



**HAL**  
open science

# La participation des entreprises aux travaux de standardisation de la comptabilité environnementale: Le cas de l'affichage environnemental des produits de grande consommation

Roger Berquier

## ► To cite this version:

Roger Berquier. La participation des entreprises aux travaux de standardisation de la comptabilité environnementale: Le cas de l'affichage environnemental des produits de grande consommation. Gestion et management. Université Toulouse Capitole, 2017. Français. NNT: . tel-01694715

**HAL Id: tel-01694715**

**<https://hal.science/tel-01694715>**

Submitted on 28 Jan 2018

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.



# THÈSE



En vue de l'obtention du

## DOCTORAT DE L'UNIVERSITE DE TOULOUSE

Délivré par l'Université Toulouse Capitole

École doctorale : **Sciences de Gestion**

---

Présentée et soutenue publiquement par

**Roger BERQUIER**

le lundi 4 décembre 2017

**La participation des entreprises aux travaux de standardisation  
de la comptabilité environnementale : Le cas de l'affichage  
environnemental des produits de grande consommation**

---

Discipline : **Sciences de Gestion**

Spécialité : **Comptabilité et contrôle**

Unité de recherche : **LGCO (EA)**

Directeur de thèse : **Isabelle MARTINEZ**

### JURY

**Rapporteurs** Monsieur, Yves, GENDRON, Professeur titulaire, Université Laval - Canada  
Monsieur, Nicolas, ANTHEAUME, Professeur des universités, Université de Nantes

**Suffragants** Madame, Frédérique, DÉJEAN, Professeure des universités, Université Paris Dauphine  
Madame, Marie, BOITIER, Professeure, Toulouse Business School



*« L'université n'entend ni approuver ni désapprouver les opinions particulières de l'auteur. »*



# REMERCIEMENTS

Mes premiers remerciements vont à ma directrice de thèse, Isabelle MARTINEZ, pour sa présence, son soutien et l'ensemble de ses conseils qui m'ont permis de mener à bien et à terme ce travail doctoral.

Je remercie très sincèrement les professeurs Yves GENDRON et Nicolas ANTHEAUME qui me font l'honneur d'être les rapporteurs de ce travail doctoral. J'adresse également mes vifs remerciements aux professeurs Frédérique DÉJEAN et Marie BOITIER pour avoir accepté de participer à ce jury de thèse.

Je veux également remercier l'école doctorale sciences de gestion de Toulouse 1 Capitole et plus particulièrement Fany DECLERCK, sa directrice et l'ensemble du comité de sélection qui m'ont fait confiance pour intégrer le programme doctoral et nous ont fourni les moyens et les ressources pour évoluer dans d'excellentes conditions.

Malgré le caractère individuel porté par cet exercice, ce travail doctoral a été pour moi une grande aventure collective qui m'a permis de rencontrer de nombreuses personnes dans divers contextes et institutions, au plan national et international.

A ce titre, mes remerciements s'adressent à l'ensemble des membres du Laboratoire Gouvernance et Contrôle Organisationnel de l'Université Toulouse III Paul Sabatier qui ont su me mettre en confiance dès la première réunion du laboratoire et avec qui j'ai pu partager de nombreux moments professionnels et conviviaux. En particulier, ses directeurs, les professeurs Bruno AMANN et Isabelle MARTINEZ.

Dans un second lieu, je voudrais remercier l'ensemble des professeurs que j'ai rencontré dans le cadre des ateliers doctoraux pour l'ensemble de leurs conseils et leur bienveillance. Christophe GODOWSKI, Constant DJAMA, Sandrine FERNEZ, Christophe LEJARD, Jonathan MAURICE, Nathalie BENET, Jacques IGALENS, Marie CAUSSIMONT, Jennifer BOUTANT membres du Centre de Recherche en Management de l'Université Toulouse 1 Capitole. Konan Anderson SENY KAN, Marie BOITIER, Fabienne ORIoT, Anne RIVIERE, Simon ALCOUFFE, Sami ELOMARI, Delphine GIBASSIER et Wafa KHLIF membres de Toulouse Business School.

Un grand merci aux jeunes docteurs que j'ai rencontré dans le programme doctoral, pour votre aide et vos conseils Emmanuelle NEGRE, Guillaume DUMAS, Marie-Anne VERDIER, Fatem-zahra BOUZOUBAA.

Je souhaite également remercier Yves GENDRON de l'université LAVAL à QUEBEC ainsi que l'ensemble du corps professoral de l'école de comptabilité et notamment, Jean-François HENRI son directeur pour m'avoir accueilli « *les bras grands ouverts* » en séjour de recherche en avril 2017. Un grand merci à Marc, Marion, Michelle, Henri et Céline avec qui j'ai partagé de merveilleux moments sur les plans intellectuel et personnel.

J'associe à ces remerciements l'ensemble des professeurs que j'ai eu plaisir de rencontrer lors des différentes conférences et « *Emerging Scholars Colloquium* » où j'ai pu exposer mes travaux, et en particulier, les membres de l'AFC et du CSEAR.

Merci également aux professeurs ayant contribué à l'amélioration de mon premier article, Stefan SCHALTEGGER, Carlos LARRINAGA et Helen TREGIDGA pour leur relecture.

Ma thèse n'aurait pas été rendue possible, sans l'accès au terrain. Je remercie la direction RSE, et plus particulièrement le responsable en charge du projet empreinte environnementale qui m'a accordé lors de mon observation non participante son temps - sans limite - et pour l'exhaustivité des informations divulguées dans un climat de confiance, de partage et de courtoisie. Je remercie également l'ensemble des interviewés pour leur disponibilité, si chère pour les managers de PME/ETI ou les consultants.

Merci également aux différentes institutions qui m'ont accompagné financièrement durant cette thèse. En particulier l'Université de Toulouse 1 Capitole pour l'obtention de mon contrat doctoral, l'Association Francophone de Comptabilité pour une présentation à l'Apira (2016-Australie), le centre de recherche L.G.C.O pour une présentation à l'EGOS (2016-Italie), le CIMA (Chartered Institute of Management Accountants) / CSEAR UK pour une présentation à la journée doctorale du CSEAR UK (2016-Ecosse), l'Université de Toulouse 1 Capitole / Ecole doctorale (Bonus Qualité Recherche 2016) pour une présentation à l'Apira (2016-Australie) enfin, l'Université de Toulouse 1 Capitole pour un séjour de recherche à l'Université Laval (2017-Canada) dans le cadre du programme de mobilité internationale.

Merci à mon entourage, à ma famille et surtout à mes enfants Meallan, Adélie et Loïs pour votre présence, votre patience et votre joie de vivre. Enfin, merci à Delphine qui a vécu cette expérience quelques années auparavant et n'a jamais remis en cause ma volonté de me lancer

dans cette aventure où la rigueur et la persévérance sont de mise et dans un contexte où se mêlent le plaisir, le bonheur mais aussi de nombreux sacrifices.



# SOMMAIRE

|  |            |
|--|------------|
| <b>Introduction générale .....</b>   | <b>11</b>  |
| <b>Chapitre introductif (I).....</b>   | <b>22</b>  |
| 1. Définitions et concepts clés .....  | 22         |
| 2. Présentation et articulation des trois questions de recherche.....  | 36         |
| 3. Cadres théoriques.....  | 40         |
| 4. Démarche méthodologique .....   | 46         |
| 5. Le cas de la standardisation de la comptabilité environnementale des produits.....  | 50         |
| Conclusion .....   | 57         |
| Bibliographie.....   | 59         |
| Annexes.....   | 68         |
| <b>Chapitre II: Marginalized actors’ institutional work in standardization processes: an environmental accounting case study .....</b>   | <b>70</b>  |
| Introduction.....  | 72         |
| 1. Standardization work .....  | 74         |
| 2. Marginalized actors.....  | 75         |
| 3. Research Design.....  | 77         |
| 4. The four type of marginalized actors participation strategies.....  | 80         |
| 5. Discussion.....   | 96         |
| Conclusion .....   | 99         |
| Bibliographie.....   | 101        |
| Annexe .....   | 105        |
| <b>Chapitre III: Le travail institutionnel de maintenance des entreprises de conseil spécialisées en comptabilité environnementale : le cas de la participation à l’élaboration des standards de comptabilité environnementale des produits.....</b> | <b>111</b> |
| Introduction.....  | 113        |
| 1. Professions, travail institutionnel de maintenance et standardisation.....  | 115        |
| 2. Méthodologie .....  | 119        |
| 3. Résultats.....  | 123        |
| 4. Discussion.....   | 138        |
| Conclusion .....   | 141        |
| Bibliographie.....   | 143        |
| Annexe .....   | 147        |
| <b>Chapitre IV: La standardisation de la comptabilité environnementale des produits : Point de vue et pratiques de participation d’une entreprise internationale.....</b>  | <b>150</b> |
| Introduction.....  | 152        |
| 1. La participation des entreprises à la standardisation comptable.....  | 154        |
| 2. Méthodologie .....  | 157        |

|   |            |
|---|------------|
| 3. Résultats.....                                     | 163        |
| Discussion - conclusion .....                         | 185        |
| Bibliographie.....                                    | 188        |
| Annexes.....  | 193        |
| <b>Conclusion générale.....</b>                       | <b>194</b> |
| 1. Synthèse des résultats .....                       | 195        |
| 2. Contributions .....                                | 198        |
| 3. Limites et perspectives de recherche .....         | 202        |
| Bibliographie.....                                    | 204        |
| Liste des Tableaux .....                              | <b>207</b> |
| Liste des figures .....                               | <b>208</b> |
| Liste des Annexes .....                               | <b>209</b> |
| Liste des acronymes, des symboles et des sigles ..... | <b>210</b> |
| Table des matières.....                               | <b>213</b> |
| Résumé.....   | <b>216</b> |

# INTRODUCTION GENERALE

*« Les bons comptes font les bonnes résolutions.*

*La lutte contre le changement climatique et le respect des engagements européens de réduction de 20 % des émissions de gaz à effet de serre à l'horizon 2020 imposent la mise en place de plans d'action rigoureux, tant au sein des collectivités que des entreprises. La comptabilité environnementale permet d'identifier les solutions les plus pertinentes pour atteindre cet objectif. » (ADEME 2012)*

Catastrophes écologiques (marées noires, incidents nucléaires...), destruction de la couche d'ozone, sécheresses, ouragans, disparition ou mise en danger d'espèces, déplacement des populations... font régulièrement la une des médias et interpellent notre quotidien.

Le changement climatique, auquel la comptabilité carbone (Hopwood 2009) est souvent rattachée est un sujet très médiatisé. Il représente *« l'une des questions les plus fondamentales du XXIe siècle pour les organisations ainsi que pour la société dans son ensemble »* (Boiral 2006) et *« en tant que phénomène émergent et dominant dans la société, représente l'un des plus grands risques pour la survie de toute vie sur terre »* (Solomon *et al.* 2011). Cette position est d'autant renforcée par l'existence d'un consensus (scientifique) selon lequel l'intervention humaine a causé le réchauffement climatique (Bebbington *et al.* 2014, Wittneben *et al.* 2012) à l'image des activités industrielles qui nécessitent de brûler des combustibles fossiles, qui émettent des gaz à effet de serre et chauffent l'atmosphère (Solomon *et al.* 2011). Cependant, d'autres problématiques portées par le changement climatique sont associées à la comptabilité comme l'urgence de préserver la biodiversité - comptabilité de la biodiversité (Jones et Solomon 2013, Jones 2003) - ou de gérer le stress hydrique- la comptabilité de l'eau (Christ et Burritt 2017, Egan 2014, Chalmers *et al.* 2012, Lewis et Russell 2011).

La mise en lumière de l'impact de l'activité humaine et des organisations sur l'environnement a été soulignée dès les années 1970 avec la publication du rapport<sup>1</sup> intitulé *« Les limites de la croissance »* qui a mis en exergue une remise en cause des vertus de la croissance économique et des modèles économiques et politiques en place et plus particulièrement d'une pénurie programmée des ressources énergétiques et des conséquences directes du

---

<sup>1</sup> Appelé « Rapport Meadows »

développement industriel sur l'environnement (Meadows *et al.* 1972). Cette même année (1972), s'est tenue la première conférence des Nations Unies sur l'environnement<sup>2</sup> communément appelée « *le premier sommet de la Terre* » ou « *la conférence de Stockholm* ». Les questions environnementales sont entrées au cœur des débats politiques internationaux et ont nourri le concept de développement durable « *Rapport Brundtland* » (ONU 1987). Dès lors, la problématique environnementale n'a cessé de prendre de l'importance (Gendron 2004) et depuis la dernière moitié du 20<sup>ème</sup> siècle, une attention croissante a été accordée à la comptabilité environnementale par les gouvernements et les entreprises (Swanson 2006).

Les impacts environnementaux des entreprises sont une préoccupation généralisée (Schaltegger *et al.* 2017). Même si les entreprises peuvent saisir l'opportunité de s'engager dans des démarches de « *durabilité* » (Schaltegger *et al.* 2017) et de développer des pratiques innovantes au-delà de démarches de type « *Responsabilité Sociétale de l'Entreprise* » (RSE) (Álvarez Etxeberria *et al.* 2017), elles sont mises sous pression réglementaire<sup>3</sup> et publique<sup>4</sup> (Lash et Wellington 2007). Cette pression conduit les entreprises à divulguer volontairement ou sous la contrainte de plus en plus d'informations à caractère environnemental comme le montre les travaux de Déjean et Martinez (2009) où la majorité des entreprises du SBF120 en France, consacrait déjà en 2006, un chapitre entier ou partiel de leur rapport annuel au domaine environnemental sur les thématiques de la pollution, des ressources naturelles et du recyclage.

Cependant, le changement climatique ne se limite pas à un problème environnemental pour lequel il est nécessaire d'identifier des solutions techniques et managériales (Wittneben *et al.* 2012). Il est également une « *question politique où diverses organisations - organismes d'État, entreprises, associations industrielles, Organisation Non Gouvernementale (ONG) et organisations multilatérales - se livrent à des contestations ainsi qu'à des collaborations sur ce sujet* » (Wittneben *et al.* 2012). Les scientifiques, les comptables et les décideurs politiques élaborent des stratégies pour faire face à de nouvelles demandes d'entreprises (Bowen et Wittneben 2011) afin de tenter de répondre, comme le souligne, la recherche aux difficultés rencontrées pour la comptabilisation environnementale (par exemple le carbone ...) en raison des incertitudes dans les méthodes d'estimation (Milne et Grubnic 2011). Selon Bowen et Wittneben (2011) les systèmes de comptabilité environnementale (à l'image du carbone)

---

<sup>2</sup> Elle sera les prémisses du concept de développement durable (traduit de l'anglais : sustainable development)

<sup>3</sup> Exemples en France de la loi sur les nouvelles régulations économiques (NRE), puis les Lois Grenelle 1 et 2

<sup>4</sup> Certaines parties prenantes telles que les consommateurs, les investisseurs...

doivent évoluer à trois niveaux : « *la connaissance scientifique de la façon de reconnaître et de comptabiliser (les émissions) ; l'effort comptable pour collecter et enregistrer cette information ; et l'arène politique de concevoir des systèmes de responsabilisation qui utilisent et comparent ces données* ». Dans ce contexte, la standardisation semble être un élément de réponse compte tenu de l'objet qu'elle porte : élaborer et mettre à disposition des standards définis comme des « *règles, procédures et méthodes prédéfinies, volontaires, pour évaluer, mesurer, auditer et / ou communiquer systématiquement le comportement social et environnemental et / ou la performance des entreprises* » (Gilbert *et al.* 2011).

Malgré quelques initiatives à l'image du Groupe d'experts Inter-gouvernemental sur l'Evolution du Climat (GIEC<sup>5</sup>) ou le récent Accord de Paris (2016), la principale difficulté des politiques a été de mettre en place des régimes internationaux pour la résolution de problématiques environnementales telles que le climat, l'eau, la biodiversité, .... Dans ce vide réglementaire, le principe de la réglementation privée est devenu institutionnalisé (Turcotte *et al.* 2014). De ce fait, le domaine du développement durable et plus particulièrement de la comptabilité environnementale est un domaine où la standardisation privée a pris une place très importante et de nombreux secteurs ont vu l'émergence de standards multiples et chevauchants (Turcotte *et al.* 2014). Cette situation est illustrée par les travaux de Green (2010) sur la création du standard de comptabilité des gaz à effet de serre (GES) pour les entreprises dont la dimension politique a impliqué la négociation (et le conflit) entre de nombreux acteurs (dont les États). Selon l'auteur, même si les États ont joué un rôle important dans la création du standard, leur incapacité à s'entendre sur la question de l'échange des droits d'émission a créé un vide réglementaire que les acteurs non étatiques ont rempli par la création du GHG Protocol (le succès de WRI et WBCSD) (Green 2010).

A la différence des grands organes de la standardisation de la comptabilité, la gouvernance de la comptabilité environnementale est fragmentée. Les projets de standardisation de la comptabilité environnementale sont associés soit à l'agenda de grands organes de la standardisation de la comptabilité tels que l'Accounting Standards Board (ASB), le Financial Accounting Standards Board (FASB), l'International Accounting Standards Board (IASB) dont l'élaboration de certains standards tels que les IAS 2, 16, 36... ou les IFRS 3, 6...

---

<sup>5</sup> Le GIEC est un organisme intergouvernemental et un organe scientifique. Créé en 1988 par le Programme des Nations Unies pour l'environnement (PNUE) et par l'Organisation météorologique mondiale (OMM), il a pour mission de fournir « au monde une vision scientifique claire de l'état actuel des connaissances en matière de changements climatiques et de leur incidence potentielle sur l'environnement et la sphère socio-économique. » (Source : <http://www.ipcc.ch>)

peuvent-être utiles à la divulgation environnementale, soit à des organismes tels que l'International Organization for Standardization (ISO)<sup>6</sup>, l'Association Française de Normalisation (AFNOR)<sup>7</sup>, les World Resources Institute(WRI)<sup>8</sup> et World Business Council for Sustainable Development (WBCSD)<sup>9,10</sup>, la GRI<sup>11</sup>... pour la définition de standards spécifiques en réponse à des besoins particuliers (GRI, GHG Protocol...).

Dans ce paysage, les organismes de standardisation doivent tenir compte de leur environnement économique et social et, s'y adapter (Durocher *et al.* 2004) avec la volonté de voir leur standard être adopté (Henning 2000). De nouveaux modèles réglementaires multi-niveaux et participatifs émergent, dans lesquels la participation des entreprises, qui appliqueront ces standards futurs, est de plus en plus sollicitée et encouragée. La participation des parties prenantes (entreprises notamment...) devient un des moyens qui permet aux systèmes de standardisation non étatiques et axés sur le marché d'atteindre une légitimité (Bernstein et Cashore 2007), fondamentale (exemple du champ de la comptabilité) car elle conditionne celle des standards produits, la pratique (comptable) elle-même et au final, la confiance de ses utilisateurs (Burlaud et Colasse 2010, Henning 2000). Ainsi, l'influence des entreprises privées sur la production des standards de comptabilité environnementale devient davantage répandue.

L'étude de la participation des acteurs (entreprises, cabinets d'audit, utilisateurs d'états...) a fait l'objet de travaux qui ont principalement poursuivi des objectifs de compréhension sur les raisons ou les motivations qui conduisent un acteur à participer ou à mener d'éventuelles actions (directes ou en coalition) pour tenter d'influencer le résultat du standard à l'étude. Même si les standards affectent le quotidien des entreprises dans chacun de leurs domaines d'activités (Brunsson *et al.* 2012) et qu'elles sont considérées comme les plus puissantes de toutes les organisations (Barley 2016), le rôle des organisations en tant qu'acteurs de la construction des standards ainsi que le processus de participation à la standardisation restent des phénomènes peu étudiés (Brunsson et Jacobsson 2000, Durocher *et al.* 2007, Klarsfeld et Delpuech 2008). Peu de recherches s'intéressent au processus de standardisation du point de vue des acteurs (Himick *et al.* 2016).

---

<sup>6</sup> ISO est une organisation internationale non gouvernementale, indépendante, dont les 162 membres sont les organismes nationaux de normalisation (Source : <https://www.iso.org/fr/about-us.html>)

<sup>7</sup> Organisme de normalisation en France (Source : <http://www.afnor.org/>)

<sup>8</sup> <https://www.wri.org/>

<sup>9</sup> <http://www.wbcd.org/>

<sup>10</sup> WRI et WBCSD sont à l'initiative du GHG Protocol

<sup>11</sup> [www.globalreporting.org](http://www.globalreporting.org)

De ce fait, il nous semble important d'étudier la participation des entreprises à la standardisation de la comptabilité environnementale et d'ouvrir la boîte noire des processus de standardisation pour en améliorer leur connaissance (Gilbert *et al.* 2011).

A la différence des travaux de Slager et al. (2012), les travaux existants restent relativement statiques et n'approchent pas la participation comme un processus dynamique, résultant d'une multitude de « *travaux* » conduits par les acteurs autour de leur participation. Nous ne connaissons que peu de choses sur - qui - sont les participants au processus de standardisation de la comptabilité environnementale, - comment - ils travaillent et justifient leurs activités, et - avec qui - ils coopèrent (Hallström 2004). C'est dans cette perspective que nos travaux sont inscrits.

Cette thèse est composée de trois articles qui explorent ensemble différentes facettes de la participation de certaines parties prenantes au processus de standardisation de la comptabilité environnementale. Nous avons choisi de focaliser notre étude sur le cas de la standardisation de la comptabilité environnementale des produits qui sous-tend les travaux du projet « *affichage environnemental des produits de grande consommation* » conduit en France de 2008 à 2017 et du « *Product Environmental Footprint* » conduit de 2013 à 2017 à l'échelle Européenne.

Nous avons privilégié trois niveaux d'analyse. Au niveau macro (article 1), nous nous intéressons au processus de standardisation par l'étude des acteurs marginalisés et nous cherchons à répondre à la question :

- « *Comment les acteurs marginalisés développent différentes stratégies pour participer aux processus de standardisation de la comptabilité environnementale des produits ?* »

Au niveau méso (article 2), nous nous intéressons aux intermédiaires de la standardisation (les consultants *spécialisés en comptabilité environnementale*). Nous cherchons particulièrement à comprendre :

- « *Comment les consultants spécialisés en comptabilité environnementale utilisent et mobilisent les instances de standardisation pour maintenir leur expertise et pour asseoir le caractère professionnalisant de leur activité ?* »

Enfin, au niveau micro (article 3) nous nous intéressons à un participant de la standardisation (une entreprise de dimension internationale) et cherchons à mettre en lumière :

- « *Comment la participation à un processus de standardisation de la comptabilité environnementale des produits est influencée par le travail conduit en interne d'une entreprise et réciproquement comment, lors de sa participation le processus de standardisation a-t-il influencé le fonctionnement de l'entreprise ?* »

Ensemble, nos trois études permettent de contribuer à une meilleure compréhension de l'implication et de la manière dont ces parties prenantes participent à la création d'un standard de comptabilité environnementale ? Plus généralement, elles apportent de nouveaux éléments de compréhension à la littérature comptable où « *il existe clairement un énorme défi et une opportunité d'entreprendre des recherches urgentes sur un large éventail de questions comptables et d'audit concernant - le changement climatique -, la comptabilité - des émissions de GES -, le reporting et l'assurance, ainsi que la gestion et la réduction des émissions* » (Milne et Grubnic 2011).

## **Plan de la thèse**

Cette thèse est constituée de quatre chapitres. Le chapitre introductif (chapitre I) vise à apporter des éléments communs aux trois articles de recherche. Une première section s'attache à définir les différents concepts mobilisés pour cette recherche : la comptabilité environnementale, l'activité de standardisation, l'état des lieux de la standardisation de la comptabilité environnementale, la légitimité comme un des éléments essentiels à l'activité d'élaboration des standards et en quoi la participation des parties prenantes est importante. Une seconde section présente les trois questions de recherche ainsi que leur articulation. Nous présentons ensuite les deux cadres d'analyse que nous mobilisons, le travail institutionnel et la théorie enracinée. Dans une quatrième section, nous abordons la démarche méthodologique retenue. Le cas à l'étude est présenté dans une cinquième section. Enfin, nous concluons. Les trois chapitres suivants sont respectivement rattachés à un article de recherche. Chacun développe sa propre revue de la littérature, son cadre théorique, sa méthodologie et sa présentation / discussion des résultats. Le chapitre II est consacré à l'étude du travail institutionnel conduit par les acteurs marginalisés lors de leur participation à l'élaboration des standards de comptabilité environnementale des produits en France. Le chapitre III explore le

travail institutionnel de maintenance conduit par des entreprises de conseil spécialisées en comptabilité environnementale lors de leur participation à l'élaboration des standards de comptabilité environnementale des produits en France. Le chapitre IV s'attache à mettre en lumière le point de vue et les pratiques de participation d'une entreprise internationale à l'élaboration des standards de comptabilité environnementale des produits en France et en Europe. Enfin, dans la conclusion générale, nous résumons nos principaux résultats et adressons les contributions, les limites et les perspectives de recherche de cette thèse.

|  |  |                          |  |                                      |
|--|--|--------------------------|--|--------------------------------------|
| <b>Introduction générale</b>   |  |                          |  |                                      |
| <b>Chapitre introductif</b>  |  |                          |  |                                      |
| <i>Définitions et concepts</i>   | <i>Présentation des questions de recherche et articulation des trois articles</i>  | <i>Cadres théoriques</i> | <i>Démarche méthodologique</i>   | <i>Présentation du cas à l'étude</i> |
| <b>Chapitre II</b>   | <b>Chapitre III</b>  |                          | <b>Chapitre IV</b>   |                                      |
| <i>Marginalized actors' institutional work in standardization processes: an environmental accounting case study</i>                | <i>Le travail institutionnel de maintenance des entreprises de conseil en comptabilité environnementale : le cas de la participation à l'élaboration des standards de comptabilité environnementale des produits</i> |                          | <i>La standardisation de la comptabilité environnementale des produits (CEDP) : Point de vue et pratiques de participation d'une entreprise internationale</i> |                                      |
| <b>Conclusion générale</b><br><i>Synthèse des résultats</i><br><i>Contributions</i><br><i>Limites et perspectives de recherche</i> |  |                          |  |                                      |

Figure 01 : Présentation du plan de la thèse

## Bibliographie

- ADEME (2012). Les bons comptes font les bonnes résolutions. *ADEME & Vous*.
- Álvarez Etxeberria, I., Ortas, E., Schaltegger, S. (2017). Editorial: Innovative Measurement for Corporate Sustainability. *Sustainable Development* 25 (2): 111–112.
- Barley, S.R. (2016). 60th Anniversary Essay. *Administrative Science Quarterly* 61 (1): 1–8.
- Bebbington, J., Unerman, J., O'Dwyer, B. (Eds) (2014). *Sustainability accounting and accountability*.
- Bernstein, S., Cashore, B. (2007). Can non-state global governance be legitimate? An analytical framework. *Regulation & Governance* 1 (4): 347–371.
- Boiral, O. (2006). Global Warming: Should Companies Adopt a Proactive Strategy? *Long Range Planning* 39 (3): 315–330.
- Bowen, F., Wittneben, B. (2011). Carbon accounting: Negotiating accuracy, consistency and certainty across organisational fields. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 24 (8): 1022–1036.
- Brunsson, N., Jacobsson, B. (2000). The Contemporary Expansion of Standardization. In *A world of standards* (Eds, Brunsson, N., Jacobsson, B.). Oxford: Oxford University Press.
- Brunsson, N., Rasche, A., Seidl, D. (2012). The Dynamics of Standardization: Three Perspectives on Standards in Organization Studies. *Organization Studies* 33 (5-6): 613–632.
- Burlaud, A., Colasse, B. (2010). Normalisation comptable internationale : Le retour du politique ? *Comptabilité - Contrôle - Audit* 16 (3): 153.
- Chalmers, K., Godfrey, J.M., Lynch, B. (2012). Regulatory theory insights into the past, present and future of general purpose water accounting standard setting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 25 (6): 1001–1024.
- Christ, K.L., Burritt, R.L. (2017). Water management accounting: A framework for corporate practice. *Journal of Cleaner Production* 152: 379–386.
- Déjean, F., Martinez, I. (2009). Communication environnementale des entreprises du SBF120 : Déterminants et conséquences sur le coût du capital actions. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 15 (1): 55.
- Durocher, S., Fortin, A., Côté, L. (2004). Pouvoir et normalisation : La perception des utilisateurs canadiens. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 10 (3): 193.

- Durocher, S., Fortin, A., Côté, L. (2007). Users' participation in the accounting standard-setting process: A theory-building study. *Accounting, Organizations and Society* 32 (1-2): 29–59.
- Egan, M. (2014). Making water count: water accountability change within an Australian university. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 27 (2): 259–282.
- Gendron, C. (2004). *La gestion environnementale et la norme ISO 14001*. [Montréal]: Presses de l'Université de Montréal.
- Gilbert, D.U., Rasche, A., Waddock, S. (2011). Accountability in a Global Economy: The Emergence of International Accountability Standards. *Business Ethics Quarterly* 21 (01): 23–44.
- Green, J.F. (2010). Private Standards in the Climate Regime: The Greenhouse Gas Protocol. *Business and Politics* 12 (3): 1–39.
- Hallström, K.T. (2004). *Organizing international standardization: ISO and the IASC in quest of authority*. Cheltenham, UK, Northampton, MA: Edward Elgar.
- Henning, R. (2000). Selling standards. In *A world of standards* (Eds, Brunsson, N., Jacobsson, B.). Oxford: Oxford University Press, 114–124.
- Himick, D., Brivot, M., Henri, J.-F. (2016). An ethical perspective on accounting standard setting: Professional and lay-experts' contribution to GASB's Pension Project. *Critical Perspectives on Accounting* 36: 22–38.
- Hopwood, A.G. (2009). Accounting and the environment. *Accounting, Organizations and Society* 34 (3-4): 433–439.
- Jones, M.J. (2003). Accounting for biodiversity: operationalising environmental accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 16 (5): 762–789.
- Jones, M., Solomon, J.F. (2013). Problematizing accounting for biodiversity. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 26 (5): 668–687.
- Klarsfeld, A., Delpuech, C. (2008). La RSE au-delà de l'opposition entre volontarisme et contrainte l'apport de la théorie de la régulation sociale et de la théorie néo-institutionnelle. *Revue de l'organisation responsable* 3 (1).
- Lash, J., Wellington, F. (2007). Competitive Advantage on a Warming Planet. *Harvard Business Review*.
- Lewis, L., Russell, S. (2011). Permeating Boundaries: Accountability at the Nexus of Water and Climate Change. *Social and Environmental Accountability Journal* 31 (2): 117–123.

- Meadows, D.H., Meadows, D.L., Randers, J., Behrens III, W.W. (1972). *The Limits to growth: A report for the Club of Rome's project on the predicament of mankind*. 2<sup>e</sup> édition. New York: Universe Books.
- Milne, M.J., Grubnic, S. (2011). Climate change accounting research: keeping it interesting and different. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 24 (8): 948–977.
- ONU (1987). *Le rapport Bruntland*.
- Schaltegger, S., Álvarez Etxeberria, I., Ortas, E. (2017). Innovating Corporate Accounting and Reporting for Sustainability - Attributes and Challenges. *Sustainable Development* 25 (2): 113–122.
- Slager, R., Gond, J.-P., Moon, J. (2012). Standardization as Institutional Work: The Regulatory Power of a Responsible Investment Standard. *Organization Studies* 33 (5-6): 763–790.
- Solomon, J.F., Solomon, A., Norton, S.D., Joseph, N.L. (2011). Private climate change reporting: an emerging discourse of risk and opportunity? *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 24 (8): 1119–1148.
- Swanson, G.A. (2006). A Systems View of the Environment of Environmental Accounting. *Advances in Environmental Accounting & Management* 3: 169–193.
- Turcotte, M.-F., Reinecke, J., den Hond, F. (2014). Explaining variation in the multiplicity of private social and environmental regulation: a multi-case integration across the coffee, forestry and textile sectors. *Business and Politics* 16 (01): 151–189.
- Wittneben, B.B.F., Okereke, C., Banerjee, S.B., Levy, D.L. (2012). Climate Change and the Emergence of New Organizational Landscapes. *Organization Studies* 33 (11): 1431–1450.

# CHAPITRE INTRODUCTIF (I)

Ce chapitre introductif (chapitre I) vise à apporter des éléments communs aux trois articles de recherche en matière de compréhension de la participation des entreprises aux processus de standardisation de la comptabilité environnementale des produits. Dans une première section (1.), nous définissons les différents concepts mobilisés pour cette recherche. Dans un premier temps, nous définissons la comptabilité environnementale (1.1) et l'activité de standardisation<sup>12</sup> (1.2). Dans un second temps, nous abordons la standardisation de la comptabilité environnementale (1.3), la notion de légitimité comme un des éléments essentiels à l'activité d'élaboration des standards (1.4) et en quoi la participation des parties prenantes est importante (1.5). Dans une seconde section (2.), nous présentons les trois questions de recherche portées par nos travaux ainsi que leur articulation. Nous présentons ensuite le cadre d'analyse que nous mobilisons (3.). Il comprend le travail institutionnel (3.1) et la théorie enracinée (3.2). Dans une quatrième section, nous abordons la démarche méthodologique retenue (4.). Le cas à l'étude est présenté en section cinq (5.) enfin nous concluons.

## 1. Définitions et concepts clés

### 1.1. Principes et définitions de la comptabilité environnementale (des produits)

Depuis son émergence dans les années 1970 (Gray 2010, Bebbington 1997), la littérature sur la comptabilité du développement durable a énormément augmenté (Thomson 2007). Durant la deuxième moitié du 20<sup>ème</sup> siècle, la comptabilité environnementale s'est progressivement installée comme un concept central « *chapeau* » pour former un champ de recherche à l'intersection entre la comptabilité et l'environnement dont les premiers cadres émanent des travaux de Gray et al. (1987) en Grande Bretagne et Christophe (1989) en France (Antheaume 2013).

---

<sup>12</sup>Nous emprunterons dans cette thèse les termes génériques "standardisation ou processus de standardisation" qui a pour objectif de produire des "standards", assimilables aux normes ou standards de jure.

Cependant, à la différence des comptabilités nationale et d'entreprise (bilan, compte de résultats), l'association des principes de la comptabilité à l'environnement s'est construite dans un contexte influencé par des économistes environnementaux, des ingénieurs et des comptables (Richard 2012). Ainsi, le rôle que devrait avoir la comptabilité environnementale a été régulièrement questionné entre la « *vision limitée essentiellement technicienne et une vision élargie correspondant pratiquement à un engagement philosophique qui dénonce l'incapacité de la comptabilité traditionnelle à favoriser la protection de l'environnement et le développement durable* » (Lafontaine 2003).

Pour Richard (2012), il est possible de distinguer deux types de comptabilité environnementale (extérieur-intérieur et intérieur-extérieur) distincts dont les buts poursuivis sont différents. Le premier type (extérieur-intérieur) a pour objectif de mettre en évidence quels sont les impacts externes sur les comptes de l'entreprise. Ces impacts peuvent être assimilés à des dispositions réglementaires (exemple de la loi NRE en France..), et selon l'auteur, par extension à des recommandations (exemple de bonnes pratiques des professions) ou du degré d'intégration des préoccupations environnementales au sein de l'entreprise (exemple dans le cadre d'une démarche de DD ou de RSE). Le second type (intérieur-extérieur) a pour objectif de mettre en évidence quel est l'impact de l'entité sur l'environnement (indépendamment de tout aspect réglementaire), c'est-à-dire une volonté « *d'identifier la dégradation du capital environnemental et d'y remédier par une conservation réelle* » (Richard 2012).

Cette vision complexe de la comptabilité environnementale est reflétée par le nombre de définitions et leurs orientations comme en témoigne la revue de la littérature des travaux d'Antheaume (Antheaume 2013) sur l'état des lieux et l'état de l'art du contrôle de gestion environnemental. Selon Antheaume (2013), la comptabilité environnementale peut être assimilée « *à un processus de communication des effets sur l'environnement des actions d'une entreprise* » (Gray et al. 1987) ou « *aux outils* » (Christophe et Antheaume 2005). Russel et al. (2017) iront même à re-questionner le rôle de la comptabilité environnementale dont l'ancrage est associé à un « *modèle de comptabilité en tant que production et diffusion d'informations par des entités économiques* » afin de savoir si cette dernière poursuit des objectifs de contribution à une « *durabilité écologique* » et à une « *justice sociale* » (Russell et al. 2017).

Pour notre recherche, nous retenons la définition de la comptabilité environnementale comme un « *terme large qui se réfère à l'incorporation des coûts environnementaux et des informations dans une variété de pratiques comptables* » (Graff 1998). La comptabilité environnementale est une forme de comptabilité d'entreprise qui vise à identifier les flux (et/ou les coûts associés) aux impacts de l'entreprise (son activité, ses décisions, ses produits et services) sur l'environnement (prévention, protection ou réparation de l'environnement). Plus généralement, la comptabilité environnementale (et sociale) se rapportent « *à la préparation et à la saisie de l'information pour informer les parties prenantes (à l'intérieur et à l'extérieur de l'organisation) de l'impact d'une organisation sur les sociétés et les environnements dans lesquels elle opère (y compris, les sociétés et les environnements passés, présents et futurs)* » (Deegan 2017). Divers supports peuvent être mobilisés pour la divulgation des données physiques ou monétaires (rapport annuel, rapport de développement durable, communications diverses).

Parmi les outils de la comptabilité environnementale, nous nous intéressons aux analyses de cycle de vie de produits. Cette motivation est directement liée à son utilisation pour les travaux de - l'affichage environnemental des produits en France – Product Environmental Footprint en Europe – les deux contextes de notre étude de cas (5). La comptabilité environnementale des produits «  *vise à connaître les impacts engendrés par les biens et services destinés aux utilisateurs finaux. Elle tient compte de l'impact sur l'ensemble du cycle de vie* » (Cros et Poivet 2012).

L'analyse du cycle de vie est un outil de comptabilité environnementale (Antheaume 2013) et peut être maintenant considéré comme un outil de comptabilité environnementale institutionnalisé (Gibassier 2017). L'analyse du cycle de vie poursuit un objectif externe de mise en valeur de la supériorité environnementale d'un produit (produit Bio, Ecolabel...) et/ou un objectif interne pour permettre la gestion environnementale de la production concernée (Richard 2012). L'analyse cycle de vie peut être définie comme «  *la représentation et l'analyse quantifiées des entrées et sorties de matière et d'énergie aux frontières d'un système représentatif du cycle de vie d'un produit par rapport à une unité fonctionnelle* » (Richard 2012). L'unité fonctionnelle renvoie au service rendu par le produit et devient la référence de comparabilité. Par exemple, pour une paire de chaussures, il s'agira d'indiquer un impact calculé sur la base d'une chaussure «  *Porter une paire de chaussures en bon état pendant deux cents kilomètres* » (Raimbault et Tralan 2014). Les résultats (valeurs) d'une analyse de cycle de vie sont exprimés dans l'unité retenue pour l'impact environnemental

considéré. Par exemple, la valeur de l'impact environnemental d'un produit pour l'indicateur CO2 (en lien avec les émissions de gaz à effet de serre) sera exprimée en (grammes équivalent CO2), la consommation d'eau (en litre). Enfin, l'analyse de cycle de vie s'inscrit dans une démarche (approche de la chaîne de valeur) qui vise à prendre en compte non seulement la fabrication (du produit), depuis l'extraction des matières premières et la production d'énergie, mais aussi l'utilisation (exemple du consommateur) et la fin de vie d'un produit (valorisation ou destruction) (Antheaume 2013).

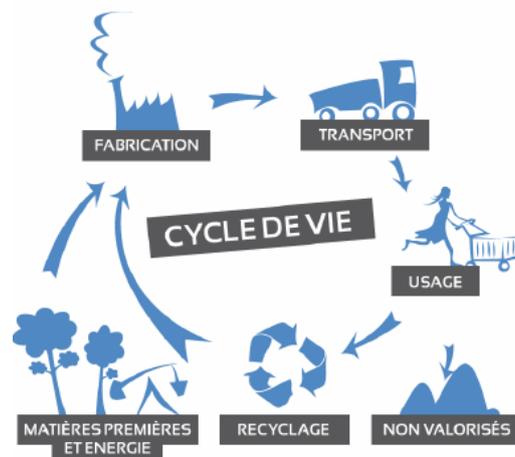


Figure 02 : Présentation du cycle de vie du produit – (ADEME 2009)

## 1.2. Standardisation, normalisation, standard et norme

Le thème de la standardisation a produit une littérature importante et a généré un grand nombre de définitions (Ben Youssef *et al.* 2005). Le champ d'application des standards « recouvre toutes les questions économiques, environnementales et sociales » (Carrieu-Costa et Bryden 2012). Les standards peuvent être identifiés comme des instruments de contrôle et la standardisation comme une forme de régulation (Brunsson et Jacobsson 2000b). Par conséquent, « dans un monde de plus en plus interdépendant et interconnecté, le contenu et la diffusion des standards (normes) sont devenus des enjeux de pouvoir et d'influence entre entreprises, entre pays et entre parties prenantes » (Carrieu-Costa et Bryden 2012).

L'utilisation et la présence des standards semblent incontournables. Pour exemple, en Septembre 2017, l'ISO, un des organismes majeurs et privés de standardisation de dimension

internationale, annonçait sur son site internet avoir publié plus de 21799 standards<sup>13</sup> internationaux et publications associées. L'utilisation des standards est requise pour la définition des unités de mesure (standard de définition), la fixation de seuils de qualité ou de performance (standard de qualité) ou des standards régissant l'interchangeabilité, la compatibilité et l'interopérabilité entre les produits (Lelong et Mallard 2000). Ils facilitent les transactions et le développement économique ou participent à des formes de protectionnisme (Hoestlandt 2012). Ils s'intéressent également au design et à la qualité d'un produit, ainsi qu'à la manière de rédiger un contrat ou de faire du reporting pour une entreprise (Brunsson et Jacobsson 2000b).

Le contexte applicable à l'élaboration de règles formelles (processus de standardisation ou de normalisation) ainsi que les résultats de leurs productions respectives (standard ou norme) fait référence à une terminologie qui nous semble opportun de préciser. La première distinction est en relation avec la traduction du terme « *norme* » dans un vocable anglophone. En effet, dans la littérature anglophone, le terme « *standard* » est naturellement privilégié. Cependant, une distinction peut être faite (formellement ou informellement) entre « *la norme* » et « *le standard* ». La « *norme* » peut être assimilée à un standard de jure. Elle poursuit un mode d'élaboration « *institutionnel / consensuel* » réalisé par l'intermédiaire d'un organe national ou international, reconnu pour élaborer des standards alors que les autres standards sont assimilables à des standards de facto. Les standards sont « *imposés volontairement (grâce à un pouvoir de marché) ou involontairement (succès de fait auprès de la demande) par un acteur ou un groupe d'acteurs particuliers, alors qu'une norme est définie selon un mécanisme « consensuel » par des représentants de l'ensemble des parties concernées. Les standards représentent l'intérêt d'agents particuliers et sont le plus souvent concurrencés par d'autres standards. Les normes sont censées approcher l'intérêt général et ont vocation à être universelles* » (Ben Youssef et al. 2005).

La finalité des standards est de fournir des règles pour ceux qui les adoptent (Brunsson et Jacobsson 2000b, Mione 2006). Ainsi, la standardisation (normalisation) peut être définie comme « *une activité d'intérêt général qui a pour objet de fournir des documents de référence élaborés de manière consensuelle par toutes les parties intéressées portant sur des règles, des caractéristiques, des recommandations ou des exemples de bonnes pratiques relatives à des produits, à des services, à des méthodes, à des processus ou à des*

---

<sup>13</sup> <https://www.iso.org/fr/about-us.html>

organisations. Elle vise à encourager le développement économique et l'innovation tout en prenant en compte des objectifs de développement durable » (Guibert et Neu 2012, République Française 2009a). Cette définition nous éclaire sur l'importance qui réside dans la légitimité du processus d'élaboration et sur la représentativité des parties prenantes (la participation). Ces différents points seront développés respectivement dans les paragraphes (1.4) et (1.5).

Les organes de standardisation se positionnent à des échelles nationales ou internationales. Ils sont principalement des acteurs privés (Brunsson et Jacobsson 2000b, Green 2010). Les acteurs historiques à l'échelle internationale sont : l'ISO pour la conduite de travaux en lien avec des préoccupations techniques, managériales ou environnementales, l'IASB pour des préoccupations comptables, le CODEX Alimentarius dans cadre alimentaire... A l'échelle nationale, d'autres acteurs sont représentés comme l'AFNOR en France, le DIN en Allemagne..., l'ANC en France pour la standardisation comptable...D'autres nouveaux acteurs sont apparus dans la mouvance du développement durable et de la RSE à l'image du GRI<sup>14</sup>, SASB<sup>15</sup> ou le WRI/WBCSD<sup>16</sup>....

Pour leur part, les parties prenantes ou parties intéressées peuvent être nombreuses. Nous proposons de les résumer sur la base de la classification de Peyrat (2012) qui distingue les parties prenantes et les parties intéressées à la standardisation internationale.

| <b>Les parties prenantes</b>  | <b>Les parties intéressées<br/>(participation indirecte)</b>  |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• les entreprises et les organisations professionnelles</li> <li>• les instituts de recherche et les universités</li> <li>• les consommateurs et leurs associations</li> <li>• les gouvernements et autres autorités réglementaires</li> <li>• les intérêts sociétaux (et autres)</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Les générations futures</li> <li>• La biosphère</li> </ul> |

*Tableau 01 : Tableau réalisé sur la base de la classification des participants à la standardisation internationale de (Peyrat 2012)*

<sup>14</sup> Le GRI a donné son nom à son standard, « organisme non gouvernemental à but non lucratif créé en 1997 à l'initiative d'instituts privés et d'agences gouvernementales dont en particulier l'ACCA » Mikol (2003).

<sup>15</sup> SustainabilityAccounting Standards Board - www.sasb.org

<sup>16</sup> Le World Resources Institute et le World Business Council for SustainableDevelopment ont publié le GHG Protocol (The Greenhouse Gas Protocol), un standard permettant la compréhension, la quantification et le management des gaz à effet de serre.

Dans le cadre de nos travaux, nous retiendrons la définition du standard de jure (norme) comme « *un document établi par consensus et approuvé par un organisme reconnu, qui fournit, pour des usages communs et répétés, des règles, des lignes directrices ou des caractéristiques, pour des activités ou leurs résultats, garantissant un niveau d'ordre optimal, dans un contexte donné* » (Peyrat 2012, Guibert et Neu 2012).

### **1.3. Standardisation de la comptabilité « environnementale »**

La standardisation de la comptabilité fait partie intégrante de la régulation comptable, qui porte sur le processus d'élaboration, d'application et de contrôle des standards « *normes* » (Hoarau et Teller 2007). La régulation comptable est caractérisée par de nombreux standards, acteurs et organes de standardisation.

A la différence de la standardisation de la comptabilité qui pour objet « *d'établir des règles communes dans le double but d'uniformiser et de rationaliser la présentation des informations comptables susceptibles de satisfaire les besoins présumés de multiples utilisateurs* » (Hoarau 2003), la standardisation de la comptabilité environnementale a peu attiré l'attention des chercheurs (Gilbert *et al.* 2011). Ce constat pourrait s'expliquer par la jeunesse de ce champ et sa diversité (Richard 2012) à l'image de la grande diversité de standards, principalement internationaux, qui régissent aussi bien les modes de divulgation (GRI, IIRC, CDSB) que les méthodes de calcul associées (ACV, MFCA, comptabilité eau, comptabilité carbone, empreinte environnementale des produits « *PEF* » et des organisations « *OEF* »).

Compte tenu de la diversité et de la difficulté de dénombrer toutes les initiatives existantes, nous proposons de présenter les principales initiatives internationales qui ont émergées depuis les années 1990 (tableau 02).

| <b>Dénomination – date de lancement</b>                         | <b>Porteur du projet et portée de l’initiative</b>   |
|---|--|
| <b>ISO</b><br>Nombreux standards                                | L’Organisation internationale de normalisation (ISO) est une organisation internationale non gouvernementale, indépendante, dont ses 163 membres sont les organismes nationaux de normalisation. Elle a développé de nombreux standards en lien avec le management, la mesure, la comptabilité ou la divulgation associés à des problématiques environnementales. Par exemple, l’ISO 14040 spécifie les principes et le cadre applicables à la réalisation d’analyses du cycle de vie (ACV). |
| <b>GRI -1997</b><br>Global Reporting Initiative                 | Fondée aux Etats-Unis à l’initiative du Programme des Nations Unies pour l’Environnement (PNUE) et du CERES. Il s’agit d’un standard de reporting international dans le domaine du développement durable.  |
| <b>GHG Protocol – 2001/2004</b><br>The Greenhouse Gas Protocol  | Le Protocole des gaz à effet de serre (GES) est développé par le World Resources Institute (WRI) et le Conseil mondial des entreprises pour le développement durable (WBCSD). Il s’agit d’un standard mondial décrivant la façon de mesurer, de gérer et de déclarer les émissions de gaz à effet de serre.  |
| <b>AFFICHAGE ENVIRONNEMENTAL 2007</b>                           | Démarche initiée lors du Grenelle Environnement en France et portée par l’ADEME et l’AFNOR. Les travaux sont en cours et ont été repris à l’échelle européenne au travers des travaux sur le PEF (ci-dessous) et l’OEF.  |
| <b>CDSB – 2010</b><br>Climate Disclosure Standards Board        | Organisme à but non lucratif, il propose un standard afin de fournir des informations pour les investisseurs et les marchés financiers par l’intégration des informations liées au changement climatique dans l’information financière en général.   |
| <b>SASB - 2011</b><br>Sustainability Accounting Standards Board | Organisation américaine à but non lucratif créée pour développer et diffuser des standards comptables de développement durable. A l’image du FASB mais pour le domaine de l’environnement et du social.  |
| <b>PEF – 2011</b><br>Product Environmental Footprint            | Il s’agit d’un programme de la DG Environnement de la Commission européenne, pour le développement d’une méthodologie harmonisée pour le calcul de l’empreinte écologique des produits (y compris le carbone). Cette démarche existe également pour les organisations (OEF).   |

*Tableau 02 - Principales initiatives internationales de comptabilité environnementale*

Des exemples de processus de standardisation de certaines de ces principales initiatives internationales sont présentés dans le tableau suivant (tableau 03)

| Exemples de processus         | GRI  | CDSB   | PEF  | GHG Protocol  | SASB   |
|-------------------------------|--|--|--|---|--|
| Etapes                        | « Le processus de standardisation du GRI, qui utilise la méthode de consultation internationale multi parties prenantes du GRI » |  |  | « Un processus multi parties prenantes large et inclusif »  | « Suit un processus exhaustif de collecte de données et l'analyse fondée sur des preuves, une recherche approfondie par industrie et l'engagement et la collaboration avec un large éventail de parties prenantes de l'industrie » |
|                               | Etape 1 : définir les priorités  | Collecter les opinions du réseau du GRI  | Membres du comité consultatif nommés           | Analyse des méthodologies existantes  | Secrétariat WRI/WBSCD  |
|                               | Identifier les priorités de révision   |  |  |   |  |
|                               | Consultation publique sur les priorités  |  |  |   |  |
| Etape 2 : préparer le contenu | Formation des groupes de travail et préparation du contenu   | Le groupe de travail technique est créé pour développer le cadre du reporting sur le changement climatique | Projet de guide méthodologique                 | Le comité directeur fournit la direction stratégique et technique du processus                                | Un mémoire de l'industrie est publié   |
|                               | Consultation publique sur le projet de contenu   | Consultation limitée sur certains aspects du projet de cadre du reporting                                  | Formation sur la méthodologie                  | Le groupe de travail technique développe le premier projet de standard à travers des consultations fréquentes | Le groupe de travail de l'industrie est lancé  |
|                               | Intégration des commentaires publics reçus dans le contenu   | Le projet de cadre de reporting est rendu public pour consultation   | Invitation à une réunion des parties prenantes | Un groupe consultatif de parties prenantes donne des commentaires et un retour sur le projet de standard      | Un exposé sondage est mis en consultation publique   |

|                              |  |  |   |   |   |  |
|------------------------------|--|--|---|---|---|--|
|                              |  |  |   | Tests pilotes                               | Un groupe de pilotes expérimente le standard dans leurs organisations et fournit un retour basé sur leur expérience | Finalisation du projet de standard pour les pilotes  |
|                              |  |  |   | Consultation publique des parties prenantes | Révision du premier projet de standard en une deuxième version  | Table ronde des entreprises  |
|                              |  |  |   | Guide méthodologique finale                 | Période de consultation publique de 30 jours  |  |
|                              |  |  |   | Définition des règles par industrie         |   |  |
|                              |  |  |   | Testis pilotes                              |   |  |
|                              |  |  |   | Publication de règles finales par industrie | Révision du deuxième projet   | Enlever le caractère provisoire du standard une fois qu'il aura été revu par un organisme habilité, comme l'ANSI |
| Etape 3 : valider le contenu | Soumission du contenu aux organes de gouvernance pour accord | Edition 1.0 du cadre de reporting publié | Le programme d'engagement des entreprises continue à développer les standards |   | Publication du standard finalisé  |  |
|                              | Intégration des commentaires des organes de gouvernance      |  |   |   |   |  |

*Tableau 03 : Exemples de processus de standardisation de la comptabilité environnementale*

## 1.4. La quête de légitimité des organismes de standardisation

Dans le contexte où la standardisation a été prise en charge par le secteur privé (Brunsson et Jacobsson 2000a, Green 2010), les organismes de standardisation doivent tenir compte de leur environnement économique et social et s'y adapter (Durocher *et al.* 2004) en espérant que leur standard soit adopté (Henning 2000). Ainsi, les systèmes de standardisation non étatiques et axés sur le marché doivent activement atteindre une légitimité (Bernstein et Cashore 2007). Cette légitimité est fondamentale pour un organisme de standardisation comptable car elle conditionne celle des standards qu'il produit et diffuse, la pratique comptable elle-même et par finalité, la confiance de leurs utilisateurs (Burlaud et Colasse 2010, Henning 2000).

