performance Conseil d'accéder aux trois piliers de la légitimité: Cognitif, Moral et Pragmatique. Il s'agit de stratégies conformistes, adaptatives et transformatives qui reposent principalement sur :

Legain C., 2021, Institutionnalisation de la RSE par les acteurs du conseil issus de l'audit financier : analyse des stratégies de légitimation, *Revue Internationale de Management et de Stratégie*, <http://www.revue-rms.fr/>.

- Une participation active auprès des instances professionnelles et de réglementation permettant ainsi à Performance Conseil d'influencer le construit des normes professionnelles et des dispositifs réglementaires ;
- Favoriser l'isomorphisme normatif et coercitif par le biais de son positionnement auprès des instances professionnelles et de réglementation; favoriser l'isomorphisme mimétique au sein des entreprises faisant appel à ses services par le biais de benchmarks, publications d'études et d'une comparaison omni présente des entreprises dans les travaux effectués ;
- La construction d'un discours consensuel et compatible avec l'idéologie dominante et reposant notamment sur le Business case de la RSE ainsi que sur la « pensée intégrative » ; dans cette perspective, les outils tels que le reporting RSE est utilisé par Performance Conseil comme stratégie de légitimation de son existence et de son pouvoir.

Nous avons ensuite confronté ces résultats au cadre d'analyse de Suchman (1995), ce qui nous a permis de saisir la manière dont les actions mises en œuvre permettent d'atteindre les trois piliers de la légitimité et ainsi de préciser la nature des stratégies de légitimation. Enfin, en tant qu'élément de discussion, nous avons questionné l'impact de l'institutionnalisation des pratiques en tant que normes et modèle de pensée. Ce questionnement nous a amené à conclure à un renversement de logique entre une RSE orientée vers la société et une RSE firmo-centrée.

En mobilisant la théorie néo-institutionnelle, cette étude a permis de mettre en avant certains déterminants du construit social d'une réalité, celle de la responsabilité sociétale des entreprises. Ces éléments constituent le principal apport de cette recherche. Cette étude présente néanmoins certaines limites. D'une part, nous supposons, au regard des données que nous avons pu collecter sur les activités de lobbying des Big Four ainsi que de Performance Conseil, que l'influence de ces entreprises sur la réglementation encadrant la RSE est forte et qu'elles participent activement à l'élaboration des outils de reporting en fonction de leurs intérêts. Les stratégies de légitimation en amont, bien qu'essentielles, sont donc sous représentées dans cette étude. D'autre part, certaines recherches ont déjà souligné l'importance de considérer simultanément plusieurs acteurs dans le processus de légitimation, notamment à travers la notion de ressource distribuée (Galluzzo A. et al., 2020), ce, afin d'éviter de surestimer l'importance d'un seul acteur. Dans le cas de notre étude, l'importance du phénomène d'institutionnalisation des pratiques par les cabinets de conseil est permise par un positionnement faible de l'Etat sur les sujets de RSE. Les acteurs n'étant pas favorables à un changement profond des pratiques de l'entreprise exercent une influence forte sur les instances de réglementation Françaises et Européennes. La réticence des entreprises à orienter leurs modèles d'affaires vers des pratiques plus vertueuses et l'attitude « passive » de l'Etat préparent de fait, un terrain favorable à l'institutionnalisation de la RSE par des acteurs guidés par leurs intérêts. Dans la continuité de cette étude, la théorie de la capture réglementaire offre en ce sens des pistes de recherche intéressantes.

NOTES

¹ Voir Vogel D. 2008, *Le marché de la vertu* Economica

² « Ensemble des arguments visant à justifier un projet, une action ou une décision » <https://www.petite-entreprise.net/P-3539-83-G1-business-case-principe-et-utilite.html>

³ L'appellation commune des Big Four fait référence aux quatre plus grands groupes d'expertise comptable et d'audit financier à l'échelle internationale : Deloitte Touche Tohmatsu, EY, KPMG, PwC

⁴ Traduit du texte original « consultants act as social and environmental issues translators who are reconstructing and repackaging issues into 'sellable' propositions »

⁵ https://la-philosophie.com/le-prince-machiavel#Le_Prince_une_oeuvre_du_realisme_en_science_politique

⁶ Membre du parti communiste Italien, Gramsci fut emprisonné par le régime de Mussolini en 1926 jusqu'à sa mort

