

Questionner la neutralité pour dépasser le mythe de l'image fidèle en comptabilité : une nécessité pour responsabiliser la profession comptable

Christophe GODOWSKI

LGTO, Université Toulouse 3 Paul Sabatier
christophe.godowski@univ-tlse3.fr

Emmanuelle NÈGRE

IRGO, Université de Bordeaux
emmanuelle.negre@u-bordeaux.fr

Marie-Anne VERDIER

LGTO, Université Toulouse 3 Paul Sabatier
Auteur correspondant. Adresse postale :
129 A Avenue de Ranguel 31077 Toulouse (France)
marie-anne.verdier@univ-tlse3.fr

Résumé

L'objectif de l'article est d'étudier dans quelle mesure le concept de neutralité en comptabilité participe à diffuser le « mythe de l'image fidèle » et de comprendre comment une remise en cause de ce mythe peut s'opérer au sein d'une partie de la profession comptable soucieuse des enjeux sociétaux. Il prend appui sur une étude qualitative reposant sur 28 entretiens semi-directifs menés auprès d'experts-comptables (EC) présentant des profils variés. Ces entretiens, analysés selon la méthode Gioia, permettent de révéler les enjeux associés au concept de neutralité tel que perçu par les EC. Nos résultats montrent qu'en appréhendant le concept de neutralité principalement du point de vue de leurs pratiques, la plupart des EC s'inscrivent dans une vision technicienne de la comptabilité qui masque sa dimension politique. Ce faisant, ils constituent les médiateurs d'une visée monologique de la comptabilité traductrice de l'idéologie dominante qui, sous couvert de neutralité, contribue à asseoir le mythe de l'image fidèle. Nos résultats révèlent toutefois que certains EC, conscients de l'incapacité d'une telle vision de la comptabilité à répondre aux enjeux sociétaux, questionnent le concept de neutralité et proposent des pistes de réflexion pour dépasser ce mythe, même si le dialogue avec le reste de la profession comptable s'avère difficile.

MOTS CLÉS : NEUTRALITÉ, IDÉOLOGIE, MYTHE, EXPERTS-COMPTABLES, COMPTABILITÉ MONOLOGIQUE

Relu par Cadenza Academic Translations

Relecteurs : Émilie Himeur, Océane Gateau, Matt Burden

Remerciements

Étude réalisée avec le concours de l'Autorité des normes comptables.



1. Introduction

Alors que le 6^e rapport d'évaluation du GIEC (Groupe d'experts intergouvernemental sur l'évolution du climat¹) publié en mars 2023 continue d'alerter sur l'augmentation des émissions de gaz à effet de serre, la hausse de la température globale ou encore le renforcement de la vulnérabilité des écosystèmes et des populations, la situation écologique actuelle amène à redéfinir les enjeux essentiels, à questionner nos cadres de pensées et à repenser nos manières de nous organiser. Loin d'être neutre, la comptabilité constitue un « *rouage essentiel* » du capitalisme (Richard, 2010, p. 53) dont le lien avec les risques climatiques et non climatiques actuels n'est plus à démontrer. Plusieurs auteurs discutent des rapports entretenus entre comptabilité(s) et capitalisme(s) et documentent l'hypothèse selon laquelle la comptabilité aurait toujours suivi l'évolution des modèles économiques et plus particulièrement des formes de capitalisme qui se sont succédé (ex. Colasse, 2012 ; Lemarchand et Nikitin, 2009 ; Richard, 2010). Comme le retracent notamment Richard (2010) et Colasse (2012), en passant du capitalisme marchand au capitalisme industriel ou plus récemment au capitalisme financier, nous pouvons constater une évolution des modèles comptables et à chaque époque, différentes alternatives ont coexisté (ex. modèle anglo-saxon *vs* modèle européen continental lors du déploiement du capitalisme financier). L'objet même de la comptabilité a évolué d'instrument de contrôle et d'information pour les marchands au temps du capitalisme marchand à un instrument d'aide à la décision boursière pour les investisseurs au temps du capitalisme financier (Colasse, 2012). Désormais, la prise de conscience écologique et les crises sociétales que nous rencontrons peuvent entraîner une nouvelle transformation du système économique, ce qui amène certains auteurs (ex. Kazmi *et al.*, 2016) à se questionner sur la capacité du capitalisme actuel à absorber la critique écologique pour se réinventer. Les normalisateurs, scientifiques, intellectuels et professionnels comptables s'interrogent aussi sur les réponses

1. Publication du 6^e rapport de synthèse du GIEC | Ministères Écologie Énergie Territoires (ecologie.gouv.fr).

à apporter aux nouveaux enjeux sociétaux, et notamment à leurs traductions en comptabilité. À ce jour, force est de constater que la comptabilité ne valorise que timidement les éléments sociaux et environnementaux, ce qui pose question quant à sa pertinence et sa capacité à fournir une image fidèle de la représentation économique des activités de l'entreprise. Le rapport Notat-Sénard (2018, p. 9-10), portant sur l'entreprise comme objet d'intérêt collectif et dont certaines recommandations sont venues alimenter la loi Pacte (Plan d'Action pour la Croissance et la Transformation des Entreprises), souligne en ce sens que « *toute compréhension de l'entreprise passe par sa comptabilité. Or les enjeux sociaux et environnementaux qui doivent être considérés, en sont absents. [...], la comptabilité strictement financière ne donne pas une image fidèle de la pratique des entreprises* ». Face à la diversité des intérêts, des enjeux et à leur potentielle conflictualité, il existerait « *autant de modèles comptables que de représentations du monde, autrement dit ce qu'il paraît juste à une société de valoriser* » (Jourdain, 2019, p. 11). Dans cette lignée, la comptabilité serait forcée de prendre parti, et c'est ce qu'elle fait en privilégiant la préservation du capital financier et les intérêts des détenteurs de ce capital (ex. Richard et Rambaud, 2020). De ce point de vue, elle rompt avec l'idée de neutralité qu'on lui associe en tant qu'outil de représentation chiffrée de la réalité économique des entreprises (Subtil-Geeraerts, 2016). Cela conduit une partie de la littérature à dénoncer « *la conception hégémonique de la comptabilité en tant que technologie neutre de comptabilisation des résultats* » (Sikka et Willmott, 1997, p. 162). Si l'image fidèle ne s'arrête pas à la question de la neutralité, cette dernière en constitue toutefois un rouage important sur lequel la profession ne cesse de se questionner. Pour autant, contrairement à d'autres concepts qui participent eux aussi à la représentation de l'image fidèle de l'entreprise (par exemple, celui de prudence dans le cadre français (ex. Bensadon et Blum-Ebrard, 2022), peu d'études se sont intéressées à celui de neutralité. C'est à ce titre que nous focalisons notre attention sur ce concept dans le cadre du présent article. En France, l'Autorité des normes comptables (ANC) ne définit pas à l'heure actuelle le concept de neutralité dans sa réglementation relative à la normalisation comptable (Plan comptable général – PCG) et ne mentionne pas non plus explicitement celui-ci. Or, comme en témoigne les propos de J. Haas², ancien président de l'ANC, la question de la neutralité est devenue « *obsessionnelle* » pour les comptables (p. 2). L'ANC s'est ainsi récemment saisie de cette question en lançant une réflexion collective sur le concept de

2. <https://thejournalofregulation.com/en/article/article-the-principle-of-the-neutrality-of-standar/>

neutralité en vue d'une potentielle modernisation des normes françaises (de Cambourg, 2019). De son côté, l'*International Accounting Standards Board* (IASB) fait référence au concept de neutralité en indiquant que les états financiers sont neutres s'ils n'influencent pas délibérément les prises de décision ou le jugement des utilisateurs afin d'aboutir à un résultat ou une issue prédéterminés. Gilbert Gélard, ancien membre du *board* de l'IASB, déclarait en outre en 2008 que « *la comptabilité n'est pas un instrument politique, ni même un instrument d'arbitrage³* », participant ainsi aux débats sur la question de la neutralité de la comptabilité. Nous souhaitons, par le biais de cet article, contribuer à ces réflexions en étudiant les perceptions du concept de neutralité par les professionnels du chiffre. Pour cela, nous appréhendons la neutralité de la comptabilité à deux niveaux, celui de la normalisation et celui de la production de l'information comptable, en cohérence avec la définition de Chiapello (2008, p. 26) pour qui la comptabilité comprend « *à la fois la réglementation comptable qui tend à normaliser les conventions comptables adoptables par les entreprises, sur un territoire donné et à une époque donnée, et les résultats de l'activité des services comptables et des comptables eux-mêmes* ». Au niveau de la production de l'information, la neutralité renvoie au comportement du comptable et des dirigeants dans l'élaboration des comptes et la présentation de l'information. Celle-ci est par exemple questionnée en cas de gestion des résultats (ex. Elage et Mard, 2018 ; Libby *et al.*, 2015), pratique qui bien que pouvant dans certains cas permettre de traduire une réalité économique, introduit le plus souvent des biais dans les informations comptables diffusées. Au niveau de la normalisation, la neutralité renvoie à la dimension politique des normes qui est discutée par plusieurs auteurs qui considèrent la comptabilité, quel que soit le référentiel dans lequel elle s'inscrit, comme une construction sociale de la réalité (ex. Chauvey *et al.*, 2015 ; Hines, 1988 ; Morgan, 1988 ; Tinker, 1991) ou encore comme un instrument idéologique (ex. Arnold et Hammond, 1994 ; Berland et Pezet, 2009 ; Chiapello, 2005 ; Farjaudon et Morales, 2013). Dans ce contexte, l'idée de neutralité de la comptabilité ne serait plus de mise et ne servirait « *qu'à dissimuler une idéologie derrière des faux-semblants* » (Capron, 2006, p. 155), amenant ainsi plusieurs auteurs à considérer l'objectif d'image fidèle comme un « *mythe* » (Morgan, 1988, p. 477) que nous proposons de discuter.

Prenant appui sur la littérature antérieure en comptabilité et sur l'allégorie de la caverne de Platon, l'objectif de cette recherche est plus précisément d'étudier dans quelle mesure le concept de neutralité en comptabilité participe à

3. <http://www.focusifrs.com/content/view/full/3428>

diffuser le « mythe de l'image fidèle » et de comprendre comment une remise en cause de ce mythe peut s'opérer au sein d'une partie de la profession comptable soucieuse des enjeux sociétaux. Pour ce faire, nous avons fait le choix d'une méthodologie qualitative reposant sur la réalisation de 28 entretiens semi-directifs menés auprès d'experts-comptables (EC) aux profils variés (des EC dits « classiques » et d'autres spécialisés dans des missions à caractère social et/ou environnemental). Ces entretiens ont fait l'objet d'une analyse de contenu par l'intermédiaire du logiciel Nvivo 10 en respectant les principes de la méthode Gioia (Gioia *et al.*, 2012). Nos résultats montrent que le concept de neutralité, apparaît comme un des véhicules contribuant à asseoir le mythe de l'image fidèle au sein de la profession comptable. Le concept de neutralité participe en effet à regrouper les professionnels du chiffre autour d'un référentiel commun sur lequel la profession comptable fonde en partie ses principes et sa légitimité. En appréhendant le concept de neutralité principalement du point de vue de leurs pratiques, nos résultats montrent que la plupart des EC s'inscrivent dans une vision technicienne de la comptabilité qui masque sa dimension politique. Ainsi, le seul respect de la norme permettant aux EC de croire en la neutralité de leurs pratiques, le concept de neutralité agit telle une illusion qui, en objectivant les pratiques comptables, rassure et maintient les EC dans leur croyance au mythe de l'image fidèle. Par une exécution mécanique des normes, les EC constituent alors les médiateurs d'une visée monologique de la comptabilité, traductrice de l'idéologie dominante qui, sous couvert de neutralité, contribue à asseoir le mythe de l'image fidèle. Dans ce contexte, toute réflexion sur des alternatives possibles assimilées à des « utopies » s'avère délicate. Nos résultats révèlent toutefois une remise en cause, par certains EC, du mythe de l'image fidèle et du concept de neutralité dont il constitue un des véhicules. Conscients des faiblesses du système comptable actuel pour répondre aux enjeux sociétaux, ces EC proposent des pistes de réflexion pour comprendre et dépasser le mythe de l'image fidèle mais le dialogue avec le reste de la profession s'avère difficile. La question qui se joue est celle de l'acceptation de discours alternatifs, ces derniers générant des résistances que certains professionnels nous ont dévoilées. La contribution tente alors de proposer une réflexion sur un faisceau de leviers à mobiliser pour permettre aux EC de sortir du mythe de l'image fidèle et ainsi amener la profession comptable à se saisir des enjeux sociétaux actuels.

À travers cette étude, nous souhaitons contribuer aux discussions à la fois académiques et professionnelles sur le mythe de l'image fidèle en comptabilité et plus généralement, sur la dimension politique de la comptabilité. Ces discussions apparaissent primordiales dans un contexte où la financiarisation de l'information comptable (Morales et Pezet, 2010) et de l'économie est de

plus en plus remise en cause au sein de la société. Sur le plan académique, notre étude s'inscrit dans la littérature critique qui considère la nature socialement construite, partielle et partisane de la comptabilité (Tinker *et al.*, 1982 ; Tinker, 1991). Dans ce sens, elle vise à questionner l'existence du concept de neutralité en comptabilité, et plus particulièrement au niveau des normes comptables (modèles IFRS et du PCG), en mettant en évidence le risque associé à une appréhension technique voire mécanique de la comptabilité, centrée sur la pratique des professionnels, qui exclurait tout débat sur la dimension politique de la comptabilité et empêcherait la profession comptable de se saisir des enjeux sociétaux actuels. En ce sens, nous opérons un lien original entre la dimension politique de la comptabilité soulignée depuis plusieurs décennies dans la littérature et les développements plus récents autour de la comptabilité sociale et environnementale et du *reporting* sociétal. Sur un plan théorique, la mobilisation du mythe de la caverne de Platon, peu utilisé en sciences de gestion (à l'exception, par exemple, de Del Bucchia *et al.*, 2020 ; Henderson *et al.*, 2009) permet de mettre en perspective une question d'actualité cruciale pour la profession comptable avec un récit philosophique ancien, source de multiples enseignements. L'allégorie de la caverne offre un modèle d'interprétation pertinent pour comprendre les problématiques organisationnelles actuelles (Henderson *et al.*, 2009), et en particulier, dans notre cas, pour comprendre comment une remise en cause du mythe de l'image fidèle peut s'opérer au sein d'une partie de la profession comptable soucieuse des enjeux sociétaux. Nos conclusions peuvent également permettre de discuter le choix du normalisateur d'inclure ou non le concept de neutralité dans le cadre conceptuel associé aux normes et la façon d'appréhender ce concept. Le normalisateur sera certainement amené à se positionner prochainement sur les perspectives à donner à la comptabilité dans un monde en attente de transformations sociétales importantes.

L'article est organisé de la manière suivante. La deuxième section résume la littérature antérieure sur la neutralité de la comptabilité et expose le cadrage théorique de l'étude dont le point central est celui du mythe. La troisième section décrit la méthodologie mise en œuvre. La quatrième section présente les résultats. La discussion des résultats et la conclusion font l'objet de la cinquième et dernière section.

2. Revue de la littérature et cadrage théorique

Dans cette section, nous décrivons tout d'abord dans quelle mesure le concept de neutralité participe à la persistance d'une visée monologique de la comptabilité (2.1) au sein de laquelle l'image fidèle constitue un mythe

que nous proposons d'interpréter au regard de l'allégorie de la caverne de Platon (2.2).

2.1. La neutralité au service d'une visée monologique de la comptabilité

À la lumière de la définition de la comptabilité de Chiapello (2008), la neutralité de la comptabilité renvoie à une double question : celle de la production de l'information comptable par les professionnels et celle de la normalisation comptable. À un premier niveau, la neutralité de la production de l'information comptable est liée au comportement du comptable et des dirigeants dans l'élaboration des comptes et la présentation de l'information et renvoie à une vision technicienne de la comptabilité soutenue par les normalisateurs (2.1.1). À un second niveau, la neutralité de la normalisation questionne la dimension politique des normes comptables et l'idéologie sous-jacente à ces normes (2.1.2) qui met au second plan les enjeux sociaux et environnementaux (2.1.3).

2.1.1. LA NEUTRALITÉ ET LE COMPORTEMENT DU COMPTABLE : UNE VISION TECHNICIENNE DE LA COMPTABILITÉ

Par définition, la comptabilité est un langage qui a pour vocation d'offrir au lecteur des comptes une « image fidèle » de la réalité économique et financière de l'entreprise. Dans le cadre conceptuel de l'IASB modifié en 2018, le concept de neutralité constitue une des caractéristiques que doit revêtir l'information comptable pour être considérée comme fidèle.

Ainsi, est précisé dans l'article 2.15 qu'« *une image neutre implique une absence de parti pris dans la sélection ou la présentation de l'information financière. Elle ne comporte pas de biais, de pondération, de mise en évidence, de minimisation ou d'autre manipulation qui viseraient à accroître la probabilité que l'information financière soit perçue favorablement ou défavorablement par les utilisateurs. Une information neutre ne signifie pas pour autant une information qui n'a pas de but ou qui n'influence pas le comportement. Au contraire, l'information financière pertinente est, par définition, celle qui a la capacité d'influencer les décisions des utilisateurs* ».

Cette définition est partagée par le référentiel nord-américain du FASB (*Financial Accounting Standards Board*) qui considère qu'une information est fiable si elle est vérifiable, neutre et fidèle. Sous ce référentiel, une information est considérée comme neutre si elle est exempte d'erreurs et/

ou de biais qui pourraient compromettre l'utilité de l'information pour la prise de décisions. En restant sur la même lignée que les deux référentiels précédemment cités, le normalisateur canadien de l'ICCA (Institut canadien des comptables agréés) précise que la neutralité implique que l'information comptable dévoile l'image la plus fidèle possible des activités économiques, ce qui exclut les comportements comptables qui viseraient à obtenir un résultat prédéterminé. Sont ainsi considérées comme non neutres des informations comptables orientées via, par exemple, des pratiques de gestion des résultats visant à servir les objectifs du dirigeant. De telles pratiques ont fait l'objet de développements particulièrement importants au sein de la recherche en comptabilité (ex. Elage et Mard, 2018 ; Libby *et al.*, 2015). Le normalisateur canadien ajoute en outre que ne seraient pas neutres les états financiers qui ne contiendraient pas toutes les informations nécessaires pour donner une image fidèle des opérations et des faits influant sur la marche de l'entité. En France, la réglementation relative à la normalisation comptable (PCG) ne mentionne pas explicitement le concept de neutralité. Elle met davantage l'accent sur les principes d'image fidèle, de régularité ou encore de sincérité. Pour autant, Colasse et Michaïlesco (2021) notent que la notion de sincérité dans le référentiel français est voisine de celle de neutralité. Le principe de sincérité veut que face aux choix s'offrant au producteur de l'information lors de l'application de la norme, celui-ci opte pour celui qui reflète au mieux la réalité économique. Ainsi, pour Colasse et Michaïlesco (2021, p. 10), « *les comptables (et, derrière eux, les dirigeants en tant que responsables des comptes qu'ils produisent) doivent se montrer aussi neutres que possible par rapport à l'information qu'ils traitent et présentent* ».

En se focalisant sur la production et la diffusion de l'information comptable, les normalisateurs et référentiels comptables appréhendent le concept de neutralité uniquement au regard du comportement du comptable et des dirigeants dans l'élaboration des comptes et la présentation de l'information, ce qui renforce une vision technicienne de la comptabilité. Or, Morgan (1988, p. 477) affirme que les comptables « *ne sont pas seulement des techniciens exerçant un métier technique. Ils font partie d'un processus beaucoup plus large de construction de la réalité, produisant des vues partielles et plutôt unilatérales de la réalité* ». De la même manière, Berland et Pezet (2009, p. 12) mentionnent que « *la comptabilité fait partie de ces dispositifs trop souvent considérés comme neutres car techniciens* ». Plusieurs auteurs envisagent ainsi la comptabilité comme une construction sociale de la réalité (ex. Chauvey *et al.*, 2015 ; Hines, 1988 ; Morgan, 1988 ; Tinker, 1991). Pour Amernic et Craig (2005), le rôle technique apparent de la comptabilité contribuerait à dissimuler d'autres rôles non techniques, notamment politiques, que l'étude des normes comptables

permet de révéler. En effet, comme l'indique Jourdain (2019, p. 11-12), la comptabilité constitue une « *boîte noire dont la conception serait réservée à certains spécialistes se réclamant d'une neutralité scientifique qui dissimule des choix bien politiques. Toute tentative de changement vers une société plus écologique, plus démocratique et plus juste est vouée à l'échec si elle fait l'impasse sur les normes comptables* ». Dès lors, questionner la neutralité des normes comptables sur lesquelles se fonde la construction de l'information comptable constitue une étape primordiale faisant l'objet de la section suivante.

2.1.2. LA NEUTRALITÉ ET LES CHOIX DES NORMALISATEURS : UNE VISION POLITIQUE DE LA COMPTABILITÉ

La question de la dimension politique des normes comptables, qu'il s'agisse des FAS (*Financial Accounting Standards*) ou des IAS/IFRS, a été étudiée par de nombreux auteurs (ex. Burlaud et Colasse, 2010 ; Himick et Brivot, 2018 ; Young, 2003 ; Young, 2014). Young (2003) souligne les stratégies rhétoriques employées au sein des FAS afin de persuader les destinataires de la validité des normes et de faire taire les possibles alternatives ou critiques. En mettant en avant un impératif « *d'objectivité réglementaire* », les régulateurs peuvent adopter des points de vue spécifiques en apparence détachés de perspectives partiales et ainsi « *purifier* » le débat de la pollution de la politique (Young, 2014, p. 717). Mouck (2004, p. 529) stipule à ce titre que certaines représentations comptables peuvent être qualifiées « *d'objectives* » parce qu'en ligne avec les règles établies alors que rien n'indique que ces règles reposent sur des fondements eux-mêmes objectifs. Le cadre conceptuel de l'IASB, modifié en mars 2018, précise que l'objectif de l'information financière est de fournir « *des informations utiles aux investisseurs, prêteurs et autres créanciers actuels et potentiels aux fins de prise de décisions sur la fourniture de ressources à l'entité* ». Ce choix de privilégier les investisseurs comme cible prioritaire de l'information comptable révèle une vision friedmanienne de l'entreprise par le normalisateur, l'entreprise ne semblant pas avoir de responsabilité envers la société (Colasse, 2016). Il amène à s'interroger sur l'absence de neutralité d'un référentiel qui promeut une vision financiarisée de l'économie. À travers ce choix, c'est en effet une certaine « *vision de l'entreprise et son mode de gouvernance que le normalisateur a choisi de porter* » (Muller-Lagarde, 2015, p. 7). Pour autant, le normalisateur justifie son choix par la complexité de pouvoir répondre à des besoins de nature divergente et par essence conflictuels. Face à la diversité des intérêts en présence et à leur potentielle conflictualité, la comptabilité serait forcée de prendre parti et c'est ce qu'elle fait en s'inscrivant dans une perspective monologique, c'est-à-dire en valorisant « *le seul besoin en informations des détenteurs du capital financier tout en prônant l'objectivité des informations* ».

transmises censées être bénéfiques à tous » (Godowski *et al.*, 2020, p. 2). En se faisant le relais de l'idéologie dominante, la comptabilité monologique est ainsi présentée à tort comme « *un cadre neutre dans lequel les différentes parties prenantes peuvent poursuivre leur intérêt* » (Brown, 2009, p. 316). C'est donc ici la question de l'orientation politique du système comptable construit à travers sa normalisation qui est posée. En centrant l'intérêt de la comptabilité sur un seul type d'acteurs, le cadre conceptuel des normes IAS/IFRS offre un exemple de comment un choix initialement politique peut venir simplifier la réalité et masquer ainsi les enjeux idéologiques qui lui sont sous-jacents. Sur ce point, bien que les partisans de l'adoption et du développement des normes comptables internationales revendiquent l'existence d'un processus démocratique d'élaboration et de production des normes au travers de l'existence d'un *due-process*⁴, Chantiri (2000) et Chantiri-Chaudemanche et Kahloul (2012) soulignent la nature politique de ce processus. La collégialité du *due-process* ne serait en réalité que d'apparence, ce qui amène Burlaud et Colasse (2010, p. 159) à parler d'« *une rhétorique de la neutralité et de l'objectivité* » qui aurait seulement pour objectif de légitimer le processus d'élaboration des normes comptables. En France, en ce qui concerne les normes applicables aux comptes sociaux (PCG), l'État, les banques ou les familles ayant traditionnellement constitué les principaux apporteurs de fonds sont considérés comme des destinataires importants de l'information comptable (Chantiri-Chaudemanche, 2022). Ces normes renvoient à un modèle comptable européen continental qui reflète un modèle de gouvernance davantage orienté vers les parties prenantes alors que le modèle anglo-saxon est lui essentiellement tourné vers les investisseurs (Colasse, 2012). Pour autant, cette assertion est à relativiser car « *plusieurs dispositions du PCG ont évolué dans le sens d'un rapprochement avec les normes internationales* » (Chantiri-Chaudemanche, 2022, p. 774). Qui plus est, et même si la France se détache de la vision friedmanienne de l'entreprise notamment via la loi PACTE dont l'un des objectifs est d'amener les entreprises à prendre en considération les enjeux sociaux et environnementaux dans leur stratégie, il n'en reste pas moins que ces enjeux demeurent peu intégrés au sein des normes comptables. Ainsi, quel que soit le modèle comptable (anglo-saxon vs européen continental), en faisant par exemple le choix de comptabiliser les salariés uniquement en charges, les normalisateurs choisissent de véhiculer une vision politique spécifique du monde qui minimise l'importance de l'humain dans une entreprise (Colasse et Déjean, 2022).

4. Ce dernier constitue une procédure d'approbation des normes contenant plusieurs étapes de discussions, d'études et de consultations en vue d'une prise de décision pour la publication.

Si la financiarisation du monde a conduit au développement de normes comptables qui renforcent cette vision du réel, on peut se demander dans quelle mesure la crise écologique et sociale actuelle, qui impose un élargissement des responsabilités de l'entreprise, peut contribuer à relancer le débat sur le modèle comptable (Colasse et Déjean, 2022). La question de la neutralité de la comptabilité, ou plus précisément de l'absence de neutralité de celle-ci, et de son implication sur l'image fidèle nous semble intéressante à poser dans un contexte plus large de réflexions sur l'évolution du modèle comptable face aux enjeux sociétaux actuels.

2.1.3. UNE COMPTABILITÉ MONOLOGIQUE ÉLOIGNÉE DES ENJEUX SOCIÉTAUX

Les modèles comptables traditionnels, en se focalisant uniquement sur les parties prenantes financières (investisseurs pour le modèle anglo-saxon et apporteurs de fonds pour le modèle européen continental), contribuent à maintenir les acteurs dans une vision du monde au sein de laquelle les enjeux sociétaux sont relégués au second plan. Une telle vision s'inscrit dans le développement d'une économie capitaliste dont le rôle dans l'impasse sociale (inégalités) et écologique (réchauffement climatique, perte de biodiversité, etc.) à laquelle l'humanité est confrontée n'est plus à démontrer (Richard et Rambaud, 2020). Dans le système comptable actuel, « *une entreprise qui produit en polluant, en épuisant des ressources naturelles ou en détruisant des écosystèmes (dans les secteurs du textile ou de l'énergie par exemple) est une entreprise considérée comme performante si la valeur financière du capital augmente* » (Charriot et Vidal, 2020, p. 10), ce qui montre la prédominance des intérêts financiers. À quelques exceptions près rappelées par Déjean (2021), la prise en compte des enjeux sociaux et environnementaux en comptabilité reste encore timide. Il existe en effet quelques comptes spécifiques permettant d'enregistrer dans le bilan ou le compte de résultat une information chiffrée en lien avec l'environnement. Il s'agit par exemple de dépréciations d'actifs, de provisions pour risques et charges, de taxes à caractère environnemental ou encore d'investissements prévus pour réduire les impacts environnementaux. Il existe également des normes spécifiques pour les quotas de gaz à effet de serre et les certificats d'économie d'énergie.

Face aux enjeux sociétaux actuels, la question de l'intégration plus large des aspects sociaux et environnementaux au sein de la comptabilité se pose mais les réponses apportées ne sont pas homogènes. Elles font l'objet de débats tant chez les normalisateurs et les professionnels comptables que dans la littérature académique. On retrouve en effet d'un côté les partisans de la refonte complète du modèle comptable qui dénonce l'idéologie néo-libérale qui lui

est sous-jacente (ex. Rambaud et Richard, 2015 ; Richard et Rambaud, 2020) et d'un autre côté les acteurs qui défendent une extension des obligations en matière de diffusion d'informations sociales et environnementales, créant ainsi une sorte de cadre complémentaire dédié aux éléments extra-financiers dans la perspective du développement d'un « capitalisme vert ». Les normalisateurs se sont récemment prononcés en faveur de cette seconde proposition et ont élargi leur périmètre d'intervention aux normes de durabilité. Ce choix peut être plus largement analysé comme une volonté du capitalisme financier de récupérer une partie de la critique écologique dite réformiste⁵ tout en maintenant le système fondamentalement inchangé. Au niveau européen, l'EFRAG (*European Financial Reporting Advisory Group*) a été chargé par la Commission européenne de proposer, dans le cadre de la nouvelle directive CSRD (*Corporate Sustainability Responsibility Directive*), un ensemble de normes européennes d'information en matière de durabilité ESRS (*European Sustainability Reporting Standards*) dont l'objectif est de créer un langage commun pour traiter des questions de durabilité en Europe. L'IASB a également investi le sujet du *reporting* extra-financier en annonçant en novembre 2021 la création de l'ISSB (*International Sustainability Standards Board*) chargé d'élaborer un référentiel commun en matière d'informations sur la durabilité qui répondrait aux attentes des marchés financiers, reléguant ainsi une nouvelle fois au second plan les besoins en informations sociales et environnementales des autres parties prenantes (Colasse et Déjean, 2022). En effet, de telles évolutions ne viennent pas remettre en cause les principes qui sous-tendent la construction des informations comptables et les choix idéologiques qui ancrent la comptabilité dans une perspective monologique (Richard et Rambaud, 2020). Dès lors, l'idée d'une comptabilité traductrice d'une image fidèle peut être assimilée à un mythe qu'il paraît important de dépasser dans le cadre de la définition d'un nouveau modèle comptable qui pourrait contribuer à répondre aux enjeux sociétaux actuels en permettant d'apprendre à « *compter autrement* » (Déjean, 2021, p. 70).

5. La critique écologique donne lieu à deux expressions différentes : une critique radicale qui plaide pour « un modèle d'organisation des sociétés traditionnelles, moins consommateur de ressources et plus respectueux de la nature, avec des communautés de taille modeste et auto-gouvernées » et une critique moderniste, ou réformiste, qui considère que « seul le progrès technologique peut nous aider à sauver la planète grâce aux énergies renouvelables, aux avancées en génie génétique et en agronomie, et aux technologies de l'information » (Chiapello, 2013, p. 74).

2.2. Neutralité et mythe de l'image fidèle : l'allégorie de la caverne de Platon comme grille de lecture

2.2.1 LA TECHNIQUE COMME ALIBI DE LA NEUTRALITÉ DANS LA DIFFUSION DU MYTHE DE L'IMAGE FIDÈLE

Le concept de mythe a été souvent utilisé dans les études en sciences de gestion (ex. Chauvey *et al.*, 2015 ; Ferns *et al.*, 2019 ; Filby et Wilmott, 1988 ; Gibassier *et al.*, 2018) et bien qu'il existe plusieurs acceptions de ce concept, la référence à Barthes est souvent privilégiée (ex. Ferns *et al.*, 2019 ; Palo *et al.*, 2020). Pour Barthes (1957), les mythes remplissent une double fonction, à la fois en tant que mécanisme de production de sens partagé et moyen de légitimer les structures de pouvoir. Pour Brown (1994, p. 863), les « *mythes sont des récits ou des métaphores* » qui non seulement créent et légitiment des actions passées, actuelles et futures, mais aussi façonnent et dissimulent des intérêts politiques. Les mythes sont ainsi utilisés par les acteurs pour construire une apparence de rationalité par laquelle le pouvoir peut être exercé au sein des organisations (Brown, 1994). Selon Pesqueux (2018), le critère de validité d'un mythe n'est pas la vérité mais l'efficacité. Il doit avoir une valeur instrumentale suffisante pour lui permettre de mobiliser des partisans, de diaboliser l'adversaire, de façon à donner une explication homogène et vraisemblable des événements passés, présents et futurs. Il doit ainsi rassembler plusieurs attributs, parmi lesquels la capacité de créer une communauté d'appartenance au travers d'un langage partagé, de faciliter une rhétorique de persuasion, de légitimer une organisation et de détourner l'attention pour dépasser les contradictions ou ambiguïtés et permettre un engagement dans l'action (Pesqueux, 2018). Le mythe est alors une clé unique aux mouvements de la société, ce qui peut convaincre l'opinion et susciter l'adhésion. Pour être crédible, le mythe doit rester en cohérence avec les représentations véhiculées par les communautés et les normes sociales dominantes et doit limiter les dissonances. Ainsi, pour La Torre *et al.* (2020), le pouvoir du mythe réside dans la signification et l'interprétation que le public attribue au message qu'il véhicule en fonction de ses propres croyances. Pour reprendre les mots de Barthes (1957, p. 229), « *le mythe ne se définit pas par l'objet de son message, mais par la façon dont il le profère* », en tant que constructeur d'une image qui devient réalité, renvoyant dans notre cas à l'idée de performativité de la comptabilité. La neutralité constitue un des véhicules qui permet aux instances de normalisation comptable de projeter une forme de représentation économique appelée à être fidèle en structurant les croyances autour d'une image de la réalité économique répondant aux seuls besoins d'une économie financiarisée.

Pour ce faire, la technicisation de la comptabilité joue un rôle majeur. Alors que l'IASB avait choisi d'adopter l'idée de principes et non de règles comme le FASB l'avait fait, l'augmentation du nombre de normes traduit une dérive technicienne de la comptabilité (Véron *et al.*, 2004). Par ce biais, le normalisateur rend l'action de préparer l'information comptable confiante mais indubitablement, il conduit à des opérations de déformation et/ou de détournement de sens. Colasse et Michaïlesco (2021) soulignent à ce sujet que par sa définition de la qualité de l'information comptable, le normalisateur anglo-saxon consolide sa réputation d'expertise mais aussi sa réputation de neutralité en ayant recours à des critères quasi-scientifiques soutenant un projet plus idéologique que technique. La neutralité agit ainsi comme un « *alibi de la déformation* » (Pesqueux, 2018, p. 158) qui contribue à édifier à tort l'information comptable en tant que traductrice de l'image fidèle de la réalité économique de l'entreprise. Cette technicisation prenant appui sur la mesure repose « *sur la croyance que l'objectivité consiste à traduire la réalité en termes mathématiques. Le calcul donne une illusion de maîtrise du monde* », illusion rassurante préférée à une « *réalité pleine d'incertitudes qui fait peur* » (de Gaulejac, 2005, p. 101). La technicisation fondée sur la « *rationalité calculatrice* » constitue une voix de légitimation pour la profession au sein de laquelle les pratiques comptables ont été normalisées et reproduites à l'appui d'une croyance sans faille en l'objectivité de la comptabilité (Frémeaux *et al.*, 2020, p. 4). Elle renforce la logique de faire de la comptabilité un outil de preuve et laisse la porte ouverte à considérer les instruments comptables comme neutres. Comme le souligne Demeestère (2005), le recours à la science permet d'apporter des éléments factuels ou aider à la clarification des raisonnements. Mais, il peut également être utilisé pour légitimer des choix de façon autoritaire et excluant la discussion. Pour Capron (2006, p. 116), « *ce n'est pas parce que la loi comptable invite les producteurs de comptes à fournir une "image fidèle" de la situation et des résultats de l'entreprise qu'il faut tomber dans la naïveté consistant à croire qu'il existerait une vérité comptable, fournie par les chiffres, détachée des contingences sociales et de toute arrière-pensée stratégique de la part des dirigeants d'entreprise* ». Réduire la comptabilité à un ensemble de techniques ostensiblement neutres (Frémeaux *et al.*, 2020) donne l'impression d'avoir affaire à une parole dépolitisée, attribut essentiel du mythe selon Barthes (1957). Il renforce « *l'image d'une science objective* » et éloigne l'idée que la comptabilité serait « *une discipline subjective* » [...] « *modelée par un sujet qui a le pouvoir* » (Richard, 2010, p. 53).

Dans cette perspective, Himick et Brivot (2018) montrent comment un petit groupe d'acteurs en faveur de la financiarisation a fortement influencé le processus de normalisation des normes comptables en présentant le taux

d'actualisation comme une technique de calcul neutre, scientifique et apolitique. Le normalisateur tend alors à entretenir notamment par un appel à la science un semblant de réalité économique et donne aux acteurs de la comptabilité une illusion de maîtrise face à des situations comptables peu ou mal structurées. La norme technique entrant dans le détail des procédures d'évaluation standardise la production comptable mais aussi occulte la nature subjective du processus comptable (Chauvey *et al.*, 2015). Ainsi, dès lors que le processus comptable apparaît neutre, il légitime les « *actions anti-dialogiques* » qui permettent à un groupe dominant de détruire la capacité d'un groupe dominé à appréhender le monde d'une manière critique (Solomon et Darby, 2005, p. 31). Il prend la forme de barreaux d'une « *prison psychique* » qui enferme les acteurs et les met en action (Filby et Willmott, 1988, p. 336), freinant dès lors l'émergence d'alternatives.

2.2.2. DÉPASSER LE MYTHE DE L'IMAGE FIDÈLE EN COMPTABILITÉ : LES APPORTS DE L'ALLÉGORIE DE LA CAVERNE DE PLATON

La réflexion sur le mythe de l'image fidèle renvoie aux écrits de Platon sur l'allégorie de la caverne qui nous paraissent particulièrement utiles pour comprendre comment une remise en cause de ce mythe peut s'opérer au sein d'une partie de la profession comptable soucieuse des enjeux sociétaux. Platon (1995, p. 514) expose un récit symbolique pour « *représenter la nature humaine en fonction de son degré d'éducation* ». Celui-ci prend la forme d'un dialogue entre Socrate et Glaucon au cours duquel Socrate décrit le monde découpé en deux espaces bien séparés. Le premier espace, intérieur, est qualifié de caverne ou monde des illusions. Ce monde est un monde obscur (sans lumière naturelle) dans lequel des hommes, assimilés à des prisonniers, sont enfermés depuis l'enfance et sont attachés par des liens aux jambes et au cou leur empêchant de tourner la tête. Ils sont condamnés à regarder une paroi qui s'érige devant eux. Leur seule source de lumière est un feu qui brûle loin derrière eux, suffisamment loin pour que ce feu ne les brûle pas et à distance idéale pour illuminer la caverne de sorte que les prisonniers voient dans cette lumière artificielle la lumière naturelle du soleil. Entre les prisonniers et le feu, il y a une route sur laquelle un muret est érigé, au-dessus duquel des montreurs ou « *prestidigitateurs* » transportent des objets dont le reflet est projeté sur les parois de la caverne. Les prisonniers ne perçoivent que les ombres de ces objets et ont ainsi une perception erronée de la réalité des choses. Autrement dit, ils sont maintenus dans le bain de l'ignorance et de l'apparence.

Le second espace décrit par Platon est celui de l'extérieur ou monde intelligible qu'il assimile à la réalité ou à la vérité. Ce monde bénéficie de la lumière naturelle du soleil assimilée à la connaissance et aux idées. L'enjeu réside alors à faire sortir les prisonniers du monde de l'obscurité vers le monde de la lumière, c'est-à-dire les conduire du monde de l'ignorance au monde de la connaissance. Cependant, une telle sortie est source de douleur physique pour le prisonnier détaché qui serait amené à se redresser, à marcher et à regarder la lumière aveuglante du soleil. Elle est également source de douleur psychique de par la perte de la sensation de confort que la caverne procure aux prisonniers. Sur ce point, le feu joue un rôle majeur car il réchauffe, illumine et rassure les prisonniers qui en percevant le soleil dans le feu ne sont pas incités à quitter la caverne. Ils sont nourris par des fantasmes que le monde des illusions leur permet d'assouvir et, en ce sens, ils sont heureux de leur condition. Le prisonnier libéré se rendant compte des illusions procurées par la caverne serait dans l'obligation de remettre en cause l'ensemble de ce qu'il croyait être vrai provoquant en lui résistance, peur et retour à sa condition rassurante de prisonnier. Dès lors, Platon précise que la sortie nécessite un guide ou « philosophe » représenté par Socrate qui doit aider le prisonnier à s'abstraire progressivement de ses illusions pour appréhender la vérité grâce à la méthode dialectique ou « *méthode intellectuelle du dialogue logique* » (Platon, 1995, p. 533).

Une fois la vérité découverte, le prisonnier libéré, nouveau philosophe, se doit de revenir dans la caverne pour convaincre et éduquer les autres prisonniers. Platon qualifie cette phase de « retour dans la caverne ». La difficulté est qu'une fois sorti de la caverne, le prisonnier n'a pas nécessairement envie d'y retourner sachant que le fait de ne pouvoir convaincre pourrait lui coûter la vie comme ce fut le cas de Socrate, condamné à mort pour « corruption de la jeunesse ».

La référence à ce cadre d'interprétation permet à la fois de comprendre ce qui se passe à l'intérieur du monde de la caverne, mais aussi de définir les conditions de sortie de celle-ci par les prisonniers. Le mythe de la caverne offre une lecture du mythe de l'image fidèle en comptabilité, mythe au sein duquel le feu « allumé » par les acteurs de l'idéologie dominante permet de diffuser une vision monologique de la comptabilité portée par plusieurs objets, dont le concept de neutralité auquel nous nous intéressons dans cet article. À travers l'examen des représentations de ce concept par les professionnels du chiffre, l'objectif de cette étude est d'analyser dans quelle mesure le concept de neutralité en comptabilité participe à diffuser le « mythe de l'image fidèle » et de comprendre comment peut s'opérer un dépassement de ce mythe par certains EC.

3. Méthodologie

Dans cette section, nous présentons successivement le mode de collecte (3.1) et d'analyse (3.2) des données.

3.1. La collecte des données

Dans le cadre de cette recherche, nous adoptons une démarche qualitative fondée sur des entretiens semi-directifs. L'analyse qualitative est définie par Paillé et Mucchielli (2016) comme une démarche discursive de reformulation, d'explicitation ou de théorisation de témoignages, d'expériences ou de phénomènes menée dans une logique de découverte et de construction de sens. Nous avons opté pour une telle démarche car elle permet d'obtenir une compréhension fine et profonde des phénomènes étudiés. En outre, pour Gendron (2009, p. 123), « *la recherche qualitative constitue une méthode de recherche pertinente dans le développement d'une meilleure compréhension des réalités et des processus comptables complexes* ». Les entretiens semi-directifs individuels ont été choisis comme méthode de recueil des données parce qu'ils permettent d'obtenir des informations sur des faits ou des représentations en amenant l'interviewé à se laisser aller au gré de sa pensée (Kaufmann, 2001). Blanchet et Gotman (2007, p. 25) considèrent l'entretien comme « *l'instrument privilégié de l'exploration des faits dont la parole est le vecteur principal. Ces faits concernent les systèmes de représentations (pensées construites) et les pratiques sociales (faits expérimentés)* ».

L'étude repose sur 28 entretiens semi-directifs menés auprès de différents profils d'EC exerçant en France (cf. tableau 1) et représentatifs de la diversité des professionnels du monde de l'expertise-comptable : les EC « classiques » (17 entretiens) et ceux spécialisés dans des missions à caractère social et/ou environnemental (11 entretiens). Ces derniers regroupent à la fois des EC exerçant dans des cabinets reconnus pour leur expertise dans les missions légales et contractuelles menées auprès des Comités sociaux et économiques (CSE⁶) (ex. Secafi, Syndex, etc.) mais aussi des EC exerçant au sein de cabinets de conseil/d'audit RSE ou accompagnant les acteurs de l'économie sociale et

6. La loi française du 16 mai 1946 offre aux CSE la possibilité de recourir à un EC afin de rendre « intelligibles » les informations fournies par l'entreprise aux salariés et à leurs représentants ainsi que d'accompagner les membres des CSE dans leur appréciation de la situation de l'entreprise dans son environnement (Godowski *et al.*, 2020).

solidaire. Dans un souci de représentativité, les experts proviennent de cabinets de différentes tailles notamment Big et non-Big. La diversité des profils des EC interviewés a pour but de croiser les points de vue en lien avec la question de la neutralité de la comptabilité et des normes comptables.

Les entretiens semi-directifs ont été réalisés en s'appuyant sur un guide d'entretien (voir annexe 1). Ils ont tout d'abord été administrés dans une phase de test auprès de trois EC « classiques » puis étendus, après quelques ajustements mineurs en lien avec la forme du guide d'entretien, auprès de l'ensemble de la population d'étude⁷. La durée des entretiens réalisés sur la période allant de septembre 2019 à décembre 2020 est en moyenne de 29 minutes pour les EC « classiques » et de 40 minutes pour les EC « spécialisés » (cf. tableau 1). Les entretiens ont tout d'abord été conduits en face-à-face ou par téléphone en cas de contraintes d'ordre géographique puis uniquement par téléphone en raison de la crise sanitaire. Ils ont tous été enregistrés et intégralement retranscrits. À l'instar de Frémeaux et Noël (2015), nous pensons que le choix des mots utilisés n'est pas neutre et qu'il révèle la façon dont l'interviewé perçoit le phénomène étudié, d'où l'importance de l'enregistrement. Après la retranscription des entretiens, chaque auteur a lu séparément et à plusieurs reprises le matériau afin de s'imprégner des éléments saillants du discours des répondants. Le contenu des entretiens a ensuite été analysé sous Nvivo 10 en utilisant la méthode Gioia (Gioia *et al.*, 2012).

Tableau 1. Liste des entretiens réalisés auprès des EC

Date	Type d'entretien	Durée	Désignation interviewé
EC « classiques »			
30/09/2019	Face-à-face	16 min.	EC 1
15/10/2019	Face-à-face	32 min.	EC 2
21/10/2019	Face-à-face	13 min.	EC 3
21/10/2019	Face-à-face	34 min.	EC 4
30/10/2019	Téléphone	32 min.	EC 5
11/11/2019	Face-à-face	31 min.	EC 6
05/12/2019	Face-à-face	38 min.	EC 7
11/12/2019	Téléphone	15 min.	EC 8
16/12/2019	Face-à-face	24 min.	EC 9
26/03/2020	Téléphone	32 min.	EC 10
30/03/2020	Téléphone	22 min.	EC 11

7. Puisque seuls des ajustements sur la forme du guide d'entretien ont été réalisés, les trois entretiens de la phase de pré-test sont intégrés à la population d'étude.

Date	Type d'entretien	Durée	Désignation interviewé
30/03/2020	Téléphone	31 min.	EC 12
31/03/2020	Téléphone	16 min.	EC 13
02/04/2020	Téléphone	43 min.	EC 14
07/04/2020	Téléphone	47 min.	EC 15
09/04/2020	Téléphone	42 min.	EC 16
15/04/2020	Téléphone	29 min.	EC 17
EC spécialisés			
27/11/2019	Face-à-face	47 min.	EC RSE 1
25/03/2020	Téléphone	22 min.	EC CE 1
26/03/2020	Téléphone	32 min.	EC CE 2
26/03/2020	Téléphone	37 min.	EC CE 3
27/03/2020	Téléphone	40 min.	EC RSE 2
30/03/2020	Téléphone	38 min.	EC CE 4
31/03/2020	Téléphone	40 min.	EC RSE 3
03/04/2020	Téléphone	50 min.	EC RSE 4
10/04/2020	Téléphone	48 min.	EC RSE 5
16/04/2020	Téléphone	44 min.	EC RSE 6
04/12/2020	Téléphone	38 min.	EC RSE 7

3.2. L'analyse des données

L'analyse des données a été opérée en trois étapes suivant la méthode préconisée par Corley et Gioia (2004) et Gioia *et al.* (2012). La première étape a consisté en un codage ouvert des données visant à examiner ces dernières sans *a priori* et à les comparer entre elles afin de mettre en évidence les thèmes les plus récurrents (appelés concepts de premier ordre). Les extraits de discours présentant des similarités ont ainsi été regroupés au sein d'une même catégorie tout en restant le plus proche possible du discours des acteurs interrogés. Cette étape nous a, par exemple, permis de mieux cerner quels vocables les interviewés avaient tendance à associer au terme principal du sujet, à savoir la neutralité et les normes. Elle a aussi permis de mettre en évidence une certaine ambivalence chez nos répondants qui semblent attachés au concept de neutralité tout en avouant y déroger lorsque cela est nécessaire à la préservation des intérêts des clients. Cette étape révèle également les facteurs ayant conduit à une prise de conscience de certains EC quant aux incomplétudes du modèle comptable traditionnel.

La deuxième étape de la méthode relève d'une approche abductive, c'est-à-dire que nous nous intéressons principalement au monde de l'empirisme, mais en restant au service de la théorisation dans la mesure où « *l'analyse repose sur*

un aller-retour continuuel entre les données et les concepts » (Van Maanen *et al.*, 2007, p. 1149). Plus précisément, l'aller-retour s'effectue ici entre les données brutes réunies au sein de concepts de premier ordre et les concepts théoriques mobilisés. Cette étape a permis de regrouper les concepts de premier ordre précédemment définis au sein de catégories conceptuelles plus larges (appelés concepts de second ordre). Le retour à la littérature a permis de mettre en avant des concepts de second ordre en lien avec les développements théoriques autour de la neutralité appréhendée soit dans une approche technicienne (production de l'information comptable) soit dans une approche politique (normalisation) de la comptabilité. Dans d'autres cas, la comparaison entre nos données empiriques et les travaux existants montre que certains aspects étaient sous-exploités voire inexistantes dans la littérature et constituent ainsi les principales contributions de l'article. Parmi elles, notons l'illusion rassurante de la neutralité *vs* l'idéal utopique de la prise en compte de toutes les parties prenantes ou encore la question du dialogue *vs* de la résignation des EC face au reste de la profession. Enfin, dans une troisième étape, nous avons agrégé ces concepts de second ordre en deux dimensions : (i) la neutralité qui, appréhendée dans une vision technicienne de la comptabilité, apporte aux EC une certaine légitimité dans leurs pratiques tout en les amenant à diffuser une visée monologique de la comptabilité qui contribue à asseoir le mythe de l'image fidèle et (ii) la remise en cause de ce mythe par une partie des EC qui tente de s'en extraire en proposant des réflexions visant à repositionner la comptabilité en cohérence avec les mouvements sociétaux actuels. L'annexe 2 présente la structuration des données produite selon la méthode Gioia (Gioia *et al.*, 2012).

4. Résultats

Dans cette section, après avoir présenté dans quelle mesure le concept de neutralité participe à diffuser le mythe de l'image fidèle en comptabilité (4.1), nous explicitons pourquoi une remise en cause de ce mythe est difficile à opérer au sein de la profession (4.2).

4.1. La neutralité : entre légitimité de la profession, dépolitisation des normes et maintien du *statu quo*

4.1.1. LA NEUTRALITÉ, UN ÉLÉMENT DU RÉFÉRENTIEL COMMUN GAGE DE LÉGITIMITÉ POUR LA PROFESSION COMPTABLE

Les entretiens réalisés permettent de mettre en évidence l'attachement des EC au concept de neutralité. Il apparaît comme un élément important mais pas unique d'un référentiel commun partagé par les membres de la profession. Alors même que les profils des EC sont variés, les définitions de la neutralité sont partagées et évoquées en parallèle des caractéristiques de la qualité de l'information comptable. Pour une partie des EC, une information neutre est une information non biaisée dans le but d'atteindre des résultats spécifiques. Ainsi, pour l'EC 2, « *la neutralité, c'est présenter une information de manière à ce qu'elle n'introduise pas de biais d'interprétation pour l'utilisateur* ». Dans la même veine, l'EC 5 souligne que la neutralité revient à « *ne pas être influencé par des objectifs de tierces personnes* ». Les personnes interrogées évoquent également très souvent la notion de « sans parti pris » et soulignent qu'est neutre ce qui est conforme à la réglementation, à l'instar de l'EC 3 pour qui la neutralité « *c'est qu'on arrive à produire des états financiers sans parti pris donc en application strictement technique des normes* ». En somme, la neutralité revient pour l'EC RSE 7 à se détacher des passions pour présenter les choses telles qu'elles sont, sans jugement. Les concepts de « sincérité », d'« image fidèle » ou encore d'« exhaustivité » sont également associés à celui de « neutralité » par plusieurs EC interrogés. Selon l'EC RSE 2, la neutralité, c'est « *l'image fidèle et sincère des comptes par rapport à une réalité économique et par rapport à des concepts qui ont été, eux-mêmes, définis d'un point de vue réglementaire* ». Pour l'EC 15, « *à partir du moment où l'information est sincère et exhaustive, quelque part, on peut atteindre une forme de neutralité* ». D'autres EC assimilent le concept de neutralité à celui de comparabilité, à l'image de l'EC 16 qui indique que la neutralité reviendrait à « *définir des normes qui permettent de présenter des informations d'une manière comparable* ».

Les échanges avec les professionnels du chiffre révèlent également l'importance qu'ils accordent à l'existence et au maintien du concept de neutralité en comptabilité. Ainsi, à la question « Faut-il définir la neutralité ? », la quasi-totalité des EC interrogés s'accorde sur un « bien sûr ». Le concept de neutralité garantirait, pour reprendre leurs mots, la « transparence » et l'« objectivité » : « *il faut que l'appréciation soit la même et que l'appréciation qu'on peut faire de l'opération soit la plus objective possible et donc, qu'on comprenne bien le sens de*

l'opération et comment elle a été comptabilisée » (EC 11). L'EC RSE 7 s'exprime en ces termes : « *ça me paraît important de réaffirmer le rôle de neutralité voire d'arbitre que peut avoir la comptabilité* ». Le concept de neutralité agirait en tant que garde-fou pour ne pas arriver « *à un no man's land, à une relation purement marchande dans la production de l'information financière* » (EC 1). Il permettrait ainsi de légitimer la profession : « *Si je suis influençable ou influenceur, il y a une subjacente de manipulation derrière et ça va forcément nuire à mon image, alors que si je suis neutre, je pourrais apporter de la valeur ajoutée à la personne qui est en face de moi* » (EC 8). Pour l'EC 9, « *il faut amener une certaine neutralité parce que ça doit répondre à une réalité économique, mais j'ai la faiblesse de penser que la majorité des professionnels le font déjà, parce qu'on est formaté comme ça. Normalement, c'est l'essence même de notre profession* ».

Ainsi, le concept de neutralité participe, avec d'autres concepts ou principes comptables, à ériger pour la profession comptable un référentiel commun contribuant à lui offrir une légitimité vis-à-vis de l'extérieur.

4.1.2. LA NEUTRALITÉ, UN VÉHICULE POUR UNE APPROCHE TECHNICIENNE DE LA COMPTABILITÉ

Pour les EC interrogés, les normes sont des règles du jeu pour présenter les états financiers. L'EC 7 indique qu'il est important que « *la règle soit neutre, indépendante de toute position personnelle, [de tout] jugement professionnel* ». Plusieurs EC soulignent le « *processus démocratique* » (EC 14) ou le « *consensus d'un traitement comptable* » (EC 2) qui a permis la construction des normes comptables. Ainsi, pour l'EC 14, la normalisation est le fruit de la « *synthèse* » des « *positions concrètes des utilisateurs et des régulateurs* ». Il s'agit d'« *une prise de position neutre pour essayer de traduire au mieux le phénomène économique* ». Les EC assimilent ainsi la normalisation à une sorte de manuel de constructions des informations comptables, ce qui les éloigne d'une réflexion sur la dimension politique des normes comptables. L'idée de neutralité des normes comptables est dès lors partagée par plusieurs experts, particulièrement ceux dits « *classiques* », dont l'EC 2 qui note qu'« *au niveau des normes, je ne vois pas ce qui est contre la neutralité. Je pense que là où je ne suis pas neutre, c'est quand je n'applique pas la norme alors que je devrais l'appliquer* ». Pour l'EC 13, « *la norme en elle-même, quand elle sort, quand elle est bâtie, [...], elle ne peut tenter que d'être à la fois relativement générique et d'être relativement neutre* ». Dès lors, les EC appréhendent les enjeux liés à la neutralité uniquement d'un point de vue technique consistant en une application régulière et sincère de règles fournies par les normalisateurs qui, au travers de ces règles, cherchent la meilleure façon de représenter la réalité qu'ils souhaitent.

L'impératif de neutralité décrit par la quasi-totalité des EC interrogés traduit une situation quelque peu imaginée et fantasmée du rôle de la comptabilité qui tranche avec les réalités du terrain évoquées par ces mêmes EC. Ainsi, malgré l'importance soulignée du concept de neutralité, nombreux sont les interviewés révélant la difficulté de l'application de ce concept dans la pratique : « *sur un plan théorique, on peut très bien admettre le principe de neutralité. Sur un plan pratique, on voit qu'on ne l'a pas toujours et qu'on l'a même difficilement parfois* » (EC 3). Cette difficulté d'application s'explique principalement par la volonté des EC de préserver les intérêts de leurs clients. L'EC RSE 6 indique : « *normalement dans notre métier [...], quand on établit les comptes annuels, on doit être neutre. C'est quand même le principe, mais, dans l'expérience que j'ai pu avoir et dans ce que je peux voir, c'est une neutralité pas toujours facile pour l'intérêt de son client* ». L'EC 8 renforce cette idée : « *oui, on est neutre dans le sens où l'on respecte la règle. Parfois dans le choix il y a plusieurs règles, on choisit la règle qui est plus favorable au client. Ça, c'est du conseil* ». La proximité de la comptabilité avec la fiscalité peut également amener les EC à faire des choix comptables qui favorisent la situation fiscale de leurs clients. Pour l'EC 5, « *les normes comptables françaises ne sont pas si neutres que ça parce qu'on prend des positions comptables en fonction de la fiscalité* ». Dans le même sens, l'EC 4 indique que « *les impacts de la fiscalité sont ceux qui nous amènent à avoir le moins de neutralité dans la comptabilité aujourd'hui* ».

Certains experts vont plus loin en mentionnant les techniques légales utilisées pour influencer l'information communiquée : « *on sait bien que maintenant c'est une vraie discipline à part entière la communication financière et la manière de mettre en avant des informations pour en cacher d'autres* » (EC 16). Plusieurs EC interrogés mettent en lumière le lien étroit existant entre neutralité et choix comptables. L'utilisation de provisions dans une optique de gestion des résultats est évoquée, par exemple, par l'EC 6 qui mentionne : « *on peut minimiser des résultats si on en a envie pour prouver que l'entreprise n'est pas rentable, pour faire ce qu'on veut, pour baisser la participation des salariés, pour faire baisser l'action* ». L'EC 6 modère toutefois ses propos en indiquant que l'usage des provisions serait davantage le fait des grandes entreprises que des PME. De manière intéressante, notons que certains EC interrogés justifient ces pratiques de gestion des résultats en soulignant qu'elles n'entrent pas en contradiction avec la norme : « *c'est vrai qu'on peut arriver, j'allais dire, à habiller sans tricher, mais habiller tout de même pour aller dans le sens de l'investisseur* » (EC 17).

Les difficultés pratiques posées par la neutralité sont également, selon certains interviewés, liées au caractère incomplet des normes comptables qui laissent place à des options ou des interprétations, révélant ainsi un problème

au niveau de l'application des normes : « *si on veut que ça soit neutre, il faudrait édicter des règles plus précises pour éviter l'interprétation, mais c'est l'interprétation qui n'est pas neutre, pas la norme elle-même* » (EC CE 3). L'EC 8 s'exprime ainsi : « *Parfois, la norme n'est pas suffisamment précise. Elle peut être interprétée ou comprise de manière différente par les personnes qui vont l'enregistrer* ». L'EC 6 indique : « *c'est pour ça que les normes comptables, il y en a mais pour moi, il n'y en a pas assez* ».

Ainsi, bon nombre d'EC interrogés considèrent les normes comptables comme neutres, et ne perçoivent de possibles manquements à la neutralité qu'au moment de la production de l'information comptable. Ce faisant, ils appréhendent la question de la neutralité de la comptabilité à travers une vision technicienne de celle-ci qui néglige les questionnements autour de la dimension politique des normes.

4.1.3. UNE ILLUSION DE NEUTRALITÉ RASSURANTE FACE À UN IDÉAL QUALIFIÉ D'UTOPIQUE

Si dans un premier temps, la neutralité du normalisateur semble admise par une large partie des EC interrogés (notamment ceux dits « classiques »), le choix du normalisateur international de faire des investisseurs des destinataires privilégiés de l'information amène certains à modérer leur propos tout en reléguant toute alternative au rang de l'utopie. Pour l'EC 1, « *donner la priorité à l'investisseur, ce n'est déjà pas si neutre que ça je trouve* ». Puis, il ajoute : « *ça semble une illusion de souhaiter une information financière qui convienne aux attentes de toutes les parties prenantes* » (EC 1). De même, pour l'EC 3 : « *cette vision principalement orientée investisseurs n'est pas de nature à favoriser la neutralité, parce qu'elle favorise une partie prenante, donc ce n'est pas neutre* ». Il continue ainsi : « *le monde idéal, ça serait un monde qui s'adresserait à toutes les parties prenantes, c'est-à-dire qui puisse aussi bien contenter (mais là je ne sais pas si c'est faisable) un besoin d'information pour les associés qui veulent participer à la gestion de leur entreprise que pour les investisseurs qui veulent uniquement l'aspect financier ou pour les salariés ou des tiers* » (EC 3). Pour l'EC RSE 3, « *avoir un niveau d'informations qui correspond aux attentes d'un panel complètement diversifié de parties prenantes, ce n'est pas possible. Il faudrait avoir un volume d'informations complètement fou* ». Ainsi, les questionnements sur les choix de positionnement des normes sont rapidement effacés par le « fatalisme » de certains EC qui, à défaut de pouvoir changer les choses, préfèrent adhérer au mythe de l'image fidèle et à une situation imaginée et fantasmée mais rassurante de la neutralité de la comptabilité.

Les EC sont pourtant nombreux à souligner la nécessité de prendre en compte l'ensemble des parties prenantes de l'entreprise : « *elle [la neutralité] est faite pour que toutes les parties prenantes puissent prendre les décisions à la lecture des états financiers* » (EC 17). De même, l'EC 8 indique : « *peut-être que la notion de neutralité pour ces parties prenantes n'est pas la même que ce soit les banquiers, les fournisseurs, les administrations fiscales, sociales. Et donc cette notion a besoin d'être clarifiée pour tous* ». Cependant, cette prise de conscience n'est pas suffisante pour entraîner une remise en cause du concept de neutralité et au-delà, du mythe de l'image fidèle. Toute alternative à l'idéologie dominante entraînerait en effet des changements majeurs que la profession ne semble pas prête à accepter et qui la conduit à rester en retrait des questions d'actualité sur les plans social et environnemental. À ce sujet, l'EC RSE 1 indique : « *avoir un esprit critique reviendrait pratiquement à scier la branche sur laquelle on est assis [...]. Vous n'aurez donc pas de la part de la profession des remises en cause fondamentales* ».

Pour finir, certains EC font preuve d'une intériorisation de l'idéologie de la norme : « *Je pense qu'au niveau international, définir le cadre conceptuel de la comptabilité directement par le biais d'une approche économique, "capitaliste" entre guillemets, n[est] pas si déroutant* » (EC 7). Ils participent ainsi à la diffusion de l'idéologie dominante, encourageant le maintien du statu quo et rendant difficile les propositions d'alternatives à l'intérieur du mythe. À la question demandant pour qui le concept de neutralité est important, l'EC RSE 4 répond « *c'est pour l'investisseur, ou pour le banquier d'ailleurs. C'était pour celui qui en gros met des sous* ». De même, l'EC 15 répond : « *pour qui c'est important ? Pour qui doit-on travailler sur ce sujet-là ? C'est clairement pour l'actionnaire* ». S'inscrivant dans une position fermement monologique, l'EC RSE 3 ajoute : « *au niveau des normes comptables, je ne vois pas bien ce qui pourrait intéresser les salariés. Je ne me suis peut-être jamais posé la question, mais déjà qu'ils ne savent pas lire un bulletin de paye* ».

Aborder le concept de neutralité avec les EC aide à comprendre dans quelle mesure ce concept constitue un des véhicules contribuant à asseoir le mythe de l'image fidèle au sein de la profession comptable. En appréhendant le concept de neutralité principalement du point de vue de leurs pratiques, la majorité des EC s'inscrit dans une vision technicienne de la comptabilité qui masque sa dimension politique. Ainsi, le seul respect de la norme permettant aux EC de croire en la neutralité de leurs pratiques, le concept de neutralité agit telle une illusion qui, en objectivant les pratiques comptables, rassure et maintient les EC dans leur croyance au mythe de l'image fidèle. Par une exécution mécanique des normes, les EC constituent alors les médiateurs d'une visée monologique de la comptabilité traductrice de l'idéologie dominante

qui, sous couvert de neutralité, vient asseoir le mythe de l'image fidèle. Dans ce contexte, toute réflexion sur des alternatives possibles s'avère délicate et sont assimilées à des « utopies ». Nous retrouvons bien ici la double fonction remplie par le mythe telle que proposée par Barthes (1957) pour qui les mythes assurent un mécanisme de production de sens partagé et permettent de légitimer les structures de pouvoir.

4.2. Les enjeux sociétaux au cœur d'une remise en cause douloureuse de la neutralité de la comptabilité et du mythe de l'image fidèle

4.2.1. L'URGENCE ÉCOLOGIQUE COMME MOTEUR DE LA PRISE DE CONSCIENCE DE LA DIMENSION IDÉOLOGIQUE DE LA COMPTABILITÉ

Certains EC, particulièrement ceux exerçant auprès des CE ou spécialisés dans les questions de RSE, soulignent la prise de conscience de la dimension idéologique de la comptabilité qui les a amenés à vouloir dépasser le mythe de l'image fidèle en comptabilité. Pour l'EC RSE 7, « *la norme comptable traduit une politique qui a été décidée. On veut du capitalisme, les normes sont conçues pour défendre le capitalisme* ». La comptabilité est ainsi « *l'outil d'une vision du monde* » pour reprendre les mots de l'EC CE 4. Cette prise de conscience n'est pas sans douleur car elle amène certains EC à souhaiter déconstruire le modèle comptable traditionnel qu'ils ont toujours connu et à concevoir de manière plus critique leurs connaissances et leurs pratiques afin de s'adapter au « changement de paradigme » en cours. L'EC RSE 1 s'exprime ainsi : « *dans ma vie courante d'expert-comptable, pendant une trentaine d'années, j'ai considéré que la comptabilité se présente en apparence comme une forme de classement parfaitement neutre et je l'ai utilisée comme telle, sans me poser l'ombre d'une question, à partir du moment où c'était une règle, une règle de classement (point barre)* ». Désormais conscient du caractère idéologique de la norme, il conclut que « *la comptabilité n'est pas neutre. Elle est dans un cadre où ce qui n'est pas financier n'existe pas* ». Quelques EC dénoncent les dérives de la financiarisation à outrance du référentiel comptable international : « *on place une norme au regard des besoins d'une seule des parties prenantes. Je pense que clairement on se trompe complètement d'objectif et on ne peut pas aboutir à quelque chose d'équilibré. À partir du moment où tu ne le fais que par rapport à une des parties prenantes, tu n'es plus neutre, par essence* » (EC CE 3). De même, l'EC CE 2 indique : « *il y a une dégradation de la qualité comptable que j'observe depuis que je suis dans la profession, c'est-à-dire que ça devient du n'importe quoi. Les*

fondements ne sont plus respectés. Quand on commence à rentrer dans le détail des comptes, je vous assure que c'est effrayant. Au lieu de se soucier, on va dire « de normes », de présentations pour l'investisseur, on ferait mieux de réinvestir les fondements mêmes de la comptabilité ». L'EC 4 exprime quant à lui son « dégoût en tant qu'analyste financier de toutes les idioties qu'on peut raconter ». Il ajoute que la comptabilité a été inventée « pour une partie prenante qui est le détenteur du capital » et, à ce titre, amène les entreprises à commettre des erreurs de gestion préjudiciables : « lorsque vous avez des financiers qui dirigent une entreprise, ils vont avoir des réflexes de financiers, c'est-à-dire que s'ils ont besoin de licencier du personnel, parfois c'est vital, ils vont garder ceux qui ont, en apparence, le plus de compétences au lieu de garder ceux qui ont le plus de foi dans l'entreprise, ceux qui sont les plus moteurs, les plus motivés, etc. ». Il conclut : « à partir de ce moment-là, je me suis dit, oui, qu'effectivement, la finance et la comptabilité étaient une énorme machine qui ne réfléchissait à rien du tout ».

Cette prise de conscience de la visée monologique de la comptabilité a été accélérée pour la plupart des EC par l'urgence climatique qui a permis de rendre plus visible certains aspects masqués par la comptabilité : « au cabinet, [...] on ne parlait pas d'environnement. Ça, ce sont des sujets qui n'étaient pas abordés. Moi, je n'étais vraiment pas bien avec ça. J'avais vraiment l'impression de perdre du sens dans mon travail » (EC RSE 6). De même, l'EC CE 4 s'exprime ainsi : « La comptabilité, me semble-t-il, est organisée pour suivre l'optimisation d'un extractivisme, c'est à dire d'une activité économique conçue comme la capacité de l'homme à mettre la terre à son service, ce qui est une erreur stratégique et fondamentale ». De manière intéressante, l'EC RSE 6 souligne que la prise en compte des enjeux sociaux et environnementaux dans la comptabilité pourrait permettre d'aboutir à davantage de neutralité notamment en raison de l'intégration des préoccupations d'un plus grand nombre de parties prenantes. Il déclare : « si on change les normes et qu'on prend en compte, par exemple, l'écologie dans la norme, je pense que l'image aujourd'hui d'une entreprise peut vite basculer dans le négatif si on prend en compte d'autres critères ». Pour illustrer cette idée, il prend l'exemple d'une entreprise qui, parce qu'elle choisirait de faire des efforts sur le plan sociétal, aurait un résultat plus bas qu'une autre entreprise. Une telle approche pourrait rendre difficile l'obtention d'un emprunt auprès d'une banque alors que l'entreprise « traditionnelle » ne connaîtrait pas une telle difficulté. C'est « dommage [...] car sur le long terme celle qui va avoir le plus de valeur, c'est bien celle qui va faire tout pour maintenir ses ressources, mais cette vision on ne l'a pas » (EC RSE 6). L'EC RSE 5 conclut qu'« aujourd'hui, on est en train de vivre un changement de paradigme. Pour le dire différemment, un changement de société, et on sent bien qu'aujourd'hui, l'outil comptable fait partie de l'ancien paradigme, et, on

va dire, qu'il cherche à survivre. » Pour l'EC CE 4, » la comptabilité telle qu'elle est organisée aujourd'hui est une vaste farce et fumisterie qui n'empêche pas de prendre des décisions qui sont à l'encontre, on va dire, des intérêts de l'humanité ».

Dans ce contexte, le concept de neutralité est fermement remis en cause par un petit nombre d'EC interrogés : *« Le langage ne peut pas être neutre, les chiffres ne sont pas neutres, la science n'est pas neutre, la comptabilité n'est pas neutre. Elle est une aptitude envers le monde. Oui, elle représente une somme de conventions qui n'ont strictement rien de neutre »* (EC CE 4). De même, l'EC RSE 1 mentionne *« classer la formation en charges, ce n'est pas neutre. Classer les charges de personnel dans leur ensemble, ce n'est pas neutre. C'est un choix qui n'a aucune neutralité, qui vient de la vision de la partie prenante »* (EC RSE 1). Il ajoute : *« je crois qu'il faut réagir violemment. Justement, c'est tenir la réflexion d'un comptable dans de l'infantilisme que de vouloir garder ce mot "neutralité" qui est tellement rassurant dans ce monde ».*

4.2.2. REDÉFINIR LA COMPTABILITÉ PAR L'EXPLORATION D'UN MONDE EXTÉRIEUR À LA PROFESSION

Conscients de l'illusion de neutralité dans laquelle ils ont été plongés depuis leur formation, les EC n'adhérant plus au mythe de l'image fidèle partent à la découverte d'un nouveau monde et de nouvelles pratiques en dehors des chemins habituels édictés par les institutions comptables. L'EC RSE 6 s'exprime ainsi : *« Il y a 5 ans, je suis partie de l'expertise comptable, parce que j'aspirais à autre chose. J'avais besoin d'aller plus loin dans le sociétal, dans ma part du colibri et j'ai exploré d'autres réseaux en transition écologique et sociale, en RSE. J'ai commencé à découvrir d'autres horizons, des chercheurs, des scientifiques, des consultants RSE, des écologistes vraiment un autre regard sur les choses ».* De même, l'EC RSE 5 mentionne : *« au bout d'un moment, je trouvais qu'on n'apportait pas assez en fait aux entreprises que j'accompagnais, qu'on était trop sur un modèle préétabli et qu'il y avait autre chose derrière sur lequel on ne communiquait pas du tout. J'ai donc vendu ma clientèle d'expertise-comptable avec l'objectif de repartir sur une nouvelle activité qui était plus l'accompagnement de structures ».*

Sur ce chemin de l'inconnu, l'acquisition de nouvelles connaissances constitue une ressource clé pour être guidé et ne pas retomber dans les travers du mythe précédent. À l'image du philosophe guidant les prisonniers libérés chez Platon, des rencontres peuvent être motrices dans la quête de découverte des EC, comme en témoigne l'EC RSE 7 : *« ce qui m'a orienté vers les questions de développement durable que j'ai traitées par la suite, c'est la rencontre avec un*

professeur [...] qui avait la particularité d'être expert-comptable et qui travaillait sur la comptabilité environnementale et sociale ». L'échange avec une autre communauté permet à l'EC RSE 7 de découvrir un autre monde qui lui était complètement inconnu : « j'ai eu des discussions extrêmement riches avec lui. Alors d'abord des discussions où j'étais contre, je ne comprenais pas où il voulait en venir. Progressivement, on est arrivés à accorder nos violons. Je me passionne de son sujet ». Nombreux sont les EC à s'être formés à l'extérieur du champ comptable pour assouvir leurs nouveaux besoins de connaissances : « je me suis formé à l'économie de la fonctionnalité de la coopération qui, pour moi, est un modèle économique de développement durable » (EC RSE 5). De manière similaire, l'EC RSE 6 raconte que « pendant ces formations, j'avais avec moi des gens avec un fort profil scientifique. J'étais la seule de la finance, du coup, de parler comptabilité avec une autre approche comme le triple capital, ça m'a vraiment revalorisé le métier ». Cette acquisition nouvelle de connaissances amène les EC ne souhaitant plus adhérer au mythe initial à dépasser la « machine comptable » : « En fait, j'ai gardé la société d'expertise-comptable mais j'essaie plus de réorienter sur le développement durable. Je me suis également formé au bilan carbone et après, j'ai créé une autre structure à côté, mais je voulais qu'elle soit en dehors de l'ordre, parce que l'ordre des experts-comptables, à mon avis, n'est plus adapté au monde qu'on connaît aujourd'hui » (EC RSE 2). Cette phase d'extraction du monde de l'illusion, difficile car nouvelle, conduit les EC à s'interroger sur les bonnes pratiques dans une logique prudente de tâtonnements afin de ne pas retomber dans de nouvelles illusions. L'EC RSE 2 se questionne : « Quand il y a urgence à changer de modèle, est-ce qu'il faut être neutre, ou est-ce qu'il faut être engagé ? ». Il ajoute : « on est parti sur l'approche d'associer un maximum d'acteurs représentatifs, d'institutions, du corps professoral des différentes disciplines, les acteurs économiques et les citoyens au choix des indicateurs ».

L'acquisition de nouvelles connaissances amènent les EC à redéfinir l'objectif même de la comptabilité. L'EC RSE 2 s'exprime ainsi : « je ne peux pas concevoir que la comptabilité puisse être neutre parce que, par définition, la comptabilité est soit une représentation du monde, soit un outil au service d'une action sociétale. Je pense que la comptabilité a le devoir d'être au service du bien commun ». Pour l'EC CE 4, la comptabilité « peut peut-être se déshabiller un peu et montrer qu'elle cesse d'être aveugle et coupable et qu'elle s'apprête peut-être à être utile pour demain quand le retournement du monde, s'il y en a un qui s'opère, aura besoin de nouvelles normes comptables qui parleront de régénération et non plus d'extinction et d'exploitation ». L'idée serait de « reconstruire » « une comptabilité en fonction de ce nouveau totem qui consisterait à préserver les conditions de vie sur terre pour l'ensemble de l'humanité » (EC CE 4).

4.2.3. UN CONTRE-DISOURS IDÉOLOGIQUE DIFFICILE À PORTER AU SEIN DE LA PROFESSION

Au fur et à mesure que les EC explorent un autre modèle de comptabilité, un écart semble se creuser avec les autres membres de la profession. Ainsi, l'EC RSE 6 indique : « *je suis membre du développement durable, mais je m'ennuie. Je m'ennuie parce qu'on parle de RSE de manière très réductrice. À mon sens, on ne va pas assez loin parce qu'on ne parle même pas de transition écologique [...]. Même le mot RSE, pour moi, est devenu obsolète. Avec la RSE, il y a aussi du greenwashing* ». L'EC RSE 5 partage le même avis : « *Le ressenti par rapport à ça, c'est qu'il y a une difficulté. En fait, les gens ont du mal à comprendre ce que vous voulez leur dire. On sent que la comptabilité "traditionnelle" (entre guillemets) est assez prégnante, et qu'il ne peut pas y en avoir une autre* ». Certains EC se retrouvent confrontés à un mur difficile à franchir. C'est le cas de l'EC RSE 1 : « *Nous avons fait des recherches au début pour mettre le développement durable dans la comptabilité. Très vite, ce qui nous a paru être une évidence, c'est qu'à partir du moment où le cadre conceptuel des IFRS dit que ce qui n'est pas financier n'existe pas, à partir de là, il n'y a plus de discussion possible* ». L'EC CE 4 expose le même récit qui témoigne de la difficulté de dialoguer avec les autres acteurs de la profession et du monde de l'entreprise : « *Je n'arrive absolument pas. Strictement personne dans la profession. Strictement personne dans les conseils d'administration. Les syndicats non, non. Personne. Il n'y a que dans certains cercles, on va dire "philosophiques", "associatifs" où j'arrive à en parler* ». De même l'EC RSE 7 mentionne, concernant des sujets environnementaux : « *il y a 10 ans quand j'en parlais, on me regardait avec des gros yeux, on me prenait pour un activiste* ».

Au-delà de ces difficultés de dialogue, des mécanismes de défense sont mis en place par les EC qui continuent à adhérer au mythe de l'image fidèle et ce afin de préserver leur vision de la profession : « *Si vous voulez, un corps social quand il est remis en question, il y a un moment où il rejette violemment celui ou celle qui le remet en cause* » (EC RSE 1). Face à de tels comportements, l'EC CE 4 fait preuve de résignation : « *il faut complètement changer beaucoup de choses. Les experts-comptables que je connais, ce n'est pas avec eux que vous arriverez à avancer dans ce sens* ». Ainsi, comme le mentionne l'EC RSE 5, le défi pour ne pas s'isoler du monde et agir sur celui-ci est de parvenir à identifier les « *arguments* », le « *langage* », la « *clé* », « *pour inviter les entreprises, j'allais dire, à aller vers ça de façon volontaire. Oui, l'obligation à un certain moment peut permettre aussi d'avancer plus vite, mais je me dis, si c'est évident pour tout le monde, tout le monde ira, quoi* » (EC RSE 5). Les EC « *libérés* » peuvent être aussi confrontés à la récupération instrumentale de leurs idées par les acteurs à l'intérieur de la caverne, qui voient dans la prise en compte

de la RSE un moyen de gagner de nouvelles parts de marché : « *On est en train de perdre des marchés du côté de la comptabilité traditionnelle, on sent que le vent tourne, on commence à regarder les autres missions possibles et la RSE semble aujourd'hui susciter beaucoup d'intérêt, d'envie parce qu'il y a des nouvelles possibilités avec les questions d'environnement, sociales et sociétales qui sont d'actualité* » (EC RSE 7). Face à un tel risque de récupération des questions sociales et environnementales, les EC prônant une remise en cause du mythe de l'image fidèle risquent de faire l'objet d'une marginalisation plus forte face à une profession qui ne souhaite pas véritablement changer ses fondements.

5. Discussion et conclusion

À l'instar de Dermakar et Gendron (2019) et Dillard et Vinnari (2017), nous avons choisi d'avoir recours à l'approche phronétique⁸ (Flyvbjerg, 2001) afin de structurer la discussion de nos résultats. Une telle approche vise à « *transposer les résultats d'une étude donnée de sorte que le chercheur puisse entrer dans une forme de dialogue avec la société* » (Dermakar et Gendron, 2019, p. 75). Il s'agit d'axer les réflexions sur les implications sociales et politiques des résultats et de définir un programme d'actions en lien avec la problématique examinée (Dillard et Vinnari, 2017). Les questions posées sont en général les suivantes : vers où allons-nous (5.1), est-ce désirable pour la société (5.2), et que pouvons-nous y faire (5.3) ?

5.1. Vers où allons-nous ?

Nos résultats donnent un éclairage sur les enjeux associés au concept de neutralité en comptabilité en étudiant les perceptions des professionnels du chiffre. À l'instar de Morales et Sponem (2017), la neutralité apparaît comme un concept idéologique qui contribue à façonner le monde de l'illusion dans laquelle est maintenue une grande partie des EC qui, plus ou moins consciemment, se laissent porter par ce concept lui apportant légitimité et sécurité. Prétendre que le concept de neutralité est idéologique, c'est dire qu'il est lié à la légitimation de certains intérêts dans une lutte de pouvoir (Arnold et Hammond, 1994). Ainsi, conformément à Solomons (1991), une majorité d'EC revendique le caractère nécessaire et indispensable de la neutralité en

8. Ensemble des activités de recherche qui utilisent principalement une approche inductive et qualitative ayant pour but l'action sociale.

comptabilité parce que « *sans elle, la crédibilité de la comptabilité est menacée* » (p. 287). Cependant, nos résultats révèlent aussi certaines contradictions entre les dires et les pratiques des EC, faisant apparaître une différence entre une comptabilité désirablement objective et une comptabilité politiquement déformée (McKernan, 2007). En effet, bien que le concept de neutralité représente un gage de légitimité pour la profession, il est dans les faits facilement « oublié » par les EC dès lors qu'il s'agit de préserver les intérêts des clients au profit de la poursuite de la relation commerciale entretenue avec ces derniers. Cet oubli est d'autant plus facile qu'il permet de nourrir la logique néo-libérale dominante dans laquelle la maximisation des profits et l'optimisation fiscale sont les règles maîtresses de l'organisation de la vie économique. Ceci rejoint les travaux de Malsch et Gendron (2013) et de Picard *et al.* (2014) qui documentent la cohabitation de deux logiques au sein de la profession comptable : une logique commerciale, qui tend de plus en plus à s'imposer ; et une logique professionnelle qui représente les EC comme les gardiens de l'intérêt public, rôle qu'ils seraient en mesure d'assumer en raison des valeurs d'intégrité et de rigueur qui prévalent au sein de la profession.

En outre, la capacité des normes comptables, notamment internationales, à véhiculer une idéologie néo-libérale (Capron, 2005 ; Chiapello, 2005) permettant la persistance d'une vision monologique de la comptabilité est peu remise en cause par les EC interrogés. Ainsi, la neutralité politique des normes comptables fait l'objet de peu de débats avec les EC, notamment classiques, et ce même lorsqu'est abordé durant les entretiens le choix de faire des investisseurs une cible prioritaire de l'information comptable et financière. Cette intériorisation de l'idéologie est notamment perceptible dans la durée des entretiens avec les EC « classiques » qui parfois ne percevaient pas de réels sujets dans certaines de nos questions. Nos résultats montrent qu'ils considèrent que ce choix n'est pas totalement illégitime, les normes étant en effet peu critiquées et souvent perçues comme le résultat d'un processus technique aux mains d'experts. Les normes ainsi perçues contribuent à faire entrer la comptabilité dans le régime du raisonnement logique avec des explications objectives et empiriquement prouvées. Cette quête de l'exactitude de la représentation dénoncée par Tinker (1991) propulse la comptabilité dans le champ de la science et la conduit à une réelle dérive technicienne (Colasse, 2011) dont les témoins essentiels sont la prolifération des normes et la traduction des opérations économiques en un jeu d'écriture favorisant l'aspect fictif des opérations comptables. L'idée de déplacer le débat du politique vers la technique n'est pas nouvelle et est souvent une arme pour les acteurs dominants pour éviter toute remise en cause. Cette dérive technicienne se traduit dans les faits par une tentative de renversement de la caverne de Platon par le mythe

de l'image fidèle de la comptabilité. Ce mythe entraîne en effet une objectivation de la comptabilité donnant l'illusion que le monde de la Science et de la Raison se situe à l'intérieur de la caverne, du côté du normalisateur et des EC prisonniers, alors que, dans le récit de Platon, le monde de la Science se situe à l'extérieur de la caverne. Au contraire, les EC questionnant la neutralité de la comptabilité et au-delà, le mythe de l'image fidèle par un appel à la Science et aux informations scientifiques existantes sur la situation climatique actuelle voient leur discours décrédibilisé et relégué au rang des illusions et de l'utopie par un processus de subjectivisation des connaissances objectives. La vision technicienne de la comptabilité enferme ainsi les EC dans un monde rassurant dans lequel leur esprit d'analyse est mis au service de l'idéologie néo-libérale soutenue par les normalisateurs. La croyance en cette illusion est d'autant plus rassurante que la profession d'EC offre des conditions matérielles (ex. rémunération) et sociales (ex. valorisation de la profession au sein de la société) suffisantes pour que les professionnels se satisfont d'une telle illusion. Les EC sont ainsi aujourd'hui les médiateurs d'une idéologie particulièrement viciée et anti-dialogique.

5.2. Est-ce désirable ?

L'enfermement de la comptabilité dans une visée monologique sous couvert du mythe de l'image fidèle porté en partie par le concept de neutralité n'est pas sans danger. Il conduit à des phénomènes d'exclusion de nombreuses parties prenantes et à l'étouffement de toute alternative possible (Godowski *et al.*, 2020 ; Vinnari et Dillard, 2016). Si une telle situation a jusqu'à présent pu profiter à la profession comptable et à l'idéologie qu'elle véhicule dans la société, ses réactions jugées insuffisantes face aux défis sociétaux actuels constituent un danger non seulement pour la société mais aussi pour la profession elle-même qui pourrait voir sa légitimité remise en cause. Ainsi, une partie des EC interrogés parmi les EC spécialisés dans des missions à caractère social et/ou environnemental semble condamner la trajectoire politique prise par la normalisation comptable et adopte « *un scepticisme critique à l'égard de la comptabilité, de ses mesures et de ses processus* » (Amernic et Craig, 2005, p. 78). Dès lors, le mythe de l'image fidèle n'apparaît plus aussi moteur de l'action pour un certain nombre de professionnels du chiffre et se pose ainsi la question de la déconstruction de ce mythe. Comme souligné par quelques EC, une telle déconstruction est particulièrement nécessaire à l'aube des défis climatiques actuels pour participer à la redirection du modèle économique. De nombreux chercheurs alertent en effet depuis déjà quelques années sur la responsabilité du système comptable actuel dans la crise écologique (Gray et

Bebbington, 2001 ; Maunders et Burritt, 1991 ; Richard et Rambaud, 2020). À travers la focalisation sur les parties prenantes financières, il devient de plus en plus difficile pour la profession comptable de s'afficher comme la « protectrice » de l'intérêt public, ce qui peut mener de plus en plus d'acteurs, y compris à l'intérieur de la profession, à la remettre en cause comme le montrent certains de nos *verbatim*. Si la profession n'est pas totalement sourde à ces critiques de plus en plus virulentes, elle propose des solutions empruntées d'une conception néo-libérale susceptible de raviver le feu de l'illusion. En répondant à la critique écologique réformiste par l'émergence d'un « capitalisme vert », ces solutions tendent à limiter les propositions de changements plus radicaux (Chiapello, 2013 ; Lehman, 1999 ; Spence, 2007) qui viseraient à mettre en cohérence le modèle comptable avec les évolutions sociétales. Ainsi, les récentes propositions des normalisateurs européens et internationaux en faveur d'un élargissement et d'un meilleur encadrement de la diffusion d'informations sociétales, tout comme la création de l'ISSB, chargé de proposer un référentiel de normes de durabilité répondant aux besoins des investisseurs, peuvent amener les acteurs souhaitant un réel changement de paradigme à un certain scepticisme. En effet, la focalisation sur les seuls besoins en informations sociales et environnementales des investisseurs maintient la comptabilité dans une perspective monologique sous couvert d'une prise en compte des enjeux sociétaux. De la même manière, l'ensemble des dispositifs institutionnels (ex. le club développement durable de l'ordre des experts-comptables) et des nouvelles pratiques au sein des entreprises (ex. *reporting* intégré, *reporting* social et environnemental) peinent à convaincre les EC en quête d'un nouveau modèle comptable émancipateur et radical. Ils constituent néanmoins une arme forte pour rassurer les professionnels du chiffre qui commenceraient à remettre en cause les fondements de la comptabilité monologique, ce qui favorise leur maintien dans une routine rassurante. Ainsi, questionner le concept de neutralité, c'est aussi poser les fondements pour penser une refonte du système comptable permettant d'adapter les règles de la comptabilité et les normes comptables à de nouveaux enjeux (Déjean, 2021). Un tel questionnement renvoie à un débat récurrent relatif à l'objet et/ou aux fonctions attribuées à la comptabilité ainsi qu'à l'idéologie qui l'anime. L'histoire de la comptabilité montre que son objet n'a cessé d'évoluer pour cohabiter avec les différentes formes de capitalisme. Si la volonté est de passer à un « capitalisme vert », l'objet de la comptabilité devrait évoluer pour devenir un instrument d'information et de dialogue pour accompagner non seulement la transition écologique mais aussi les défis sociaux à l'ère du numérique.

5.3. Que pouvons-nous y faire ?

Il s'agit ici d'envisager les leviers sur lesquels la société pourrait agir pour permettre au plus grand nombre de s'extraire de cette illusion de neutralité et du mythe de l'image fidèle qu'elle contribue en partie à diffuser pour tendre vers une reconnaissance de la dimension sociétale de la comptabilité. Nos résultats ont pour vocation de parvenir à encourager une réflexion sur un nécessaire changement de paradigme concernant les buts de la comptabilité, sans quoi la comptabilité continuera de perdre irrémédiablement de sa légitimité. L'idée selon laquelle la comptabilité peut être réaménagée et redessinée dans le cadre de la sphère publique n'est pas nouvelle (Gray, 2002 ; Lehman, 1999). À ce titre, Lehman (1999) propose d'envisager une conception communautaire de la comptabilité pour faire face à la conception libérale des développements sur la comptabilité sociale et environnementale. De la même manière, le courant de recherche actuel et en développement sur la comptabilité dialogique (ex. Brown, 2009 ; Brown et Dillard, 2015 ; Château Terrisse et Arnaud, 2022 ; Dillard et Vinnari, 2019 ; Godowski *et al.*, 2020) constitue une piste intéressante pour réorienter le système comptable. Une telle réorientation imposerait l'abandon du concept de neutralité qui apparaît en contradiction avec un des principes clés d'une comptabilité dialogique, à savoir la reconnaissance de la subjectivité et la nature contestable des informations comptables produites (Brown, 2009). En effet, par principe, la supposée neutralité des informations comptables rend impossible toute discussion sur le champ des autres possibilités, discussion qu'une comptabilité ouverte et démystifiée de sa nature neutre pourrait permettre. C'est là le point de départ d'un système comptable qui prendrait appui sur les notions de pluralisme, d'échanges contradictoires, de dissonances entre des acteurs dont les orientations idéologiques divergent. L'objectif de la comptabilité ne serait alors plus de « *fournir des réponses techniques à des objectifs préétablis* » centrés sur les besoins du capital financier, mais de faciliter les discussions, le débat et le dialogue entre l'ensemble des parties prenantes, y compris celles qui présentent des intérêts divergents (Brown, 2009, p. 329).

Pour favoriser un tel changement radical de paradigme, il convient de réfléchir, à la lumière de l'allégorie de la caverne de Platon, aux conditions et leviers qui pourraient être actionnés pour faciliter la libération des EC et leur permettre de dialoguer avec les autres acteurs de la profession. Nos résultats révèlent que la plupart des EC dénonçant l'illusion de neutralité ont préféré se tourner vers un monde extérieur plutôt que de tenter de faire de la profession comptable un lieu à l'intérieur duquel les intérêts économiques dominants peuvent être contestés et attaqués. Il s'agit là d'un débat récurrent au sein de la littérature critique en comptabilité, comme l'ont rappelé Brown et Dillard

(2013). Certains auteurs affirment que s'engager dans une approche de « partenariat » avec les entreprises et les institutions en place, via notamment la participation à des processus de consultation des parties prenantes, entraînerait un risque sérieux d'être coopté et de se laisser illusionner par l'idéologie dominante (Archel *et al.*, 2011 ; Spence, 2007). La constitution de mouvements sociaux externes indépendante des entreprises et des institutions dominantes constituerait alors un moyen pour contrecarrer le discours dominant (ex. Vinnari et Laine, 2017). D'autres considèrent que la constitution de mouvements sociaux internes au sein des entreprises ou des institutions peut avoir le potentiel subversif d'un « cheval de Troie » (Gray, 1992, p. 400) et amener à faire amorcer l'adoption et la mise en œuvre de changements radicaux notamment sur le plan sociétal (Clune et O'Dwyer, 2020). Une vigilance particulière devra cependant être apportée pour ne pas enfermer les échanges dans des débats techniques qui mèneraient à une fermeture du dialogue par l'imposition d'un cadre de pensée structurant au service d'une visée monologique de la comptabilité. Dans ce sens, Chenhall *et al.* (2013) montrent comment les débats sur la mécanique comptable des pratiques d'évaluation peuvent être improductifs et conduire à un « blocage » dans les échanges entre différents acteurs alors qu'un débat axé sur les principes sous-jacents à ces pratiques peut contribuer à faire émerger des propositions nouvelles. Enfin, Château Terrisse et Arnaud (2022) documentent le rôle des processus de gouvernance participative dans le déploiement de nouvelles formes de comptabilité. Pour les auteurs, le changement comptable peut passer par une remise en question des statuts des cabinets comptables qui, au lieu de reprendre les codes de la gouvernance actionnariale anglo-saxonne, pourraient s'inscrire dans une logique coopérative et promouvoir une gouvernance démocratique. C'est à cette condition, par la reconnaissance et la valorisation de la diversité des intérêts des parties prenantes en présence, que la technologie comptable pourrait permettre une remise en cause des hégémonies dominantes.

Au-delà de la manière d'organiser la dissonance au sein de la profession comptable, il s'agit de se demander qui doit jouer le rôle central du philosophe aidant les prisonniers à s'extraire de leurs chaînes dans la caverne de Platon pour les conduire vers la lumière et leur permettre d'accéder à la connaissance. Si les enseignants et enseignants-chercheurs sont susceptibles de pouvoir jouer ce rôle comme le suggèrent certains de nos résultats, la manière dont la comptabilité est actuellement enseignée semble au contraire contribuer à installer dès le plus jeune âge les futurs EC dans le monde de l'illusion. Ainsi, pour Boyce (2004), l'enseignement de la comptabilité continue d'être limité par des frontières disciplinaires étroitement définies mais mal conçues, et se concentre sur les techniques et les « compétences » de la pratique comptable.

La comptabilité s'est ainsi transformée en une discipline purement technique et s'est peu à peu vidée de sa substance éthique (Williams, 2002) et ce alors même que la plupart des problèmes comptables sont en réalité des problèmes moraux. En témoignent les propos de Sikka *et al.* (2007, p. 3) qui constatent qu'« *au-delà d'une vision technique et instrumentale de la comptabilité, il y a peu de discussions sur les théories, les principes, l'éthique, l'intérêt public, la mondialisation, les scandales ou la responsabilité sociale* » au sein des manuels de comptabilité. Il existe plusieurs voies pour améliorer l'enseignement de la comptabilité. Selon Chabrak et Craig (2013), l'introduction de cours d'éthique, peu présents dans les programmes actuels, pourrait permettre de redonner à la comptabilité sa dimension éthique. De même, ne plus présenter la comptabilité comme une technique neutre en mettant en avant son rôle social et politique est primordial (Chabrak et Craig, 2013). Pour Craig et Amernic (2002), il nous revient en tant qu'enseignants de résister à l'idéologie dominante du marché et de nourrir intellectuellement les étudiants pour favoriser le développement de leur esprit critique en les orientant vers une autre façon de faire et de penser la comptabilité et en les dotant de compétences utiles pour leur permettre de questionner le courant dominant (Chabrak et Craig, 2013). Seule une telle approche pourra permettre de former des futurs professionnels comptables capables de jouer un rôle dans la construction d'un système comptable donnant de la visibilité à la souffrance humaine et à la dégradation de l'environnement (Saravanamuthu, 2015).

Ainsi, à l'instar de Dermarkar et Gendron (2019), nous pensons que les chercheurs ne doivent pas « *négliger l'occasion privilégiée qui leur est offerte d'influencer les esprits – lorsqu'ils ont l'occasion d'enseigner, peu importe le cycle universitaire* » (p. 78). En ligne avec les propos de Dumay et Guthrie (2019, p. 2299), il semble aujourd'hui indispensable que les chercheurs quittent leur « *tour d'ivoire* » et participent à la nécessaire transformation de la société. Mener des recherches-interventions, siéger dans les conseils, vulgariser systématiquement leurs recherches, créer des collectifs de chercheurs critiques, autant de solutions qui pourraient permettre la « libération » de plus en plus d'EC et le renouveau nécessaire de la profession comptable. Si nous plaçons l'enseignant-chercheur au cœur du processus pour permettre le déploiement d'un véritable changement paradigmatique au sein de la profession, il ne faut pas oublier que les pouvoirs publics ont également un rôle à jouer. Cette recherche n'a pas permis d'explorer cette perspective parce que les normalisateurs n'ont pas été interviewés, ce qui ouvre une perspective de recherche future et complémentaire à nos travaux. Le choix qui a été fait de laisser le processus de normalisation comptable à un organisme privé semble conduire au déploiement d'un régime de normalisation spécifique. Or, ne doit-on pas

imaginer que l'acte de normalisation doit être le seul fait d'un organisme public permettant de laisser la comptabilité dans le registre du bien commun ? Voici une question à laquelle il serait intéressant de répondre dans le futur pour prolonger la présente recherche.

Références

- Amernic, J. et Craig, R. (2005). Roles and social construction of accounting in industrial relations. *The Journal of Industrial Relations*, 47(1), 77-92.
- Archel, P., Husillos, J. et Spence, C. (2011). The institutionalisation of unaccountability : Loading the dice of corporate social responsibility discourse. *Accounting Organizations & Society*, 36, 327-343.
- Arnold, P. et Hammond, T. (1994). The role of accounting in ideological conflict : Lessons from the South African divestment movement. *Accounting Organizations & Society*, 19(2), 111-126.
- Barthes, R. (1957). *Mythologies*. Éditions du Seuil.
- Bensadon, D. et Blum-Ebrard, A. (2022). Le principe de prudence dans la réglementation comptable française (XIX^e-XX^e siècles). *ACCRA*, 14(2), 5-25.
- Berland, N. et Pezet, A. (2009). Quand la comptabilité colonise l'économie et la société. Perspectives critiques dans les recherches en comptabilité, contrôle, audit. Dans D. Golsorkhi, I. Huault et B. Leca (dir.), *Les études critiques en management, une perspective française* (p. 131-162). Presses Universitaires de Laval.
- Blanchet, A. et Gotman, A. (2007). *L'enquête et ses méthodes : L'entretien*. Armand Colin.
- Boyce, G. (2004). Critical accounting education : Teaching and learning outside the circle. *Critical Perspectives on Accounting*, 15, 565-586.
- Brown, A. D. (1994). Politics, symbolic action and myth making in pursuit of legitimacy. *Organization Studies*, 15(6), 861-878.
- Brown, J. (2009). Democracy, sustainability and dialogic accounting technologies : Taking pluralism seriously. *Critical Perspectives on Accounting*, 20(3), 313-342.
- Brown, J. et Dillard, J. (2013). Critical accounting and communicative action : On the limits of consensual deliberation. *Critical Perspectives on Accounting*, 24(3), 176-190.
- Brown, J. et Dillard, J. (2015). Dialogical accountings for stakeholders : On opening up and closing down participatory accounting. *Journal of Management Studies*, 52(7), 961-985.
- Burlaud, A. et Colasse, B. (2010). Normalisation comptable internationale : le retour du politique ? *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 16(3), 153-175.
- de Cambourg, P. (2019). L'Autorité des normes comptables (ANC) et la recherche en comptabilité. *ACCRA*, 3(6), 83-90.

- Capron, M. (2005). *Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier*. La Découverte.
- Capron, M. (2006). Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier. *Management & sciences sociales*, 2, 115-131.
- Chabrak, N. et Craig, R. (2013). Students imaginings, cognitive dissonance and critical thinking. *Critical Perspectives on Accounting*, 24, 91-104.
- Chantiri, R. (2000). Les processus d'élaboration des normes comptables : proposition d'un cadre d'étude. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 6(3), 19-29.
- Chantiri-Chaudemanche, R. (2022). L'influence de la comptabilité des entreprises sur la comptabilité du secteur public : une approche différente de la convergence et de la normalisation en France et au niveau international. *Revue française d'administration publique*, 183(3), 771-788.
- Chantiri-Chaudemanche, R. et Kahloul, A. (2012). Les acteurs de la normalisation comptable internationale : une communauté épistémique ? *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 18(1), 9-37.
- Charriot, C. et Vidal, O. (2020). La prise en compte des enjeux environnementaux dans la comptabilité agricole : utopie ou nécessité ? *Audit Comptabilité Contrôle : Recherches Appliquées*, 2(8), 9-36.
- Château Terrisse, P. et Arnaud, C. (2022). Un cabinet comptable aux pratiques organisationnelles alternatives ? la première société coopérative d'intérêt collectif, cabinet d'expertise comptable. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 28(3), 81-121.
- Chauvey, J.-N., Naro, G. et Seigneur, A. (2015). Rhétorique et mythe de la performance globale - L'analyse des discours de la Global Reporting Initiative. *Critical Perspectives on Accounting*, 33, 79-91.
- Chenhall, R. H., Hall, M. et Smith, D. (2013). Performance measurement, modes of evaluation and the development of compromising accounts. *Accounting, Organizations & Society*, 38(4), 268-287.
- Chiapello, E. (2005). Les normes comptables comme institution du capitalisme. Une analyse du passage aux normes IFRS en Europe à partir de 2005. *Sociologie du Travail*, 47, 362-382.
- Chiapello, E. (2008). La construction comptable de l'économie. *Idées économiques et sociales*, 152, 26-34.
- Chiapello, E. (2013). Capitalism and its criticisms. Dans P. du Gay et G. Morgan (dir.), *New spirits of capitalism ? Crises, justifications, and dynamics* (p. 60-82). Oxford University Press.
- Clune, C. et O'Dwyer, B. (2020). Organizing dissonance through institutional work : The embedding of social and environmental accountability in an investment field. *Accounting, Organizations & Society*, 85, 101-130.
- Colasse, B. (2011). La crise de la normalisation comptable internationale, une crise intellectuelle. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 17(1), 156-164.
- Colasse, B. (2012). *Les fondements de la comptabilité*. La Découverte.

- Colasse, B. (2016). Comptabilité et vision de l'entreprise sur les normes comptables internationales. *Le Débat*, 192(5), 83-93.
- Colasse, B. et Déjean, F. (2022). Représentation comptable de l'entreprise et développement durable. *Alternatives économiques / L'économie politique*, 93(1), 20-33.
- Colasse, B. et Michaïlesco, C. (2021). Du discours des normalisateurs anglo-saxons sur la qualité de l'information comptable. *Audit Comptabilité Contrôle : Recherches Appliquées*, 11(2), 5-28.
- Corley, K. G. et Gioia, D. A. (2004). Identity ambiguity and change in the wake of a corporate spin-off. *Administrative Science Quarterly*, 49(2), 173-208.
- Craig, R. et Amernic, J. (2002). Accountability of accounting educators and the rhythm of the university : Resistance strategies for postmodern blues. *Accounting Education*, 11(2), 121-171.
- Déjean, F. (2021). Comptabilité et environnement : compter autrement. *Annales des Mines - Responsabilité et environnement*, 102(2), 69-72.
- Del Bucchia, C., Lancelot Miltgen, C., Antonia Russell, C. et Burlat, C. (2020). Empowerment as latent vulnerability in techno-mediated consumption journeys. *Journal of Business Research*, 124, 629-651.
- Demeestère, R. (2005). Pour une vue pragmatique de la comptabilité. *Revue Française de Gestion*, 157(4), 103-114.
- Dermarkar, S. et Gendron, Y. (2019). The incursion of neoliberalism into audit standard-setting arenas : A disproportionate influence ? *Accounting Auditing Control Comptabilité-Contrôle-Audit*, 2(25), 55-85.
- Dillard, J. et Vinnari, E. (2017). A case study of critique : Critical perspectives on critical accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 43, 88-109.
- Dillard, J. et Vinnari, E. (2019). Critical dialogical accountability : From accounting-based accountability to accountability-based accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 62, 16-38.
- Dumay, J. et Guthrie, J. (2019). Reflections on interdisciplinary critical intellectual capital accounting research - Multidisciplinary propositions for a new future. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(8), 2282-2306.
- Elage, A. et Mard, Y. (2018). Code de gouvernance et gestion des résultats comptables : le cas des sociétés françaises cotées. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 2(24), 113-147.
- Farjaudon, A.-L. et Morales, J. (2013). In search of consensus : The role of accounting in the definition and reproduction of dominant interests. *Critical Perspectives on Accounting*, 24(2), 154-171.
- Ferns, G., Amaeshi, K. et Lambert, A. (2019). Drilling their own graves : How the European oil and gas supermajors avoid sustainability tensions through myth-making. *Journal of Business Ethics*, 158, 201-231.
- Filby, I. et Willmott, H. (1988). Ideologies and contradictions in a public relations department : The seduction and impotence of living myth. *Organization Studies*, 9(3), 335-349.

- Flyvbjerg, B. (2001). *Making social science matter : Why social inquiry fails and how it can succeed again*. Cambridge University Press.
- Frémeaux, S. et Noël, C. (2015). Ethical norms and managerial culture : Which interactions ? The case of big four. *Accounting Auditing Control / Comptabilité-Contrôle-Audit*, 21(1), 45-70.
- Frémeaux, S., Puyou, F.-R. et Michelson, G. (2020). Beyond accountants as technocrats : A common good perspective. *Critical Perspectives on Accounting*, 67-68, 102054.
- de Gaulejac (2005). *La société malade de la gestion. Idéologie gestionnaire, pouvoir managérial et harcèlement social*. Éditions Le Seuil.
- Gendron, Y. (2009). Discussion of “the audit committee oversight process” : Advocating openness in accounting research. *Contemporary Accounting Research*, 26(1), 123-134.
- Gibassier, D., Rodrigue, M. et Arjaliès, D.-L. (2018). Integrated reporting is like God : no one has met Him, but everybody talks about Him” - The power of myths in the adoption of management innovations. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(5), 1349-1380.
- Gioia, D A., Corley, K. G. et Hamilton, A. L. (2012). Seeking qualitative rigor in inductive research : Notes on the Gioia methodology. *Organizational Research Methods*, 16(1), 15-31.
- Godowski, C., Nègre, E. et Verdier, M.-A. (2020). Toward dialogic accounting ? Public accountants’ assistance to works councils – A tool between hope and illusion. *Critical Perspectives on Accounting*, 69, 1-18.
- Gray, R. (1992). Accounting and environmentalism : An exploration of the challenge of gently accounting for accountability, transparency and sustainability. *Accounting, Organizations & Society*, 17(5), 399-425.
- Gray R. (2002). The social accounting project and Accounting Organizations and Society Privileging engagement, imaginings, new accountings and pragmatism over critique ? *Accounting, Organizations & Society*, 27(7), 687-708.
- Gray, R. et Bebbington, J. (2001). *Accounting for the environment*. SAGE Publications.
- Henderson, M. C., Oakes, M. G. et Smith, M. (2009). What Plato knew about Enron. *Journal of Business Ethics*, 86, 463-471.
- Himick, D. et Brivot, M. (2018). Carriers of ideas in accounting standard-setting and financialization : The role of epistemic communities. *Accounting, Organizations & Society*, 66, 29-44.
- Hines, R. D. (1988). Financial accounting : In communicating reality, we construct reality. *Accounting, Organizations & Society*, 13(3), 251-261.
- Jourdain, E. (2019). *Quelles normes comptables pour une société du commun ?* Éditions Charles Leopold Mayer.
- Kaufmann, J.-C. (2001). *L’entretien compréhensif*. Nathan.
- Kazmi, B.A., Leca, B. et Naccache, P. (2016). Is corporate social responsibility a new spirit of capitalism ? *Organization*, 23(5), 742-762.

- La Torre, M., Dumay, J., Antonio Rea, M. et Abhayawansa, S. (2020). A journey towards a safe harbour : The rhetorical process of the International Integrated Reporting Council. *The British Accounting Review*, 52(2), 100836.
- Lehman, G. (1999). Disclosing new worlds : A role for social and environmental accounting and auditing. *Accounting, Organizations & Society*, 24, 217-241.
- Lemarchand, Y. et Nikitin, M. (2009). Capitalisme et comptabilité. Dans B. Colasse (dir.), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle et audit* (p. 115-124). Economica.
- Libby, R., Rennekamp, K. M. et Seybert, N. (2015). Regulation and the interdependent roles of managers, auditors, and directors in earnings management and accounting choice. *Accounting, Organizations & Society*, 47, 25-42.
- Malsch, B. et 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.
- Maunder, K. T., et Burritt, R. L. (1991). Accounting and ecological crisis. *Accounting Auditing & Accountability Journal*, 4(3), 9-26.
- McKernan, J. F. (2007). Objectivity in accounting. *Accounting, Organizations & Society*, 32, 155-180.
- Morales, J. et Pezet, A. (2010). Les contrôleurs de gestion, « médiateurs » de la financiarisation. Étude ethnographique d'une entreprise de l'industrie aéronautique. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 16(1), 101-132.
- Morales, J. et Sponem, S. (2017). You too can have a critical perspective ! 25 years of Critical Perspectives on Accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 43, 149-166.
- Morgan, G. (1988). Accounting as reality construction : Towards a new epistemology for accounting practice. *Accounting, Organizations & Society*, 13(5), 477-485.
- Mouck, T. (2004). Institutional reality, financial reporting and the rules of the game. *Accounting, Organizations & Society*, 29(5&6), 525-541.
- Muller-Lagarde, Y. (2015). Les enjeux de la révision du cadre conceptuel du normalisateur comptable international. *Droit des sociétés*, 1, 6-9.
- Paillé, P. et Mucchielli, A. (2016). *L'analyse qualitative en sciences humaines et sociales* (4^e édition). Armand Colin.
- Palo, T., Mason, K. et Roscoe, P. (2020). Performing a myth to make a market : The construction of the 'magical world' of Santa. *Organization Studies*, 41(1), 53-75.
- Pesqueux, Y. (2018). Le mythe rationnel de la qualité totale. *Revue internationale de psychosociologie et de gestion des comportements organisationnels*, 58(XXIV), 155-169.
- Picard, C.-F., Durocher, S. et Gendron, Y. (2014). From meticulous professionals to superheroes of the business world : A historical portrait of a cultural change in the field of accountancy. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(1), 73-118.

- Platon (1995). *La République*, collection « Les Classiques de la Philosophie ». Le Livre de Poche.
- Rambaud, A. et 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.
- Richard, J. (2010). Comment la comptabilité modèle le capitalisme. *Le Débat*, 161(4), 53-64.
- Richard, J. et Rambaud, A. (2020). *Révolution comptable - pour une entreprise écologique et sociale*. Éditions de l'Atelier.
- Saravanamuthu, K. (2015). Instilling a sustainability ethos in accounting education through the transformative learning pedagogy : A case-study. *Critical Perspectives on Accounting*, 32, 1-36.
- Sikka, P., Haslam, C., Kyriacou, O. et Agrizzi, D. (2007). Professionalizing claims and the state of UK professional accounting education : Some evidence. *Accounting Education : an international journal*, 16(1), 3-21.
- Sikka, P. et Willmott, H. (1997). Practising critical accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 8, 149-165.
- Subtil-Geeraerts, N. (2016). *L'usage privilégié de la représentation chiffrée comme facteur de désresponsabilisation du manager*. Doctorat en Sciences de gestion, Conservatoire national des arts et métiers.
- Solomon, J.F. et Darby, L. (2005). Is private social, ethical and environmental reporting mythicizing or demythologizing reality ? *Accounting Forum*, 29(1), 27-47.
- Solomons, D. (1991). Accounting and social change : A neutralist view. *Accounting, Organizations & Society*, 16(3), 287-295.
- Spence, C. (2007). Social and environmental reporting and hegemonic discourse. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(6), 855-882.
- Tinker, T. (1991). The accountant as partisan. *Accounting, Organizations & Society*, 16(3), 297-310.
- Tinker, A.M., Merino, B.D. et Dale Neimark, M. (1982). The normative origins of positive theories ideology and accounting thought. *Accounting, Organizations & Society*, 7(2), 167-200.
- Van Maanen, J., Sørensen, J. B. et Mitchell, T. R. (2007). The interplay between theory and method. *Academy of Management Review*, 32(4), 1145-1154.
- Véron, N., Autret, M. et Galichon, A. (2004). *L'information financière en crise – Comptabilité et capitalisme*. Odile Jacob.
- Vinnari, E. et Dillard, J. (2016). (ANT)agonistics : Pluralistic politicization of, and by, accounting and its technologies. *Critical Perspectives on Accounting*, 39, 25-44.
- Vinnari, E. et Laine, M. (2017). The moral mechanism of counter accounts : The case of industrial animal production. *Accounting, Organizations & Society*, 57, 1-17.
- Williams, P. F. (2002). Accounting and the moral order : Justice, accounting, and legitimate moral authority. *Accounting and the Public Interest*, 2(1), 1-21.

Young, J. J. (2003). Constructing, persuading and silencing : the rhetoric of accounting standards. *Accounting, Organizations & Society*, 28, 621–638.

Young, J. J. (2014). Separating the political and technical : Accounting standard-setting and purification. *Contemporary Accounting Research*, 31(3), 713-747.

Annexes

Annexe 1. Guide d'entretiens individuels auprès des experts-comptables

La première phase de l'entretien visait à établir une relation de confiance avec l'interviewé propice à l'échange. Pour ce faire, nous avons choisi de débiter l'entretien par des questions générales sur l'interviewé dans le but de l'amener progressivement au cœur du sujet. Nous avons également garanti à l'interviewé son anonymat ainsi que la protection des informations fournies afin qu'il se sente libre de s'exprimer. La deuxième phase de l'entretien consistait en un échange autour des principaux concepts mobilisés dans le cadre de cette recherche : celui de neutralité et de normes. Enfin, dans une troisième phase, il s'agissait de présenter le projet de recherche et de recueillir le point de vue des répondants concernant les différents points soulevés au sein de celui-ci, notamment : « la norme comptable est-elle neutre ? » et « faut-il définir la notion de neutralité en comptabilité ? »

Date :

Heure de début :

Durée :

Nom de l'interviewé :

Nom de l'interviewer :

Phase liminaire

Merci d'avoir répondu favorablement à notre demande d'entretien. Nous souhaitons que cet entretien prenne la forme d'un entretien semi-dirigé vous permettant une liberté de parole quant aux thèmes que nous vous proposerons durant cet entretien. Les questions seront donc des questions ouvertes.

Dans le but d'assurer le traitement scientifique des entretiens (analyse de contenu), nous vous demandons l'autorisation d'enregistrer l'entretien. Que vous nous donniez l'autorisation ou non, nous vous garantissons l'anonymat de l'entretien dans nos différentes formes de communication et bien évidemment que les différents noms cités ne seront pas dévoilés au cours de la communication des résultats.

Pour vous remercier de votre participation à cette étude académique, nous nous proposons, si cela vous intéresse, de vous transmettre les résultats de celle-ci une fois la recherche menée à son terme. Êtes-vous intéressé(e) par la communication des résultats ?

Phase introductive

Nous vous avons sollicité dans le cadre d'un projet de recherche que nous menons actuellement sur le thème de la neutralité de la comptabilité.

Avant d'entrer dans le vif du sujet, pouvez-vous svp vous présenter en quelques mots (taille du cabinet dans lequel vous exercez ou avez exercé, nombre d'années d'expérience, missions quotidiennes, application des normes IFRS...)?

Questions

À votre avis, est-il intéressant de questionner le concept de neutralité en comptabilité ?

Qu'entendez-vous par norme ? Et par norme comptable ?

Comment définiriez-vous le concept de neutralité ?

Pour vous, la norme comptable est-elle neutre ?

Considérez-vous que ce concept est important et qu'il doit être défini ?
Oui/non pourquoi ?

Neutralité pour qui ? Par qui ? Comment ?

Quel lien avec l'information financière ?

L'IASB met au centre de son cadre conceptuel les investisseurs, est-ce que cela a pour vous un impact sur la neutralité des normes ?

Annexe 2. Structuration des données selon la méthode « à la Gioia »

	Concepts de 1 ^{er} ordre	Concepts de second ordre	Dimensions agrégées
Neutralité = Information non biaisée, sans parti pris	Définition polysémique du concept de neutralité	La neutralité : un référentiel commun gage de légitimité pour la profession comptable	<u>La neutralité, support d'une vision technique de la comptabilité, diffuse une image fidèle et incontestée du monde</u>
Neutralité = Conforme à la réglementation			
Neutralité en lien avec les principes comptables : « image fidèle », « exhaustivité », « comparabilité »			
Neutralité garantit la transparence, la compréhension et l'intelligibilité de l'information	Attachement au concept de neutralité		
Neutralité pour permettre la prise de décision			
Neutralité participant à la légitimation de la profession			
« Règles », « Cadre », « règles du jeu »	Normes comme manuel de construction des informations comptables	La neutralité : un problème technique d'application et non de construction	
Norme = consensus d'un traitement comptable			
Neutralité des normalisateurs			
Possibilité d'interprétations	Normes insuffisamment « cadrantes »		
Options possibles			
Langage parfois complexe			
Volonté de privilégier les intérêts du client	Volonté de préserver les intérêts du client	La neutralité comme véhicule de l' idéologie dominante	
Prise en compte des intérêts fiscaux			
Utilisation de la gestion des résultats			
Manque de neutralité du normalisateur concédé en lien avec le choix d'un focus sur les investisseurs	Intériorisation de l'idéologie financière du normalisateur par les professionnels		
... mais une logique financière assumée et justifiée			
Une prise en compte plus large des PP évoquée...	Fatalisme des professionnels face à la possibilité de changer les choses		
...mais reléguée au rang d'utopie			

Prise de conscience du lien entre comptabilité et capitalisme	Facteurs déclenchants de la prise de conscience	Critique et remise en cause de la vision politique du système comptable	<u>La remise en cause du mythe de l'image fidèle en comptabilité</u>
Dénonciation de la financiarisation à outrance de la comptabilité			
Urgence climatique			
Système comptable inadapté pour répondre aux défis sociétaux actuels	Déconstruction du modèle comptable traditionnel		
Modèle comptable déconnecté par rapport au réel			
Remise en cause du concept de neutralité			
Exploration d'autres horizons/ réseaux	Un apprentissage nouveau à l'extérieur du monde comptable	L'émergence d'une nouvelle forme de comptabilité pour répondre aux défis sociétaux	
Acquisition de nouvelles connaissances			
Rôle important de certains professeurs			
Neutralité définie par rapport à un objectif de pérennisation des conditions de vie	Vers une redéfinition des contours de la comptabilité		
Une comptabilité compatible avec la préservation du bien commun			
Des institutions comptables en retard par rapport aux défis sociétaux actuels	Imperméabilité des acteurs comptables actuels envers une transformation radicale du système comptable	L'EC : entre résignation et dialogue	
Une remise en question difficile des acteurs de la comptabilité source de résignation			
Risque de récupération instrumentale des questions sociétales par la profession			
Dialoguer avec les entreprises	Dialoguer de manière prudente avec les acteurs économiques		