Nous nous intéressons à la légitimité normative, qui se réfère aux conditions dans lesquelles les règles, les organisations ou les structures peuvent être perçues comme légitimes (Hahn et Weidtmann 2016). L'accent est mis sur l'acceptabilité des règles et sur la manière dont cette acceptabilité peut être obtenue (Hahn et Weidtmann 2016). Un manque de légitimité pourrait limiter l'influence du standard futur et faire l'objet d'un examen minutieux (Hahn et Weidtmann 2016). Dans le domaine de la gouvernance privée, les participants ne sont pas élus ou contrôlés de manière démocratique et n'ont donc pas la légitimité des acteurs de l'État (Hahn et Weidtmann 2016). Les principes démocratiques tels que l'inclusivité, la transparence et l'égalité ont ainsi été transférés aux processus de standardisation privés qui ont émergé (Hahn et Weidtmann 2016) afin de renforcer la légitimité normative de ces processus.

Dans le contexte de la privatisation croissante des processus de standardisation, la participation est considérée comme un moyen de légitimer le processus décisionnel (Heinelt 2002) et est qualifiée de « *légitimité entrante* ». Slager *et al.* (2012) révèlent que la standardisation est une activité hautement participative qui implique non seulement les fabricants de standard, mais aussi les utilisateurs de standard et les tiers. Les organes de standardisation multipartites s'appuient sur l'idée de « *rassembler des acteurs de diverses sphères de la société en un seul processus d'élaboration de règles ou d'établissement de règles, pour utiliser leurs ressources, leurs compétences et leurs expériences* » (Boström et Hallström 2013). Par exemple, dans le cadre de la standardisation comptable, l'IASB considère que la participation des constituants clés constitue la pierre angulaire de sa légitimité (Jorissen *et al.* 2012).

Dans ce contexte, le concept de « *démocratie délibérative* » (Habermas 1996) a influencé la façon dont la participation est maintenant conçue. Selon ce concept, la légitimité démocratique est atteinte si « *toutes les parties concernées par un instrument de politique ont la possibilité de participer à son développement par délibération* » et ont l'opportunité égale de s'engager dans le processus (Hahn et Weidtmann 2016). L'accent est donc mis sur les processus de communication qui permettent une « *compréhension mutuelle* », ou au mieux « *le consensus* » (Hahn et Weidtmann 2016). La large inclusion des parties prenantes contribue à la rationalité du processus car elle articule plus largement les différents arguments des participants (Scherer et Palazzo 2007). Cela souligne également la large qualification et l'expertise des membres qui contribuent au processus de standardisation (Hahn et Weidtmann 2016). On peut donc conclure que la légitimité des intrants est influencée par l'inclusion des parties prenantes, l'équité procédurale des délibérations et la promotion d'une orientation consensuelle, ainsi que la transparence des structures et des processus de l'organe de standardisation (Mena et Palazzo 2012).

La légitimité du processus lui-même est la deuxième étape de la légitimité normative. Elle traite des processus décisionnels associés à une légitimité entrante particulière et se concentre sur la manière dont les préférences individuelles sont agrégées (Hahn et Weidtmann 2016). Elle examine également comment les organismes de standardisation sont responsables de leurs actions envers les acteurs qui suivent les règles (Mena et Palazzo 2012). Ici, la légitimité est obtenue grâce aux processus de délibération et aux processus par lesquels les décisions sont prises. La transparence du processus et les règles qui permettent au processus de standardisation de prendre place sont cruciales (Hahn et Weidtmann 2016).

La légitimité des résultats (outcome) se réfère au fait que le processus a atteint le résultat souhaité et que ce résultat est de la qualité attendue. C'est le résultat de la légitimité entrante et la légitimité du processus (Hahn et Weidtmann 2016). Trois critères définissent la légitimité des résultats d'une initiative privée multipartite : la couverture, l'efficacité et l'application (Mena et Palazzo 2012). La couverture se réfère au nombre d'organisations ciblées qui suivent les règles, l'efficacité se réfère à l'ajustement entre les règles et la question et, enfin, l'application se réfère à l'utilisation de procédures de vérification.

Les processus de standardisation peuvent être évalués par le biais de l'expertise des différentes parties prenantes, de l'équilibre de la représentativité géographique, des modalités de communication disponibles pour les différents participants, des modalités de prise de décision et enfin de la transparence du processus de développement (Hahn et Weidtmann 2016).

Cependant, plus souvent, le processus de standardisation idéal est perturbé par des processus parallèles et informels qui transcrivent les relations de pouvoir que les valeurs démocratiques telles que l'inclusion, la transparence et l'égalité (lorsqu'elles sont incluses dans les mécanismes du processus) tentent d'éviter.

## **1.5. La participation des parties prenantes**

### **1.5.1. Gouvernance privée et principes démocratiques**

La notion de développement durable fait référence aux générations futures et par conséquent renvoie au fait que l'ensemble des acteurs devraient être concernés par les préoccupations du présent compte tenu de leur impact potentiel dans le futur. La standardisation privée en matière de développement durable vise à être inclusive, autonomisante et transparente (Hopwood 1977). La participation peut être utilisée comme outil pour transcrire cet idéal dans le processus de standardisation (Heinelt 2002). Cette démarche fait résonance avec les travaux sur les démarches de démocratie-participative qui peuvent être utilisées comme un outil par les institutions en vue de permettre à des parties prenantes (exemple du citoyen, les exclus/marginalisés...) d'apporter leurs contributions ou donner leurs avis sur des problématiques qui les touchent ou touchent leur communauté (exemple des projets en lien avec l'urbanisme, l'environnement, le changement climatique, la biodiversité,...). Cependant, pour Pretty (1995), la participation (à l'image du développement agricole) fait l'objet de nombreuses interprétations. Elle peut être vue comme un moyen et un droit. Le premier vise « *à penser que plus les gens sont impliqués et plus ils seront enclins à soutenir et accepter de nouveaux services ou développement* ». Dans le second, la participation est vue comme « *un droit fondamental dans lequel l'objectif principal est d'initier la mobilisation pour l'action collective, l'autonomisation (Empowerment) et de renforcer des institutions* ». Elle peut être définie comme « *le processus par lequel les parties prenantes influencent et partagent le contrôle sur l'établissement des priorités, l'élaboration des politiques, l'allocation des ressources et l'accès aux biens et services publics* » (Tikare et al. 2001) ou dans une dimension plus élargie, comme « *un processus d'engagement obligatoire ou volontaire de personnes ordinaires, agissant seules ou au sein d'une organisation, en vue d'influer sur une décision portant sur des choix significatifs qui toucheront leur communauté.* » (André et al. 2012).

Pour leur part, les organismes de standardisation privés tentent d'inclure les principes démocratiques par la participation, en fonction de la logique que ceux qui appliqueront la règle doivent pouvoir donner leur avis. De cette façon, même si le standard final n'inclut pas toutes les idées exprimées par les participants, le processus de standardisation valide la participation et l'inclusion des arguments de chaque participant (Heinelt 2002). Malgré ces tentatives, la gouvernance privée du développement durable a été critiquée pour ne pas se connecter à un public dispersé, pour inclure des acteurs privés (que certains croient qui ne devraient pas être impliqués), pour ne pas surveiller leur production et enfin, pour être une simple façade des entreprises mondiales (Mena et Palazzo 2012).

### **1.5.2. Jeux de pouvoirs, processus informels et emprise des grands acteurs dominants.**

Les modalités de l'élaboration des standards ont souvent un lien avec le contexte économique, juridique et social (Hoarau 2003, Capron 2007). Il est clairement établi que des processus informels sont ajoutés parallèlement aux processus formels de standardisation (Walton 2003). De nombreux acteurs peuvent ou sont autorisés à participer à cette arène dans laquelle se distinguent une diversité d'acteurs, des jeux de pouvoir, des intérêts potentiellement divergents, diverses déclarations de position et des lobbyistes variés. La participation des acteurs au processus de standardisation de la comptabilité peut être directe ou indirecte. Les parties intéressées peuvent participer en adressant une lettre de commentaires lorsque l'organisme de standardisation invite les parties prenantes à s'exprimer sur un projet, c'est le cas par exemple dans le cadre du « *due process* » de l'IASB, à participer à des tables rondes (Georgiou 2010). Elles peuvent aussi devenir membre d'un groupe de travail (Jorissen *et al.* 2012) ou encore communiquer avec les membres de l'organe de standardisation (Georgiou 2010). D'autres acteurs choisiront de s'associer à une proposition commune portée par un représentant de l'entreprise (exemple association professionnelle) (Georgiou et Roberts 2004).

Rarement naturel, simple ou harmonieux (Brunsson et Jacobsson 2000a), le processus de standardisation en tant qu'activité n'est pas seulement de nature technique (Chee Chiu Kwok et Sharp 2005) mais peut également être considéré comme un processus politique (Botzem et Quack 2006, Durocher *et al.* 2004, Chantiri 2000) quel que soit son contexte - britannique (Sutton 1984), américain (Watts et Zimmerman 1978, Sutton 1984, Fogarty 1998) ou international (Zeff 2002). Ainsi, il existe un risque élevé que chaque niveau du système de

standardisation soit convoité, courtisé ou annexé (Boulin et Déjou 1994). Selon Burlaud et Colasse (2010), même si la procédure régulière (FASB ou IASB) vise à rendre transparent le processus de standardisation, il n'est pas certain qu'elle permette la participation effective de divers acteurs à la préparation des standards. Nous pourrions même aller jusqu'à dire que des processus de mise en place de standards privés sont mis en place pour servir les intérêts de groupes puissants (Sikka 2001). Cela confirme ce que Sutton (1984) a déjà déclaré à l'image des principaux préparateurs des états financiers qui ont un avantage par rapport aux petits préparateurs et aux utilisateurs des états financiers dans les processus de standardisation ou sa domination (exemple FASB) par les grands cabinets comptables (et l'AICPA), qui étaient à leur tour dominés par leurs principaux clients<sup>17</sup>.

Du point de vue de la comptabilité environnementale, deux études ont examiné la participation de grandes organisations aux processus de standardisation de la comptabilité environnementale. Kolk et Pinske (2008) ont exploré les réponses des multinationales aux institutions émergentes du changement climatique (CDP), en divisant les stratégies des multinationales en négociation et en non-négociation. Reuter et Messner (2015) ont étudié les lettres de commentaires des différents constituants, y compris les organismes comptables et les préparateurs, en réponse au premier projet de l'IIRC en 2011. Ils ont conclu que « *Principalement les grandes entreprises ont participé au processus de consultation publique du document de travail de l'IIRC* » (Reuter et Messner 2015), ce qui est conforme au travail de Sutton (1984).

## **2. Présentation et articulation des trois questions de recherche**

Cette thèse est composée de trois articles qui explorent ensemble les différentes facettes de la participation de certaines parties prenantes au processus de standardisation de la comptabilité environnementale. Ensemble, ils permettent de contribuer à une meilleure compréhension de l'implication et de la manière dont ces parties prenantes participent à la création d'un standard de comptabilité environnementale (des produits). Nous avons privilégié trois niveaux d'analyse (Figure 03). Au niveau macro, nous nous intéressons au processus de standardisation par l'étude des acteurs marginalisés. Au niveau méso, nous nous intéressons aux intermédiaires de la standardisation (les consultants) et enfin, au niveau micro nous nous

---

<sup>17</sup> Allégations du rapport Metcalf (1976)

intéressons à un participant de la standardisation (une entreprise de dimension internationale). Les trois études sont basées sur l'étude du cas de la comptabilité environnementale des produits (développé dans la partie 5.)

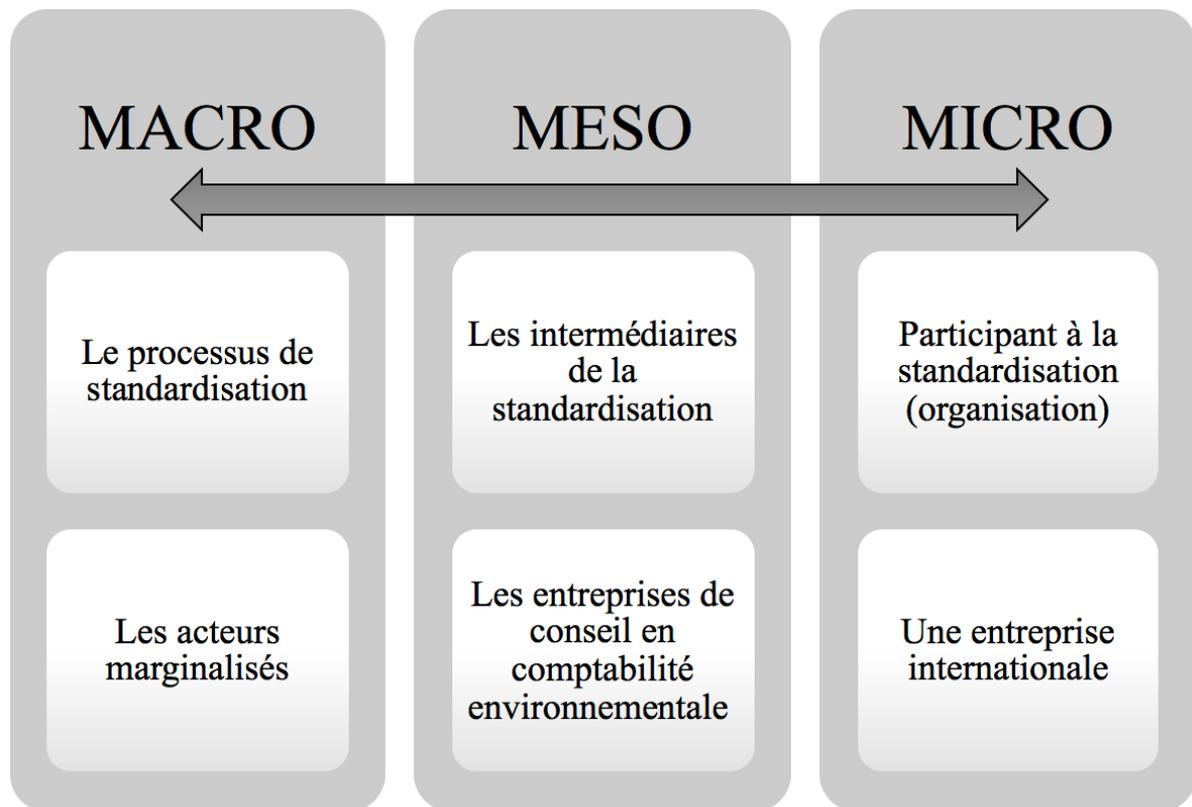


Figure 03 : Articulation et vue d'ensemble des trois articles

Notre premier article se concentre sur l'étude du travail institutionnel de création conduit par des entreprises marginalisées lors de leur participation. Le travail institutionnel est défini comme les actions intentionnelles menées par les individus et les organisations dont l'objectif est la création d'un standard (Lawrence et Suddaby 2006). Nous avons choisi de nous concentrer sur l'étude des entreprises marginalisées (PME ou ETI par rapport aux grandes entreprises), c'est-à-dire celles dont le pouvoir et les ressources sont limités (Mair et Marti 2009) et qui ne sont pas favorisées par les arrangements institutionnels existants (Battilana 2006). De la littérature, nous savons que les processus de standardisation tendent à favoriser les acteurs dominants dans un domaine (Gavens *et al.* 1989, Grolleau et Mzoughi 2005, Shu et Lewin 2016), cependant nous savons peu sur les façons dont les « *acteurs marginalisés* » travaillent à « *être entendus* » dans les processus de standardisation à l'image des Organisations Non Gouvernementales (Monciardini 2016). La participation aux processus de standardisation n'est pas naturelle pour les petites entreprises (Sikka 2001) car elles manquent

souvent de ressources pour envisager d'influencer soit le processus de standardisation, soit son résultat. Cependant, la participation de tels acteurs « *marginalisés* » dans les processus de standardisation est importante. Elle augmentera la « *normativité* » (Bebbington *et al.* 2012), la légitimité des processus privés (Mena et Palazzo 2012) ainsi que l'inclusion des parties prenantes, dans le sens où une pluralité d'acteurs ont une agence dans les processus « *réglementaire* » (Luque-Vílchez et Larrinaga 2016, Chauvey *et al.* 2015).

Cependant, la position sociale dans un champ affecte la capacité d'une organisation dans une position de « *challenger* » d'initier un changement (Battilana 2006, Kim *et al.* 2016). De la littérature, nous savons peu de choses sur les stratégies que les acteurs marginalisés explorent pour promulguer des changements institutionnels. Ainsi, dans cette recherche, nous cherchons à comprendre comment ils sont impliqués et quelles stratégies sont mises en œuvre pour participer afin de faire entendre leur voix dans le processus de standardisation. Grâce à l'étude de leurs stratégies, nous caractérisons quel type de travail est utilisé pour contourner leur manque de capital économique, de capital symbolique et de capital intellectuel dans le processus de standardisation au regard de diverses autres parties prenantes, et particulièrement les grandes entreprises.

**Notre première question de recherche est formulée comme suit :**

*Comment les acteurs marginalisés développent différentes stratégies pour participer aux processus de standardisation de la comptabilité environnementale des produits ?*

La standardisation est une activité qui vise à créer des règles communes et peut être considérée comme un moment clé dans le processus d'institutionnalisation de l'innovation, processus dans lequel la formation des standards et leur diffusion ultérieure sont façonnées par les acteurs (Botzem et Dobusch 2012). Slager et al. (2012) conceptualisent la standardisation comme un processus continu et montrent qu'il est supporté en permanence par un ensemble de micro activités et une activité hautement participative où certains intermédiaires tels que les consultants jouent un rôle crucial. Même si le conseil (en management) est apparu comme un champ de recherche sur les dernières décennies (Fincham *et al.* 2013, Sturdy 2011), nous ne connaissons que peu de chose sur les '*professions émergentes*' (Muzio *et al.* 2011) et plus particulièrement celles qui s'inscrivent dans les différents mouvements autour de la RSE (Djelic et Sahlin-Andersson 2006) où de nouvelles générations d'experts et de professionnels de la RSE (auditeurs, consultants...) tentent de profiter ou de créer de nouvelles opportunités de marché (Brès et Gond 2014, Gond et Nyberg

2017) en s'inscrivant dans des mécanismes de marchandisation de la connaissance ou la colonisation de nouveaux espaces (Suddaby et Greenwood 2001).

Dans ce contexte, notre deuxième article vise à nous intéresser aux nouvelles générations d'experts et de professionnels de la RSE (auditeurs, consultants) (Brès et Gond 2014, Gond et Nyberg 2017), en particulier les consultants spécialisés en '*comptabilité environnementale*' dont certains ont apporté certaines ressources externes aux entreprises engagées (par exemple aux acteurs marginalisés). Nous cherchons à explorer et à comprendre le travail institutionnel mené par ces consultants pour maintenir leur expertise lors de leur participation à la standardisation de la comptabilité environnementale des produits.

**Notre seconde question de recherche est formulée comme suit :**

*Comment les consultants spécialisés en comptabilité environnementale utilisent et mobilisent les instances de standardisation pour maintenir leur expertise et pour asseoir le caractère professionnalisant de leur activité ?*

Enfin, peu de recherches ont porté sur le processus de standardisation du point de vue des organisations « *commerciales - économiques* » (Himick *et al.* 2016), en particulier sur la façon dont les entreprises s'organisent en interne pour participer aux processus de standardisation (Kolk et Pinkse 2008). Nous ne savons pas comment les entreprises opèrent en interne pour se préparer au standard futur, participent à la fabrication du standard futur, influencent les résultats du processus de standardisation et peuvent lutter contre le nouveau standard (Oliver 1991).

Nous nous concentrons dans le troisième article sur le « *travail interne* » d'une entreprise lors de sa participation à la standardisation de la comptabilité environnementale des produits. A ce niveau d'analyse (micro), nous nous sommes intéressés au point de vue d'une entreprise européenne de dimension internationale. Elle peut être assimilée aux entreprises disposant des ressources nécessaires pour pouvoir faire entendre sa voix, comme mentionné dans la littérature existante sur la motivation des grandes entreprises à participer (études mobilisant la théorie Positive de la comptabilité par exemple). En particulier, notre recherche développe une meilleure compréhension du travail conduit en interne par une entreprise en vue et lors de sa participation à un projet de standardisation et sur la façon dont les résultats de sa participation au processus de standardisation affectent sa démarche RSE et la comptabilité environnementale qui y est associée.

**Notre troisième question de recherche est formulée comme suit :**

*Comment la participation à un processus de standardisation de la comptabilité environnementale des produits est influencée par le travail conduit en interne d'une entreprise et réciproquement comment, lors de sa participation le processus de standardisation a-t-il influencé le fonctionnement de l'entreprise ?*

### **3. Cadres théoriques**

« Un problème majeur auquel se confronte un nouveau chercheur dans le domaine de la comptabilité est, quelle est la perspective théorique la plus apte. Une recherche peut être un voyage de découverte ou un choix de perspectives théoriques aussi bien que la collecte empirique ou de faits sur un problème ou une situation » (Hoque 2006). La recherche en comptabilité utilise à la fois des théories traditionnelles et émergentes dans des perspectives positivistes (théorie du choix rationnel...), critiques, institutionnelles et contextuelles (théorie de la légitimité, institutionnelle, Parties Prenantes...) ou au travers d'approche de recherche naturaliste (théorie enracinée) (Hoque 2006).

Notre recherche s'inscrit dans une perspective institutionnelle - contextuelle et naturaliste. Pour les articles 1 et 2, nous mobilisons le concept de travail institutionnel (Lawrence et Suddaby 2006). Pour l'article 3, nous mobilisons comme cadre d'analyse, la théorie enracinée (Charmaz 2006).

#### **3.1. Le travail institutionnel**

Le terme « *théorie institutionnelle* » couvre un vaste corps de la littérature qui a crû en popularité et en importance au cours des deux dernières décennies (Wooten et Hoffman 2017). Le domaine de la comptabilité est hautement institutionnalisé (Greenwood *et al.* 2002, Maguire *et al.* 2004) et les standards formels qui régissent les règles applicables peuvent être définis comme des institutions (Hampel *et al.* 2017, McGaughey 2013). Ainsi, la perspective institutionnelle est « *devenue un choix populaire pour les études comptables qui cherchent à comprendre pourquoi et comment la comptabilité devient ce qu'elle est, ou n'est pas* » (Moll *et al.* 2006). La comptabilité s'inscrit dans un contexte institutionnel où « *sa forme et son rôle sont déterminés par l'environnement organisationnel* » (Moll *et al.* 2006) mais « *peut aussi aider à façonner cet environnement* » (Moll *et al.* 2006). La théorie institutionnelle a

« *traditionnellement souligné comment les processus organisationnels sont façonnés par des forces institutionnelles qui récompensent la conformité et renforcent la continuité* » (McGaughey 2013). Cependant, il est également opportun de mieux appréhender « *la façon dont les institutions peuvent surgir pour contribuer à comprendre comment et pourquoi les gens opèrent dans l'environnement actuel en s'appuyant sur des institutions marquées par le passé. Cela peut également ajouter à la compréhension de la façon dont les institutions peuvent être réélues pour l'avenir à mesure que surgissent les nouveaux impératifs technologiques, géographiques et culturels* » (Garud et al. 2002). C'est dans cette perspective d'élaboration de nouveaux standards de comptabilité que nous mobilisons le concept de travail institutionnel (Lawrence et Suddaby 2006, Lawrence et al. 2011, Lawrence et al. 2013) de « *création institutionnelle* » pour l'article 1 et de « *maintenance institutionnelle* » pour l'article 2.

Dans la continuité des travaux de Meyer et Rowan (1977) et de Meyer et Scott (1983), une littérature très riche s'est développée avec la mise en lumière de nombreux concepts associés aux changements institutionnels : l'isomorphisme institutionnel (DiMaggio et Powell 1983), l'entrepreneur institutionnel (DiMaggio 1988), les stratégies institutionnelles (Lawrence 1999) et plus récemment le travail institutionnel (Lawrence et Suddaby 2006)

Notre recherche s'éloigne des travaux développés par DiMaggio et Powell (1983) sur l'isomorphisme, comme mécanisme d'institutionnalisation. Le concept d'isomorphisme vise à comprendre comment les organisations finissent par devenir homogènes et convergent vers des formes ou des pratiques standardisées sous l'effet de trois types de forces : des forces coercitives (émanant de l'état), normatives (émanant des professions et des réseaux) et mimétiques qui poussent les organisations à s'imiter face à un contexte d'incertitude. La conséquence du processus d'isomorphisme réside en l'homogénéité entre les organisations et la tendance pour un environnement à devenir stable. Cependant, les arrangements institutionnels peuvent être remis en cause, par exemple par un acteur ou un groupe d'acteurs d'un champ, une nouvelle technologie, un nouveau standard, une nouvelle règle du jeu ...

En insistant sur « *l'importance de l'intérêt et de l'agence dans la théorie institutionnelle* », DiMaggio (1988) a ouvert de nouvelles voies de recherche pour mieux appréhender le phénomène du changement institutionnel. Inspirée de la théorie des ressources, Oliver (1991) a cherché à comprendre et à identifier les réponses stratégiques possibles des organisations afin de résister aux processus institutionnels et les contextes dans lesquels elles pouvaient se produire. Cinq grands types de réponses stratégiques sont proposés : l'acquiescement, le

compromis, l'évitement, la défiance et la manipulation. Oliver (1992) définit la désinstitutionalisation ainsi que les facteurs qui sont le plus susceptibles de prédire celle-ci. La désinstitutionalisation est « *le processus par lequel la légitimité d'une pratique organisationnelle mise en place ou institutionnalisée est érodée ou arrêtée* » (Oliver 1992). Elle intervient par exemple à la suite d'un échec des organisations à reproduire les actions organisationnelles auparavant légitimées ou prises pour acquises. Un autre courant de recherche introduit par DiMaggio (1988) a rapproché le champ de la stratégie et le contexte institutionnel au travers du concept d'entrepreneur institutionnel. Le concept d'entrepreneur institutionnel met l'accent sur la manière dont certains acteurs s'intéressent à des arrangements institutionnels particuliers et à leur capacité à mobiliser des ressources en vue de créer ou de modifier des institutions existantes (Maguire *et al.* 2004). Le concept d'entrepreneur institutionnel a ouvert de nouvelles voies de recherche sur « *les explications endogènes du changement institutionnel* » (Battilana *et al.* 2009) à l'image des travaux de Garud *et al.* (2002) pour le domaine des technologies émergentes. En étudiant le cas Sun Microsystems et le parrainage de sa technologie Java, les auteurs montrent que le processus de standardisation est fragile et en particulier la difficulté pour une entreprise de promouvoir sa technologie comme *une « norme commune »*. D'autres tenteront de façonner le contexte institutionnel par la mise en œuvre de stratégie institutionnelle. Lawrence (1999) introduit le concept de stratégie institutionnelle comme les « *modèles d'actions organisationnelles qui s'intéressent à la possibilité d'agir sur les structures institutionnelles dans lesquelles les entreprises sont en concurrence pour les ressources soit par la reproduction ou la transformation de ses structures* ». En s'appuyant sur une étude de l'industrie canadienne de la comptabilité légale, l'auteur met en évidence que les stratégies de standardisation est un type de stratégie institutionnelle, c'est-à-dire qu'elles « *impliquent l'institutionnalisation des pratiques, des produits ou des services par l'attribution de valeur au-delà de leur valeur technique, soit par des mécanismes sociaux ou culturels. Elles sont concernées par la mise en place de normes techniques, juridiques ou informelles qui définissent ce qui est - normal - pour une pratique, un produit ou un service, soit par règlement ou par l'adoption de normes ou des normes moins formalisés* ».

Une des principales limites de l'approche de DiMaggio (1988) est que le concept d'entrepreneur institutionnel est trop centré sur l'acteur « *héroïque* » et n'intègre pas la dimension collective du processus institutionnel dans lequel il évolue. Ainsi, les autres acteurs, et par voie de conséquence leurs actions ne sont pas pris en compte dans le périmètre des

travaux de recherche mobilisant ce concept. Cette limite a conduit Lawrence et Suddaby (2006) à présenter le concept de travail institutionnel (Institutional Work) que nous présentons en association avec la standardisation.

Depuis son introduction en 2006 (Lawrence et Suddaby 2006), le concept de travail institutionnel a généré un important courant de recherche qui explore « *comment, pourquoi et quand les acteurs travaillent pour façonner un ensemble d'institutions* » (Greenwood et al. 2017). Le travail institutionnel est fondé sur deux idées théoriques principales (Hampel et al. 2017), la notion « *d'agence* » (Battilana et D'Aunno 2009) et « *l'idée de la pratique* ». A son origine, il a été défini comme « *l'action intentionnelle des individus et des organisations visant à créer, à maintenir et à perturber les institutions* » (Lawrence et Suddaby 2006, Lawrence et al. 2011, Lawrence et al. 2013). Il a ensuite évolué « *à partir d'un concept introduit pour saisir un ensemble d'actions décrites dans la recherche institutionnelle, à une perspective sur les relations entre les institutions et les acteurs associés à un ensemble distinctif de questions, d'hypothèses, de découvertes et de revendications théoriques* » (Hampel et al. 2017).

L'émergence d'un standard s'inscrit comme un élément clé des futurs arrangements institutionnels, par la fixation de futures règles et/ou la perturbation d'arrangements institutionnels existants, dans un champ donné. La mobilisation de ce concept pour l'étude de la participation des acteurs à la standardisation est motivée, d'une part par les travaux de Slager et al. (2012) qui ont conceptualisé le travail de standardisation comme un travail institutionnel. Selon les auteurs, la standardisation est « *un processus continu qui est soutenu en permanence par un ensemble de micro-activités* » et confirme « *l'activité hautement participative qui sous-tend la standardisation du point de vue des utilisateurs et tierces parties* » (Slager et al. 2012). D'autre part, le manque de connaissance dans la recherche actuelle « *sur le travail impliqué dans la négociation des normes institutionnelles formelles* » (Hampel et al. 2017, p. 572).

Comme précisé par Lawrence et Suddaby (2006), la création de nouvelles institutions « *nécessite un travail institutionnel de la part d'un large éventail d'acteurs. On y retrouve à la fois ceux qui ont les ressources et les compétences pour agir comme des entrepreneurs et ceux dont le rôle est de soutien ou de facilitation des efforts de l'entrepreneur* » (Leblebici et al. 1991, Lawrence et Suddaby 2006). Pour sa part, le travail institutionnel « *de maintenance* » est défini par Lawrence et Suddaby (2006) comme l'action intentionnelle des acteurs et des organisations visant à maintenir une institution, c'est-à-dire les efforts conduits par des

individus et des acteurs collectifs pour faire face, se maintenir [...] bricoler les structures institutionnelles dans lesquelles ils vivent et travaillent et, qui leur confèrent leurs rôles, leurs relations, leurs ressources et leurs routines (Lawrence *et al.* 2011).

Ainsi, la mobilisation du concept de travail institutionnel nous permet de passer du domaine organisationnel de l'établissement de standards à l'examen de la relation entre les organisations établissant des standards et les acteurs mobilisés pour créer de nouveaux standards (Lawrence *et al.* 2011). Dans cette perspective, le travail institutionnel nous permet « *de saisir le caractère complexe, collectif et conflictuel de l'interaction entre les acteurs et leur environnement institutionnel* » (Ben Slimane et Leca 2010). Il nous permet une compréhension des stratégies mises en œuvre par les acteurs à l'étude au travers d'un éclairage du « *travail créatif et bien informé des acteurs qui peuvent ou non atteindre les objectifs souhaités et qui interagissent avec les structures sociales et technologiques en place de manière parfois involontaire et inattendue* » (Lawrence et Suddaby 2006). En particulier, nous nous attacherons à l'étude du travail tel qu'il est réalisé, plus que le résultat ou les effets de celui-ci (Ben Slimane et Leca 2010, Lawrence et Dover 2015).

### **3.2. La théorie enracinée (Grounded Theory)**

Le second cadre d'analyse mobilisé dans cette recherche est la théorie enracinée (ou Grounded Theory dans son appellation anglaise). Elle vise à l'émergence de la théorie à partir de données, plutôt qu'à explorer les données pour confirmer la théorie existante qui ne donne pas entière satisfaction (Kirk et van Staden 2001). Elle propose « *de découvrir des processus qui se produisent lorsque les individus interagissent avec d'autres dans un contexte social particulier* » (Lye *et al.* 2006). Son point de vue holistique permet le développement d'une compréhension sur la base d'observations détaillées de phénomènes sociaux complexes (Parker et Roffey 1997).

Sa crédibilité en tant que cadre d'analyse ou méthode de recherche est liée à l'adoption par le chercheur, de certaines procédures et techniques (Lye *et al.* 2006). Plusieurs méthodes fondées sur la théorie enracinée sont proposées dans la littérature (Ralph *et al.* 2015) « *Du post positivisme de Glaser et Strauss (1967), à l'interactionnisme symbolique et au pragmatisme de Strauss et Corbin (Strauss et Corbin 1990), au constructivisme de Charmaz (2000)* ».

Nous faisons le choix d'adopter le cadre de Charmaz (2006) qui s'inscrit dans une posture constructiviste. Cette théorie est mobilisée dans notre troisième article dont l'objectif est d'explorer les phénomènes complexes - internes et externes - associés à la participation d'une entreprise lors d'un projet de standardisation de la comptabilité environnementale (des produits). Cette théorie est mobilisée dans le champ de la comptabilité et, est une « *alternative viable à la disposition des chercheurs en comptabilité pour examiner les phénomènes complexes* » (Lye *et al.* 2006).

De la littérature, nous savons que même si les standards affectent le quotidien des entreprises dans chacun de leurs domaines d'activités (Brunsson *et al.* 2012) et qu'elles sont considérées comme les plus puissantes de toutes les organisations (Barley 2016), peu de recherches s'intéressent au processus de standardisation du point de vue des acteurs (Himick *et al.* 2016). Ainsi, il nous semble opportun de nous intéresser au rôle des acteurs sur la manière dont ils justifient leurs activités, avec qui ils sont amenés à coopérer (Hallström 2004) et sur la façon dont ils s'organisent pour participer à la standardisation (Kolk et Pinkse 2008).

Selon Lye *et al.* (2006), trois motivations peuvent justifier l'adoption de la théorie enracinée.

- La première est liée à l'intérêt de chercher à comprendre ce qu'il se passe de la part des participants afin de saisir leur expérience du phénomène sous investigation (en particulier, notre motivation d'aller en coulisse à la différence d'une étude des lettres de commentaires). En effet, la théorie enracinée nous est particulièrement utile pour l'étude du phénomène de participation dans des circonstances complexes où il est nécessaire d'aller en coulisse (Kirk et van Staden 2001).
- La seconde est rattachée à l'utilité de mobiliser la théorie enracinée là où d'autres théories existantes ne parviennent pas à satisfaire des besoins d'explication (compréhension). Il s'agit du peu d'intérêt qui a été porté par la recherche sur le point de vue des acteurs lors de leur participation (Himick *et al.* 2016) et la multiplicité des cadres théoriques qui tentent de comprendre la motivation des acteurs à participer.
- Enfin, « *une question de recherche qui impliquent de traiter les processus sociaux derrière un phénomène de manière approfondie* ».

## 4. Démarche méthodologique

Nous présentons ici la démarche générale (4.1) et les différents choix méthodologiques retenus pour la collecte et l'analyse des données (4.2).

### 4.1. Démarche générale

Notre objet de recherche est la standardisation de la comptabilité environnementale. Notre recherche poursuit l'objectif d'améliorer notre compréhension sur la participation de certaines catégories d'acteurs (assimilés aux parties prenantes) lors de projets de standardisation. En particulier, dans le contexte de la standardisation de la comptabilité environnementale des produits (en France et/ou en Europe), nous avons cherché à répondre à la question « comment », des acteurs marginalisés (article 1), des organisations de conseil spécialisées en comptabilité environnementale (article 2) et une entreprise de dimension internationale ont participé en qualité de parties prenantes. Pour cette recherche, nous avons privilégié une démarche qualitative par l'étude de cas.

La démarche qualitative cherche « à *comprendre comment les acteurs pensent, parlent et agissent, et elle le fait en rapport avec un contexte ou une situation* » (Dumez 2011). Elle implique « *l'étude de l'utilisation et la collecte d'une variété de matériaux empiriques - étude de cas, expérience personnelle, introspectif, histoire de la vie, entretien, observation, textes historiques, interactifs et visuels - qui décrivent le moment et le sens de routine et problématique chez les individus* » (Creswell 1998). Le choix des méthodes de collecte des données a été déterminé « *en fonction de la question de recherche et des objectifs de l'étude* » (Moll *et al.* 2006).

Les recherches antérieures sur l'étude de la participation des parties prenantes au processus de standardisation de la comptabilité ont privilégié les lettres de commentaires (Weetman *et al.* 1996). Malgré le fait que les entreprises peuvent utiliser un large éventail de méthodes de participation au cours des différentes étapes du processus (Orens *et al.* 2011, Sutton 1984) et qu'une activité informelle se poursuit en parallèle (Hodges et Mellett 2005), les chercheurs ont eu dans de rares occasions, accès à l'expérimentation ou aux principaux groupes de travail.

## 4.2. Analyse et collecte des données

Deux types de données primaires et secondaires ont été mobilisées dans le cadre de cette thèse.

La collecte des données primaires s'est déroulée par la réalisation d'entretiens, « *l'une des méthodes de collecte de données qualitatives les plus importantes, a été largement utilisée dans la réalisation d'études sur le terrain et de recherches ethnographiques* » (Qu et Dumay 2011). Nous avons mobilisé des entretiens semi-structurés avec l'utilisation d'un guide d'entretien pour les articles 1 et 2. Des entretiens non structurés ont été menés pour l'article 3 dont vingt-deux en face à face dans le cadre d'un accès privilégié à une entreprise. L'entretien non structuré « *part de l'hypothèse que les intervieweurs ne connaissent pas à l'avance toutes les questions nécessaires* » (Qu et Dumay 2011). Ainsi, le chercheur est un « *auditeur empathique qui explore le monde de la vie intérieure / intime des personnes interrogées* » (Qu et Dumay 2011). L'entretien a été privilégié car il tente « *d'avantage de développer des conceptions théoriques d'un sujet, comme dans une approche de la théorie enracinée (..), pour développer inductivement une théorie empirique fondée sur des observations et des interviews* » (Kvale et Brinkmann 2009). Il est également compatible avec la mobilisation de la théorie enracinée qui représente « *une approche appropriée pour traiter de grandes quantités de données non conformes à la - norme - générées par la recherche qualitative en comptabilité, par exemple à partir de l'interaction face à face* » (Lye et al. 2006).

Les participants à cette recherche ont été informés des objectifs poursuivis par la thèse et plus particulièrement, des objectifs de l'article de recherche pour lequel le participant avait été sollicité. Une première information a été communiquée par mail dans le cadre de la sollicitation et a fait à nouveau l'objet d'une présentation en début d'entretien. Le participant a été invité à poser des questions si nécessaires. Les entretiens ont été enregistrés avec le consentement de chaque participant. Dans les cas où le participant n'a pas souhaité être enregistré, une prise de notes a été réalisée.

Les données secondaires ont été recueillies principalement par la consultation et l'adhésion à différents groupes de travail de la plate-forme d'échanges ADEME / AFNOR (processus de standardisation à l'échelle française). La collecte de documents ou de données publiques (visualisation de sites internet, rapport de développement durable ou d'activité...) est venue compléter ces informations. Une collecte d'archives a été également initiée dans le cadre de l'article 3 (documents sur l'entreprise et sur le processus de standardisation à l'échelle européenne).

Les données secondaires nous ont été particulièrement utiles pour compléter notre compréhension globale du contexte dans lequel cette thèse se positionne et le suivi des différentes évolutions des processus de standardisation aux échelles nationale et européenne. Elles nous ont permis de compléter notre compréhension en complément de la collecte des données réalisées par l'intermédiaires des entretiens. Enfin, elles ont participé à la triangulation des données, en particulier pour l'article 3.

Au total, pour cette recherche, nous avons collecté soixante-douze heures d'enregistrement par l'intermédiaire de cinquante-sept entretiens. Nous avons recueilli environ deux mille huit cent documents en relation avec le processus de standardisation et plus de trois mille pages d'archives en provenance de l'entreprise.

| <b>Articles</b>  | <b>Méthodes de recherche</b>   |   |
|------------------|--|---|
|                  | <b>Principale</b>  | <b>Secondaire</b>   |
| <b>Article 1</b> | 15 Entretiens semi-structurés avec guide<br>-> 11 heures   | 2 800 documents en provenance du processus de standardisation (affichage environnemental ...) |
| <b>Article 2</b> | 18 entretiens semi-structurés avec guide<br>-> 16 heures   |   |
| <b>Article 3</b> | 8 périodes de présence en entreprise<br>24 entretiens en profondeur (dont 22 en face à face)<br>-> 45 heures | Archives de l'entreprise : Plus de 3 000 pages  |

*Tableau 04 : Synthèse de la collecte des données*

L'analyse et le codage des données ont été réalisés avec le logiciel AtlasTi pour l'ensemble des trois articles. Chaque article développe individuellement l'analyse qui a été conduite.

En résumé, nous présentons dans le tableau ci-dessous (tableau 5) une synthèse du cadre méthodologique retenu pour la thèse.

| Articles  | Niveau d'analyse | Questions de recherche   | Cadre Théorique                                   | Méthodes de recherche                                   |   |
|-----------|------------------|--|---|---|---|
|           |                  |  |   | Principale  | Secondaire  |
| Article 1 | Macro            | Comment les acteurs marginalisés développent différentes stratégies pour participer aux processus de standardisation de la comptabilité environnementale des produits ?  | Travail Institutionnel (Théorie Institutionnelle) | Entretien semi-directif avec guide                      | Données secondaires:<br>- Processus de standardisation<br>- Presse, site internet                               |
| Article 2 | Meso             | Comment les consultants spécialisés en comptabilité environnementale utilisent et mobilisent les instances de standardisation pour maintenir leur expertise et pour asseoir le caractère professionnalisant de leur activité ?   | Travail Institutionnel (Théorie Institutionnelle) | Entretien semi-directif avec guide                      | Données secondaires:<br>- Processus de standardisation<br>- Presse, site internet                               |
| Article 3 | Micro            | Comment la participation à un processus de standardisation de la comptabilité environnementale des produits est influencée par le travail conduit en interne d'une entreprise et réciproquement comment, lors de sa participation le processus de standardisation a-t-il influencé le fonctionnement de l'entreprise ? | Théorie enracinée (Grounded Theory)               | Observation non-participante et entretien en profondeur | Données secondaires:<br>- Processus de standardisation<br>- Presse, site internet<br>- Archives de l'entreprise |

Tableau 05 : Synthèse du cadre méthodologique

## **5. Le cas de la standardisation de la comptabilité environnementale des produits**

Nous avons choisi de focaliser notre étude sur le cas de la standardisation de la comptabilité environnementale des produits qui sous-tend les travaux du projet « *affichage environnemental des produits de grande consommation* » conduit en France et du « *Product Environmental Footprint* » conduit à l'échelle Européenne. Le projet de l'affichage environnemental des produits de grande consommation (France) ou Product Environmental Footprint (Europe) a pour objectif général « *de fournir une information sincère, objective et complète sur les impacts environnementaux des produits de grande consommation...* » (Raimbault et Tralan 2014). Par ce projet, deux objectifs sont principaux sont poursuivis. Le premier est orienté vers le marché de la demande, c'est à dire le consommateur, le second vers le marché de l'offre, c'est-à-dire les différents acteurs économiques qui le compose et plus particulièrement les entreprises de production de biens et de services.... En fournissant une information à caractère environnemental au consommateur par l'intermédiaire d'indicateurs environnementaux multicritères, ce projet vise à le rendre acteur dans son processus d'achat associé à un contexte de consommation responsable. Ainsi, ce dernier disposera d'éléments pour comparer des impacts environnementaux de plusieurs produits pouvant répondre à un même besoin. En conséquence, les acteurs économiques (les entreprises de production par exemple ...) seront incités à s'engager ou à renforcer leurs démarches d'amélioration des caractéristiques de leurs produits mis sur le marché (l'écoconception...).

Pour mener à bien ces projets, il a été décidé en France et en Europe de mettre en place des démarches de standardisation. Les grandes finalités de ces projets visent à élaborer et mettre à disposition des acteurs économiques (entreprises...) des méthodes de comptabilisation des impacts environnementaux par catégorie de produits (règles sectorielles) et des orientations pour la divulgation de l'information extra-financière (choix des indicateurs et les potentiels supports de divulgation associés). C'est dans ce contexte que nous avons fait le choix d'étudier la participation de certaines catégories d'acteurs au travers de nos trois articles de recherche.

## 5.1. Choix du cas de la standardisation de la comptabilité environnementale des produits

Le cas de la standardisation de la comptabilité environnementale des produits qui sous-tend les projets de standardisation de « *l'affichage environnemental des produits de grande consommation* » ou « *Product Environmental Footprint* » est original et pertinent. Ceci est motivé par son association à la comptabilité environnementale, son degré d'actualité et la diversité des participants identifiés.

Le premier intérêt concerne son association à la comptabilité environnementale. Ces projets s'inscrivent dans le prolongement des initiatives mondiales en matière de standards de « *responsabilisation* » qui ont émergé ces dernières années (Boström et Hallström 2013). Ces standards sont définis comme des « *règles, procédures et méthodes prédéfinies, volontaires, pour évaluer, mesurer, auditer et / ou communiquer systématiquement le comportement social et environnemental et / ou la performance des entreprises* » (Gilbert et al. 2011) et font l'objet d'un document établi par consensus (France...) et approuvé par des organismes reconnus (Peyrat 2012, Guibert et Neu 2012). L'affichage environnemental des produits de grande consommation utilise la comptabilité environnementale. En particulier, il vise à « *déterminer les impacts des biens et des services destinés aux utilisateurs finaux. Il considère l'impact sur l'ensemble du cycle de vie : l'extraction des matières premières, l'impact des cultures et du bétail sur les produits alimentaires, la transformation, la distribution et la logistique, l'utilisation du consommateur* » (Cros et Poivet 2012). L'information sur l'impact environnemental du produit se traduit par plusieurs indicateurs différents (CO2 et autres aspects tels que les ressources naturelles, l'eau ou l'énergie).

La temporalité des deux projets de standardisation et à la diversité des parties intéressées sont également à souligner. Le projet français avait débuté depuis quelques années (2007/2008) alors que le projet européen était dans sa phase de démarrage. Cela nous laisse entrevoir la possibilité de pouvoir exploiter avec pertinence et exhaustivité, un matériau de recherche de qualité (tout en profitant du statut en cours des travaux). L'extrait du bilan au parlement de l'expérimentation nationale<sup>18</sup> (menée entre juillet 2011 et juillet 2012) témoigne de la dynamique pour ce projet en France.

---

<sup>18</sup> [http://www2.developpement-durable.gouv.fr/IMG/pdf/Affichage\\_environnemental.pdf](http://www2.developpement-durable.gouv.fr/IMG/pdf/Affichage_environnemental.pdf) (Septembre 2013 page 8)

« *Le dispositif s'appuie sur des développements techniques de qualité, assurés depuis plus de quatre ans par des plate-formes dédiées ADEME/AFNOR. Constituées de plus de 700 organisations (entreprises, fédérations, ONG ...), elles rassemblent près de 1200 experts et participants. La participation des entreprises et fédérations nationales et sectorielles à ces travaux a été massive et remarquable depuis leur lancement ; elle n'a pas faibli depuis lors. Les entreprises et leurs fédérations jugent les attentes des consommateurs en matière environnementale légitimes et désormais incontournables. Avec l'aide de consultants spécialisés en ACV, elles ont aussi construit une véritable expertise environnementale. Un marché s'est développé autour d'un savoir-faire éprouvé et reconnu au point qu'il s'exporte désormais* » (MEDDE 2013).

## **5.2. La standardisation à l'échelle française**

A l'échelle française, les travaux de la standardisation de l'affichage environnemental des produits de grande consommation se sont inscrits dans la continuité du « Grenelle Environnement » lancé en juillet 2007. Le Grenelle Environnement a conduit à un ensemble de réunions, de dialogues, de consultations, de négociations et de décisions au niveau national entre de nombreux acteurs tels que les autorités locales, les entreprises, les syndicats, les ONG, le public et l'état (MEDDTL 2010). Son objectif était de proposer à l'Etat, un ensemble d'actions en faveur du développement durable en vue de mieux respecter l'environnement, préserver la biodiversité, lutter contre les changements climatiques... Cette démarche a conduit à l'établissement de deux cent soixante-huit engagements. Plusieurs comités opérationnels (les COMOP) ont été mis en place dont le numéro vingt-trois (COMOP 23) relatif à la « Consommation ». Dans un rapport au Ministre d'Etat, Ministre de l'Ecologie, de l'Energie, du Développement durable et de l'Aménagement du territoire (MEEDDAT 2008), le comité proposé des actions concrètes pour la mise en œuvre effective de certains engagements dont le 201<sup>19</sup> et le 217<sup>20</sup> - Bloc 2 : « Etiquetage écologique et éco-

---

<sup>19</sup> Rappel de l'engagement n° 201 « Développer l'étiquetage environnemental et social des produits, secteur par secteur, à partir de référentiels rigoureux et transparents, établis en associant une expertise pluraliste et accréditée, (dont expertise des partenaires environnementaux et sociaux, et des associations de consommateurs), en cohérence avec le cadre communautaire » MEEDDAT (2008)

<sup>20</sup> Rappel de l'engagement n° 217 « Généraliser les informations environnementales présentes sur les produits et services : étiquette énergie appliquée à l'ensemble des produits gros consommateurs d'énergie, avec un référentiel unique ; développement des ecolabels ; accompagnement des démarches volontaires sur la mise en place d'informations sur les impacts écologiques, avec obligation progressive de donner ces informations; examen de la généralisation du «prix écologique» (double prix pour informer le consommateur de l'empreinte environnementale des biens qu'il achète) allant à terme vers une éco-contribution concertée » MEEDDAT

*sensibilisation* ». Le comité prévoyait un engagement volontaire des acteurs privés pour entreprendre les expérimentations nécessaires, une aide des pouvoirs publics pour l'élaboration de standards partagés, le développement et la diffusion de bases de données « *génériques* » et, enfin, l'établissement progressif de règles contraignantes pour maintenir les efforts déployés par les acteurs privés à long terme et soutenir les initiatives existantes. En particulier, le COMOP 23 mentionnait la mise en place d'une instance de standardisation « *la mise en place d'une instance d'échanges et de discussions au sein d'AFNOR normalisation, associant l'ensemble des acteurs concernés et cofinancée par les entreprises et les pouvoirs publics. C'est dans cette instance que seraient mis en œuvre et précisés, par catégorie de produits, les « principes et lignes méthodologiques pour une information écologique sur les produits* » issus des travaux du comité opérationnel n°23 » (MEEDDAT 2008).

Un contexte réglementaire s'est construit avec la Loi Grenelle I (2009) et son article cinquante-quatre<sup>21</sup> qui précise la nécessité de mettre à disposition du consommateur une information environnementale. Un an après la promulgation de la loi Grenelle I, la loi Grenelle II portant engagement national pour l'environnement présentait dans son article deux cent vingt-huit<sup>22</sup>, le lancement d'une expérimentation nationale pour l'affichage environnemental (A compter du 1er juillet 2011 et pour une durée d'une année, qui au départ avait pour objectif d'être contraignante à compter du 1er janvier 2011) et d'un bilan transmis au Parlement en vue d'une éventuelle généralisation.

---

(2008)

<sup>21</sup> « Art 54 : Les consommateurs doivent pouvoir disposer d'une information environnementale sincère, objective et complète portant sur les caractéristiques globales du couple produit/emballage et se voir proposer des produits respectueux de l'environnement à des prix attractifs. La France soutiendra la reconnaissance de ces mêmes exigences au niveau de l'Union européenne. » La mention des impacts environnementaux des produits et des offres de prestation de services en complément de l'affichage de leur prix sera progressivement développée, y compris au niveau communautaire, tout comme l'affichage et la mise à disposition, sur les lieux et sites de vente, de leur traçabilité et des conditions sociales de leur production. La méthodologie associée à l'évaluation de ces impacts donnera lieu à une concertation avec les professionnels concernés (...). » République Française (2009b)

<sup>22</sup> « Art. L. 112-10. –A partir du 1er juillet 2011, et après concertation avec l'ensemble des acteurs des filières concernées, une expérimentation est menée, pour une durée minimale d'une année, afin d'informer progressivement le consommateur par tout procédé approprié du contenu en équivalent carbone des produits et de leur emballage, ainsi que de la consommation de ressources naturelles ou de l'impact sur les milieux naturels qui sont imputables à ces produits au cours de leur cycle de vie. Cette expérimentation fait l'objet d'un bilan transmis au Parlement évaluant l'opportunité d'une généralisation de ce dispositif. Sur la base de ce bilan, le cas échéant, un décret en Conseil d'Etat fixe les modalités de généralisation du dispositif. Il précise, en tenant compte de la spécificité des très petites entreprises à remplir l'objectif demandé, la nature de l'information à apporter, les supports de l'information, les responsabilités respectives des acteurs économiques, les modalités d'enregistrement des données et les modalités d'accès aux données scientifiques fondant cette information, ainsi que les catégories de produits visées par cette obligation. Des décrets en Conseil d'Etat précisent, sur la base des règles ainsi définies, pour chaque catégorie de produits, la nature des informations pertinentes selon leur mode de distribution, les supports d'information ainsi que les référentiels à utiliser » République Française (2010)

La standardisation de l’affichage environnemental a eu lieu en plusieurs phases, alignées sur des échéanciers concomitants : la définition d’un « *méta standard* » méthodologique pour la comptabilité environnementale (référentiel de bonnes pratiques sous la référence BP X30 323-0) et les standards de l’industrie ou les règles par catégorie de produits, la création d’une base de données, la réalisation de projets pilotes et la réalisation d’une expérimentation nationale pour l’affichage environnemental des produits.

Les travaux de standardisation se sont inscrits dans le cadre d’un processus multi parties-prenantes où le consensus était recherché « *Il s’agit d’établir un référentiel de bonnes pratiques et non pas d’être dans un processus d’élaboration réglementaire. On souhaite mettre toutes les parties prenantes autour de la table et avoir une vision commune pour voir comment on peut avancer. S’il n’y a pas de consensus sur une famille de produits, on arrête.* » *Compte rendu de la première réunion du 23 Mai 2008 (AFNOR 2008).*

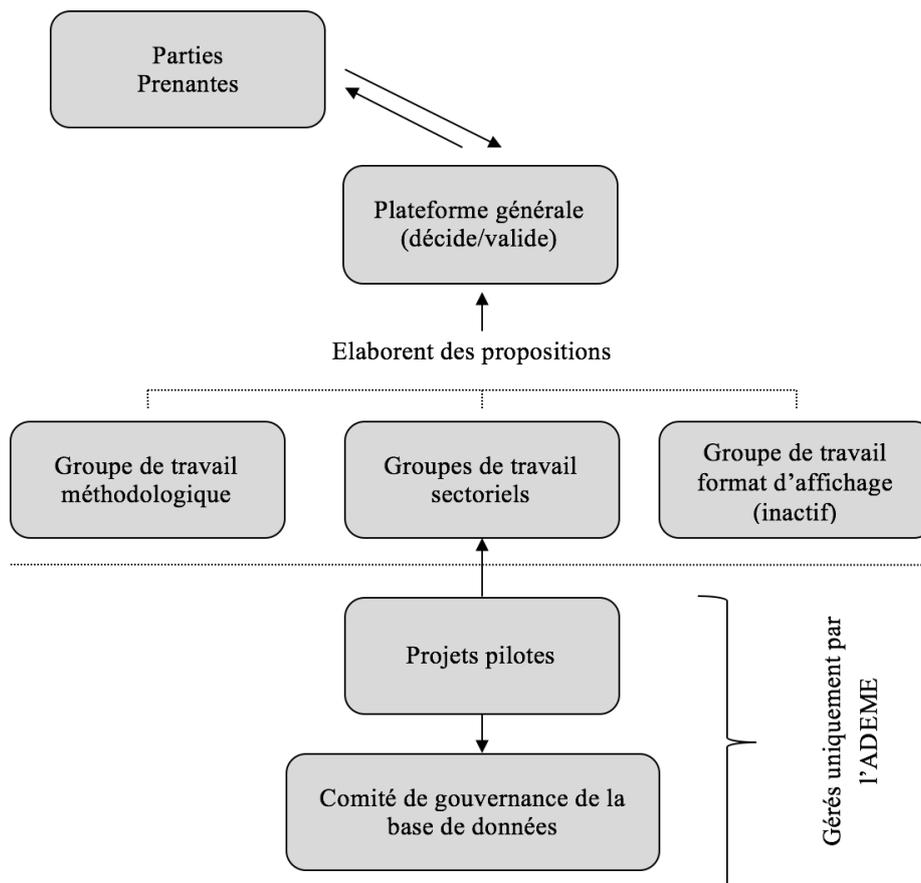


Figure 04 : Organisation de la plateforme ADEME/AFNOR – (Raimbault et Tralan 2014 : P10)

Le processus de standardisation comprenait une plateforme animée par l'ADEME où était prise les décisions et les validations. L'organisme de standardisation national (AFNOR) assurait des missions de secrétariat technique et apportait un support à l'ADEME vis à vis du processus de standardisation (suivi, règles, transparence, consensus...). Un comité de gouvernance d'une base de données a été mis en place dont l'objectif était de développer des données génériques utilisables par les acteurs à moindre coût.

Un groupe de travail méthodologique en charge de développer le référentiel BPX-323-0 (Méta standard) et un groupe de travail format d'affichage pour conduire les réflexions autour des futurs supports étaient rattachés à la Plateforme. Le Méta standard apportait les principes généraux et la méthodologie applicable à l'ensemble des produits.

Des groupes de travail sectoriels étaient généralement animés par les instances professionnelles (des acteurs concernés par la catégorie de produit) et co-animés par l'ADEME. Ils avaient pour objectif de décliner la méthodologie générale applicable à leurs produits (en 2017, une trentaine de référentiels avaient été développés et une dizaine feront l'objet d'un pré-déploiement<sup>23</sup>).

Des projets pilotes sont venus nourrir les travaux à l'image de l'expérimentation FCD/ANIA (2009) qui par l'intermédiaire d'un consortium d'experts ont conduit sur 300 produits de consommation un travail d'identification des opportunités et des freins pour la mise en œuvre d'un tel dispositif. Une expérimentation nationale inscrite à l'article 228 de la loi n° 2010-788 du 12 juillet 2010 portant engagement national pour l'environnement est venue compléter le dispositif. Initiée en 2011 pour une durée de 1 an, cette initiative a conduit 168 entreprises volontaires à mener un test grandeur nature afin d'identifier les faisabilités économiques et techniques de ce projet et obtenir un retour du consommateur.

### **5.3. La standardisation à l'échelle européenne**

Le 5 décembre 2008, le Conseil a publié un rapport dénommé « *Sustainable Consumption and Production Action Plan* » dont les conclusions invitent la Commission européenne à « *prendre en compte l'expérience des États membres, à démarrer un travail dès que possible*

---

<sup>23</sup> <https://www.ecologique-solidaire.gouv.fr/laffichage-environnemental-des-produits#e5>

*sur des méthodologies volontaires communes facilitant la mise en place d'audits carbone pour les organisations et le calcul de l'empreinte carbone des produits »<sup>24</sup>.*

Dans le prolongement des conclusions du Conseil, la Commission européenne a mené deux études : une sur les méthodologies et les initiatives existantes pour l'empreinte carbone des produits et une la seconde sur le reporting (divulcation) des gaz à effets de serres des entreprises. C'est sur cette base que deux projets ont été lancés, le PEF (Product Environmental Footprint) et l'OEF (Organisation Environmental Footprint) afin de développer une méthodologie harmonisée. Cette recherche s'intéresse au contexte du PEF, méthodologie applicable aux produits. Dans la continuité, le 20 décembre 2010, le Conseil européen a invité la Commission à « *développer une méthodologie commune sur l'évaluation quantitative des impacts environnementaux des produits tout au long de leur cycle de vie pour soutenir l'évaluation et l'étiquetage des produits* »<sup>25</sup>. La France a participé activement aux travaux conduits par la Commission européenne sur l'harmonisation des méthodologies d'empreinte environnementale, ce qui a permis d'orienter les travaux européens en cohérence avec les travaux porté par l'ADEME / AFNOR et en particulier, la mise en place d'une méthodologie multicritère (Raimbault et Tralan 2014).

### **Développement de la méthode PEF**

Le développement de la méthodologie P.E.F a été assuré par la DG Environnement en collaboration avec le JRC (European Commission's Joint Research Centre) et d'autres services de la Commission Européenne. Les initiatives existantes telles que, le WRI/WBCSD GHG protocol, la PAS 2050, l'ISO 14040-44 ... le BP X30-323 (France) ont été prises en compte dans les réflexions.

Les travaux ont duré environ deux ans (Annexe 01 : chronologie du développement de la méthodologie) et la méthodologie finale a été publiée en annexe<sup>26</sup> à la recommandation de la Commission sur l'utilisation de méthodes communes pour mesurer et communiquer les performances environnementales des produits et des organisations en matière de cycle de vie.

Basés sur un appel à volontariat, des tests pilotes ont été conduits sur un éventail de biens des secteurs tels que la chimie, la construction, l'agriculture, la nourriture... leurs résultats ont été mobilisés pour le développement des standards finaux.

---

<sup>24</sup> [http://ec.europa.eu/environment/eussd/smgp/policy\\_footprint.htm](http://ec.europa.eu/environment/eussd/smgp/policy_footprint.htm) - Policy background

<sup>25</sup> [http://ec.europa.eu/environment/eussd/smgp/policy\\_footprint.htm](http://ec.europa.eu/environment/eussd/smgp/policy_footprint.htm) - Policy background - "Sustainable materials management and sustainable production and consumption"

<sup>26</sup> [http://ec.europa.eu/environment/eussd/smgp/dev\\_methods.htm](http://ec.europa.eu/environment/eussd/smgp/dev_methods.htm)

## **Expérimentation pour les catégories de produits**

A la suite de la publication du guide PEF, une expérimentation (de 3 ans) a été lancée pour développer des référentiels par catégories de produits, les PEFCR (Raimbault et Tralan 2014). Une synthèse des étapes du processus<sup>27</sup> est reprise en annexe 02. Ils avaient pour objectif de compléter la méthodologie générale. Un premier appel à projet a concerné un ensemble de produits hors produits alimentaires, un second intégré principalement les produits alimentaires. Ces projets « *phases pilotes* » avaient pour objectifs principaux de tester le processus d'élaboration des règles relatives aux produits et à leurs secteurs d'activité, de tester les méthodes pour la vérification, de tester la communication auprès des parties prenantes de l'entreprise (consommateurs, fournisseurs...). Vingt-six pilotes (appelés Secrétariats techniques) volontaires ont mené un travail d'élaboration des règles pour leurs produits / secteurs respectifs. Ils représentent des produits de grande consommation non alimentaire (piles/accumulateurs, détergents ménagers, chaussures, T-shirts...) et alimentaires (bière, café, produits laitiers, pâtes, vin...). Sur la base du volontariat, certains produits ont fait l'objet du calcul d'un profil d'empreinte environnementale (Phase Supporting Studies) et d'un test grandeur nature en matière de communication et de vérification par des acteurs tiers (Phase The testing of communication vehicles).

## **Conclusion**

Cette thèse est composée de trois articles de recherche. Chaque article développe sa propre revue de la littérature, méthodologie et son propre cadre d'analyse en fonction des objectifs qu'il poursuit. Les articles ont un objet de recherche commun « *la standardisation de la comptabilité environnementale* ». Nous avons également privilégié l'étude d'un cas unique sur « *la standardisation de la comptabilité environnementale des produits* ».

---

<sup>27</sup> Figure 1. Steps to be followed for the development of PEFCRs- European Commission, 2016, Environmental Footprint Pilot Guidance document, - Guidance for the implementation of the EU Product Environmental Footprint (PEF) during the Environmental Footprint (EF) pilot phase, version 5.2, February 2016

Chaque article participe à son niveau, à la compréhension de la participation par l'étude de différentes parties prenantes des processus (acteurs marginalisés, entreprises de conseil spécialisées en comptabilité environnementale et une entreprise de dimension internationale).

Chaque article présente séparément un des trois niveaux d'analyse nécessaire à une compréhension plus globale du phénomène de participation des organisations (macro, meso et micro) à la standardisation.

Ainsi, notre recherche apporte une compréhension globale de différentes facettes mobilisées par les acteurs lors de leur participation pour un même cas à l'étude.

## Bibliographie

- ADEME (2009). *Guide de lecture de l'annexe méthodologique du BP X 30-323-0*.
- AFNOR (2008). *Compte rendu de la 1ère réunion de la plate-forme "Affichage environnemental des produits de grandes consommation": tenue le 23/05/2008*.
- André, P., Martin, P., Lanmafankpotin, G. (2012). Participation citoyenne. In *Le Dictionnaire encyclopédique de l'administration publique* (Eds, Côté, L., Savard, J.-F.).
- Antheaume, N. (2013). Le contrôle de gestion environnemental. Etat des lieux, état de l'art. *Comptabilité - Contrôle – Audit* 19 (3):9–34.
- Barley, S.R. (2016). 60th Anniversary Essay. *Administrative Science Quarterly* 61 (1): 1–8.
- Battilana, J. (2006). Agency and Institutions: The Enabling Role of Individuals' Social Position. *Organization* 13 (5): 653–676.
- Battilana, J., D'Aunno, T. (2009). Institutional work and the paradox of embedded agency. In *Institutional work: Actors and agency in institutional studies of organization* (Eds, Lawrence, T. B., Suddaby, R., Leca, B.). Cambridge: Cambridge University Press, 31–58.
- Battilana, J., Leca, B., Boxenbaum, E. (2009). How Actors Change Institutions: Towards a Theory of Institutional Entrepreneurship. *The Academy of Management Annals* 3 (1): 65–107.
- Bebbington, J. (1997). Engagement, education and sustainability: A review essay on environmental accounting. *Critical Perspectives on Accounting* 10 (3): 365–381.
- Bebbington, J., Kirk, E.A., Larrinaga-Gonzalez, C. (2012). The production of normativity: A comparison of reporting regimes in Spain and the UK. *Accounting, Organizations and Society* 37 (2): 78–94.
- Ben Slimane, K., Leca, B. (2010). Le travail institutionnel : Origines théoriques, défis et perspectives. *Management & Avenir* 37 (7): 53–69.
- Ben Youssef, H., Grolleau, G., Jebzi, K. (2005). L'utilisation stratégique des instances de normalisation environnementale. *Revue internationale de droit économique* 4 (4): 367–388.
- Bernstein, S., Cashore, B. (2007). Can non-state global governance be legitimate? An analytical framework. *Regulation & Governance* 1 (4): 347–371.
- Boström, M., Hallström, K.T. (2013). Global multi-stakeholder standard setters: how fragile are they? *Journal of Global Ethics* 9 (1): 93–110.

- Botzem, S., Dobusch, L. (2012). Standardization Cycles: A Process Perspective on the Formation and Diffusion of Transnational Standards. *Organization Studies* 33 (5-6): 737–762.
- Botzem, S., Quack, S. (2006). Contested rules and shifting boundaries: International standard-setting in accounting. In *Transnational governance: Institutional dynamics of regulation* (Eds, Djelic, M.-L., Sahlin-Andersson, K.). Cambridge: Cambridge University Press, 266–286.
- Boulin et Déjou (1994). *Avant-Propos*, Culture Technique No. 29 : 4–7.
- Brès, L., Gond, J.-P. (2014). The visible hand of consultants in the construction of the markets for virtue: Translating issues, negotiating boundaries and enacting responsive regulations. *Human Relations* 67 (11): 1347–1382.
- Brunsson, N., Jacobsson, B. (Eds) (2000a). *A world of standards*. Oxford: Oxford University Press.
- Brunsson, N., Jacobsson, B. (2000b). The Contemporary Expansion of Standardization. In *A world of standards* (Eds, Brunsson, N., Jacobsson, B.). Oxford: Oxford University Press.
- Brunsson, N., Rasche, A., Seidl, D. (2012). The Dynamics of Standardization: Three Perspectives on Standards in Organization Studies. *Organization Studies* 33 (5-6): 613–632.
- Burlaud, A., Colasse, B. (2010). Normalisation comptable internationale : Le retour du politique ? *Comptabilité - Contrôle - Audit* 16 (3): 153–176.
- Capron, M. (2007). Les enjeux de la mondialisation des normes comptables. *L'Économie politique* 36 (4): 81.
- Carrieu-Costa, M.-J., Bryden, A. (2012). Éditorial. La normalisation : Principes, histoire, évolutions et perspectives. *Annales des Mines - Responsabilité et environnement* 67 (3): 5.
- Chantiri, R. (2000). Les processus d'élaboration des normes comptables : Proposition d'un cadre d'étude. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 6 (3): 19.
- Charmaz, K. (2000). Grounded theory: Objectivist and constructivist methods. In *The Handbook of Qualitative Research* (Eds, Denzin, N. K., Lincoln, Y. S.). Thousand Oaks, Calif: Sage.
- Charmaz, K. (2006). *Constructing Grounded Theory: A Practical Guide Through Qualitative Analysis*. Los Angeles: Sage Publications.
- Chauvey, J.-N., Giordano-Spring, S., Cho, C.H., Patten, D.M. (2015). The Normativity and Legitimacy of CSR Disclosure: Evidence from France. *Journal of Business Ethics* 130 (4): 789–803.

- Chee Chiu Kwok, W., Sharp, D. (2005). Power and international accounting standard setting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 18 (1): 74–99.
- Christophe, B. (1989). Comptabilité et environnement, Thèse en Sciences de Gestion, Université de Paris XII
- Christophe, B., Antheaume, N. (2005). *La comptabilité environnementale : Des outils pour évaluer la performance écologique*. Numilog.
- Creswell, J.W. (1998). *Qualitative inquiry and research design: Choosing among five traditions*. Thousand Oaks, Calif: Sage Publications.
- Cros, C., Poivet, R. (2012). Comptabilité environnementale, de nouveaux enjeux. *ADEME & Vous*: 7–13.
- Deegan, C. (2017). Twenty-five years of social and environmental accounting research within Critical Perspectives of Accounting: Hits, misses and ways forward. *Critical Perspectives on Accounting* 43: 65–87.
- DiMaggio, P. (1988). Interest and agency in institutional theory. In *Institutional patterns and organizations: Culture and environment* (Ed, Zucker, L. G.). Cambridge, Mass: Ballinger Pub. Co.
- DiMaggio, P., Powell, W.W. (1983). The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review* 48 (2): 147–160.
- Djelic, M.-L., Sahlin-Andersson, K. (2006). Introduction: A world of governance: The rise of transnational regulation. In *Transnational governance: Institutional dynamics of regulation* (Eds, Djelic, M.-L., Sahlin-Andersson, K.). Cambridge: Cambridge University Press, 1–30.
- Dumez, H. (2011). Qu'est-ce que la recherche qualitative ? *Le Libellio d'AEGIS* 7 (4): 47–58.
- Durocher, S., Fortin, A., Côté, L. (2004). Pouvoir et normalisation : La perception des utilisateurs canadiens. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 10 (3): 193.
- Fincham, R., Mohe, M., Seidl, D. (2013). Guest Editors' Introduction. *International Studies of Management and Organization* 43 (3): 3–10.
- Fogarty, T.J. (1998). Accounting standard setting: a challenge for critical accounting researchers. *Critical Perspectives on Accounting* 9 (5): 515–523.
- Garud, R., Jain, S., Kumaraswamy, A. (2002). Institutional Entrepreneurship in the Sponsorship of Common Technological Standards: The Case of Sun Microsystems and Java. *Academy of Management Journal* 45 (1): 196–214.
- Gavens, J., Carnegie, G., Gibson, R. (1989). Company Participation in the Australian Accounting Standard-Setting Process. *Accounting and Finance*: 47–58.

- Georgiou, G. (2010). The IASB standard-setting process: Participation and perceptions of financial statement users. *The British Accounting Review* 42 (2): 103–118.
- Georgiou, G., Roberts, C.B. (2004). Corporate lobbying in the UK: an analysis of attitudes towards the ASB's 1995 deferred taxation proposals. *The British Accounting Review* 36 (4): 441–453.
- Gibassier, D. (2017). From écobilan to LCA: The elite's institutional work in the creation of an environmental management accounting tool. *Critical Perspectives on Accounting* 42: 36–58.
- Gilbert, D.U., Rasche, A., Waddock, S. (2011). Accountability in a Global Economy: The Emergence of International Accountability Standards. *Business Ethics Quarterly* 21 (01): 23–44.
- Glaser, B.G., Strauss, A.L. (1967). *The Discovery of Grounded Theory: Strategies for Qualitative Research*. New York, N.Y: Routledge.
- Gond, J.-P., Nyberg, D. (2017). Materializing Power to Recover Corporate Social Responsibility. *Organization Studies* 20 (3): 017084061667763.
- Graff (1998). *Snapshots of environmental cost accounting*.
- Gray, R. (2010). Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability...and how would we know? An exploration of narratives of organisations and the planet. *Accounting, Organizations and Society* 35 (1): 47–62.
- Gray, R., Owen, D.L., Maunders, K. (1987). *Corporate Social Reporting: Accounting and Accountability*. Hemel Hempstead: Prentice-Hall International.
- Green, J.F. (2010). Private Standards in the Climate Regime: The Greenhouse Gas Protocol. *Business and Politics* 12 (3): 1–39.
- Greenwood, R., Oliver, C., Lawrence, T.B., Meyer, R.E. (2017). Introduction: Into the Fourth Decade. In *The Sage Handbook of organizational institutionalism*. 2<sup>e</sup> édition (Eds, Greenwood, R., Oliver, C., Lawrence, T. B., Meyer, R. E.). London: SAGE Publications Ltd, 1–23.
- Greenwood, R., Suddaby, R., Hinings, C. (2002). Theorizing change: the role of professional associations in the transformation of institutional fields. *Academy of Management Journal* 45 (1): 58–80.
- Grolleau, G., Mzoughi, N. (2005). L'élaboration des normes. Un « nouvel » espace de compétition ? Une application à la norme ISO 14001. *Revue d'économie industrielle* 111 (1): 29–56.

- Guibert, J.-C., Neu, M. (2012). La normalisation et l'innovation sont-elles antagonistes, ou complémentaires ? *Responsabilité et Environnement* 3 (67): 30–34.
- Habermas, J. (1996). *Between facts and norms: Contributions to a discourse theory of law and democracy*. Cambridge: MIT Press.
- Hahn, R., Weidtmann, C. (2016). Transnational Governance, Deliberative Democracy, and the Legitimacy of ISO 26000: Analyzing the Case of a Global Multistakeholder Process. *Business & Society* 55 (1): 90–129.
- Hallström, K.T. (2004). *Organizing international standardization: ISO and the IASC in quest of authority*. Cheltenham, UK, Northampton, MA: Edward Elgar.
- Hampel, C.E., Lawrence, T.B., Tracey, P. (2017). Institutional Work: Taking Stock and Making It Matter. In *The Sage Handbook of organizational institutionalism*. 2<sup>e</sup> édition (Eds, Greenwood, R., Oliver, C., Lawrence, T. B., Meyer, R. E.). London: SAGE Publications Ltd, 558–590.
- Heinelt, H. (2002). Achieving Sustainable and Innovative Policies through Participatory Governance in a Multi-level Context. In *Participatory Governance in Multi-Level Context* (Eds, Heinelt, H., Getimis, P., Kafkalas, G., Smith, R., Swyngedouw, E.). Wiesbaden: VS Verlag für Sozialwissenschaften, 17–32.
- Henning, R. (2000). Selling standards. In *A world of standards* (Eds, Brunsson, N., Jacobsson, B.). Oxford: Oxford University Press, 114–124.
- Himick, D., Brivot, M., Henri, J.-F. (2016). An ethical perspective on accounting standard setting: Professional and lay-experts' contribution to GASB's Pension Project. *Critical Perspectives on Accounting* 36: 22–38.
- Hoarau, C. (2003). Place et rôle de la normalisation comptable en France. *Revue française de gestion* 29 (147): 33–47.
- Hoarau, C., Teller, R. (2007). IFRS : Les normes comptables du nouvel ordre économique global ? *Comptabilité - Contrôle - Audit* 13 (3): 3–20.
- Hodges, R., Mellett, H. (2005). Accounting for the U.K.'s Private Finance Initiative: An Interview-Based Investigation. *Abacus* 41 (2): 159–180.
- Hoestlandt, D. (2012). Entre les entreprises et les normes un mariage de raison ? *Responsabilité et Environnement* 67 (3): 35–38.
- Hopwood, A.G. (1977). Editorial. *Accounting, Organizations and Society* 2 (4): 277–278.
- Hoque, Z. (Ed) (2006). *Methodological issues in accounting research: Theories, methods and issues*. London: Spiramus Press.

- Jorissen, A., Lybaert, N., Orens, R., van der Tas, L. (2012). Formal Participation in the IASB's Due Process of Standard Setting: A Multi-issue/Multi-period Analysis. *European Accounting Review* 21 (4): 693–729.
- Kim, P.H., Croidieu, G., Lippmann, S. (2016). Responding from that Vantage Point: Field Position and Discursive Strategies of Legitimation in the U.S. Wireless Telegraphy Field. *Organization Studies* 37 (10): 1417–1450.
- Kirk, N., van Staden, C. (2001). The use of grounded theory in accounting research. *Meditari Accountancy Research* 9 (1): 175–197.
- Kolk, A., Pinkse, J. (2008). Business and climate change: emergent institutions in global governance. *Corporate Governance* 8 (4): 419–429.
- Kvale, S., Brinkmann, S. (2009). *Interviews: An introduction to qualitative research interviewing*. 2<sup>e</sup> édition. Thousand Oaks: Sage Publications.
- Lafontaine, J.-P. (2003). Les techniques de comptabilité environnementale, entre innovations comptables et innovations managériales. (French). *Comptabilité - Contrôle - Audit* 9 (3): 111–127.
- Lawrence, T.B. (1999). Institutional Strategy. *Journal of Management* 25 (2): 161–187.
- Lawrence, T.B., Dover, G. (2015). Place and Institutional Work. *Administrative Science Quarterly* 60 (3): 371–410.
- Lawrence, T.B., Leca, B., Zilber, T.B. (2013). Institutional Work: Current Research, New Directions and Overlooked Issues. *Organization Studies* 34 (8): 1023–1033.
- Lawrence, T.B., Suddaby, R. (2006). Institutions and Institutional Work. In *Handbook of organization studies, 2nd Edition* (Eds, Clegg, S., Hardy, C., Lawrence, T. B., Nord, W. R.): Sage.
- Lawrence, T.B., Suddaby, R., Leca, B. (2011). Institutional Work: Refocusing Institutional Studies of Organization. *Journal of Management Inquiry* 20 (1): 52–58.
- Leblebici, H., Salancik, G., Copay, A., King, T. (1991). Institutional change and the transformation of interorganizational fields: an organizational history of the U.S. radio broadcasting industry. *Administrative Science Quarterly* 36 (3): 333–363.
- Lelong, B., Mallard, A. (Eds) (2000). *La Fabrication des normes, Réseaux* : France Télécom R & D/Hermès Sciences Publications.
- Luque-Vílchez, M., Larrinaga, C. (2016). Reporting Models do not Translate Well: Failing to Regulate CSR Reporting in Spain. *Social and Environmental Accountability Journal* 36 (1): 56–75.

- Lye, J., Perera, H., Rahman, A. (2006). Grounded Theory: a theory discovery method for accounting research. In *Methodological issues in accounting research: Theories, methods and issues* (Ed, Hoque, Z.). London: Spiramus Press, 129–159.
- Maguire, S., Hardy, C., Lawrence, T.B. (2004). Institutional entrepreneurship in emerging fields: HIV/AIDS treatment advocacy in Canada. *Academy of Management Journal* 47 (5): 657–679.
- Mair, J., Marti, I. (2009). Entrepreneurship in and around institutional voids: A case study from Bangladesh. *Journal of Business Venturing* 24 (5): 419–435.
- McGaughey, S.L. (2013). Institutional entrepreneurship in North American lightning protection standards: Rhetorical history and unintended consequences of failure. *Business History* 55 (1): 73–97.
- MEDDE (2013). *Bilan au parlement de l'expérimentation nationale : Affichage environnemental des produits de grande consommation*.
- MEDDTL (2010). *Le Grenelle Environnement : La loi Grenelle 2*.
- MEEDDAT (2008). *Comité Opérationnel n°23 "Consommation" : Rapport final au Ministre d'Etat, Ministre de l'Ecologie, de l'Energie, du Développement durable*.
- Mena, S., Palazzo, G. (2012). Input and Output Legitimacy of Multi-Stakeholder Initiatives. *Business Ethics Quarterly* 22 (3): 527–556.
- Meyer, J.W., Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology* 83 (2): 340–363.
- Meyer, J.W., Scott, W.R. (1983). *Organizational environments: Ritual and rationality*. Newbury Park u.a: Sage.
- Mikol, A. (2003). La communication environnementale de l'entreprise. *La revue française de gestion* 147 (6).
- Mione, A. (2006). Les normes comme démarche collective. *Revue française de gestion* 32 (167): 105–122.
- Moll, J., Burns, J., Major, M. (2006). Institutional Theory. In *Methodological issues in accounting research: Theories, methods and issues* (Ed, Hoque, Z.). London: Spiramus Press, 183–205.
- Monciardini, D. (2016). The 'Coalition of the Unlikely' Driving the EU Regulatory Process of Non-Financial Reporting. *Social and Environmental Accountability Journal* 36 (1): 76–89.

- Muzio, D., Kirkpatrick, I., Kipping, M. (2011). Professions, organizations and the state: Applying the sociology of the professions to the case of management consultancy. *Current Sociology* 59 (6): 805–824.
- Oliver, C. (1991). Strategic responses to institutional processes. *Academy of Management Review* 16 (1): 145–179.
- Oliver, C. (1992). The Antecedents of Deinstitutionalization. *Organization Studies* 13 (4): 563–588.
- Orens, R., Jorissen, A., Lybaert, N., van der Tas, L. (2011). Corporate Lobbying in Private Accounting Standard Setting: Does the IASB have to Reckon with National Differences? *Accounting in Europe* 8 (2): 211–234.
- Parker, L.D., Roffey, B.H. (1997). Methodological themes. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 10 (2): 212–247.
- Peyrat, O. (2012). Le processus de normalisation et la construction d'un consensus normatif. *Responsabilité et Environnement* 3 (67): 13–17.
- Pretty, J.N. (1995). Participatory learning for sustainable agriculture. *World Development* 23 (8): 1247–1263.
- Qu, S., Dumay, J. (2011). The qualitative research interview. *Qualitative Research in Accounting & Management* 8 (3): 238–264.
- Raimbault, M., Tralan, M. (2014). *Affichage environnemental - L'essentiel* : Afnor.
- Ralph, N., Birks, M., Chapman, Y. (2015). The Methodological Dynamism of Grounded Theory. *International Journal of Qualitative Methods* 14 (4): 160940691561157.
- République Française (2009a). *Décret no 2009-697 du 16 juin 2009 relatif à la normalisation*.
- République Française (2009b). *Loi no 2009-967 du 3 août 2009 de programmation relative à la mise en oeuvre du Grenelle de l'environnement*.
- République Française (2010). *Loi no 2010-788 du 12 juillet 2010 portant engagement national pour l'environnement*.
- Reuter, M., Messner, M. (2015). Lobbying on the integrated reporting framework. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 28 (3): 365–402.
- Richard, J. (2012). *Comptabilité et développement durable*. Paris : Économica.
- Russell, S., Milne, M.J., Dey, C. (2017). Accounts of nature and the nature of accounts. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 30 (7): 1426–1458.
- Scherer, A.G., Palazzo, G. (2007). Toward a political conception of corporate responsibility - business and society seen from a Habermasian perspective. *Academy of Management Review* 33.

- Shu, E., Lewin, A.Y. (2016). A Resource Dependence Perspective on Low-Power Actors Shaping Their Regulatory Environment: The Case of Honda. *Organization Studies*.
- Sikka, P. (2001). Regulation of accountancy and the power of capital: some observations. *Critical Perspectives on Accounting* 12 (2): 199–211.
- Slager, R., Gond, J.-P., Moon, J. (2012). Standardization as Institutional Work: The Regulatory Power of a Responsible Investment Standard. *Organization Studies* 33 (5-6): 763–790.
- Strauss, A.L., Corbin, J.M. (1990). *Basics of qualitative research: Techniques and procedures for developing grounded theory*. Thousand Oaks: Sage Publications.
- Sturdy, A. (2011). Consultancy's Consequences? A Critical Assessment of Management Consultancy's Impact on Management. *British Journal of Management* 22 (3): 517–530.
- Suddaby, R., Greenwood, R. (2001). Colonizing Knowledge: Commodification as a Dynamic of Jurisdictional Expansion in Professional Service Firms. *Human Relations* 54 (7): 933–953.
- Sutton, T.G. (1984). Lobbying of accounting standard-setting bodies in the U.K. and the U.S.A.: A Downsian analysis. *Accounting, Organizations and Society* 9 (1): 81–95.
- Thomson, I. (2007). Mapping the terrain of sustainability accounting. In *Sustainability accounting and accountability* (Eds, Unerman, J., Bebbington, J., O'Dwyer, B.). London, New York: Routledge, 19–36.
- Tikare, S., Youssef, D., Donnelly-Roark, P., Shah, P. (2001). *Organizing Participatory Processes in the PRSP*.
- Walton, P. (2003). La normalisation comptable internationale Origine, pratiques et enjeux. *La revue française de gestion* 6 (147): 21–32.
- Watts, R.L., Zimmerman, J.L. (1978). Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards. *The Accounting Review* 53 (1): 112–134.
- Weetman, P., Davie, E., Collins, W. (1996). Lobbying on accounting issues. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 9 (1): 59–76.
- Wooten, M., Hoffman, A.J. (2017). Organizational Fields: Past, Present and Future. In *The Sage Handbook of organizational institutionalism*. 2<sup>e</sup> édition (Eds, Greenwood, R., Oliver, C., Lawrence, T. B., Meyer, R. E.). London: SAGE Publications Ltd, 55–74.
- Zeff, S.A. (2002). “Political” Lobbying on Proposed Standards: A Challenge to the IASB. *Accounting Horizons* 16 (1): 43–54.

## Annexes

### Annexe 01

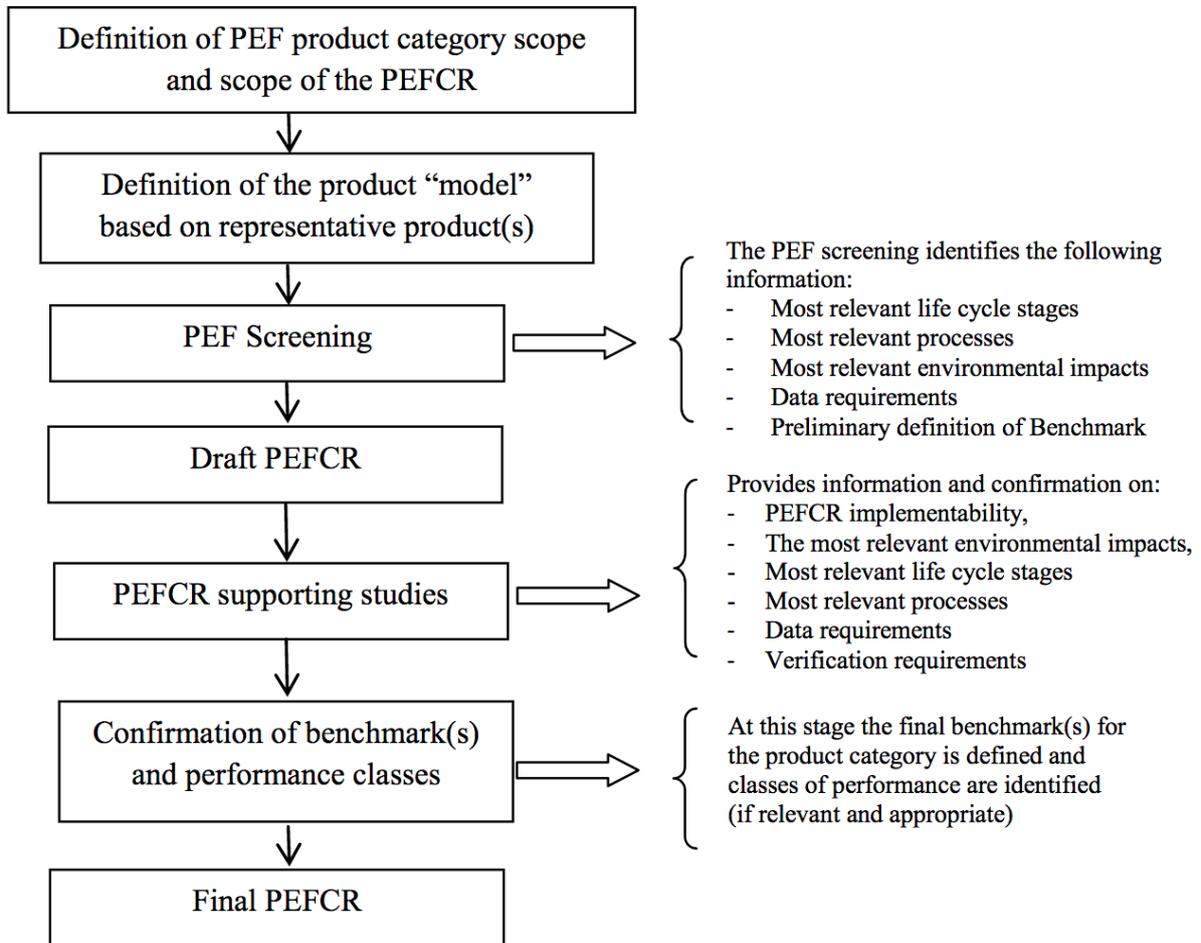
#### The timeline of methodology development

|  | <b>Deadlines</b>                                 |
|--|--|
| Analysis of existing methodologies                       | March 2011                                       |
| Draft methodological guide                               | June 2011 (PEF)/ September 2011 (OEF)            |
| Training on methodology                                  | 13-15 July 2011 and<br>19-20 October 2011        |
| Invited stakeholder meeting                              | 28-30 November 2011                              |
| Pilot tests concluded                                    | 20 December 2011 (PEF)<br>28 February 2012 (OEF) |
| Public stakeholder consultation on<br>the policy options | January 2012 – April 2012                        |
| Final methodological guide                               | April 2013                                       |

Sources : [http://ec.europa.eu/environment/eussd/smgp/dev\\_methods.htm](http://ec.europa.eu/environment/eussd/smgp/dev_methods.htm)

*Annexe 01 : Chronologie du développement de la méthodologie PEF*

## Annexe 02



*Annexe 02 : Procédure pour le développement des PEFCR*

# CHAPITRE II

## **Marginalized actors' institutional work in standardization processes: an environmental accounting case study**

Article co-écrit avec Isabelle Martinez (Université Toulouse 3 Paul Sabatier) et Delphine Gibassier (Toulouse Business School)

### **Présentation en conférences / visiting :**

- AFC (2015 et 2017),
- Journée doctorale de l'AFC (2015),
- Alternative Accounts Conference - Emerging Scholars Colloquium à Ottawa (2016),
- Egos sur « La privatisation de la réglementation » à Naples (2016),
- Apira (Asia-Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference) à Melbourne (2016),
- Emerging Scholar Colloquium du CSEAR UK (Centre for Social and Environmental Research) (2016),

### **Présentation en visiting (invité)**

- LIRSE (Laboratoire interdisciplinaire de la responsabilité sociale des entreprises) à l'Université de Laval à QUEBEC (2017).

**Abstract:** Standardization is a key field of action for business organizations; however, we know little about how rules are being shaped by their intervention in standardization processes. Moreover, there has been little investigation into how marginalized actors (small and medium sized organizations) could themselves participate in standard making. Our research design involves interviewing marginalized actors in an environmental accounting standardization process and collecting secondary data. We make two contributions. First, we characterize the nature of marginalized actors' institutional work. Secondly, we demonstrate that marginalized actors adopt different participation strategies depending on the specific resources that they lack. We define four types of participatory work performed by marginalized actors in standardization processes and explain how their participation influenced their future resources and their ability to sustain participatory work in future standardization projects.

**Type:** research paper

**Keywords:** environmental accounting, institutional work, marginalized actor, participation, standardization.

## Introduction

There has been very little interest in the way that specific actors shape the rules (standards) that are created (Brunsson and Jacobsson 2000), despite private businesses being increasingly expected to actively participate in shaping the rules of society (Hahn and Weidtmann 2016). Standardization work is therefore a key field of action for business organizations (Hoestlandt 2012), and an “*active involvement to issue and support a satisfactory regulatory scheme*” (Djelic and Sahlin-Andersson 2006a) seems a more promising avenue than attempting to avoid regulation.

However, instead of focusing on elite and powerful actors (Greenwood and Suddaby 2006) and hypermuscular institutional entrepreneurs as the main actors of institutional standardization work, we focus on marginalized actors who have little power and limited resources (Mair and Marti 2009). Indeed, social position in a field affects the ability of an organization, or an individual in a “*challenger*” position, to initiate change (Battilana 2006, Kim *et al.* 2016), and little is known about the strategies that marginalized actors explore to enact institutional change.

Participation in standardization processes is defined as “*any effort made by an individual or organization to support (or oppose) the development, removal or modification of an (accounting) standard or to influence the content of a standard under study*” (Durocher *et al.* 2007). Accordingly, we focus our research on the genesis and structuring (Djelic and Sahlin-Andersson 2006b) of environmental accounting standards and the way that marginalized actors participate in their creation.

We analyze the way in which economic and societal actors, and more specifically small business organizations, have to reinvent themselves as active participants in transnational governance (Djelic and Sahlin-Andersson 2006a). The standardization process tends to foster dominant actors in the field (Gavens *et al.* 1989, Grolleau and Mzoughi 2005, Shu and Lewin 2016), but we know little about the ways in which marginalized actors work to “*be heard*” in standardization processes (e.g. NGOs in (Monciardini 2016)). They are often seen as passive adopters of standards or having not interaction with standards in environmental accounting. Participating in standardization processes is not natural for smaller organizations (Sikka 2001), as they often lack the resources to be able to influence either the standardization process or its outcome. However, participation of marginalized actors in standardization processes is important for three reasons: it will increase “*normativity*” (Bebbington *et al.* 2012) and

legitimacy of private processes (Mena et Palazzo 2012), as well as stakeholder inclusiveness, as a plurality of actors have agency in regulatory processes (Luque-Vílchez and Larrinaga 2016, Chauvey *et al.* 2015).

We explore standardization participatory “*work*” (Lawrence and Suddaby 2006), defined as the purposive action of organizations aimed at creating new standards. This theoretical lens helps us to understand the strategies put in place by marginalized actors by shedding light on their creative participation work in standardization processes (Lawrence and Suddaby 2006). Studying marginalized actors therefore allows us to elaborate on features of institutional work that are rarely explored in existing empirical studies (Mair and Marti 2009).

Our case study examines a French multi-stakeholder process designed to prepare environmental accounting standards for products in the context of environmental labelling. It has been ongoing since 2007, involves over 700 organizations (businesses, associations, NGOs, etc.), and brings together nearly 1,200 participants and experts (MEDDE 2013). To explain the diversity and complexity of the different approaches to standardization work used by the marginalized actors, we interviewed 15 of the small, medium and intermediate-sized organizations that participated in the standardization process (Stubblefield Loucks *et al.* 2010). We also collected a large number of secondary written documents from the standardization process.

Our contribution is twofold. Firstly, we focus on marginalized actors’ institutional work in a standardization setting. Our analysis enables us to characterize the nature of their work as experimental, indirect and collective. Contrary to the existing literature, which describes their work as aggressive in style (Mair et Marti 2009), we contribute to a more subtle approach and a more nuanced discourse on how marginalized actors can contribute to creative work. Secondly, our paper contributes by exploring the different strategies developed by small business organizations when they participate in new private standardization processes and examines how they overcome the fact that they lack there sources necessary to participate in standardization. Notably, we define four types of participation strategy depending on the marginalized actors’ lack of resources.

The paper is set out as follows: in Section (1.) we review the literature on standardization work. In Section (2.) we present marginalized actors before describing our research design in Section (3.). In Section (4.) we present our case study findings on the standardization work of marginalized actors. Finally, in Section (5.) we discuss our case study findings before drawing

conclusions on policy implications (Bebbington 2013) and for social and environmental accounting research (Johansen 2016).

## **1. Standardization work**

Institutional work allows us to shift from the organizational field of standard setting to examine the relationship between standard-setting organizations and the actors that are mobilized to create new standards (Lawrence *et al.* 2011). Institutional work is defined as the “*purposive action of individuals and organizations aimed at creating, maintaining and disrupting institutions*” (Lawrence and Suddaby 2006). Looking at “*work*” examines practice and process, rather than outcome. The institutional perspective responds to “*why*” and “*how*” questions, rather than “*what*” and “*when*” questions (Lawrence *et al.* 2011).

Slager *et al.* (2012) were the first to conceptualize standardization work as institutional work. As the skills and strategies used by institutional “*workers*” are likely to change in different contexts, introducing standardization as a new research setting will help to provide a more comprehensive understanding of institutional work (Mair and Marti 2009). Standardization is constantly supported by a set of “*micro-activities*” that are performed by a growing number of actors. Slager *et al.* (2012) demonstrated that standardization is a very dynamic activity involving a wider variety of work than is generally assumed. We seek to contribute to this conceptualization of standardization by developing an understanding of business organizations’ participatory work in standardization processes. Institutional work also allows us to consider standardization as a process involving multiple parties in constant negotiation (Slager *et al.* 2012).

Participation in standardization processes is either direct or indirect. Direct participation include sending a formal letter of comment when a standard setter invites stakeholders to comment, speaking at public hearings or participating in public round-table meetings in the case of IASB processes (Georgiou 2010) and, more generally, becoming a member of working groups when they are formed (Jorissen *et al.* 2012), participating in field visits and/or field tests, or communicating with members or technical staff in pre-arranged private meetings or by other means (Georgiou 2010). On the other and, indirect participation in the standardization process can take the form of commenting in the media, making appeals to government officials or appeals to the firm’s trade association(s) and/or participating in the preparation of a trade association’s response to a standardization process (Georgiou and

Roberts 2004). Organizations can influence the opinion of accounting professional bodies, which can then modify their position towards the standardizer (e.g. accounting professional bodies in the IASB) (Jorissen *et al.* 2012).

In participating in a standardization process, an actor can influence the construction of the standardization agenda and thus remove or raise new issues (Sutton 1984). An actor responsible for drafting reports can make semantic choices, voluntary omissions or, conversely, can choose to detail certain arguments (Kessous 2000). Likewise, an actor chairing a technical committee or a working group will be in a powerful position in the standardization process (Kessous 2000). Gaining knowledge of ongoing projects and comments in advance of others enables the actor to make counterproposals and improves reactivity.

Small and middle-sized enterprises and NGOs are often underrepresented in standardization processes, particularly in socially responsible or accountability-related standards (Grolleau and Mzoughi 2005) and therefore have little chance to advance their own views. Consequently, examining the participation of marginalized actors enables us to enter the black box of standard-setting processes and to contribute to understanding “*the disconnect between the visible input and visible output [...] on which the unseen influences of powerful constituents act as a countervailing force against visible opinion*” (Cortese and Irvine 2010).

## **2. Marginalized actors**

Our object of enquiry is the work that marginalized actors in a standard-making process perform in order to influence and act on the standard that is being created.

Marginalized actors are poorly resourced, less powerful and peripheral in a given field (Mair and Marti 2009). As they are often neglected in empirical studies, we know little about how they engage in institutional work, what factors support or hinder their work and why certain actors engage in institutional work while others do not (Lawrence *et al.* 2009). Marginalized actors are not “*cultural dopes*” trapped in institutional arrangements that they have to endure, with no possibility of acting upon them (Lawrence *et al.* 2009), although they are generally expected to be more passive and resigned to accommodating environmental constraints (Shu and Lewin 2016).

Generally speaking, evidence supports the claim that larger companies participate to a greater extent than smaller companies in accounting standard-setting processes (Gavens *et al.* 1989). Large organizations are better positioned to “leverage their environments by deploying a variety of manipulative strategies, such as active efforts to become politically involved in setting regulatory standards” (Shu and Lewin 2016). Jorissen *et al.* (2012), for example, confirm that only the largest and most profitable firms participate in the IASB’s due process. Moreover, large companies successfully lobby not only for the establishment of standards, but also for standards that will specifically disadvantage weaker, smaller competitors (Shu and Lewin 2016).

Out of opposition, marginalized actors often fail to participate in standardization processes and are therefore absent from the processes that would theoretically allow them to make their voice heard. The non-participation of marginalized actors can be unintentional (ignorance of standardization work) (Ben Youssef *et al.* 2005), voluntary (lack of resources, particularly financial, time and expertise resources), instigated as a way of excluding others to gain a competitive advantage (Grolleau and Mzoughi 2005), the result of believing that they will be unable to influence the outcome, or believing they would be better represented by someone else in the process (Georgiou 2010, Durocher *et al.* 2007).

However, private standard making is moving towards broader participation processes that aim to be “inclusive” (Himick *et al.* 2016). Despite this shift towards the inclusion of a broader variety of stakeholders, the standardization work of lay experts, NGOs and marginalized actors has yet to be studied in depth (Himick *et al.* 2016). These marginalized actors, who seemingly have no choice other than compliance, are actually performing important institutional work (Mair and Marti 2009). Our research will therefore focus on how marginalized actors develop different strategies for participating in private standardization processes.

Institutional work is well suited for studying the “small worlds of institutional resistance”, the actions that marginalized actors take in everyday practice to create, maintain or change institutions (Lawrence *et al.* 2011). Those actions are often nearly invisible, mundane and embedded within day-to-day adjustments (Lawrence *et al.* 2009). They pertain to the necessary adaptations and compromises of actors who are often driven to respond locally, incrementally and more or less reflexively (Lawrence *et al.* 2011). For example, it implies not only new ways of doing things, but also new ways of seeing things. The institutional work of marginalized actors is often experimental in nature (Mair and Marti 2009). They favour

“*small steps*” and their work can be considered as “*bricolage*”, moving back and forth from one experiment to another. It does not imply aggressiveness, but relies on exploiting small advantages and working behind the scenes (Mair and Marti 2009).

Therefore, we move away from the idea that institutional work requires access to or ownership of abundant resources (Mair and Marti 2009). Marginalized actors lack the necessary resources – or capitals, which in principle should affect the degree to which they can negotiate their external environment (Shu and Lewin 2016). Indeed, capitals play a key role – as weapons, constraints, or stakes – in the development of the possible strategies and actions available to agents (Malsch et al. 2011). There are three key types of capital that are present in the resources available to large organizations participating in standardization processes: economic (money and assets), intellectual (technical expertise) and symbolic (prestige on environmental issues). Symbolic capital can be defined as accumulated prestige or honour (Kerr and Robinson 2012) and intellectual capital pertains to technical knowledge and the ability to perform environmental accounting. In the case of marginalized actors, they either lack all three capitals, or a combination of two of them (for example, some SMEs have symbolic capital from their eco-friendly business model, but lack economic and intellectual capitals). Therefore, what is of interest to us is how marginalized actors who do not have access to the necessary resources for participation in standardization processes still managed to develop their own participation strategies.

### **3. Research Design**

Our exploratory study aims to identify, analyze and understand the strategies adopted by marginalized actors in relation to the process of standard creation. To conduct this study we employed a qualitative approach based on a single case study (Yin 2009).

#### **Case study: French environmental labelling**

Our case study examines one of the global accountability standards initiatives to have emerged in recent years (Boström and Hallström 2013). International accountability standards are defined as “*voluntary predefined rules, procedures, and methods to systematically assess, measure, audit and/or communicate the social and environmental behaviour and/or performance of firms*” (Gilbert et al. 2011). In our case, we focus on the “*product environmental footprint*” labelling scheme that was tested in France from 2007 to 2015. It is a

revelatory case (Yin 2009) that gives us access to a previously inaccessible situation, namely the participation of marginalized actors (small, medium and intermediate-sized business organizations) in a private standardization process.

The standardization of environmental labelling in France took place in several phases aligned to simultaneous yet different timelines: defining a methodological “*meta standard*” for environmental accounting and industry standards or product category rules, creating a database and conducting a national trial of product environmental labelling.

Environmental labelling of consumer products means providing the consumer with environmental information. The information on the environmental impact of the product is translated through several different indicators (CO<sub>2</sub> and other aspects such as natural resources, water or energy). Environmental labelling of consumer products uses environmental accounting. In particular, it aims to “*determine the impacts of goods and services intended for end users. It considers the impact across the entire life cycle: extraction of raw materials, impact of crops and livestock on food products, processing, distribution and logistics, consumer use*” (Cros and Poivet 2012).

### **Data collection**

We collected data from semi-structured interviews as our primary dataset. Our approach enables us to contribute to the literature analyzing participation strategies in standardization processes beyond classic comment letters (Gipper *et al.* 2013) or questionnaire surveys (Schalow 1995, Georgiou and Roberts 2004). Indeed, it is rare for interviews to be conducted as the primary method of data collection (Hodges and Mellett 2005).

We conducted 15 semi-structured interviews over a period of 15 months starting in 2014. The field of study covers companies that participated in the general standardization work (methodology) for the meta-standard and/or the product category rules leading up to the standard by sector and/or the French national trial of environmental labelling during the period 2007-2015. Interviews were conducted with participants from small, medium and intermediate-sized companies from various industries (Table 06). Their common point is that they are all marginalized actors (Battilana 2006) in the standardization process, as opposed to the French multinationals that have a privileged access and voice within the French-based standardization process (Sikka 2001). The interviewees occupied various functions in different departments (management, CSR and sustainable development, QHSE, technical, sales/marketing), but they were all responsible for environmental labelling in their respective

companies. We used an interview guide (appendix 03) divided into seven main themes<sup>28</sup> that aimed to highlight the company's different participation modes, the strategies and speech modes mobilized and the company's interaction with other entities during the standardization process.

| <b>Number</b> | <b>Functional department</b>                       | <b>Actor group</b>             | <b>Length of the interviews</b> |
|---------------|--|--------------------------------|---------------------------------|
| 1             | CSR  | Active listener                | 66 min                          |
| 2             | CSR  | Active listener                | 38 min                          |
| 3             | Quality, Health, Safety and Environment            | Participant to the common good | 68 min                          |
| 4             | CSR  | Engaged contributor            | 69 min                          |
| 5             | Head Office  | Active listener                | 59 min                          |
| 6             | Head Office  | Idealist challenger            | 59 min                          |
| 7             | Technical and Logistics                            | Engaged contributor            | 67 min                          |
| 8             | CSR  | Engaged contributor            | 68 min                          |
| 9             | Marketing and Communication                        | Participant to the common good | 43 min                          |
| 10            | Head Office  | Participant to the common good | Note taking (recording refused) |
| 11            | Head Office  | Participant to the common good | 27 min                          |
| 12            | Quality, Health, Safety and Environment Department | Participant to the common good | 24 min                          |
| 13            | Quality, Health, Safety and Environment            | Participant to the common good | 76 min                          |
| 14            | Technical and Logistics                            | Idealist challenger            | Written response                |
| 15            | Technical and Logistics                            | Participant to the common good | Note taking (recording refused) |

*Table 06: List of interviews conducted*

---

<sup>28</sup> The seven themes were: the period prior to the standardization (2007-2011), the working groups in Paris, the experimentation, networks (collective action), internal work (within organizations), the conclusion of actors on their participation, the future (notably the European level of the standardization process)

We also obtained secondary data from public sources and the standardization databases<sup>29</sup>. This data was necessary for the contextualisation of the primary dataset. It also allowed understanding of the standardization process.

### **Data analysis**

We analyzed our interview data in three phases. Firstly, we transcribed 12 of the 15 interviews (a total of 664 minutes). Two respondents did not wish to be recorded (notes were taken during the interview) and one respondent sent his responses in writing by email. Secondly, we integrated the transcribed data and the notes into a qualitative data analysis tool (Atlas.ti). Finally, we conducted a thematic analysis of the data. We performed line-by-line coding and identified 235 extracts. This encoding (analysis process) allowed us to organize and interpret the phenomena (Miles and Huberman 2003). To better understand and position the interviews, we created a number of themes and associated codes (general company information, environmental labelling vision, dynamic and mature approach to CSR/SD in the company, standardization experience). Our theoretical framework (institutional work) and an analysis of the literature on participation (resource, coalition, etc.) informed a second series of codes. We complemented this initial coding with new themes that emerged from the field such as "*anticipatory work*" and "*internal work*". The data analysis identified emerging forms of "*institutional work*" and the associated strategies adopted by marginalized business organizations in standardization participatory work. Secondly, we recoded the different types of work to match them with a particular lack of resources (intellectual, economic or symbolic capital). Finally, we identified patterns of work linked to a certain type of actor participation. We were therefore able to use the inductive coding and compare it with institutional work and standardization theories to identify four types of participation, each with its own unique participation pattern.

## **4. The four type of marginalized actors participation strategies**

Social agents need to acquire recognized forms of capital in order to establish their positions in a field (Kerr and Robinson 2012). Because they lack resources in the three key types of

---

<sup>29</sup> The data from the standardization process cannot be used as direct citations within the paper because of confidentiality agreement. However, it was used for contextualisation of our primary data source (the interviews).

capital required in the standardization process examined in our study, marginalized actors have difficulty “*working*” in standardization participation.

Firstly, when our interviewees referred to larger business organizations, they mentioned the enormous gap between these organizations’ economic capital and their own, “*You have other organizations that are much larger than ours. I’m talking about actors like supermarkets: [brand X], [brand Y] and [brand Z]. Companies like that have actually completely invested in the subject and make very fast progress*” (Interview 8).

Secondly, they also mentioned the ability of larger business organizations to be heard and claim the consultancy’s time related to technical issues, “*Consultants mainly talked to the multinationals’ technicians*” (Interview 15). They also monopolized the speaking time in working groups (“*I participated twice in [industrial union] working groups – [name of large MNE] and [name of large MNE] were very active*” (Interview 15)). Larger business organizations have a large symbolic capital that allows them to be heard and to better position their arguments within the discussion compared to marginalized actors, “*Some have very strong positions to validate and they make sure it’s always the case. It’s lobbying work, classic work*” (Interview 4).

Finally, our interviewees mentioned intellectual capital as being the last resource where larger organizations benefited from a higher level of resources than themselves, “*Compared with the very large companies that can mobilize an entire department and then be very knowledgeable on the subject, and that will develop their own tools...*” (Interview 13) or “*I don’t remember if it was [name of an MNE], but they were doing countless LCAs [life cycle assessments], they had an entire department doing only that. These are huge companies that are very different from us.*” (Interview 3)

However, despite these perceived gaps in critical resources, the standardization process of environmental footprinting affects marginalized actors. They are concerned by the future rules, norms and laws that may emerge from standardization processes, especially those expected to increase the burden on smaller organizations (Interview 8). Marginalized actors are therefore legitimate actors in the standardization process. However, we know little about the participation strategies of the different actors in standardization processes, and even less about how marginalized actors take part in these processes.

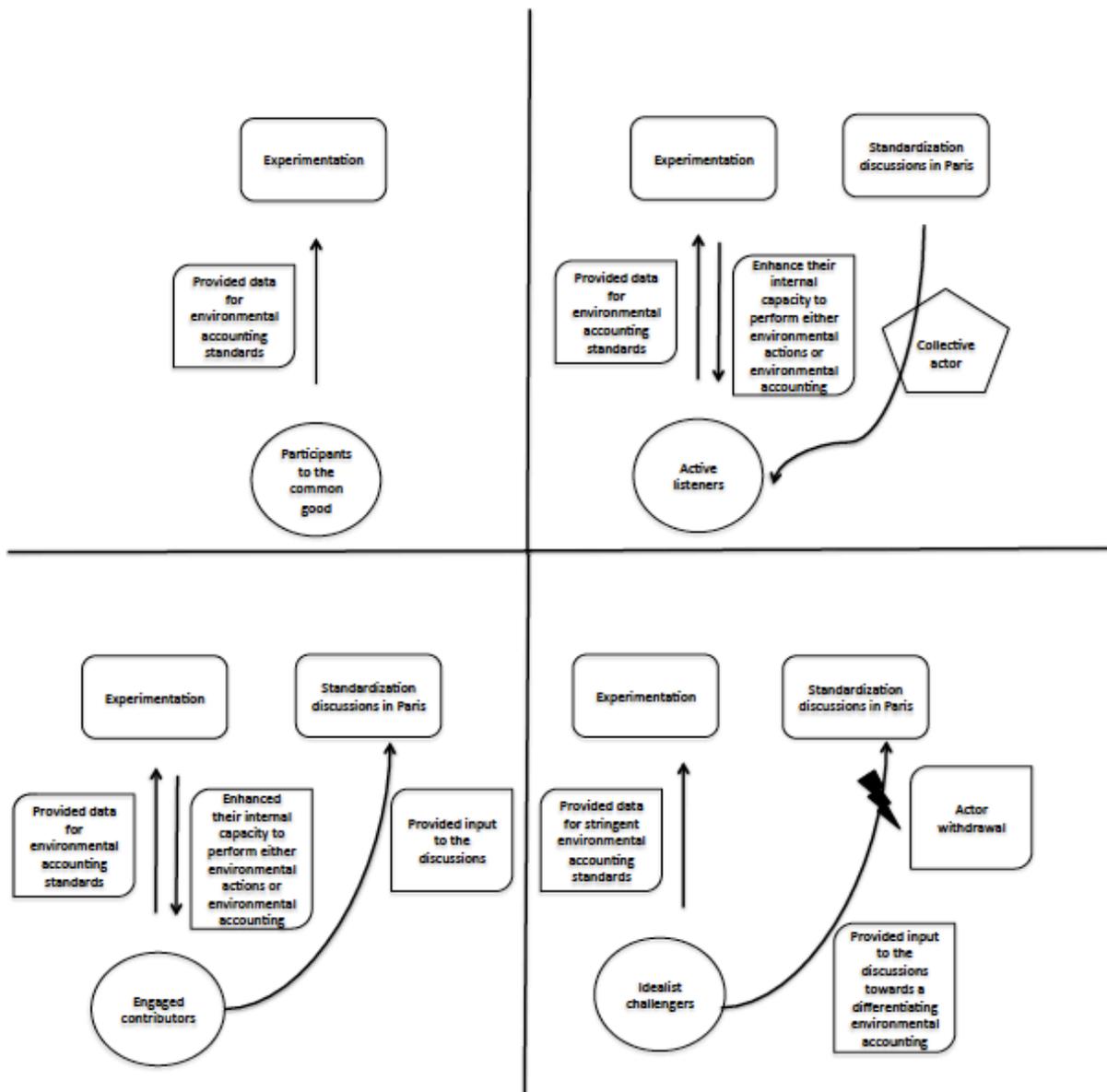


Figure 05: Participation of the four types of actor in the standardization process

Our data analysis enabled us to identify four types of organization and their related participation strategies (Figure 05) corresponding to their mix of economic, intellectual and symbolic capital. We will now present the four categories of organization and their strategies (Table 07).

| <b>Standardization work</b> | <b>Participants to the common good</b>  | <b>Active Listeners</b>  | <b>Engaged contributors</b>   | <b>Idealist challengers</b>   |
|-----------------------------|---|--|---|---|
| <b>Economic capital</b>     | <i>Low</i><br>Action from a distance  | <i>Low</i><br>Collective work  | <i>Medium</i><br>Direct work  | <i>Low</i><br>Mainly direct work  |
| <b>Intellectual capital</b> | <i>Low</i><br>Anticipatory work<br>Work through external expertise<br>Collective work | <i>Low</i><br>Anticipatory work<br>Work through external expertise<br>Internalized knowledge | <i>Medium</i><br>Anticipatory work<br>Continuous internal work<br>Active participation in technical discussions | <i>High</i><br>Leverage to access power position in testing<br>Withdrawal from technical discussions                    |
| <b>Symbolic capital</b>     | <i>Low</i><br>Testing   | <i>Low</i><br>Testing<br>Continued labelling   | <i>Medium</i><br>Direct participation in Paris groups   | <i>Medium</i><br>Works against them as their radical position and symbolic capital as “sustainable” brands is not heard |

*Table 07: Type of standardization work in function of type of marginalized actor and resources owned*

We also consider how the process affected their future resources and ability to continue participating in standardization processes related to environmental accounting (Table 08).

| <b>Effects of standardization work</b> | <b>Participants to the common good</b>   | <b>Active Listeners</b>   | <b>Engaged contributors</b>  | <b>Idealist challengers</b>  |
|--|--|---|--|--|
| <b>Economic capital</b>                | +<br>Developed partnerships with distributors during standardization project<br><br>Projects developed abroad as a result of the standardization project     | =<br>No enhancement   | -<br>Participation was very costly and not sustainable in the long run   | =<br>As they use other labels, their participation did not affect them economically    |
| <b>Intellectual capital</b>            | +<br>Turned low intellectual capital into an advantage: we bring “concrete data” from the field<br><br>Indirectly developed internal environmental expertise | +<br>Frustrated by the difficulty of building indicators that the customer can understand<br><br>Rooting expertise as deep as possible  | +<br>Enhancement of intellectual capital related to environmental accounting                                       | =<br>Frustration that their viewpoint as environmentally friendly brands was not heard |
| <b>Symbolic capital</b>                | +<br>Enhanced symbolic capital by being part of an innovative project<br><br>Media interest in them<br><br>Customers curious about their approach            | =<br>Recognized for their participation in general<br><br>Kept the labelling after their participation ended<br><br>Frustrated as not provided with feedback on the future of the project | +<br>Customer recognition of their participation<br><br>Enhanced symbolic capital of the internal environment team | =<br>Were not able to leverage their symbolic capital to participate                   |

= means no change + capitals increased – capitals decreased

*Table 08: Effects of standardization work on marginalized actors*

## **Participants to the common good**

We use the term “*participants to the common good*” to refer to organizations with low economic capital (“*We didn’t necessarily have time to travel and to maybe get even more involved, so there’s a lack of resources, which is also unfortunate*” Interview 12), low symbolic capital (meaning that they often required the help of a collective actor to play the role of intermediary, Interview 3) and low intellectual capital (“*I’m not in a very proactive position on the subject because it requires so many skills [that I don’t have]*” Interview 3).

Their work was mainly characterized by collective actions for economic reasons and because of the importance of networks for SMEs (Stubblefield Loucks *et al.* 2010), their need to refer to an intermediary actor for symbolic capital reasons and finally, their need to act through external expertise to be able to participate in developing the new environmental accounting (Figure 05).

The first work that participants to the common good had to do was access the information that a standardization process was going to take place. Information was provided via collective intermediaries such as consular bodies, the regional French environmental agency or industrial unions, and was often provided with little notice (Interview 3). Some decided to anticipate the work by performing an initial “*bilan carbone*” (carbon footprint assessment) to have a first idea of what the future results might look like.

Once within the testing, or experimentation process (which involved trialling the environmental labelling on their products), participants to the common good participated through a collective group that gathered their information and hired collective external expertise. A consulting firm provided collective training to help each participant gather the relevant dataset for calculations. Calculations were outsourced to the consulting firm and returned to the participant for labelling.

As there were no free calculation tools available for testing environmental labelling, the calculations were a real cost for smaller organizations (Spence and Schimdpeter 2003). The testing relied mainly on internal resources and required companies to make large early investments. Mobilizing employees and the supply chain to access the right data for calculation was time consuming. Finally, the appropriation of the methodology added to the complexity of the project for the participants to the common good (Errante and Saddier 2013).

None of the participants to the common good attended the meetings in Paris where the actual standards were written. Therefore, they failed to have regular access information from these meetings. They only provided input to the standardization process.

Despite the one-way information flow that they were part of, the participants to the common good had the strong impression that their participation to this emergent topic had been useful:

*“The perception of it that I have, is that it was still something that was quite innovative ... but still quite far from practical application. We saw all the difficulties through the experience of setting up something that also needs to be understood by the general public. [...] We made good progress.” (Interview 9)*

The participants to the common good also turned their economic and geographic disadvantage into an advantage. They brought concrete data from the field (implying that larger participants would provide less data), making sure that the data input they provided would help to tailor the future standard to their own constraints:

*“We really came in with our own factory issues, those of grassroots people and inevitably, I think it’s important. Not to reduce the scope of the standard or to minimize it, but to ensure that it’s adaptable and suitable and that it will really be a source of progress. Not an abstruse thing with that we’re never going to be able to deal with.” (Interview 3)*

Concretely, when the report on the French labelling trial was issued in 2013, a strong message was sent to the effect that the standard and its implementation needed to pay particular attention to the needs of small and medium enterprises (Errante and Saddier 2013).

Participants to the common good acquired economic capital by participating in the standardization process. One mentioned how a beverage producer decided to use their participation to spearhead exports to Canada. Another participant mentioned that it differentiated them from their closest competitor because they were chosen by a distributor for an environmentally-focused commercial operation, the media were talking about them and they became “*fashionable*” while their competitor was left by the wayside (Interview 3). Another participant, who did not finish the testing process, was frustrated not to be able to test the impact of environmental labelling on his customers as he had wanted to explain his own work in the standardization process (Interview 10).

Conversely, participants to the common good also noted that they were drawn back to their day-to-day realities including dealing with the competition. Environmental labelling could also frighten away customers (Interview 3): the risks of using the wrong methods, the wrong

database or communicating incorrect results were, for some, more important than trying to win a few additional, inquisitive customers.

Secondly, participants to the common good also gained intellectual capital from their participation. They acquired an understanding of life cycle assessments (Interview 3) and the process for communicating environmental impacts (Interview 12). One participant mentioned that he paid more attention to where his ingredients came from after his participation (Interview 11). Another company changed its procurement rules and its customer carrier bags and refused to accept CO<sub>2</sub>-costly packaging from its supplier (Interview 10). Some continued to apply environmental accounting using simplified tools developed collectively by their unions (Interview 3):

*“We understood a little better what it meant and what the implications were for us. In terms of data collection, we are now a little more structured and measure indicators that we didn’t manage before, such as our impact on water. These are things we were doing “globally”. [...] Now we look at water consumption vis-à-vis our environment, it’s another way of looking at the same information.”* (Interview 3)

Finally, participants to the common good were also able to acquire symbolic capital. They were often proud of their participation in a wider, bigger and more innovative standardization project. They also benefited from media interest. Collective projects were sometimes asked to diffuse their new expertise outside France, for example to Québec when it started to consider environmental labelling (Interview 3). Some participants were surprised by their customers’ interest in their action, generating “*brand*” symbolic capital that they had not counted on when starting the process:

*“The surprise is that some customers were interested when I didn’t think they would be, and then there were others who became a little more, shall we say, fussy about the quality of their [name of product].”* (Interview 11)

Although the European standardization process relating to environmental product footprinting and labelling was ongoing, none of the participants to the common good participated in this second process. Firstly, they were drained by their participation in the French standard-setting process, and concluded that they could “*let the large companies go further than we could*” (Interview 3). Secondly, the participation process was made more complex as companies had to go through their industry union to make their voice heard – a significant hurdle for smaller companies (Interview 13). Some manage to follow the process at a distance through collective newsletters (Interview 15).

To conclude on this first type of participant, they felt that although their participation was necessary and useful during the standardization process, their voice has again been silenced now that the standardization process was over at the national level (Interview 13).

### **Active listeners**

Active listeners had the same profile as the participants to the common good: they had low economic, intellectual and symbolic capital when starting the standardization process in environmental accounting. However, their approach was different, as they did not want to suffer the consequences of a standard that they would not have been able to influence. They were willing to enhance their intellectual capital capacities on environmental topics and accounting as far as possible in order to avoid negative consequences that they could maybe anticipate (by participating). We distinguished them from the participants to the common good, who participated, but without expecting any return, when active listeners did want to “*master*” what was happening to them (Figure 05):

*“So we were quite challenged on this. We don’t want to suffer when completing these questionnaires, and so we anticipate to be able to get to grips with the data that we give and understand a little better the basis for all these procedures”* (Interview 1)

They were also afraid that the standardization process would generate the wrong result, something that would not recognize their own work on environmental management (Interview 5). They wanted the standard prepared in the French (and European) standardization processes to allow them to communicate on what they were already doing.

Often, the active listeners had already examined these issues through other initiatives. One mentioned having provided input to a theoretical study on labelling prior to the standardization process through his industrial union (Interview 2), another said they had been contacted by large distribution groups, which were pioneers in carbon labelling, to participate in their early efforts (Interview 1).

Firstly, active listeners who had not yet engaged with sustainability or sustainability accounting worked on the impact of these factors before the groups on product environmental standards started their discussions. One interviewee (n°1) mentioned that in 2009, his company decided to engage in carbon accounting for its most significant sector to gain an initial understanding of what environmental accounting might mean for it in terms of effort, results and consequences. It moved on to life cycle assessment in a second step in 2010-2011, when the first discussions on environmental labelling were already taking place.

Secondly, these participants actively listened to everything that came either directly from the standardization process or indirectly through the collective intermediary they were working with or the industrial unions they were in contact with: *“They were feeding information back to us from Paris”* (Interview 1). They analyzed the data coming from the standardization process and checked it against their own participation work (Interview 2). They were willing to build an exchange, rather than merely provide input (unlike the participants to the common good). They also exchanged more than the first group of marginalized actors and were keen to participate in group conference calls at their (regional) level. This gave them an opportunity to discuss the difficulties and successes of their participation and was also away to compensate for the fact that they were not able to engage directly in the work in Paris (Interview 1). They perceived their participation as a civic act:

*“The other issue that we saw is that there was something at stake, I would say a little bit ... in a civic sense, to contribute actively to the quest for information and to be able to benefit from information collected by the Ministry through the testing process. So, in a way, we ‘directly’ participated in testing that helped to build, more or less rapidly, a national or European approach to improve communication with consumers.”* (Interview 2)

Finally, during the standardization process active listeners enhanced their ability to participate by internalizing all the knowledge and expertise they encountered in relation to environmental accounting:

*“For us, I would say that we wanted to participate in this testing because of the commitment that we had made. I would say that ‘it became an obligation’ in the sense that it gave us a schedule that allowed us to move forward and to find ways to move forward and to make progress in appropriating this type of approach.”* (Interview 2)

They continued to push beyond their participation and some participants even acquired their own life cycle assessment tool to *“master”* the calculation of their impact internally (and by so doing, to avoid being dependent on external expertise). As in all their participatory work, active listeners were careful to master everything related to the environmental accounting calculations. They did not want to suffer the consequences of being passive participants:

*“There’s also the fact that we have this internal competency [in environmental accounting]. [...] We feel strong enough to discuss the issues. As I explained, investing in the internalization of this competency was a gamble for us; we didn’t know where we were going. To date, on reflection, we think that we made the right choice because these are things –in terms of skills –that we can value and maintain to monitor the company’s developments.”* (Interview 1)

Active listeners were frustrated because they were not able to take part in drafting the standard in the Paris working groups. They had to abide by the decisions made by these groups despite considering that the decisions were not the best means of achieving the desired effect on the consumer:

*“We were constrained by a standard, and in the end it gives an indicator of marine eutrophication and all that. Actually, for the consumer – I will send you the report on the consumer survey – the result is not that great.”* (Interview 5)

They railed against decisions they were unable to affect. The indicators tested on the labels were not clear, such as marine eutrophication for example. In other cases, some of the indicators announced were not finalized, such as the biodiversity indicator. This led to frustration from these marginalized actors regarding their middle-ground participation – active, but not directly involved in the workings of power:

*“We were not just standing by; we really were actors [in the standardization process]. We were committed to highlighting the difficulties we met with respect to methodological aspects. [...] We were also committed to sharing our problems at [industrial union name]. I spoke to you about our colleagues [name of the firm], it was good to be in phase on these subjects, to feel stronger and contribute these positions reflecting our feedback from the field. It's really complicated to conduct that kind of study [environmental accounting], it isn't just 'press a button', obtain a tool, some competencies. It takes time to go over the data collection. For us it was important to be very proactive on these topics, for the message to be carried to the highest level, in other words to a national level. We didn't just stay in our little corner, accepting the difficulties encountered. This is where the industrial union is a strength.”* (Interview 1)

Active listeners benefited from enhanced symbolic capital after their participation. They believed that what they did was recognized, and that they benefited from being seen as “*participants*” in a standardizing process (Interview 5). Some have kept their labelling on their products, or on a specific product line. Others still show their work on their website with explanations of the indicators that were used (Interview 2).

Active listeners feared the standardization process and were willing to be as active as they could be, often without having direct access to the process. However, this status of fear and willingness to master what was happening created a lot of frustration. They initially thought that their efforts would affect their economic capital (through sales, partnerships, etc.) or their symbolic capital with their customers. They were disappointed by the results for both of these aspects (Interview 1). Moreover, their fear of whether the standard would change (at a European level) or lead to a regulatory obligation (at the French level), and their frustration

with the indicators in the finalized standard, made it difficult to satisfy them given their limited inclusion within this particular standardization process. They were also willing to receive more information from the standardizer during and after the process (Interview 1).

### **Engaged contributors**

Engaged contributors had medium levels of economic, symbolic and intellectual capital that allowed them a more direct participation in the working groups in Paris (Figure 05). When they talked about their limited economic capital, for instance, we could see that their budget constraints were very different from the first two categories. For example, they mentioned that they would do the testing, but not on their entire product range. Despite their limited resources, it is clear from our interviews that they also dedicated everything possible to their participation:

*“So, I think we're a company size that allows us to do it, but really at the margin. In other words, it still required an investment and a little bit of internal dynamics because we didn't really have a budget for it.”* (Interview 8)

They often worked collectively prior to, or during, the testing process. These participants did not collaborate for economic reasons; instead they aimed to be stronger and to represent stronger symbolic capital and influence within the standardization process (Interview 4). For example, one interviewee participated with its industrial union to create an ecological index of its products using qualitative indicators and a tool built by the industry (Interview 7). This anticipatory collective work enabled the contributors to participate with a collective voice when they became members of the working groups in Paris and to coordinate their votes when decisions were made (Interview 8).

Engaged contributors participated directly in the working groups in Paris, sending their managers to attend the meetings. Their presence was strategic: the longer they stayed, the more they would hear and be heard, enabling them to acquire symbolic capital as someone *“in the know”*:

*“So the more you are present, the more you are listened to, it's rather mechanical. [...] It's the face time [that counts] because issues are understood and it creates a mutual relationship between the people who will decide and move the project forward and the people who are present.”* (Interview 4)

Being present allowed the actors to influence discussions because an important number of key points, which were determining factors in the final calculation, were being exhaustively discussed, either directly in the meeting or indirectly behind the scenes in Paris (Interview 4):

*“Given the limited resources and time available, we mostly tried to work on the methodological framework and methodological developments to ensure a form of risk analysis, to make sure that the points that seemed most critical were addressed in a way that seemed to us the most – how can I put it – rigorous.” (Interview 4)*

Whenever necessary, these participants sent official comment letters on points they thought required additional work.

Engaged contributors were able to gain access to technicians from the ministry, from consulting firms or from larger corporations and acquire technical knowledge from this direct access to experts. In addition, subgroups were created for different product types or if the participants needed to discuss a technical point in more detail. The subgroups provided engaged contributors with an additional chance to have their voices heard. Subgroups allowed participants to make more contacts, which made consensus easier to achieve (Interview 8).

Unlike larger organizations, which had entire teams dedicated to participating in standardization processes and large economic, symbolic and intellectual capital, engaged contributors could only spend limited time on standardization activities. Once the main points had been discussed and approved, engaged contributors withdrew from the discussions and adopted a more passive stance to the working groups (Interview 8). They left the last technical details to the experts from consulting firms and academic institutions. Economic capital was clearly an obstacle to full participation: *“Having a legal expert work for us on this topic for ten years ... On our budget [this was clearly not possible].” (Interview 4)*

Engaged contributors considered that they benefited from enhanced intellectual capital when coming out of the participation process. They believed they better understood the issues related to eco-conception and the different life cycle steps in which they have higher impacts. Their participation also allowed them to work on their communication to their customers by testing pedagogical ways of transmitting environmental impacts to the end customer. Finally, they also enhanced their direct knowledge of key environmental accounting methodologies such as life cycle assessment, which for some participants provided an occasion to internalize the calculation procedures and repeat the exercise on further products (Interview 8). All of this had a positive impact on their sustainability strategies, which as a result of their participation were more strongly embedded within the organization. Internal cooperation on sustainability topics was also enhanced.

Their symbolic capital was slightly enhanced. Despite not having an economic impact on their sales (no new customers, no more regulated customers), their participation had an impact on their brand image. Customers noticed their participation and consequently, their perception of the brand was more positive. From a more general perspective, engaged contributors had the impression that because they had been participants, their voices counted more than they had prior to their participation in the standardization process:

*“Our approach is a little symbolic, and since we did this, since we participated in environmental labelling, we are often asked for our opinion here and there and we feel listened to as a brand. [...] We did not want to apply a standard with specifications that would not serve our interests.”* (Interview 8)

Despite having been active participants at the French level, none of the engaged contributors that we interviewed was engaged at the European level. They followed what is being discussed through emails, but they only planned to attend launch meetings and annual feedback sessions. Despite their medium economic capital, participating at a distance was one of the limitations of their otherwise rather active participation and desire to be included.

### **Idealist challengers**

Our idealist challengers differ from the first three categories of participant. This category corresponds to brands that have medium to high symbolic capital as sustainable brands (Fuller and Tian 2006), low economic capital, but high intellectual capital (Crook *et al.* 2008) with strong knowledge in both broad sustainability topics and also directly on environmental accounting technical issues):

*“In environmental labelling, honestly, internally, you have players who are very different, you have people who are ... you really feel like aliens. The values, issues, objectives of each party are absolutely not the same.”* (Interview 6)

Idealist challengers acted both collectively and individually and were very entrepreneurial, in other words they were willing to use any channel to be heard (Figure 05). They hoped to counter the larger corporations' intention to make sure that the environmental labelling would not really distinguish sustainable products from others. It was important to the idealist challengers that the standardization process did not become “*greenwashing*”:

*“The goal of some large companies is for all of their products, even the less environmentally friendly ones, to have an average rating as they don't intend to change their compositions out of a greater respect for the environment.”* (Interview 14)

Idealist challengers had often been long-term participants in pioneering initiatives related to future labelling (Interviews 6 and 14). Participating in the standardization of environmental labelling provided a way of consolidating their prior efforts and checking whether they had correctly anticipated the technical aspects and related results. In contrast to the other categories of participant, idealist challengers had strong intellectual capital and did not need to perform any anticipatory work to enhance their ability to participate. Their prior work on environmental labelling even enabled them to criticize existing tools, datasets and methodologies when they were not suitable for accurately evaluating the environmental impacts of the products that were most advanced in sustainability management (Interview 14). Idealist challengers were determined by their participation modes. If they had not been selected to participate in the labelling tests, they would have diffused their own results individually. When they participated, they were present at every meeting, responded with comment letters every time it was possible and worked collectively whenever this was useful to support their interests (Interview 14). They initiated technical discussions, prepared with technical experts and organized meetings with competitors (Interview 14). Their participation was all the more important since the industries they represented were often not sufficiently well organized to coordinate collective representation (Interview 6).

Their most radical participation mode was to actually withdraw from discussions when they realized their position as strong sustainability brands with high symbolic capital was working against their voice being heard. Participants from sustainable brands and global brands failed to find common ground on the indicators; it was as though they were speaking different languages (Interview 6). The idealist challengers realized that the standards were not highlighting differences between less environmentally friendly and more environmentally friendly products, but were in fact erasing them. For example, for one particular product, they realized that the organic and non-organic versions of the product had exactly the same impact on the three criteria. Agriculture impacts were not factored into the calculation, *“The customer would not understand why buying an organic product would have the same environmental impact as a non-organic product”* (Interview 6). The agreed standard was, in the end, more an advertising tool than a tool enabling the customer to make an informed choice:

*“This is where we said, ‘We are doing the opposite of what it would take for it to be effective, so that it has a real impact on the environment’. So, we said, ‘Continuing to participate in this venture does not suit us at all.’”* (Interview 6)

Idealist challengers continued to the European level of product environmental footprint standardization through their industrial unions. Idealist challengers are generally strong standardization participants who have previously participated in numerous standardization processes such as eco-labels.

Their impact on the standard's content was limited. They realized that they had not been able to raise specific points of view, *“only general points were heard”* (Interview 14):

*“In terms of the different methodologies for labelling the results, I made a proposal to the Ministry and the European Commission [...]. Some of the Ministry and the European Commission members seemed interested, but I haven't received anything so far. I think a proposal from a small company has no weight.”* (Interview 14)

*“We are very small. In the working group, we were inaudible. There was real lobbying, people from [large corporations], for example, they were really ... they are pros at this stuff. We decided to go anyway. We just wanted to move forward.”* (Interview 6)

Their idealist position was not taken into account. The standard did not give environmentally friendly products sufficiently better grades than standard products. This was because the larger groups were trying to avoid competition through environmental labelling, which guided their technical choices when writing the standard (Interview 6). The labelling methods were incomprehensible for the general public, and nothing was done to improve the situation (Interview 14).

Like the other groups, the idealist challengers mentioned that there was a lack of transparency after the standardization process regarding the results obtained and further actions that might be taken, such as transforming the private standards into future regulation. They were dissatisfied that their interests were not well represented within the standardization process. The lack of strong industrial unions that could have had a bearing on the negotiations affected their ability to influence the standards.

Despite their disillusion, they mentioned the opportunity they had to work more closely and deeply on environmental accounting for their products. Interviewee 6, however, wondered whether standardization might not be contrary to imagination (and whether imagination was needed to improve the eco-friendliness of products), pointing out that standardization might in fact lead to sclerosis.

## 5. Discussion

### **Institutional work of marginalized actors**

We contribute to analyzing how “*marginalized actors*” participate in building up soft regulation by studying the product environmental footprint standardization process in France. Contrary to the literature, mainly on social movements, which depicts marginalized actors’ work as aggressive in style (Mair and Marti 2009), we contribute to developing a more subtle approach to the work performed by marginalized actors.

Firstly, we note the experimental and developmental nature of marginalized actors’ institutional work (Mair and Marti 2009). Participants to the common good were often exploring environmental accounting for the first time. Their first calculations were experimental and their search for the right internal and external (from their suppliers) information was often a trial-and-error process. They had to cope with their everyday workload in addition to the new standardization project. The project did, however, have a positive effect on all three of their types of capital and the developmental nature of their work was rapidly felt. The participation of active listeners was tense and these actors were frustrated with the difficulties of building the right indicators and agreeing on criteria for labelling. In contrast to the participants to the common good, they expected to gain access to intellectual capital from the standardization process and acquire knowledge to “*master*” any future regulations arising from this process. The discussions on accounting were long and did not always achieve a definitive result. As these participants were only “*active listeners*”, they could not add their voices to negotiations, which made the testing process difficult for them. Engaged contributors were often more engaged in environmental topics, even sometimes in environmental accounting. Their institutional work was experimental in nature and it was often the first time that they had directly participated in discussions on the future content of a standard. The time, competencies, and degree of presence needed to influence the discussions were new to them. Finally, the idealist challengers tested different ways of trying to be heard. Unfortunately, their symbolic capital as sustainable brands played against them being heard in the standardization process. In order to achieve their work, idealist challengers often need to find a “*niche*” where their expertise is welcome – and not suspect.

Secondly, we emphasize the indirect ways in which marginalized actors can affect their institutional environment (Shu and Lewin 2016). Marginalized actors are often geographically far from the standardization arena and have limited time in terms of intensity (availability of a

large amount of resources at the same time) and durability (availability of constant resources over a long period of time). Given these constraints, which derive from low to medium economic capital, marginalized actors resort to indirect ways of participating. The participation of both participants to the common good and active listeners was mediated through a collective organization. The role of the collective organization was multiple: to give access to the standardization process, to coordinate the external consulting firm's work and to diffuse information from the Paris working groups. While all interviewees participated to a certain extent, participants to the common good and active listeners only participated in this part of the standardization process. In a way, testing can be considered an indirect way of participating in standard making, while technical details were fiercely debated in the Paris work groups. Both the engaged contributors and the idealist challengers had direct access to the working groups. Their impact on the technical details of the standards was not, however, achieved through direct input but was instead often achieved by working in subgroups or by contributing through their industrial union. Our idealist challengers tried rather direct ways of getting their points of view heard in the discussion, for example by directly attending group meetings in Paris. However, their direct methods failed and, instead of trying an indirect approach, they quickly withdrew from the discussions. Shu and Lewin (2016), examining the case of Honda's work in an environmental regulation process in Japan, nevertheless demonstrated that using an indirect approach to destabilize the existing power structure in the institutional environment (e.g. building an informal quasi-coalition with environmental activists) can be more effective than using direct work.

Thirdly, our empirical study points to the collective way in which marginalized actors participate in building a future institution (Lawrence *et al.* 2002). Their collective way of acting also enables them to work at a distance on an institution being built in a powerful circuit (here in Paris): this allows them to compensate for their lack of economic and symbolic capital. The collective, whether an industrial association or a consular body, often has more influence than individual small, medium or intermediate-sized business organizations. In addition, through the collective, they were also often able to bridge their lack of intellectual capital by mutualizing a resource such as a specialized environmental accounting consultant. In our case study, marginalized actors were generally only able to participate in standardization work by joining a collective that would enable them to become participants.

### **Standardization work of marginalized actors**

Our paper contributes to exploring the different strategies developed by marginalized actors for participating in private standardization processes, and examines how they overcome the lack of resources necessary for standardization participation. We define three categories of standardization work relating to their ability to be heard (economic capital), to participate (intellectual capital) and to influence (symbolic capital).

Their capacity to follow proceedings was often hindered by the fact that they were marginalized actors. They did not have access to the matters being negotiated or lobbied at higher levels, and were often informed after the event. The first task for participants to the common good was generally to gain access to and anticipate the forthcoming standardization process, often through collective intermediaries. Engaged contributors and idealist challengers, on the other hand, aimed to gather sufficient resources to attend the Paris meetings. Another strategy was to acquire allies in the participation process: some engaged contributors worked with a collective. Others worked via a collective intermediary, which was another tactic used to improve their ability to be heard.

Secondly, they had to work on their ability to participate by enhancing their intellectual capital (linked to environmental accounting). Many of the participants that we interviewed had never attempted environmental accounting prior to their decision to participate. Anticipatory work in environmental accounting was essential to determine their ability to participate (for all four categories of participant). Interviewees mentioned preparing their first “*bilan carbone*” (carbon footprint assessment) or their first life cycle assessment prior to their participation. Participants to the common good and active listeners had to resort to external expertise to participate and get appropriate training. They also had to actively seek the data necessary for participation, both internally and externally via their suppliers. For engaged contributors, it often meant internalizing the necessary competence, building an environmental accounting tool or buying one. Idealist challengers were able to participate and were often qualified in terms of their data, skills and reflexions on the different methodologies and tools. However, their differentiated approach, for which they sought support, went against the general understanding of environmental labelling proposed by larger firms, according to whom, all products should be strictly comparable, rather than differentiated with differentiated calculations or refined datasets (such as specific emission factors versus common industry emission factors).

Finally, marginalized actors had to work on their ability to influence, creating the symbolic capital they all lacked prior to participation. The first tactic was to transform their disadvantage into an advantage and boast about the “*concrete*” and “*from the field*” dataset they were adding to the discussions through their work. The second tactic was finding a niche where their presence was less problematic (the testing phase for idealist challengers) or a niche where they could be heard (such as subgroups for engaged contributors).

## **Conclusion**

Our research aimed to explore how marginalized actors participate in an environmental accounting standardization process. Our qualitative and exploratory methodology was based both on semi-structured interviews with a number of the marginalized actors that participated in the standardization of environmental labelling and on the study of secondary documents.

Our analysis is innovative firstly because of our focus on marginalized actors versus the larger organizations that generally position themselves as the main participants in due processes, notably in environmental accounting (GHG Protocol, Natural Capital Coalition, IR). We contributed to better qualifying the type of work that can be performed by marginalized actors. Finally, we defined the institutional work of marginalized actors as experimental, indirect and collective in nature.

Secondly, our research on the standardization of product environmental accounting in France is an exploratory study that allowed us to look beyond the official modes of participation (letters of comment in particular) to identify the complex strategies developed by the marginalized actors affected by future standards. We demonstrated that there are multiple modes of participation, enabling organizations to intervene in different ways and at different times during standardization, including very early or late in the process. We defined three categories of standardization work performed by marginalized actors: work on their ability to be heard (economic capital), on their ability to participate (intellectual capital) and on their ability to influence (symbolic capital).

Our study is not without limitations. The French context in which this standardization process took place and the specificities of environmental accounting as an emerging field might indicate that our findings are not applicable to contexts with a different maturity or cultural

setting. In addition, like all case-based research, focusing on a unique standardization process emphasizes the limited generalizability of our findings.

Despite these caveats, ideas developed in our research depart from the approach taken in existing studies of standardization and lobbying by powerful actors. Further research could continue to explore the variety of standardization work that marginalized actors undertake to participate in private governance schemes. This is of particular importance as standards are multiplying, and are largely driven by the private sphere (Levi-Faur and Jordana 2005).

Moreover, we believe, together with Johansen (2016) that there is a strong potential for social and environmental accounting research to inform regulatory processes in the future. Indeed, there is a burgeoning literature looking at the modes of participation within private multi stakeholder schemes (Monciardini 2016, Reuter et Messner 2015) and a few articles looking at the construction of standardization bodies and their inclusiveness, such as the GRI and the IIRC (Etzion et Ferraro 2010, Humphrey *et al.* 2017). However, many questions remain on the participation of marginalized actors in those standardization processes. Indeed, large organizations such as BP or Novo Nordisk are capable of setting up de-factor pre-standards (carbon accounting, integrated reporting), and high-entry-fee pilot groups continue to favor larger organizations (IIRC, Natural Capital Coalition). Within a given process, the standardizer must make sure that the actors involved are “*representative*” for the issue at stake, and that no relevant stakeholder has been excluded (Mena et Palazzo 2012). Indeed, wider participation could foster “*the acceptance of reporting norms among a broader set of actors*” (Johansen 2016, Bebbington *et al.* 2012).

Finally, our work makes a practical contribution by making decision makers aware of how marginalized actors adopt different modes of participation in private standardization processes, particularly in the area of sustainable development (Bebbington 2013). We believe smaller, peripheral, resource-deprived, and thereby less powerful, organizations could enhance their capacity to be heard, to participate and to influence through diverse strategies: this often entails experimental, collective and indirect work. Participation not only affects the future standard but also often rewards marginalized participants with positive outcomes in terms of their economic, symbolic and intellectual capital. Moreover, marginalized actors could seize the social movement-driven opportunities to interact with the NGOs participating in the standardization process (Shu and Lewin 2016), in particular in environmental accounting standardization processes.

## Bibliographie

- Battilana, J. (2006). Agency and Institutions: The Enabling Role of Individuals' Social Position. *Organization* 13 (5): 653–676.
- Bebbington, J. (2013). As a Matter of Policy. *Social and Environmental Accountability Journal* 33 (1): 1–4.
- Bebbington, J., Kirk, E.A., Larrinaga-Gonzalez, C. (2012). The production of normativity: A comparison of reporting regimes in Spain and the UK. *Accounting, Organizations and Society* 37 (2): 78–94.
- Ben Youssef, H., Grolleau, G., Jebzi, K. (2005). L'utilisation stratégique des instances de normalisation environnementale. *Revue internationale de droit économique* 4 (4): 367–388.
- Boström, M., Hallström, K.T. (2013). Global multi-stakeholder standard setters: how fragile are they? *Journal of Global Ethics* 9 (1): 93–110.
- Brunsson, N., Jacobsson, B. (2000). The Contemporary Expansion of Standardization. In *A world of standards* (Eds, Brunsson, N., Jacobsson, B.). Oxford: Oxford University Press.
- Chauvey, J.-N., Giordano-Spring, S., Cho, C.H., Patten, D.M. (2015). The Normativity and Legitimacy of CSR Disclosure: Evidence from France. *Journal of Business Ethics* 130 (4): 789–803.
- Cortese, C., Irvine, H. (2010). Investigating international accounting standard setting: The black box of IFRS 6. *Research in Accounting Regulation* 22 (2): 87–95.
- Crook, T.R., Ketchen, D.J., Combs, J.G., Todd, S.Y. (2008). Strategic resources and performance: a meta-analysis. *Strategic Management Journal* 29 (11): 1141–1154.
- Cros, C., Poivet, R. (2012). Comptabilité environnementale, de nouveaux enjeux. *ADEME & Vous*: 7–13.
- Djelic, M.-L., Sahlin-Andersson, K. (2006a). Institutionnal dynamics in a re-ordering world. In *Transnational governance: Institutional dynamics of regulation* (Eds, Djelic, M.-L., Sahlin-Andersson, K.). Cambridge: Cambridge University Press, 375–397.
- Djelic, M.-L., Sahlin-Andersson, K. (2006b). Introduction: A world of governance: The rise of transnational regulation. In *Transnational governance: Institutional dynamics of regulation* (Eds, Djelic, M.-L., Sahlin-Andersson, K.). Cambridge: Cambridge University Press, 1–30.

- Durocher, S., Fortin, A., Côté, L. (2007). Users' participation in the accounting standard-setting process: A theory-building study. *Accounting, Organizations and Society* 32 (1-2): 29–59.
- Errante et Saddier (2013). *Rapport d'information : Affichage environnemental*.
- Etzion, D., Ferraro, F. (2010). The Role of Analogy in the Institutionalization of Sustainability Reporting. *Organization Science* 21 (5): 1092–1107.
- Fuller, T., Tian, Y. (2006). Social and Symbolic Capital and Responsible Entrepreneurship: An Empirical Investigation of SME Narratives. *Journal of Business Ethics* 67 (3): 287–304.
- Gavens, J., Carnegie, G., Gibson, R. (1989). Company Participation in the Australian Accounting Standard-Setting Process. *Accounting and Finance*: 47–58.
- Georgiou, G. (2010). The IASB standard-setting process: Participation and perceptions of financial statement users. *The British Accounting Review* 42 (2): 103–118.
- Georgiou, G., Roberts, C.B. (2004). Corporate lobbying in the UK: an analysis of attitudes towards the ASB's 1995 deferred taxation proposals. *The British Accounting Review* 36 (4): 441–453.
- Gilbert, D.U., Rasche, A., Waddock, S. (2011). Accountability in a Global Economy: The Emergence of International Accountability Standards. *Business Ethics Quarterly* 21 (01): 23–44.
- Gipper, B., Lombardi, B.J., Skinner, D.J. (2013). The politics of accounting standard-setting: A review of empirical research. *Australian Journal of Management* 38 (3): 523–551.
- Greenwood, R., Suddaby, R. (2006). Institutional entrepreneurship in mature fields: the big five accounting firms. *Academy of Management Journal* 49 (1): 27–48.
- Grolleau, G., Mzoughi, N. (2005). L'élaboration des normes. Un « nouvel » espace de compétition ? Une application à la norme ISO 14001. *Revue d'économie industrielle* 111 (1): 29–56.
- Hahn, R., Weidtmann, C. (2016). Transnational Governance, Deliberative Democracy, and the Legitimacy of ISO 26000: Analyzing the Case of a Global Multistakeholder Process. *Business & Society* 55 (1): 90–129.
- Himick, D., Brivot, M., Henri, J.-F. (2016). An ethical perspective on accounting standard setting: Professional and lay-experts' contribution to GASB's Pension Project. *Critical Perspectives on Accounting* 36: 22–38.
- Hodges, R., Mellett, H. (2005). Accounting for the U.K.'s Private Finance Initiative: An Interview-Based Investigation. *Abacus* 41 (2): 159–180.

- Hoestlandt, D. (2012). Entre les entreprises et les normes un mariage de raison ? *Responsabilité et Environnement* 67 (3): 35–38.
- Humphrey, C., O'Dwyer, B., Unerman, J. (2017). Re-theorizing the configuration of organizational fields: the IIRC and the pursuit of 'Enlightened' corporate reporting. *Accounting and Business Research* 47 (1): 30–63.
- Johansen, T.R. (2016). EU Regulation of Corporate Social and Environmental Reporting. *Social and Environmental Accountability Journal* 36 (1): 1–9.
- Jorissen, A., Lybaert, N., Orens, R., van der Tas, L. (2012). Formal Participation in the IASB's Due Process of Standard Setting: A Multi-issue/Multi-period Analysis. *European Accounting Review* 21 (4): 693–729.
- Kerr, R., Robinson, S. (2012). From Symbolic Violence to Economic Violence: The Globalizing of the Scottish Banking Elite. *Organization Studies* 33 (2): 247–266.
- Kessous, E. (2000). L'objectivation des qualités industrielles en discussion. Les acteurs du marché européen confrontés à l'élaboration de normes communes. In *La Fabrication des normes, Réseaux* (Eds, Lelong, B., Mallard, A.): France Télécom R & D/Hermès Sciences Publications, 91–117.
- Kim, P.H., Croidieu, G., Lippmann, S. (2016). Responding from that Vantage Point: Field Position and Discursive Strategies of Legitimation in the U.S. Wireless Telegraphy Field. *Organization Studies* 37 (10): 1417–1450.
- Lawrence, T. B., Suddaby, R., Leca, B. (Eds) (2009). *Institutional work: Actors and agency in institutional studies of organization*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Lawrence, T.B., Hardy, C., Phillips, N. (2002). Institutional effects of interorganizational collaboration: the emergence of proto-institutions. *Academy of Management Journal* 45 (1): 281–290.
- Lawrence, T.B., Suddaby, R. (2006). Institutions and Institutional Work. In *Handbook of organization studies, 2nd Edition* (Eds, Clegg, S., Hardy, C., Lawrence, T. B., Nord, W. R.): Sage.
- Lawrence, T.B., Suddaby, R., Leca, B. (2011). Institutional Work: Refocusing Institutional Studies of Organization. *Journal of Management Inquiry* 20 (1): 52–58.
- Levi-Faur, D., Jordana, J. (2005). *The Rise of Regulatory Capitalism*. London: Sage.
- Luque-Vílchez, M., Larrinaga, C. (2016). Reporting Models do not Translate Well: Failing to Regulate CSR Reporting in Spain. *Social and Environmental Accountability Journal* 36 (1): 56–75.

- Mair, J., Marti, I. (2009). Entrepreneurship in and around institutional voids: A case study from Bangladesh. *Journal of Business Venturing* 24 (5): 419–435.
- Malsch, B., Gendron, Y., Grazzini, F. (2011). Investigating interdisciplinary translations. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 24 (2): 194–228.
- MEDDE (2013). *Bilan au parlement de l'expérimentation nationale : Affichage environnemental des produits de grande consommation*.
- Mena, S., Palazzo, G. (2012). Input and Output Legitimacy of Multi-Stakeholder Initiatives. *Business Ethics Quarterly* 22 (3): 527–556.
- Miles, M.B., Huberman, A.M. (2003). *Analyse des données qualitatives*. Bruxelles : de Boeck; De Boeck Université.
- Monciardini, D. (2016). The ‘Coalition of the Unlikely’ Driving the EU Regulatory Process of Non-Financial Reporting. *Social and Environmental Accountability Journal* 36 (1): 76–89.
- Reuter, M., Messner, M. (2015). Lobbying on the integrated reporting framework. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 28 (3): 365–402.
- Schalow, M. (1995). Participation choice: the exposure draft for postretirement benefits other than pensions. *Accounting Horizons* 9 (1): 27–41.
- Shu, E., Lewin, A.Y. (2016). A Resource Dependence Perspective on Low-Power Actors Shaping Their Regulatory Environment: The Case of Honda. *Organization Studies*.
- Sikka, P. (2001). Regulation of accountancy and the power of capital: some observations. *Critical Perspectives on Accounting* 12 (2): 199–211.
- Slager, R., Gond, J.-P., Moon, J. (2012). Standardization as Institutional Work: The Regulatory Power of a Responsible Investment Standard. *Organization Studies* 33 (5-6): 763–790.
- Spence, L.J., Schimdpeter, R. (2003). SMEs, social capital and the common good. *Journal of Business Ethics* 45 (1/2): 93–108.
- Stubblefield Loucks, E., Martens, M.L., Cho, C.H. (2010). Engaging small- and medium-sized businesses in sustainability. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal* 1 (2): 178–200.
- Sutton, T.G. (1984). Lobbying of accounting standard-setting bodies in the U.K. and the U.S.A.: A Downsian analysis. *Accounting, Organizations and Society* 9 (1): 81–95.
- Yin, R.K. (2009). *Case study research: Design and methods*. 4<sup>e</sup> édition. Los Angeles, Calif: Sage Publications.

## Annexe

### Annexe 03

#### Guide d'entretien à destination des entreprises

#### INTRODUCTION

Bonjour,

Je m'appelle Roger BERQUIER, je suis doctorant à l'IAE de Toulouse et dans le cadre de ma thèse de doctorat, j'ai décidé d'étudier la participation des entreprises dans un processus d'élaboration d'un standard/norme, et en particulier, le cas de l'affichage environnemental des produits de grande consommation en France.

Tout d'abord, comme indiqué dans mon mail, voyez-vous un inconvénient si notre entretien fait l'objet d'un enregistrement ?

« Mon objectif général est de comprendre comment les entreprises participent aux travaux de normalisation »

Le terme participation est désigné et considéré au sens très large comme par exemple, la mise en place d'une veille pour suivre ce projet, la participation à des réunions initiées par les représentants professionnels ou directement lors des travaux conduits par un organisme normalisateur, la participation à une expérimentation (nationale, européenne ou internationale), etc...

La participation de l'entreprise ayant pu intervenir dès les prémises de l'affichage environnemental (Période du Grenelle Environnement), lors des travaux conduit par la plateforme ADEME/AFNOR ou à l'échelle européenne avec des modes de participations et des organisations qui peuvent évoluer durant les différentes phases de ce projet.

Pour ce qui concerne le déroulement de cet entretien, dans un premier temps : je vous propose de vous laisser la parole afin que vous puissiez vous présenter ainsi que votre participation aux travaux de standardisation Puis dans un second temps, je vous propose d'aborder certaines questions en lien avec votre participation au travers de divers items

#### QUESTIONS GENERALES

1/ Votre entreprise a-t-elle déjà participé à des projets (écolabel, ACV) depuis les années 70s (calcul et communication sur l'impact environnemental des produits) ?

2/ Comment avez-vous eu connaissance du projet d'affichage environnemental et quand ?

3/ Pourriez-vous m'indiquer à quel stade du processus vous avez participé et pourquoi ? (À quel moment vous avez souhaitez participer)

- Phase 0 : Participation dès le Grenelle environnement ou avant (précurseur, anticipation volontaire ou non)
- Phase 1 : Participation aux travaux de la Plateforme (participant passif > actif) Passif = vous étiez inscrit au(x) GT(s) en vue de recevoir les comptes rendus – simple veille ?
- Phase 2 : Participation à l'expérimentation nationale
- Phase 3 : Participation aux travaux à l'échelle européenne

**PHASE 0 La phase qui a précédé la création de la plateforme en Mai 2008** (connaissance du projet, choix de participer aux futurs travaux)

4/ Avez-vous participé à la formulation d'une demande d'affichage environnemental (grenelle) directement ou indirectement à travers des associations professionnelles ? Si indirectement : qui a initié la démarche ?

5/ Si vous avez participé à la phase 2007/2008 : Pourriez-vous me parler des motivations ou des raisons qui vous ont poussé à participer aux travaux en matière d'affichage environnemental (si tôt dans le processus) ?

6/ Quels objectifs poursuiviez-vous alors (au tout début) ?

7/ Y avait-il la possibilité d'intervenir dans les discussions par des lettres de commentaires ou autres ? si oui l'avez-vous utilisé ?

**PHASE 1 : L'ENTREPRISE et LA PLATE FORME**

Comment une entreprise participe-t-elle aux travaux de la plateforme (GT Transverse et/ou sectoriel) - (organisation, réunions, ressources, expertise ..) ? - Groupes de travail transverses et Groupes de travail sectoriels (GT...)

8/ A quel groupe de travail avez-vous participé et pourquoi (pourquoi pas) :  
Affichage / Méthodologie / Groupe de travail sectoriel (GT1 et/ou autres)

9/ Avez-vous participé au groupe Affichage/Méthodologie/GT1, 2.... De manière individuelle ou collective ? (Répétez la question 3 fois si participation aux 3 groupes de manière différente)

9 bis/ Si collective :

- Pourquoi avoir choisi le mode collectif ?
- Quelle était cette structure ?
- Comment avez-vous perçu cette demande ?
- Que ce serait-il passé si vous aviez refusé ?
- Qui était les autres acteurs (concurrents, fournisseurs, partenaires) ?
- D'autres acteurs ont-ils joué un rôle (experts, consultants) ?
- Quelles étaient les règles du jeu de l'action collective ?
- Comment ont-elles été établies ? par qui ? Comment vous êtes-vous définis les rôles ?
- Comment vous êtes-vous organisés en vue de participer ? réunions, site internet d'échange, emails... (qui a participé aux réunions, des comptes rendus ont-ils été réalisés ? par qui ? est-il possible d'y accéder)
- Quels étaient les attentes et objectifs des différents acteurs ?
- Comment pouviez-vous faire remonter un point qui vous tenait à cœur (ex : un point de calcul important, un point de méthode important) à travers la structure au groupe ? si vous l'avez fait, vous êtes-vous assuré que vous étiez entendu ?

- **Comment la structure faisait-elle entendre sa voix dans le groupe ?** présence à chaque réunion, lettre de commentaires, direction du groupe, création de sous-groupe technique, en s'association avec d'autres structures pour défendre des intérêts de la profession...
- Comment la structure vous rapportait les informations collectées dans le groupe ?
- Globalement, êtes-vous satisfait de la représentation de la structure de vos intérêts ?

9 ter/ Si individuel

- Pourquoi ce choix ?
- Une tierce structure vous a-t-elle proposée de vous associer à une action collective et pourquoi avez-vous refusé ?
- Comment avez-vous participé aux travaux (directement) : participation à toutes les réunions, lettres de commentaires, création de sous-groupes, partenariats avec des experts, direction de groupe ou de sous-groupe ?
- Comment avez vous participé au travaux (indirectement) : en faisant des réunions avec des concurrents sur le sujet, des réunions techniques, de préparation avec des experts pour faire avancer le sujet ?
- Avez-vous fait un travail de préparation, de benchmark avec d'autres pays avant votre participation aux réunions, pour préparer vos argumentaires ?

|   |
|---|
| <b>L'EXPERIMENTATION – Si participation</b> |
|---|

10/ Pourquoi avoir choisi de postuler à l'expérimentation nationale et ainsi faire partie des 168 entreprises ? Qu'est-ce que cela vous a apporté en plus de la participation aux travaux de standardisation ? (Est-ce complémentaire ou pas /redondant.)

11/ Pourquoi votre candidature a été retenue ? (Nom, secteur, produit, alliance ...)

12/ Si votre candidature n'avez été retenue, quel aurait été votre ressenti ? auriez-vous tenté de participer indirectement ? et si oui, sous quelle forme ?

13/ Quel produit de votre gamme était-il concerné ? pourquoi celui-ci ?

14/ Votre participation : Comment avez-vous participer à cette expérimentation ?

14 bis/ Si collective :

- Pourquoi avoir choisi le mode collectif ?
- Quelle était cette structure ?
- Comment avez-vous perçu cette demande ?
- Que ce serait-il passé si vous aviez refusé ?
- Qui était les autres acteurs (concurrents, fournisseurs, partenaires)?
- D'autres acteurs ont-ils joué un rôle (experts, consultants) ?

- Quelles étaient les règles du jeu de l'action collective ?
- Comment ont-elles été établies ? par qui ? Comment vous êtes-vous définis les rôles ?
- Comment vous êtes-vous organisés en vue de participer ? réunions, site internet d'échange, emails... (qui a participé aux réunions, des comptes rendus ont-ils été réalisés ? par qui ? est-il possible d'y accéder)
- Quels étaient les attentes et objectifs des différents acteurs ?
- Comment pouviez-vous faire remonter un point qui vous tenait à cœur (ex : un point de calcul important, un point de méthode important) à travers la structure au groupe ? si vous l'avez fait, vous êtes-vous assuré que vous étiez entendu ?
- Comment la structure faisait-elle entendre sa voix dans l'expérimentation ? présence à chaque réunion, lettre de commentaire, direction du groupe, création de sous-groupe technique, en s'association avec d'autres structures pour défendre des intérêts de la profession...
- Comment la structure vous rapportait les informations collectées dans le groupe ?
- Globalement, êtes-vous satisfait de la représentation de la structure de vos intérêts ?

14 ter/ Si individuel

- Pourquoi ce choix ?
- Une tierce structure vous a-t-elle proposée de vous associer à une action collective et pourquoi avez-vous refusé ?
- Comment avez-vous participé à l'expérimentation (directement) : participation à toutes les réunions, lettres de commentaires, création de sous-groupes, partenariats avec des experts, direction de groupe ou de sous-groupe ?
- Comment avez-vous participé à l'expérimentation (indirectement) : en faisant de réunions avec des concurrents sur le sujet, des réunions techniques, de préparation avec des experts pour faire avancer le sujet ?
- Avez-vous fait un travail de préparation, de benchmark avec d'autres pays avant votre participation aux réunions, pour préparer vos argumentaires ?

|                      |
|----------------------|
| <b>LIENS/RESEAUX</b> |
|----------------------|

15/ Existait-il des échanges en parallèle des travaux (avec d'autres acteurs ou responsable de secteur d'activité similaire, concurrent) ... ?

si oui comment.. Réunions publiques/privées, échanges d'emails...

16/ Entretieniez-vous des relations avec les représentants de votre industrie ou vos représentants professionnels ? Si oui, pourquoi et comment s'organisent-elles ?

17/ Vous êtes-vous fait accompagner par une/des structure(s) extérieure (s) de conseil au cours des travaux ? Qui, pourquoi, quels étaient leurs rôles ?

## LE TRAVAIL INTERNE

18/ Comment vous êtes-vous organisé en interne pour gérer votre participation ?  
(Ressources nécessaires, temps imparti, compétence, expertise ...),

19/ Qui a pris en charge ce dossier ? qu'est ce qui donne la légitimité à ce service / acteur pour porter le projet ? A quel niveau de direction était suivi le projet (DG, comité RSE...)

20/ Avez-vous réalisé des études, benchmark ?

21/ Avez-vous créé un outil de mesure en interne ?

22/ Qui a participé aux réunions externes... et pourquoi ?

23/ Avez-vous mobilisé ou mis en place un réseau interne de type projet ...

24/ Le personnel été-t-il associé à la démarche ?

25/ Lorsque que l'on appartient à un groupe national ou d'envergure internationale (ayant plusieurs secteurs d'activités ou filières), comment s'organise une telle participation pour gérer un tel projet ? (Celui-ci reste-t-il au niveau de l'entreprise ou est-il partagé par le groupe ? > mutualisation des ressources, ...)

26/ Avez-vous rencontré des difficultés particulières ? (Type, nature ...)

## Synthèse générale des travaux réalisés

27/ Etait-ce la première fois que vous participiez à l'élaboration d'un standard ? si non quels autres standards ? est-ce le même type de participation ? (Direct, indirect ; plus investi, moins investi... ; quelle importance par rapport à d'autres projets de standardisation)

28/ Avez-vous envisagé d'abandonner ce choix, au début ou en cours d'aventure ?

29/ Que reste-t-il de cet investissement au sein de votre entreprise  
A l'externe (visibilité)  
En interne (connaissance, expertise)

30/ Quel est le coût de votre participation à cette action / démarche (monétaire, temps ETP, ...)

31/ Qu'est-ce qui vous a posé problème dans cette participation ?

32/ Quelles ont été vos surprises ?

33/ « Quels » objectifs de départ ont-ils évolué durant les travaux ? pourquoi ?

### Représentativité et non-participation :

34/ Que pensez des entreprises qui n'ont pas participé ? Voyez-vous cet aspect comme un handicap ? De quelle nature ? Pourquoi ?

35/ Si vous n'aviez pas participé, pensez-vous que vous seriez-vous passé à côté de quelque chose ? Pourquoi ?

36/ Considérez-vous que la participation à un processus de standardisation ne soit réservée qu'aux grandes entreprises ? Pourquoi ?

37/ Pensez-vous qu'il soit nécessaire de participer en tant qu'un acteur identifié et/ou présent lors des réunions du processus d'élaboration d'un standard ou est-il possible de participer indirectement par structures interposées ? Les résultats seraient-ils réellement différents ?

#### **L'avenir des travaux de l'affichage environnemental en France et à l'échelle européenne**

38/ Comment voyez-vous l'avenir de l'affichage environnemental des produits de grande consommation ?

39/ Concernant les travaux européens, aviez-vous postulé ? Oui, pourquoi ? Non pourquoi ?

#### **FIN**

40/ Est si c'était à refaire, seriez-vous partant ?

Oui, que changeriez-vous ? Non, pourquoi ?

41/ Voyez d'autres points que je n'aurai pas abordés ou sur lesquels vous voudriez apporter un complément d'information au regard de votre participation ?

42/ Auriez des contacts de personnes à contacter pour ma recherche ?

Si oui, puis-je me permettre de les contacter de votre part ?

#### **REMERCIEMENT – PRISE DE CONGE**

Très bien, merci, je tiens à nouveau à vous remercier pour votre contribution à mes travaux et pour l'exhaustivité des réponses que vous m'avez fournies.

Puis-je me permettre de vous recontacter dans les 4 années à venir, en cas de nécessité ?

Merci

# CHAPITRE III

**Le travail institutionnel de maintenance des entreprises de conseil spécialisées en comptabilité environnementale : le cas de la participation à l'élaboration des standards de comptabilité environnementale des produits**

**Objectif :** Cette étude s'inscrit dans la littérature sur la participation des organisations de conseil à la standardisation. Elle repose sur le cas de la standardisation de la comptabilité environnementale des produits qui sous-tend le projet « *d'affichage environnemental* » en France. Elle s'intéresse au travail institutionnel de maintenance (Lawrence et Suddaby 2006) conduit par des organisations de conseil et plus particulièrement à la façon dont les consultants spécialisés en comptabilité environnementale utilisent et mobilisent les instances de standardisation pour maintenir leur expertise et asseoir le caractère professionnalisant de leur activité.

**Conception / méthodologie / approche :** Les résultats présentés dans cette étude découlent d'une analyse de données collectées par l'intermédiaire de dix-huit entretiens semi structurés conduits auprès de quinze organisations de conseil de dimensions nationales, européennes ou internationales. Des données secondaires émanant du processus de standardisation ont également été collectées.

**Résultats :** Nos principaux résultats montrent que les consultants en comptabilité environnementale interrogés ont recherché par leur interaction ou leur engagement direct dans les processus de standardisation, à s'impliquer pour y maintenir une expertise « *instable* ». En particulier, nous contribuons à apporter la preuve de l'utilisation de l'instance de standardisation par le développement de formes émergentes de « *travail institutionnel* » et de pratiques associées qui conduisent à la maintenance d'une expertise par la capitalisation de savoir (consultants investisseurs) et la création du « *bon standard* » (consultants influenceurs-normalisateurs).

**Originalité/valeur :** Nous contribuons à la littérature sur les professions basées sur l'expertise en apportant un éclairage nouveau du travail conduit par ces nouveaux acteurs dans le champ de la comptabilité qui a beaucoup privilégiée l'activité d'audit (cabinets) et la littérature sur le conseil qui s'est principalement intéressée aux activités de conseil en management, ressources humaines ou informatique (IT).

**Limites / implications :** Cette recherche se limite à l'étude d'un cas unique de comptabilité environnementale associée aux produits.

**Type :** Papier de recherche

**Mots clés :** Profession, consultant, comptabilité environnementale, participation, standardisation multi-parties prenantes

*« Le recours à des services de conseil « en management » peut aider les entreprises à décoller, encore faut-il que ces services soient à la hauteur. Une nouvelle norme en cours d'élaboration a pour but d'aider les sociétés de conseil à faire en sorte que leurs clients tirent le meilleur parti de leurs services. Le champ des activités des sociétés de conseil « en management » est très vaste. Elles peuvent aider les entreprises à améliorer leur mode de fonctionnement à différents niveaux : commercialisation d'un produit, innovation, conception et optimisation organisationnelle, informatisation ou formation TI. Le secteur du conseil « en management » exerce également une forte influence sur la scène politique, avec, ces dernières années, une hausse de 1 000 % des dépenses publiques consacrées à ce type de services. » Clare Naden (ISO, Actualité, 1 avril 2016<sup>30</sup>) »*

## **Introduction**

La littérature sur les professions est riche (Nelsen et Barley 1997) et le métier du conseil est vaste (Galea 2009). *« La théorie néo-institutionnelle a permis de comprendre que les professionnels sont des agents clés dans les changements sociaux profonds »* (Suddaby et Viale 2011) et que les professions assument des rôles importants dans la création et le développement des institutions (Scott 2008). Les professions sont devenues des agents institutionnels prééminents qui spécifie les caractéristiques des structures sociales de ses acteurs qui font du travail de connaissances dans la société (Scott 2008).

Cependant, les professions évoluent dans différents contextes et ne se reproduisent pas de la même façon (Hwang et Colyvas 2011) et peu d'entre-elles ont un pouvoir de reproduction qui ne nécessitent pas une maintenance permanente (Lawrence et Suddaby 2006). A ce titre, diverses formes de travail peuvent être nécessaires pour assurer la continuité et la stabilité institutionnelle (Micelotta et Washington 2013) et il est important de les identifier (Lawrence et Suddaby 2006).

Pour Lawrence et al. (2009), le travail de maintien institutionnel est nécessaire mais négligé et peu étudié (Ben Slimane et Leca 2010, Lawrence et Suddaby 2006). Ainsi, sa relation avec le maintien des institutions est restée d'un intérêt durable pour la recherche (Lawrence et Dover 2015). Le travail institutionnel de maintenance est défini par Lawrence et Suddaby (2006) comme l'action intentionnelle des acteurs et des organisations visant à maintenir une institution. La recherche sur la maintenance des professions s'est principalement intéressée à des catégories d'acteurs *« puissants »* ou des *« élites »* à l'image des études de Raviola et

---

<sup>30</sup> <https://www.iso.org/fr/news/2016/04/Ref2060.html> accédé juin 2017

Norbäck (2013) sur des journalistes, Currie et al. (2012) sur les médecins ou encore Micelotta et Washington (2013) avec la profession juridique.

Cependant, même si le conseil (en management) est apparu comme un domaine de recherche sur les deux dernières décennies (Fincham *et al.* 2013, Sturdy 2011), nous ne connaissons que peu de chose sur les « *professions émergentes* » (Muzio *et al.* 2011). En particulier, celles qui s'inscrivent directement dans les différents mouvements autour de la RSE (Sahlin-Andersson 2006) ou plus généralement pour la prise en compte des problématiques environnementales où de nouvelles générations d'experts et de professionnels de la RSE (auditeurs, consultants...) tentent de profiter ou de créer de nouvelles opportunités de marché (Brès et Gond 2014, Gond et Nyberg 2017) en s'inscrivant dans des mécanismes de marchandisation de la connaissance ou la colonisation de nouveaux espaces (Suddaby et Greenwood 2001).

Notre objectif est d'identifier le travail institutionnel de maintenance (Lawrence et Suddaby 2006) en explorant la manière dont les consultants *spécialisés en comptabilité environnementale* utilisent et mobilisent les instances de standardisation pour maintenir leur expertise et asseoir le caractère professionnalisant de leur activité.

Nous avons étudié la participation de professionnels de la comptabilité environnementale (consultants) lors de leur participation à l'élaboration des standards de comptabilité environnementale des produits en France (2007 à 2017). Dix-huit entretiens ont été conduits sur une période de six mois à partir de janvier 2017 auprès de quinze organisations de dimension nationale, européenne ou internationale. Les données d'entretiens ont été complétées par des données secondaires provenant de sources publiques et des bases de données du processus de standardisation (données confidentielles).

Nos principaux résultats montrent que les consultants spécialisés en comptabilité environnementale interrogés (dénommé CCE par la suite), recherchent par leur interaction ou leur engagement direct dans les processus de standardisation, à s'impliquer pour y maintenir une expertise instable dans la durée.

Notre contribution est double. D'une part, nous contribuons aux débats sur les professions basées sur l'expertise – c'est-à-dire les experts du savoir – en apportant un éclairage nouveau du travail conduit par ces nouveaux acteurs dans le champ de la comptabilité qui a beaucoup privilégiée l'activité d'audit (cabinets) ou la littérature sur le conseil qui s'est principalement intéressée aux activités de conseil en management, en ressources humaines ou en informatique (IT). D'autre part, nous contribuons à apporter la preuve de l'utilisation de

l'instance de standardisation par le développement de formes émergentes de « *travail institutionnel* » et de pratiques associées qui conduisent à la maintenance d'une expertise par la capitalisation de savoir (consultants investisseurs) et la création du « *bon standard* » (consultants influenceurs-normalisateurs).

L'article se déroule comme suit : dans la section (1.) nous examinons la littérature sur les professions et les conditions de leur maintenance puis, la littérature sur la contribution des consultants à la standardisation et le lien associé à l'expertise. La section (2.) porte sur la conception de la recherche. La section (3.) est consacrée à la présentation des résultats. Enfin, nous examinons les résultats de notre étude de cas (4.) et concluons.

## **1. Professions, travail institutionnel de maintenance et standardisation**

### **1.1. Professions et professionnels**

Les professions sont des agents actifs dans la construction d'institutions et peuvent chercher à exercer une influence normative dans des domaines d'expertise (Scott 2008). Pour Reed (1996), la politique de l'expertise s'articule autour de quatre dimensions interdépendantes : « *la base cognitive ou de la connaissance sur laquelle se reposent les compétences spécialisées et la technique; Deuxièmement, les artefacts techniques et les réalisations pratiques résultant de l'application de ces connaissances; Troisièmement, les stratégies politiques et économiques suivies par divers groupes professionnels pour maximiser leurs récompenses matérielles et symboliques du contrôle effectif et de l'échange rentable de leur expertise; enfin, les formes organisationnelles par lesquelles le contrôle sur les domaines juridiquement contestés atteint un degré variable de sécurité et de stabilité institutionnelle.* »

Les professions « *établies* » sont soumises à des attaques soutenues (Muzio *et al.* 2011) et peu d'entre elles ont un pouvoir de reproduction qui ne nécessitent pas une maintenance permanente (Lawrence et Suddaby 2006). Le travail institutionnel de maintenance est généralement déclenché par la menace d'un changement potentiel dans les arrangements institutionnels existants (Micelotta et Washington 2013). Il s'agit par exemple de l'émergence de nouveaux contextes coercitifs (règlements, lois, standards/normes...), de remise en cause de pratiques institutionnalisées par des phénomènes nouveaux (ubérisation...) ou de nouvelles opportunités de marché associée à l'évolution de la connaissance (scientifique...) qui s'inscrivent plus globalement dans des mécanismes de marchandisation de la connaissance ou

la colonisation de nouveaux espaces (Suddaby et Greenwood 2001). Les grands cabinets d'audit qui captent de nouveaux marchés en intégrant de nouvelles expertises en matière de RSE, d'audit environnemental, de comptabilité environnementale... témoignent de cette évolution.

Nous savons également que les professionnels sont des acteurs clés du changement institutionnel (Suddaby et Viale 2011). Ils utilisent leur expertise et leur légitimité pour contester « *l'ordre historique établi* » et définissent de nouveaux espaces (Suddaby et Viale 2011). Ils utilisent leur capital social ainsi que leurs compétences pour peupler le terrain avec de nouveaux acteurs, en y introduisant de nouvelles règles (exemple des standards) qui recréent les limites, et organisent l'utilisation et la reproduction du capital social dans un domaine (Suddaby et Viale 2011).

Le travail institutionnel de maintenance est défini par Lawrence et Suddaby (2006) comme l'action intentionnelle des acteurs et des organisations - individus et acteurs collectifs - visant à maintenir une institution. Il consiste aux efforts menés pour faire face (...) et pour bricoler les structures institutionnelles dans lesquelles ils travaillent (et vivent) qui leur attribuent leurs rôles, leurs relations, leurs ressources et leurs routines (Lawrence *et al.* 2011). Cette lentille théorique vise à l'étude du travail tel qu'il est réalisé, plus qu'aux résultats ou aux effets de celui-ci (Ben Slimane et Leca 2010, Lawrence et Dover 2015).

Le travail de maintenance est privilégié par les acteurs en place « *les titulaires* » ou ceux qui sont favorisés par les arrangements institutionnels existants (Ben Slimane et Leca 2010). Cette maintenance implique souvent des efforts considérables pour répondre aux changements potentiellement menaçants (Currie *et al.* 2012) et diverses formes de travail peuvent être nécessaires pour maintenir la continuité et la stabilité institutionnelle (Micelotta et Washington 2013). Pour Micelotta et Washington (2013), le travail institutionnel de maintenance peut poursuivre un objectif de préservation et de renforcement des arrangements institutionnels en place ou un objectif d'ajustement, c'est-à-dire une adaptation aux arrangements institutionnels inflexibles. En théorisant la maintenance institutionnelle comme un processus de réparation, Micelotta et Washington (2013) montrent comment des acteurs historiques (exemple des professions réglementées) ont mené un travail de réparation pour rétablir le statut Quo afin de garder leur autonomie en matière de fournisseur de normes pour les professions (vis-à-vis de l'état) et comment ils ont conservé leurs positions privilégiées par le maintien d'une séparation avec les autres acteurs (non-réglementés). Currie *et al.* (2012) quant à eux montrent le travail institutionnel de maintenance engagé par des médecins qui ont

privilegié un travail de façonnage (et moins de résistance) afin de maintenir leur domination professionnelle. En particulier, en acceptant de déléguer des tâches routinières à d'autres acteurs et en conduisant un travail de cooptation avec des professionnels relativement puissants au sein de leur propre groupe professionnel (hors élites).

### **Les nouveaux acteurs et la professionnalisation**

La littérature associée aux professions (bien établies à l'image de la comptabilité agréée) a été récemment complétée par une littérature sur les professionnels dont les métiers sont fondés sur le « *savoir et la connaissance* » (Muzio *et al.* 2011). Il s'agit d'acteurs (conseil en management, chasseurs de têtes...) qui eux-mêmes revendiquent leur « *professionnalisme* » sous d'autres formes et s'inscrivent dans des démarches de professionnalisation dont l'objectif est de traduire des ressources techniques limitées en un système institutionnalisé de récompenses (Muzio *et al.* 2011).

Le fondement du professionnalisme chez le consultant est la compétence technique (Kubr 1993). Le conseil vise à accompagner des clients dans une démarche de réduction de l'incertitude par la fourniture de connaissances, d'expertise et de simplification des points de vue de la réalité (Pemer et Werr 2013) tout en les aidant à utiliser cette expertise acquise (Greiner et Ennsfellner 2010). Les consultants ont besoin de connaissances spécialisées pour la résolution de problèmes (Greiner et Ennsfellner 2010). Selon Reed (1996), les « *travailleurs du savoir* » sont plus axés sur les compétences cognitives et techniques spécialisées mais dépendent d'une base de « *connaissances hautement ésotérique et intangible* » pour mobiliser des prétentions à l'expertise et à la maîtrise de leurs domaines de travail. Pour Muzio *et al.* (2011), elles sont trop floues, fragmentées, indéterminées, périssables et dépendantes du client/contexte pour être formalisées dans un ensemble cohérent de connaissance qui pourrait conduire à une professionnalisation. Ainsi, d'autres formes de maintien (de l'expertise) doivent être développées (Muzio *et al.* 2011). En effet, ces acteurs sont limités en tant « *qu'agent culturel-cognitif* » et n'ont pas les capacités d'être « *des agents normatifs* » (Scott 2008). Ainsi, à la différence des professions réglementées, les consultants n'ont pas le même statut et les mêmes privilèges accordés (Raviola et Norback 2013). Par exemple, ils ne peuvent pas bénéficier d'un pouvoir coercitif (réglementaire) pour mettre en exergue leur expertise comme des services de police (Scott 2008). Ainsi, ils poursuivent « *une stratégie de pouvoir axée sur la défense et l'amélioration de leur expertise exceptionnelle grâce à une spécialisation approfondie dans des domaines de tâches complexes résistant aux incursions par les transporteurs de la rationalisation et du contrôle bureaucratiques. Ils ont*

*tendance à être trouvés dans des secteurs où il existe une prime économique sur l'unicité, l'innovation et l'expertise axée sur la valeur future plutôt qu'immédiate* » (Reed 1996). En effet, les consultants ont la capacité de se démarquer des autres experts en définissant eux-mêmes leurs domaines d'expertise (Groß et Kieser 2006) et à être des entrepreneurs en agissant à travers des réseaux (Jacobsson 2000). Ce constat peut justifier leur présence au sein des processus de standardisation où ils peuvent conduire une veille, développer des réseaux et être acteur dans l'élaboration des standards.

## **1.2. Standardisation, expertise et consultants**

La standardisation est un moment clé pour l'institutionnalisation de la comptabilité environnementale. Elle permet de transformer une pratique « *peu décrite* » en programmes qui peuvent être mis en œuvre de manière routinière à l'image du standard ISO 14001 pour la gestion des impacts environnementaux (Perkmann et Spicer 2008). En abordant la standardisation en tant que produit du travail institutionnel, Slager et al. (2012) conceptualisent la standardisation comme un processus continu. Les auteurs montrent qu'il est supporté en permanence par un ensemble de micro activités avec une activité hautement participative ou certains intermédiaires tels que les consultants jouent un rôle crucial.

L'association des consultants aux travaux de standardisation peut être motivée par les rôles « *d'entremise* » et « *d'expert* » qu'ils occupent dans un champ. Ce rôle est supporté par la connaissance - des clients, des normes / lois - et leur capacité à apporter de l'expertise dans un projet de création de standard et plus largement, pour la diffusion future aux utilisateurs (Hallström 2000). Brès et Gond (2014) identifient trois rôles associés aux consultants. Selon les auteurs, ils agissent en tant que traducteurs par la reconstitution et l'emballage de problèmes (environnementaux) en propositions « *commercialisables / vendables* », en tant que négociateurs de frontières d'un marché (déplacement et création des limites pour étendre ou protéger des segments de niche) et des « *responsive regulation enactors* » qui réglementent la conduite des entreprises grâce à leur confiance active, à la mobilisation et à la promotion des standards de RSE pour développer de nouvelles opportunités commerciales.

Nous savons également que la standardisation peut être considérée comme une activité hautement technique qui implique une quantité importante de connaissances spécialisées (Reuter et Messner 2015), étroitement liées à l'expertise (Jacobsson 2000). La participation des consultants en qualité de partie prenante est recherchée et essentielle dans les initiatives

multi-parties prenantes (MSI). En effet, ces initiatives s'appuient sur l'idée de rassembler des acteurs de diverses sphères sociétales en un seul processus d'établissement de règles, combinant ainsi leurs ressources, leurs compétences et leurs expériences (Boström et Hallström 2013).

A l'image de la standardisation « *technique* » qui régit de nombreux standards applicables à des problématiques environnementales (comptabilité carbone, analyse de cycle de vie...), la majorité des participants dans le travail de standardisation (exemple ISO/TC 176) sont des consultants, également appelés « *expert* » (Hallström 2000). Par leur expertise technique, ils sont implicitement considérés comme les plus qualifiés pour décider de comment un standard devrait être formulé (Hallström 2000) et par leur contribution, ils fournissent des connaissances, une expertise et une source de légitimité pour légitimer le futur standard sur le terrain et participent ainsi au suivi du comportement des futurs adoptants (Slager *et al.* 2012).

Cependant la notion d'expertise est constamment contestée (Abbott 1988) et doit être nourrie, cultivée et maintenue. De la littérature, nous savons que la participation des consultants à la standardisation n'est pas exclusivement associée à une volonté de pouvoir influencer le contenu du standard (Hallström et Boström 2010). L'activité de standardisation offre une arène de veille privilégiée en particulier pour des domaines en construction, à l'image de la RSE qui a généré pour les consultants un besoin d'apprentissage et de développement du domaine (Windell 2007), ou pour les consultants qui agissent en tant qu'indépendants où il est nécessaire « *d'apprendre sur le travail* » (Greiner et Ennsfellner 2010). Les motivations de participer peuvent être associées à une recherche d'expérience d'apprentissage, pour augmenter leur propre statut, pour obtenir une meilleure connaissance des points de vue, des stratégies, des cadres... (Boström et Hallström 2013). Par leur contribution, les consultants apportent des ressources de pouvoir cognitif qui incluent des compétences linguistiques, la fourniture d'expertise technique, des arguments et des avis (Boström et Hallström 2013). Le pouvoir cognitif se réfère à la capacité des consultants à fournir des connaissances, des informations et des expériences uniques (Boström et Hallström 2013).

## **2. Méthodologie**

Nous avons conduit une étude exploratoire dont les objectifs sont d'identifier, d'analyser et de comprendre le travail institutionnel de maintenance mené par les entreprises de conseil lors de

leur participation à l'élaboration des standards de comptabilité environnementale des produits. Nous avons mobilisé une approche qualitative basée sur une seule étude de cas (Yin 2009).

## **2.1. Le cas de la standardisation de l'affichage environnemental des produits en France**

Notre étude porte sur le cas de l'affichage environnemental. Il s'inscrit dans le prolongement des initiatives mondiales en matière de standards de responsabilisation qui ont émergé ces dernières années (Boström et Hallström 2013). Les standards sont définis comme des « *règles, procédures et méthodes prédéfinies, volontaires, pour évaluer, mesurer, auditer et / ou communiquer systématiquement le comportement social et environnemental et / ou la performance des entreprises* » (Gilbert *et al.* 2011). Nous nous concentrons sur le projet d'affichage environnemental des produits de grande consommation qui a été expérimenté en France à partir de 2008. Ce projet cherche à orienter les marchés vers des produits plus respectueux de l'environnement. Un premier objectif vise à informer et à sensibiliser le consommateur de l'impact environnemental du produit (service) qu'il souhaite acquérir. Le second est d'inciter les producteurs de biens (services) à améliorer les performances environnementales de leurs produits mis sur le marché. L'affichage environnemental des produits de grande consommation utilise la comptabilité environnementale. En particulier, il vise à « *déterminer les impacts des biens et des services destinés aux utilisateurs finaux. Il considère l'impact sur l'ensemble du cycle de vie : l'extraction des matières premières, l'impact des cultures et du bétail sur les produits alimentaires, la transformation, la distribution et la logistique, l'utilisation du consommateur* » (Cros et Poivet 2012). L'information sur l'impact environnemental du produit se traduit par plusieurs indicateurs (CO2 et autres aspects tels que les ressources naturelles, l'eau ou l'énergie).

Le processus de standardisation s'inscrit dans la continuité du « *Grenelle Environnement* » lancé en juillet 2007. Le Grenelle Environnement a conduit à une série de dialogues, consultations, négociations et décisions au niveau national entre différents acteurs (autorités locales, entreprises, syndicats, ONG, public) et l'état (MEDDTL 2010) en relation avec la durabilité. Ce processus a conduit à l'établissement de 268 engagements dont le numéro 201, qui se rapporte à « *Développer l'étiquetage environnemental et social des produits, secteur par secteur, à partir de référentiels rigoureux et transparents, établis en associant une expertise pluraliste et accréditée, (dont expertise des partenaires environnementaux et*

*sociaux, et des associations de consommateurs*), en cohérence avec le cadre communautaire » (MEEDDAT 2008). Le comité opérationnel numéro 23 « *Consommation* », a permis de proposer des actions concrètes pour la mise en œuvre effective de certains engagements (dont le 201). Un rapport (décembre 2008) sur « *Etiquetage écologique et éco-sensibilisation* » a recommandé que les acteurs privés s'engagent volontairement à entreprendre les expérimentations nécessaires. Il a également suggéré d'aider à élaborer des standards partagés, à fournir des bases de données pour généraliser le prix du carbone ou de l'écologie et, enfin, d'établir progressivement des règles contraignantes pour maintenir les efforts déployés par les acteurs privés à long terme et soutenir les initiatives existantes. Ces facteurs font de ce processus particulier une étude de cas révélatrice intéressante pour examiner la participation des entreprises de conseil dans un processus de standardisation multipartite (Yin 2009). Les standards de comptabilité environnementale qui sous-tendent l'affichage environnemental ont donc été développés en privé, mais par un processus soutenu par une décision publique et avec une éventuelle transition future à la réglementation publique. La standardisation de l'affichage environnemental en France a eu lieu en plusieurs phases, alignées sur des échéanciers simultanés et différents : la définition d'un « *méta standard* » méthodologique pour la comptabilité environnementale, la définition de standards de l'industrie ou des règles par catégorie de produits, la création d'une base de données et la réalisation d'une expérimentation nationale d'affichage environnemental des produits.

## **2.2. Collecte de données**

Les données proviennent de la conduite d'entretiens semi-structurés et de données secondaires émanant de sources publiques et des bases de données du processus de standardisation (données confidentielles). Nous avons mené dix-huit entretiens semi-structurés sur une période de six mois à partir de 2017 auprès de quinze organisations de conseil en comptabilité environnementale de dimension nationale, européenne ou internationale. Un entretien a été conduit simultanément avec deux consultants d'une même organisation (deux associés) et trois autres entretiens ont été conduits avec trois consultants différents d'une même organisation. Cette approche nous a permis de capturer la perception individuelle de plusieurs acteurs d'une même organisation au regard d'une intervention dans un contexte normatif. Les entretiens ont été menés auprès d'organisations de conseil (Tableau 09) dont l'activité est en relation avec la comptabilité environnementale. Leur point commun est qu'elles ont entretenu une interaction avec le processus d'établissement des standards de comptabilité

environnementale des produits aux échelles françaises et/ou européennes (veille ou contributions). Les personnes interrogées occupaient diverses fonctions (fondateur, directeur, associé, direction de département, consultant juniors ou séniors).

| <b>Période</b> | <b>Interview</b>    | <b>N° REC</b>      | <b>Durée (mn)</b> |
|----------------|---------------------|--------------------|-------------------|
| Mai-16         | Consultant 1        | REC 1              | 61,20             |
| Juin-16        | Consultant 2        | REC 2              | 108,00            |
| Janv-17        | Consultant 3        | REC 3              | 75,00             |
| Janv-17        | Consultant 4        | REC 4              | 61,00             |
| Févr-17        | Consultant 5        | REC 5              | 43,69             |
| Févr-17        | Consultant 6        | REC 6              | 32,10             |
| Janv-17        | Consultant 7        | REC 7              | 51,49             |
| Janv-17        | Consultant 8        | REC 8              | 49,48             |
| Févr-17        | Consultant 9        | REC 9              | 53,12             |
| Févr-17        | Consultants 10 & 11 | REC 10<br>(double) | 114,00            |
| Févr-17        | Consultant 12       | REC 11             | 43,41             |
| Mars-17        | Consultant 13       | REC 12             | 69,00             |
| Mars-17        | Consultant 14       | REC 13             | 52,18             |
| Mars-17        | Consultant 15       | REC 14             | 44,31             |
| Mars-17        | Consultant 16       | REC 15             | 35,00             |
| Avr-17         | Consultant 17       | REC 16             | 32,04             |
| Avr-17         | Consultant 18       | REC17              | 46,40             |

*Tableau 09 : Liste des entretiens conduits*

Lors des entrevues, nous avons privilégié la méthode « *boule de neige* » compte tenu des caractères « *secrets et d'accès difficile* » à cette population (Boussebaa *et al.* 2012). Ainsi, certains entretiens ont pu être conduits grâce à la mise en relation et aux réseaux de certains autres consultants interrogés. Nous avons utilisé un guide d'entretien (annexe 04) divisé en trois thèmes principaux. Le premier thème vise à mettre en évidence des informations sur le participant (formation, historique dans l'entreprise...), la stratégie de l'organisation (et son évolution), le travail conduit en interne (thème de la veille, la R&D...). Le second aborde les différentes missions proposées par l'organisation (et leurs évolutions). Enfin, nous avons identifié les relations entretenues avec le cycle de la standardisation et plus particulièrement, leurs engagements et les pratiques associées à la phase d'élaboration d'un standard (passés, actuels ou futurs). Les participants ont été régulièrement sollicités à donner des exemples ou à

illustrer certaines situations vécues. L'ensemble des entretiens ont fait l'objet d'un enregistrement avec l'accord préalable des consultants.

### **2.3. Analyse des données**

Nous avons analysé nos données d'entrevue en trois phases. Tout d'abord, nous avons retranscrit dix-huit entretiens pour un total de neuf cent soixante-douze minutes dont les durées ont été comprises entre trente-deux et cent quatorze minutes. Deuxièmement, nous avons intégré les données transcrites, les notes et comptes rendus dans l'outil d'analyse de données qualitatives (Atlas.ti). Enfin, nous avons procédé à une analyse thématique des données. Nous avons effectué un codage ligne par ligne et identifié sept cent seize extraits. Cet encodage (processus d'analyse) nous a permis d'organiser et d'interpréter les phénomènes (Miles et Huberman 2003). Pour mieux comprendre et positionner les entretiens, nous avons créé un certain nombre de thèmes et de codes associés (information générale de l'entreprise, formation et expérience du consultant, missions réalisées, le rapport entretenu avec les standards, vision et expérience sur la standardisation, les projets majeurs de comptabilité environnementale associés au DD (GES, eau...), les projets de l'empreinte environnementale en France et en Europe, l'engagement retenu vis à vis de la participation). Notre cadre théorique (travail institutionnel) et une analyse de la littérature sur le rôle des consultants (position, professionnalisme, compétences, expertises, etc.) ont informé une deuxième série de codes. Vingt-cinq catégories ont été créées.

## **3. Résultats**

A l'image des professionnels du conseil (en ressources humaines, informatique...), les activités des consultants en comptabilité environnementale (CCE) ont vocation à apporter des éléments ou éclairages extérieurs à des parties prenantes impactées par un contexte incertain de prise en compte des problématiques environnementales.

*« La façon dont je vois ce métier-là, globalement, c'est de pouvoir dans l'essentiel des cas apporter un œil extérieur un peu aiguisé à un client quel que soit le secteur, essayer de mieux comprendre ses besoins exprimés ou ses besoins latents, ses besoins potentiels, essayer de l'aider à y répondre, soit en direct en lui apportant de l'expertise, soit en l'aidant à mobiliser des forces vives qu'il peut avoir en interne chez lui ou des acteurs qui sont autour de lui. » (REC\_01).*

Les activités des CCE reposent principalement sur leur expertise (REC\_01 ; REC\_02 ; REC\_03 ; REC\_06 ; REC\_09 ; REC\_17). Cette expertise est directement associée au savoir - *connaissance des standards et de leurs contextes* - et au savoir-faire – c'est-à-dire *l'expérience du consultant*.

*« Je pense que l'expertise, il y a du savoir, il y a du savoir-faire, il y a les deux donc, il y a à la fois, sur un sujet donné, comprendre le cadre dans lequel s'inscrit ce sujet-là et effectivement, les normes, les réglementations et aussi les tendances, les aspirations, être capable de connaître et comprendre ces phénomènes là et ensuite êtes capables de voir vers où cela va et ensuite de pouvoir, d'avoir déjà eu des expériences de travail avec des clients sur qu'est-ce que ça veut dire pour eux et comment ça peut les impacter et comment ils doivent s'y préparer ou quelles opportunités ils peuvent tirer ? Donc, c'est du savoir et c'est de l'expérience et cette expertise, elle est d'autant plus forte qu'effectivement elle est éprouvée et qu'elle est multisectorielle ou multithématiques. Donc la connaissance des normes et des réglementations est effectivement indispensable » (REC\_17)*

Nos résultats montrent que les CCE opèrent dans un contexte en construction où les arrangements institutionnels en place sont régulièrement perturbés par l'émergence de nouveaux questionnements autour des problématiques environnementales, l'évolution de la connaissance, de nouvelles initiatives en matière de standardisation (REC\_02) qui compensent ou comblent la lenteur et le manque de convergence entre les principes comptables (bilan et compte de résultats) et la comptabilité environnementale (REC\_06 ; REC\_09).

*« Ok, je fais vraiment la différence entre l'évolution des règles et normes comptables [...] dans un schéma d'évolution de normalisation comptable mondiale, lent. [...] Donc ça c'est un pan et comme c'est lent et que c'est complexe, on a tout un panel de méthodes qui sont construites pour mesurer les impacts sur l'environnement d'une activité économique, d'une entreprise ou d'une collectivité, des éléments qui ne sont pas inscrits dans la comptabilité donc en gros on fait, on comble un peu les trous de l'évolution de la compta, (...). Donc après il y a foison de méthodes, ces méthodes sont plus ou moins normées donc on est vraiment dans un monde en construction depuis 10 ans avec des initiatives de méthodologies diverses et variées qui dépendent des spécificités sectorielles, des pays pour compter les impacts environnementaux. [...] » (REC\_09)*

Dans ce contexte, leur expertise (acquise) est constamment remise en cause et n'est pas stable (Abbott 1988). En particulier, les CCE mentionnent l'importance de la veille et une tendance à accroître de plus en plus cette activité pour maintenir leur niveau d'expertise, pour rester en phase avec l'actualité sur des sujets émergents et de plus en plus complexes.

*« Donc effectivement, une activité de veille qui de mon point de vue [...], j'ai l'impression de prendre de plus en plus de temps, donc ça a une limite aussi par rapport [...], [...], j'ai l'impression que, les initiatives se multiplient par rapport à, il y a quelques années [...] » (REC\_02) ; « Il y a tellement de choses qui bougent partout et maintenant en plus, c'est des sujets qui deviennent quand même assez complexes, voilà de ce fait, il faut que vous trouviez le moyen de rester collé au peloton sinon, effectivement, ça peut être problématique par rapport ensuite à votre capacité à apporter un travail de qualité à vos clients. » (REC\_10)*

Les CCE sont des intermédiaires car ils transmettent les standards aux utilisateurs (Hallström 2000). Quel que soit le mode de participation et le degré d'engagement, nos résultats mettent en évidence que les CCE sont sensibles à la standardisation (veille passive ou acteur engagé). En vue de maintenir leur « *professionnalisme* » par l'expertise, nos résultats montrent que le processus de standardisation a été mobilisé par certains CCE comme un moyen de capitaliser de l'expertise (les consultants investisseurs) et/ou comme un lieu d'expression de l'expertise acquise (les consultants influenceurs – normalisateurs).

*« Voilà, ça veut dire qu'en vous intéressant à cette interaction entre les cabinets de conseil et puis la standardisation sur ces sujets de quantification environnementale, vous allez pouvoir voir plusieurs profils » (REC\_10)*

La participation des CCE et leur degré d'investissement ont résulté d'un arbitrage entre le temps qui peut être alloué à une contribution à la standardisation Vs le temps acceptable alloué par le modèle économique du cabinet (REC\_02 ; REC\_07 ; REC\_13). En effet, dans le contexte à l'étude, certains CCE ont mentionné le caractère chronophage de la standardisation (REC\_04 ; REC\_06) où la participation est très souvent considérée comme un acte de bénévolat (REC\_02 ; REC\_10) et assimilé à un investissement (REC\_07 ; REC\_05 ; REC\_09 ; REC\_17).

*« Après nous en tant que société de consultants, on va dire qu'on ne vit pas d'amour et d'eau fraîche, donc effectivement on essaie de toute façon de s'allouer un petit peu du temps de travail tout au long de l'année sur ces aspects-là mais ça ne peut pas non plus dépasser un certain volume horaire parce que sinon après on ne s'y retrouve pas, tout simplement. Après, nous on essaie du coup de viser uniquement les comités de travail qui vont être en lien direct avec notre secteur d'activité. Après, tout ce qui touche un peu de loin, on va juste se tenir informé des informations mais on ne va pas participer aux groupes de travail. Donc, nous de notre côté, on est obligé en fait de restreindre notre niveau d'implication parce qu'après, financièrement on ne peut pas faire, nous par rapport à notre structure, on ne peut pas se permettre de faire cela [...]. » (REC\_13)*

Les principales motivations qui ont conduit les CCE à travailler sur un thème/questionnement ou de privilégier un groupe de travail en particulier ont été guidées par le potentiel impact du standard sur une clientèle en portefeuille et/ou par la connaissance du consultant du thème à l'étude (REC\_03 ; REC\_02...).

*« On choisit plutôt de travailler sur des domaines pour lesquels on a un intérêt, une appétence particulière et donc sur lesquels on est à même, on va dire, de progressivement avoir une expertise qui fait sens pour les gens pour qui on travaille. » (REC\_10) ; « [...], on s'inscrit dans des groupes de travail sur la plate-forme générale, soit les groupes sectoriels par exemple GTXX, c'est la partie XXX, moi je l'ai suivi parce que historiquement j'ai des clients dans ce domaine-là et puis des compétences puisque je suis ingénieur XXX dans la partie par exemple (autre GTXX) [...] » (REC\_02)*

### **3.1. Le travail des consultants « investisseurs »**

Nous utilisons le terme « investisseur » pour désigner les CCE qui s'associent au processus de standardisation en vue d'y satisfaire d'une part un besoin de visibilité et d'autre part de compréhension, c'est-à-dire de maintenir le capital expertise associé à ou aux différents métiers exercés par les CCE (connaissances, méthodologies, outils utilisés...). Le premier travail des investisseurs a été de privilégier une participation directe aux débats à la différence d'être par exemple destinataire de compte rendu. *« Ce qui est intéressant, c'est qu'on on était directement acteur » (REC\_04) ; « ce n'est jamais aussi bien que d'y être [...] » (REC\_02).*

Cette présence aux processus de standardisation a permis d'actualiser et/ou de compléter leurs savoirs par l'intégration de nouvelles expériences (*« j'allais dire qu'il y a beaucoup d'expérience aussi à apprendre dans ce domaine en assistant à des groupes de travail, etc. » REC\_04*) ou de revisiter (se ré-imprégner) des sujets qui peuvent s'inscrire dans la continuité de grands thèmes déjà débattus à l'image de l'Analyse de cycle de vie (ACV) - reprise pour les travaux de la comptabilité environnementale des produits - pour lesquels les investisseurs avaient déjà une sensibilité en pratique.

*« C'est vrai que c'est un échange, nous on peut apporter des éléments mais on en reçoit également. De ce point de vue-là, c'est de l'investissement aussi pour peut-être effectivement revisiter des sujets et se les ré-imprégner en fonction de ce que peuvent dire les autres au cours des débats. Donc le temps que l'on passe en réunion qui pour nous est de l'investissement à la limite et rentabilisé entre guillemets parce qu'on se ré-imprègne du sujet et on voit comment le sujet est perçu par toutes les parties prenantes. Oui, c'est une forme de veille. » (REC\_05)*

La primeur de participer aux débats normatifs a permis aux CCE d'être aux premières loges pour comprendre, capitaliser et conduire les premières interprétations nécessaires pour tenter de mieux appréhender les futures orientations et le contenu du standard en devenir. Ainsi, les CCE ont pu conduire en interne un travail d'anticipation nécessaire à l'actualisation méthodologique (méthode, outil...) et en matière de compétences intellectuelles (ensemble des acteurs).

*« Oui c'est important d'être présent le plus en amont possible parce qu'après, une fois que la norme est créée et bien en fait, soit on a déjà internalisé et on est plutôt en avance sur une future utilisation, soit, derrière entre guillemets, on n'est pas forcément préparé pour appliquer la normalisation. Donc, il vaut mieux être là dès le début. » (REC\_05)*

Sur le plan méthodologique, cette participation a permis pour certains investisseurs d'identifier la pertinence de leurs approches en place *« C'est de comprendre, d'échanger et de nous assurer de la pertinence de nos approches et si ce n'est pas le cas, de les faire évoluer »* (REC\_14) ou d'anticiper les développements sur les logiciels *« outils »* commercialisés (REC\_14) ou utilisés en interne pour la mise en œuvre des futures missions.

*« On développe un logiciel, qui est un logiciel d'ACV, notre logiciel en fait, il permet de faire de l'affichage [...] etc. le problème, c'est que si les méthodes changent il faut qu'en interne, notre logiciel puisse être capable d'utiliser ces méthodologies-là et comme on ne peut pas faire de développement du jour au lendemain, on est obligé en fait de, un an à l'avance, si on sait que les normes vont arriver, on pourra en fait anticiper les développements sur notre logiciel par exemple. » (REC\_13)*

Sur le plan intellectuel, la présence a permis de capitaliser ou de mettre à niveau les compétences des équipes des organisations.

*« [...] nous, toutes nos études sont basées sur des normes [...], si ces standards-là changent, on sera obligé de changer nos prestations que l'on fait vis-à-vis des clients donc on doit anticiper ces évolutions pour former nos consultants [...]. Donc en fait, il y a un côté, effectivement intellectuel pour que les consultants soient au niveau. » (REC\_13).*

En privilégiant une présence dans le processus, l'actualisation des connaissances sur le contenu du standard et les débats menés autour de sa construction ont été perçus par certains investisseurs comme un moyen de faciliter sa future mise en œuvre ou sa potentielle interprétation.

*« Ce n'est jamais aussi bien que d'y être, en y étant, là on voit vraiment les parties un peu en jeu, les difficultés, les oppositions de certains etc. qui ne sera pas forcément traduit dans les comptes rendus donc l'idéal, c'est d'y être pour sentir ça » (REC\_02) ; « Il y avait pour nous un intérêt à bien les connaître et à se dire que ce serait confortable pour leur application, [...] » (REC\_10) ; « [...] c'est vrai que c'est toujours intéressant de participer aux réunions parce que, on voit qu'il y a beaucoup de discussions, on voit que c'est un point qui pose problème, il n'y a pas consensus par exemple, [...] » (REC\_02)*

Nos résultats mettent également en évidence que certains investisseurs ont valorisé ce travail de connaissance en occupant un rôle de « *transmetteur de savoir* » ou un rôle de « *traducteur du savoir* » pour certains clients.

Le rôle de transmetteur de savoir s'est décliné naturellement au travers des missions de conseil proposées à la clientèle. En effet, la connaissance de certains points majeurs, consensus faible... a permis d'améliorer la pertinence du conseil apporté à un client, en particulier lorsque celui-ci se traduit par de lourds investissements (exemple d'outil...)

*« [...] aussi évidemment être aux premières loges et de disposer, je dirai de servir nos clients de la meilleure manière parce que, être capable d'expliquer qu'est-ce qu'il se passe, aujourd'hui à un client quelle est l'intention du législateur, vers quoi on va, pourquoi on le fait ? tout ça on le comprend mieux quand on est dans les processus d'élaboration que si on reçoit un document à la fin et dans lequel les tenants et les aboutissants ne sont pas toujours très très clair. Donc pour être plus pertinent vis-à-vis de nos clients, c'est évidemment hyper important, voilà c'est ça aussi. » (REC\_17) ;*

*« [...] par exemple, on va dire que ça peut permettre quand même de détecter qu'il y a un point où il n'y a clairement pas un consensus et potentiellement même si la norme à un instant T elle sort avec une version, on sait bien que ça risque d'évoluer voilà ou donc, et ça c'est intéressant puisqu'on, ça c'est quelque chose que l'on peut remonter à son client en disant bon bah là OK on va appliquer ça mais attention, tout ça est très mouvant donc, enfin il faut l'avoir en tête par exemple, [...] si on va après le traduire de manière systématique dans l'entreprise qui a des conséquences assez lourdes en termes, je ne sais pas, de développement d'outils etc. bon ben, on ne va peut-être pas prendre la même décision ou alors on va dire bon attention, cela voudra dire que potentiellement cela évoluera donc ou alors, on dira attention pour le moment peut-être euh, ne déployez pas parce que, on sait que cela va évoluer. » (REC\_02)*

Enfin, un investisseur a profité de cette capitalisation lors de sa présence pour diffuser de l'information dans son état brut, gracieusement à certain de ses clients.

*« Ça c'était, il y avait d'autres types d'entreprises qui étaient intéressées pour avoir un retour d'information, donc ça c'est fait via des clusters notamment pendant un temps, ou voilà, il y avait des informations qui étaient redescendues aux entreprises en disant voilà où on en est dans la rédaction des référentiels, les indicateurs prioritaires qui ont été mis en avant, quel périmètre, ou des choses comme ça mais là on est plus sur, ok nous on va prendre de l'information pour vous, on vous la diffuse et après, vous en faites un peu ce que vous voulez. » (REC\_03)*

Le rôle de traducteur du savoir s'est traduit par le transfert du savoir de l'investisseur à un client qui a un intérêt particulier pour les travaux de standardisation. Ces missions sont à la demande des clients où l'investisseur a joué un rôle majeur dans le décryptage des débats en cours.

Le mode d'intervention a été en présentiel (REC\_03) ou en backoffice (REC\_10). Cet objectif visait à assister le client pour l'aider à mieux comprendre les enjeux, les incidences de tels ou tels choix méthodologiques ...

*« C'est vraiment le côté assistance et décryptage des informations [...]. » (REC\_03) ;  
« [...] il y a beaucoup de travaux quand même qui se font comme cela où on va participer en back office. C'est-à-dire, aider notre client à décrypter, à comprendre les enjeux, les incidences de tels ou tels choix méthodologiques. Parfois, faire des simulations de calculs, ça peut aller jusque-là et eux après, on va dire mûrissent avec leurs parties prenantes directes. Mûrissent leurs positions et portent leurs positions. » (REC\_10)*

Par cette logique d'anticipation interne et de compréhension en continue, les investisseurs jouent un rôle dans la pré-diffusion du standard et fournissent les premiers signaux nécessaires à l'amorçage des futures routines dans le champ en matière de pratiques, d'outils et d'orientation client. Ainsi, par leurs différents travaux, les investisseurs participent à valoriser leur expertise en particulier auprès de leur clientèle et renforce l'intérêt de faire appel à des compétences / expertises externes. Cependant l'élaboration des standards fait intervenir une multitude d'acteurs, certains à titre d'experts apportant leurs compétences et leurs expériences et d'autres, en tant que représentants d'un groupe et défenseurs de ses intérêts (Chantiri 2000). Grâce à leur expertise (savoir et savoir-faire), les CCE sont des acteurs naturellement privilégiés par les organes de standardisation compte tenu de la possession de diverses expertises particulières. A l'image des investisseurs, certains CCE ont entretenu une relation particulière dans des groupes de travail qu'ils ont choisi où sont représentés certains secteurs d'activité pour qui ils entretiennent une appétence ou une certaine sensibilité.

*« [...] ce qui nous motive c'est, bon d'abord ce qui nous motive toujours bien évidemment c'est d'être à la pointe au niveau méthodologique et donc vu qu'on est à la pointe, on nous demande de participer aux travaux et vu qu'on veut être à la pointe on souhaite participer aux travaux, donc on peut faire ça éternellement. » (REC\_11)*

Notre analyse met en évidence que des consultants « *influenceurs-normalisateurs* » ont conduit un travail afin de chercher à maintenir l'image experte de leur activité, à maintenir le caractère opérant du futur standard, c'est-à-dire le consensus entre la science et la pratique et ont cherché à maintenir ou développer la dimension professionnelle associée à l'information extra-financière.

### **3.2. Le travail des influenceurs-normalisateurs à la fabrication du « *bon standard* »**

#### **Maintenir la visibilité de l'expertise du consultant**

Nos résultats montrent que l'activité des CCE peut-être spécialisée, diversifiée et transversale à des préoccupations organisationnelles. Dans ce contexte, la visibilité de leur expertise est importante et fait l'objet d'une attention particulière, ils la « *cultivent* ».

*« C'est très difficile, moi-même j'ai beaucoup de difficultés souvent à expliquer ce que je fais comme job parce que les gens, il y a beaucoup de choses, c'est très transversal, [...] » (Rec\_16) ; « Les métiers, à l'ENTREPRISE il y a beaucoup de métiers différents, il y a un panel assez important du coup après il y aura, vous avez d'autres sociétés de conseil qui vont être plus focalisées sur, on ne fait que de l'ACV ou de l'éco conception, mais potentiellement, l'ENTREPRISE pourrait être plein de petites structures d'accompagnement parce qu'on a une palette d'outils qui sont assez larges [...] » (REC03).*

*« Si vous voulez, nous la visibilité elle se cultive [...]. » (REC\_10) ; « C'est parce qu'il nous avait croisé, il nous avait entendu parler à telle réunion par exemple sur la plateforme justement de l'affichage, tel autre client leur a parlé de nous - ben tiens, sur tel sujet c'est quand même des gens, ben voilà qui ont bien travaillé pour nous donc ça peut être intéressant de les solliciter » (REC\_10)*

A l'image des stratégies mises en œuvre dans des contextes tels que la présence à des conférences, la divulgation de résultats de travaux de R&D conduits en interne, la participation aux travaux de standardisation a été identifiée comme une ressource pour le maintien de la visibilité de l'expertise.

*« [...] parce qu'il y a beaucoup de consultants par exemple qui essaient aussi dans ces conférences d'essayer d'avoir un maximum de présentation, de faire des posters, d'être visible ou euh, c'est des stratégies, ou par exemple de poser un maximum de questions après les conférences pour être vraiment visible, c'est clairement des stratégies dans le conseil pour être présent, pour que le nom du cabinet soit cité etc. donc ça, c'est des stratégies. » (REC\_02)*

La contribution aux débats a été un moyen de faire reconnaître l'expertise du CCE afin que celle-ci soit naturellement ancrée dans l'esprit des parties prenantes qui sont elles-mêmes sensibles au sujet à l'étude. L'objectif poursuivi est que les CCE soient directement associés au futur standard pour les missions futures.

*« L'autre raison, c'est pour je dirai avoir une visibilité auprès d'autres acteurs et nous désigner comme un acteur qui compte et qui a un avis et qui a une expertise. » (REC\_17)*

*« Oui, oui, c'est ça, légitimité, notoriété, visibilité. Sans, pour en fait, pour que les clients viennent vers nous naturellement et pas que l'on ait à aller vers eux. » (REC\_15) ; « Ah oui, ça prend encore plus de temps mais c'est, effectivement être associé comme étant la, euh, le groupe comme étant, le groupe qui a développé, le groupe qui connaît le mieux la méthode. Et voilà, d'être associé à un développement méthodologique qui peut être complexe, c'est de dire comme on le connaît le mieux, ben, on est mieux à même après d'accompagner les entreprises pour mettre en place la norme. » (REC\_05)*

Certains CCE ont contribué en adoptant une position de leader ou de pionnier sur un thème, une méthodologie ou un point technique en particulier (eau, GES...) lors de leurs contributions (REC\_01 ; REC\_06).

*« La première motivation, c'est de se positionner comme leader et d'être incontournable sur ce futur marché [...]. » (REC\_15) ; « Oui, oui, c'est tout à fait lié par rapport à ce que l'on a envie de développer et quand il nous semble intéressant, d'être connu et d'être reconnu par les marchés. Il y a des sujets, il y a énormément de normes qui existent enfin en développement, il y en a certaines qui nous semblent plus importantes que d'autres. Qu'on investira plus ou moins dans les normes qui sont intéressantes. » (REC\_05) ; « Dans nos domaines, il y a des structures de conseil qui sont très actives, qui vont vraiment, on va dire, piloter ou en tout cas, être vraiment force de proposition pour certains standards parce que derrière ça leur permet de revendiquer une position de pionnier sur ces sujets ». (REC\_10) ; « [type de comptabilité], c'est un sujet sur lequel on avait pas mal travaillé, oui on avait pris le train assez tôt sur ce sujet-là et puis, un moment, il y a eu une proposition de lancer un sujet de norme. » (REC\_06) ;*

Un autre CCE a mis en avant l'expérience qu'il a capitalisée lors de participations antérieures pour faire le pont entre l'expérience de la standardisation (Hallström 1996) et la pratique. Le retour d'expérience s'est traduit par l'exposé de situations réelles au travers de contre-

exemples ou d'effets pervers identifiés lors de la mise en œuvre du standard (exemple de l'ACV).

*« [...] Donc le fait d'avoir déjà vécu dans ces activités de normalisation et d'avoir pu tester font en sorte que le consultant (...) le consultant à la limite peut avoir vécu cette situation pour différents clients, connaît déjà plus ou moins la sensibilité du texte futur à tel ou tel point qui peut paraître de détail à quelqu'un qui n'a pas vécu le sujet en pratique. » (REC\_05) ; « Oui par exemple on connaît bien les, je ne sais pas moi des contre-exemples ou des effets pervers, ou des cas dans lesquels la méthodologie, disons, fournirait une réponse absurde enfin, on peut tout imaginer. » (REC\_01)*

Enfin, d'autres CCE ont pu démontrer leur expertise en s'associant à des groupes de travail en qualité d'écrivain, c'est-à-dire les CCE qui se sont associés au processus de standardisation en vue d'y tenir un rôle associé à l'écriture du standard (REC\_06 ou REC\_10). Face à l'exposition que représente cette mission, les CCE ont assisté les parties prenantes pour trouver un consensus et à ne pas s'impliquer ou à se risquer de s'exposer sur une décision particulière.

*« [...] rôle, il est d'aider à trouver le consensus. » (REC\_06) ; « Deuxième chose, neutralité, ben oui donc on va avoir un rôle d'animateur, on va expliquer aux gens après ce n'est pas nous qui prenons les décisions, on n'est pas, oui, enfin, les normes elles servent à quantifier l'impact environnemental des industriels avec des fois, il peut y avoir des intérêts divergents les uns par rapport aux autres, et après c'est à eux de se mettre d'accord. Ce n'est pas ce que l'on attend d'un consultant d'aller, en tout cas dans l'écriture d'une norme d'aller prendre une position, on peut donner notre avis, ouais, on a moins d'intérêt à défendre entre guillemets (ce que peuvent avoir les industriels là-dessus). » (REC\_06) ; « Nous notre rôle peut-être, on est beaucoup impliqué chez ENTREPRISE par exemple pour l'écriture des normes parce que, pour animer [...] un groupe de travail enfin, pour animer, oui, le processus de rédaction d'une norme, on a besoin [...], vraiment d'experts pointus du sujet d'autre part. On ne va pas forcément trouver ces profils-là dans les entreprises directement et c'est dans ces cas-là que l'on va éventuellement faire appel à nous. » (REC\_06)*

Par cet engagement en qualité d'écrivain, ils ont pu justifier le haut niveau d'expertise attendu « pointu » nécessaire à une telle contribution (dans une perspective pédagogique notamment) et bénéficier de la reconnaissance externe associée (par l'organe de standardisation et les futurs clients).

Cette contribution a permis également de comprendre un sujet (en profondeur) et de compléter le travail de capitalisation mené par un consultant investisseur.

« Alors ça, d'un point de vue purement consultant, ça nous renforce encore plus notre expertise parce que derrière on connaît exactement le contenu de la norme et puis si on a envie de travailler avec le secteur [...], on va avoir un avantage par rapport à d'autres entreprises qui n'ont pas fait ce travail-là. Donc, c'est un positionnement. » (REC\_06). « Le sujet affichage environnemental, on y avait mis les pieds dedans d'un point de vue méthodologique mais pas encore du point de vue de l'élaboration d'un référentiel et je pense que c'est plutôt ça qui nous a motivé, c'est-à-dire le fait de mettre les mains dans le cambouis, [...] en se disant ben tiens on va non seulement participer d'un point de vue méthodologique mais là on va se confronter finalement à comment maintenant je formalise de A à Z finalement un référentiel [...]. » (REC\_10)

Les principales contributions associées sont d'ordre méthodologique et s'appuient sur la mise à disposition d'avancées méthodologiques, d'argumentaires, de statistiques ou de résultats élaborés par exemple à la suite d'expérimentation avec un client...

« On amène des raisonnements, on a un esprit critique, éventuellement on fait des propositions mais on ne prend pas de décisions [...]. » (REC\_11) ; « Ce sont des contributions sous forme de méthodes, de statistiques sur les expérimentations que l'on a menées, des chiffres clés que l'on pouvait donner pour justifier certaines hypothèses dans le référentiel, des expérimentations sur un grand nombre (clients), voici les types de contribution. C'est vraiment méthodologique, [...]. » (REC\_15)

### **MAINTENIR le caractère opérant du futur standard**

Nos résultats mettent en évidence une volonté de certains CCE à veiller lors des débats à vouloir maintenir le caractère opérant du futur standard. Pour certains CCE, un standard trop général ne sera pas utilisé parce qu'il n'apporte rien ou parfois il vient en superposition d'une réglementation existante (exemple de la vérification des émissions de CO<sub>2</sub>) (REC\_05). De ce fait, la pertinence en matière d'opérationnalisation est parfois remise en cause pour certains cadres considérés trop généraux ou « *fourre-tout* » telle que l'ISO 26000 (REC\_03 ; REC\_17), ou trop exhaustif telle que la GRI (dans ces premières versions) ou l'art. 225 de la loi Grenelle II (REC\_17).

Ainsi, le bon standard semble résider dans la recherche du bon équilibre entre des instructions précises pour assurer une comparabilité et un degré de souplesse pour l'utiliser intelligemment (REC\_17) « [...] parce que les choses évoluent, les processus évoluent, les technologies évoluent, les comportements évoluent et qu'en fonction de ça, on est beaucoup plus à même de s'adapter qu'avec un référentiel (exemple Ecoproduit) » (REC\_16). Ainsi, le bon standard vise plus à expliquer « Comment est-ce qu'on doit définir les sujets matériels de manière précise et claire, plutôt que de donner une liste de sujets qui ne le seront pas forcément » (REC\_17). Il doit permettre de gagner en efficacité pour passer plus de temps à

réfléchir à comment améliorer la performance environnementale des entreprises ou des produits, que sur la méthode ou le calcul (REC\_06 ; REC\_09).

Le premier objectif a été de maintenir le projet en discussion en « *vie* » dans un contexte où le consensus devait être recherché par les parties prenantes. L'objectif a été de faire en sorte que le futur standard soit validé et adoptable par les parties prenantes concernées (en particulier les utilisateurs) et généralisable.

*« [...] et puis également apporter ma pierre à l'édifice pour développer les standards qui permettent effectivement de comparer des produits, de donner une information pertinente aux consommateurs et qui soient aussi faisables. Parce que vous savez, dans n'importe quelles initiatives, il y a toujours des gens qui sous couvert de vouloir faire des choses plus précises et plus justes, en fait rendent le truc tellement complexe que ça coule le projet. C'est assez classique donc à vouloir faire dire : « ben non ce n'est pas assez précis, ce n'est pas assez juste, ce n'est pas rigoureux » c'est une super façon de planter le projet donc il faut être aussi, il faut être là. » (REC\_17) ; « Après le but effectivement, c'est quand même que tous ces travaux-là soient valorisés in fine, qui ne restent pas sur un marché de niche, seulement pour l'entreprise qui souhaite aller plus loin. » (REC\_13)*

Le maintien du caractère opérant a été rendu possible par la mise en lumière d'une expertise acquise par certains CCE en matière de connaissances scientifiques, d'expériences associées à des missions réalisées auprès de clients ou à d'autres projets de standardisation. Certains CCE sont intervenus pour faire valoir leur expérience, qui s'apparente à un « *effet miroir des pratiques* » ou la voix de leur client. Certains CCE se sont investis d'une position comme les plus à même de pouvoir parler des possibilités envisageables ou de la sensibilité du terrain vis à vis d'un argument en débat. Ils s'appuient sur leurs retours d'expériences du terrain et sur la connaissance des clients ou de leurs secteurs d'activité pour éclairer les choix du présent qui guideront le futur.

*« [...] et puis nous en tant que cabinet de conseil on est quand même au contact des entreprises et donc ce qui n'est pas le cas de tout le monde et donc nous en tout cas, on peut apporter la vision côté entreprise en disant, ça, ça nous paraît possible, Ça c'est complètement irréaliste. Ça les entreprises ne l'ont pas ou ça, le coût pour produire cette information il est démesuré donc on peut aussi donner un feed-back qui est utile ensuite pour que les décideurs fassent des choix un peu plus éclairés. » (REC17) ; « Mais sur un certain nombre de sujets, notre implication était plus en tant que consultant pur parce qu'il y avait des sujets sur lesquels l'ensemble des travaux que l'on avait pu mener pour un certain nombre de clients et pas forcément un en particulier, avec l'expérience que l'on avait on ne voulait pertinemment pas faire les choses de telle ou telle façon » (REC\_05)*

Un autre CCE considère même que son expertise associée à la fois à des retours d'expérience client et de standardisation, lui confère la capacité à faire le pont entre le discours très théorique de la science qu'il comprend et la connaissance du terrain qu'il connaît par son expérience au regard des pratiques mises en œuvre chez les clients.

*« [...] Pratique j'entends l'application. Pour avoir été avec notamment des académiques dans ce genre de groupes de travail, c'est d'aller appliquer forcément la meilleure science peut-être bien et parfois se confronter aux entreprises, enfin, il y a parfois des choses qui ne sont pas faisables. Si on développe une norme et derrière qu'elle n'est pas applicable, ça ne va pas être très utile et donc, c'est là que nous on a un rôle explicitement [...], de faire un peu le pont entre les dernières connaissances académiques et puis c'est, ce que l'on va être capable de mettre en place, parce que les entreprises, derrière, est-ce que les entreprises, derrière vont être capable de mettre en pratique. Comment elles sont organisées ? Toutes les données qu'elles ont de disponibles, etc. donc ça, c'est un volet important oui. Après la théorie, c'est la science qu'il faut connaître aussi, oui. » (REC\_06)*

### **Maintenir la robustesse de la future « information extra-financière » : la recherche de la confiance de l'utilisateur**

Nos résultats mettent en évidence que certains CCE ont pris conscience de l'importance de la confiance qui sera accordée ultérieurement au standard. Les standards sont utiles car ils simplifient la vie du consultant (REC\_06) et permettent de se référer à quelque chose qui est partagé (REC\_05). Ils doivent permettre d'améliorer la robustesse des prises de décisions pour les utilisateurs qui s'y réfèrent (REC\_05), ils rassurent (REC\_17) ainsi, ils doivent enlever toute ambiguïté pour permettre la reproductibilité d'une entreprise à l'autre (REC\_05).

Hormis quelques missions associées à la comptabilité carbone, les reconnaissances externes dans les domaines de la mesure de l'impact environnemental ou plus largement de la comptabilité environnementale sont rares (REC\_02). Le contexte de la comptabilité environnementale est en construction depuis plusieurs décennies (REC\_09) et n'assure pas le niveau de confiance attendu de la part des financiers qui sont les décideurs (REC\_17). Il souffre du manque de méthodologies, d'harmonisation ou de convergence des méthodologies existantes (à l'image de la comptabilité carbone - des IFRS et de la comptabilité environnementale à l'échelle internationale).

Comme le mentionne un interviewé à défaut d'accorder du crédit aux « chiffres », il est important de pouvoir le faire vis à vis de la transparence méthodologique, c'est à dire la procédure qui a permis de générer le résultat.

*« Après maintenant, si j'ai (deux produits), donc j'ai (une marque) qui fait la même chose donc si tout le monde a choisi des méthodes différentes, je ne suis pas bien parce que, en gros je ne peux pas prendre le chiffre comme un critère de choix, on est dans ce contexte-là, on a besoin d'harmonisation de standardisation de la mesure de la comptabilité environnementale, et c'est en cours mais c'est long. Tout n'existe pas, on est dans un monde d'information et c'est pour cela que je vous dis que la règle c'est la transparence de la méthode. » (REC\_09)*

Pour sa part, un autre CCE considère que sa participation est nécessaire pour professionnaliser « l'information extra financière » c'est-à-dire qu'elle devienne une discipline sérieuse, rigoureuse et reconnue professionnelle.

*« Et puis, influencer oui, influencer par exemple sur le [...] donc oui, on avait intérêt, on pense que c'est, la régulation par l'information, c'est important et que l'information extra financière, c'est aussi, il faut que ça devienne une discipline sérieuse, rigoureuse reconnue professionnelle, tout ce que l'on veut au même titre que l'information financière et donc il faut professionnaliser tout ça, et donc il faut que l'on soit impliqué pour ne pas, voilà, parce que, en fait la vision c'est quand même que l'information extra financière elle doit venir compléter l'information financière avec le même niveau d'exigence, de rigueur et de pertinence donc il ne faut pas laisser ça à des amateurs voilà, pour être clair. Alors pas sur tout mais sur ces sujets oui. » (REC\_17)*

Le processus de standardisation est une arène où se mêle une population hétérogène d'acteurs, de divers horizons où certains viennent pour défendre des positions éclairées alors que d'autres ne mesurent pas forcément les tenants et aboutissants d'un choix méthodologique en cours de discussion dans les débats.

*« J'ai plutôt eu l'impression moi que dans le cadre de ces discussions sur l'affichage environnemental qui ont en fait mobiliser des gens de toute horizon avec des niveaux de connaissances très très diversifiées sur les enjeux vraiment derrière une norme de quantification, avec des gens qui voyaient parfaitement où ils allaient et d'autres qui étaient en découverte et où c'était beaucoup plus compliqué de prendre du recul. » (REC\_10) ; « Et après, dans les réunions parfois, il y a aussi des gens, bon qui n'ont pas forcément toujours la pratique donc ils ont du mal à comprendre les implications, enfin c'est ça, ils ont du mal à comprendre que parfois certains choix dans le référentiel mais ils ne sont pas si neutres que ça, voilà, parce qu'ils n'ont pas assez de recul. » (REC\_02)*

A plusieurs reprises, certains CCE ont revendiqué leur « neutralité » dans leurs différentes participations. Un CCE considère ne pas faire de militantisme « [...] on ne fait pas de militantisme, [...] on ne prend pas de décisions et on ne fait pas de militantisme. » (REC\_11), un autre ne se verrait pas du point de vue déontologique en mesure de faire du lobbying (REC\_02), d'autres mettent en avant leur indépendance (REC\_02 ; REC\_10).

Cette démarche peut sembler-t-il être associée à la crédibilité du CCE lors de sa contribution où celle-ci peut potentiellement être assimilée à du lobbying ou à la défense d'intérêts particuliers.

*« Je pense qu'un cabinet de conseil, il y a moment ce qui est aussi en jeu, c'est aussi sa crédibilité donc il faut qu'il soit quand même attentif aux positions auxquelles son nom peut être rattaché. » (REC\_10)*

Nos résultats montrent qu'une attention particulière a été accordée à la clarté du standard (REC\_09 ; REC\_17 ; REC\_02 ; REC\_10). Un CCE (REC\_10) considère qu'un standard investi par des positions de « lobbying » serait dramatique pour tout le monde en particulier dans la difficulté qui réside pour le consultant d'utiliser un standard « biaisé » ou il lui serait difficile de vivre avec et de devoir en justifier son application dans la pratique.

*« Oui, qui pourrait être biaisé, oui, on n'a pas envie de choses et que notre quotidien après soit, on va dire une soumission à ces choses biaisées [...] vous savez que vous allez vivre avec un truc qui est complètement délirant, qui ne correspond pas à la réalité et à partir du moment où vous avez conscience, vous n'avez pas envie que dans les 10 prochaines années votre pratique se fasse avec cela. [...] C'est souvent, comme on dit, le diable se cache dans les détails, il faut être, c'est bien là où on peut jouer un rôle clé vis-à-vis de nos clients, c'est-à-dire qu'il y a une lecture technique aussi avec une anticipation des conséquences et on va dire des implications. » (REC\_10)*

Un CCE régulièrement présent aux débats considère que les consultants ont plutôt joué le rôle de garde-fou (REC\_10) pour la définition d'un standard le plus sensé en privilégiant le dialogue et l'accompagnement des parties prenantes.

*« D'une manière générale ils ont plutôt joué le rôle de garde-fou mais après ce qu'ils ont fait aussi, [...] Donc je pense aussi de ce fait là, ils se sont dits il faut qu'on parle, il faut que l'on aide les gens aussi pour ça et que, pour qu'à la fin on est des choses des plus neutres, enfin les plus sensé possible. Ce n'est pas forcément d'ailleurs un raisonnement conscientisé sur le moment. Mais quelque part quand on voit sortir une aberration du point de vue méthodologique, forcément on se projette dans le futur avec ça entre les mains même si c'est un éclair plus ou moins conscient, c'est qu'on n'a pas envie de vivre avec ça et donc on réagit par rapport à ça » (REC\_10)*

En s'appuyant sur leur expertise du sujet (du transfert de connaissance), certains CCE se sont inscrits dans un travail d'éveil des consciences (REC\_09) qui a été accompagné par une démarche pédagogique afin de mettre à niveau certains participants. L'objectif poursuivi était de les aider à s'appropriier les sujets (nouveau à l'époque) pour pouvoir ensuite discuter et débattre avec un même niveau de compréhension.

*« On avait des gens autour de la table qui étaient là pour éventuellement défendre des intérêts mais qui par contre ne connaissait vraiment rien au sujet, enfin clairement. Et donc on a passé beaucoup de temps, moi c'est un sujet que je connaissais bien [...] à faire monter en compétence les gens pour être sûr que l'on parle de la même chose. Donc ça c'est clair et je pense que, c'est souvent le cas sur ces sujets d'évaluation environnementale parce que, c'est un peu nouveau. Ce n'est pas le cas sur d'autres sujets de norme. » (REC\_06) ; « A peser les choses et à faire de la pédagogie, ça été énorme, la pédagogie vis-à-vis des entreprises et l'appropriation qu'ils ont eu de ces sujets à travers on va dire les interventions des consultants, alors il y a les interventions en séance et après il y a toutes les discussions de couloir et puis il y a la cantine derrière, etc. enfin il y eu énormément, et ça a participé à la transmission du savoir sur l'évaluation environnementale et les consultants ont plutôt eu des positions neutres en visant à poser les choses de manière rationnelle. » (REC\_10)*

#### **4. Discussion**

Par cette étude, nous contribuons à la littérature récente sur les nouvelles professions. Nos résultats montrent que le projet de la standardisation de la comptabilité environnementale des produits a été un déclencheur exogène du changement institutionnel et a conduit les CCE interviewés à se manifester (Muzio *et al.* 2013). Par la mobilisation du travail institutionnel de maintenance (Lawrence et Suddaby 2006), nous contribuons au débat qui vise à mieux comprendre la manière dont les institutions sont reproduites par des pratiques d'individus ou d'organisations qui tentent de préserver des règles, des standards et des symboles d'interaction institutionnelle (Micelotta et Washington 2013) et comment ils s'inscrivent à la fois dans la définition des futures routines tout en adoptant un certain degré de réflexivité dans leur intervention (Muzio *et al.* 2013). Nos résultats mettent en évidence deux travail de maintenance conduits par les CCE « *investisseurs* » et « *influenceurs-normalisateurs* ».

##### **Les consultants investisseurs**

Préservation interne du capital expertise : La motivation des consultants à s'inscrire dans un travail d'investisseur, par une participation directe, est principalement animée par un besoin de visibilité et de compréhension à la suite des perturbations identifiées dans les arrangements institutionnels dans lesquels ils opèrent au travers de leur expertise. En effet, cette expertise est importante dans un contexte à l'image plus généralement du conseil en management où le degré d'institutionnalisation formel (législation, standards professionnels, certification...) est faible (Glückler et Armbrüster 2003). Par leurs différentes participations, les CCE ont pu compléter ou actualiser leur savoir-faire par l'intégration de nouvelles compétences intellectuelles au niveau du consultant ou des équipes de son organisation. Cette pratique

d'anticipation a également été jugée essentielle par de nombreux CCE qui utilisent pour des usages internes ou à des fins de commercialisation des outils de quantification/divulgation (mises à niveau nécessaires des outils, temps nécessaire à des développements...). Ainsi, le travail des investisseurs participe à alimenter le système de connaissances du cabinet de conseil pour lequel l'expérience des consultants individuels est essentielle pour l'adaptation des méthodes, des outils ... (Werr et Stjernberg 2003).

Amorçage des futures routines : Nos résultats montrent que certains CCE ont entretenu une relation avec des clients qui sont directement associés à leur champ d'expertise. En se positionnant comme un "visionnaire" et par l'intermédiaire d'un transfert de savoir pour les clients sous la forme de veille gratuite (volontaire) ou en complément d'une mission, le travail qui conduit à rechercher de l'information et à capitaliser celle-ci tout au long de la participation dans une arène de standardisation contribuent à diminuer « l'anxiété du consultant » (Czarniawska et Mazza 2003), c'est-à-dire la constante nécessité de rechercher de nouvelles opportunités commerciales et de la pression exercée par les clients pour des solutions efficaces et actualisées (Czarniawska et Mazza 2003). La seconde contribution est liée au travail d'anticipation des CCE qui est conduit durant la phase d'élaboration du standard qui peut prendre plusieurs années. En réalisant ce travail qui peut être associé à un transfert de connaissances ou la proposition de nouvelles méthodologies, les CCE participent très tôt à la mise en œuvre des futures « bonnes pratiques » et routines associées dans le champ dans lequel ils opèrent (matérialisation de la connaissance au travers d'outils, de missions...).

### **Les consultants influenceurs-normalisateurs**

Nous contribuons à éclairer le rôle de professionnels de la standardisation que certains CCE ont occupé et leur travail de maintenance. Selon Chantiri (2000), les professionnels de la standardisation sont des experts dotés d'une expérience particulière et possédant des compétences dans le domaine étudié (exemple de la comptable environnementale, la réalisation d'ACV, la divulgation, l'audit environnemental), qui sont amenés au regard de leur position dans un champ (entremise entre régulateur et les adoptants) à dépasser leur point de vue personnel ou celui qu'ils représentent pour raisonner en termes d'intérêt général. Certains CCE ont adopté une position principalement motivée par l'intérêt de faire valoir une expertise tout en veillant à la crédibilité de l'image de leur organisation vis-à-vis des positions qu'ils pouvaient prendre (lobbying). En s'associant à ce type de travaux, les CCE, individuellement, participent au stockage de leur expertise (le savoir - connaissance des

standards et de leurs contextes - et le savoir-faire – c'est-à-dire l'expérience du consultant) dans un « *ensemble de règles abstraites, générales et enregistrées dans les écritures* » (Jacobsson 2000). Ainsi, le travail d'institutionnalisation du futur standard et des pratiques associées (à l'expertise des CCE) est amorcé. Néanmoins, malgré la sensibilité accordée par les interviewés à la problématique environnementale et à son importance, nous pensons que le travail de maintenance opéré en vue de maintenir le caractère opérant du standard par l'effet miroir des pratiques du terrain (ce qui est acceptable de ce qui l'est moins), génère un « *lissage* » qui peut devenir une limite aux objectifs ambitieux que pourrait porter un projet de standardisation ou un frein à de potentielles innovations de rupture. Ceci est motivé dans le sens où le standard influence les utilisateurs (les pratiques) en raison de l'expertise sur laquelle il est fondé (Kerwer 2005).

### La professionnalisation :

Notre dernière contribution réside en la description de ces professionnels (CCE) et du travail de participation conduit par certains CCE à rechercher une professionnalisation de la comptabilité environnementale et une volonté de définir un standard « *robuste et universel* ».

Lors de nos entretiens, nous avons mis évidence une diversité dans les missions proposées par les CCE. Nous avons identifié dix principales missions proposées aux clients, dont certaines selon la taille et la stratégie du cabinet pouvaient être concomitantes « *conseil en environnement - management, écoconception... ; études environnementales (ACV...); audits (énergétique, thermique...); vérification / certification ; communication / divulgation ; formation / sensibilisation ; commercialisation de logiciels ; administration de bases de données ; veille réglementaire ; assistance à la standardisation* ». Cette diversité réside également dans l'hétérogénéité des niveaux de formation des consultants (technicien, ingénieur, docteur, ...), des domaines de compétences des consultants associés aux sciences de gestion (management, stratégie, comptabilité, économiste ...) ou aux sciences de l'ingénieur (spécialisation technique, chimiste...) ou les deux. Enfin, le(s) secteur(s) de prédilection (chimie, alimentaire, mécanique...). Cette photographie apporte un nouvel éclairage descriptif de « *qui* » sont les acteurs en lien avec les problématiques de conseil en comptabilité environnementale, et plus largement de la RSE. Elle complète et nuance les travaux de (Windell 2016, 2007) qui a identifié six catégories de conseil travaillant dans le domaine de la RSE, dont le conseil en comptabilité. En effet tous les interviewés ne sont pas associés à des cabinets de comptabilité ou d'audit mais parfois à des bureaux d'études, du

conseil technique... mais on tous comme dénominateur commun, une activité en relation avec la comptabilité environnementale.

Enfin, certains CCE ont régulièrement émis ou montré des signaux forts d'une volonté de tendre vers une professionnalisation de l'information extra-financière (données robustes et confiance des parties prenantes) et de la méthodologie qui y est associée. Elle s'est traduite par la volonté de rendre le standard robuste, dans sa clarté et son caractère « *universel* », c'est-à-dire qu'il ne soit pas investi par exemple de positions de lobbying (des entreprises, etc...). Cet objectif semble avoir été approché par une mise en œuvre de stratégies de dialogue et de pédagogie (mise à niveau...) associée à l'intervention des CCE en fonction de leur savoir et connaissance.

## **Conclusion**

Notre recherche visait à identifier le travail institutionnel de maintenance (Lawrence et Suddaby 2006) en explorant la manière dont les consultants spécialisés en comptabilité environnementale utilisent et mobilisent les instances de standardisation pour maintenir leur expertise et asseoir le caractère professionnalisation de leur activité. Notre démarche qualitative et exploratoire repose à la fois sur des entretiens semi-structurés conduits auprès de consultants en comptabilité environnementale (CCE) et à l'étude de documents secondaires.

Notre analyse est innovante en raison de l'attention portée aux nouvelles générations d'experts et de professionnels de la RSE (auditeurs, consultants) (Brès et Gond 2014, Gond et Nyberg 2017) à l'égard des professions plus traditionnelles (comptabilité, audit...). Elle permet également d'apporter un nouvel éclairage sur la manière dont les standards de comptabilité environnementale sont construits.

Nous avons contribué empiriquement à mieux identifier et définir les acteurs du conseil associés au champ de la comptabilité environnementale. En particulier, nous avons contribué à mieux identifier les rôles - d'investisseur et d'influenceurs-normalisateurs - joués par les consultants lors de leur participation au processus de standardisation et plus particulièrement à mieux qualifier le type de travail de maintenance que les consultants ont pu accomplir en vue de maintenir leur expertise, fondement de leur professionnalisme compte tenu du nombre faible de barrières à l'entrée.

Nous avons constaté que par leur participation, les acteurs du conseil participent à l'amorçage ou la pré-diffusion du futur standard. Cet amorçage est mené par les investisseurs au travers d'un travail de capitalisation utile pour anticiper et mettre à jour leurs pratiques et outils et, par ceux qui diffusent du savoir dans le cadre d'accompagnement particulier ou de manière volontaire. En recherchant l'opérationnalisation et la robustesse du standard, les consultants s'engagent dans un travail d'emballage de leurs futures prestations, tant au niveau commercial (anticipation, visibilité) qu'au niveau opérationnel (ce que nous appelons « *le bon standard* » et les interprétations pour sa mise en œuvre).

Notre recherche n'est pas sans limite. Le contexte dans lequel ce processus de standardisation a eu lieu, les spécificités de la comptabilité environnementale des produits comme domaine émergent et les spécificités des consultants en comptabilité environnementale peuvent indiquer que nos résultats ne s'appliquent pas aux contextes ayant une maturité différente ou à une autre catégorie d'acteurs qui ne serait pas liée à un dénominateur commun tel que l'expertise.

Au-delà de la légitimité ou de la visibilité recherchée dans les processus multipartites, notre travail contribue concrètement à la sensibilisation des organes de standardisation et aux dirigeants ou associés des cabinets de conseil (ex : spécialisés en comptabilité environnementale) sur la manière dont ils peuvent contribuer à la réussite de l'institutionnalisation du standard à l'étude en veillant à leur présence et à leur représentativité. La participation des cabinets de conseil permet d'une part de maintenir un niveau d'expertise qui pourrait-être mobilisé lors de l'élaboration de futurs projets, d'autre part, de participer à la pré-diffusion du standard en anticipant les aménagements organisationnels nécessaires en interne (dans leurs organisations) et en éclairant par leur expérience le degré de réceptivité ou d'acceptabilité du champ pour le standard en devenir.

## Bibliographie

- Abbott, A.D. (1988). *The system of professions: An essay on the division of expert labor*. Chicago: University of Chicago Press.
- Ben Slimane, K., Leca, B. (2010). Le travail institutionnel : Origines théoriques, défis et perspectives. *Management & Avenir* 37 (7): 53.
- Boström, M., Hallström, K.T. (2013). Global multi-stakeholder standard setters: how fragile are they? *Journal of Global Ethics* 9 (1): 93–110.
- Boussebaa, M., Morgan, G., Sturdy, A. (2012). Constructing Global Firms? National, Transnational and Neocolonial Effects in International Management Consultancies. *Organization Studies* 33 (4): 465–486.
- Brès, L., Gond, J.-P. (2014). The visible hand of consultants in the construction of the markets for virtue: Translating issues, negotiating boundaries and enacting responsive regulations. *Human Relations* 67 (11): 1347–1382.
- Chantiri, R. (2000). Les processus d'élaboration des normes comptables : Proposition d'un cadre d'étude. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 6 (3): 19.
- Cros, C., Poivet, R. (2012). Comptabilité environnementale, de nouveaux enjeux. *ADEME & Vous*: 7–13.
- Currie, G., Lockett, A., Finn, R., Martin, G., Waring, J. (2012). Institutional work to maintain professional power: recreating the model of medical professionalism. *Organization Studies* 33 (7): 937–962.
- Czarniawska, B., Mazza, C. (2003). Consulting as a Liminal Space. *Human Relations* 56 (3): 267–290.
- Fincham, R., Mohe, M., Seidl, D. (2013). Guest Editors' Introduction. *International Studies of Management and Organization* 43 (3): 3–10.
- Galea, C. (2009). *Consulting for business sustainability*. Sheffield, South Yorkshire, England: Greenleaf Pub.
- Gilbert, D.U., Rasche, A., Waddock, S. (2011). Accountability in a Global Economy: The Emergence of International Accountability Standards. *Business Ethics Quarterly* 21 (01): 23–44.
- Glückler, J., Armbrüster, T. (2003). Bridging Uncertainty in Management Consulting: The Mechanisms of Trust and Networked Reputation. *Organization Studies* 24 (2): 269–297.
- Gond, J.-P., Nyberg, D. (2017). Materializing Power to Recover Corporate Social Responsibility. *Organization Studies* 20 (3): 017084061667763.

- Greiner, L., Ennsfellner, I. (2010). Management Consultants as Professionals, or Are They? *Organizational Dynamics* 39 (1): 72–83.
- Groß, C., Kieser, A. (2006). Are Consultants Moving Towards Professionalization? *Research in the Sociology of organizations* 24: 69–100.
- Hallström, K.T. (1996). The Production of Management Standards. *Revue d'économie industrielle* 75 (1): 61–76.
- Hallström, K.T. (2000). Organizing the process of standardization. In *A world of standards* (Eds, Brunsson, N., Jacobsson, B.). Oxford: Oxford University Press.
- Hallström, K.T., Boström, M. (2010). *Transnational multi-stakeholder standardization: Organizing fragile non-state authority*. Cheltenham, UK, Northampton, MA: Edward Elgar Pub.
- Hwang, H., Colyvas, J.A. (2011). Problematizing Actors and Institutions in Institutional Work. *Journal of Management Inquiry* 20 (1): 62–66.
- Jacobsson, B. (2000). Standardization and expert knowledge. In *A world of standards* (Eds, Brunsson, N., Jacobsson, B.). Oxford: Oxford University Press, 40–49.
- Kerwer, D. (2005). Rules that Many Use: Standards and Global Regulation. *Governance* 18 (4): 611–632.
- Kubr, M. (1993). *Le conseil en management : Guide pour la profession*. 2<sup>e</sup> édition. Genève : Bureau international du travail.
- Lawrence, T.B., Dover, G. (2015). Place and Institutional Work. *Administrative Science Quarterly* 60 (3): 371–410.
- Lawrence, T.B., Suddaby, R. (2006). Institutions and Institutional Work. In *Handbook of organization studies, 2nd Edition* (Eds, Clegg, S., Hardy, C., Lawrence, T. B., Nord, W. R.): Sage.
- Lawrence, T.B., Suddaby, R., Leca, B. (2009). Introduction: theorizing and studying institutional work. In *Institutional work: Actors and agency in institutional studies of organization* (Eds, Lawrence, T. B., Suddaby, R., Leca, B.). Cambridge: Cambridge University Press, 1–28.
- Lawrence, T.B., Suddaby, R., Leca, B. (2011). Institutional Work: Refocusing Institutional Studies of Organization. *Journal of Management Inquiry* 20 (1): 52–58.
- MEDDTL (2010). *Le Grenelle Environnement : La loi Grenelle 2*.
- MEEDDAT (2008). *Comité Opérationnel n°23 "Consommation" : Rapport final au Ministre d'Etat, Ministre de l'Ecologie, de l'Energie, du Développement durable*.

- Micelotta, E.R., Washington, M. (2013). Institutions and Maintenance: The Repair Work of Italian Professions. *Organization Studies* 34 (8): 1137–1170.
- Miles, M.B., Huberman, A.M. (2003). *Analyse des données qualitatives*. Bruxelles : de Boeck ; De Boeck Université.
- Muzio, D., Brock, D.M., Suddaby, R. (2013). Professions and Institutional Change: Towards an Institutional Sociology of the Professions. *Journal of Management Studies* 50 (5): 699–721.
- Muzio, D., Hodgson, D., Faulconbridge, J., Beaverstock, J., Hall, S. (2011). Towards corporate professionalization: The case of project management, management consultancy and executive search. *Current Sociology* 59 (4): 443–464.
- Nelsen, B.J., Barley, S.R. (1997). For Love or Money? Commodification and the Construction of an Occupational Mandate. *Administrative Science Quarterly* 42 (4): 619.
- Pemer, F., Werr, A. (2013). The Uncertain Management Consulting Services Client. *International Studies of Management and Organization* 43 (3): 22–40.
- Perkmann, M., Spicer, A. (2008). How are management fashions institutionalized? The role of institutional work. *Human Relations* 61 (6): 811–844.
- Raviola, E., Norback, M. (2013). Bringing Technology and Meaning into Institutional Work: Making News at an Italian Business Newspaper. *Organization Studies* 34 (8): 1171–1194.
- Reed, M.I. (1996). Expert Power and Control in Late Modernity: An Empirical Review and Theoretical Synthesis. *Organization Studies* 17 (4): 573–597.
- Reuter, M., Messner, M. (2015). Lobbying on the integrated reporting framework. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 28 (3): 365–402.
- Sahlin-Andersson, K. (2006). Corporate social responsibility: a trend and a movement, but of what and for what? *Corporate Governance: The international journal of business in society* 6 (5): 595–608.
- Scott, W.R. (2008). Lords of the Dance: Professionals as Institutional Agents. *Organization Studies* 29 (2): 219–238.
- Slager, R., Gond, J.-P., Moon, J. (2012). Standardization as Institutional Work: The Regulatory Power of a Responsible Investment Standard. *Organization Studies* 33 (5-6): 763–790.
- Sturdy, A. (2011). Consultancy's Consequences? A Critical Assessment of Management Consultancy's Impact on Management. *British Journal of Management* 22 (3): 517–530.

- Suddaby, R., Greenwood, R. (2001). Colonizing Knowledge: Commodification as a Dynamic of Jurisdictional Expansion in Professional Service Firms. *Human Relations* 54 (7): 933–953.
- Suddaby, R., Viale, T. (2011). Professionals and field-level change: Institutional work and the professional project. *Current Sociology* 59 (4): 423–442.
- Werr, A., Stjernberg, T. (2003). Exploring Management Consulting Firms as Knowledge Systems. *Organization Studies* 24 (6): 881–908.
- Windell, K. (2007). The commercialization of CSR: Consultants selling responsibility. In *Managing corporate social responsibility in action: Talking, doing and measuring* (Eds, Hond, F. d., Bakker, F. G. A. d., Neergaard, P.). Burlington: Ashgate Publishing, 33–52.
- Windell, K. (2016). The commercialization of CSR: consultants selling Responsibility. In *Managing corporate social responsibility in action: Talking, doing and measuring* (Eds, Hond, F. d., Bakker, F. G. A. d., Neergaard, P.). London: Routledge, 33–51.
- Yin, R.K. (2009). *Case study research: Design and methods*. 4<sup>e</sup> édition. Los Angeles, Calif: Sage Publications.

## Annexe

### Annexe 04

#### Guide d'entretien

#### Introduction

Présentation du chercheur

Mon sujet de thèse concerne la standardisation de la comptabilité du développement durable (Affichage environnemental, PEF, bilan carbone, ISO 14040, ISO 26000, ISO 14001, standards eau...) - En particulier, je cherche à comprendre comment les entreprises de conseil interagissent avec les standards de comptabilité du développement durable :

**Travail en interne** dans votre cabinet : Veille sur le sujet, R&D, formation, le lien entre les standards et votre stratégie

**Travail en externe :**

- Lors de leur création (travail de pré-standard avec des innovateurs, participer à l'écriture, tenir des groupes de travail, assister une interprofession, en veille pour écouter, en commentant par des lettres)
- Ou lors de leur diffusion : aide à la diffusion d'un standard en les proposant dans vos missions, dans vos formations, en faisant un projet emblématique (bilan carbone d'un évènement sportif connu), aide à la diffusion en faisant des rapports, en faisant des certifications
- Ou leur adoption : accompagnement à la mise en place des standards, avec système d'info ou pas, formation, accompagnement...

Demander l'accord pour l'enregistrement

Je vous propose de travailler en 3 temps :

- Dans un premier temps je vous laisserai le soin de ***vous présenter, votre parcours et de me présenter votre entreprise***
- Ensuite, je vous propose simplement de me ***présenter en interne, en quoi consiste le métier de consultant***
- Enfin, une vision plus ***externe, c'est à dire le lien que vous entretenez avec l'extérieur au regard de vos missions en général, voir en lien avec des projets de standardisation (création, diffusion, adoption)***

Cela vous convient-t-il ?

Pourriez-vous vous présenter ainsi que votre entreprise ?

#### Général

#### QUI (ENTREPRISE)

Taille de l'entreprise – Clients - Spécialités (ex : carbone, ACV, reporting, autres)  
Types de Missions - Age de la structure

#### QUI (PERSONNE)

Qui êtes-vous (études, carrière) ? quelles missions faites-vous ?

## Travail en interne

**QUESTION Ouverte : quel est votre quotidien : description d'une journée d'un consultant... ?**

### **VEILLE**

→ Faites-vous de la veille sur votre sujet... si oui comment ? comment vous vous organisez (quels supports, combien de temps par semaine, que cherchez-vous dans la veille...)?

→ Faites-vous de la veille sur les standards en DD/RSE... si oui lesquels ? pourquoi et comment ?

### **R&D**

→ Faites-vous de la recherche et développement de nouveaux outils/nouvelles méthodologies ?

### **FORMATION**

→ Avez-vous des collègues/employés qui sont certifiés pour un des standards existants (formé bilan carbone, formation GRI 4, certification SASB ou autre) ?

### **STRATEGIE DU CABINET DE CONSEILS**

→ Comment choisissez-vous vos sujets / thématiques (opportunité du marché à venir, évolution des prestations de service pour coller avec un marché que l'on ne maîtrise pas par exemple) ?

### **(Lien ou pas) PARTICIPATION A DES PROCESSUS DE STANDARDISATION**

→ Participation au groupe de travail en tant qu'auditeur ?

## Missions externes

**QUESTIONS OUVERTES** : Descriptions détaillées du type de mission... lien avec la stratégie si besoin > **quels types de missions faites vous ?** (Conseil, audit, formation, fabrication de standards)

### **Liées à la fabrication d'un standard :**

1/ Travail de pré-standards avec des « innovateurs »

2/ Obtenir l'écriture du standard (secrétariat)

3/ Obtenir de tenir les groupes de travail

4/ Assistance à une interprofession ou à une entreprise qui participe à un projet de standardisation -> si oui quand, pourquoi, quelles missions ?

5/ en « veille » pour écouter (présent aux réunions) – actif ou inactif

6/ en écrivant des « comment letters »

### **Liées à la diffusion d'un standard** (cabinets de consultants par exemple sur le bilan carbone).

1/ Aide à la diffusion en proposant des missions

2/ Aide à la diffusion en proposant des formations

3/ Aide à la diffusion en faisant un projet emblématique (par exemple, faire le bilan carbone d'un événement sportif connu)

4/ Aide à la diffusion en faisant des rapports (comment faire, rapport sectoriel, rapport méthodo..)

5/ en proposant une « certification »

**Liées à l'adoption d'un standard** : accompagnement à la mise en place en interne, avec système d'information, formation en interne des employés, accompagnement..., création de liens avec les outils existants

**Participer à la bataille des standards** : - par exemple en privilégiant un certain type de standard par rapport à un autre. POURQUOI (oui / non) > oui (motivations, quels moyens, quels résultats... ?)

**Si un type de mission est lié à la standardisation : demander des précisions (sauf s'ils répondent affichage, voir point suivant)**

**1. Avez-vous participé à l'élaboration de standard de développement durable ? à la diffusion...**

Exemple ISO, Eco label, labels, ACV, bilan carbone, PEF

Si non, pourquoi ?

Si oui, lesquels, pourquoi, comment ?

Comment avez-vous entendu parlé du standard ? Comment avez-vous décidé de la stratégie à adopter ? par exemple, si vous entendez parler d'un projet de standard, faites-vous une réunion pour décider de participer à la création (et si oui comment ?) ou bien juste de rester « en veille » ?

**2. La normalisation de l'Affichage environnemental – information environnementale**

Pourriez-vous me parler (me décrire) de votre participation à ce projet en particulier ?

Avez-vous participé à la « fabrication » du standard ? -> Si oui comment ?

1/ Travail de pré-standards avec des « innovateurs »

Comment repérez-vous les entreprises intéressées ? Est-ce elles qui vous contactent ?

2/ Obtenir l'écriture du standard (secrétariat)

Dans quel but ? quel travail pour vous ? qui relie ?

3/ Obtenir de tenir les groupes de travail

Lesquels, pourquoi ?

4/ Assistance à une interprofession ou à une entreprise qui participe au projet de standardisation

5/ en « veille » pour écouter (présent aux réunions)

Avez-vous les moyens de faire entendre votre voix ?

Comment ?

Quel bénéfice ?

Quels freins ou points bloquants ?

Votre capacité à mobiliser des acteurs autour de vos points de vue

6/ en écrivant des « comment letters »

**Prise de congé**

Verriez-vous d'autres points que je n'aurais pas abordés et qui pourraient être importants pour ma recherche ?

Auriez-vous des contacts de personnes que vous pourriez me recommander de joindre ?

Merci d'avoir accepté l'entretien et je vous remercie pour toutes les informations que vous m'avez communiquées.

# CHAPITRE IV

## **La standardisation de la comptabilité environnementale des produits : Point de vue et pratiques de participation d'une entreprise internationale**

### **Présentation en conférences / visiting :**

- Ecole de comptabilité de la faculté des sciences de l'administration de l'université Laval à QUEBEC (2017)
- CSEAR FRANCE (Centre for Social and Environmental Research) (2017)

**Objectif :** Cette étude s'inscrit dans la littérature sur la participation des organisations à la standardisation de la comptabilité et s'intéresse au point de vue d'une entreprise. Cette étude cherche à comprendre comment la participation à un processus de standardisation de la comptabilité environnementale des produits est influencée par le travail conduit en interne d'une entreprise et réciproquement comment, lors de sa participation le processus de standardisation a-t-il influencé le fonctionnement de l'entreprise ?

**Conception / méthodologie / approche :** Les résultats présentés dans cette étude découlent d'une analyse (Charmaz 2006) de données collectées lors d'une observation non participante. Vingt-quatre entretiens en profondeur, des notes et deux cent quatre-vingt-onze documents internes et confidentiels ont été analysés pour la période 2000-2017.

**Résultats :** Dans le contexte de deux processus multi-parties prenantes pour la standardisation de la comptabilité environnementale des produits, nos résultats montrent le lien direct entre le travail conduit en interne par une entreprise dans le cadre de l'opérationnalisation de sa démarche RSE et sa participation aux processus afin d'y satisfaire des besoins de compréhension et pour y être entendue. Notre étude décrit le travail interne, les différents types de participation externes et les principaux effets.

**Originalité/valeur :** A notre connaissance, la littérature sur la participation des entreprises à la standardisation ne présente pas d'étude sur la relation entre la démarche RSE d'une entreprise (travail interne) et sa participation à l'élaboration de standards de comptabilité environnementale (travail externe).

**Limites / implications :** Cette recherche se limite à l'étude d'un cas unique d'une entreprise. Elle ouvre la voie à la réalisation d'études en profondeur auprès des acteurs et démontre l'intérêt d'aller enquêter en coulisse.

**Type :** Papier de recherche

**Mots clés :** Anticipation normative, comptabilité environnementale, participation, standardisation multi-parties prenantes

## Introduction

La gouvernance globale des questions environnementales est passée d'une nature publique à une nature privée. Cependant, à la différence des régulateurs globaux incontestés que sont l'ISO, l'IEC et l'IASB (Büthe et Mattli 2011), la gouvernance environnementale, et plus particulièrement celle de la comptabilité environnementale, est fragmentée (Green 2010, Etzion et Ferraro 2010). Ainsi, de nombreuses organisations non gouvernementales ont créé leur propre standard et tentent de les faire appliquer à l'image du GHG Protocol, de la GRI, de l'IIRC et plus récemment du SASB. Les processus multi-parties prenantes privés abondent et semblent être le processus privilégié pour l'élaboration des standards de comptabilité et/ou de divulgation environnementale. Dans ce contexte, les organisations sont de plus en plus sollicitées et impliquées dans les processus de standardisation afin de lui consentir une légitimité procédurale, à l'image de la standardisation comptable (Jorissen *et al.* 2012, Heinelt 2002). De la littérature, nous savons que les entreprises sont des acteurs impliqués et influents, en particulier les futurs utilisateurs (Hallström 2000). Les lettres de commentaires adressées au normalisateur (IASB, FASB) en réponse à ces sollicitations semblent témoigner de la motivation des entreprises à s'engager. Elles sont la forme de participation la plus observable (Stenka et Taylor 2010, Tutticci *et al.* 1994). De ce fait, la plupart des études utilisent dans leurs recherches empiriques, l'analyse de ces lettres (Huian 2013).

Malgré le fait que les entreprises sont affectées par les standards dans chacun de leurs domaines d'activités (Brunsson *et al.* 2012) et que les organisations à but lucratif sont considérées comme les plus puissantes de toutes les organisations (Barley 2016), peu de recherches semblent s'intéresser au processus de standardisation du point de vue des acteurs (Himick *et al.* 2016). Ainsi, il semble opportun de s'intéresser au rôle des acteurs sur la manière dont ils justifient leurs activités et avec qui ils coopèrent (Hallström 2004) ainsi que la façon dont ils s'organisent pour participer à la standardisation (Kolk et Pinkse 2008).

La participation au processus de standardisation est complexe (Stenka et Taylor 2010) et certaines entreprises s'engagent par la mobilisation de formes hétérogènes de participation et des interventions plus ou moins formelles. Cependant, nous ne savons pas comment elles travaillent en interne pour se préparer au nouveau standard ? Comment elles participent jour après jour à la fabrication du standard ? Comment elles influencent les résultats des processus de standardisation auxquels elles participent et peut-être lutteront contre de nouveaux standards (Oliver 1991). De plus, nous n'avons aucune connaissance de l'interaction entre ce

qui est de la maîtrise de l'entreprise, c'est à dire son cadre interne « *ce qu'elle fait, comment et pourquoi* » et son intervention dans un cadre extérieur « *ce qu'elle fait, pourquoi elle le fait, comment elle le fait et ce qui est visible par les autres acteurs* ».

Ainsi notre question de recherche s'intitule : « *comment la participation à un processus de standardisation est influencée par le travail conduit en interne de l'entreprise et réciproquement comment, lors de sa participation, le processus de standardisation influence-t-il le fonctionnement de l'entreprise ?* »

Cette recherche est basée sur une étude en profondeur par l'analyse d'un cas unique (Siggelkow 2007) auprès d'une organisation qui produit des rapports sociaux et environnementaux (Correa et Larrinaga 2015). Cette étude porte sur la participation d'une entreprise européenne de dimension internationale aux travaux de standardisation de la comptabilité environnementale des produits (dénommée par la suite CEDP). Elle s'est associée aux travaux engagés en France dès 2008 puis à l'échelle européenne dès 2013. Les données ont été collectées sur deux périodes. La première période (2000 à 2008) qui a précédé le projet de standardisation où l'objectif a été de contextualiser l'engagement de l'entreprise et une seconde période (2008 à 2017) où l'entreprise a été partie prenante dans les processus. Les données ont été collectées lors d'une observation non participante, par le recueil d'archives et la conduite d'entretiens en profondeur principalement auprès du pilote et représentant de l'entreprise pour ce projet.

Cette recherche conduit au développement d'une nouvelle compréhension de la participation (Charmaz 2006) d'une entreprise associée à la fabrication des standards de comptabilité environnementale. La principale contribution est la mise en évidence d'une compréhension en profondeur de la participation (interne vs externe) et d'une description des pratiques (visibles, invisibles et parfois éphémères) du point de vue d'une partie prenante du processus. Cette recherche s'éloigne du clivage associé au lobbying des entreprises par les lettres de commentaires dans un contexte politique ou économique dont les principaux objectifs sont d'influencer le contenu d'une norme à l'étude.

L'article se déroule comme suit : La première section décrit les principaux résultats et pratiques associées à la participation des entreprises lors de l'élaboration des standards de comptabilité. La seconde section porte sur la conception de la recherche. La troisième section utilise le cadre de la théorie enracinée pour présenter le développement de notre modèle (Charmaz 2006). Enfin, nous concluons et proposons plusieurs pistes de réflexion en résonance avec la littérature existante.

## 1. La participation des entreprises à la standardisation comptable

L'étude de la participation des entreprises à l'élaboration des standards comptables s'inscrit dans une perspective économique, politique où les deux à la fois. La recherche s'est principalement concentrée à expliquer les choix des entreprises à - ou ne pas - participer à l'établissement des standards et les motivations qui en découlent (déterminants, caractéristiques des entreprises...). De cette littérature, nous savons que la participation peut être définie comme des actions ou des efforts. Pour Schalow (1995), elle peut être définie comme des actions que les parties intéressées entreprennent pour influencer l'organisme de standardisation alors que pour Sutton (Sutton 1984), il s'agit de lobbying, c'est à dire, l'effort conduit par un individu ou une organisation afin de promouvoir ou d'entraver un standard. Durocher et al. (2007) préciseront les contours de la participation en y associant le cycle de vie du standard de son élaboration à sa suppression. Ainsi, ils la définissent comme « *tout effort fait par un individu ou une organisation pour soutenir (ou s'opposer) à l'élaboration, la suppression ou la modification d'une norme comptable ou d'influencer le contenu d'une norme à l'étude* ».

L'étude de la participation des entreprises peut être classée en trois groupes (Durocher *et al.* 2007). Le Groupe de la théorie positive de la comptabilité (PATH), le Groupe de la théorie économique de la démocratie (ETDG) et le Groupe de la coalition et de l'influence (CIG). Afin d'éclairer le travail conduit par les entreprises lors de leur participation à un projet de standardisation, nous en exposons les principaux objectifs, résultats ainsi que les modes ou formes de participation mis en œuvre.

Un premier groupe d'études (PATH) s'intéresse à étudier les choix et motivations des entreprises à vouloir répondre aux sollicitations du normalisateur eu égard des conséquences économiques du projet en discussion. Elles s'inscrivent dans la continuité des travaux de Watts et Zimmerman (1978, 1986). Ainsi, pour les grandes entreprises, l'exposition de celles-ci au contexte réglementaire et politique, l'impact potentiel sur les résultats, les effets prévisionnels sur les états financiers sont autant d'éléments qui démontrent la sensibilité de l'entreprise à ce type de projet et a une contribution potentielle (Ettredge *et al.* 2002, Saemann 1995, Ndubizu *et al.* 1993, Francis 1987, King et O'Keefe 1986, Dhaliwal 1982, Kelly 1985, Kelly 1982).

Cependant, nous savons d'une part que l'activité de standardisation n'est pas seulement technique par nature (Chee Chiu Kwok et Sharp 2005) mais revêt un caractère politique

(Pelger 2016, Botzem et Quack 2006, Durocher *et al.* 2004, Chantiri 2000, Sutton 1984). D'autre part, le standard validé intègre des choix parmi les opinions d'individus et de groupes ayant des intérêts conflictuels (Chee Chiu Kwok et Sharp 2005). Un second groupe d'études (ETDG) associe à une perspective économique la dimension politique des activités de standardisation. Pour Sutton (1984), les normes comptables (règlements) limitent le choix des méthodes comptables ou imposent de nouvelles obligations que les entreprises n'auraient pas choisies volontairement. Ainsi, l'auteur (1984) emprunte le cadre d'Anthony Downs (1957) sur la théorie économique de la démocratie. Il postule que l'acte de voter est économiquement coûteux et ne rapporte que peu de choses. Les résultats de l'étude soutiennent que l'engagement de l'entreprise est lié à la perception du dirigeant de pouvoir influencer le résultat et que les bénéfices attendus sont supérieurs aux coûts engagés.

Les pratiques peuvent conduire à un travail de coalition et de groupe d'influence (CIG). Il s'agit de la troisième catégorie identifiée par Durocher *et al.* (2007). Les études s'inscrivent dans la continuité des allégations du rapport Metcalf où l'indépendance et l'objectivité du normalisateur (à l'époque le FASB) étaient remises en cause. Plus particulièrement, il souligne sa domination par l'Institut américain des experts-comptables (AICPA) et les plus grands cabinets comptables qui eux-mêmes étaient respectivement dominés par leurs clients (Haring 1979). Les études sur les possibles coalitions entre les grands cabinets comptables et leurs clients (McKee *et al.* 1991, Puro 1984) donneront des résultats mitigés (Durocher *et al.* 2007). Nous savons également que l'entreprise peut utiliser d'autres méthodes indirectes afin de faire passer son point de vue en influençant une tierce partie qui est en contact avec le normalisateur (Jorissen *et al.* 2012). Cette démarche appliquée aux organismes professionnels comptables, EFRAG, semble assimilable aux comités miroirs des processus de standardisation internationaux de type ISO.

La littérature sur les pratiques de participation montre que les entreprises peuvent utiliser un large éventail de méthodes au cours des différentes étapes du processus d'établissement des standards (Orens *et al.* 2011, Sutton 1984) et qu'une activité informelle se poursuit parallèlement au processus plus formel (Hodges et Mellett 2005). Dans cette perspective, les pratiques associées à la participation semblent être conditionnées aux possibilités et aux libertés accordées par le cadre proposé par le normalisateur. Elles peuvent être formelles (lettres de commentaires, intégrer un groupe de travail) ou informelle, à l'image d'interventions téléphoniques ou de conversations privées avec les membres de l'organe de standardisation (Jorissen *et al.* 2012, Hodges et Mellett 2005). Les possibilités offertes ou le

degré de consensus entre les acteurs (Lindahl 1987) peuvent favoriser certains acteurs à être des « free riders », c'est à dire d'exercer des pressions individuelles dans certains cas ou de profiter d'approche collective dans d'autres cas (Lindahl 1987). Ces résultats rejoignent la temporalité du lobbying décrite par Sutton (1984) où la participation ne se résume pas à « *un jour du lobbying* » (Sutton 1984) dans le sens où les acteurs peuvent réajuster leur position durant leur participation. L'auteur met en avant l'intérêt de participer aux premiers stades du processus afin d'augmenter la probabilité d'influencer le résultat alors que l'étude de Georgiou et Roberts (2004) montre que les entreprises ne semblent pas considérer de différence sur l'efficacité en réalisant « *un lobbying* » tardif. Cependant, il peut être inscrit comme une « *tradition* » (historique dans l'entreprise) (Georgiou et Roberts 2004). Les travaux d'Elbannan et McKinley (2006) sur l'étude de la résistance menée face aux standards proposés par le FASB nous informent de l'importance de prendre en compte trois niveaux d'analyse : le standard, l'entreprise et l'industrie de l'entreprise. Cette étude nous éclaire sur l'importance d'intégrer l'influence de l'industrie (profession, association) de l'entreprise. En effet, le pouvoir de l'industrie peut limiter l'intervention des acteurs de son périmètre mais peut offrir l'opportunité de générer des coalitions collectives afin de capturer le processus de standardisation, à l'image des industries des secteurs extractives (Cortese et Irvine 2010, Cortese *et al.* 2010).

Ainsi, de cette littérature, nous en présentons les limites suivantes. Les lettres de commentaires sont les supports privilégiés et sont la forme de participation la plus observable. Elles constituent la principale ressource pour la recherche antérieure sur la participation (Tutticci *et al.* 1994). Cependant l'analyse de la participation par l'intermédiaire des lettres de commentaires pose question :

- Les lettres de commentaires ne prennent pas en compte les influences qui ne sont pas publiquement révélées (Hodges et Mellett 2002) et les parties intéressées tout au long du processus (Hodges et Mellett 2005). Cette absence de prise en compte des influences invisibles montrent qu'elles ne fournissent qu'une explication partielle des raisons pour lesquelles un standard comptable finalisé peut différer du projet de l'exposé-sondage (Hodges et Mellett 2005).
- Les lettres de commentaires peuvent être détournées de leur objectif principal afin de renforcer l'avis du normalisateur (Erb et Pelger 2015, Pelger 2016).
- Le travail conduit par les acteurs en interne et le lien avec la participation au processus de standardisation semblent absents dans les recherches antérieures malgré

l'importance que revêt l'appréciation des coûts (le temps consacré, les efforts, la productivité perdue...) identifiés dans les études mobilisant le modèle du choix rationnel de Sutton (1984) sur les décisions de s'engager.

- La standardisation de l'information extra-financière a récemment été étudiée par Reuter et Messner (2015). Les auteurs ont associé la littérature sur la participation à la standardisation de la comptabilité (divulgence de l'information financière) et celle de la standardisation de la comptabilité environnementale (divulgence de l'information extra-financière). Par la mobilisation du modèle de Sutton (1984), Reuter et Messner (2015) ont étudié le comportement de lobbying de différents acteurs dans le cadre du projet d'Integrated Reporting <IR> porté par le normalisateur IIRC. Leur étude confirme la littérature existante sur le fait que principalement les grandes entreprises ont participé au processus de consultation publique du document de travail de l'IIRC (Reuter et Messner 2015). Ils mentionnent une certaine convergence et homogénéité dans les réponses des participants. Une des raisons évoquées est qu'il serait difficile de s'opposer ouvertement à une proposition qui suggère, d'accorder une attention accrue aux défis « *environnementaux et sociaux* » importants. Ainsi, l'intégration de la dimension environnementale dans les études sur la standardisation de la comptabilité semble être un nouvel objet d'attention pour la recherche.

Dans ce contexte, nous faisons le choix de privilégier un déplacement en coulisse (entreprise) afin d'étudier les pratiques du point de vue d'un acteur à la participation de la standardisation de la CEDP et d'explorer les potentielles relations avec son organisation interne.

## **2. Méthodologie**

Notre recherche vise à explorer et à comprendre la participation d'une entreprise à un processus d'élaboration de standards de comptabilité environnementale des produits. En particulier, nous cherchons à éclairer la manière dont la participation à un processus de standardisation est influencée par le travail conduit en interne dans une entreprise et réciproquement comment, lors de sa participation, le processus de standardisation est amené à influencer le fonctionnement de l'entreprise. Notre étude porte sur l'étude d'un cas unique de la participation d'une entreprise européenne de dimension internationale aux travaux de standardisation de la CEDP en France puis en Europe durant huit années (Siggelkow 2007).

L'analyse des données recueillies se réfèrent aux fondements épistémologiques et méthodologiques de la théorie enracinée de Charmaz (Charmaz 2006, Glaser et Strauss 1967). Ce cadre d'analyse vise à l'émergence de la théorie à partir de données, plutôt qu'à explorer les données pour confirmer la théorie existante qui ne donne pas entière satisfaction (Kirk et van Staden 2001) dans le champ de la comptabilité. Son point de vue holistique nous permet de développer une compréhension sur la base d'observations détaillées de phénomènes sociaux complexes (Parker et Roffey 1997). La théorie enracinée nous est particulièrement utile pour l'étude de ce phénomène dans des circonstances complexes où il est nécessaire d'aller en coulisse (Kirk et van Staden 2001).

## **2.1. Contexte de la recherche**

Les travaux de standardisation s'inscrivent dans le prolongement des initiatives mondiales en matière de standards de responsabilisation (Boström et Hallström 2013) qui peuvent être définis comme des « *règles, procédures et méthodes prédéfinies, volontaires, pour évaluer, mesurer, auditer et / ou communiquer systématiquement le comportement social et environnemental et / ou la performance des entreprises* » (Gilbert et al. 2011).

Nous nous concentrons sur le projet « *empreinte environnementale des produits de grande consommation* ». Ce projet utilise la comptabilité environnementale et considère l'impact environnemental (du produit) sur l'ensemble de son cycle de vie, c'est à dire « *de l'extraction des matières premières, l'impact des cultures et du bétail sur les produits alimentaires, la transformation, la distribution et la logistique, l'utilisation du consommateur* » (Cros et Poivet 2012). Il a pour finalité d'orienter les marchés vers des produits plus respectueux de l'environnement par la divulgation d'informations environnementales aux consommateurs et par l'incitation des producteurs de biens (ou services) à améliorer les performances environnementales de leurs propres produits.

Ce projet a été expérimenté en France (dès 2008) à la suite du Grenelle Environnement et en Europe (dès 2013) par la mise en œuvre de processus de standardisation multi-parties prenantes dont les objectifs ont été d'établir des standards communs de comptabilisation et de divulgation des impacts environnementaux des produits de grande consommation, par secteur d'activité. L'information sur l'impact environnemental du produit a été traduite par plusieurs indicateurs différents (CO2 et autres aspects tels que l'eau, l'énergie, les ressources naturelles).

A l'échelle française, les travaux ont été portés par l'ADEME/AFNOR (plateforme). Ils ont été animés par l'agence de l'environnement et de la maîtrise de l'énergie (ADEME). L'AFNOR (organisme de normalisation national) est intervenu en qualité de support. Deux groupes de travail transverses avaient pour objectifs de développer un référentiel « *Chapeau, référencé BPX-323-0* » pour la comptabilisation des impacts et un référentiel « *format d'affichage* » pour envisager les futurs supports de divulgation. Le BPX-323-0 vise à apporter la méthodologie applicable à l'ensemble des produits. Des groupes de travail sectoriels ont été animés par des représentants de l'industrie et de manière volontaire (co-animés par l'ADEME). Ils avaient pour objectif de décliner la méthodologie générale applicable à leurs catégories de produit. Des projets pilotes sont venus nourrir les travaux. Enfin, une expérimentation nationale d'un an (2011), initiée par le ministère de l'environnement est venue compléter le dispositif par la participation de 168 organisations volontaires. Elle visait à tester grandeur nature l'applicabilité de certains projets en cours.

A l'échelle européenne, une phase pilote a été menée de 2013 à 2017. Elle avait également pour objectifs d'élaborer un standard « *chapeau* », des règles sectorielles, de tester les méthodes de vérification et de communication auprès des parties prenantes de l'entreprise (consommateurs, fournisseurs...). Vingt-six pilotes ont été créés (les Secrétariats techniques) et ont été conduits par des représentants de l'industrie sur la base du volontariat.

## **2.2. Collecte des données**

Notre étude s'est appuyée sur trois sources de données : archives, entretiens et observation non participante. La collecte a couvert la période 2000-2017. Jusqu'à 2008, nous avons contextualisé la participation dans sa relation avec la construction de la démarche RSE. La seconde période nous a permis de décrire en profondeur la participation de l'entreprise aux travaux de standardisation et son lien avec la démarche RSE.

Nous avons conduit une observation non-participante au sein de l'entreprise sur la période 2015/2017. Huit périodes de présence ont été programmées à raison d'une à plusieurs journées. La planification était en lien avec des échéances de l'agenda normatif qui génère tantôt des périodes de sommeil et tantôt des périodes de suractivité (appel à commentaires, réalisation d'analyse de cycle de vie, test...). D'autres événements associés au contexte de l'étude ont été privilégiés (réalisation d'agrégation pour le rapport extra financier, réunion en interprofession planifiée...). Ainsi, nous avons privilégié la collaboration avec les techniciens

(Barley 2016) afin d'être au plus près des pratiques. Cette perspective nous a offert la possibilité d'accéder à la boîte noire des processus de standardisation (difficilement accessible) et à la stratégie de l'entreprise pour mieux en comprendre les mécanismes.

Nous avons privilégié des entretiens en profondeur en face à face auprès du responsable en charge du projet empreinte environnementale. Il a développé la comptabilité environnementale de l'entreprise, assure la représentation de celle-ci dans les instances extérieures et a pour mandat de la représenter au projet de standardisation de la CEDP. Ces entretiens nous ont permis l'exploration approfondie du sujet à l'étude et d'une expérience particulière tout en bénéficiant de la maîtrise du processus global de collecte de données nécessaire au développement d'une théorie émergente (Charmaz 2006). Durant les entretiens, notre objectif a été de laisser un maximum de temps de parole au participant. Ainsi, il a pu exprimer son point de vue et le compléter par certaines anecdotes. Il a pu partager des expériences en apportant du sens aux différentes actions développées. La mission du chercheur était d'écouter, d'observer et d'encourager le participant à répondre ou lui faire part de son (im)compréhension (Charmaz 2006).

Nous avons conduit vingt-quatre entretiens (Tableau 10). Quarante-cinq heures d'enregistrement ont été collectées et enregistrées avec l'accord du participant. Les données ont été complétées par la tenue d'un journal de bord : prise de notes sur des faits marquants, incertitudes, identification de liaisons avec les premiers résultats d'analyse ou par la capture d'éléments émotionnels tels que la surprise, l'inquiétude, la joie, l'interrogation, le stress, la fatigue ou la lassitude. L'accès à des données internes nous a permis de collecter plus de 3 000 pages incluant des comptes rendus, notes, présentations, rapports, études et analyses ou justification de prises de décision.

| <b>Période</b> | <b>Interlocuteurs</b>                           | <b>N° REC</b> | <b>Durée</b> |
|----------------|---|---------------|--------------|
| Juin-15        | Chargé du projet Affichage environnemental /PEF | REC1          | 1h 34mn      |
| Juil-15        | Chargé du projet Affichage environnemental /PEF | REC2          | 1h 18mn      |
| Juil-15        | Chargé du projet Affichage environnemental /PEF | REC3          | 3h 16mn      |
| Sept-15        | Chargé du projet Affichage environnemental /PEF | REC4          | 3h 54mn      |
| Sept-15        | Chargé du projet Affichage environnemental /PEF | REC5          | 2h 35 mn     |
| Nov-15         | Chargé du projet Affichage environnemental /PEF | REC6          | 1h 3mn       |
| Nov-15         | Chargé du projet Affichage environnemental /PEF | REC7          | 1h 11mn      |
| Nov-15         | Chargé du projet Affichage environnemental /PEF | REC8          | 1h 32mn      |
| Janv-16        | Chargé du projet Affichage environnemental /PEF | REC9          | 1h 20mn      |
| Janv-16        | Chargé du projet Affichage environnemental /PEF | REC10         | 2h 38mn      |
| Janv-16        | Chargé du projet Affichage environnemental /PEF | REC11         | 3h 23mn      |
| Janv-16        | Chargé du projet Affichage environnemental /PEF | REC12         | 40 mn        |
| Févr-16        | Chargé du projet Affichage environnemental /PEF | REC13         | 1h 20mn      |
| Mars-16        | Chargé du projet Affichage environnemental /PEF | REC14         | 59 mn        |
| Mars-16        | Direction Achat                                 | REC15         | 50 mn        |
| Avr-16         | Chargé du projet Affichage environnemental /PEF | REC16         | 3h 15mn      |
| Avr-16         | Chargé du projet Affichage environnemental /PEF | REC17         | 2h 07mn      |
| Avr-16         | Chargé du projet Affichage environnemental /PEF | REC18         | 1h 56mn      |
| Avr-16         | Chargé du projet Affichage environnemental /PEF | REC19         | 2h 43mn      |
| Avr-16         | Chargé du projet Affichage environnemental /PEF | REC20         | 1h 40mn      |
| Avr-16         | Chargé du projet Affichage environnemental /PEF | REC 21        | 2h 33mn      |
| Juin-16        | Chargé du projet Affichage environnemental /PEF | REC22         | 50 mn        |
| Mai 17         | Chargé du projet Affichage environnemental /PEF | REC23         | 1h 23 mn     |
| Mai 17         | Chargé du projet Affichage environnemental /PEF | REC24         | 1h 47 mn     |

*Tableau 10 : Liste des entretiens conduits*

### **2.3. Analyse des données**

Notre analyse des données a suivi les recommandations de l'approche de la théorie enracinée de Charmaz (2006). Elle a suivi un processus dynamique et itératif avec des phases concomitantes de codages initial et ciblé (Annexe 05). Les données collectées ont été retranscrites au fur et à mesure de la collecte. Les éléments de compréhension nouveaux ont permis d'enrichir et de diriger les entrevues suivantes, d'identifier les observations ou la collecte de documents à prévoir. Nous avons organisé nos données et mené notre analyse avec l'outil de codage Atlas Ti.

Afin d'établir des distinctions analytiques, des comparaisons en continu à chaque niveau de travail analytique ont été réalisées afin de générer des codes (Charmaz 2006, Glaser et Strauss 1967). Les données ont été comparées entre elles afin d'identifier des différences ou des similitudes puis au fur et à mesure de l'analyse ont été comparées avec des lieux, des événements, des incidents ... et les codes existants. Cette démarche nous a permis d'affiner notre analyse. En parallèle de notre analyse, une reconstruction chronologique des événements a été réalisée sous Excel. Elle nous a permis de contextualiser et d'identifier le processus de progression de la participation de l'entreprise et la prise en compte d'éventuelles interactions entre l'entreprise et son environnement extérieur.

Lors de la phase de codage initial, nous avons retenu la phrase comme unité d'analyse. Cette unité est particulièrement bien adaptée pour des données détaillées en provenance d'entretiens (ou d'ethnographie) sur des problèmes empiriques fondamentaux ou des processus (Charmaz 2006). Chaque ligne a été dénommée pour définir des codes provisoires dont certains ont été réajustés et reformulés compte tenu de leurs capacités à regrouper ou capturer une action ou une signification. Dans une seconde phase, nous avons mené un codage ciblé. Nous avons identifié les codes initiaux récurrents ou significatifs. Ils nous ont permis de trier, de synthétiser, d'intégrer et d'organiser de grandes quantités de données (Charmaz 2006). En comparant les données aux données et les données aux codes, nous avons les avons affinés et avons identifié et développé des catégories sur la base de notre codage ciblé (exemple : rechercher l'exemplarité, besoin de comparabilité interne...). Enfin, nous avons réalisé un codage théorique par la mise en évidence de relations possibles entre les catégories que nous avons développées précédemment. La saturation théorique de nos catégories s'est manifestée lors de la dernière entrevue (REC\_24) (Charmaz 2006). Durant le processus d'analyse, des notes ont été prises afin de garder l'historique du processus analytique du chercheur et permettre de mieux affiner les données.

Nous avons triangulé les données d'entrevues avec des archives ou des documents publics publiés sur le site internet de l'entreprise (rapport activité ou de développement durable). La conduite d'entretiens intensifs nous a également permis de vérifier l'exactitude des données, par la réaffirmation de certains points (Charmaz 2006) ou la redondance du discours. Un entretien a été mené avec un des acteurs clés du réseau RSE qui ne participaient pas directement aux processus mais pouvaient être cooptés compte tenu de son expertise et de sa connaissance de la partie amont de la filière (REC\_15). Enfin, afin de garantir la fidélité et la vérifiabilité de cette étude, les résultats d'analyses ont été soumis au responsable en charge du

projet empreinte environnementale (REC\_24) (Joannides et Berland 2008). Une restitution en interne est également envisagée courant 2018 (A planifier).

### **3. Résultats**

Nos résultats mettent en évidence que la participation de l'entreprise à la standardisation est liée à sa vision du développement durable. Nous montrons comment la proactivité, la comparabilité et la responsabilité élargie ont émergé au fil du temps et sont devenues les trois principes directeurs qui ont guidé l'action pour l'amélioration de ses performances environnementales en interne et ont influencé sa participation au processus de standardisation. Nous établissons le caractère dynamique et récursif de la participation entre l'entreprise et les différentes arènes d'échanges rattachées au processus de standardisation. Nous décrivons la manière dont l'entreprise s'est préparée pour participer (en interne), les actions conduites durant sa participation (externe) et les principaux résultats (internes et externes) afin de satisfaire un besoin de compréhension sur le thème de la comptabilité environnementale et sa volonté de pouvoir exprimer son point de vue au regard de ses premières expériences (bras de levier limités, biais méthodologiques...). L'entreprise a participé directement au processus de standardisation et a milité pour la création d'une démarche collective au sein de sa filière où elle a joué le rôle d'acteur engagé.

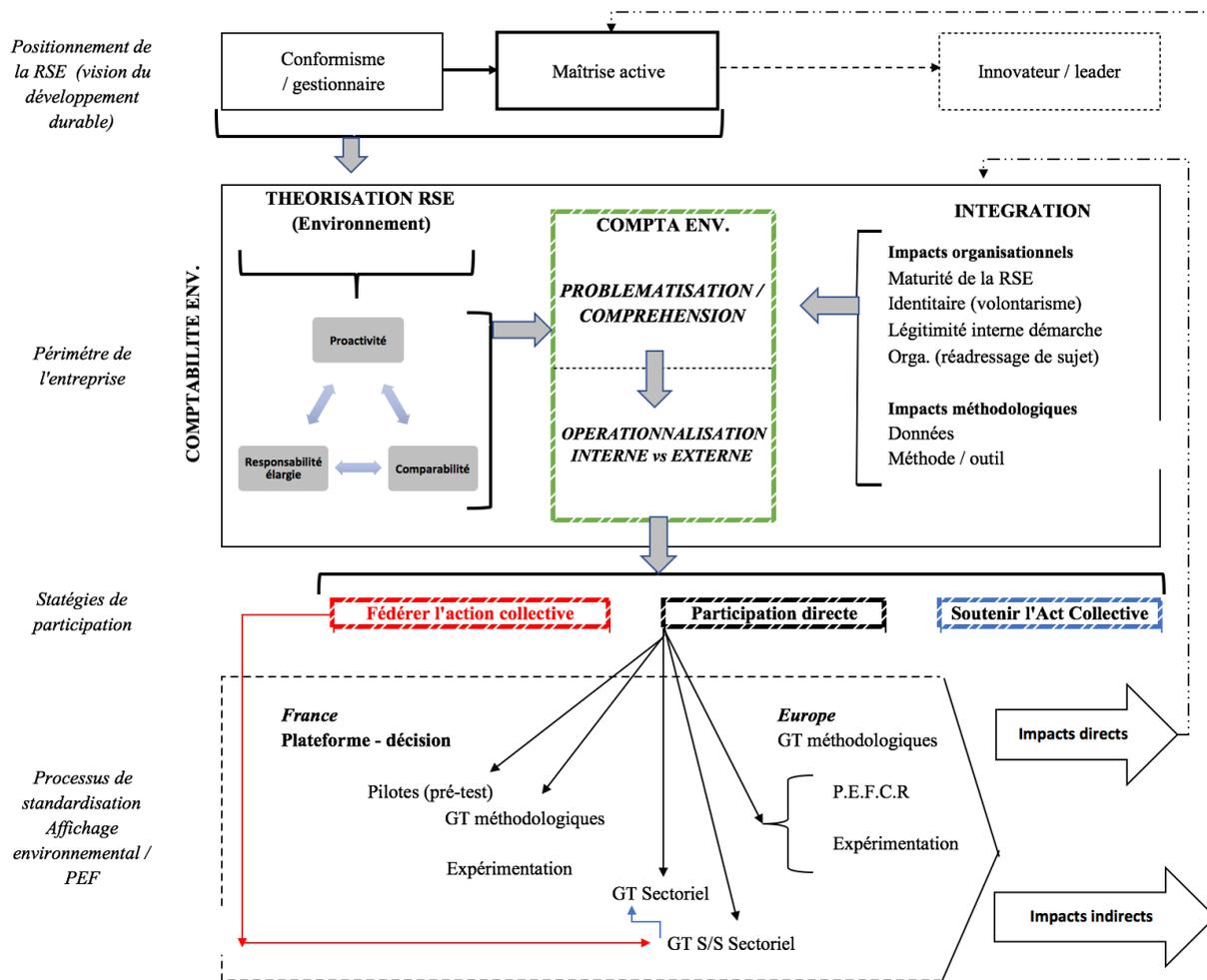


Figure 06 : le cycle de la participation

### 3.1. Fondement et émergence des trois principes directeurs de la participation

En 2000, l'entreprise a souhaité travailler différemment la prise en compte des problématiques environnementales sans volonté de mettre en place une démarche structurée. L'objectif était pour elle d'aller au-delà du modèle de gestion en place, c'est à dire de gérer l'environnement « en bon père de famille » (REC\_04). Il s'agissait d'y impulser une nouvelle dynamique par l'association d'un management de l'environnement et d'une comptabilité environnementale qui ont été mis en place progressivement sur la base de retours d'expériences. En 2004, l'entreprise a lancé une réflexion autour du développement durable qui a débouché sur une démarche de Responsabilité Sociétale d'Entreprise (RSE) structurée et déployée à partir de 2007/2008. Durant cette période, elle a testé, analysé et adopté partiellement ou totalement des standards ou créé ses propres méthodologies internes afin d'améliorer ses performances

environnementales. En particulier, elle a donné du sens à son action autour d'un premier principe (Tableau 11), la proactivité pour l'amélioration de ses performances environnementales. La proactivité s'est matérialisée très tôt par la mise en évidence de bénéfices tels que la possibilité de choisir des solutions plus globales, de disposer de marge de manœuvre pour la planification, de maîtriser les investissements verts, d'améliorer le capital symbolique auprès des salariés et des territoires où l'entreprise opère. Cette proactivité a conduit l'entreprise à s'intéresser et à s'inscrire de plus en plus dans la définition des futures règles qui s'appliqueront à elle.

*« Parce que quand on anticipe, on prend le temps de rechercher la meilleure solution, qu'il y ait une solution plus globale, qui nous permet de nous mettre en conformité mais qui nous permet aussi d'améliorer un certain nombre de choses ». (REC\_20) ; « Après dans les débats que l'on peut avoir en interprofession, les interventions que l'on peut avoir dans les débats avec la commission européenne, dans les débats avec le ministère de l'environnement, on est sur des choses qui sont claires. Il y a une ligne directrice qui est clairement définie, on est proactif. On s'est rendu compte que de freiner, c'était contre-productif [...] il y a cette ligne directrice de proactivité qui est clairement définie parce que c'est toujours mieux, c'est toujours plus facile de dialoguer et de construire que d'essayer de bloquer [...]. Ça ne sert à rien de lutter sur quelque chose qui est normal par contre ça peut être utile de discuter de la façon, du comment. On ne discute pas sur le faire, OK il faut faire on fait mais, on fait comment, on débat » (REC\_20)*

Le second principe est la comparabilité (Tableau 11). Il est apparu rapidement comme un outil de pilotage stratégique de la performance environnementale et a influencé fortement la sensibilité de l'entreprise pour la standardisation. En interne, par son association au processus d'amélioration continue (comparaison entre sites, identification et diffusion de bonnes pratiques, outil de reporting...) et en externe, par une comparaison avec d'autres acteurs majeurs de différents marchés (passage du positionnement de gestionnaire à maîtrise active Figure 06)

*« Voilà, on a un intérêt très poussé à pouvoir profiter de benchmark donc tout ce qui est normalisé nous est bien utile. Le benchmark n'est utile que quand on parle des mêmes choses sinon, on ne se comprend pas ou on croit se comprendre et à l'arrivée on est surpris » (REC\_01) ; « [...] donc le fait de voir les choses se standardiser nous est très utile parce que ça permet de se benchmarker à l'externe » (REC\_01) ; « benchmarker avec l'externe, s'est d'abord pour vérifier que l'on ne déconne pas, qu'on est dans la bonne direction » (REC\_01) ; « il n'y a pas de benchmark possible si on a des modes de comptabilité qui sont différents » (REC\_02)*

Cette première phase a permis l'acquisition d'un certain niveau de maturité pour la gestion des problématiques environnementales et d'identifier les lieux et les marges de manœuvre compte tenu de la position sociale de l'entreprise dans le champ, vis à vis de la profession et

de sa filière de référence où elle a la particularité de devoir s'adresser à de nombreux fournisseurs. En 2007/2008, l'entreprise a émis la volonté de structurer davantage son engagement en matière de RSE. En particulier, elle a redéfini sa responsabilité environnementale comme étant « élargie » (Tableau 11). C'est à dire d'inviter les parties prenantes avec qui elle est en relation dans la chaîne de valeur à faire l'effort de s'intéresser, de se mettre en mouvement et de progresser sur le périmètre pour lequel l'entreprise n'est pas décisionnaire. L'empreinte environnementale est devenue une priorité de la démarche RSE de l'entreprise (un des piliers).

*« La responsabilité élargie ne veut pas dire que l'on fait tout mais ça veut dire que l'on s'intéresse à tout le sujet, enfin à tout le cycle de vie du produit et on veille avec nos partenaires que les choses se fassent. » (REC\_19) ; « [...] et donc quand on a dit on a une responsabilité, on s'est dit euh oui, on a une responsabilité sur l'ensemble du cycle de vie de notre produit et on a décidé d'assumer nos responsabilités et comment le faire après, c'était la question. On est arrivé à dire ben oui dans mon métier il y a des choses que l'on ne va pas savoir-faire, mais oui, mais on est quand même responsable. Ok, donc, si on ne peut pas faire tout seul, il faut faire avec les autres. Notre responsabilité, c'est de mettre les autres en mouvement. Et c'est comme cela que l'on a démarré » (REC\_01)*

Durant cette période, elle a multiplié les comptabilités environnementales (gaz à effets de serres...) et a commencé à écouter plus attentivement son environnement extérieur. Elle a intégré la norme ISO 14040 sur l'évaluation du cycle de vie (ACV) comme principal outil grâce auquel elle pourrait développer sa compréhension de la CEDP et redéfinir ses impacts environnementaux dans une dimension beaucoup plus large et en accord avec sa démarche RSE.

*« Aujourd'hui on ne peut pas imaginer afficher une démarche RSE, avoir une démarche RSE reconnue si on ne gère pas tout ce qu'il y a autour du cycle de vie du produit, si on ne mobilise pas tous les acteurs, nos fournisseurs, nos clients, etc.. » (REC\_10)*

C'est au cours de cette période qu'elle a développé les gènes de ce qui sera un rôle « actif » dans la construction des futurs standards de CEDP inscrite à l'agenda normatif dès 2007 en France puis 2013 à l'échelle européenne. L'entreprise s'est intéressée au sujet de « l'empreinte environnementale » en débat dans le cadre du Grenelle Environnement et qui lui semblait corroboré avec sa vision de la prise en compte de la dimension environnementale dans sa démarche RSE.

« On était déjà dans nos discussions et dans nos débats très investis dans tout ce qui était approche développement durable [interne]. Donc, on suivait ces débats avec un intérêt, à la fois un intérêt et puis une attitude bienveillante, on avait envie de contribuer. Et donc, l'information environnementale et ce qu'il y avait derrière, nous obligeaient à progresser, etc., pour réduire nos impacts sur l'ensemble du cycle de vie du produit, ça nous paraissait quelque chose de pertinent et donc on s'est intéressé au sujet. » (REC\_02)

| <b>Principes du développement durable (DD)</b>                  | <b>Proactivité</b>   | <b>Comparabilité</b>   | <b>Responsabilité Elargie</b>   |
|---|--|--|---|
| <b>Vision du DD dans le Management Environnemental</b>          | S'intéresser à la CEDP en interne<br><br>Avoir un rôle actif dans la Société   | Management gestionnaire : Fondement de l'opérationnalisation de la comptabilité environnementale (standardisation interne et mesure) | Périmètre de la comptabilité (s'intéresser au sujet environnement sur le périmètre d'impact du produit)   |
| <b>Objectifs poursuivis</b>                                     | Participer à l'amélioration continue / être au service du management environnemental<br><br>Planifier des solutions globales au-delà de la recherche de conformité | Politique environnementale basée sur l'amélioration durable des impacts<br><br>Se rassurer (incertitude)                             | Améliorer les performances environnementales des produits en y associant les Parties Prenantes<br><br>Veiller à l'image de l'entreprise (et de l'impact de la filière/profession) |
| <b>Implémentation de l'ISO 14040 et identification d'écarts</b> | <b>Un projet de CEDP qui s'appuie sur cette norme</b>  | Biais méthodologiques (trop d'options)<br><br>Manque de robustesse des données "comptables"  | Dynamisme faible de la profession / filière<br><br>Risque d'image non maîtrisable (les causes émanent du périmètre élargie)   |
| <b>Objectifs poursuivis lors de la participation</b>            | Comprendre<br><br>Faire partager sa vision du DD   | Obtenir des méthodes – des outils – des données robustes   | Identifier les lieux qui permettent la mise en mouvement  |

Tableau 11 : Synthèse des principes directeurs de l'engagement

### 3.2. Travail interne de participation : compréhension

Nos résultats montrent qu'un ensemble de travaux de compréhension, préliminaires à son intervention ultérieure a été engagé par l'entreprise en interne. Ils se sont appuyés sur l'implémentation de la norme ISO 14040 en vue d'opérationnaliser la démarche RSE et par la

conduite d'une démarche de veille au sein des interprofessions et du processus de standardisation.

*« Ben déjà, les débats, les retours se faisaient au sein d'une commission dans laquelle j'étais acteur. Donc, ça arrive tout de suite. Il y avait deux choses, les échanges au sein des commissions, et après, il y avait tous les échanges d'information, compte rendu de réunion au Ministère de l'environnement ou à l'ADEME, etc..., échanges d'information, j'étais dans la liste de diffusion des mails, etc... ça permettait d'avoir de l'information. » (REC\_03).*

Ces deux démarches ont été concomitantes et se sont inscrites sur une période d'environ deux ans. L'entreprise a fait le choix de réaliser par anticipation les ACV qu'elle avait planifiée dans le cadre de la structuration de sa démarche RSE en réponse à la peur générée par l'incertitude du sujet, dès 2008. Elle a voulu passer de la « théorie à la pratique ».

*« Pour l'information environnementale, concrètement, la première fois qu'on en a entendu parlé, ça nous a fait peur. » (REC\_10); « On a commencé à s'imaginer que ça aller se faire sur la base d'une analyse de cycle de vie » ; « on a accéléré celles [ACV] que l'on avait projeté de faire » “on s'est beaucoup investi. » (REC\_10); « [...] que l'on a commencé en 2008 et terminé en 2009, et par rapport à et conformément à la norme 14040. » (REC\_02)*

Ces réalisations ont conduit à un travail d'analyse et de décryptage de la norme en diversifiant volontairement les scénarios afin de multiplier les sources d'apprentissage. Elle a choisi de simuler différents modèles en relation avec son activité industrielle (différents sites de production, contexte de production et commercialisation – nationale Vs internationale, différentes familles de produit...). Le travail d'implémentation a nécessité de faire appel à des compétences extérieures obtenues auprès de cabinets de conseil spécialisés en ACV.

La primeur du sujet pour certains cabinets et la volonté d'apprendre de l'entreprise, les ont conduits à s'engager à « livre ouvert » lors de la réalisation des missions. L'entreprise a voulu être un acteur engagé, actif et participatif dans les missions. L'entreprise s'est inscrite progressivement dans une démarche de captation et de capitalisation de savoir sur la CEDP. Elle en a obtenu une compréhension intellectuelle et pratique à la fois sur la signification des impacts environnementaux, sur la pertinence de la divulgation extra-financière et sur l'utilisation de la méthodologie ISO 14040 (c'est à dire la manière dont les résultats ont été construits - décorticage des données et du processus méthodologique de l'ISO 14040, choix dans les options, disponibilité et robustesse des données primaires ou secondaires...).

*« [...] donc j'ai beaucoup appris avec les uns, puis les autres surtout, la deuxième partie c'était un plus gros cabinet mais je pense que notre façon de faire, notre façon d'aborder le projet, on n'était pas des clients habituels [...] ils m'ont dit, ils ont travaillé différemment avec nous, donc très ouvert, très transparent sur les choses, on ne leur a pas donné des données et puis derrière ils sont venus nous apporter des résultats mais on a travaillé sur les modèles pour bien voir ce que chaque modèle allait impliquer, chaque choix allait impliquer enfin il y a eu un gros travail là-dessus qui m'a beaucoup servi aussi pour la suite avec l'interprofession. » (REC\_05)*

Lors de cette phase d'études approfondies de l'impact environnemental pour ses produits sur l'ensemble du cycle de vie, l'entreprise a commencé à identifier des domaines qui ne correspondaient pas aux principes qu'elle s'était fixée, en particulier les problématiques de comparabilité (en cas de divulgation) et de responsabilité élargie vis à vis de certains acteurs de la chaîne de valeur qui pourraient porter préjudice à son image ou à celle de la filière en cas d'une éventuelle attitude laxiste.

*« [...], de tester, de faire nos ACV pour savoir un peu, où on était, qu'est-ce que c'était vraiment, on avait une idée de qu'est-ce qu'une ACV mais on en avait plutôt une idée théorique, en pratique, on a découvert plein de problèmes et notamment, le fait qu'il existait plein d'options possibles en allocation [...] et ça nous a quand même bien interpellé. » (REC\_02) ; « On a découvert. On était un peu dans l'expectative, on a découvert plein de choses en faisant ces travaux en interne » (REC\_10)*

Par l'utilisation de l'ISO 14040 et un travail de modélisation en interne, l'entreprise a identifié de potentiels biais méthodologiques compte tenu des choix laissés à l'initiative de ses utilisateurs.

*« Avec le deuxième cabinet, on a pris quand il y a eu à choisir, à prendre des options par rapport à des options possibles quand on suit la norme ISO 14 040, quand on en est arrivé là, au départ, j'ai pris les mêmes options que celles que j'avais prises avec le premier cabinet. Et là on s'est rendu compte qu'il y avait un problème [...]. » (REC\_05)*

L'entreprise a identifié que les performances environnementales du produit devaient être améliorées mais qu'une partie des bras de levier envisageables ne relevés pas de sa maîtrise et n'étaient pas en phase avec sa définition de la responsabilité élargie.

*« Je me suis amusé à faire le même exercice [simulations] sur l'ensemble de nos produits en approximations rapides, et on a vu en gros qu'à chaque fois qu'on faisait cet exercice, ont changé les choses de la même façon donc on a commencé à comprendre des choses. » (REC\_05) ; « Je suis allé plus loin, j'ai simulé tous les modèles d'allocation possibles donc j'ai rajouté [...] et à partir de ces modèles d'allocations j'ai réussi vraiment à faire le grand écart du simple au double et là on sait dit : "Attention ", il y a vraiment quelque chose. » (REC\_05)*

Le premier travail préliminaire a également permis de mettre en lumière les lieux d'expression qui lui permettraient de partager son point de vue à la fois dans le processus de standardisation dans lequel elle s'y est engagée individuellement et par sa volonté de mobiliser une approche collective au sein de son industrie. Cette dernière stratégie avait pour objectif de créer un groupe de travail rattaché au processus de standardisation en France.

### **3.3. Travail d'engagement pour améliorer sa compréhension et faire entendre sa voix**

Nos résultats montrent que la participation en direct aux débats a été le moyen privilégié par l'entreprise pour faire entendre sa voix (dès 2008 en veille puis progressivement comme un acteur engagé au fil de sa compréhension interne du sujet). Elle a commenté les différentes versions de standards soumis à commentaire et a mené différentes expérimentations proposées par le normalisateur. Ses deux principaux objectifs ont été d'améliorer sa compréhension sur le sujet et de pouvoir faire entendre sa voix.

#### **3.3.1. Travail d'engagement pour améliorer sa compréhension**

*Stratégie de participation aux débats :* Son engagement dans le dialogue lui a permis de nourrir et d'affiner sa compréhension de la CEDP au fil de l'évolution de son élaboration sur les scènes française et européenne. Sa présence lui a permis de se comparer avec les visions des autres acteurs en présence et de se prémunir de biais de compréhension personnelle.

*« Oui, premier intérêt, c'est de comprendre parce que dans ce genre d'instance, on a déjà la possibilité de poser des questions – attendez je ne comprends pas, vous débattiez de cela, je ne comprends pas pourquoi – et les gens vous répondent. [...] Premier intérêt, c'est de comprendre les choses. Profitez, enfin analyser les choses avec les autres parce que l'on peut avoir une compréhension et une vision des choses un peu faussée donc on va comprendre et évaluer les enjeux d'une démarche. »  
(REC\_03)*

La présence régulière aux débats a permis le développement d'une forme d'expertise sur le sujet (connaissance approfondie, identification des tenants et aboutissants, compréhension des mécanismes et des métriques en place ou à prévoir). Elle est venue compléter la connaissance développée en interne, nécessaire à l'opérationnalisation de la CEDP.

*« Donc on se pose des questions, on a besoin d'apprendre, on a envie d'apprendre et on y va pour ça. Et après, on répond à toutes nos questions [...] que oui il y a l'intérêt qu'on y contribue et puis on continue à bosser et par contre, on continue à apprendre. Je suis devenu expert du sujet mais je ne l'étais pas au départ. » (REC\_10)*

Enfin, elle a permis à l'entreprise de faire passer ses messages, de créer des dynamiques... Cette stratégie lui a été très utile pour fédérer, mobiliser et maintenir les efforts nécessaires pour la mise en place de l'opération collective deux années plus tard.

Stratégie d'expérimentateur : L'entreprise a mobilisé cette autre forme de participation à deux reprises dans le cadre du projet pilote « ANIA/FCD/ADEME » en France et dans le cadre de la « Supporting Studies & The testing of communication vehicles » associée aux travaux européens PEF.

*« [...] Par contre, ça a vraiment un intérêt de savoir faire soi-même, c'est que l'on apprend plus quand on touche les choses enfin, nous, on est des pragmatiques les industriels, on nous raconte, on nous montre de beaux résultats, bon OK c'est vachement intéressant, quand on les manipule, quand on les a construits, on en comprend bien les tenants et aboutissants et on se met tout de suite au boulot. On n'a pas encore le résultat mais on sait déjà qu'il va falloir, on a quelques opportunités à exploiter. » (REC\_05)*

L'entreprise s'est inscrite très tôt dans le projet pilote « ANIA/FCD/ADEME » lancé dans le cadre du Grenelle environnement par certaines fédérations. Il lui a permis d'améliorer en situation réelle (test à blanc) sa connaissance du sujet. Il lui a apporté de nouveaux éléments de compréhension dans une phase où de premiers résultats émergés de certaines autres initiatives privées qui ne semblaient pas correspondre avec ses propres résultats élaborés lors de son travail en interne.

Quelques années plus tard (l'échelle européenne), l'expérimentation de la méthodologie sectorielle pour un de ses produits lui a permis de compléter sa connaissance sur ce qui pourrait être la future règle applicable et confirmer certains de ces précédents choix. En particulier, cette participation a offert une nouvelle opportunité pour l'entreprise de montrer son exemplarité. Elle disposait d'une nouvelle opportunité pour créer une dynamique auprès de ses fournisseurs de matières premières (responsabilité élargie) à la suite de ces différentes sensibilisations. Afin de générer une démarche collective, un encart a été rédigé dans la lettre d'information existante où l'entreprise a proposé de les accompagner à l'amélioration des performances environnementales de leurs produits par la réalisation d'une prestation de conseil en environnement (REC\_23) qu'elle réalise par ses propres équipes. Un questionnaire a été adressé pour obtenir les points de vue des participants vis à vis de leur sensibilité et d'un

éventuel engagement dans une telle démarche. Les premiers retours ont permis d'élaborer un plan de charges annuel sur les prochaines années (REC\_23) qui lui permettra de garder un contact privilégié avec cette catégorie de parties prenantes.

*«[...] de reboucler oui. Oui en fait, effectivement, on avait une bonne raison de mobiliser la filière [Fournisseurs de matières premières] et en fait, la raison en question perdue, c'est l'impact environnemental de la fabrication de nos matières premières donc voilà, on vient juste le confirmer au travers d'une nouvelle étude faite à l'échelle européenne et simplement, on va reparler de ça dans un contexte où il existe maintenant des pistes d'action, ce qui est infiniment plus intéressant parce que quand on va dire à [Fournisseurs de matières premières] : « bon, il y a un problème, [...]. Alors que si on prend ses résultats pour dire : « bah voilà, il faut adhérer à telle ou telle chose » c'est quand même un peu plus sympa, ce n'est plus une approche critique, c'est une approche constructive. On va vers les gens en leur disant « il y a un problème et des pistes de solutions, à vous d'adhérer » ce n'est plus tout à fait la même chose » (REC\_22)*

Cette opportunité a également permis de confirmer le discours qu'elle a tenu depuis 2008 auprès de ses parties prenantes (fournisseurs, instances représentatives...) sur la nécessité d'investir le sujet, de s'engager aux travaux de standardisation de la CEDP.

*« On pousse, enfin, on a démontré que l'on été pertinent au fil des ans, on chante le même credo depuis 2008, l'interprofession nous a suivi progressivement et aujourd'hui on est sur des choses sympas et l'interprofession est bien contente de nous avoir entendu et suivi » (REC\_01)*

Enfin, l'entreprise a pu exprimer son retour d'expérience (point forts et faibles) dans le compte rendu qu'elle a adressé directement au pilote européen en montrant son fort intérêt à une émancipation méthodologique (développé ultérieurement).

### **3.3.2. Travail d'engagement pour faire entendre son point de vue**

Durant son travail de compréhension initial, l'entreprise a identifié des limites à une participation individuelle. La problématique de biais méthodologiques identifiée lors du décryptage et de l'implémentation de la norme ISO 14040 ne pouvaient être résolue que par un engagement de la profession pour la définition d'un standard sectoriel commun (exigence du normalisateur - les représentants sectoriels étaient l'unique interlocuteur pour intégrer et fédérer les travaux). Le second point majeur identifié a montré que l'entreprise disposait de bras de levier limités à moyen et long terme pour l'amélioration des performances environnementales de ses produits. Compte tenu de sa position sociale dans la profession et sa

filière et du grand nombre de fournisseurs de matières premières, elle a décidé de peser dans les débats pour la mise en œuvre d'une *dynamique collective* d'amélioration à l'échelle des interprofessions de référence. Cette décision raisonnait avec sa volonté de mettre en mouvement ses parties prenantes et envisager des bras de levier supplémentaires pour l'amélioration des performances environnementales de ses produits.

*« On ne sait pas faire autrement qu'en composant, en dialoguant, et en co-construisant quoi. Donc typiquement, l'attitude que l'on a en interprofession où on les interpelle sur des sujets, on les aide à comprendre, on bosse avec elles, on construit ensemble, voilà. » (REC\_10).*

### **Participer à FEDERER une dynamique collective (2010-2011)**

Le premier travail a été d'identifier et de positionner son discours dans le bon lieu afin de sensibiliser le collectif à ces nouveaux enjeux émergents de la CEDP. Dans le même temps, elle continuait son travail interne de compréhension et d'amélioration des performances environnementales de ses produits. L'entreprise voulait démontrer son exemplarité sur le sujet : s'y intéresser et progresser.

*Travail de positionnement du discours et d'interpellation* : L'entreprise a fait le choix d'interpeller la profession qui lui semblait être la plus à même de comprendre son point de vue. Elle a choisi de lancer le débat lors d'une commission environnement où elle a entrevue la possibilité de sensibiliser l'instance en charge de représenter ses membres-adhérents et de toucher certaines entreprises de la profession qui était plus ou moins réceptives à ce sujet. L'objectif était que ce message soit entendu et potentiellement relayé par d'autres acteurs.

*« Je ne sais pas dans quel lieu interpeller mes collègues [Annotation : acteurs des commissions] autrement que dans celui-ci. [...] par contre [Annotation : Nom du leader de la profession] est là en réunion interprofessionnelle et je peux interpeller mon homologue en direct, commencer à débattre d'un sujet [...]. » (REC\_03)*

L'évolution des échanges a conduit l'entreprise à repositionner stratégiquement son discours (au niveau de la filière) avec deux autres acteurs qui partagés sont point de vue. Les réflexions des trois acteurs conduisaient à une conclusion commune : la nécessité d'obtenir à terme des données de la comptabilité environnementale des fournisseurs (de nombreux fournisseurs pour l'entreprise) et de les inciter à contribuer à l'amélioration des impacts environnementaux dans leur domaine de responsabilité (par exemple par l'amélioration des pratiques existantes). Le repositionnement du débat a permis de capter un plus grand nombre d'acteurs interagissant dans le cycle de vie.

« Et, il y avait un deuxième intérêt, c'est qu'il y avait quand même à aller chercher des données au niveau [des fournisseurs], parce qu'on avait des impacts, je vous ai montré une première source de dispersion [...], améliorer, réduire l'impact d'un [catégorie de produit de l'entreprise], cela passer forcément par une action sur [annotation : les pratiques des fournisseurs]. Donc, le fait que ce soit porté par le [Représentant de la filière], ça nous ouvrait la porte des [annotation : des fournisseurs de matières premières]. Donc, il y avait un intérêt à faire comme cela, après chacun ayant trouvé sa place et chacun étant au service de la dynamique, il n'y avait plus ce besoin stratégique de positionnement. » (REC\_03)

Travail de sensibilisation, démythification et de pédagogie : Dans les deux instances, l'entreprise a construit son discours sur la base du partage des travaux de compréhension qu'elle a mené en interne. Son objectif était de parvenir à sensibiliser les acteurs afin qu'ils se mettent autour de la table pour débattre de l'intérêt du sujet malgré les premières résistances affirmées.

« Et en plus, on est là pour faire du business, donc on est suspect [en référence à d'autres parties prenantes de la filière]. Du coup, quand on a commencé à bousculer tout le monde, il y a eu d'abord un premier réflexe de méfiance et aussi un peu de rejet, ce n'est pas vous les patrons, c'est nous [en référence aux fournisseurs]. Et en plus au sein de la [profession], le poids lourd s'est [nom d'entreprise], ce n'est pas nous quoi, donc là aussi résistance, il y a tout un jeu qui s'est mis en place. Il a fallu un certain temps pour que les choses commencent à bouger. » (REC\_01)''

Ce travail de sensibilisation s'est appuyé sur un document de synthèse créé préalablement en interne pour rendre compte à la direction des enjeux et de l'intérêt de la CEDP et d'un investissement futur à la standardisation. L'entreprise a partagé sa vision interne.

« Alors en fait, on a discuté, d'abord pour être missionné pour, on a discuté [...] de l'intérêt que l'on pouvait avoir à nous investir, [...], enfin je vous ai parlé de mon tableau où je montrais qu'il y avait des différences importantes en fonction [des choix réalisés sur la base des options proposées par la norme], donc ça, je l'avais d'abord présenté en interne à nos patrons donc qui nous on dit : « ben oui, c'est vrai, c'est un sujet à travailler et il faut y aller ». Et ensuite, j'ai été autorisé, à l'époque ces données n'étaient pas, étaient considérées comme confidentielles, j'ai été autorisé à les présenter au sein [Interprofession] donc à nos concurrents et autres. Donc s'était la première étape, après il était acté que l'on contribue, que l'on participe activement, que l'on pousse l'interprofession. » (REC\_04) ; « Donc on affiche les pourcentages et donc ça permet d'anonymiser un petit peu l'information que l'on transmettait et, de la divulguer. On l'a publiée, on la partageait avec beaucoup et notamment en fait, avec [les fournisseurs de matières premières]... » (REC\_10)

Cette intervention a été complétée par l'utilisation d'un article de presse (collecté sur un site à l'international) qui soulignait l'impact négatif sur l'image d'une filière et ses acteurs compte tenu d'une nouvelle obligation de présenter des données extra-financières (exemple des GES

– comptabilité carbone). Pour l'entreprise, ce risque d'image de la filière était important car de son point de vue, une entreprise vertueuse dans une filière qui ne le serait moins, sera toujours montrée du doigt (REC\_11).

*« Et donc je promenais mon article de presse (rire) dans les couloirs de [Représentant de la filière] en disant : « regarder un petit peu ce qui se passe en [pays international] » (REC\_11)*

Grâce à ses premiers éléments chiffrés et sa connaissance des rouages méthodologiques de l'ACV (travail interne avec les consultants), elle a transmis en qualité de patricien son point de vue sur l'identification de biais méthodologiques et sur la contribution de chaque partie prenante dans l'impact du cycle de vie du produit.

*« Le fait de s'être lancé dans la démarche de l'information environnementale, de parler d'analyse de cycle de vie, de démystifier le sujet etc. » (REC\_11) ; « ça a été aussi l'occasion d'expliquer aussi la méthodologie ACV et de faire comprendre que les résultats d'ACV ont montré que [annotation : grande proportion] % de l'impact du produit, c'était l'amont [annotation : de la filière]. Ça a permis de faire comprendre à nos partenaires [annotation : fournisseurs] qu'on était sur quelque chose d'à peu près fiable, [...] l'ordre de grandeur est juste et ça, ils l'ont compris. Et à partir du moment où on s'est mis d'accord sur le fait que l'ordre de grandeur était juste, le profil était juste aussi, c'est [annotation : grande proportion] % peut-être (-5) % ou (+5) % mais on s'en fou, c'est quand même une part significative de l'impact effet de serre qui est liée à l'amont [annotation de la filière] donc quand on va délivrer l'information environnementale au consommateur, on va montrer du doigt l'amont [les fournisseurs de matières premières] » (REC\_11)*

Le discours tenu sur la base d'éléments factuels a permis d'introduire l'importance des moyens de mesure qui font partie des éléments essentiels de son principe de comparabilité et de sa comptabilité environnementale. Pour l'entreprise, ils sont essentiels pour la prise de conscience et à la mise en place de dynamique de progrès.

*« Une façon d'aider, de faire que les choses se fassent, c'est aussi d'obliger la mesure, parce qu'une fois qu'on a mesuré, on connaît mieux le sujet, on découvre des moyens de progresser, et on se pique au jeu à un moment donné. On obtient des résultats, on obtient en retour des félicitations de ses patrons, des félicitations des parties prenantes, les félicitations du client etc. et ça donne envie d'aller encore plus loin » (REC\_19)*

Les premières réflexions collectives conduites par l'interprofession en partenariat avec une organisation tierce experte ont permis de légitimer le discours de l'entreprise en externe et d'améliorer la robustesse future de ses données dans le cadre des modélisations de calcul internes.

« [...] donc là, [expert] a été sollicité. Donc [expert] est monté dans le bateau [note : intégration du groupe de travail collectif], a commencé à sortir un premier chiffre d'impact, c'est le [chiffre inférieur de 50% à celui connu] que l'on avait au départ [chiffre connu des "différentes études dite de référence]. » (REC\_04). « Donc tout de suite, ça montré que s'intéresser au sujet ça avait une vraie utilité parce que déjà au moins, on savait qu'on allait se faire challenger pour des chiffres un peu plus justes [...] Donc d'abord, des chiffres plus justes, ça aide bien, ça crédibilise le truc donc il y a encore plus de monde qui est monté dans le bateau » (REC\_11)

La recherche d'exemplarité par un travail interne de leadership : La période 2010-2011 a été marquée par un chevauchement entre le calendrier de l'entreprise (continuer à opérationnaliser sa démarche RSE) et la démarche collective naissante (après quelques années de travail). Une nouvelle réflexion en interne a porté à la fois sur le maintien ou l'abandon de l'idée de pousser l'interprofession à s'inscrire dans les travaux et à imaginer, comment en interne, l'entreprise pourrait progresser différemment sur le sujet de la CEDP.

« A un moment donné, bon c'était un peu [embêtant], parce que les mecs ne voulaient pas discuter de tel ou tel sujet, parce que nous, on y croit pas, nous ceci, nous cela, et puis d'autres avaient envie d'en discuter, on se sentait frustré, un coup on se sentait frustré, un coup on se sentait entraîné dans des débats qui ne nous n'intéressés pas, enfin » (REC\_03) ; « Même pour, pour vous positionner les choses, à un moment donné avec [la direction RSE] [...] on arrête, on perd notre temps “ - [réponse du responsable du projet] « non, attends, on va insister encore un peu, peut-être qu'on va arriver à les faire avancer “ donc ça, c'était les débats en 2010-2011 et puis 2016, on est bien content de s'être accroché parce que l'interprofession, elle s'est mise au [travail]. » (REC\_11)

En 2010, le Ministère de l'environnement français a invité les entreprises à mener une expérimentation nationale. L'entreprise a souhaité s'y engager. Les données de l'époque manquaient de robustesse et les règles n'étaient pas définies. L'entreprise ne voulait pas en supporter le risque compte tenu de la divulgation des données au grand public. Elle a souhaité que son interprofession conduise une démarche collective. Cette tentative conduira à un échec pour l'entreprise face au refus du leader de la profession qui ne jugea pas prioritaire le sujet au regard de sa maturité (REC\_03).

Dans la même période, une évolution de la réglementation a permis à l'entreprise d'imaginer un nouveau modèle social dans la relation client / fournisseur. Elle a décidé de confier une mission de conseil en environnement à certains collaborateurs de sa direction des achats qui étaient libérés d'une part de leur activité. L'entreprise a décidé de faire développer et a financé son outil de diagnostic « RSE fournisseur ». Il reposait sur les méthodes standardisées en interne pour la comptabilité environnementale de l'eau et des énergies et permettait un

accompagnement individualisé des fournisseurs de matières premières. Par cette décision, l'entreprise a apporté une réponse à une problématique sociale en interne, a permis un accompagnement à la réduction des impacts environnementaux de certains fournisseurs et a permis d'alimenter la comptabilité environnementale de l'entreprise de données plus précises et individualisées (essentiels à l'ACV). Dans le même temps, elle a généré un nouvel élément déclencheur pour afficher son exemplarité vis à vis des interprofessions et de la nécessité de se mettre en mouvement.

*« Est-ce que faire du conseil en environnement ça pourrait-être bien ? - Ben oui – et puis, ah oui, comme ça on montrera l'exemple et on fera bouger l'interprofession [Annotation : en réflexion sur la possibilité de s'inscrire aux travaux de standardisation]. En gros, c'était notre schéma de départ. » (REC\_04) ; « D'ailleurs, on l'a fait pour ça, on voulait en interne que les choses bougent et ça ne bougeait pas, et à un moment donné, avec [Annotation : direction RSE], on a dit : 'mais il faut un élément déclencheur, je lui ai dit, ben oui, il y en a qu'un, c'est montré l'exemple' et donc, on a décidé de montrer l'exemple. » (REC\_03)*

Le contexte politique particulier de l'entreprise l'a conduit à présenter l'outil à l'instance représentative des fournisseurs concernés pour avis avant son déploiement.

*« On montre le chemin, on a montré le chemin au départ, tout au départ, en faisant notre petit outil dans notre coin, on l'a montré aux [instance représentative des fournisseurs de matières premières] [...], on leur a donné envie, hein, voilà, et ça a boosté et puis ils se sont dits : 'c'est quand même un truc qui nous concerne plus nous que l'industriel, et l'industriel il l'a fait, il l'a payé, [...], il fait un outil qui peut servir à tout le monde'', ça les a interpellé, ça les a un peu bousculé. » (REC\_03)*

Travail de diffusion de l'outil de diagnostic environnemental – RSE : Cette initiative privée de l'entreprise conduira la filière à se prendre au jeu et à la convoiter avec la volonté de développer un outil simplifié utilisable par l'ensemble des acteurs. L'entreprise lui a donné son accord pour une utilisation. Ce choix d'abandonner le leadership par sa diffusion a donné naissance à un vaste projet international qu'elle n'avait pas envisagé à l'instant même de sa décision. Ce projet vise à l'amélioration des performances environnementales du point de vue des GES de certains fournisseurs.

L'entreprise est partenaire par son apport en industrie. Elle s'y est engagée en parallèle de sa participation à la standardisation de la CEDP et a occupé un poste au sein du comité de gouvernance du projet.

*« Et donc, on a fait cet outil, le [Représentant de la filière] [...], nous a demandé la permission d'en faire un outil simplifié mis sur le Web, on a dit oui, et après [Nom de l'expert] a monté son projet [Projet international] et il son venu nous voir en disant : 'l'outil, il faut un outil et à la base, si on pouvait prendre votre outil, dans ce que l'on a, c'est l'outil le plus élaboré, est-ce que vous nous autorisez à'', oui d'accord, bon ben ok, on vous prend pour partenaire et vous n'avez pas à apporter une contribution autre que l'apport en industrie, avec l'outil. » (REC\_03)*

Le déploiement de ce projet faisait sens avec la dynamique de mouvement que l'entreprise a souhaité mettre en place dans le cadre de sa responsabilité élargie, c'est à dire de sensibiliser, de mesurer et de porter des actions d'amélioration sur la thématique des GES pour ses parties prenantes.

*« Donc voilà, les choses ont commencé comme cela, on a poussé et puis demain, qu'il soit repris par d'autres pays, cela nous arrange bien parce que de toute façon, par exemple : [...] sont des matières premières [...] qu'on achète sur le marché international, donc que les [différents pays] utilisent l'outil pour calculer leurs impacts, ça nous arrange parce que leurs impacts, on les reprend pour calculer les impacts de [produit de l'entreprise], pour partie. Donc voilà, on a intérêt et encore une fois, ça fait bouger toute l'interprofession, image de marque de la filière, au niveau européen, au niveau international, enfin plein de choses à gagner. » (REC\_03)*

Après cinq années d'interpellation, de sensibilisation, de tentative de mise en mouvement, l'impossibilité de participer à l'expérimentation nationale française et la diffusion volontaire de l'outil, la filière a créé un groupe de travail dans le processus de standardisation ADEME/AFNOR.

*« [Représentant de la filière], je n'arrive pas à retrouver la période à laquelle on a commencé à débattre en interne [note : Recherche sur ordinateur], mais on est sorti des débats pour se mettre au boulot de façon très active, très structurée à partir de 2011. Donc, entre 2007 et 2011, on a commencé à débattre du sujet, décidé de s'investir, à réfléchir à la façon de faire et en 2011, on savait ce que l'on voulait faire. On mettait en place la structure, le groupe de travail, l'accompagnement, on a un cabinet qui nous a accompagné, etc.. La partie structurée a commencé en 2011. » (REC\_03)*

### **Influence de la participation en direct (2008-2017)**

Nos résultats soulignent que l'entreprise a conduit diverses stratégies de participation. Nous en présentons les plus représentatives

Stratégie d'évitement : Cette stratégie s'inscrit dans un contexte d'instabilité associé au processus de standardisation, compte tenu des enjeux, des acteurs en présence, des incertitudes, des méconnaissances ..., des décisions engageantes à prendre qui ont parfois

généérés des situations où un retour au travail en interne a été nécessaire. La nécessité de temporaliser afin de préparer un contre argumentaire solide ou d'obtenir une position officielle (le quitus) de la direction (par exemple) ont été régulièrement soulignés. En effet, au cours des débats, les enjeux, les effets, les impacts sont parfois difficiles à cerner, le participant peut être pris de doute. Pour cette situation, nos résultats montrent l'importance d'identifier les éventuels acteurs « *joueurs* » dans l'arène. Si elle estimait que les acteurs présents allaient jouer le jeu, elle tentait de lever le doute par la mobilisation de la critique du collectif sinon elle abstenait et évitait le débat. Elle faisait le choix de revenir en interne pour débattre, recherchait une position collective ou officielle et construisait son argumentaire.

*« Si je sais qu'il y a des gens qui vont jouer, qui vont essayer de tirer la couverture à eux, je ne soulève pas le débat je reporte, et je débats en interne pour être sûr, et je re-débats ensuite, en plus parce que je sais qu'il peut y avoir en face de moi des gens qui jouent avec un argumentaire solide » (REC\_03) ; « Des fois enfin, de temps en temps on dit : 'attendez, on voudrait analyser un peu plus', on botte en touche quoi, ce que je disais toute à l'heure. Ce n'est pas toujours que pour préparer un contre argumentaire solide, c'est aussi des fois pour vraiment récupérer une position officielle chez nous que l'on va botter en touche » (REC\_03)*

Stratégie de chien de garde : Cette stratégie a pour objectif de s'inscrire dans une démarche de vigilance. Elle ne pouvait être pleinement efficace qu'en participant directement et à l'ensemble des débats. Cette position a également été adoptée lorsque la voix du collectif était représentée par un autre acteur dans les débats malgré le fait que la position soit commune.

*« Ben si à un moment donné, il arrivait un point, par exemple, pourquoi les [annotation : Business Model de l'Entreprise], sujet qui était important pour [Entreprise], donc si je n'étais pas satisfait de la réponse de mon collègue représentant toute l'interprofession, je disais [Entreprise] on aimerait quand même défendre une position, voilà la position est la suivante et pourquoi, parce que... » et ça se passer bien, en gros. » (REC\_03)*

Cette position a été encore plus présente à l'échelle des travaux européen dans une perspective de maîtrise des acquis. L'entreprise est arrivée dans cette nouvelle instance avec son niveau de connaissance, son expérience des sujets qui avaient généré des débats, de certains consensus un peu fragiles, de certaines positions fortes ...

Par cette grille de lecture, elle a pu évaluer ses positions individuelles sur ce qui était de l'ordre du possible ou de l'impossible.

« Et là, euh, au niveau des travaux européens, je suis là pour représenter [Entreprise]. Même si, je suis très solidaire avec le reste de la profession » (REC\_03); « On anime une méthodologie [A l'échelle de l'Europe], ce sur quoi on s'est mis d'accord [...] donc en gros, on a intérêt à ce que ce soit à peu près la même chose mais ce n'est pas vitale non plus, on ne voudrait pas que ce soit modifié de façon fondamentale, par ce que, ce que l'on a défendu en France, on a autant de bonnes raisons de la défendre en Europe. » (REC\_03)

Stratégie de résistance : Les résultats mettent en lumière deux situations de désaccord où l'entreprise a conduit un travail de « résistance » pour défendre certaines de ses positions en lien avec son modèle économique. Cette résistance s'est adressée à un groupe d'acteurs avec qui elle était dépendante d'une ressource particulière « un élément de matière première » et à certains cabinets de conseil en analyse de cycle de vie. Elle portait respectivement sur des éléments spécifiques de la future CEDP tel que l'unité fonctionnelle<sup>31</sup> pour les premiers et les modes d'allocation attribuables aux produits et leurs « potentiels » co-produits pour les seconds. Ces positions étaient en lien direct avec la problématique de comparabilité et semblaient être des éléments forts débattus dans les groupes de travail.

Dans le premier cas, l'entreprise n'acceptait pas la proposition de certains acteurs dominants. De son travail de compréhension, elle avait identifié un risque de discrimination que pouvait représenter une telle proposition. Cette crainte était renforcée par le manque de visibilité à l'époque vis à vis des débats sur les futures règles en matière de divulgation environnementale. En effet, certains points tels que la taille du message, la matérialisation ou la dématérialisation de l'information n'étaient pas validés et empêchés toute projection sur la capacité à accompagner pédagogiquement le consommateur dans ces futures décisions d'achat. Lors d'un comité miroir, l'entreprise a décidé de faire appel à l'arbitrage du conseil d'administration de l'instance représentative qui porté le groupe de travail. L'entreprise aura gain de cause mais cette position posera à nouveau problème à l'échelle européenne. L'entreprise fera le choix d'abandonner cette position au détriment d'une solution alternative qu'elle considérait comme acceptable.

---

31 « performance quantifiée d'un système de produits destinée à être utilisée comme unité de référence dans une analyse du cycle de vie » et pour laquelle le système de produits se définit comme : « système de produits ensemble de processus élémentaires comportant des flux de produits et des flux élémentaires, remplissant une ou plusieurs fonctions définies, qui sert de modèle au cycle de vie d'un produit » ISO 14040 :2006

Dans le second cas, elle était face à la position d'influence de certains cabinets de conseil en ACV, parfois connus pour leur rôle important en matière de contribution au processus de standardisation (éclairage, d'accompagnement terrain, expertise...). Dans le débat sur le choix d'une allocation « économique Vs physique », l'entreprise avait identifié que certaines influences s'orientées vers des modes d'allocation « économiques » qui pouvaient la conduire à s'inscrire dans un système qu'elle ne souhaitait pas. C'est à dire que l'impact environnemental du produit pourrait intégrer dans son calcul une référence marché « ex : valeur marchande » alors que l'entreprise militait pour une l'allocation « physique », qui était rattachée à son savoir-faire, c'est à dire sa maîtrise. Cette position sera plus largement défendue par le collectif.

*« Enfin moi, ça me donner de l'urticaire parce que j'avais fait mes simulations, j'avais fait l'impact que cela aller avoir, on allait avoir des fluctuations de performance sans rien faire [Annotation : en référence à l'approche économique], quoi. Pas intéressant à expliquer donc et puis aussi, bon [...] Euh, vraiment, le sujet le pire, c'était l'allocation économique et ils ont dû se passer le mot parce qu'aux [Annotation : pays étrangers], pareil, ils avaient verrouillé le truc et ils étaient en train d'essayer de redémonter tous ce que nous avons monté [Annotation : à l'échelle européenne] (rire). » (REC\_03)*

Le travail d'émancipation méthodologique : Nos résultats soulignent la volonté de l'entreprise de limiter sa dépendance aux prestations de conseil pour la réalisation de ses ACV qu'elle considérait comme onéreuses compte tenu du travail qui lui restait à charge (la collecte des données) et des bénéfices attendus.

*« Une journée de travail, on achète ça [milliers] d'euros à peu près. Pas intérêt de rester à jouer dans un système comme ça, surtout que, on a des centaines de références sur le marché [...]. » (REC\_03)*

Sa participation aux travaux de standardisation lui a permis de bénéficier d'un outil conçu et développé pour les besoins de sa profession. Dans cette démarche à l'initiative de l'industrie, l'entreprise s'était portée volontaire pour réaliser des tests en partenariat avec le prestataire.

Elle profitera de cet outil pour acquérir une compétence en interne (embauche) afin de réaliser ses propres ACV et utilisera l'outil pour diverses missions telles que la recherche de sensibilisation, la mesure des enjeux d'une action d'amélioration, la conduite de l'écoconception..., missions au service de l'opérationnalisation de sa démarche RSE.

*« On a travaillé aux travaux normatifs, donc du coup, j'ai aujourd'hui un outil qui a été développé pour [...] et ça me permet de faire des analyses de cycle de vie, de façon assez rapide et aisée, et en tout cas à un coût infiniment plus modeste que le coût d'une analyse de cycle de vie faite par un cabinet spécialisé. Avec une compréhension des résultats, des possibilités de simulations qui nous permettent au-delà de l'analyse de cycle de vie, de bosser, et puis, d'évaluer chaque piste d'amélioration, que ce soit sur des travaux sur l'emballage ou autres, on sait simuler tout de suite le résultat et vérifier l'enjeu du sujet » (REC\_01)*

Dans le cadre de son engagement à l'échelle européenne, l'entreprise a fait le choix de faire évoluer cet outil en interne afin de répondre au mieux aux attentes du cahier des charges du normalisateur. Ce projet lui a donné l'occasion de militer auprès de ce dernier, lors de la réalisation de son compte rendu d'expérience, sur l'importance de s'interroger au développement d'un outil pour répondre aux besoins futurs en cas de généralisation malgré la résistance que cela pourrait peut-être occasionner par d'autres acteurs économiques tels que les consultants.

*« Voilà, donc on a une approche à la fois standard, simplifiée, après euh on a en face de nous, une certaine résistance à cause de ça, d'autres que, d'un certain nombre de cabinets sur les plateformes ADEME/AFNOR, comme au niveau Européen. Il y a tous les cabinets d'ACV qui perdent, avec une démarche comme la nôtre, perdent leur business. » (REC\_01)*

### **3.3.3. Les stratégies individuelles au service du collectif**

Nos résultats montrent que dans certaines situations, l'entreprise a été investie par le collectif pour porter des décisions communes. Dans d'autres cas, sur sa propre initiative, elle s'est manifestée pour apporter sa contribution en support/renfort d'une position commune qu'elle partageait avec le groupe. Nous avons identifié deux types de travail : celui de mandataire et celui de supporter.

Le travail de mandataire : Le travail de mandataire a consisté à investir l'entreprise d'une mission de représentation d'intérêts communs et partagés par un collectif au sein d'une assemblée. Il s'agissait d'interventions au sein des instances de validation identifiées dans le processus de standardisation ou auprès de différents ministères, tel que l'environnement. Cette mission qui semble honorable d'un premier abord, laisse sous-entendre que l'entreprise ne pouvait plus argumenter en son nom.

*« On avait des positions communes, euh, quand on avait mandat, on ne prenait que des positions communes, le jour où on me disait tiens [Nom Prénom], c'est toi qui nous représentera, tu es présent, oui, ben tu nous représenteras, je ne pouvais plus parler pour (argumenter pour le compte de son entreprise). Par contre, quand j'étais au (GTX - sectoriel) et que c'était un autre qui représenté [Représentant du secteur], je parlais pour [Entreprise] » (REC\_03)*

Le travail de supporter / démonstrateur : La participation au collectif a été parfois matérialisée par un rôle de supporter. L'entreprise venait illustrer par sa propre expérience, une situation ou un cas rencontré. Son intervention avait vocation à accompagner les argumentaires développés par les représentants des instances représentatives de la profession ou de la filière qui ne sont pas toujours au même niveau technique/d'expertise que les entreprises ou qui ne sont pas directement utilisateurs des standards.

*« Après, il y avait d'autres actions où on venait soutenir, c'était même le plus souvent cela, il y avait une position prise par l'interprofession et on venait illustrer par une situation qui nous était propre. » (REC\_03)*

### **3.4. Conséquences de la participation**

La participation ainsi que les différentes stratégies conduites ont eu des conséquences sur l'entreprise et sur son environnement externe durant toute sa participation.

Interne– impacts directs de la participation sur l'entreprise :

La participation aux travaux de standardisation a permis de générer une connaissance approfondie sur la CEDP. Elle a permis à l'entreprise de mobiliser une dynamique collective en interne pour mobiliser et construire sa démarche et, en externe pour pouvoir faire entendre sa voix. Elle a également développé des capacités à mobiliser un collectif et s'est forgée une réputation en matière d'expertise sur le sujet, reconnue auprès de la direction générale.

*« [...] et le débat, enfin, tous ses débats que ce soit en France, au niveau européen ou au-delà, l'impact environnemental du cycle de vie du produit. [...] et puis, et aussi, d'apprentissage pour ce qui me concerne, par la façon dont on peut mener des démarches en interprofession, en gros, je répondais à toutes les interpellations quand j'étais en interprofession, on me demandais mon avis, on me demandais un éclairage parce qu'on pensais que j'étais pertinent sur le sujet, je savais répondre mais je ne savais pas interpeller l'interprofession en disant : 'Eh, arrêtez de vous disperser, maintenant on va bosser dans cette direction, tous ensemble', ça, je ne savais pas faire et j'ai appris à le faire. ... et un crédit aussi à la fois en interne et en externe. » (REC\_03)*

Au plan organisationnel, l'intégration d'outils et de données de comptabilité générés par les travaux de standardisation ont permis d'améliorer la robustesse des données de la comptabilité environnementale interne, utiles au développement d'une démarche intégrée de conseil (diagnostic et conseil) pour les fournisseurs, au développement de pratiques d'écoconception pour ses produits et à la définition des objectifs environnementaux dans le cadre de la politique environnementale. L'intégration du nouvel outil d'analyse de cycle de vie sectoriel conforme au référentiel a généré deux impacts majeurs. En disposant d'un outil et en intégrant une compétence en interne (1/2 temps de travail), l'entreprise est devenue indépendante vis à vis des cabinets de conseil pour la réalisation d'ACV. Au plan financier, cela a permis à l'entreprise de baisser les coûts des études et au plan organisationnel / RSE, de mieux prendre en compte les problématiques environnementales associées à l'entreprise (gestion du temps facilitée, possibilité de faire des simulations pour définir les enjeux prioritaires et de pouvoir y associer le bon discours selon les parties prenantes interne et externe concernées).

*« Avec une compréhension des résultats, des possibilités de simulations qui nous permettent au-delà de l'analyse de cycle de vie, de bosser, et puis, d'évaluer chaque piste d'amélioration, que ce soit sur des travaux sur l'emballage ou autres, on sait simuler tout de suite le résultat et vérifier l'enjeu du sujet. » (REC\_01)*

#### Externe – impacts indirects de la participation sur l'entreprise :

Nous identifions deux résultats majeurs d'impacts externes. D'une part, la création d'une dynamique collective a généré de nombreux projets satellites (par effet boule de neige). Ils seront au service des besoins de l'entreprise à moyen et long terme.

*« Le projet amont qui implique [les fournisseurs de matières premières] et le projet aval qui implique [Représentant de la profession] et on bosse le sujet, et ça prend une tournure très sympa, enfin moi je me régale dans les comités techniques par ce que tout ce qu'on aurait à peine oser rêver en 2008 2009 avec (direction RSE), tout ça est arrivé, aujourd'hui ils sont sur tous les sujets qu'on rêvait de voir travaillé après, on a été rejoint par d'autres industriels ou des experts, [nom d'un expert] par exemple partagé notre point de vue, venait de façon plus scientifique que moi démontrer les choses donc il y a maintenant une mobilisation... » (REC\_11)*

*« Donc tout s'est construit chemin faisant, euh, au départ je pense qu'on n'aurait jamais rêver arriver aussi loin, ok, mais on est bien dans la direction que l'on souhaitait prendre. Donc on avait une bonne idée de la direction (exemple du projet d'outil de diagnostic) dans laquelle on voulait emmener tout le monde, après on n'aurait jamais, au départ, on n'aurait jamais osé dire ben oui, il va y avoir une démarche européenne, [grand nombre de concernés], tout [instances représentatives],*

*tout un tas d'acteurs sont partenaires du sujet. On en est totalement dépossédé... »*  
(REC\_04)

D'autre part, même si elle n'était pas recherchée lors de la participation, nos résultats montrent qu'une forme de crédibilité s'est instaurée progressivement auprès des organes de standardisation, des interprofessions et des acteurs en présence.

*« Ça a vraiment contribué à [...] ça nous a permis de nous faire entendre, de mobiliser et au-delà d'acquérir du crédit. »* (REC\_10)

## **Discussion - conclusion**

Notre recherche vise à comprendre comment la participation d'une entreprise à un processus de standardisation est influencée par le travail qu'elle conduit en interne et réciproquement comment, lors de sa participation, le processus de standardisation influence son organisation. En positionnant notre étude du point de vue de l'entreprise, nous contribuons à mieux caractériser le phénomène de participation. Notre étude qualitative est basée sur une observation non-participante, des entretiens en profondeur en face à face et sur l'étude de documents secondaires privés. Notre recherche met en évidence certaines activités non observables à l'extérieur de l'entreprise (Stenka et Taylor 2010, Sutton 1984) et participe à matérialiser le travail conduit en coulisse par les acteurs (Reuter et Messner 2015, Hodges et Mellett 2005, 2002). L'ensemble des stratégies développées par l'entreprise participe aux micro activités qui soutiennent la standardisation en qualité de processus continu (Slager *et al.* 2012). A l'image des travaux de Boström et Hallström (2013), nos résultats complètent la littérature antérieure sur la motivation de l'entreprise d'accroître sa compréhension et sa connaissance du standard (les points forts, les tenants et aboutissants, ...), les bases de discussions pour les politiques futures (les consensus mous – France versus Europe), les points de vue des acteurs en présence (régulateurs, instances représentatives et parties prenantes...).

Même si cette participation s'inscrit dans le cadre d'initiatives multi-parties prenantes qui s'appuient sur l'idée de rassembler des acteurs de diverses sphères sociétales en combinant leurs ressources, leurs compétences et leurs expériences (Boström et Hallström 2013) et ouvrent la voie à de nouveaux canaux de participation, nos résultats complètent la littérature sur l'élaboration des standards de comptabilité qui semble restreindre la participation à un acte unique (lettre de commentaire...) et souvent associé à un phénomène de résistance porté

par les perspectives économiques et politiques des études antérieures. En effet, l'intégration de l'information extra-financière (exemple de l'environnement) dans la standardisation de la comptabilité au travers de processus multi-parties prenantes contribue à nuancer cette littérature portée par les cadres de la théorie positive de la comptabilité et la théorie économique de la démocratie. Nos résultats montrent que la motivation de participer aux débats en 2008 a été portée par le besoin de satisfaire un manque de compréhension sur l'utilisation de l'ISO 14040 pour l'amélioration des performances environnementales de ses produits dans le cadre de l'opérationnalisation d'une démarche RSE. Cette étude de cas démontre qu'au niveau privé, l'entreprise a gagné beaucoup plus (Boström et Hallström 2013) et démontre un intérêt secondaire à vouloir influencer le contenu du standard à l'étude (Hallström et Boström 2010). En effet, la participation a d'abord été un moyen de réponse à des besoins de compréhension qui lui ont permis en interne de grandir, d'acquérir de la maturité et de structurer sa démarche RSE au travers de la CEDP. Cette participation s'inscrit parfaitement dans l'initiation et l'établissement de processus de développement organisationnel et d'apprentissage organisationnel nécessaire pour le développement durable d'une entreprise où il est difficile de considérer à quel moment le stade de durabilité est atteint (Schaltegger *et al.* 2006).

La dimension longitudinale de notre étude montre également que l'engagement de l'entreprise a évolué au fil du temps au regard des principes internes qu'elle s'était fixée (proactivité, comparabilité et responsabilité élargie) et, à la façon dont les débats ont évolué et les acteurs de la profession ou de la filière ont réagi. En effet la participation des entreprises s'inscrit dans un processus complexe, rarement naturel, simple et harmonieux (Brunsson et Jacobsson 2000). Nos résultats confirment l'importance de prendre en compte la participation dans sa dimension processuelle au sens large (Hodges et Mellett 2005). En particulier, nos résultats montrent que les motivations, les avantages et les coûts de participation ont différé entre la participation de l'entreprise à l'échelle française et européenne où cette dernière a recherché à défendre les décisions prises en France et ainsi, rechercher le statut quo (REC\_11). Ils montrent également la difficulté de cerner les positions d'une entreprise, au regard du maillage qu'elle entretient dans un périmètre plus large avec d'autres acteurs, telles que l'industrie (Gipper *et al.* 2013). Durant toute sa participation, l'entreprise a dû composer avec son environnement extérieur, en tenir compte, faire preuve d'adaptation (intervention directe et indirecte), le subir (refus d'un accord collectif pour participer à l'expérimentation française) et parfois s'engager à le faire évoluer (exemple du leadership après plusieurs années de débat

pour la conduite d'une opération collective) (Oliver 1991). Nos résultats peuvent être envisagés comme un mode alternatif d'intervention qui justifie la non présentation de lettres de commentaires (Sutton 1984).

Du point de vue organisationnel, la participation a permis de conduire les réflexions, d'anticiper et d'envisager des réponses globales aux futurs arrangements institutionnels dans lesquels l'entreprise sera amenée à évoluer dans le futur. Ce travail est en phase avec les travaux de Lafontaine (2003) qui note que la comptabilité environnementale « *constitue une innovation managériale dans le sens où elle a une influence directe sur les pratiques de management (organisation RSE), elle regroupe un ensemble de techniques nouvelles (intégrée par anticipation) et augmente le stock de connaissances mis à la disposition des acteurs (capitalisation anticipée et diffusée en interne)* ».

A l'échelle du participant, elle nous a permis de mettre en lumière les gens ordinaires comme les ingénieurs qui sont impactés par la comptabilité et inhabituellement entendu dans la recherche en comptabilité malgré leurs actions dans son façonnement et son évolution (Hammond et Sikka 1996).

Notre étude n'est pas sans limites. Les spécificités de la CEDP et les processus de standardisation associés à son élaboration sont des domaines émergents et peuvent indiquer que nos résultats ne sont pas applicables à des contextes et à des projets différents.

Malgré ces réserves, nous croyons que les idées développées dans notre recherche s'écartent des approches adoptées dans les études antérieures de la normalisation comptable. En particulier, notre travail traduit une vision « pragmatique » et une contribution « pratique » en alertant les décideurs des entreprises que l'engagement à la standardisation de la comptabilité « *environnementale* » et probablement « *sociale* » compte tenu de leurs transversalités ne doit pas être limité à une décision purement économique. Il semble opportun de se projeter dans la mesure du possible sur les avantages directs et indirects que l'entreprise et son représentant pourraient se procurer à l'image du pouvoir fédérateur d'un tel projet en interne ou des bras de levier qu'ils génèrent pour une influence sur l'externe.

## Bibliographie

- Barley, S.R. (2016). 60th Anniversary Essay. *Administrative Science Quarterly* 61 (1): 1–8.
- Boström, M., Hallström, K.T. (2013). Global multi-stakeholder standard setters: how fragile are they? *Journal of Global Ethics* 9 (1): 93–110.
- Botzem, S., Quack, S. (2006). Contested rules and shifting boundaries: International standard-setting in accounting. In *Transnational governance : Institutional dynamics of regulation* (Eds, Djelic, M.-L., Sahlin-Andersson, K.). Cambridge: Cambridge University Press, 266–286.
- Brunsson, N., Jacobsson, B. (2000). The Contemporary Expansion of Standardization. In *A world of standards* (Eds, Brunsson, N., Jacobsson, B.). Oxford: Oxford University Press.
- Brunsson, N., Rasche, A., Seidl, D. (2012). The Dynamics of Standardization: Three Perspectives on Standards in Organization Studies. *Organization Studies* 33 (5-6): 613–632.
- Büthe, T., Mattli, W. (2011). *The new global rulers : The privatization of regulation in the world economy*. Oxford, Princeton, N.J: Princeton University Press.
- Chantiri, R. (2000). Les processus d'élaboration des normes comptables : Proposition d'un cadre d'étude. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 6 (3): 19.
- Charmaz, K. (2006). *Constructing Grounded Theory : A Practical Guide Through Qualitative Analysis*. Los Angeles: Sage Publications.
- Chee Chiu Kwok, W., Sharp, D. (2005). Power and international accounting standard setting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 18 (1): 74–99.
- Correa, C., Larrinaga, C. (2015). Engagement research in social and environmental accounting. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal* 6 (1): 5–28.
- Cortese, C., Irvine, H. (2010). Investigating international accounting standard setting: The black box of IFRS 6. *Research in Accounting Regulation* 22 (2): 87–95.
- Cortese, C.L., Irvine, H.J., Kaidonis, M.A. (2010). Powerful players: How constituents captured the setting of IFRS 6, an accounting standard for the extractive industries. *Accounting Forum* 34 (2): 76–88.
- Cros, C., Poivet, R. (2012). Comptabilité environnementale, de nouveaux enjeux. *ADEME & Vous*: 7–13.
- Dhaliwal, D.S. (1982). Some economic determinants of management lobbying for alternative methods of accounting: evidence from the accounting for interest costs issue. *Journal of Business Finance & Accounting* 9 (2): 255–265.

- Downs, A. (1957). *An economic theory of democracy*. New York, N.Y: Harper & Row.
- Durocher, S., Fortin, A., Côté, L. (2004). Pouvoir et normalisation : La perception des utilisateurs canadiens. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 10 (3): 193.
- Durocher, S., Fortin, A., Côté, L. (2007). Users' participation in the accounting standard-setting process: A theory-building study. *Accounting, Organizations and Society* 32 (1-2): 29–59.
- Elbannan, M., McKinley, W. (2006). A theory of the corporate decision to resist FASB standards: An organization theory perspective. *Accounting, Organizations and Society* 31 (7): 601–622.
- Erb, C., Pelger, C. (2015). “Twisting words”? A study of the construction and reconstruction of reliability in financial reporting standard-setting. *Accounting, Organizations and Society* 40: 13–40.
- Ettredge, M., Kwon, S.Y., Smith, D. (2002). Competitive Harm and Companies' Positions on SFAS No. 131. *Journal of Accounting, Auditing & Finance* 17 (2): 93–109.
- Etzion, D., Ferraro, F. (2010). The Role of Analogy in the Institutionalization of Sustainability Reporting. *Organization Science* 21 (5): 1092–1107.
- Francis, J.R. (1987). Lobbying against proposed accounting standards: The case of employers' pension accounting. *Journal of Accounting and Public Policy* 6 (1): 35–57.
- Georgiou, G., Roberts, C.B. (2004). Corporate lobbying in the UK: an analysis of attitudes towards the ASB's 1995 deferred taxation proposals. *The British Accounting Review* 36 (4): 441–453.
- Gilbert, D.U., Rasche, A., Waddock, S. (2011). Accountability in a Global Economy: The Emergence of International Accountability Standards. *Business Ethics Quarterly* 21 (01): 23–44.
- Gipper, B., Lombardi, B.J., Skinner, D.J. (2013). The politics of accounting standard-setting: A review of empirical research. *Australian Journal of Management* 38 (3): 523–551.
- Glaser, B.G., Strauss, A.L. (1967). *The Discovery of Grounded Theory: Strategies for Qualitative Research*. New York, N.Y: Routledge.
- Green, J.F. (2010). Private Standards in the Climate Regime: The Greenhouse Gas Protocol. *Business and Politics* 12 (3): 1–39.
- Hallström, K.T. (2000). Organizing the process of standardization. In *A world of standards* (Eds, Brunsson, N., Jacobsson, B.). Oxford: Oxford University Press.
- Hallström, K.T. (2004). *Organizing international standardization : ISO and the IASC in quest of authority*. Cheltenham, UK, Northampton, MA: Edward Elgar.

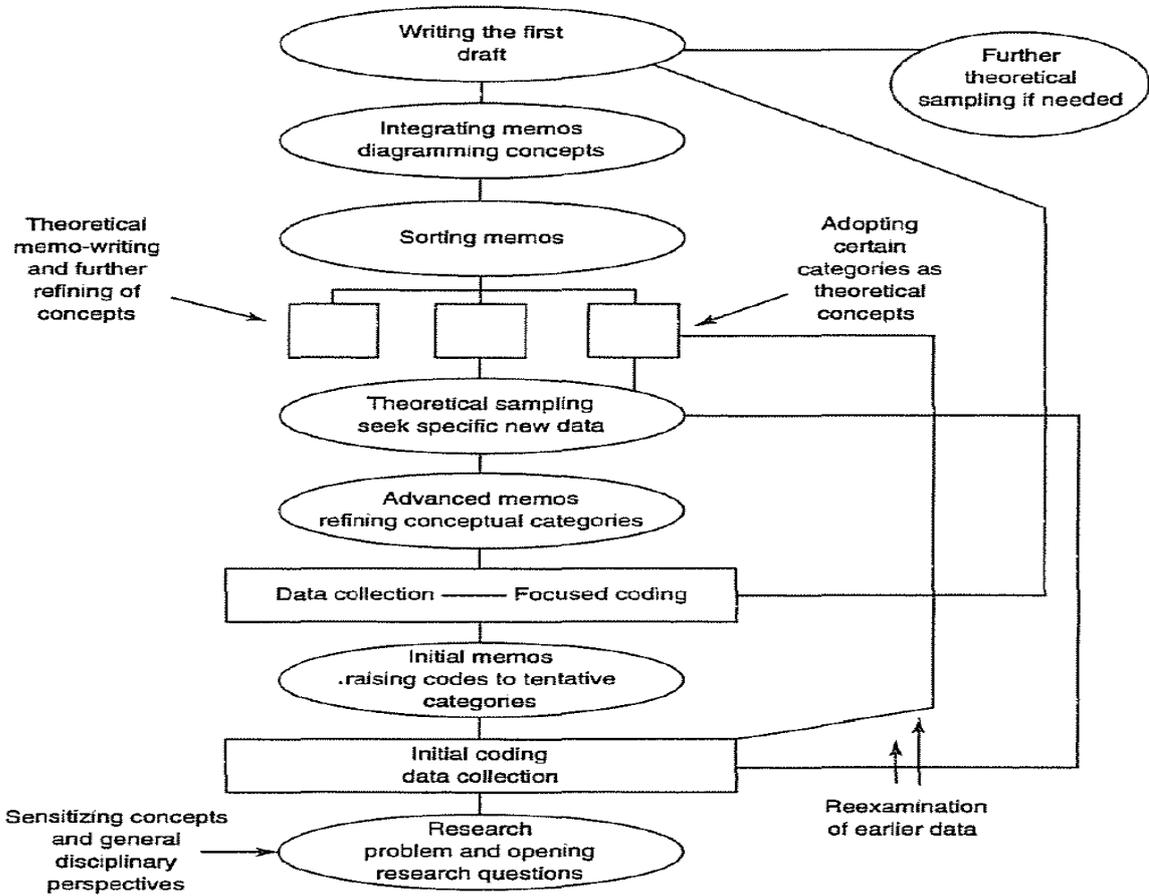
- Hallström, K.T., Boström, M. (2010). *Transnational multi-stakeholder standardization : Organizing fragile non-state authority*. Cheltenham, UK, Northampton, MA: Edward Elgar Pub.
- Hammond, T., Sikka, P. (1996). Radicalizing accounting history: the potential of oral history. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 9 (3): 79–97.
- Haring, J.R., JR (1979). Accounting Rules and "The Accounting Establishment". *The Journal of Business* 52 (4): 507–519.
- Heinelt, H. (2002). Achieving Sustainable and Innovative Policies through Participatory Governance in a Multi-level Context. In *Participatory Governance in Multi-Level Context* (Eds, Heinelt, H., Getimis, P., Kafkalas, G., Smith, R., Swyngedouw, E.). Wiesbaden: VS Verlag für Sozialwissenschaften, 17–32.
- Himick, D., Brivot, M., Henri, J.-F. (2016). An ethical perspective on accounting standard setting: Professional and lay-experts' contribution to GASB's Pension Project. *Critical Perspectives on Accounting* 36: 22–38.
- Hodges, R., Mellett, H. (2002). Investigating standard setting: accounting for the United Kingdom's private finance initiative. *Accounting Forum* 26 (2).
- Hodges, R., Mellett, H. (2005). Accounting for the U.K.'s Private Finance Initiative: An Interview-Based Investigation. *Abacus* 41 (2): 159–180.
- Huian, M.C. (2013). Stakeholders' participation in the development of the new accounting rules regarding the impairment of financial assets. *Business Management Dynamics* 2 (9): 23–35.
- Joannides, V., Berland, N. (2008). Grounded theory : Quels usages dans les recherches en contrôle de gestion ? *Comptabilité - Contrôle - Audit* 14 (3): 141.
- Jorissen, A., Lybaert, N., Orens, R., van der Tas, L. (2012). Formal Participation in the IASB's Due Process of Standard Setting: A Multi-issue/Multi-period Analysis. *European Accounting Review* 21 (4): 693–729.
- Kelly, L. (1982). Corporate lobbying and changes in financing or operating activities in reaction to FAS No. 8. *Journal of Accounting and Public Policy* 1 (2): 153–173.
- Kelly, L. (1985). Corporate Management Lobbying on FAS No. 8: Some Further Evidence. *Journal of Accounting Research* 23 (2): 619.
- King, R.D., O'Keefe, T.B. (1986). Lobbying activities and insider trading. *The Accounting Review* 61 (1): 76–90.
- Kirk, N., van Staden, C. (2001). The use of grounded theory in accounting research. *Meditari Accountancy Research* 9 (1): 175–197.

- Kolk, A., Pinkse, J. (2008). Business and climate change: emergent institutions in global governance. *Corporate Governance* 8 (4): 419–429.
- Lafontaine, J.-P. (2003). Les techniques de comptabilité environnementale, entre innovations comptables et innovations managériales. (French). *Comptabilité - Contrôle - Audit* 9 (3): 111–127.
- Lindahl, F.W. (1987). Accounting standards and Olson's theory of collective action. *Journal of Accounting and Public Policy* 6 (1): 59–72.
- McKee, A., Williams, P.F., Frazier, K.B. (1991). A case study of accounting firm lobbying: Advice or consent. *Critical Perspectives on Accounting* 2 (3): 273–294.
- Ndubizu, G.A., Choi, Y.C., Jain, R. (1993). Corporate Lobbying Strategy and Pension Accounting Deliberations: An Empirical Analysis. *Journal of Accounting, Auditing & Finance* 8 (3): 277–287.
- Oliver, C. (1991). Strategic responses to institutional processes. *Academy of Management Review* 16 (1): 145–179.
- Orens, R., Jorissen, A., Lybaert, N., van der Tas, L. (2011). Corporate Lobbying in Private Accounting Standard Setting: Does the IASB have to Reckon with National Differences? *Accounting in Europe* 8 (2): 211–234.
- Parker, L.D., Roffey, B.H. (1997). Methodological themes. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 10 (2): 212–247.
- Pelger, C. (2016). Practices of standard-setting – An analysis of the IASB's and FASB's process of identifying the objective of financial reporting. *Accounting, Organizations and Society* 50: 51–73.
- Puro, M. (1984). Audit Firm Lobbying Before the Financial Accounting Standards Board: An Empirical Study. *Journal of Accounting Research* 22 (2): 624.
- Reuter, M., Messner, M. (2015). Lobbying on the integrated reporting framework. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 28 (3): 365–402.
- Saemann, G.R. (1995). The Accounting Standard-Setting Due Process, Corporate Consensus, and FASB Responsiveness: Employers' Accounting for Pensions. *Journal of Accounting, Auditing & Finance* 10 (3): 555–564.
- Schalow, M. (1995). Participation choice: the exposure draft for postretirement benefits other than pensions. *Accounting Horizons* 9 (1): 27–41.
- Schaltegger, S., Bennett, M., Burritt, R. L. (Eds) (2006). *Sustainability accounting and reporting*. Dordrecht: Springer.

- Siggelkow, N. (2007). Persuasion with Case Studies. *The Academy of Management Journal* 50 (1): 20–24.
- Slager, R., Gond, J.-P., Moon, J. (2012). Standardization as Institutional Work: The Regulatory Power of a Responsible Investment Standard. *Organization Studies* 33 (5-6): 763–790.
- Stenka, R., Taylor, P. (2010). Setting UK standards on the concept of control: An analysis of lobbying behaviour. *Accounting and Business Research* 40 (2): 109–130.
- Sutton, T.G. (1984). Lobbying of accounting standard-setting bodies in the U.K. and the U.S.A.: A Downsian analysis. *Accounting, Organizations and Society* 9 (1): 81–95.
- Tutticci, I., Dunstan, K., Holmes, S. (1994). Respondent Lobbying in the Australian Accounting Standard-setting Process. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 7 (2): 86–104.
- Watts, R.L., Zimmerman, J.L. (1978). Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards. *The Accounting Review* 53 (1): 112–134.
- Watts, R.L., Zimmerman, J.L. (1986). *Positive accounting theory*. Edgewood Cliff, NJ: Prentice-Hall.

# Annexes

## Annexe 05 : Processus d'analyse de la théorie enracinée selon Charmaz (2006)



**FIGURE 1.1** The grounded theory process

(Charmaz 2006 P.11)

# CONCLUSION GENERALE

L'objectif de cette thèse est de pallier le manque de connaissance sur la façon dont les entreprises participent aux processus de standardisation (Durocher *et al.* 2007, Klarsfeld et Delpuech 2008, Brunsson et Jacobsson 2000). Les questions sont : qui sont les participants au processus ? comment ils travaillent et justifient leurs activités ? avec qui ils coopèrent ? (Hallström 2004) dans le contexte de la comptabilité environnementale. