



COMMUNICATIONS PUBLICITAIRES DES CABINETS D'AUDIT ET D'EXPERTISE COMPTABLE EN FRANCE : UNE ETUDE EXPLORATOIRE

Sana SAIDI, allocataire de recherche à l'IAE de Toulouse, chercheur CRG, 2 rue du Doyen
Gabriel Marty, 31042 Toulouse CEDEX, saidisaidi2001@yahoo.fr

Mohamed SELLAMI, professeur permanent à EDC Paris, chercheur OCRE et chercheur
associé CRC CNAM Paris, 70 Galerie des Damiers La Défense 1, 92415 Courbevoie Cedex,
mohamed.sellami@edcparis.edu

Résumé

Cette étude confirme l'existence des communications publicitaires menées par les cabinets d'audit et d'expertise comptable en France.

Les résultats de l'étude exploratoire révèlent que les cabinets français mènent ces communications dans les milieux politico-institutionnels (instances professionnelles, instances syndicales et instances de normalisation) et les milieux socioculturels (universités, écoles de commerce, associations, fondations, institutions culturelles, etc.).

MOTS CLES : communications publicitaires – milieu politico-institutionnel – milieu socioculturel.

Abstract : Advertising communications of audit firms in French : Exploratory analysis

This study determines the advertising communications conducted by audit firms in France.

The results of the exploratory study show that audit firms lead advertising communications in politico-institutional (professional authorities, syndical authorities and accounting standards authorities) and sociocultural environments (university, business schools, associations, foundations, cultural institutions, etc.).

KEY WORDS: Advertising communications – politico-institutional environment – sociocultural environment.

Introduction

A la suite de la déréglementation de la profession comptable aux Etats-Unis dans les années 1970, les professionnels de la comptabilité et de l'audit ont intégré la publicité dans leurs règles de communication tant au niveau institutionnel qu'individuel¹, une pratique totalement en porte-à-faux avec l'approche traditionnelle de la profession comptable (Herrbach 2000).

La publicité constitue un indice significatif de l'accroissement de la concurrence entre les groupements de cabinets d'audit internationaux (*Big*), alors que le marché anglo-saxon de l'audit et des services comptables est marqué dans sa globalité par une augmentation de la concentration générant une baisse de la concurrence entre les grands et les petits cabinets (Caban-Garcia et Cammack 2009).

Pour faire face à cette situation concurrentielle (entre les grands cabinets d'audit) et pour préserver leurs portefeuilles clients (pour tous les cabinets), les cabinets adoptent une logique économique et des valeurs allant au-delà de celles du professionnel traditionnel dont la tâche se limite à proposer des services d'audit et des services à valeur ajoutée à ses clients (Herrbach 2000). Ces valeurs se matérialisent, par exemple, par leur participation dans les organismes de normalisation (Burlaud et Colasse 2010). Conjointement à cette implication politique et institutionnelle, les cabinets d'audit et d'expertise comptable jouent un rôle social et culturel (Hendrickson 2001) leur permettant de promouvoir leurs activités auprès du « grand public ». Dans un tel contexte, la communication publicitaire et promotionnelle des cabinets d'audit et d'expertise comptable est plus que jamais d'actualité. Il en a résulté la publication des codes de déontologie des professionnels de l'audit et de la comptabilité qui sont entrés en vigueur simultanément en 2005 et en 2007. Par conséquent, Parthenay (2005, p. 1) précise qu'en France « *le dernier tabou est tombé puisque désormais l'interdiction de la publicité est supprimée par l'ordonnance de mars 2004 qui modifie l'ordonnance de 1945* ». De leur côté, Lemaignan et Lavefve (2005, p. 16) soulignent que « *la publicité est permise aux commissaires aux comptes...* ».

Ces pratiques étaient traditionnellement prohibées en France, si bien que la publicité des cabinets d'audit et d'expertise comptable n'était qu'institutionnelle. Néanmoins, après

¹ Aux Etats-Unis, la publicité collective et personnelle des professionnels de la comptabilité et de l'audit est permise.

l'adoption d'un code de bonne conduite par la CNCC et le CSOEC, la directive européenne sur les services prévoit que « ...les Etats membres suppriment les interdictions totales des communications commerciales pour les professions réglementées... » (article 24 de la directive du 12/12/2006) ouvrant ainsi la voie à une libération des pratiques publicitaires afin de renforcer la réputation de ces professions et des professionnels.

L'objectif de cet article consiste à confirmer l'existence des pratiques publicitaires et promotionnelles menées par les cabinets d'audit et d'expertise comptable en France. Ainsi, il s'articule en deux parties. En premier lieu, nous présentons une synthèse de la littérature examinant les communications publicitaires des cabinets d'audit et d'expertise comptable. Cette partie se conclut par l'énonciation d'un ensemble de pratiques menées par les cabinets identifié à partir de la littérature. En second lieu, nous procédons par une étude exploratoire afin de déterminer les actions menées par les cabinets français. Enfin, nous proposons une classification des milieux auxquels ils s'intéressent pour communiquer.

1. Les communications publicitaires : état de l'art

1.1. L'implication des cabinets d'audit et d'expertise comptable dans les instances de normalisation

L'introduction des collaborateurs² des cabinets d'audit et d'expertise comptable dans les instances de normalisation date depuis longtemps. Elle se matérialise à travers les postes qu'ils y occupent, le financement de ces instances, la participation aux votes des projets de normes d'audit et de comptabilité ainsi qu'au *due process*.

Concernant les postes occupés par les collaborateurs des cabinets, le rapport publié par l'*International Federation of Accountants (IFAC)* en 2007 fait référence à la composition de l'*IASSB* dont la majorité des membres affiliés sont des professionnels exerçant dans les cabinets d'audit et d'expertise comptable, notamment les *Big Four*. En outre, les associés des cabinets d'audit français se sont introduits dans la commission des normes professionnelles de la *Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC)*. En effet, ils ont commencé, à partir de la fin de 1980, l'intégration des normes internationales d'audit de

² Nous désignons par collaborateurs les professionnels, les associés et les salariés qui exercent au sein des cabinets d'audit et d'expertise comptable.

l'*International Auditing Practices Board (IAPC)* dans le référentiel français (Ramirez 2003). Le chercheur rajoute que les collaborateurs des cabinets anglo-saxons « ...sont également entrés officiellement au Conseil National de la Comptabilité (CNC), organisme public chargé en France de la normalisation comptable, après avoir participé officieusement à ses activités... Le CNC disposait déjà de l'assistance technique des directeurs de la doctrine des différents Big. Avec la réforme de 1996, la présidence de cet organisme, qui était traditionnellement assurée par un haut fonctionnaire, a échu à d'anciens associés de grands cabinets... » (Ramirez 2003, p. 77). Ces propos révèlent bel et bien que les cabinets jouent un rôle actif au sein des instances de normalisation.

Par ailleurs, creusant dans les publications de l'*International Accounting Standards Board (IASB)*, l'une des recommandations fournie par le rapport annuel publié en 2001 précise que les cabinets d'audit et d'expertise comptable, associés à d'autres entreprises, se sont engagés financièrement sur une durée de cinq ans dans le but d'assurer le « bon » fonctionnement de l'organisme de normalisation (IASCF 2005). En effet, les cabinets d'audit, notamment les Big, participent à hauteur de 22,42% dans les contributions accordées à l'IASB. Pour compléter son financement, l'organisme reçoit des fonds de la part des gouvernements, des banques, des institutions et des entreprises, dont nous citons les cabinets suivants *Chuo Aoyama Audit Corporation* (affilié à *PricewaterhouseCoopers*) et *Tohmatsu & Co* (affilié à *Deloitte Touche Tohmatsu*) (IASB 2001).

Quatre ans plus tard, le rapport de l'*International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF)* indique que le poids relatif des cabinets dans les fonds accordés à l'IASB tend à baisser pour atteindre 19% en 2005 ; toutefois, leur participation reste toujours élevée. Cette baisse pourrait s'expliquer doublement (Quéro 2006). *Primo*, l'effondrement d'*Andersen* a fait baisser la participation des cabinets d'audit de un million de dollars par an. *Secundo*, l'augmentation des participations des autres donateurs fait diluer les ressources accordées par les *Big Four*. D'autres fonds sont accordés par les entreprises « *supporters* » dont nous citons les cabinets *BDO International*, *Grant Thornton*, *Mazars*, *Shin Nihon* (affilié à *Ernst & Young*) et *Tohmatsu & Co* (affilié à *Deloitte Touche Tohmatsu*).

Concernant l'implication des cabinets dans le *due process*, elle a suscité l'attention de plusieurs chercheurs (Abekah 2003, Colasse 2004, Zijl et Bradbury 2005 et Chantiri et Kahloul 2010, Burlaud et Colasse 2010). Dans le contexte canadien, Abekah (2003) montre que les cabinets d'audit et d'expertise comptable sont plus impliqués dans le *due process* par

rapport aux autres participants (entreprises publiques et États). Ainsi, leur taux global de participation s'élève à 34% en 1996. En outre, l'auteur montre que le degré d'implication des cabinets dans le processus d'élaboration des normes diffère selon l'objet des normes. Par ailleurs, Colasse (2004) et Burlaud et Colasse (2010) soulignent que l'IASC/IASB est constitué de membres qui disposent de ressources financières ou de compétences techniques suffisantes. Il s'agit des associés des *Big Four* qui exercent une influence notable sur l'IASC/IASB. A titre d'exemple, Colasse (2004, p. 35) notifie que « *Bien qu'elle soit à prouver, on peut penser que, dans le contexte du due process, l'influence directe ou indirecte des Big four sur les travaux de l'IASC/IASB n'est pas négligeable; ils ont en effet les ressources doctrinales et financières nécessaires pour une participation et un lobbying efficaces* ». De leur côté, Zijl et Bradbury (2005) étudient les décisions d'adopter les normes *International Financial Reporting Standards* (IFRS), en Nouvelle-Zélande. Dans ce cadre, les auteurs précisent qu'en 2002, les associés des cabinets *PricewaterhouseCoopers, KPMG, Deloitte Touche Tohmatsu* et *Ernst & Young* participent dans le projet d'élaboration des normes. Enfin, Chantiri et Kahloul (2010) analysent dans leur article l'expertise des participants au *due process* en se référant à leurs parcours professionnels notamment aux postes qu'ils occupent. Les principaux résultats précisent que les membres de l'IASC/IASB issus des cabinets sont pour la plupart des associés des *Big*. Plus précisément, 52% des membres de l'IASC/IASB proviennent des grands cabinets. Ils sont généralement impliqués dans le service chargé des normes IFRS au sein de leurs cabinets. Il s'agit des « *...personnes les plus à même de suivre la normalisation comptable internationale...* » (Chantiri et Kahloul 2010, p. 21).

Conjointement à leur participation dans le *due process*, les professionnels de la comptabilité et de l'audit votent des projets de normes au sein des instances de normalisation. Le comportement de vote a fait l'objet de plusieurs travaux (Meyer 1974, Rockness et Nikolai 1977 et McEnroe 1994) examinant le *lobbying* des membres de cabinets dans les instances de normalisation. Les principaux résultats révèlent l'existence d'un alignement entre le comportement de vote des collaborateurs des cabinets impliqués dans les instances de normalisation et les attentes de leurs entreprises clientes, traduction de la pression que ces dernières exercent (Hussein et Ketz 1991). De plus, certains chercheurs (McEnroe et Nikolai 1983) précisent que les avis des collaborateurs des cabinets orientent mais n'affectent pas les décisions de promulgation de nouvelles normes.

1.2. L'implication des cabinets d'audit et d'expertise comptable dans les instances professionnelles

L'audit et la comptabilité constituent des activités encadrées par la réglementation. Ainsi, les instances professionnelles jouent un rôle très important dans l'exercice de la profession. Ces instances créent les règles et contrôlent les acteurs. Certaines recherches portent sur la création et le développement de ces instances, ainsi que leurs rôles (Mikol 1993 et Casta et Mikol 1999, Scheid 2000, Ramirez 2003, Touchelay 2005 et 2006 et Rossignol et Saboly 2010) et comparent les pratiques d'audit des différents pays (Scheid et Standish 1989, Stolowy et al. 2003).

En France, les instances professionnelles sont principalement la CNCC et l'OEC³. Par ailleurs, nous citons le H3C, en tant qu'autorité de contrôle externe à la profession. Le H3C est institué auprès du Garde des Sceaux. Il assure la surveillance de la profession avec le concours de la CNCC.

Au sein de la CNCC et l'OEC, sont constitués des organes chargés d'élaborer la doctrine professionnelle, des commissions comme le comité de normes professionnelles et le groupe de travail de contact politique. Ils rassemblent un nombre important de professionnels dont certains jouent un rôle actif. Ils sont des commissaires aux comptes et des experts-comptables qui sont élus ou nommés. C'est ainsi que les cabinets d'audit et d'expertise comptable participent aux institutions professionnelles. Toutefois, à notre connaissance, ce sujet n'a pas été suffisamment exploité dans la littérature académique. C'est pour cette raison que nous nous limitons aux constats avancés par Ramirez (2003) et De Beelde et al. (2003) sur ce sujet.

Ramirez (2003, p. 77) précise que « ...les représentants des grands cabinets anglo-saxons se sont ainsi installés à la commission des normes professionnelles de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes en contribuant à intégrer, à partir de la fin des années 1980, les normes internationales d'audit de l'IAPC (International Auditing Practices Board) dans le référentiel français ».

³ Il est nécessaire de préciser que dans le contexte français, aussi bien la CNCC et l'OEC sont composés de diverses commissions.

De leur côté, De Beelde et al. (2003) soulignent que les associés des grands cabinets d'audit sont de plus en plus présents en tant qu'élus au sein des CSOEC/CROEC et des CNCC/CRCC. En effet, les auteurs notifient que «...les représentants des Big Four sont aujourd'hui nombreux à détenir des mandats électifs » bien qu'ils ne participaient pas vers les années 1980 aux élections qui se déroulaient dans ces institutions (De Beelde et al. 2003, p.13).

1.3. L'implication des cabinets d'audit et d'expertise comptable dans les instances syndicales

En France, des modes de représentation alternatifs aux instances professionnelles y existent. Il s'agit des syndicats. La profession comptable française en compte essentiellement deux. Il s'agit de l'Institut Français des Experts-Comptables (IFEC) et des Experts-Comptables et Commissaires aux comptes de France (ECF).

Fondé le 21 mai 1962, l'IFEC est le premier syndicat patronal de la profession comptable. Sa création résulte de la volonté de réaliser une profession comptable libérale regroupée en une seule institution (Rossignol et Saboly 2010). Il compte plus de 4 000 adhérents qui sont répartis dans 26 sections régionales. Ce syndicat regroupe les experts-comptables diplômés et représente tous les modes d'exercice de la profession d'expertise comptable et de commissariat aux comptes. Il a deux missions distinctes. Il s'agit de défendre activement les intérêts des professionnels et de répondre à leurs attentes. L'IFEC se définit comme « *le syndicat politique des experts-comptables et des commissaires aux comptes* » (site de l'IFEC). Toutefois, il s'avère qu'en pratique, l'IFEC se préoccupe seulement des intérêts des grands cabinets d'audit et d'expertise comptable plutôt que ceux des petits et moyens cabinets.

Par ailleurs, fondé après la Seconde Guerre mondiale, l'Institut National des Syndicats d'Experts-Comptables et de Comptables Agréés (INSECCA) a pour objectif d'assurer l'égalité de traitement entre les comptables agréés et les experts-comptables. Néanmoins, l'évolution du marché de l'audit et d'expertise comptable a entraîné la modification de la structure hiérarchique du champ professionnel et l'INSECCA s'est engagé à défendre les petits comptables libéraux ayant de petites structures, en 1979. Enfin, vers les années 1980, nous avons assisté à la disparition graduelle des comptables agréés. Ainsi, en 1988, l'INSECCA a été remplacé par la dénomination d'ECF (Ramirez 2003).

Au global, le fonctionnement de l'IFEC et de l'ECF nécessite l'implication des experts-comptables et des commissaires aux comptes issus de « grosses structures » mais aussi des petits et moyens cabinets d'audit et d'expertise comptable.

1.4. L'implication des collaborateurs des cabinets d'audit et d'expertise comptable dans les publications

Dans le contexte français, il existe des initiatives prises par les cabinets d'audit et d'expertise comptable, notamment internationaux, dans le but d'améliorer l'enseignement des techniques comptables. Notifions qu'à partir 1979, le cabinet BEFEC, désigné aujourd'hui sous la dénomination de *PricewaterhouseCoopers*, publie un ouvrage intitulé « *Audit et contrôle des comptes* ». Ce livre est destiné tant aux praticiens qu'aux académiques. Il fournit un *listing* des règles d'audit utilisées par les cabinets (De Beelde et al. 2003 et 2006).

Par ailleurs, Zeff (1986 et 2003a) constituent, à notre connaissance, les seules références bibliographiques ayant examiné la participation des cabinets d'audit et d'expertise comptable et de leurs associés dans les publications académiques et professionnelles, bien que l'auteur se focalise dans ses travaux sur les cabinets à grands effectifs. La littérature est, donc, marquée par une pénurie d'études portant ce thème de recherche.

Aux Etats-Unis, les études de Zeff (1986, 2003a et 2003b) examinent la volonté des collaborateurs des *Big* à rédiger des publications académiques et professionnelles. Ces études précisent que l'évolution des publications des *Big* se présente en trois phases qui couvrent trois décennies distinctes (Zeff 1986).

La première phase porte sur les années 1960. Pendant cette période, l'*APB* est considéré comme un organisme de normalisation actif et intervient dans différents domaines. En effet, il avait initié un milieu favorable aux discussions entre académiques et professionnels (Zeff 2003a). A cet égard, les grands cabinets d'audit, membres de l'*APB*, se sont introduits graduellement dans les forums publics, la publication des articles et des ouvrages portant sur les principes comptables. Selon Zeff (2003a), il y a eu un changement considérable en termes d'orientation des thèmes d'intérêt des cabinets qui se focalisaient, traditionnellement, sur les aspects pratiques de la comptabilité et de l'audit. En effet, avec l'intervention de l'*APB*, les cabinets publient non seulement des articles dans les revues académiques portant sur les recherches normatives en comptabilité et en audit, mais ils ont, de même, entrepris des

dialogues avec les académiques. Les cabinets d'audit multinationaux participaient, de même, aux conférences se déroulant dans certaines universités telles que *Ohio State*, *City University of New York et Tulsa*. De plus, ils attribuaient des fonds pour sponsoriser les publications des universitaires. A titre d'illustration, Zeff (1986) précise qu'au début des années 1960, *Arthur Andersen & Co* publiait des livrets (*booklets*) destinés aux académiques, aux praticiens et aux entreprises auditées dans lesquels il développe son opinion quant à l'adoption des principes comptables par les cabinets d'audit. Plus précisément, l'étude d'*Arthur Andersen & Co* se base sur un ensemble d'interviews de ses collaborateurs. De plus, en 1967, suite aux avis mitigés sur les modalités techniques portant sur la déduction des impôts sur les bénéficiaires, *Price Waterhouse* avait produit un livret. De sa part, en réaction à la publication de *Price Waterhouse*, *Coopers & Lybrand* avait publié un livret dans lequel il exprime son opinion sur ce sujet « *Issue [9]* ».

Concernant la deuxième phase qui s'étend sur la période allant de 1970 jusqu'à 1980, elle a été marquée par le communiqué de l'AICPA intitulé « *Trueblood Study Group* ». Ce communiqué englobe l'ensemble des informations portant sur les objectifs des états financiers. De leur côté, quatre parmi les *Big Eight* publiaient, entre 1971 et 1973, un ensemble de livrets dans le but de renforcer leurs positions institutionnelles. Ils se sont centrés sur des sujets de controverse ayant trait à la présentation des informations comptables dans des situations particulières telles que le crédit bail, l'écart de conversion en devises et le changement de méthodes comptables. Par ailleurs, *Deloitte Haskins & Sells* avait commenté les initiatives du FASB et du SEC dans son bulletin d'information hebdomadaire intitulé « *The Week in Review* » alors que deux cabinets d'audit multinationaux (*Ernst & Whinney et Touche Ross & Co.*) étaient moins largement préoccupés par les publications, entre 1971 et 1978. Notons toutefois que, comme réponse au *Trueblood*, *Ernst & Whinney* avait diffusé, en 1972, un bulletin d'information dans lequel il interprète la comptabilisation à la valeur actuelle. De plus, en 1975, *Touche Ross & Co.* avait publié un livre intitulé « *Economic Reality in Financial Reporting* » et l'accompagnait d'un film pour sensibiliser le grand public ainsi que le marché de l'audit sur les dilemmes de la comptabilisation à la valeur historique et actuelle. De même, ce cabinet avait reproduit un bulletin d'information « *In Perspective* » qui porte sur les conséquences des décisions du FASB.

Enfin, la troisième phase couvre le début des années 1980. Dans ce sens, les travaux de Zeff (1986 et 2003a) précisent qu'à cette période, l'ensemble des cabinets d'audit internationaux

avaient changé l'orientation de leurs programmes de publication vers des études plutôt descriptives et des publications répondant aux attentes de leurs clients. Ainsi, l'auteur indique que les *Big Eight*, qui se sont intéressés aux aspects normatifs de la comptabilité, sont, de plus en plus, incités à publier des articles axés sur l'aspect pratique pour éviter les sujets de controverse dans les milieux académiques et professionnels. De plus, suite à la compétitivité accrue de l'offre des services d'audit, les *Big* se sont écartés des sujets de controverse qui affectaient leur réputation et image de marque. Ils se sont, donc, introduits davantage dans le milieu académique pour renforcer leur notoriété. Cette situation leur a permis d'acquérir une position considérable sur le marché de l'audit et de diversifier leur portefeuille de client (Zeff 1986). Globalement, les publications marquant cette période portent sur les communiqués du *FASB* qui guident l'implantation des *Big Eight* et contrôlent notamment leur pratique comptable.

1.5. L'implication des cabinets d'audit et d'expertise comptable dans les établissements d'enseignement supérieur

Certains chercheurs (Russell et Glezen 1984, Levy 1988, Tang et al. 1990, etc.) se sont intéressés à la relation de partenariat entre les grands cabinets d'audit et d'expertise comptable et les établissements d'enseignement supérieur ayant des chaires de comptabilité.

Russell et Glezen (1984) étudient l'effet des partenariats entre les *Big Eight* et le milieu académique sur la liberté et l'indépendance des enseignants. Les principaux résultats révèlent que les programmes de comptabilité enseignés sont fortement influencés par les directives des cabinets. Cette dépendance se justifie par l'importance des fonds alloués aux universitaires. Notons toutefois que les cabinets d'audit multinationaux bénéficient indirectement des fonds accordés aux chaires de comptabilité. En effet, la mise en place des programmes de comptabilité reflète la superposition de la formation des étudiants aux attentes des professionnels comptables. De plus, Russell et Glezen (1984) précisent aussi que les enseignants-chercheurs tendent à s'aligner sur les recommandations des grands cabinets d'audit. En outre, les chercheurs soulignent que les expériences professionnelles antérieures acquises par certains enseignants au sein des cabinets d'audit internationaux renforcent la position des multinationaux dans le milieu académique. Ce dernier devient un milieu attrayant aussi bien pour les étudiants que pour les enseignants. Au final, l'étude montre que les académiques jouent un rôle dans le développement des cabinets d'audit internationaux. Ainsi,

le milieu académique participe, implicitement, à renforcer les parts de marché des *Big* sur le marché de l'audit.

De leur côté, Pasewark et al. (1989) se sont intéressés à l'étude de l'effet de l'expérience acquise par les étudiants dans les grands cabinets sur la probabilité que leur candidature soit retenue lors d'une campagne de recrutement réalisée au sein des écoles et des universités ayant une chaire de comptabilité. Les résultats montrent que ces étudiants sont parrainés par les cabinets d'audit nationaux et internationaux, les entreprises publiques et privées au cours de leur cursus universitaire. Pour ce faire, les chercheurs procèdent à une étude comparative entre deux groupes d'individus. Le premier est composé par des étudiants ayant acquis une expérience dans les grands cabinets d'audit lors de leur cursus universitaire. Le second englobe les étudiants qui ont suivi un cursus purement académique. Plus précisément, Pasewark et al. (1989) proposent deux ratios pour mesurer le niveau d'expérience des jeunes diplômés au sein du marché de travail, à savoir le ratio nombre d'emplois offerts / nombre de candidatures présentées par les étudiants non affiliés à une université parrainée et le ratio nombre de candidatures présentées par les étudiants non affiliés à une université parrainée / nombre d'entretiens réalisés dans une université parrainée lors des campagnes de recrutement. En se basant sur le test de comparaison de variance *ANCOVA* entre les deux groupes, les auteurs précisent que, lors d'une campagne de recrutement, les étudiants ayant réalisé un stage dans les cabinets ont un accès plus facile aux dites entreprises.

Par ailleurs, aussi bien l'*AICPA* que les cabinets d'audit se sont intéressés, vers les années 1960, à l'enseignement et ont révisé les programmes de comptabilité. Une première tentative de réforme de l'enseignement a été proposée vers la fin des années 1980. Ainsi, les *Big Eight* avaient publié « *The White Paper* ». Il s'agit d'un rapport englobant l'ensemble des recommandations qui visent à améliorer l'enseignement de la comptabilité. Plus précisément, ce communiqué a pour objectif de faire le point sur le degré d'implication des praticiens dans les écoles et les universités ayant une chaire de comptabilité. En effet, selon *Arthur Andersen & Co* et al. (1989), le succès et le développement de l'enseignement de la comptabilité sont fortement dépendants du degré d'implication des cabinets dans le milieu académique. A titre d'exemple, *Arthur Andersen & Co* et al. (1989) soulignent qu'ils ont accordé des fonds aux académiques pour un montant de quatre millions de dollars. Cette somme est globalement allouée aux universités et aux écoles spécialisées dans l'enseignement des futurs comptables et auditeurs.

Ces propos sont, de même, confirmés par Tang et al. (1990). Les auteurs mènent une étude qualitative qui consiste à adresser un questionnaire aux enseignants affiliés à 38 universités ayant 60 chaires de comptabilité. Les résultats révèlent l'importance des fonds, des subventions et des cotisations annuelles accordés par les professionnels comptables pour les universités. Ces ressources financières sont engagées dans le but d'assurer le bon déroulement de leurs programmes d'enseignement et de recherche.

Suite au partenariat proposé par le cabinet *Coopers & Lybrand* avec la chaire de comptabilité de *Bentley College's*, Levy (1988) examine les actions et les recommandations émanant des *Big* dans le but d'améliorer l'enseignement de la comptabilité. Les résultats révèlent que le cabinet d'audit *Coopers & Lybrand* dispose d'une forte implication dans l'université de *Bentley College's*. Elle se matérialise par les fonds et les donations accordés par les *Big* afin d'encourager l'enseignement de la comptabilité. En outre, l'auteur évoque d'autres actions entreprises par les *Big*. En premier lieu, le cabinet *Coopers & Lybrand* procède à une intégration participative des étudiants dans les équipes de travail et dans les réunions nationales et internationales portant sur l'application des normes comptables afin de les inciter à adopter une vision objective et critique sur les pratiques comptables. En deuxième lieu, le cabinet d'audit facilite l'accès des étudiants aux publications et aux notes internes afin de les familiariser aux pratiques courantes d'audit.

En 2000, les *Big Five*, l'IMA, l'AICPA et l'AAA subventionnaient l'étude de Sacks et Albrecht intitulée « *Accounting Education : Charting the Course through a Perilous Future* ». L'ouvrage de Sacks et Albrecht (2000) a une double visée. Dans un premier temps, les auteurs mettent en exergue les faiblesses liées à l'environnement académique. Dans un second temps, Sacks et Albrecht (2000) sensibilisent les enseignants-chercheurs aux difficultés rencontrées par les jeunes diplômés pendant leur cursus universitaire. Les auteurs proposent quelques recommandations nécessaires pour soutenir le milieu académique et assurer, par conséquent, une formation répondant aux exigences du marché de l'audit.

De son côté, Hendrickson (2001) propose d'explorer les rapports de force existants entre les auditeurs et les académiques. Dans ce sens, l'auteur s'interroge sur le rôle des instances de normalisation, principalement l'AICPA, ainsi que celui des cabinets dans le milieu universitaire. Pour ce faire, en se basant sur une analyse descriptive, le chercheur reproduit les initiatives entreprises par les professionnels issus des cabinets et de l'AICPA dans les établissements d'enseignement supérieur. D'une part, l'AICPA et les associés des *Big* mettent

à la disposition des académiques des fonds pour améliorer leurs formations. Ainsi, ces deux types d'acteurs exercent une influence directe sur les professeurs, les programmes d'enseignement de la comptabilité et de l'audit et les carrières des étudiants en comptabilité (Hendrickson 2001). D'autre part, suite aux changements liés à l'environnement académique, les praticiens ne sont plus impliqués directement dans l'enseignement de la comptabilité et ne sont, par conséquent, plus affiliés à l'AAA. De ce fait, l'association AAA se trouve incapable d'assurer le financement de l'enseignement de la comptabilité. Cette situation incite les académiques à recourir à l'AICPA et aux cabinets d'audit pour collecter des fonds nécessaires à la survie de l'enseignement de la comptabilité et, par conséquent, de la profession comptable.

Dans le contexte français, De Beelde et al. (2003 et 2006) mènent une étude qui a pour objectif de comprendre comment et pourquoi les cabinets d'audit internationaux sont devenus dominants. Leur principal résultat montre que le succès des *Big* dépend de leur politique de recrutement. En effet, les auteurs constatent que, depuis la fin des années 1960, les grands cabinets d'audit optent pour le recrutement d'un personnel qualifié; ainsi, ils favorisent l'intégration d'un *input* de qualité, généralement, issu des grandes écoles de gestion⁴. En outre, les chercheurs font le point sur l'existence d'une initiative émanant des milieux professionnel et institutionnel, en 1983 et portant sur l'amélioration des programmes d'enseignement de la comptabilité. Les chercheurs évoquent l'existence d'une collaboration entre l'université de Paris Dauphine, la CNCC, l'OECCA, le CNC (et, depuis 2009, l'Autorité des Normes Comptables) ainsi que les grands cabinets d'audit. L'objet de ce partenariat est de mettre en place un programme de formation professionnelle initiant les étudiants aux pratiques internationales d'audit comptable et financier. Le Diplôme d'Etudes Supérieures Spécialisées (DESS) s'intitule « *Programme international d'audit comptable et financier des organisations publiques et privées* ».

⁴ Selon De Beelde et al. (2003), le personnel engagé dans les cabinets d'audit internationaux dispose, généralement, d'une qualification académique et pratique et d'une maîtrise fluide de la langue anglaise.

1.6. L'implication des cabinets d'audit et d'expertise comptable dans le mécénat social et culturel

Par mécénat social et culturel, nous faisons référence aux dons et aux subventions accordés aux institutions culturelles et sociales telles que les musées, les orchestres, les théâtres, les associations et les fondations.

La littérature académique étant marquée, à notre connaissance, par l'absence de travaux examinant le mécénat exercé par les cabinets d'audit et d'expertise comptable, nous nous sommes alors référés à l'examen de certains dossiers de presses, de rapports annuels et de lettres d'informations publiés par les professionnels comptables ainsi que leurs instances professionnelles. Ainsi, une avalanche d'études rédigées par ces derniers apparaît à partir de 2007.

Pour 2006, Mazars s'est proposé de travailler avec l'UNESCO. De plus, Mazars (2007) précise que le groupe s'engage auprès de l'UNESCO et de l'association « Vocations Patrimoine » dans l'opération internationale « *Managers des sites du patrimoine mondial* ». Le groupe mène aussi des opérations de mécénat autour de ses cartes de vœux. Il organise, à titre d'illustration, des concours menés auprès des principales écoles d'art et de design européen, ainsi que des actions de mécénat finançant les ateliers de création pour des enfants malades.

De sa part, le groupe Grant-Thornton poursuit en 2007 sa politique de mécénat et de dons et de subventions accordés aux institutions culturelles, économiques et sociales. A titre d'exemple, ce cabinet est, depuis 2004, l'un des fondateurs du « Cercle Louvre Entreprises » ayant pour objectif de soutenir le musée du Louvre dans ses missions patrimoniales, sociales et éducatives. Plus précisément, il contribue au développement des projets scientifiques et l'acquisition des œuvres d'art. De plus, Grant-Thornton a collaboré avec le musée des « *Beaux Arts Saint-Pierre* » de Lyon en soutenant une exposition intitulée « *Le temps de la peinture, Lyon 1800-1914* ». S'associant au Palais des Beaux Arts de Lille, le cabinet a aussi soutenu en 2008 l'exposition « *Les Caprices de Goya* ». Celle-ci présente les quatre-vingt estampes réalisées par Francisco de Goya et les œuvres de Morimura et de Chapman. Par ailleurs, le cabinet d'audit porte un intérêt aux orchestres en France. Il accompagne et soutient l'« *Orchestre Lamoureux* ». En outre, Grant-Thornton, mécène de la « *Comédie Française* » est encore actif pour produire et exploiter le spectacle « *Vie du Grand Dom Quichotte et du*

Gros Sancho Pança ». En outre, Grant-Thornton participe à un projet sportif organisé par des femmes à travers le monde entier et porte sur « *Le Rallye Aïcha des Gazelles* ». La mission du cabinet est de parrainer deux femmes parcourant en onze jours un itinéraire balisé au cœur du Sahara marocain. Corollairement, le cabinet joue un rôle de soutien aux associations à travers, par exemple, son financement accordé à l'Association Nationale des Directeurs Financiers et de Contrôle de Gestion (DFCG).

Quant aux experts-comptables, la signature du 22 novembre 2006, d'un protocole national portant sur le développement du mécénat culturel entre le Ministère de la culture et de la communication et le CSOEC a renforcé l'implication des professionnels de l'expertise comptable dans le milieu culturel. Dans ce sens, le Conseil Régional de Picardie –Ardennes (2007) précise que le mécénat est un vecteur de communication approprié à la profession comptable en France. Il permet de valoriser le cabinet auprès de ses clients en tant qu'entreprises citoyennes.

