



# Comment l'anthropocène peut-il faire évoluer l'institution comptable ?

## Une enquête auprès de la profession comptable française

Chaplais, Christelle, Marmorat, Sophie, Postaire, Maxence

ESC Clermont BS, CleRMA

[christelle.chaplais@esc-clermont.fr](mailto:christelle.chaplais@esc-clermont.fr)

[sophie.marmorat@esc-clermont.fr](mailto:sophie.marmorat@esc-clermont.fr)

[maxence.postaire@esc-clermont.fr](mailto:maxence.postaire@esc-clermont.fr)

### Résumé :

---

Cet article s'intéresse aux conséquences de l'anthropocène sur l'institution comptable. Cette nouvelle ère géologique, caractérisée par l'impact de l'homme sur l'écosystème terrestre, questionne la responsabilité des organisations. Elle interroge plus particulièrement le rôle de la comptabilité qui, depuis des siècles, en tant qu'outil de mesure des activités économiques, est focalisée sur la performance financière. Certains acteurs peuvent ainsi vouloir changer la manière de compter et de rendre compte des organisations pour répondre aux enjeux de l'anthropocène. Sur la base de trente-cinq entretiens semi-directifs auprès de professionnels comptables (experts-comptables, commissaires aux comptes) les auteurs observent différentes formes de travail institutionnel qui conduisent au maintien de l'institution comptable. Deux contributions sont suggérées : 1) la réflexivité des acteurs est contrainte par l'institution comptable existante, 2) le travail institutionnel est façonné par des luttes de pouvoir entre acteurs.

**Mots-clés :** profession comptable, anthropocène, travail institutionnel, comptabilité

---



# **Comment l'anthropocène peut-il faire évoluer l'institution comptable ?**

## **Une enquête auprès de la profession comptable**

### **1. INTRODUCTION**

L'anthropocène désigne une nouvelle ère géologique caractérisée par l'impact (négatif) majeur des activités humaines sur l'écosystème terrestre (Bonneuil et Fressoz, 2016 ; Descola, 2018). A ce titre, elle interpelle le monde des organisations et plus particulièrement leur pilotage. Elle questionne le rôle de la comptabilité qui, depuis des siècles, en tant que langage des organisations, permet aux entreprises de compter et rendre compte de leur activité, mais reste principalement focalisée sur la performance financière. Les règles et normes comptables sont telles qu'il n'est nullement question de présenter l'impact des organisations sur l'environnement. Pour répondre aux défis de l'anthropocène, de nouvelles manières de compter et de rendre compte peuvent ainsi apparaître nécessaires (Bebbington *et al.*, 2019). En tant qu'entité productive, génératrice d'externalités souvent invisibles dans la comptabilité, l'entreprise se doit en effet de rendre compte des conséquences environnementales de ses activités. C'est ainsi à travers sa comptabilité qu'elle pourrait retranscrire les impacts de son activité et prendre ses responsabilités vis-à-vis de ses parties prenantes (Dillard et Villari, 2019). La comptabilité, normalisée au niveau national et international, comporte ses propres pratiques, croyances et routines (Aburous, 2019). Elle s'appuie sur des règles et des significations partagées qui définissent les actions sociales et guident les interactions en donnant aux acteurs des cadres cognitifs ou des moyens d'interprétation du comportement des autres (Fligstein, 2001). Elle constitue, à ce titre, une institution. Les diagnostics scientifiques proposés par la communauté de chercheurs (rapports du GIEC, de l'ONU et de l'IPBES) signalent depuis plusieurs années maintenant une situation environnementale critique appelant des réactions inédites. Face à l'urgence, nombreux sont ceux qui considèrent que la comptabilité peut permettre aux organisations de relever les défis liés à l'anthropocène (Valiorgue *et al.*, 2021 ; Rambaud et Richard, 2015 ; Bebbington et Larrinaga, 2014). Ce bouleversement majeur devrait



notamment inviter les professionnels comptables<sup>1</sup> - experts-comptables et commissaires aux comptes - à engager un travail institutionnel pour changer la comptabilité.

Nous souhaitons donc comprendre comment le travail institutionnel des PC pourrait concourir à l'évolution de la comptabilité, au sens de compter et de rendre compte, dans le contexte de l'anthropocène. Conformément à Lawrence et Suddaby (2006), nous analysons les trois formes de travail que sont la création, le maintien ou la déstabilisation de l'institution.

Sur la base d'une étude qualitative auprès de PC, nos résultats montrent que l'institution comptable est une institution historiquement ancrée, principalement maintenue par les acteurs qui la portent et la perpétuent. Des acteurs peu puissants tentent, par un travail de création, de faire émerger de nouvelles manières de compter et de rendre compte, mais ce travail peut parfois être saboté par des rivalités internes et des luttes de pouvoir.

## **2. LE TRAVAIL INSTITUTIONNEL DES PC FACE À L'ANTHROPOCÈNE**

### **2.1. LA COMPTABILITE ET L'ANTHROPOCENE**

L'activité humaine s'est intensifiée ces derniers siècles et a déclenché des modifications systémiques des écosystèmes (comme la perte de biodiversité ou le changement climatique). Ainsi, de nombreux chercheurs soutiennent que la terre est entrée dans une nouvelle ère géologique, l'anthropocène. Si le démarrage de cette nouvelle ère fait encore débat (Bebbington *et al.*, 2019), son impact sur les sociétés humaines est certain.

L'anthropocène questionne les pratiques de gestion qui construisent les systèmes sociaux et économiques, notamment les pratiques comptables. Ces dernières, imbriquées dans une institution fortement normalisée où la préservation du capital économique reste la priorité (Rambaud et Richard, 2015 ; Richard et Rambaud, 2020), ne sont pas en mesure de répondre aux défis posés par cette nouvelle ère géologique (Valiorgue *et al.*, 2021). Comme le rappellent Feger et Mermet (2021, p.15) « *les systèmes comptables actuels, dans leur grande majorité, rendent invisibles les valeurs de la nature et leur nécessaire prise en compte dans la décision et la gestion* ». Dès lors, de nouvelles manières de compter et de rendre compte peuvent apparaître nécessaires pour souligner la responsabilité des organisations (Bebbington *et al.*, 2019). La présentation d'informations sur les liens entre l'organisation et son environnement doit permettre également aux managers de prendre des décisions avisées incluant les impacts

---

<sup>1</sup> Afin d'alléger le propos, nous nommerons dans la suite de l'article les professionnels comptables PC



environnementaux. Ainsi, face aux enjeux de l'anthropocène, la comptabilité ne devrait plus seulement se résumer à un simple outil technique de mesure mais s'envisager davantage comme un construit social porteur de changement et de transition (Gibassier *et al.*, 2020).