⁷ Le prince moderne est le 13e des cahiers d'Antonio Gramsci

⁸ Traduit du texte original « *The modern Prince is not a 'concrete individual', or a single centralized entity, but a dynamic collective process, which aims at nothing less than a totalizing expansion across the entire social formation, as a new organization of social and political relations* »

⁹ Traduit du texte original: « *It relies more upon subtle mechanisms of ideological integration, cultural influence or even psychological dependency, than upon the threat of censure or violence* »

¹⁰ <https://www.universalis.fr/encyclopedie/institution/>

¹¹ Traduit du texte original "Legitimacy is a generalized perception or assumption that the actions of an entity are desirable, proper, or appropriate within some socially constructed system of norms, values, beliefs, and definitions"

¹² Traduit du texte original "[...] reflect beliefs about whether the activity effectively promotes societal welfare, as defined by the audience's socially constructed value system"

¹³ Traduit du texte original "this communication extends well beyond traditional discourse, to include a wide range of meaning-laden actions and nonverbal displays."

¹⁴ Traduit du texte original "a diverse arsenal of techniques »

¹⁵ Traduit du texte original: "they clearly fall along a continuum from relatively passive conformity to relatively active manipulation"

¹⁶ Traduit du texte original « *The empirical results show that charismatic leaders employ consistent communication strategies for breaking down, moving, and re-aligning the norms of their followers* »

¹⁷ Traduit du texte original « *reducing the strength of a current value through neutralizing follower ties to the value*»

¹⁸ Traduit du texte original "Our narratives uncover how consultants act [...] responsive regulation enactors who regulate corporate conduct through their active reliance on, mobilization and promotion of CSR laws and standards to develop new commercial opportunities"

¹⁹ Traduit du texte original « *Located at the crossroads of multiple regulative dynamics aimed at governing economic actors' social and environmental behaviours, CSR consultants initiate, mobilize and bridge regulative processes according to their vested business interests*"

²⁰ Traduit du texte original: "How did the market for socially responsible investment develop; and (ii) How did it achieve legitimacy in the financial field?"

²¹ Traduit du texte original: « *Measurement shows something by bringing it into existence, and at the same time making something else disappear. Measurement then acts as a screen and is never neutral* ».

²² Traduit du texte original: « *Measurement tools allow actors to define rules for the new institutional form and to become less reliant on interpersonal relations (Callon, 1998). They enable standardization and generalization, favouring the entry of new actors and the further development of the emergent industry.*

²³ Traduit du texte original: "This environmental isomorphism simulates a subtly utopian, nostalgic hometown, a place rich in American mythology where citizens achieve a balance between economic and moral pursuits. In this context, the world's largest retailer is experienced as the neighborly, small town shopkeeper, thereby legitimating itself among its consumer constituency »

²⁴ <http://www.sietmanagement.fr/theorie-neo-institutionnelle-isomorphisme-legitimite-p-dimaggio-w-powell/>

²⁵ <https://www.novethic.fr/lexique/detail/gri.html>

²⁶ Notons cependant que les stratégies mises en œuvre par les fondateurs n'ont pourtant pas fait disparaître les tensions. De plus, l'approche de « gagnant-gagnant » a manifestement limité le rôle des ONG. La logique institutionnelle du reporting s'est déplacée « vers le marketing d'entreprise et l'amélioration de la réputation de l'entreprise plutôt que vers un changement de gouvernance plus profond ». Et les auteurs d'ajouter que « le centre de gravité de la gouvernance NFR est passé des ONG aux consultants et auditeurs d'entreprise ». Selon les auteurs, « une nouvelle institution a besoin d'un contexte économique favorable pour se stabiliser et prospérer à plus long terme ». (Levy et al., 2010)

²⁷ Sous l'impulsion du rapport Brundtland publié en 1987

²⁸ <https://www.ademe.fr/expertises/produire-autrement/production-industrielle-services/passer-a-l'action/dossier/performance-globale/quest-performance-globale>

²⁹ <https://www.novethic.fr/lexique/detail/loi-nre.html>

³⁰ <file:///C:/Users/clegain/Downloads/Guide%20d%C3%A9laboration%20des%20documents%20de%20r%C3%A9f%C3%A9rence%20adapt%C3%A9%20aux%20valeurs%20moyennes.pdf>

³¹ https://www.amf-france.org/sites/default/files/2020-02/rapport-2019-sur-la-responsabilite-sociale-societale-et-environnementale-des-societes-cotees_0.pdf

³² Selon une étude publiée en 2011 par le Centre de recherche en politique économique et réalisée par deux chercheurs de l'école d'économie de Toulouse, Marc Ivaldi et Sébastien Mittraile, et par Olivier Billard, avocat, associé du cabinet Bredin Prat, spécialiste du droit de la concurrence https://www.lemonde.fr/economie/article/2011/06/06/le-monopole-des-big-four-sur-l-audit-conteste_1532477_3234.html

³³ Document d'enregistrement universel 2019

³⁴ <https://www.cncc.fr/conseil-national.html>

³⁵ <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORKFrench.pdf>

³⁶ <https://management-rse.com/rse-et-risk-management-la-grande-convergence/>

³⁷ <https://www.lesechos.fr/idees-debats/editos-analyses/le-rse-ou-le-retour-de-lordre-moral-1132481>

³⁸ Traduit du texte original "Legitimacy is a generalized perception or assumption that the actions of an entity are desirable, proper, or appropriate within some socially constructed system of norms, values, beliefs, and definitions"

BIBLIOGRAPHIE

Aggeri F., Labatut J. 2010, La gestion au prisme de ses instruments. Une analyse généalogique des approches théoriques fondées sur les instruments de gestion. *Finance Contrôle Stratégie*, Association FCS, pp.5-37.

Arnolda S.J. et al. 2001, Hometown ideology and retailer legitimation: The institutional semiotics of Wal-Mart flyers. June; *Journal of Retailing*, 77(2), pp.243-271.

Babeau O. 2015, Thème n°4. La performance globale de l'entreprise (autre que financière). *GRH*, 17(4), pp. 95-96.

Barbaroux P., Gautier A. 2017, En quête de légitimité : la gestion du changement organisationnel comme processus de légitimation. *Management international / International Management / Gestión Internacional*, 21 (4), pp. 48–60.

Becuwe, A., Oiry, E. 2020, Entrepreneurs institutionnels, outils et stratégie de légitimation d'un service des Ressources Humaines. *RIMHE: Revue Interdisciplinaire Management, Homme Entreprise*, 4, pp. 31-52.

Berry M. 1983, *L'impact des instruments de gestion sur l'évolution des systèmes humains*, texte de synthèse au rapport collectif pour la DGRST, fait par le CRG.

Bodet C., Lamarche, T. 2007, La responsabilité sociale des entreprises comme innovation institutionnelle. Une lecture régulationniste. *Revue de la régulation. Capitalisme, institutions, pouvoirs*, 1.

Legain C., 2021, Institutionnalisation de la RSE par les acteurs du conseil issus de l'audit financier : analyse des stratégies de légitimation, *Revue Internationale de Management et de Stratégie*, <http://www.revue-rms.fr/>.

Boltanski L., Chiapello E. 2005, *The New Spirit of Capitalism*. London: Verso, 601 p.

Bommier S., Renouard C. 2018, *L'entreprise comme commun, Au delà de la RSE*, Preface de Gael Giraud, Editions Charles Léopold Mayer, 264 p.

Bourguignon A. 1997, Sous Les Pavés La Plage... Ou Les Multiples Fonctions Du Vocabulaire Comptable : L'exemple De La Performance, *Comptabilité - Contrôle – Audit*, 3(1), pp. 89-101.

Bowen H. 1953, *Social Responsibilities of the businessman*, Harper and Row, New York, 276 p.

Brès L., Gond, J. P. 2014, The visible hand of consultants in the construction of the markets for virtue: Translating issues, negotiating boundaries and enacting responsive regulations. *Human Relations*, 67(11), pp. 1347-1382.

Buisson M.L. 2005, La gestion de la légitimité organisationnelle : un outil pour faire face à la complexification de l'environnement ? *Management & Avenir*, 6(4), pp. 147-164.

Capron M., Quairel-Lanoizelée F. 2006, Évaluer les stratégies de développement durable des entreprises : l'utopie mobilisatrice de la performance globale , *Revue de l'organisation responsable*, 1(1), pp. 5-17.

Capron M., Quairel-Lanoizelée F. 2015, «*L'entreprise dans la société. Une question politique* » La Découverte, 280 p.

Carroll A., Shabana K. 2010, The Business Case for Corporate Social Responsibility: A Review of Concepts, Research and Practice. *International Journal of Management Reviews*, 12.

Déjean J.P. et al. 2004, Measuring the unmeasured :An institutional entrepreneur strategy in an emerging industry, *Human Relations*, 57(6), pp.741-764.

DiMaggio P. 1988, Interest and Agency in Institutional Theory, in L.Zucker (Ed), *Institutional Patterns and Organizations: Culture and Environments*, Cambridge, MA:Ballinger, pp.3-21.

DiMaggio P., Powell W.W. 1983, The Iron Cage Revisited : Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields, *American Sociological Review*, 48, pp.147-160.

Duport M. et al. 2020, Les engagements en matière de responsabilité sociale, sociétale et environnementale en Afrique à travers les déclarations de performance extra-financière des entreprises (DPEF), *Revue Management & Innovation*, 1, pp. 101-118.

Fiol C.M. et al. 1999, Charismatic leadership strategies for effecting social change, *Leadership Quarterly*, 10(3), pp.449-482.

Galluzzo A. et al. .2020, Entrepreneurs institutionnels et stratégies de légitimation. Le cas de l'hygiène corporelle en France de 1880 à 1980, *Recherche et Applications en Marketing* French Edition

Gond J.P. et al. 2013, « Rendre compte du social. L'art du compromis performatif », *Revue française de gestion*, 237(8), pp. 201-226.

Hasselbladh H., Kallinikos J. 2000, The Project of Rationalization : A Critique and Reappraisal of NeoInstitutionalism in Organization Studies , *Organization Studies*, 21(4), pp. 697-720.

Huault, I. 2009, *Paul DiMaggio et Walter W. Powell-Des organisations en quête de légitimité*, Éditions EMS, 18 p.

Legain C., 2021, Institutionnalisation de la RSE par les acteurs du conseil issus de l'audit financier : analyse des stratégies de légitimation, *Revue Internationale de Management et de Stratégie*, <http://www.revue-rms.fr/>.

Issor Z. 2017, La performance de l'entreprise : un concept complexe aux multiples dimensions, *Projectics / Proyéctica / Projectique*, 17(2), pp. 93-103.

Igalens J. et al. 2017, Apparition d'un nouveau risque, le risque inhérent à la RSE, analyse de la littérature internationale et point de vue d'experts français, *Question(s) de management*, 16 (1), pp. 113-123.

Lawrence T. et al. 2006, Institutions and institutional work, In Stewart R et al. (Eds.) *Sage Handbook of Organization Studies*, 2nd Edition, pp. 215-254.

Levy D. et al 2010, The Contested Politics of Corporate Governance The Case of the Global Reporting Initiative. *Business & Society*, 49, pp. 88-115.

Maguire S. et al. 2004, Institutional entrepreneurship in emerging fields: HIV/AIDS treatment advocacy in Canada. *Academy of Management Journal*, 47, pp. 657-679.

Moquet, A.C., Pezet, A. 2006, Les technologies de la responsabilité sociétale ou l'invention du manager responsable: le cas Lafarge. *Revue Finance Contrôle Stratégie*, 9, pp. 113-142.

Nabec L. et al. 2015, Légitimité et stratégies de légitimation des associations de consommateurs dans le paysage consumériste actuel. *Décisions Marketing*, 78, pp. 63-77.

Pokrovsky A. 2016, L'entrepreneur institutionnel et la dimension spatiale du travail institutionnel. *Gestion et management*. Université Paris Saclay.

Rapport du Corporate Europe Observatory, 2018, *Accounting for influence : how the Big Four are embedded in EU policy-making on tax avoidance*.

Rowe M. 2006, Reputation, relationships and risk: A CSR primer for ethics officers. *Business and Society Review*, 111(4), pp. 441-455.

Sonpar K. et al. 2010, The Paradox and Constraints of Legitimacy. *Journal of Business Ethics*, 95 (1), pp. 1-21

Suchman M.C. 1995, Managing Legitimacy : Strategic and Institutional Approaches, *Academy of Management Review*, 20 (3), pp.571-610.

Suddaby Roy & al. 2016, Legitimacy. *Academy of Management*, 11 (01), pp. 451-478.

Temple L. et al. 2017, L'entrepreneur institutionnel, In *Dictionnaire de l'entrepreneur*, A.Tiran et D. Uzunidis (Eds), Bibliothèque de l'économiste, Éditions Classiques Garnier, pp. 211-214.

Terramorsi P. 2019, De quoi les rapports intégrés sont-ils le nom ? *Question(s) de management*, 26 (4), pp. 109-120.

Thomas P. 2013, Hegemony, passive revolution and the modern Prince, *Thesis Eleven*, 117, pp. 20-39.