



HAL
open science

L'audit RSE à la croisée des chemins. Ce que nous enseigne le vécu quotidien des auditeurs

Camille Gaudy, Christophe Godowski, Jonathan Maurice

► To cite this version:

Camille Gaudy, Christophe Godowski, Jonathan Maurice. L'audit RSE à la croisée des chemins. Ce que nous enseigne le vécu quotidien des auditeurs. *Revue Française de Gestion*, 2022, 48 (306), pp.59-81. 10.3166/rfg306.59-92 . hal-03842902v2

HAL Id: hal-03842902

<https://hal.science/hal-03842902v2>

Submitted on 21 Nov 2022

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.

L'audit RSE à la croisée des chemins. Ce que nous enseigne le vécu quotidien des auditeurs

CSR auditing at a crossroads. What the auditors' daily experience teaches us

Camille GAUDY

TBS Education, Toulouse, France

c.gaudy@tbs-education.fr

Christophe GODOWSKI

IAE – Université de Limoges, Limoges, France

christophe.godowski@unilim.fr

Jonathan MAURICE

Toulouse School of Management – Université Toulouse 1 Capitole, Toulouse, France

jonathan.maurice@tsm-education.fr

Pour citer cet article :

GAUDY (Camille), GODOWSKI (Christophe) et MAURICE (Jonathan), « L'audit RSE à la croisée des chemins. Ce que nous enseigne le vécu quotidien des auditeurs », *Revue française de gestion*, octobre 2022, vol. 48, n° 306, p. 59-81 ; <<https://10.3166/rfg306.59-92>>.

Résumé

Nous contribuons à la littérature croissante sur les enjeux relatifs à l'audit RSE en prenant un angle d'analyse inédit, celui du vécu quotidien des auditeurs. À travers une double ethnographie en cabinet d'audit, nous montrons qu'il existe un décalage entre la conception qu'ont les entreprises de ce qu'est (et devrait être) la RSE d'une part et celle qu'ont les auditeurs d'autre part, contraignant ces derniers à adopter un discours de la RSE utilitariste non tourné vers l'action. Nous suggérons ainsi aux praticiens un certain nombre de mesures visant à accélérer la mise en œuvre concrète d'actions RSE par le biais de l'audit.

Mots clés : Audit RSE, Auditeurs, Conception de la RSE, Vécu, Ethnographie

Abstract

We contribute to the growing literature surrounding the issues of CSR assurance from a new perspective, that of auditors' daily experience. Using an ethnography of two audit firms, we show that a gap exists between the conception that companies have of what CSR is (and should be) on the one hand and that which auditors have on the other, forcing the latter to adopt a utilitarian CSR perspective that is not action-oriented. We therefore suggest a number of measures to practitioners to accelerate the concrete implementation of CSR actions through CSR auditing.

Keywords: CSR Assurance, Auditors, Conception of CSR, Daily experience, Ethnography

« La question n'est pas de savoir si l'entreprise va y gagner dans un an ou deux, la question c'est de savoir si on sera tous là, dans quelques années, pour en parler. La situation écologique et sociale risque d'être dans un état critique tel qu'on ne débattrait alors plus de savoir si on peut combiner RSE et économie, mais de savoir comment on va survivre. Et d'après moi, le débat devrait déjà se positionner là. » (Eléonore, associée du cabinet B, 15 décembre 2021)

Dès le milieu des années 2000, certains auteurs montraient déjà que des actions en lien avec leur responsabilité sociale et environnementale (RSE) étaient menées de manière croissante par les entreprises quelle que soit leur taille (Acquier et Aggeri, 2008). Loin d'être anecdotique, cette tendance s'est confirmée avec le temps et s'est même accrue, comme en témoignent les travaux plus récents de Meier et Schier (2017) pour qui « la RSE s'est imposée comme un thème majeur des dernières années dans le domaine de la gestion et du management des entreprises » (p. 98). Afin de répondre aux attentes croissantes de transparence de leurs parties prenantes (en particulier sur le volet climat), les entreprises communiquent massivement sur ces actions (Fromont et al., 2022), notamment par le biais de rapports RSE publiés par les entreprises en complément des états financiers, et dont le contenu est contrôlé de manière croissante par des cabinets d'audits dits « indépendants » (Gillet-Monjarret et Rivière-Giordano, 2017). Dans certains (rares) pays européens comme la France, l'Espagne et l'Italie, cet audit est même devenu obligatoire à la suite de la transposition de la directive européenne 2014/UE/95. Pourtant, on observe en parallèle une explosion des discours officiels alarmistes sur les conséquences sociales et environnementales des activités économiques. Ce décalage interroge sur l'efficacité de ces actions, et plus particulièrement sur l'(in)utilité sociétale de l'audit RSE qui n'est d'ailleurs souvent analysée qu'au seul regard du marché financier au détriment des autres parties prenantes (Gillet-Monjarret et Rivière-Giordano, 2017). Pour que l'audit RSE ait une réelle utilité sociétale (et non une seule utilité économique d'information des marchés financiers), il est important de considérer son rôle transformatif plutôt qu'informatif, autrement dit de voir si, suite au contrôle de l'auditeur, les entreprises accélèrent la mise en œuvre d'actions RSE concrètes prenant en compte l'ensemble des parties prenantes. Cette évolution conduit à redéfinir le périmètre de l'audit et à le rapprocher du conseil mais avec la nécessité pour l'auditeur de rester indépendant relativement à son rôle de certification des informations RSE publiées par les entreprises dans leurs rapports RSE. Bien que n'étant pas autorisé à s'immiscer dans la gestion, les auditeurs sont en mesure de produire, par une vision externe et les multiples dialogues avec les parties prenantes, des recommandations pour accompagner les entreprises dans le déploiement de la RSE mais aussi les conduire vers ce que veut l'État (au moins en théorie), à savoir que les entreprises s'engagent dans des actions RSE pertinentes et qu'elles communiquent en toute transparence sur les actions menées.

Ainsi, le débat sur l'(in)utilité de cette nouvelle pratique oppose ses défenseurs, habités par un souci de sécurisation des capitaux financiers pour les entreprises, aux chercheurs plus critiques alertant sur les tentatives de récupération du marché par la profession comptable au détriment de l'utilité sociétale. Pourtant, le débat se maintient globalement à un niveau d'analyse macro, laissant de côté la manière dont les professionnels en tant qu'individus perçoivent cette utilité. À ce titre, le vécu quotidien des auditeurs reste un angle d'analyse inédit. L'objectif de cette recherche est donc d'analyser les perceptions « au jour le jour » des individus qui réalisent cet audit, afin de comprendre plus finement les enjeux de l'audit RSE, et ainsi fournir aux praticiens quelques clés de compréhension de ses dysfonctionnements et des leviers d'action visant *in fine* à valoriser leur travail. Pour ce faire, la recherche s'appuie sur une étude ethnographique menée en France au sein de deux équipes d'auditeurs RSE pendant neuf mois. En France, les auditeurs RSE travaillent majoritairement sur des missions d'audit réglementaire des rapports RSE, encadrés par la loi Grenelle II. Les deux équipes observées y dédient entre 80 et 90 % de leur temps. Sur le temps restant, ils travaillent sur des missions de conseil RSE et services divers. Cette double casquette (auditeur et conseil) est héritée de la sphère financière et ces deux types de missions se nourrissent l'une de l'autre. Plus l'auditeur acquiert une expérience en découvrant ce qu'il se passe dans les entreprises, plus sa compréhension des enjeux RSE croît, plus il est à même de fournir une mission d'audit de qualité. En ce sens, capitaliser sur les connaissances et les compréhensions acquises au cours des missions de conseil permet d'améliorer l'audit et

inversement. L'audit a ainsi un objectif de stimuler des changements sur les aspects sociaux et environnementaux c'est-à-dire accroître *in fine* l'engagement durable des audités pour servir l'intérêt public. L'immersion quotidienne de l'un des auteurs au sein de ces équipes nous a permis de faire apparaître une divergence significative en termes de vision de ce qu'est (et devrait être) la RSE, opposant les entreprises clientes d'une part et les auditeurs observés d'autre part, ces derniers se montrant extrêmement frustrés par la vision très utilitariste de leurs clients. Seules les missions de conseil, bien trop rares, étaient source d'espoir. Nous montrons qu'un tel décalage est à l'origine d'injonctions paradoxales quotidiennes contraignant les auditeurs à taire leurs ambitions transformatrices et à adopter – au moins dans leur sphère professionnelle et bien qu'en apparence – une conception utilitariste de la RSE.

Dans la première partie, nous éclairons les différentes approches de la RSE en nous appuyant en particulier sur la typologie de Capron (2009) que nous mettons en perspective des principaux travaux questionnant la mesure et l'audit RSE. La deuxième partie présente les terrains de recherche de l'étude puis, dans une troisième partie, nous confrontons la conception instrumentaliste qu'ont les entreprises de la RSE à celle des auditeurs, et nous montrons la frustration qu'ils ressentent à devoir adapter leur discours humaniste en discours stratégique. Enfin, nous concluons sur la nécessité des praticiens de sortir la RSE de l'instrumentalité, seule capable d'éviter l'écueil des injonctions paradoxales et ainsi de permettre à cette nouvelle forme d'audit de stimuler la mise en œuvre d'actions RSE par les entreprises.

I – CONCEPTIONS, MESURES ET AUDIT DE LA RSE

La RSE fait aujourd'hui l'objet d'un intérêt croissant tant au sein des entreprises que dans le milieu académique, alimentant un phénomène que Pesqueux (2018, p. 2) qualifie d'« inflation informationnelle ». Ce phénomène, par la diversité de conceptions de la RSE qu'il génère, conduit inévitablement à des débats contradictoires. En effet, nombre de pratiques et de recherches prêtent à la RSE une vertu transformative se traduisant au niveau des sciences de gestion par une capacité à faire émerger de nouvelles façons de manager les organisations, plus durables et responsables. D'autres, au contraire, voient dans le développement de pratiques dites « RSE » une réaction défensive des organisations visant à apposer un « pansement d'une RSE symbolique » (Capron et Quairel-Lanoizelée, 2015) sur les maux que le capitalisme débridé peut engendrer, et générant pour la société une nouvelle forme d'« hypocrisie organisationnelle » (Cho et al., 2015). Ces visions contradictoires sur la RSE questionnent et interrogent finalement la communauté académique sur l'utilité managériale de la RSE. Si la RSE est en elle-même déjà porteuse de paradoxes, l'audit RSE en apporte de nouveaux qu'il nous incombe, en tant que chercheur, de révéler et de comprendre afin d'identifier les leviers pour les gérer et ainsi rendre à la RSE une partie de son pouvoir de transformation.

1. Conceptions et mesures de la RSE

La RSE est un concept ancien faisant l'objet de phénomènes de résurgence qu'Aggeri (2015) associe à un recul de la régulation publique. Pour Gond et Igalens (2017), il est par essence contesté : sa définition, voire même sa dénomination, varie fortement selon les sources mobilisées. Il résulte de cette situation une pluralité d'approches de la RSE marquant un réel phénomène de fragmentation de la connaissance. La progressive sédimentation de ces fragments de connaissance a toutefois permis aux chercheurs de faire émerger des taxonomies autorisant une analyse fine et poussée de la RSE et contribuant ainsi à sa construction théorique. À ce titre, Capron (2009)¹ évoque l'existence de trois approches de la RSE : une approche éthique, une approche stratégique utilitariste et une approche politique de la soutenabilité faisant de la RSE une réponse aux attentes des parties prenantes. Ces trois

¹ D'autres typologies ont été proposées dans la littérature, c'est le cas par exemple de Perez (2005) qui distingue la perspective intégrative (consistant à concevoir les objectifs « non-business » comme intégrés aux objectifs business) de la perspective dissociative (consistant à dissocier ces deux objectifs).

approches, inspirées et reprises très largement dans la littérature anglosaxonne, sont synthétisées dans la figure 1 ci-dessous.

Tableau 1. Synthèse des trois approches de la RSE proposées par Capron (2009)

Approche éthique	Approche stratégique instrumentale	Approche politique pour répondre aux parties prenantes
<ul style="list-style-type: none"> – Évolution de la RSE en fonction de l'évolution des mentalités – Pas d'actions nécessaires de l'État 	<ul style="list-style-type: none"> – La recherche du bien-être social améliore la performance économique – « Gagnant-gagnant » – Répondre à des standards 	<ul style="list-style-type: none"> – Encastrement de l'entreprise dans la société (la RSE n'est <i>pas</i> un sujet « à côté » du monde économique) – La RSE est coconstruite avec les acteurs (logique collective)

Dans l'approche éthique et originelle, la RSE reflète des relations souhaitées et désirables entre l'entreprise et la société. La RSE a un caractère adaptatif à l'environnement en considérant que c'est l'éthique du dirigeant et elle seule qui fera évoluer les pratiques et la définition de la RSE. Dans cette perspective issue d'une culture anglo-saxonne, l'État n'a pas à intervenir dans les affaires. De surcroît, dans cette approche, l'entreprise est perçue comme une personne morale qui a des devoirs dont celui de prendre en considération le bien-être de la communauté dans son ensemble, c'est-à-dire au sens large. Les actions conduites alors par l'entreprise ne peuvent être que volontaires et trouvent leur existence dans des activités hors *business* du type mécénat et philanthropie. La RSE est donc considérée ici comme un sujet « à côté » du monde économique : c'est le dirigeant performant financièrement qui décidera de lui-même (ou non) de contribuer au « bien » commun. Dans la deuxième approche dite stratégique utilitariste, la RSE est un dispositif de management utilisé pour dépasser (une fois atteint) l'objectif économique en recherchant le bien-être social. Cette approche fait prévaloir le « gagnant-gagnant » en tentant de concilier les activités économiques et les préoccupations de la société. Le comportement social est cependant au service de la performance économique dans la mesure où les actions RSE sont jugées sur leur capacité à générer des avantages compétitifs. La recherche de légitimité est également importante dans cette approche stratégique parce que la légitimité conduit aux ressources. Le déploiement d'actions RSE conduit alors à la production de standards, certifications, notations et labels pour en faire un champ du mesurable et de l'auditable ; standards qui deviennent autant de contraintes dans une perspective de régulation globale. La troisième et dernière approche est une vision traditionnellement plus européenne, renvoyant à une souhaitable intervention étatique dès lors que des dysfonctionnements sont constatés. L'insuffisante réponse des entreprises aux défis sociaux et environnementaux incite l'État à contraindre les entreprises à adopter une politique plus durable et soutenable. Il y a donc une conception politique de la soutenabilité dont le but est de parvenir à encastrement de l'entreprise dans la société avec une logique constructiviste de ce que doit être la RSE tant du point de vue de sa définition que de son contenu. Cette conception se rapproche de la vision éthique dans la mesure où la « morale » peut être moteur d'action, mais à la différence de la conception éthique, les porteurs d'une vision politique de la RSE considèrent que cette dernière n'est *pas* un sujet en marge des affaires mais un élément intégrant le *business* à part entière. En conséquence, les entreprises doivent repenser leur modèle d'affaires pour y intégrer pleinement la RSE. Dans cette approche, la RSE a un pouvoir transformatif pour faire émerger de nouvelles pratiques aussi nombreuses qu'il y a d'entreprises. Il s'agit ici de ne plus standardiser, normer mais de se nourrir des spécificités des espaces qu'offrent chaque entreprise pour explorer et renouveler les modes d'action en fonction des attentes implicites et explicites des parties prenantes. À l'instar de Gond et Igalens (2017, p. 55), la RSE est « *un ordre négocié toujours susceptible d'être modifié ou altéré par la stratégie des acteurs* ».

Au-delà de l'évocation des différentes conceptions de la RSE, il est important d'aborder la problématique de la mesure de la RSE. En effet, elle est conjointe à la diffusion de la RSE parce que la *quantification* de la RSE a permis de l'institutionnaliser progressivement (Acquier et Aggeri, 2015 ; Chelli et Gendron, 2015). Il existe une grande palette de possibilités pour rendre mesurable la RSE

telles que référencées par Gond et Igalens (2017) distinguant les mesures de discours, les indicateurs de pollution, les mesures d'attitudes, de valeurs, d'audit ou les mesures comportementales. À chaque conception de la RSE, des propositions de métriques peuvent être rattachées mais l'analyse de ces dernières renvoient assez classiquement à des questions de confiance, d'objectivité, de fiabilité et de validité de ces mesures. Ainsi, la hausse exponentielle des rapports RSE des entreprises et le risque de manipulation des données quantitatives et qualitatives publiées ont conduit au développement d'un nouveau marché : l'audit RSE. Pourtant, la diffusion de cette activité (historiquement associée à la sphère comptable et financière) aux domaines « extra-financiers » inquiète aussi à bien des égards.

2. L'audit des rapports RSE en question

Les processus de diffusion d'informations autour de la RSE constituent un marché intéressant pour les cabinets d'expertise comptable et d'audit financier dans la mesure où la digitalisation du secteur et une évolution réglementaire défavorable avec la loi PACTE (rehaussant les seuils d'intervention des commissaires aux comptes) les forcent à se réinventer. Ainsi, la chaîne de traitement des informations RSE fait aujourd'hui l'objet d'un contrôle par les professionnels comptables, qui se saisissent progressivement de ces enjeux. Ce marché est devenu une affaire d'experts, reposant sur les savoirs, compétences et techniques issus de la sphère financière qui tente de rendre mesurable, contrôlable et auditable l'information RSE (Aggeri, 2015). Ce même auteur souligne que « les informations sont produites à travers un filtre déformant de cadres cognitifs de ces groupes professionnels et des techniques qu'ils ont développées » (p. 52). Ce constat est partagé par Gond et Igalens (2017) qui précisent que des professionnels pourtant spécialisés dans la RSE (consultants RSE notamment) n'ont pas su adapter leurs outils aux exigences de l'audit RSE, contrairement aux auditeurs financiers qui – eux – ont « moins cherché à auditer la RSE qu'à rendre la RSE auditable » (p. 93).

Ce constat a ouvert un large débat – potentiellement contradictoire – sur l'(in)utilité de l'audit RSE entre les mains des auditeurs financiers. Certains auteurs considèrent que ces professionnels sont les mieux placés pour effectuer ces missions : c'est le cas d'Huggins et al. (2011) qui soulignent leur maîtrise de l'exercice d'audit, qui reste le même quel que soit le support audité (rapport financier, rapport RSE, ou autre). La rigueur associée aux comptables est également un argument en faveur de ces professionnels (Ackers et Eccles, 2015), tout comme le « capital réputationnel » dont ils disposent – en particulier les *big* (Simnett et al., 2009). À l'inverse, des chercheurs plus critiques remettent en cause l'utilité sociétale de leur travail, contestant la transférabilité des compétences et *habitus* des auditeurs financiers dans le domaine de la RSE (Andon et al., 2014). Trois principaux arguments sont évoqués. Premièrement, les différences profondes entre les rapports financiers et RSE, ces derniers incorporant une information encore majoritairement qualitative, subjective et prospective (Maroun, 2018). Deuxièmement, un manque potentiel de connaissances scientifiques techniques sur la RSE, absentes de leurs formations et pourtant nécessaires à la réalisation de ce type de missions (Ackers et Eccles, 2015). Et enfin, la vision rigide que peuvent avoir les auditeurs financiers dans un exercice qui exige un accompagnement des entreprises sur la performance RSE plus qu'une focalisation sur l'exactitude des données (Wong et Millington, 2014).

Face à ces critiques sur l'utilité sociétale de l'audit RSE mené selon les mêmes caractéristiques qu'un audit financier, la question est alors de savoir comment les auditeurs la vivent afin d'identifier le cas échéant des leviers actionnables par les cabinets d'audit qui souhaiteraient contribuer à l'accélération de la transition socio-écologique de notre société.

MÉTHODOLOGIE

Cet article repose sur une double immersion ethnographique inspirée, à l'instar de Le Theule et al. (2017), de celles menées par les sociologues de Chicago (Anderson, 1923 ; Becker, 1963). Afin de comprendre ces enjeux « au plus près du vécu de ses membres » (Jaumier et al., 2019), un des auteurs a travaillé comme auditeur RSE pendant cinq et quatre mois dans deux cabinets d'audit non-*big four* (A et B) de taille similaire (sept auditeurs en moyenne sur l'année) en 2018 et 2019. Par souci éthique, le chercheur n'a pas été rémunéré et son statut ainsi que les objectifs de la recherche ont été clarifiés par contrat. Pourtant, une fois immergé, ce statut de chercheur s'est peu à peu dissipé : il s'est fait accepter comme l'un des leurs, accédant ainsi à des strates intimes des auditeurs pendant la « haute saison » d'audit.

Le chercheur immergé a tenu quotidiennement un journal de bord, notant « sur le vif » les événements (Mendras et Oberti, 2000). Il revenait sur ses notes après chaque journée, complétant ainsi son journal par de premières analyses. Des échanges informels se sont poursuivis après l'immersion, qui ont aussi alimenté le journal.

En ligne avec Jaumier et al. (2019), l'analyse des données s'appuie sur les techniques narratives proposées par Emerson et al. (1995). Plus précisément, un codage manuel du journal de bord s'appuyant sur la typologie de Capron (2009) a permis de produire une suite d'unités narratives organisées par thématiques (Emerson et al., 1995) confirmées et affinées grâce aux retours des auditeurs d'une part et des pairs académiques d'autre part (Mendras et Oberti, 2000). Ces techniques nous ont permis de « produire un récit thématique mêlant observations de terrain et contenu analytique » (Jaumier et al., 2019). L'annexe 2 offre un tableau permettant de schématiser le codage des données à partir du journal de bord. Début 2022, des entretiens ont été menés avec les auditeurs observés ayant une vision globale de la mission d'audit RSE et de ses impacts. Ces derniers ont permis de confirmer le récit thématique d'injonctions paradoxales entre les idéaux des auditeurs et la pratique de l'audit RSE conduisant à s'interroger sur le chemin à prendre.

II – CONFRONTATION DE CONCEPTIONS OPPOSÉES DE LA RSE : UNE SOURCE D'INUTILITÉ PERÇUE POUR LES AUDITEURS

Le travail empirique mené au sein des deux cabinets d'audit RSE (1) permet de faire ressortir deux grandes catégories de résultats pour cette étude. L'immersion et la proximité avec un grand nombre d'auditeurs ont permis aux chercheurs de constater que le fait d'exercer dans le domaine de l'audit RSE était un choix assumé et répondant à des valeurs personnelles fortes. Portés essentiellement par une conception politique de la RSE (Capron, 2009) mais aussi par des postures normatives et des jugements d'ordre moral caractéristiques qui rappellent *aussi* (mais pas seulement) la vision éthique de la RSE, les auditeurs avaient la volonté, par leur travail d'audit RSE, de participer à leur échelle à l'accélération de la transition socio-écologique en poussant les entreprises à *agir* durablement (2). Cependant, l'exercice du métier et les rapports de force avec les clients sont à l'origine de désillusions par rapport à leurs perceptions du métier. Ces désillusions trahissent l'existence d'un *expectation gap* pour les auditeurs RSE eux-mêmes, les poussant malgré eux à adopter (au moins en apparence) une approche de la RSE plus utilitariste, contraire à leurs idéaux d'origine mais correspondant à celle de leurs clients et même de leur propre profession : la profession comptable (3).

1. Présentation des terrains de la recherche

Les cabinets A et B dans lesquels l'ethnographie a été réalisée présentent des similitudes mais aussi des différences rendant les deux terrains complémentaires. Les deux cabinets sont à l'origine des cabinets d'expertise comptable et d'audit financier, dont le siège social est situé dans une même

grande métropole française. La taille de l'équipe RSE au moment de l'immersion (2018 pour le cabinet A et 2019 pour le cabinet B) est similaire, sept auditeurs en moyenne sur l'année y travaillent. Les deux cabinets ont été créés à la même période, il y a une dizaine d'années, et comptent parmi leurs clients un nombre important de PME (contrairement aux cabinets dits « *big four* » qui vérifient essentiellement les rapports RSE des grandes entreprises). Les secteurs d'activité de leur clientèle sont assez diversifiés : assurances, aviation civile, bâtiments et travaux publics, grande distribution ou encore informatique en sont quelques exemples.

En revanche, les deux cabinets sont différents sur un certain nombre de points, ces différences ayant pour conséquence dans le cadre de l'étude de les rendre complémentaires. Le cabinet A est un cabinet d'expertise comptable et d'audit, ayant été créé par fusions successives. Une quinzaine d'associés sont à la tête de ce cabinet employant 150 salariés pour 3 000 clients. Un pôle « audit RSE » a été lancé en 2016 à l'initiative d'une associée sensible à la RSE, Brigitte. Un second associé a intégré l'équipe à sa création, ainsi que quatre autres auditeurs seniors et juniors. Cependant, l'activité RSE est à un stade embryonnaire et les membres de ce pôle travaillent à plus de 95 % en moyenne sur des missions d'audit financier. Le cabinet B a été créé dans un tout autre contexte. Dès sa création, les missions financières (expertise comptable, audit, conseil) et RSE (audit et conseil) se sont mêlées. Pionnier dans le champ de l'audit RSE en France, l'ambition de ses créateurs (Pierre et Emma) a toujours été de devenir expert dans le domaine de la RSE. Cinq ans plus tard, le succès commercial du pôle RSE est tel que le cabinet abandonne toute activité financière pour se consacrer à 100 % à son activité de prédilection. Cabinet indépendant composé à sa création des seuls créateurs, il grandit par croissance interne. Au moment de l'immersion, Pierre et Emma avaient embauché six auditeurs RSE dont une personne devenue associée. Ils travaillent sur une vingtaine de dossiers annuels. Au-delà du nombre de clients, le type de clients est lui aussi différent. Les clients de A sont des entreprises régionales. Ce sont toutes des entreprises de petite et moyenne taille correspondant à la limite basse des seuils réglementaires. Le cabinet B travaille aussi avec des PME comme A, mais développe de plus en plus – grâce à son expérience – son portefeuille de taille intermédiaire (ETI), soit des entreprises comptant entre 250 et 5 000 salariés. Certains de ses clients disposent de filiales à l'étranger, ce qui n'était pas le cas chez A.

En dépit de leurs différences, l'analyse des données a pourtant fait émerger – de manière surprenante – une quasi-similitude en termes de vécu professionnel.

2. Une conception politique de la RSE à l'origine du « choix de carrière responsable » des auditeurs

L'immersion du chercheur sur une longue période au sein des deux équipes d'auditeurs a permis de constater l'existence d'un engagement professionnel chez les auditeurs gouvernés par une volonté sincère de participer à l'accélération (qu'ils jugent nécessaire) de la transition socio-écologique de notre société. L'audit RSE est considéré par la quasi-totalité des auditeurs de l'étude, quelle que soit leur position hiérarchique, comme un moyen parmi d'autres d'agir socialement dans la mesure où il a pour but de contrôler les rapports RSE des entreprises, censés traduire leur performance sociale et environnementale. C'est ce qu'illustre la remarque d'Eléonore (associée du cabinet B) alors qu'elle venait de se mettre à table avec le chercheur et de saisir le menu du restaurant :

« Il faut voir l'entreprise comme un levier d'action parmi tant d'autres pour agir sur notre société consumériste délétère. Faire agir les entreprises, c'est un moyen parmi tant d'autres pour faire émerger un autre monde, plus résilient, plus respectueux. De sortir d'une économie linéaire, d'exploitation de certaines personnes dans le monde, d'épuisement des ressources, d'épuisement des personnes. C'est une autre manière de penser le travail qui a un côté assez utopiste je te l'accorde. »

Déplorant fréquemment l'impact considérable de l'activité économique des entreprises sur l'environnement et sur les Hommes, les auditeurs observés attachaient aussi beaucoup d'importance au fait de travailler avec des PME, « *constitutives de plus de la moitié de l'activité en France et*

pourtant écartées des réglementations ». En travaillant auprès de ces structures, ces praticiens y voyaient un moyen d'agir pour la transition socio-écologique, en tentant de « *faire réfléchir les entreprises, puis de traduire la prise de conscience en actions RSE concrètes* ». « *C'est sûr, c'est aussi important d'inciter les personnes physiques individuellement à adopter dans leur quotidien un comportement plus responsable, mais il faut bien commencer quelque part et, les entreprises, c'est un bon point de départ puisqu'elles ont entre guillemets « l'habitude des contraintes »* », rajoute Pierre (associé du cabinet B). Ces différents verbatims traduisent la volonté des auditeurs d'inciter les entreprises dans lesquelles ils interviennent à revoir leur modèle d'affaires et d'intégrer la RSE dans l'économie conformément à la vision politique de la RSE. Par ailleurs, on retrouve cette notion de « *contrainte* » caractéristique de la vision politique de la RSE : l'obligation légale, ou en d'autres termes l'intervention étatique, est nécessaire pour faire face aux dysfonctionnements constatés relevant de l'hypocrisie organisationnelle.

La volonté d'ancrer la RSE dans les comportements de l'entreprise se traduisait également sur le plan émotionnel, par un sentiment de honte anticipée, de redevabilité vis-à-vis de ce que les auditeurs qualifiaient de « *nos enfants* », en d'autres termes des générations futures. Il n'était pas rare d'entendre les auditeurs parler entre deux couloirs, ou lors de pauses cafés, de « *ce monde qu'on va [leur] laisser* ». Il y a bien l'idée sous-jacente à la conception politique que la pérennité de l'entreprise est conditionnée à la prise en compte des aspects sociaux et environnementaux. Ainsi, travailler en tant qu'auditeur RSE auprès des entreprises, et essayer de les pousser à l'action, était perçu comme un moyen de gérer cette émotion et de participer à répondre aux attentes implicites des parties prenantes. La note de terrain suivante en est une illustration :

J'ai convié Soleil (junior du cabinet A) chez moi pour boire un thé. Nous sommes sur le balcon, il fait soleil et l'ambiance est détendue. Pourtant, lorsque je commence à parler du réchauffement climatique et des tensions sociales qui en découlent, Soleil change vite de ton et devient plus grave. « *Je vais essayer de ne pas te parler en tant que professionnelle, mais en tant que personne. Honnêtement, j'ai peur que la situation environnementale et sociale ne soit irrécupérable, mais j'aimerais dire à mes enfants qu'au moins j'ai essayé.* » Après un silence, elle reprend : « *Parfois, c'est difficile de savoir quel sera l'impact de nos actions, mais j'essaie. Il faut montrer le bon exemple, dire qu'on a fait partie de la résistance. Ou au moins ne pas participer au déclin.* »

Ce sentiment de redevabilité s'est exprimé chez d'autres par de la colère. C'est le cas de Pierre (associé du cabinet B) :

Je suis allée retrouver Pierre chez lui, car il est parti à la retraite depuis l'immersion de 2019. Nous décidons de nous promener dans la ville, je lui fais part de ma crainte de ne pouvoir prendre de notes, alors il accepte que j'enregistre nos échanges avec mon téléphone. Nous sommes partis il y a une trentaine de minutes lorsqu'il me parle de ses mésaventures lors de sa dernière intervention à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes : « *J'essayais seulement de tirer encore une fois la profession vers ce qui est sa vocation, pleinement sa vocation, pas un nouveau marché. L'animatrice me parle de « politique » : il faut faire pression, il faut faire du lobbying, non mais on rêve enfin ! Qu'est-ce que c'est que cette vision, quand on a un problème mondial, on est complètement à côté du sujet ! Une fois je me suis fâché, je leur ai dit : « mais enfin, c'est nos enfants ! »* Il a l'air ému, je le sens dans sa voix. Il se calme un moment puis ajoute : « *Ça, ça a un peu porté...* »

Enfin, l'engagement pour une RSE politique se traduisait par une révolte face aux acteurs considérés comme freinant le changement, allant jusqu'à qualifier à plusieurs reprises de « *criminels* » les « *patrons* » de « *grosses boîtes* ».

« *C'est eux qui polluent, c'est eux qui ont le plus d'impact sur la santé des gens ! Ils n'ont pas d'excuses. Ils n'écoutent rien, et ils se croient au-dessus des lois (...) ça me fait vomir* », coupe Soleil d'un ton sec, intransigeante, appuyée par Julia (manager du cabinet A).

Les entreprises ne souhaitant pas contribuer au bien commun ni s'impliquer fortement en matière de RSE étaient pointées du doigt lors de discussions animées, désignées comme coupables. « *Tu te heurtes à des sociétés qui brassent des millions et qui font venir leur matos par bateau parce que c'est moins cher même s'il navigue à vide, et à côté de ça ils mettent en place un panier légume pour leurs salariés cette année en guise d'action RSE* », déplore Julia (manager du cabinet A). La nécessité d'intégrer la RSE dans le management et la prise de décision, au niveau de la direction, faisait l'unanimité auprès des auditeurs, considérant tous que « *sans ça, c'est impossible d'avancer* ». Pour Pierre (associé du cabinet B), le législateur est lui aussi coupable. C'est ce qu'illustre la note de terrain suivante, qui présente l'intérêt de mettre en évidence de manière non-équivoque la nécessité de redéfinir ce qu'est la RSE, ou plutôt ce qu'elle devrait être :

« Les patrons de la taxonomie disaient ce matin avec une honnêteté ahurissante : « la taxonomie n'a pas pour but de mesurer l'efficacité de la performance environnementale ». Mais alors ça sert à quoi ? Tu vas bénir des boîtes alors que le patron devrait plutôt aller en prison pour crime contre l'humanité ! C'est d'une paresse intellectuelle, c'est ne pas vouloir se coltiner ce que c'est que la RSE ! »

Les auditeurs observés considéraient d'ailleurs de manière unanime que les États sont en partie responsables de l'inaction des moins riches en matière de RSE, dans la mesure où ils leur font porter la charge financière de l'accompagnement, et de l'audit pour les TPE/PME, alors même que ces dernières ont moins de moyens financiers que les grandes entreprises. Eléonore et Emma (associées du cabinet B) considèrent important de sortir les personnes morales et physiques de cette notion de « *besoin* » afin qu'elles puissent « *consacrer leur énergie à des actions à fort impact sociétal* » : « *Aujourd'hui, seuls les 1 % qui ont les richesses ont cette latitude* », renchérit Eléonore, « *et ce n'est pas toujours le développement durable qu'ils choisissent* ». C'est aussi ce que soulignait Pierre (associé du cabinet B) lors de l'entretien ayant lieu en 2022, alors que nous venions de nous asseoir à table pour dîner avec sa famille :

« Depuis 1945, à partir de la reconstruction, on a eu une qualité de vie dans la partie occidentale que chacun n'avait jamais rêvé d'avoir, une opulence totale. Mais aujourd'hui on est en dépression nerveuse, puisque tout mouvement risque de nous faire tomber de notre rocher. Il y a une inertie, puisqu'il y a un risque de descendre (...) comment accepter que tout n'est pas fait par l'Homme et pour l'Homme, que tout ne se fait pas dans l'immédiateté et le contrôle ? On n'est plus dans la même réalité, on a des bases artificielles en tant que citoyen. Tant que l'homme se croira différent de la nature, on n'y arrivera pas. »

Pour conclure, notre étude documente qu'une grande majorité des auditeurs des cabinets étudiés sont poussés par de fortes valeurs politiques, sociales, et personnelles, permettant de nuancer une image utilitariste de l'auditeur dans ce domaine (Malsch, 2013). Percevant l'entreprise comme un levier d'action vers le changement socio-écologique qu'ils désirent, ils considèrent qu'elle doit agir pour le bien commun dans la mesure où elle est partie prenante de notre société. Le sentiment de redevabilité vis-à-vis des générations futures (et en particulier ceux ayant des enfants ou désirant en avoir) génèrent chez eux des émotions très fortes et négatives telles que la honte ou la colère. Ces émotions s'observent également lorsqu'ils expriment leur révolte face aux acteurs considérés comme freinant le changement, car désencastrés de la société. Pourtant, l'expression de cette révolte n'était possible que dans un cercle de confiance, dans un certain « *entre soi* ». Sans diminuer l'importance de leurs valeurs et de leur engagement politique à titre personnel, une telle affirmation de leur idéal trahit non seulement une volonté de « *justifier* » leur place dans le domaine de la RSE, mais aussi des difficultés à trouver du sens face à une réalité du terrain hostile mettant en péril leurs conceptions d'origine.

3. L'importance de gagner l'adhésion par une approche utilitariste de la RSE au prix d'un audit RSE instrumental et peu transformatif

La réalité du terrain, c'est-à-dire l'engagement dans les pratiques d'audit au quotidien, met en évidence la nécessité de trouver des « *arguments qui marchent* » face aux préoccupations de rentabilité

exprimées au quotidien par les chefs d'entreprises. Sans qu'il s'agisse de fermer les yeux sur des pratiques RSE douteuses potentiellement manipulatoires (Gond et Igalens, 2017), les auditeurs peuvent être amenés à adapter leur discours à leur auditoire, et ainsi présenter la RSE comme une pratique « gagnant-gagnant » afin de rassurer les chefs d'entreprises soucieux de leur performance financière. C'était le cas le 15 mai 2018, lors d'un séminaire organisé par la chambre de commerce et d'industrie visant à mettre en relation des chefs d'entreprises de PME avec des auditeurs et consultants RSE. L'intervenante travaille étroitement avec Brigitte (associée du cabinet A). L'objectif de la présentation est annoncé dès les premières minutes : en quoi la stratégie RSE peut être source de rentabilité. « *La RSE ne convainc pas tout le monde, elle a pris moins d'ampleur que ce qu'on croyait. Il faut trouver d'autres arguments que la bonté, et l'argument, c'est le pilier économique de la RSE* », nous dit-elle. « *Stratégie* », « *pilotage* », « *retour sur investissement* » sont autant de termes utilisés par l'intervenante qui peuvent surprendre sur une thématique liée au développement durable. Après l'atelier, le chercheur discute avec elle en aparté et la questionne sur le choix d'un tel axe. Elle sourit d'un air triste :

« L'argument de la bonté naturelle ne marche pas malheureusement. J'ai essayé hein, mais je m'y suis cassée les dents. Aux entreprises, il faut leur parler de rentabilité, leur dire que la RSE ça peut leur faire gagner de l'argent... C'est triste mais c'est la réalité. J'ai déchanté très rapidement. »

Tout au long de sa présentation, elle a tenté de sensibiliser subtilement son auditoire à la RSE, les alerter sur leur responsabilité. Cependant, elle est d'un pragmatisme étonnant : « *Pour s'en sortir quand on fait de l'audit ou du conseil RSE, comme pour tout business d'ailleurs, il faut connaître son public. Eux c'est la 'renta' qu'ils veulent.* » conclut-elle, clôturant ainsi l'échange².

Finalement, cette tension entre le « *devoir de l'auditeur RSE d'agir pour défendre ses idéaux politiques* » d'une part et cette tentative de « *ne pas apporter de dimension politique quand on présente l'approche d'audit* » pour « *ne pas braquer* » d'autre part (Eléonore, associée du cabinet B) pousse indéniablement les auditeurs à renoncer à être « *trop* » militant. Ce renoncement, qualifié systématiquement de « *compromis* » par les auditeurs observés, était pourtant considéré par la plupart d'entre eux comme un moindre mal. C'est ce qu'illustre les propos de Soleil :

« Les gens trop militants, il ne faut pas les envoyer devant les chefs d'entreprise (...) l'idéologie est trop différente. Il faut un mec qui a compris ce qu'il se passait dans la tête d'un chef d'entreprise, des gens engagés mais qui sont capables d'avoir un discours adapté et de comprendre un entrepreneur. Moi je leur disais que le plus important ce n'était pas de faire du fric mais de sauver la planète, mais eux ils n'iront jamais sur ton terrain si toi tu ne vas pas vers le leur. C'est le choc des cultures, c'est le choc des idées. Alors, ça ne me dérange pas d'avancer des arguments commerciaux, je m'en fou, c'est un moindre mal tant qu'ils font ce qu'il faut faire. Moi j'ai l'impression d'arriver un peu à mes fins. »

Le même constat était observé pour les données qualitatives considérées comme essentielles dans la conduite d'un changement RSE effectif et « *basé sur le réel* », mais mises de côté au profit de données quantitatives. Pierre (associé du cabinet B) évoquait ainsi le système de notation (quantitatif) de leurs clients, et s'amusait de leur réaction : « *on les « note » sur les progrès qu'on observe d'une année sur l'autre et on leur projette ce diapo au moment de la réunion de synthèse. Et ben ils adorent ça ! C'est presque ce qu'ils préfèrent, c'est ce qui reste imprimé dans leur mémoire, tu auras beau avoir discuté pendant des heures pour qu'ils trouvent des solutions et se remettent en question, ils vont retenir que l'année dernière sur le volet environnement on les avait noté 5 et qu'ils ont progressé de 2 points cette année* ». *A posteriori*, il rationalise cette action comme Soleil en affirmant que c'est un moindre mal :

² Sans avoir accès à la sphère extra-professionnelle, il est là aussi difficile de savoir si ce changement de conception de la RSE ne se fait qu'en surface, ou bien s'il commence à s'ancrer chez certains professionnels au-delà de la sphère professionnelle, plus en profondeur.

« Donner un chiffre permet de réveiller les gens. Si tu ne mets pas de chiffres, [ils] ne comprennent pas, en cas de catastrophe tu peux dire « il y a surmortalité » ça glisse sur eux, alors que si tu leur dis « c'est 3 millions de personnes », là ça réveille ! C'est le seul moyen de faire comprendre aux gens qu'il y a un sujet important. »

En résumé, les auditeurs RSE sont confrontés dans leurs pratiques d'audit RSE quotidiennes à une série de contrariétés et de désenchantements qui, insidieusement, parce qu'ils sont constants, conduisent les auditeurs à adapter leur discours à leur auditoire en dépit de leurs idéaux personnels. Les données du terrain révèlent l'existence d'un écart entre d'une part les volontés idéalistes d'auditeurs portant une conception politique de *soutenabilité* de la RSE (Capron, 2009), et d'autre part les propositions pragmatiques que les cabinets peuvent offrir dans le déploiement de ces missions, renvoyant la RSE dans le champ des conceptions *utilitaristes* (Capron, 2009). Notre analyse met ainsi en lumière un nouvel *expectation gap* de l'audit, au sein même de la population des auditeurs, ces derniers se voyant dans l'obligation d'accomplir un « sale boulot » (Morales et Lambert, 2013), à l'encontre des attitudes aspirationnelles qu'ils revendiquent. Mis à part les associés, la totalité des auditeurs ont démissionné de leurs fonctions dans l'année suivant l'immersion, preuve que cet *expectation gap* interne à la population des auditeurs est difficile à tenir (voire intenable) sur le long terme.

III – DISCUSSION : L'HYBRIDITÉ DE L'AUDIT RSE EN QUESTION

La présente discussion cherche à questionner les injonctions paradoxales auxquelles sont soumises les auditeurs RSE en matière d'audit RSE et les contours que celui-ci devrait prendre eu égard à cette forme de paradoxe organisationnel (Quinn et Cameron, 1988 ; Smith et Lewis, 2011). Nos résultats nous conduisent au constat que les idéaux des auditeurs sous-tendus par une approche transformatrice de la RSE viennent achopper sur les pratiques d'audit RSE utilisées, quant à elles animées par une approche instrumentaliste de la RSE. Si ces deux conceptions de l'audit RSE peuvent être considérées comme des chemins à prendre dans la perspective d'une utilité sociétale, le contexte d'étude fait ressortir un troisième chemin cherchant à hybrider les approches résultant d'un écart entre le réel et le prescrit (Dejours et Gernet, 2012), qui apparaît comme un point de passage obligé pour venir nourrir les idéaux des auditeurs, mais dont la persistance à long terme semble impossible.

1. L'audit RSE à la croisée des chemins : entre auditabilité et actionnabilité

En se focalisant sur le vécu quotidien des auditeurs RSE, nos résultats viennent interroger la nature de l'audit RSE. Le contenu des missions d'audit RSE est perçu comme insatisfaisant pour les auditeurs ayant des idéaux acculturés à une approche transformatrice de la RSE. Les missions sont trop formalisées avec un temps substantiel à produire des données dans un tableur, acte perçu et vécu par les auditeurs comme chronophage et à « faible valeur ajoutée sociétale ». À l'instar des travaux d'Aggeri (2015), le vécu des auditeurs nous renvoie à des dérives constatées du contrôle où les équipes d'audit se focalisent sur des détails, sans questionner l'utilité sociétale. Les auditeurs observés désirent une prise de distance cognitive les éloignant ainsi du simple objectif d'auditabilité et ce d'autant que la perception du client est négative puisque cette orientation leur donne le rôle du « méchant » qui vient « chercher la petite bête ». Nos résultats vont ainsi dans le sens des constats de Power (1997) dénonçant dans le domaine de l'audit financier les possibles effets préjudiciables d'un audit instrumentaliste. Nous percevons bien que l'audit instrumental mené semble être dans le seul objectif de garantir un rapport de force aux auditeurs financiers, à l'instar des résultats de O'Dwyer *et al.* (2011), plutôt que rechercher l'utilité sociétale (Moroney et Trotman, 2016 ; Cohen et Simmet, 2015). Notre recommandation est de se libérer progressivement de ces contraintes d'auditabilité auxquelles l'approche utilitariste de la RSE conduit pour que l'auditeur puisse jouer un rôle d'accompagnateur visant à valoriser et encourager les entreprises (en particulier les TPE-PME) à développer des approches innovantes et idiosyncrasiques en matière de politique RSE et ce dans un registre de l'actionnabilité (Aggeri, 2015). Il s'agit de faire passer les auditeurs d'observateurs

indirects et impuissants à de réels acteurs capables d'encourager et de transformer les entreprises par l'accompagnement à la mise en place et en suivi d'actions RSE efficaces.

2. L'hybridité des approches pour configurer l'audit RSE : point de passage obligé mais source inquiétante de « sale boulot »

La recommandation exprimée dans le point de discussion précédent vise à proposer le passage d'un audit RSE du champ de l'auditabilité à celui de l'actionnabilité. Cependant, le vécu des auditeurs nous permet de constater que ce changement n'est pas évident et sera difficile à mettre en œuvre. En d'autres termes, il est difficile pour ces auditeurs en quête de changement de société d'imposer la transition d'un « audit qui contrôle » à un « audit qui stimule l'action positive » de manière radicale à leurs partenaires d'affaires, compte tenu de conceptions trop différentes de ce qu'est et devrait être la RSE. En effet, l'observation du vécu quotidien des auditeurs RSE met en évidence un paradoxe auquel ils sont confrontés, paradoxe défini par Quinn et Cameron (1988) comme des « contradictions durables » entre des éléments qui semblent s'exclure mais cohabitent finalement. Plus précisément, le paradoxe semble être un paradoxe de rôle (Smith et Lewis, 2011) dans la mesure où ils en viennent à accepter des tâches contradictoires à leurs idéaux pour que « cela marche » (Dejours et Gernet, 2012).

Ce paradoxe de rôle conduit à la mise en œuvre d'une troisième voie pour l'audit RSE, décrite dans le paragraphe 3 de la section 2, forme de compromis et cherchant à hybrider les deux approches de l'audit RSE visant à séquentiellement faire de l'instrumental dans l'espoir de faire adhérer les acteurs économiques à une visée transformatrice. C'est une solution transitoire dite de « moindre mal », car imposer un changement radical risquerait de braquer leur audience, et ainsi de produire l'effet inverse : une absence totale d'action. Ceci est particulièrement le cas au niveau des associés qui doivent concilier leur volonté d'asseoir au sein du cabinet une démarche politique de soutenabilité avec l'exigence organisationnelle et structurelle de rentabilité. Cette exigence porte ainsi des valeurs capitalistiques subordonnant l'économique à l'écologique et au social. Au-delà des associés, les auditeurs seniors et juniors indifféremment sont aussi en proie à de telles injonctions dans la mesure où en dépit de leurs idéaux l'espace organisationnel offert par le cabinet et la relation client les conduisent à réduire la voilure en matière de volontés transformatrices pour s'en détacher partiellement voire totalement pour certains. Face à leurs idéaux et dans un esprit de façade pour dissimuler le côté ingrat de l'audit RSE, les auditeurs cherchent à prendre de la distance émotionnelle permettant de gérer ces contradictions, du moins à court terme.

En effet, la prise de distance émotionnelle n'apparaît pas viable à long terme renvoyant ainsi leurs idéaux buter sur l'impression d'un « sale boulot » (Hugues, 1951) dans une situation mondiale d'urgence climatique. La dimension instrumentale prépondérante de l'audit les conduit à constater une absence de reconnaissance sociale des tâches assumées par leurs clients mais aussi la profession comptable. Alors que le choix du métier d'auditeur RSE était nourri d'idéaux et de convictions, la pratique les conduit à ne pas s'accomplir pleinement. À noter tout de même que cette situation était plus forte au sein du cabinet A par rapport au cabinet B. Dans ce dernier, il y a eu un choix assumé de quitter la sphère comptable pour se consacrer pleinement à l'audit RSE. Ce choix a permis aux associés et aux collaborateurs des cabinets de s'épargner la désillusion de l'isolement au sein d'équipes principalement orientées vers une logique comptable et financière, renvoyant les auditeurs de ce cabinet dans le registre des métiers stigmatisés (Kreiner et al., 2006) et amplifiant l'impression d'absence de reconnaissance. Cette interprétation donne du sens aux envies de démission évoquées fréquemment lors de la période ethnographique mais également par rapport au constat *a posteriori* de démissions nombreuses des membres des équipes RSE et ce dans les deux cabinets. Ces désengagements sont de nature inquiétante pour le secteur de l'audit RSE parce que ce dernier se prive ainsi d'auditeurs impliqués moralement et politiquement et dont le travail nourri par les idéaux permettait d'encourager à l'échelle micro-économique une transition écologique et sociale dont l'urgence se fait sentir.

CONCLUSION

La double ethnographie conduite dans cette recherche a permis de produire un récit thématique mêlant observation de terrain et contenu analytique, récit par ailleurs confirmé postérieurement à sa production par les auditeurs observés. L'étude en profondeur des discours, la perception des émotions et l'observation des pratiques des auditeurs RSE évoluant au sein de cabinets *non-big* permet de constater que l'audit RSE est à la croisée des chemins entre le modèle de l'auditabilité inspiré d'une approche stratégique instrumentale de la RSE et celui de l'actionnabilité (Aggeri, 2015) puisant son fondement dans une approche cognitive de la RSE. Nourris par leurs idéaux mais aussi contraint par un environnement spécifique, les auditeurs sont obligés d'adopter un audit RSE hybride puisant essentiellement dans le registre de l'auditabilité mais conservant l'esprit de participer à une transition écologique et sociale indispensable. L'hybridité est perçue par l'ensemble des auditeurs comme un point de passage obligé pour permettre d'amener les entreprises dans une perspective transformative. Si cette hybridité semble tenable à court terme, le désengagement des auditeurs montre qu'elle ne l'est pas à long terme dans la mesure où les idéaux auxquels ils aspirent les conduisent à la réalisation d'un « sale boulot » et à une forme de souffrance. Le passage de l'audit RSE hybride à un registre de l'actionnabilité est un enjeu se situant très certainement à l'échelle de l'État qui gagnerait à généraliser la pratique de l'audit RSE à l'ensemble des entreprises et en imaginant un fond étatique pour leur permettre de financer ce coût au niveau des TPE-PME.

BIBLIOGRAPHIE

- Ackers B. et Eccles N. S. (2015). « Mandatory corporate social responsibility assurance practices: The case of king III in South Africa », *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 28, n° 4, 515-550.
- Acquier A. et Aggeri F. (2015). « Une généalogie de la pensée managériale sur la RSE », *Revue française de gestion*, vol. 41, n° 253, 387-413.
- Aggeri F. (2015). « Transparence et gouvernementalité : la redevabilité à l'épreuve des pratiques. À propos de *L'entreprise dans la société. Une question politique* de Michel Capron et Françoise Quairel-Lanoizelée », *Le Libellio d'AEGIS*, vol. 11, n° 3, 47-53.
- Anderson, N. (1923). *The Hobo*, Chicago, University of Chicago Press.
- Andon P., Free C., et Sivabalan P. (2014). « The legitimacy of new assurance providers: Making the cap fit », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 39, n° 2, 75-96.
- Becker, H.S. (1963). *Outsiders*, New York, Free Press.
- Capron M. (2009). « La responsabilité sociale d'entreprise », in *L'Encyclopédie du Développement Durable*, Éditions des Récollets, n° 99.
- Capron M. et Quairel-Lanoizelée F. (2015). *L'entreprise dans la société. Une question politique*, La Découverte, Paris.
- Chelli, M. et Gendron, Y. (2015). « L'expertise en évaluation socio-environnementale des entreprises : légitimation et mises à l'épreuve », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 21, n° 2, 63-96.
- Cho C. H., Laine M., Roberts R. W. et Rodrigue M. (2015). « Organized hypocrisy, organizational façades, and sustainability reporting », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 40, n° 1, 78-94.
- Cohen J. R. et Simnett R. (2015). « CSR and assurance services: A research agenda », *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 34, n° 1, 59-74.
- Dejours C. et Gernet I. (2012). « Travail, subjectivité et confiance », *Nouvelle revue de psychosociologie*, vol. 13, n° 1, 75-91.
- Emerson R. M., Fretz R. I. et Shaw L. L. (1995). *Writing ethnographic fieldnotes*, University of Chicago, Press: Chicago.
- Fromont, E., Vo. T et Lux, G. (2022). « Impact de la qualité de la communication GES sur la valorisation des investisseurs dans un contexte réglementaire : le cas des entreprises du SBF 120 », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 28, n° 1, 133-162.
- Gillet-Monjarret C. et Rivière-Giordano G. (2017). La vérification sociétale : une revue de la littérature, *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 23, n° 2, 11-62.

- Gond J.-P. et Igalens J. (2017). *La responsabilité sociale de l'entreprise*, Presses universitaires de France, Paris.
- Huggins A., Green W. J. et Simnett R. (2011). « The competitive market for assurance engagements on greenhouse gas statements: Is there a role for assurers from the accounting profession? », *Current Issues in Auditing*, vol. 5, n° 2, 1-12.
- Hugues E.C. (1951). « Mistakes at work », *Canadian Journal of Economics and Political Science*, vol. 17, n° 3, p. 320-327 in J-M Chapoulie (eds) *Le regard sociologique*, EHESS, 1997, 87-97.
- Jaumier, S., Daudigeos, T., Huault, I. et Pasquier, V. (2019). « La démocratie organisationnelle autrement. L'exemple des hiérarchies à domination inversée. », *Revue française de gestion*, vol. 45, n° 278, 19-36.
- Kreiner, G.E., Ashforth, B.E. et Sluss, D.M (2006). «Identity Dynamics in Occupational Dirty Work: integrating social identity and system justification perspectives », *Organization Science*, vol. 17, n° 5), 629-636.
- Le Theule, M.-A., Lambert, C. et Morales, J. (2017). « Accompagner la mort, organiser la fin de vie. Ethnographie d'un service de soins aigus de gériatrie », *Revue française de gestion*, vol. 43, n° 262, 105-121.
- Malsch B. (2013). « Politicizing the expertise of the accounting industry in the realm of corporate social responsibility », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 38, n° 2, 149-168.
- Maroun W. (2018). « Modifying assurance practices to meet the needs of integrated reporting: The case for “interpretive assurance” », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 31, n° 2, 400-427.
- Mendras H. et Oberti M. (2000). *Le sociologue et son terrain – Trente recherches exemplaires*, Armand Colin, Paris.
- Meier, O. et Schier, G. (2017). « L'influence de l'actionnariat du dirigeant sur la responsabilité sociale des entreprises », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 23, n° 3, 97-134.
- Morales J. et Lambert C. (2013). « Dirty work and the construction of identity. An ethnographic study of management accounting practices », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 38, n° 3, 228-244.
- Moroney R. et Trotman K. T. (2016). « Differences in Auditors' Materiality Assessments When Auditing Financial Statements and Sustainability Reports », *Contemporary Accounting Research*, vol. 33, n° 2, 551-575.
- O'Dwyer B., Owen D. et Unerman J. (2011). « Seeking legitimacy for new assurance forms: The case of assurance on sustainability reporting », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 36, n° 1, 31-52.
- Pesqueux Y. (2018). *La responsabilité sociale de l'entreprise (RSE) après la COP 21*, document de travail.
- Power M. (1997). *The Audit Society – Rituals of verification*, Oxford University Press, Oxford.
- Quinn, R.E. et Cameron, K. (1988). « Paradox and Transformation, toward a Theory of Change in Organization and Management », *Ballinger Publishing*, 1-18.
- Simnett R., Vanstraelen A. et Chua W. F. (2009). « Assurance on sustainability reports: An international comparison », *The Accounting Review*, vol. 84, n° 3, 937-967.
- Smith W. et Lewis M. W. (2011). « Toward a theory of paradox: A dynamic equilibrium model of organizing », *Academy of Management Review*, vol. 36, n° 2, 381-403.
- Wong R. et Millington A. (2014). « Corporate social disclosures: A user perspective on assurance », *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 27, n° 5, 863-887.

ANNEXE 1 – Caractéristiques des auditeurs observés

Auditeurs	Position hiérarchique	Entreprise	Expérience en audit RSE	Entretiens de confirmation menés en 2022 (pour les auditeurs ayant une vision globale de la mission d’audit RSE et de ses impacts)
Brigitte	Associé	A	2 ans et demi	Oui (prise de note journal de bord, échange d’une heure)
Benjamin	Associé	A	2 ans et demi	Pas de vision globale de la mission d’audit RSE et de ses impacts, peu d’implication
Leo	Manager	A	1 an	Non disponible à court terme
Julia	Manager	A	2 ans et demi	Oui (échange rapide par téléphone)
Soleil	Junior	A	1 an	Oui (prise de note journal de bord, 2 h de discussion), très forte implication et expertise malgré sa position de junior
Daniel	Junior	A	Proche de zéro	Pas de vision globale de la mission d’audit RSE et de ses impacts, peu d’implication
Pierre	Associé	B	9 ans	Oui (enregistrement, 2 h de discussion)
Emma	Associé	B	8 ans	Non disponible à court terme
Eleonore	Associé	B	7 ans	Oui (échange d’une heure et demi)
Christine	Manager	B	3 ans	Injoignable
Claire	Manager	B	2 ans et demi	Injoignable
Roxanne	Junior	B	1 an	Injoignable
Marcia	Junior	B	< 1 an	Pas de vision globale de la mission d’audit RSE et de ses impacts
Jane	Junior	B	2 ans (surtout en tant que commerciale)	Pas de vision globale de la mission d’audit RSE et de ses impacts

ANNEXE 2 – Schématisation du codage des données à partir du journal de bord

Thèmes de premier ordre	Thèmes de deuxième ordre	Exemple de verbatims associés
<p>Conception d'ordre éthique (démarche exclusivement volontaire, à travers des actions philanthropiques et de mécénat, actions correctrices et réparatrices des dommages causés par l'activité économique. Toujours très vivante aux États-Unis)</p>	N/A	N/A
<p>Conception politique de « soutenabilité » (entreprise encadrée dans sa société qui doit contribuer au bien commun, toute l'entreprise doit être fortement impliquée et intégrer la RSE dans son cœur de métier et son management. Les actions visent l'anticipation et la prévention, plus que la réparation. Démarches encadrées par des normes substantielles universellement reconnues. Conception très récente et encore immature)</p>	<p>Perception de l'entreprise comme un levier d'action vers le changement</p>	<p>« Il faut voir l'entreprise comme un levier d'action parmi tant d'autres pour agir sur notre société consumériste délétère. Faire agir les entreprises, c'est un moyen parmi tant d'autres pour faire émerger un autre monde, plus résilient, plus respectueux. De sortir d'une économie linéaire, d'exploitation de certaines personnes dans le monde, d'épuisement des ressources, d'épuisement des personnes. C'est une autre manière de penser le travail qui a un côté assez utopiste je te l'accorde. » (Eléonore)</p> <p>« L'avantage des entreprises c'est qu'elles sont « habituées » à avoir des contraintes alors c'est plus facile de commencer par elles pour amorcer la transition socio-écologique. » (Pierre)</p>
	<p>Sentiment de redevabilité vis-à-vis des générations futures (« nos enfants »)</p>	<p>« J'ai peur que la situation environnementale et sociale ne soit irrécupérable, mais j'aimerais dire à mes enfants qu'au moins j'ai essayé. Parfois c'est difficile de savoir quel sera l'impact de nos actions, mais j'essaie. Il faut montrer le bon exemple, dire qu'on a fait partie de la résistance. Ou au moins ne pas participer au déclin. » (Soleil)</p>
	<p>Révolte face aux acteurs qui freinent le changement</p>	<p>« Les patrons de la taxonomie disaient ce matin avec honnêteté ahurissante « la taxonomie n'a pas pour but de mesurer l'efficacité de la performance environnementale ». Mais alors ça sert à quoi ? Tu vas bénir des boîtes alors que le patron devrait plutôt aller en prison pour crime contre l'humanité ! C'est d'une paresse intellectuelle, c'est ne pas vouloir se coltiner ce que c'est que la RSE ! » (Pierre)</p> <p>« Le greenwashing, surtout dans les grosses boîtes, ça me fait vomir. Les patrons de grosses boîtes, ils ont les moyens de se payer du conseil et de l'accompagnement RSE de qualité. C'est eux qui polluent, c'est eux qui ont le plus d'impact sur la santé des gens. Ils n'ont pas d'excuses. Ils n'écoutent rien, et ils se croient au-dessus des lois. » (Soleil)</p>

<p>Conception stratégique utilitariste (la performance sociale se met au service de la performance économique. La RSE permet à l'entreprise de soigner son image de marque grâce à la satisfaction de ses parties prenantes. Démarches plutôt volontaires. Vision très répandue en Europe)</p>	<p>Trouver des « arguments qui marchent » face aux préoccupations de rentabilité...</p>	<p>« L'auditeur doit avoir un pouvoir politique, mais le compromis est nécessaire. Alors on essaie de ne pas apporter de dimension politique dans notre approche quand on la présente, car ça braque tout de suite. Quand tu es chef d'entreprise, il y a toujours cette question de rentabilité qui arrive en premier plan. Alors j'ai préparé un speech que je ressors à chaque fois et qui marche bien, je leur dis : « Est-ce que c'est rentable d'avoir un poste vacant parce que les jeunes d'aujourd'hui attendent un engagement social et environnemental de leur futur employeur ? Est-ce que c'est rentable d'avoir un malus parce que vous n'avez pas respecté vos engagements ? Est-ce que c'est rentable de payer des salariés qui ne viennent pas travailler parce qu'ils sont en arrêt maladie pour cause de souffrance au travail ? » (Eleonore)</p> <p>« Moi un client m'avait dit : « Sympa, vous allez sauver des ours polaires, mais moi si je coule, je licencie plein de gens », alors l'argument qui marche c'est de dire qu'à CT ils ne vont rien gagner mais qu'à LT ils feront plus de profits... » (Soleil)</p>
	<p>Renoncer à être « trop » militant, un moindre mal ?</p>	<p>« Les gens trop militants il ne faut pas les envoyer devant les chefs d'entreprise, jamais tu ne les feras se rencontrer, l'idéologie est trop différente. Il faut un mec qui a compris ce qu'il se passait dans la tête d'un chef d'entreprise, des gens engagés mais qui sont capables d'avoir un discours adapté et de comprendre un entrepreneur. Moi je leur disais que le plus important ce n'était pas de faire du fric mais de sauver la planète, mais eux ils n'iront jamais sur ton terrain si toi tu ne vas pas vers le leur. C'est le choc des cultures, c'est le choc des idées. Alors, ça ne me dérange pas d'avancer des arguments commerciaux, je m'en fou, c'est un moindre mal tant qu'ils font ce qu'il faut faire. Moi j'ai l'impression d'arriver un peu à mes fins. » (Soleil)</p>
	<p>Instrumentaliser les données RSE quantitatives pour pousser à l'action</p>	<p>« Donner un chiffre permet de réveiller. Si tu ne mets pas de chiffres les gens ne comprennent pas, en cas de catastrophe tu peux dire « il y a surmortalité » ça glisse sur les gens, alors que si tu leur dis « c'est 3 millions de personnes », là ça réveille ! C'est le seul moyen de faire comprendre aux gens qu'il y a un sujet important. » (Pierre)</p>