De même, le CROEC de Montpellier (2007), notifie que « *le développement économique des régions est indissociable de la valorisation de leur patrimoine culturel, de l'encouragement aux initiatives des entreprises, des élus locaux et des particuliers qui y contribuent et de la mise en œuvre des solutions juridiques et fiscales adaptées* ».

Par ailleurs, dans son communiqué de presse de septembre 2008, KPMG souligne son premier engagement dans un programme de soutien en faveur du château de Versailles finançant l'acquisition d'un trésor national. Il s'agit de la console de l'appartement du Dauphin, fils du roi Louis XVI et de Marie-Antoinette. Grâce au mécénat du cabinet d'audit KPMG, cette pièce historique reconnue comme trésor national, réintègre les collections du château de Versailles.

De son côté, Baker Tilly France mène en 2009 les actions socioculturelles en proposant les démarches suivantes [1] un partenariat avec la fondation de la 2^{ième} chance. Il traduit les engagements de proximité et l'investissement humain des membres du réseau à travers des actions concrètes, durables et responsables [2] le mécénat culturel élaboré en collaboration avec plusieurs cabinets organisant régulièrement des vernissages et des expositions.

Issu de Baker Tilly France (2009, p.2), Pascal Ferron précise que « *Cette croissance n'est possible que par le dynamisme et le professionnalisme de chacun des cabinets sur le terrain. En ce début d'année, le choix de BM&A et de Montiel- Laborde de nous rejoindre consacre le*

bien-fondé de notre stratégie. Ce dont je suis également particulièrement heureux, c'est que cette croissance va de pair avec un engagement humain et culturel. Concilier l'économie et l'humain, c'est possible, nous le faisons et nous allons continuer à le faire. »

Enfin, engagée depuis les années 2000 dans un partenariat avec l'association « Planète Urgence », la fondation *PricewaterhouseCoopers* propose de renforcer son action dans le champ de la solidarité. Elle soutient plusieurs projets liés aux associations⁵.

Corollairement, la fondation accompagne ses collaborateurs dans le cadre de l'opération « *Votre projet - Notre projet* » en soutenant leurs engagements sociétaux par l'apport d'aides financières sur des projets ciblés. En 2009, seulement treize projets sont retenus sur vingt sept demandes de soutien. Par ailleurs, la fondation accorde également des dons et des subventions à « *Cheer up* » et « *Solidarités Sida* ». Elle contribue dans l'exposition « *Marie-Antoinette* » au Grand Palais à Paris en 2008. En outre, elle est le mécène principal de l'exposition consacrée à « *La collection de pastels du musée d'Orsay* » en 2008-2009. Enfin, elle soutient l'exposition « *Le bijou Arts Déco* » au Musée des Arts Décoratifs.

Au global, ce paragraphe a pour mission de faire le tour de la littérature relative aux communications publicitaires et promotionnelles des cabinets d'audit et d'expertise comptable. Il en découle que ce champ de recherche est peu exploré par la littérature académique qui est centrée sur les grands cabinets d'audit et d'expertise comptable.

Les rapports, les études et les travaux de recherche révèlent que les professionnels de la comptabilité et de l'audit sont impliqués dans l'environnement réglementaire et institutionnel à travers leur introduction au sein des instances professionnelles, syndicales et de normalisation et leur implication dans les formations professionnelles des comptables et des auditeurs. De plus, les acteurs incontournables de la profession comptable sont présents dans le milieu académique, les actions de mécénats culturels et participent aussi dans les publications professionnelles et académiques.

Eu égard de l'absence de travaux exhaustifs, à notre connaissance, examinant l'ensemble des communications publicitaires et promotionnelles des cabinets français. Une étude exploratoire auprès des professionnels de la comptabilité et de l'audit en France, s'interrogeant sur l'existence de ces communications et leur étendue dans les cabinets, mérite d'être menée.

⁵ Les associations sont les suivantes: *Alafia Nati, Valdocco, Le Chœur des Enfants du Monde (Union des familles de Tourcoing), Aide à l'Enfance Tibétaine, Africa Femmes Solidaires, Dunes d'Espoir, Frateli, Fondation Hospitalière Sainte-Marie, Note et Bien, Rythme en Jouet, Pour un Sourire d'Enfant, Un Parrain, un emploi et Pour la Vie.*

2. L'identification des communications publicitaires en France : une étude exploratoire

Dans l'article 12 issu du décret du 27 décembre 2007, le législateur définit le périmètre des actions qui pourraient être menées par les cabinets d'audit et d'expertise comptable. Il s'agit des modes de communication, telles que la participation à des colloques, séminaires ou autres manifestations universitaires ou scientifiques, qui ne se livrent pas à des actes assimilables à du démarchage. De plus, ces modes de communication doivent véhiculer une expression décente et empreinte de retenue. Leur contenu doit être dépourvu d'inexactitude, n'induisant pas le public en erreur.

L'objectif de ce paragraphe consiste à montrer que les cabinets d'audit et d'expertise comptable en France mènent des communications publicitaires et promotionnelles et d'identifier les milieux auxquels les cabinets s'intéressent. Nous proposons, donc, de conduire des entretiens exploratoires auprès des associés et des salariés de cabinets afin de cerner les communications qui sont répandues dans le contexte français.

Les entretiens menés sont semi-directifs dont la plupart sont enregistrés. Les informations recueillies sont examinées par la méthode des analyses de contenu. Dans une première phase, nous avons mené une analyse verticale, entretien par entretien, afin de restituer la logique discursive et comportementale de chaque interviewé et de faire ressortir, de ce fait, les thèmes et leurs dérivés identifiés à partir du guide d'entretien. Dans une deuxième phase, nous avons procédé par une analyse transversale qui relie l'ensemble des entretiens, thème par thème, et conduit, ainsi, à mettre en évidence les différentes attitudes et positions des interlocuteurs. Dans ce qui suit et après avoir présenté les interviewés, nous exposons les aboutissements des analyses verticales et transversales des entretiens.

2.1. Présentation des interviewés

La taille de l'échantillon a été définie lorsque le seuil de saturation fut atteint. Le seuil de saturation, c'est le niveau ou le moment où les interlocuteurs ne fournissent plus aucune nouvelle information. Ainsi, la taille de l'échantillon ici est de sept interlocuteurs. Nous précisons que l'échantillonnage des interviewés s'est effectué non pas dans la perspective d'obtenir une représentativité au sens statistique du terme, mais plutôt d'obtenir la diversité,

la richesse, la profondeur et la qualité du contenu. Les interlocuteurs sont des associés/salariés des cabinets d'audit et d'expertise comptable implantés en région X et de différentes tailles. Ils sont diplômés experts-comptables et/ou commissaires aux comptes. Ils occupent des postes de dirigeants au sein des cabinets. Ainsi, les interlocuteurs sont des acteurs de la profession comptable qui exercent en libéral, c'est-à-dire, en cabinets et non des experts-comptables travaillant en entreprises.

Les entretiens sont d'une durée moyenne de 45 minutes. Ils ont été, par la suite, retranscrits. Le tableau, ci-dessous, synthétise les principales caractéristiques des interviewés :

Tableau 1 : Présentation des interviewés

Interviewés	Tranches d'âge	Postes occupés	Activités périphériques	Groupe d'appartenance
I ₁	Supérieur à 40 ans	Expert-comptable, Commissaire aux Comptes	Professeur associé	<i>Big</i>
I ₂	Entre 30 et 40 ans	Expert-comptable	Membre actif au sein de l'OEC	<i>non Big</i>
I ₃	Entre 30 et 40 ans	Expert-comptable, Commissaire aux Comptes	----	<i>Big</i>
I ₄	Supérieur à 40 ans	Expert-comptable, Commissaire aux Comptes et expert judiciaire	- Ex-président de la CNCC et de la CRCC de X - Elaboration de la loi LSF (2003)	<i>non Big</i>
I ₅	Supérieur à 40 ans	Expert-comptable, Commissaire aux Comptes	Très actif à la CNCC et à la commission de la formation des professionnels	<i>non Big</i>
I ₆	Supérieur à 40 ans	Commissaire aux Comptes	Vice président de la CRCC de X	<i>Big</i>
I ₇	Supérieur à 40 ans	Commissaire aux Comptes	- Grand prix de l'entrepreneur - Campus SupAero - Festival international Piano aux Jacobins	<i>Big</i>

2.2. Analyse des entretiens

Les questions posées aux interviewés ont pour objectif de confirmer l'existence des communications publicitaires et promotionnelles en France et de délimiter leur champ, et de ce fait, d'enrichir la littérature sur ce sujet.

2.2.1. Analyse verticale des entretiens

Dans le premier entretien, l'interviewé, associé d'un cabinet d'audit international, précise l'existence de certaines actions déjà identifiées à partir de la littérature. Il s'agit de la publication, de l'enseignement et des formations professionnelles.

Par ailleurs, il remarque que les dons et les subventions accordés aux établissements d'enseignement supérieur ne sont pas très répandus en France et qu'ils ne se matérialisent qu'à travers la taxe d'apprentissage. En outre, il ressort de cet entretien deux sous-thèmes. Le premier est lié aux actions culturelles et porte sur la participation du cabinet au financement des opéras et des musées. Le deuxième se rattache aux actions sociales et concerne l'implication du cabinet dans les associations et les œuvres caritatives.

Extrait de l'entretien avec I₁ du 05-09-08

« Non, pas de donation aux universités, mais, par contre, il existe une taxe d'apprentissage qu'on verse aux écoles de commerce. Mais, ceci dépend de la culture française, car aux Etats-Unis, par exemple, les grands cabinets d'audit subventionnent les universités. Déjà, il existe une vaste différence culturelle entre ces deux contextes ; En France, par exemple, peu d'enseignants sont reconnus à part entière dans les universités, en tant que professeur associé, nous sommes, je pense 5 ou 6 associés... C'est vrai pas de donations aux universités mais on a plusieurs œuvres caritatives. On est assez présent dans des associations d'actions contre le SIDA, de maladies, d'orphelinats, dans les opéras, dans de grands orchestres, dans l'association de Philadelphia. Vous trouveriez plus de détails sur le site de [nom du cabinet]. »

Dans le deuxième entretien, il apparaît que les cabinets d'audit et d'expertise comptable de petite taille mènent, à leur tour, certaines actions qui ne sont pas coûteuses. Il s'agit en général de l'activité d'enseignement ainsi que de l'adhésion à des commissions de l'OEC en tant qu'acteur peu actif.

Extrait de l'entretien avec I₂ du 19-09-08

« Moi, je participe aux réunions. En plus, l'ordre est organisé par commissions. J'adhère à deux. Celle des jeunes inscrits et celle des finances. Celle des jeunes inscrits a pour objectif d'organiser des actions de rencontre entre jeunes experts et jeunes avocats »

« ...Comme actions hors de ma principale compétence, je viens de vous les préciser, à part l'introduction dans l'ordre... »

Le troisième entretien fait apparaître une certaine redondance portant sur le type d'actions menées par les grands cabinets d'audit et d'expertise comptable (les associations caritatives, les publications, l'enseignement, les formations professionnelles, etc.). Ainsi, l'interviewé souligne-t-il l'existence des communications publicitaires et promotionnelles dans son cabinet.

Extrait de l'entretien avec I₃ du 22-09-08

« ...mes collègues experts mènent des formations pour les professionnels, de plus ils sont généralement membres des associations et des organismes anglo-saxons »

Le quatrième entretien est mené auprès d'un expert-comptable, commissaire aux comptes et expert judiciaire. L'interviewé précise que les cabinets d'audit et d'expertise comptable ne s'intéressent pas forcément aux communications. Et si tel est le cas, il est faux de préciser que ces actions sont généralement menées par les grands cabinets d'audit et d'expertise

comptable, car même les petits cabinets ont, par exemple, une certaine influence institutionnelle.

Extrait de l'entretien avec I₄ du 23-09-08

« A titre de précision, en France, le cabinet qui a le plus d'influence gouvernementale est le cabinet RICOL qui n'est pas un grand cabinet d'audit. Il comprend seulement une trentaine de personnes. Toutes ne s'intéressent pas forcément aux communications, c'est hors de leur métier »

Cet interviewé précise qu'il n'a pas connaissance des actions sociales et culturelles ou du moins qu'il ne les pratique pas. En ce sens, il s'est focalisé tout au long de l'entretien sur l'implication politique et institutionnelle.

Extrait de l'entretien avec I₄ du 23-09-08

« Ici, nous sommes tous impliqués. Moi, personnellement, j'ai présidé la profession pendant 4 ans, j'ai écrit la loi LSF, plutôt j'ai participé à son écriture et beaucoup d'autres choses. Disons sur les neuf, nous sommes sept à être impliqués. Moi, je suis membre de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes... »

« ...vous savez ? Moi, je suis impliqué à plein temps durant 4ans et il s'agit d'une implication institutionnelle mais c'est une implication qui est vraiment nationale et non pas régionale... »

S'agissant du cinquième interviewé, il exprime presque les mêmes idées que le quatrième et n'aborde pas les actions sociales et culturelles. Il met l'accent sur celles politiques et institutionnelles.

Extrait de l'entretien avec I₅ du 24-09-08

« ...le volet institutionnel est bien celui des formations, comme vous le savez ! Certes, que Mr X et moi, nous sommes des associés formateurs depuis une dizaine d'années à la compagnie. Disons, que nous avons une très forte implication institutionnelle...Moi, je suis membre non pas politique mais très actif à la CNCC et à la commission de la formation...»

Les propos du sixième et septième interviewés rejoignent ceux déclinés à partir de notre premier entretien. En effet, les deux interviewés appartiennent à deux cabinets internationaux distincts. Nos interlocuteurs précisent l'existence de diverses pratiques publicitaires soulignées dans certains rapports publiés par les cabinets.

Extrait de l'entretien avec I₆ du 03-10-08

« ...Au niveau des actions culturelles, bon ! on a été partenaire d'actions culturelles comme la venue du tableau de Nicolas Poussin très célèbre à Lyon et qui s'intitule la fuite en Egypte. On a également ici à XXX, tous les ans, une manifestation sur « la victoire des autodidactes » organisée entre notre cabinet et Harvard Business School. A cette occasion, on étudie les dossiers des autodidactes, c'est à dire des gens qui n'ont pas plus que le bac et à qui on remet un diplôme. »

« ...Donc c'est vrai, des cabinets comme le notre, ne se contentent pas à faire nos missions d'audit ou nos missions d'expertise comptable mais essayent d'avoir un regard sur la vie, sur la cité, on peut être dans des institutions professionnelles ou syndicales, à l'IFEC par exemple, où on enseigne à des experts-comptables. On est aussi, et moi j'en fais partie, du Cercle d'Oc qui est une association toulousaine des chefs d'entreprises »

Extrait de l'entretien avec I₇ du 21-11-08

« ...Alors, nous avons le grand prix de l'entrepreneur, voici le journal je vous le donne, nous, chaque année on publie l'entrepreneur de l'année par région où on cite les sociétés les plus performantes de l'année.... ».

« ...par exemple, moi je m'intéresse à ce que je vous ai raconté toute à l'heure, mes collègues enseignent, d'autres donnent des formations à la Compagnie, d'autres publient des ouvrages dans notre cabinet d'audit, il y a des associés qui travaillent à plein temps dans ce genre d'actions... »

2.2.2. Analyse transversale des entretiens

A partir de la littérature et des entretiens, nous procédons par un repérage des thèmes et des sous-thèmes liés aux communications publicitaires et promotionnelles. Une synthèse des thèmes et de leurs dérivées se présente dans le tableau suivant :

Tableau 1: Présentation des thèmes liés aux communications publicitaires et promotionnelles ainsi que leurs dérivés

Origine du thème	Thème	Définition
Littérature	Actions sociales	Ce sont les actions menées par les cabinets d'audit et d'expertise comptable ayant une finalité sociale et/ou traduisant leur implication dans le milieu social.
Littérature	Sous-thèmes	Définitions
	Publications	Ce sont des publications menées par les cabinets d'audit et d'expertise comptable ayant pour thème d'intérêt la « relation client ».
Entretiens	Dons et subventions pour les associations	Il s'agit des dons et subventions accordés aux associations.
Littérature	Enseignement	Ce sont des enseignements assurés par les associés/salariés des cabinets d'audit et d'expertise comptable dans les écoles de commerce et les universités.
Origine du thème	Thème	Définition
Littérature	Actions culturelles	Ce sont les actions menées par les cabinets d'audit et d'expertise comptable ayant une finalité culturelle et/ou reflétant leur implication dans le milieu culturel.
Entretiens	Sous-thème	Définition
	Art et culture	Il s'agit des dons et subventions accordés aux musées, aux orchestres et aux opéras.
Origine du thème	Thème	Définition
Littérature	Actions politiques	Ce sont les actions menées par les cabinets d'audit et d'expertise comptable ayant une finalité politique et/ou reflétant leur implication dans le milieu politique.
Littérature	Sous-thèmes	Définitions
	Elus politiques	Ce sont les associés des cabinets d'audit et d'expertise comptable qui sont élus au sein des institutions professionnelles, syndicales et de normalisation (exemple : président de l'OEC/CNCC/IFEC/IFACI ...).
Littérature	Actions gouvernementales	Ce sont les actions qui sont du ressort du gouvernement et qui font intervenir certains associés de cabinets d'audit et d'expertise comptable (élaboration des textes de lois, publication sur la profession...).
Origine du	Thème	Définition

thème		
Littérature	Actions institutionnelles	Ce sont les actions menées par les cabinets d'audit et d'expertise comptable ayant une finalité institutionnelle et/ou reflétant leur implication dans le milieu institutionnel.
Littérature	Sous-thèmes	Définitions
	Publications	Ce sont des publications menées par les associés des cabinets d'audit et d'expertise comptable ayant pour thèmes « la profession », la « technicité » et le « système de normalisation ».
Littérature	Membres actifs des instances	Ce sont les associés des cabinets d'audit et d'expertise comptable qui sont des membres actifs au sein des institutions.
Entretiens	Formateurs au sein des instances	Ce sont les associés des cabinets d'audit et d'expertise comptable qui sont des formateurs dans l'OEC /CNCC/IFACI...

2.3. Discussions des entretiens : types des communications publicitaires menées par les cabinets d'audit et d'expertise comptable en France

A partir des entretiens, les principaux constats révèlent que les cabinets d'audit et d'expertise comptable, notamment ceux de petite et de grande taille mènent des actions socioculturelles et politico-institutionnelles telles que l'enseignement dans les universités, la participation dans des œuvres caritatives (actions de mécénats auprès des associations ou des établissements culturels), l'implication dans les CSOEC/CROEC et dans les CNCC/CRCC en tant qu'élus et acteurs actifs et la publication des ouvrages et des articles dans les revues professionnelles. Néanmoins, accorder des dons et des subventions aux universités est peu répandu dans lesdits cabinets. Cette pratique se matérialise à travers la taxe professionnelle versée aux écoles de commerce⁶.

L'existence de ces actions en France a été aussi confirmée en consultant un article relatif au « 2ème trophées Marketing Communication de la profession comptable » ainsi qu'une interview avec Didier PLANE, PDG fondateur d'AVENSI Media et AVENSI Evènementiel.

Dans le but de compléter les entretiens exploratoires, nous proposons, maintenant, d'analyser le contenu de l'article et de l'interview.

S'agissant de l'article de presse, il démontre concrètement la capacité des cabinets à mener des communications publicitaires et promotionnelles, qualifiées d'innovantes et différenciatrices. En effet, le cabinet d'audit AVENSI Consulting, ayant observé la dynamique de communication des cabinets d'audit et d'expertise comptable, a lancé depuis 2008 les *Trophées Marketing et Communication* de la profession comptable afin de récompenser les

⁶ Ce constat ne nie pas, qu'en pratique, il existe d'autres formes de financement menées par les cabinets et qui n'ont pas été soulevées par les interviewés. Il s'agit de financer les chaires d'entreprise au sein des universités et des écoles de commerce (Exemple : Chaire Deloitte « Energie et Finance » à HEC Paris), la recherche comptable (Exemple : contrat CIFRE), etc.

actions les plus innovantes menées par les cabinets d'audit et d'expertise comptable. Les cabinets sont jugés sur leurs réalisations et leur capacité à s'adapter aux besoins des clients et à structurer une communication originale. Plus précisément, ces trophées ont pour objectif de valoriser la profession comptable et de moderniser son image dans l'environnement économique. Ils permettent de renforcer l'image des cabinets auprès de leurs équipes, de leurs clients, de leurs prescripteurs et de leur environnement média. De plus, ils favorisent le partenariat avec les écoles, l'Etat et les instances professionnelles « ... pour être au plus proche des motivations des futurs accédants les plus motivés et des attentes des cabinets ... ». Enfin, les trophées ont pour mission de valoriser la profession et d'attirer les futurs diplômés.

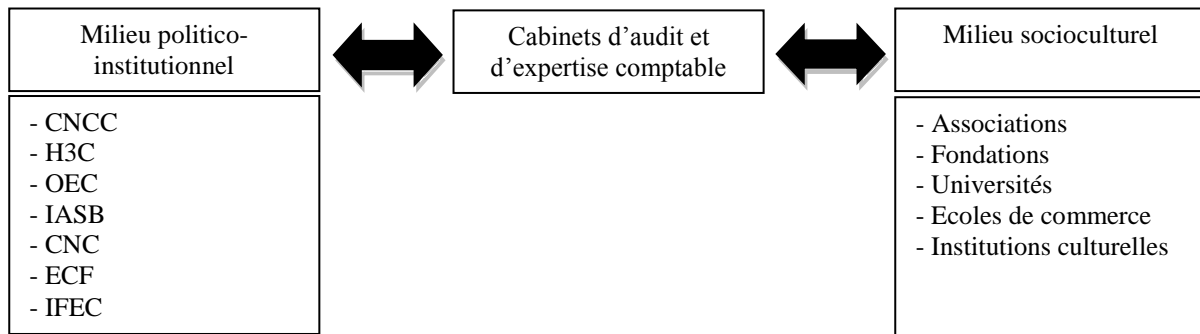
L'article que nous proposons d'examiner détaille neuf trophées. Nous présentons, dans ce qui suit, seulement ceux qui concordent avec notre sujet de recherche. Le premier trophée a trait au cabinet *AFIGEC* qui entreprend un mécénat en relation avec les associations. En effet, le cabinet met en place une action de mécénat qui fût développée et gérée par un stagiaire. La mission consiste à contacter les associations afin de leur proposer des réunions d'informations gratuites. Le deuxième trophée porte sur un exemple d'actions innovatrices menées par le cabinet *GMBA Baker Tilly* qui a pour but de rendre compte d'une stratégie résolument tournée vers la différence telle qu'une stratégie axée sur les activités culturelles et artistiques et la gestion de patrimoine. De plus, le cabinet opte pour une organisation orientée clients. Par ailleurs, le cabinet *CROCHET* met en œuvre une démarche structurée de ciblage de sa clientèle couplée à une démarche projet visant à développer les missions sociales. En outre, le cabinet *ACEA* s'implique dans le milieu socioculturel en finançant des pièces de théâtre. Il a initié une rencontre entre ses collaborateurs, ses clients et les comédiens. Cet événementiel favorise la mobilisation de tous les collaborateurs, en apportant un nouveau regard des clients sur le cabinet. Enfin, l'article précise que le cabinet *SEGECO* connaît, depuis 1995, un rythme de croissance externe soutenu. Il s'est impliqué dans la création d'un journal interne, le partenariat médias (lancement de « Parlons PME » émission sur la chaîne TLM, « Télévision Lyon Métropole »), les rencontres des partenaires pour pérenniser la relation client et la création de support de communication institutionnelle.

S'agissant de l'interview avec Didier PLANE, elle s'appuie sur trois questions relatives à la présentation des « *Trophées Marketing Communication de la Profession Comptable* ». La première question a pour objectif de présenter lesdits trophées. En effet, Didier PLANE précise que ces derniers sont ouverts à tous les cabinets comptables. Ceux-ci peuvent choisir

parmi les thèmes ayant trait à la stratégie de communication, au marketing de l'offre, au marketing relationnel et à l'évènementiel cabinet. Les trophées permettent de créer le 1^{er} annuaire des correspondants et des responsables marketing communication de la profession comptable. La deuxième question souligne l'intérêt des trophées pour les cabinets d'audit et d'expertise comptable. En effet, le PDG précise qu'à travers ces trophées les cabinets renforcent la formalisation de leurs avancées, démontrent leurs capacités d'innovation et se mesurent à leur environnement. De plus, ils constituent un levier de mobilisation pour les collaborateurs et pour les futurs professionnels. Enfin, la dernière question a trait à la première édition des trophées qui a eu lieu en octobre 2008 et ses conséquences sur les cabinets d'audit et d'expertise comptable participants. Plus précisément, d'un point de vue interne, les cabinets témoignent tous d'un renfort de la mobilisation de leurs équipes. D'un point de vue externe, ils bénéficient de très bonnes retombées de presse, de la radio et d'un accès à des médias qui sont, en général, peu à leur écoute ; de ce fait, les cabinets d'audit et d'expertise comptable assistent à un renforcement de leur réputation.

Au global, l'analyse des entretiens, suivie de l'analyse de contenu de l'article et de l'interview, montre que les cabinets d'audit et d'expertise comptable mènent les communications publicitaires et promotionnelles en France. De plus, elle fait émerger les milieux politico-institutionnels et socioculturels des cabinets d'audit et d'expertise comptable. S'agissant du milieu politico-institutionnel, il est composé, d'après les entretiens, des instances professionnelles, des instances syndicales et des instances de normalisation françaises. Il s'agit, plus précisément de l'Ordre des Experts-Comptables (Conseil Supérieur : CSOEC et Conseils Régionaux : CROEC), de la CNCC et des CRCC et du H3C en tant que instances professionnelles. Par ailleurs, les instances syndicales françaises sont principalement constituées de l'ECF et de l'IFEC. Enfin, les instances de normalisation sont de l'ordre de trois. Il s'agit du CNC, de l'IFACI et de l'IASB. Etant donné que l'audit est une activité réglementée, les instances professionnelles, syndicales et de normalisation jouent un rôle très important dans l'exercice de la profession. Ces organismes créent les règles, les normes professionnelles, contrôlent la qualité des services proposés et défendent les auditeurs et les experts-comptables. S'agissant du milieu socioculturel français, il se compose des universités, des écoles de commerce, des associations, des fondations et des institutions culturelles. Il s'agit autrement du « grand public ». Pour synthétiser nos propos, le schéma suivant présente les milieux dans lesquels les cabinets d'audit et d'expertise comptable mènent leurs communications et publicitaires.

Figure 1 : Présentation des milieux dans lesquels les cabinets d’audit et d’expertise comptable français mènent les communications publicitaires



Conclusion

L’objectif de cet article était de montrer que les communications publicitaires et promotionnelles sont menées par les cabinets d’audit et d’expertise comptable dans le contexte français. A cet effet, nous avons présenté une synthèse de la littérature traitant l’implication des membres des cabinets dans les instances de normalisation, les instances professionnelles, les instances syndicales, les publications, le milieu universitaire et le mécénat social et culturel.

L’analyse exploratoire a démontré que les cabinets d’audit et d’expertise comptable, de toute taille, mènent des communications publicitaires, telles que : les actions sociales, culturelles, politiques, gouvernementales et institutionnelles. L’analyse des entretiens, suivie de l’analyse de contenu de l’article et de l’interview, a notamment révélé que les cabinets accordent des dons et des subventions aux associations, participent en tant que formateurs, élus et membres actifs au sein des instances de normalisation, professionnelles et syndicales, et sont impliqués dans les publications.

Enfin, nous avons identifié les divers milieux dans lesquels les acteurs de la profession comptable mènent les pratiques publicitaires et promotionnelles en France. Ainsi, il en ressort les milieux socioculturel et politico-institutionnel.

Bibliographie

- Abekah, J. (2003). Auditor-client dependence in the development of new accounting standards in Canada. *Journal of Comparative International Management* 24 (26): 1-9.
- Arthur Andersen & Co., Arthur Young., Coopers & Lybrand., Deloitte Haskins & Sells., Ernst & Whinney., Peat Marwick Main & Co., Price Waterhouse., Touche Ross. (1989). Perspectives on Education: Capabilities for Success in the Accounting Profession: The White Paper. American Accounting Association <https://aaahq.org/AECC/history/appB.htm>.
- Baker Tilly France (2009). Communiqué de presse, 2 Juin.
- Brown, A., M. (2004). The Milieu of the IASB, *Journal of American Academy of Business*. 5 (1/2): 385-390.
- Burlaud, A., Colasse, B. (2010). Normalisation comptable internationale : le retour du politique, *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 3 (16): 153-176.
- Chantiri, R., Kahloul, A. (2010). Les acteurs de la normalisation comptable internationale: une communauté épistémique ? 31^{ème} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Nice.
- Casta, J., F., Mikol, A. (1999). Vingt ans d'audit : de la révision des comptes aux activités multiservices. *Comptabilité - Contrôle – Audit*, Les vingt ans de l'AFC numéro spécial:107-121.
- Clément, M., Ouellet, F., Coulombe, L., Côté, C., Bélanger, L. (1996). Le partenariat de recherche: éléments de définition et ancrage dans quelques études de cas. http://www.swc-fcf.gc.ca/pubs/researchpartnerships/researchpartnerships_1_f.html.
- Colasse, B. (2004). Harmonisation comptable internationale: de la résistible ascension de l'IASC/IACB. *Gérer et Comprendre* 75 (mars) : 30-39.
- Conseil Régional de l'Ordre des Experts-Comptables de Montpellier (2007). Lettre d'information ? 63 (Juillet).
- Conseil Régional de Picardie-Ardenne (2007). Flash n°87. Octobre.
- De Beelde, I., Gonthier-Besacier, N., Mikol, A., (2003). Le développement des grands cabinets anglo-saxons d'audit en France. 24^{ème} congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Université catholique de Louvain (Belgique).
- DeBeelde, I., Gonthier-Besacier, N., Mikol, A. (2006). The introduction of the anglo-american audit firms in France. Cahier de recherche, Faculteit Economie En Bedrijfskunde.
- Hendrickson, H. (2001). Some comments on the impact of the economic power exercised by the AICPA and the major accounting firms. *Critical Perspectives on Accounting*, 12: 159-166.
- Lemaignan, A., Lavefve, P. (2005). L'expert-comptable et la communication. *La Profession Comptable*, (271/272): 1.

- Levy, E. S. (1988). Educators and practitioners: a faculty internship experience. *Massachusetts CPA Review*, 11: 32-36.
- Mazars. (2007). Dossier de presse. Octobre.
- McEnroe, J. E. (1994). An examination of voting behaviour of the ASB. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*. 9 (1):117-141.
- McEnroe, J. E., Nikolai, L. (1983). Voting patterns of *Big Eight* representatives in setting accounting and auditing standards. *Journal of Business Research*, 11(1): 77-89.
- McGee, R. W., Preobragenskaya, G. G. (2005). Accounting reform in Ukraine. *Corporate Ownership & Control*, 3: 30-45.
- Mckee, D. L., Mckee, Y. A., Garner, D. E. (2003). Some reflections on multinational accounting firms and consultants as contributors to business education and economic sophistication in emerging nations. The Business Education and Emerging Market Economies: Trends and Prospects Conference, Atlanta, Georgia, USA.
- Mercier, S. Gond, J., P. (2005). La théorie des parties prenantes, Cahier de recherche du FARGO.
- Meyer, P. E. (1974). The APB's independence and its implications for the FASB. *Journal of Accounting Research*, 12(1): 188-196.
- Mikol, A. (1999). *Les audits financiers : comprendre les mécanismes du contrôle légal*, Ed. d'Organisation.
- Mitchell, R. K. Agle, B. R. Wood, D. J. (1997). Toward a theory of stakeholder identification and salience : defining the principle of who and what really counts. *Academy of Management Review*, 22(4): 853-885.
- Parthenay, M., L. (2005). La « PUB ». *La Profession Comptable*, (271/272): 2.
- Plane, D. (2008). 2ème trophées Marketing Communication de la profession comptable. *La profession comptable*. <http://www.laprofessioncomptable.com>.
- Quéro, J. (2006). L'implication des cabinets dans le financement des instances de normalisation. Mémoire, Université Laval Québec .
- Ramirez, C. (2003). Du commissariat aux comptes à l'audit. Les BIG 4 et la profession comptable depuis 1970. Actes de la recherche en sciences sociales.
- Rockness, H. O., Nikolai, L. A., (1977). An assessment of APB voting patterns. *Journal of Accounting Research*, 15(1): 154-167.
- Rossignol, J. L., Saboly, M., (2010). La profession comptable libérale française à la recherche de l'unité : tentatives et échecs au 20^{ième} siècle, 15^{èmes} journées d'histoire de la comptabilité et du management, mars.
- Russel, K. A., Glezen, G.W. (1984). An investigation of certain interactions between large CPA firms and accounting educators. *Journal of Accounting Education*, 2(1): 55-69.

- Sacks, R. J., Albrecht, W. S. (2000). Accounting education: charting the course through a perilous future. In *Accounting Education Series from American Accounting Association*.
- Scheid, J. C. (2000). Professions comptables en France. In *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, Collasse B. (dir.), Economica.
- Scheid, J. C., Standish, P. (1989). La normalisation comptable : sa perception dans le monde anglophone et en France. *Revue Française de Comptabilité*, 201: 90-99.
- Stolowy, H., Pujol, E., Moliari, M. (2003). Audit financier et contrôle interne, l'apport de la loi Sarbanes-Oxley. *Revue Française de Gestion*, 29 (147):132-143.
- Tang, R. Y. W., Forrest, J. P., Leach, D. (1990). Findings from a survey on accounting chair professorships. *Journal of Accounting Education*, 8: 241-251.
- Zeff, S. A. (1986). *Big Eight* firms and the accounting literature: the falloff in advocacy writing. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 1: 131-154.
- Zeff, S. A. (2003a). How the U.S. accounting profession got where it is today: part I. *Accounting Horizons*, 17(3): 189-205.
- Zeff, S. A. (2003b). How the U.S. accounting profession got where it is today: part II. *Accounting Horizons*, 17(4): 267-286.
- Zijl, T. V., Bradbury, M. (2005). Due process and the adoption of IFRS in New Zealand. Cahier de recherche, School of Accounting and Commercial Law, Victoria University of Wellington.