Dans ce contexte, les PC, qui produisent et vérifient l'information comptable, vont devoir œuvrer dans un cadre plus complexe et étroitement lié aux changements environnementaux (Bebbington *et al.*, 2019). L'apparition de nouvelles pratiques peut représenter un changement majeur auquel ils ne sont pas préparés. Peu de PC sont en effet formés aux conséquences environnementales des organisations (Boulianne *et al.*, 2018). Certains pourraient alors souhaiter perpétuer le « *business as usual* » soutenu par la comptabilité traditionnelle, destinée principalement aux financeurs et investisseurs. D'autres pourraient encourager une évolution en envisageant un changement de modèle comptable (Rambaud et Richard, 2015).

Actuellement en France, les entreprises rendent compte de leur impact sur l'environnement dans le cadre d'informations annexées aux états financiers (bilan, compte de résultat) au sein d'un reporting dit extra-financier. Toutefois, les réglementations en la matière, issues de la directive européenne *Non Financial Reporting Directive* (NFRD), concernent uniquement les grandes entreprises, soumises à une obligation de présentation d'informations sociales et environnementales dans leur Déclaration de Performance Extra Financière (DPEF). Les évolutions en cours au niveau européen dans le cadre du projet de *Corporate Sustainable Reporting Directive*, (CSRD) font état néanmoins d'une plus grande ambition, en élargissant le champ d'application du reporting extra-financier à un plus grand nombre d'entreprises et en proposant une approche en double matérialité (impact de l'environnement sur l'entreprise et de l'entreprise sur l'environnement). Cela devrait permettre de mettre l'information extra-financière au même niveau d'exigence que l'information financière.

Par ailleurs, à ce jour, les états comptables français comprennent un bilan et un compte de résultat financier, non impactés par des données extra-financières. Des initiatives portées par des chercheurs et/ou des professionnels comptables proposent de nouveaux modèles comptables pour intégrer les données extra-financières et financières (modèle de la comptabilité universelle, modèle CARE, modèle LIFTS, modèle ASSET LOGIC...). Ces modèles s'intègrent dans le champ de la comptabilité environnementale qui regroupe un ensemble varié « *d'inventions (plus ou moins abouties et à divers degrés d'adoption) de systèmes de comptes, systèmes d'information et outils d'évaluation, reposant sur des métriques tant monétaires que biophysiques et écologiques, et conçues dans le but d'équiper de différentes manières et à différents niveaux l'action organisée pour la biodiversité* » (Feger & Mermet, 2021, p. 18). Ils



demeurent, pour l'heure, toujours à l'état d'expérimentations et ne peuvent être utilisés par les entreprises pour répondre à leurs obligations légales en matière d'information comptable.

Ainsi, la comptabilité constitue une institution historiquement ancrée, très peu soucieuse des enjeux de l'anthropocène. Par les changements systémiques qu'il implique, l'anthropocène devrait pourtant, de toute évidence, inciter les PC à faire évoluer la comptabilité.

## **2.2. LA PROFESSION COMPTABLE EN FRANCE**

La profession comptable française comprend les experts-comptables et les commissaires aux comptes. Deux organisations professionnelles animent ces professions, l'Ordre des Experts-Comptables (OEC) et la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC).

Ces PC ont en commun d'avoir obtenu le diplôme national d'expertise comptable qui s'obtient généralement après un cursus d'apprentissage de huit années. Ces PC ont également une obligation de formation continue tout au long de leur carrière. En 2019, la profession comptable française comptait plus de vingt-deux mille cabinets (Berthier et Lemesle, 2020) et les entreprises de moins de 10 salariés représentaient quarante pour cent du chiffre d'affaires du secteur. Ces petites structures interviennent à une échelle locale et possèdent une clientèle de petites entreprises. Leurs principales activités sont la tenue et la certification de comptes, les conseils en fiscalité et la gestion de la paie (Berthier et Lemesle, 2020).

La profession comptable française est dominée par les filiales de quatre grands groupes internationaux, ou Big 4 (KPMG, E&Y, Deloitte et PWC) qui captent près de quarante pour cent du chiffre d'affaires de la profession (Berthier et Lemesle, 2020). Leur réputation internationale et leur maillage territorial leur permettent d'auditer la majorité des comptes des entreprises du CAC 40. Grâce à leur poids économique, les Big 4 exercent un contrôle sur une grande partie de la profession et sur la production de connaissances (Aburous, 2019 ; Ramirez, 2012). Représentés dans les instances professionnelles et les organes de réglementation au niveau national et international, ils constituent également des acteurs clés de la normalisation comptable.

## **2.3. LE CADRE DU TRAVAIL INSTITUTIONNEL**

Dans un contexte réglementaire et sociétal en pleine effervescence, les pratiques, croyances et routines comptables sont de plus en plus questionnées. L'anthropocène, par les conséquences systémiques, l'incertitude et l'instabilité qu'il implique peut ainsi inciter les acteurs à agir.



Le cadre du travail institutionnel s'intéresse aux actions délibérées des acteurs sur les institutions et permet de comprendre leurs intérêts et les mécanismes utilisés pour créer de nouvelles institutions, maintenir ou déstabiliser les institutions existantes (Lawrence et Suddaby, 2006). Le travail institutionnel est influencé par la position des acteurs (liée à leur réseau informel, leur autorité et leur expertise), les ressources dont ils disposent, leurs compétences sociales et les logiques institutionnelles qu'ils portent (Canning et O'Dwyer, 2016). Souvent, les études sur le travail institutionnel se sont focalisées sur les acteurs les plus puissants (Heaphy, 2013).

À l'instar d'Aburous (2019), nous considérons que la comptabilité, qui comporte ses propres pratiques, croyances et routines, constitue une institution. Par comptabilité, nous entendons la façon dont les organisations comptent et rendent compte de leurs actions dans leurs états financiers (bilan et compte de résultat) et dans leur reporting extra financier et donc la manière dont l'information financière et extra financière est produite et communiquée. Il s'agit d'une institution forte et formelle (Gidley et Palmer, 2021), historiquement ancrée, soumise à des normes et règles imposées par des organismes nationaux et supranationaux.

Le travail institutionnel peut revêtir trois formes (Lawrence et Suddaby, 2006), notamment synthétisées par Bargues *et al.* (2017). La première consiste à créer des institutions par la mise en place de nouvelles pratiques, croyances et routines, la recherche de soutiens et de légitimité, la définition de nouvelles règles d'action et référentiel de compétences et la création d'une coalition d'acteurs. Cette volonté de créer de nouvelles institutions peut être notamment motivée par les émotions des individus en les rendant plus réflexifs par rapport à leur « programmation institutionnelle » (Gidley et Palmer, 2021 ; Zietsma et Toubiana, 2018). La seconde vise à maintenir les institutions par le soutien, la valorisation et la consolidation des pratiques, croyances et routines existantes, ainsi que toute mesure visant à freiner ou empêcher l'apparition d'alternatives. Le maintien des institutions reste encore peu étudié par la littérature (Blanc et Huault, 2010 ; Heaphy, 2013) alors qu'il représente un effort considérable et survient souvent à la suite d'un changement dans l'environnement (Lawrence et Suddaby, 2006). Certains acteurs puissants peuvent en effet réaliser un travail important pour maintenir un ordre institutionnel qui leur confère pouvoir et légitimité (Blanc et Huault, 2010). Par exemple, Malsch et Gendron (2013) observent comment des PC tentent de maintenir leurs privilèges commerciaux afin de développer de nouveaux marchés. Enfin, la déstabilisation des institutions consiste à mettre en évidence des dysfonctionnements, remettre en cause des fondements moraux et des croyances et élaborer une critique argumentée. Selon Lawrence et Suddaby



(2006, p. 238), les PC disposent des « *ressources financières et intellectuelles pour exploiter la capacité de l'État et de la justice afin de perturber les institutions* ».

Cette approche conceptuelle insiste également sur le rôle de la réflexivité comme élément moteur du travail institutionnel (Lawrence *et al.*, 2013 ; Lawrence et Suddaby, 2006). En développant leur réflexivité sur l'institution comptable actuelle, les PC pourraient alors prendre le recul nécessaire pour s'engager dans une réflexion visant à remettre en cause l'institution comptable.

L'approche par le travail institutionnel permettrait de mieux comprendre comment les PC réagissent à l'anthropocène. Cet ancrage nous permet notamment de comprendre les stratégies mises en œuvre par les acteurs pour modifier (ou non) leurs pratiques et donc l'institution comptable (Aburous, 2019 ; Suddaby *et al.*, 2015).

Nous souhaitons donc comprendre comment le travail institutionnel des PC pourrait concourir à l'évolution de la comptabilité (au sens de compter et rendre compte) dans le contexte de l'anthropocène.

### **3. MÉTHODOLOGIE**

Notre analyse se base sur une étude exploratoire qualitative par entretiens semi-directifs. Après avoir relaté la construction et la constitution de notre échantillon (1), nous présentons les conditions de réalisation des entretiens (2), le guide d'entretien utilisé (3), et les modalités de codage des entretiens (4).

#### **3.1. L'ECHANTILLON**

Afin de comprendre comment le travail institutionnel des PC pourrait concourir à l'évolution de la comptabilité nous avons décidé de concentrer notre collecte de données sur ces professionnels. Nous avons commencé nos interviews en contactant des PC à partir de nos réseaux personnels. Puis nous avons étendu notre échantillon grâce à l'effet « boule de neige » (Parker *et al.* 2019) en demandant en conclusion de nos interviews si la personne interrogée pouvait nous indiquer des personnes à interviewer qui pourraient être pertinentes pour notre étude. En complément, nous avons utilisé le fichier des anciens élèves de notre institution afin de solliciter les personnes qui étaient devenues des PC. Grâce à ces différents moyens nous avons pu interroger trente-cinq PC pour notre étude (Tableau 1 : Nombre d'entretiens par type de PC).



Notre échantillon est constitué de deux types d'acteurs, ceux qui travaillent dans les Big 4 et les autres, afin d'obtenir une population représentative des PC en France.

**Tableau 1 : Nombre d'entretiens par type de PC**

Type de PC	Nombre d'entretiens
<b>Big 4</b>	7
<b>Non Big 4</b>	28

### 3.2. LES CONDITIONS DES ENTRETIENS

Pour répondre à notre question de recherche, nous avons réalisé des entretiens individuels semi-directifs. Cette forme d'entretien permet de collecter des informations riches. Elle garantit une grande liberté de réponse à l'interviewé et permet une spontanéité dans les réponses apportées. Les personnes interrogées ont eu toute liberté pour choisir la date et l'heure des entretiens afin de les mettre dans des conditions de disponibilité optimales. Les entretiens se sont déroulés, pour la plupart, en distanciel, par visioconférence, du fait du contexte sanitaire.

Tous nos interlocuteurs ont été traités de la même façon. Certains d'entre eux sont des relations professionnelles avec lesquels nous entretenons des relations régulières. Ces relations nous ont permis d'instaurer rapidement un climat de confiance permettant aux acteurs de libérer leur parole. Nous avons toutefois veillé à bien respecter notre guide d'entretien et à ne pas dévier sur des discussions nuisibles aux résultats de notre étude.

Après une brève présentation, nous avons présenté notre objet de recherche, sans révéler toutefois notre problématique. Nous avons indiqué que notre étude portait sur les liens entre la comptabilité et l'environnement et que nous souhaitions interroger la profession comptable sur ce sujet. Le guide d'entretien n'a jamais été envoyé au préalable, de manière à solliciter des réponses spontanées.

La plupart des PC ont témoigné de l'intérêt pour cette étude. L'entretien s'est révélé d'une durée moyenne d'une heure.

Tous les entretiens ont été enregistrés puis retranscrits, l'anonymat étant bien entendu garanti. Nous n'avons rencontré aucune réticence à ce sujet.



### **3.3. LE GUIDE D'ENTRETIEN**

Notre guide d'entretien a évolué au fil de notre étude suite à la réécoute des interviews, la lecture de nos notes, articles et échanges. Nous l'avons enrichi et modifié afin d'explorer plus précisément certains thèmes comme les actions conduites pour diffuser de nouveaux modèles comptables ou l'implication dans les instances de normalisation.

Notre recherche se veut compréhensive dans la mesure où nous souhaitons comprendre les actions des PC quant à l'institution comptable dans le contexte de l'anthropocène. Le questionnement s'est donc voulu ouvert afin de laisser les acteurs s'exprimer librement. Nous les avons interrogés sur les thèmes principaux suivants : leurs parcours et trajectoires professionnels, leur perception de la pratique comptable actuelle, les évolutions environnementales de la biosphère (réchauffement climatique, pollutions...), les liens entre la comptabilité et l'environnement, leur implication autour de sujets liant environnement et comptabilité (participation aux instances de normalisation, aux programmes de formation, sensibilisation de leurs clients sur les enjeux sociaux et environnementaux et proposition de missions d'accompagnement dans ce domaine).

### **3.4. LE CODAGE DES ENTRETIENS**

Tous les entretiens ont été codés de manière systématique grâce à une analyse de contenu thématique (Miles et Huberman 2003). Le codage est à la fois déductif et inductif (Dermarker et Gendron 2019) et souligne le caractère exploratoire de notre démarche. Ainsi, en lisant les retranscriptions nous étions à la recherche d'arguments en lien avec les trois types de travail institutionnel identifiés par la littérature (approche déductive). Cependant, nous étions également à la recherche de sous-thèmes qui pourraient expliquer pourquoi et comment ces types de travail institutionnels étaient conduits par les PC.

Notre grille de codage (Tableau 2 : Codage des entretiens) nous permet donc d'identifier deux types de travail institutionnel conduit par les PC, le travail de création et de maintien.



**Tableau 2 : Codage des entretiens**

Thèmes déductifs	Thèmes inductifs
Travail de création	Engagement fort sur les questions de soutenabilité, souvent déclenché par de fortes émotions
	Réflexivité sur l'institution comptable
	Développement et diffusion de nouveaux modèles comptables
Travail de maintien	Travail de normalisation conséquent
	Pas de développement de nouveaux modèles comptables
	Evolution, renforcement de la réglementation sur l'extra-financier
Statu quo	Absence de réflexivité sur l'institution comptable
	Peu d'implication dans les instances de normalisation
	Anticipation des besoins des clients

## 4. RÉSULTATS

### 4.1. UN TRAVAIL DE CREATION MENE PAR DES ACTEURS ENGAGES MAIS PEU PUISSANTS

L'analyse de nos entretiens montre tout d'abord que pour les PC qui dédient leur activité aux problématiques environnementales, il est urgent de penser et d'opérationnaliser une nouvelle manière de compter et de rendre compte.

*« Depuis le début on est très alignés avec les valeurs écologiques, environnementales et on est convaincus que notre économie malgré elle, est entrée dans une transition et on doit accompagner nos chefs d'entreprises en l'anticipant en la préparant. » (PC 35)*

*« J'attaque parfois le président des normes comptables très gentiment parce qu'il faut faire attention. Tant qu'on n'aura pas changé le seul langage que connaît l'entreprise, c'est-à-dire la comptabilité financière, le sujet de la comptabilité intégrée restera à la périphérie. » (PC 14)*



Ces PC s'engagent souvent dans cette démarche suite à un tournant de leur vie qui déclenche de fortes émotions (arrivée d'un enfant, accident de la vie, échec professionnel...).

*« Être mère m'a fait évoluer. Par rapport à la terre et ce qu'il pourrait se passer pour nos enfants. Ensuite, j'ai failli perdre mon enfant, ça a été un gros choc émotionnel. »  
(PC 13)*

Ces émotions fortes déclenchent un processus de réflexion sur l'institution comptable actuelle au sein de laquelle il leur devient impossible d'évoluer.

*« Petit à petit est venu le mal être lié au fait qu'en faisant partie de la finance, très anglo-saxonne, j'étais une partie du problème. Pas seulement un pion, j'étais dans le cœur du moteur et c'était très difficile d'assumer ça. » (PC 13).*

Cette motivation à intégrer les enjeux environnementaux se traduit pour certains PC par le développement et/ou la diffusion de nouveaux modèles de comptabilité qui tentent de dépasser le modèle comptable actuel (financier et extra-financier) en intégrant directement dans les comptes les impacts environnementaux et sociaux (comptabilité intégrée). Pour eux, cette création d'une nouvelle manière de compter et de rendre compte est nécessaire pour faire face aux défis de l'anthropocène.

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

Cela implique un travail titanesque de théorisation qui nécessite le recrutement d'acteurs pouvant se consacrer entièrement à cette tâche.

*« Comme le sujet n'était vraiment pas mûr, nous avons financé plusieurs thèses qui nous ont permis d'intégrer les impacts environnementaux. » (PC 14)*

Plusieurs modèles de comptabilité intégrée sont en cours de développement en France. Cette concurrence croissante sur un marché émergent crée des tensions.

*« J'ai suivi une autre présentation et je ne comprenais pas. Alors, j'ai fait le premier tableau de ma méthode. Du coup, ceux qui présentaient étaient fâchés, car ça fait une personne de plus ! Ils se sont énervés et ont piqué une colère. » (PC 27)*

Ces rivalités entre PC proviennent souvent de divergences sur les concepts sous-jacents des modèles. Ainsi certains peuvent tenter de saboter le travail de leurs collègues.

*« Dans ma méthode, on comptabilise les impacts environnementaux d'une manière particulière. Les autres ne voulaient pas en entendre parler. Mais on a quand même essayé de copier mes fichiers avec toute ma méthode. » (PC 27)*



L'implication dans les ordres professionnels est une voie qu'explorent certains afin d'obtenir des soutiens qui pourraient légitimer ces nouveaux modèles comptables. Cependant, certains utilisent ces instances pour essayer d'imposer leur modèle. Cet accaparement des instances professionnelles peut ainsi décourager ceux qui n'y participent pas.

*« Je ne comprends pas comment cela fonctionne dans l'organisation professionnelle. Il y a des guerres d'égo. Aucune transparence. C'est très compliqué, car très politique. Je n'ai pas envie de perdre mon énergie là-dedans. » (PC2)*

Enfin, certains PC déplorent ces rivalités entre confrères qu'ils jugent inappropriées face à l'urgence et à l'ampleur des enjeux environnementaux.

*« Sur les modèles comptables il y a beaucoup de tensions. Certains se voient sans cesse critiqués car on les accuse de promouvoir leur modèle mais je ne suis pas du tout dans ces discussions car je trouve cela saugrenu. Ce que je trouve dommage c'est que ça part dans tous les sens. » (PC 35).*

*« Mon approche c'est d'aller au-delà des méthodes. La méthode c'est pas une fin c'est un moyen. Il y a une guéguerre entre les méthodes. Chacun veut imposer sa méthode. On le voit très bien. Le temps n'est pas aux guéguerres, il faut agir. » (PC17)*

Ils tentent de convaincre et de rallier les acteurs autour de l'urgente nécessité de recourir à de nouvelles manières de compter et de rendre compte en communiquant activement sur le sujet ou en développant des formations.

*« On monte des formations. C'est un vrai succès. En trois ans, on est passé de trois à dix personnes par an. Le sujet prend forme dans la profession. On aborde les enjeux environnementaux, le bilan carbone, la comptabilité socio-environnementale. Tous les sujets qui permettent aux PC qui suivent la formation d'ouvrir leurs champs des possibles. » (PC 2)*

Ces actions utiles au travail de création institutionnel semblent néanmoins risquées pour la plupart des acteurs.

*« Je trouve que même les professionnels comptables qui sont sur ces sujets ne communiquent pas assez. Ils n'osent pas. Ils se disent qu'ils vont perdre des clients. Il y a la peur de choquer aussi. » (PC17)*

Certains PC, suite à de fortes émotions concernant l'anthropocène, initient ainsi un travail de création institutionnel et tentent de développer et diffuser de nouveaux modèles comptables. Cependant des rivalités internes viennent perturber leurs actions.



#### 4.2. UN TRAVAIL DE MAINTIEN DE L'INSTITUTION COMPTABLE

Pour d'autres PC, également convaincus par la nécessité de faire évoluer l'institution comptable pour la rendre plus en phase avec les défis environnementaux, il ne semble pas opportun de transformer les états financiers (bilan et compte de résultat) en proposant de nouveaux modèles de comptabilité. Ils souhaitent en revanche que le reporting extra-financier puisse devenir un véritable outil pour changer les modèles d'affaires au service de la soutenabilité.

Dans nos entretiens, nous observons différentes manières d'envisager cette évolution des reportings extra-financiers. Les Big 4 qui accompagnent et audient des grandes sociétés, manifestent une volonté de faire évoluer le reporting extra-financier pour se rapprocher d'un reporting plus intégré qui permettrait de fournir des indicateurs globaux (financiers, environnementaux et sociaux) tout en conservant les états financiers actuels.

*« La démarche qu'on a avec nos clients c'est de partir de l'existant pour aller vite donc tu pars de tes ratios financiers et tu construis des ratios économiques et environnementaux à partir de ces ratios, mais sans faire table rase de nos normes comptables. » (PC1)*

Pour d'autres PC c'est avant tout la question du champ d'application qui doit être repensée pour faire en sorte que toutes les entreprises, quelle que soit leur taille, soient incitées à présenter et publier leurs données extra-financières.

*« Sur l'extra-financier, évidemment il faut faire quelque chose qui soit normalisé par la profession donc par un décret, par l'état pour toutes les entreprises françaises et pas seulement pour les plus grandes car là avec la CSRD on laisse quand même sur le carreau 2 millions d'entreprises et pas loin de la moitié des salariés de France. » (PC35)*

Cela nécessite un travail normatif considérable de la part de ces PC qui participent de manière active et pour une part significative de leur temps à la normalisation du reporting extra-financier. Dans les Big 4, les questions liées aux problématiques environnementales sont gérées, depuis une vingtaine d'années, par un département dédié de taille modeste composé d'anciens auditeurs et de spécialistes. Beaucoup sont membres d'instances européennes telles que l'EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) ou internationales telles que la Fondation IFRS (International Financial Reporting Standards) qui leur permettent d'être au plus près du processus de normalisation. Dans les cabinets de taille plus modeste, nous constatons également une forte implication des professionnels engagés dans les comités dédiés au reporting extra-financier et à la RSE au sein des organisations professionnelles (OEC et CNCC).



*« On est présent au sein de la CNNC. Quelqu'un chez nous copilote le comité qui a été créé sur reporting de durabilité. On est 4 personnes à être déléguées à l'EFRAG. On a des personnes qui sont déléguées à la fondation IFRS. On essaie de contribuer à tous les groupes de place sur les sujets qui nous semblent importants. » (PC11)*

*« Je suis élue au conseil régional de l'ordre, ce sont des sujets sur lesquels je commence juste à m'exprimer avec mes confrères. A ma première mandature je ne pouvais pas en parler, on pouvait en parler mais sur le ton de la rigolade (...) et là on commence à en parler, ils écoutent à tel point que là, à l'ordre, on va commencer à faire des choses en 2022. (...) Il faut qu'on mette en place un rapport extra-financier pour la petite structure, quelque chose de simple. On est en train de travailler dessus avec la profession. » (PC35)*

Le maintien de l'institution comptable est par ailleurs conforté par l'obligation de vérification des informations extra-financières réglementées par un organisme tiers indépendant (OTI). Actuellement, les OTI sont majoritairement des Big 4.

*« Il faut reconnaître que ce sont les grands cabinets qui se sont saisis il y a 20 ans du sujet. Ils ont énormément anticipé les choses. Le business de vérification est majoritairement dans les grands cabinets. » (PC20)*

L'OTI doit être accrédité par le Comité Français d'Accréditation (COFRAC) à l'issue d'une procédure complexe qui permet aux Big 4 de conserver ce marché.

*« En fait, la question est celle de la barrière à l'entrée. Si on reste dans le schéma actuel, où il faut une certification COFRAC pour attester des informations extra-financières, ils (les Big 4) vont garder le marché. » (PC29)*

A ce titre, ces PC militent en faveur d'une ouverture du marché de la vérification des informations extra-financières à l'ensemble des professionnels.

*« Donc aujourd'hui, il y a un travail qui est fait par la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes, c'est un travail de lobbying, qui permettrait aux commissaires aux comptes d'attester les DPEF, sans avoir ce label COFRAC mais simplement compte tenu d'une part, de leur diplôme de commissaires aux comptes et d'autre part de leur expérience et formation. » (PC 29).*

L'implication de ces PC dans les processus de normalisation extra-financière ne semble cependant pas couplée à une volonté de décourager les initiatives d'autres acteurs, notamment des professionnels qui développent des modèles de comptabilité intégrée. Ces modèles ne semblent toutefois pas faire l'unanimité au sein de ces cabinets.



*« Au sujet des comptabilités intégrées, d'autres cabinets les portent mieux que nous. Il y a des vues divergentes en interne sur ce sujet. » (PC11)*

Malgré l'importance de leurs ressources financières, les Big 4 ne s'investissent pas dans le développement de modèles de comptabilité intégrée, en l'absence de demande de leurs clients. En effet, face au développement des réglementations sur l'extra-financier et à l'élargissement de leur champ d'application, ils préfèrent mobiliser toutes leurs forces pour accompagner leurs clients sur le reporting.

*« On est très tourné business, très tourné clients et à date il n'y a pas cette demande sur la comptabilité intégrée. » (PC20)*

*« La difficulté que l'on a en interne c'est qu'on est pris dans une déferlante de sujets et notamment sur la Taxonomie Européenne qui fait qu'on a du mal à se dégager du temps sur ces sujets qui sont encore très expérimentaux, immatures. » (PC11)*

Conscients des enjeux de l'anthropocène pour les organisations et adossés à une institution comptable ancrée, le travail institutionnel des acteurs consiste à maintenir le modèle comptable actuel tout en préconisant une évolution du reporting extra-financier. Ils laissent néanmoins le soin à d'autres acteurs de s'engager dans un travail de création d'un nouveau modèle comptable dont ils étudieront l'opportunité le moment venu.

#### **4.3. UNE ABSENCE DE REFLEXIVITE A L'ORIGINE DU STATU QUO**

Pour la majorité de nos répondants, il n'apparaît pas pertinent d'envisager de changer notre manière de compter et de rendre compte et donc de remettre en cause l'institution comptable existante. Le *statu quo* semble de rigueur. Force est de constater que la focalisation sur la dimension financière de la performance ne semble pas faire débat.

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

Nos entretiens témoignent d'une absence de réflexivité quant aux pratiques déployées. Celle-ci peut tout d'abord s'expliquer par la nature même de la profession qui vise à se conformer aux normes et règles. La technicité et la rigueur, fondamentales pour l'exercice du métier, pourraient rendre difficile la prise de recul nécessaire à toute forme de réflexivité.

*« Les PC, c'est une profession réglementée qui nous assomme de règles, de normes, de lectures, qu'on doit faire chaque semaine pour se tenir informés. On n'a pas le temps de prendre du recul. » (PC 13)*



Aussi, selon certains, très sévères envers la profession, les PC n'auraient pas les qualités intrinsèques nécessaires pour envisager un changement de modèle comptable.

*« Tous les comptables sont des peureux, des timides. On est dans une profession où la guerre des prix est arrivée. Ça ne rend pas intelligent. L'administration fiscale a fait des progrès considérables avec les logiciels, on sort des balances, on télétransmet, c'est parfait. Mais ça ne rend pas curieux. » (PC 19).*

Pour d'autres, c'est avant tout la question du rôle du PC qui doit s'envisager de manière très pragmatique. Ce dernier n'aurait pas vocation à s'immiscer dans un processus de normalisation comptable, trop coûteux en ressources.

*« En tant que PC, on est suiveurs, pas chercheurs ! On applique des normes, on ne va pas les inventer. On se rend compte qu'être précurseur dans un domaine, c'est consommateur d'énergie, de temps et souvent ça ne sert à rien ! Certains au niveau national peuvent faire partie de commissions, réfléchir à l'évolution des choses, mais nous non. » (PC 34).*

Cette absence de réflexivité cumulée à un manque d'implication dans les processus de normalisation peut également s'expliquer par les missions exercées par ces PC, encore aujourd'hui éloignées des préoccupations environnementales. Peu d'interviewés se retrouvent concernés par la vérification des données extra financières compte tenu de leur clientèle (PME/TPE). Nos entretiens témoignent également d'une absence d'accompagnement sur des projets écologiquement vertueux. Les PC interrogés déclarent en revanche être submergés par les activités « déclaratives », à destination de l'administration fiscale.

*« On est trop pris par notre quotidien, par les contrôles incessants suite à une défiance de l'État français envers les cotisants. Notre rôle est de les accompagner. » (PC 6).*

Enfin, une majorité des PC interrogés soulignent des problèmes de mise en œuvre des modèles de comptabilité intégrée qui les conduisent, *in fine*, à ignorer cette nouvelle manière de compter et de rendre compte. Le coût financier de mise en place d'un tel changement comptable pour leurs clients représente, par exemple, un point d'achoppement majeur.

*« Est-ce que l'entreprise est prête à payer pour ça ? Je ne suis pas sûre ! » (PC 9).*

La plupart s'interrogent également quant à la manière dont sont construits ces modèles de comptabilité intégrée. Par exemple, pour certains, il n'est pas possible de refléter l'écologie dans les comptes. Le sujet semble extrêmement vaste, flou, aux contours imprécis.



*« Il y a la théorie et la pratique. Avoir l'idée de matérialiser le capital naturel dans les comptes, c'est très bien, mais comment ? (...) je ne vois pas comment tu peux assurer une traçabilité. » (PC 10).*

Spontanément et de manière intuitive, ces PC ne manifestent pas d'appétence particulière pour l'intégration d'une nouvelle forme de normalisation. Les modèles en cours d'expérimentation leur semblent trop théoriques et très difficilement opérationnalisables notamment pour leurs clients. En outre, de par la nature de leur clientèle - des TPE non soumises à la réglementation sur les reporting extra-financier - ils déclarent avoir très peu de recul et de compétences spécifiques sur la publication des données environnementales.

Nos résultats suggèrent que les PC sont encore majoritairement focalisés sur la dimension économique de la performance de leurs clients, leurs pratiques consistant principalement à appliquer les normes de l'institution comptable sans chercher à les remettre en question. Le manque de formation ou encore de demande de leurs clients semble expliquer cette situation.

## **5. DISCUSSION**

Comme le soulignent Lawrence et Suddaby (2006) et Heaphy (2013), peu de travaux apportent un éclairage sur les mécanismes qui permettent aux institutions de se maintenir. Dans un contexte de grands bouleversements occasionnés par l'anthropocène, nos résultats montrent un maintien de l'institution comptable et mettent en évidence deux contributions qui permettent en partie de l'expliquer.

### **5.1. LA CONTRAINTE DE L'INSTITUTION COMPTABLE**

La littérature souligne le rôle des émotions dans le déclenchement du travail institutionnel relatif à une institution existante (Voronov et Vince, 2012). Si nos résultats nous permettent d'adhérer à cette vision centrée sur l'acteur et notamment le rôle de ses émotions (Zietsma et Toubiana, 2018), ils soulignent également le rôle contraignant de l'institution dans laquelle les individus évoluent. Cette contrainte s'illustre particulièrement dans le déclenchement de l'agence (Modell, 2022).

Nos résultats montrent en effet qu'une majorité de PC appliquent les normes établies sans aucunement les remettre en question. Ce suivi stricto sensu de la législation est renforcé par la formation longue nécessaire pour obtenir le diplôme d'expert-comptable / commissaire aux



comptes qui n'inciterait pas à remettre en cause les normes et leurs fondements (Boulianne et *al.*, 2018). Nos résultats soulignent également le fait que certains des acteurs qui conduisent un travail institutionnel de création tentent de modifier la formation initiale ou continue des PC afin de limiter le rôle contraignant de l'institution comptable sur l'agence des PC.

De plus, si la littérature a souligné le fait que le travail institutionnel peut être façonné par les logiques institutionnelles (Canning et O'Dwyer, 2016), nous observons que les logiques institutionnelles peuvent également contraindre l'émergence de l'agence. Ainsi, la majorité des acteurs interrogés porte une logique commerciale dominante (Gibassier, 2017 ; Malsch et Gendron, 2013). Ces PC sont focalisés sur les besoins de leurs clients. Ainsi, les cabinets de petite taille disposent d'une clientèle exemptée de publier des informations environnementales. Cela ne les incite pas à remettre en cause l'institution comptable actuelle. Cette interaction avec leur clientèle participe à la reproduction de l'institution et constitue à ce titre une forme de statu quo.

## **5.2. DES LUTTES DE POUVOIR QUI FAÇONNENT LE TRAVAIL INSTITUTIONNEL**

Notre étude nous permet d'avoir une vision dynamique globale du travail institutionnel conduit par une variété d'acteurs (Lawrence et *al.*, 2013). A la demande de nombreux chercheurs (Chiwamit et *al.*, 2014 ; Gibassier, 2017 ; Mulligan et Oats, 2016), notre travail ne se limite pas au travail institutionnel de l'élite (les Big 4) mais montre au contraire que d'autres acteurs, peu puissants, mènent un travail de création institutionnel (Blanc et Huault, 2010 ; Heaphy, 2013). Nous observons en effet que les cabinets qui engagent un travail de création disposent de peu de ressources et d'une position périphérique sur le marché.

Toutefois, ces PC ne parviennent pas à s'imposer et à s'émanciper de l'institution comptable. Les modèles qu'ils développent demeurent au stade expérimental et il n'est nullement question de les appliquer tant que les normes comptables n'auront pas évoluées en ce sens. Leur réflexivité sur l'institution comptable, bien qu'indispensable, ne suffit pas à enclencher le changement important de l'institution comptable que nécessiterait l'anthropocène. Modell (2022) recommande à cet égard de s'intéresser aux luttes de pouvoir susceptibles de freiner l'émergence de projets qui s'émanciperaient de l'institution existante.

Nos résultats montrent tout d'abord que des actions de sabotage intra-professionnel (Silvola et Vinnari, 2021) nuisent au travail de création de ces acteurs. Plusieurs modèles de comptabilité intégrée ont été développés sans qu'aucun consensus n'ait pu émerger. Ces acteurs mentionnent deux types de rivalités. La première, à caractère technique, concerne la théorisation des



nouveaux modèles comptables. Par exemple, tous ne s'accordent pas sur la définition des concepts (notion de capital) ou sur la manière de compter (en unités physiques ou monétaires). La seconde, de nature politique, fait référence aux luttes de pouvoir que se livrent les acteurs pour diffuser leurs modèles et trouver des soutiens. A l'instar de Aleksandrov et *al.* (2018), nos résultats montrent que les conflits entre acteurs peuvent conduire à une situation où de multiples formes de réflexivité prolifèrent et où toute action collective visant à l'émancipation de l'institution existante échoue.

Nos résultats montrent également que les acteurs les plus puissants (les Big 4) conduisent un travail de maintien important en faveur du modèle comptable traditionnel, en particulier au sein des instances professionnelles et de normalisation comptable. Ce travail de maintien des acteurs dominants limite les possibilités d'émancipation des acteurs les plus faibles en renforçant les normes qui s'imposent de manière descendante (Modell, 2022).

## 6. CONCLUSION

L'anthropocène par les changements systémiques qu'il sous-tend appellerait à modifier les pratiques comptables (Bebbington et *al.*, 2019). Certains acteurs peuvent vouloir changer la manière de compter et de rendre compte des organisations pour répondre aux enjeux de cette nouvelle ère géologique. Pour explorer ces possibles actions, nous observons comment le travail institutionnel des PC peut concourir à l'évolution de la comptabilité (au sens de compter et rendre compte) dans le cadre de l'anthropocène. Pour cela, nous avons mené une série d'entretiens auprès de PC. Nos résultats permettent d'avoir une vision globale de leur travail institutionnel.

Nous contribuons de deux manières à la littérature. Tout d'abord, nous soulignons l'importance de l'institution comptable actuelle dans le déclenchement du travail institutionnel des PC. Ensuite, nous discernons des rivalités d'ordre technique et politique parmi les acteurs les moins puissants qui sabotent leur travail de création et l'atteinte d'un travail de création collectif.

Notre article soulève de nouvelles pistes de recherche. La première est d'explorer si les actions conduites par certains acteurs envers l'institution sont intentionnelles ou non (Modell, 2022). Ainsi, nous avons observé que les actions de plusieurs PC conduisaient à un statu quo. Cependant, nous n'avons pu déterminer si celles-ci étaient intentionnelles. Il nous semble également important d'observer l'évolution temporelle de cette intentionnalité via une méthodologie longitudinale (Modell, 2022).



D'un point de vue managérial et pour répondre aux enjeux systémiques de l'Anthropocène, cette recherche met en évidence la nécessité d'union de l'ensemble des PC pour un changement de l'institution. Les acteurs les plus engagés, souvent à l'initiative d'un travail de création et spécialistes du sujet, gagneraient à joindre leurs compétences dans le développement et la diffusion d'un modèle de comptabilité intégrée. Les Big 4, de par leur position dominante et leur implication dans les instances de normalisation nationales et internationales pourraient orienter la création de normes, sanctions, et récompenses soutenant ce nouveau modèle. Enfin, les autres cabinets devraient se former à l'anthropocène afin de prendre conscience des enjeux pour l'avenir de leur profession.



## Références

- Aburous D. (2019). IFRS and institutional work in the accounting domain, *Critical Perspectives on Accounting*, 62, 1-15.
- Aleksandrov, E., Bourmistrov, A., & Grossi, G. (2018). Participatory budgeting as a form of dialogic accounting in Russia: actors' institutional work and reflexivity trap. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.
- Bargues É., Hollandts X., Valiorgue B. (2017). Mettre en œuvre une gouvernance démocratique suite à une reprise en SCOP- Une lecture en termes de travail institutionnel, *Revue française de gestion*, 43(263), 31-50.
- Bebbington, J., Larrinaga, C. (2014). Accounting and sustainable development: An exploration. *Accounting, organizations and society*, 39(6), 395-413.
- Bebbington J., Österblom H., Crona B., Jouffray J.-B., Larrinaga C., Russell S., Scholtens B. (2019). Accounting and accountability in the Anthropocene, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.
- Berthier L., Lemesle O. (2020). L'expertise comptable et l'audit, Paris, Xerfi.
- Blanc A., Huault I. (2010). Reproduction de l'ordre institutionnel face à l'incertitude, *Revue française de gestion*, 4, 85-99.
- Bonneuil, C. & Fressoz, J. B. (2016). *L'événement anthropocène: La Terre, l'histoire et nous*. Paris : Seuil.
- Boulianne E., Keddie L.S., Postaire M. (2018). (Non) coverage of sustainability within the French professional accounting education program, *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*.
- Canning M., O'Dwyer B. (2016). Institutional work and regulatory change in the accounting profession, *Accounting, Organizations and Society*, 54, 1-21.
- Chiwamit, P., Modell, S., & Yang, C. L. (2014). The societal relevance of management accounting innovations: economic value added and institutional work in the fields of Chinese and Thai state-owned enterprises. *Accounting and Business Research*, 44(2), 144-180.
- Dermarkar, S., & Gendron, Y. (2019). L'incursion du néolibéralisme dans les arènes de la normalisation en audit : une influence démesurée ? *Comptabilité Contrôle Audit*, 25(2), 55-85.
- Descola, P. (2018). Humain, trop humain ? IN R. Beau & C. Larrère (Eds.), *Penser l'anthropocène*. Paris : Presses Universitaires de Sciences Po.
- Dillard, J., et Vinnari, E. (2019). Critical dialogical accountability: From accounting-based accountability to accountability-based accounting, *Critical Perspectives on Accounting*, 62, 16-38.
- Feger, C., Mermet, L. (2021). Innovations comptables pour la biodiversité et les écosystèmes : une typologie axée sur l'exigence de résultat environnemental, *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 27(1), 13-50.
- Fligstein, N., (2001). Social skill and the theory of fields. *Sociological theory*, 19 (2), 105-125.



- Gibassier, D. (2017). From écobilan to LCA: The elite's institutional work in the creation of an environmental management accounting tool. *Critical Perspectives on Accounting*, 42, 36-58.
- Gibassier, D., Michelon, G., Cartel, M. (2020). The future of carbon accounting research: we've pissed mother nature off, big time. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 11(3), 477-485.
- Gidley, D., & Palmer, M. (2021). Institutional Work: A Review and Framework based on Semantic and Thematic Analysis. *M@n@gement*, 49-63.
- Heaphy E.D. (2013). Repairing breaches with rules: Maintaining institutions in the face of everyday disruptions, *Organization Science*, 24(5), 1291-1315.
- Lawrence T.B., Leca B., Zilber T.B. (2013). Institutional work: Current research, new directions and overlooked issues, *Organization studies*, 34(8), 1023-1033.
- Lawrence T.B., Suddaby R. (2006). *1.6 institutions and institutional work*. The Sage handbook of organization studies, 215-254.
- Malsch B., Gendron Y. (2013). Re-theorizing change: Institutional experimentation and the struggle for domination in the field of public accounting, *Journal of Management Studies*, 50(5), 870-899.
- Miles, M. B., & Huberman, A. M. (2003). *Analyse des données qualitatives*. De Boeck Supérieur.
- Modell, S. (2022). Accounting for institutional work: a critical review. *European Accounting Review*, 31(1), 33-58.
- Mulligan, E., & Oats, L. (2016). Tax professionals at work in Silicon Valley. *Accounting, Organizations and Society*, 52, 63-76.
- Parker, C., Scott, S., & Geddes, A. (2019). *Snowball sampling*. SAGE research methods foundations.
- Rambaud A., Richard J. (2015). The "Triple Depreciation Line" instead of the "Triple Bottom Line": towards a genuine integrated reporting, *Critical Perspectives on Accounting*, 33, 92-116.
- Ramirez C. (2012). How Big Four audit firms control standard-setting in accounting and auditing, dans *Finance: The discreet regulator*, Springer, 40-58.
- Richard, J., Rambaud, A. (2020). *Révolution comptable. Pour une entreprise écologique et sociale*. Paris: Editions de l'Atelier.
- Silvola, H., Vinnari, E. (2021). The limits of institutional work: a field study on auditors' efforts to promote sustainability assurance in a trust society. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.
- Suddaby R., Saxton G.D., Gunz S. (2015). Twittering change: The institutional work of domain change in accounting expertise, *Accounting, Organizations and Society*, 45, 52-68.
- Valiorgue, B., Labardin, P., Bluntz, C., (2021). *Réformer la comptabilité des exploitations agricoles pour relever le défi alimentaire de l'Anthropocène*, *Système alimentaires/Food Systems*, 6, 45-66.
- Voronov, M., Vince, R. (2012). Integrating emotions into the analysis of institutional work. *Academy of Management review*, 37(1), 58-81.



Wright A.L., Zammuto R.F., Liesch P.W. (2017). Maintaining the values of a profession: Institutional work and moral emotions in the emergency department, *Academy of Management Journal*, 60(1), 200-237.

Zietsma C., Toubiana M. (2018). The valuable, the constitutive, and the energetic: Exploring the impact and importance of studying emotions and institutions, *Organization Studies*, 39(4), 427-443.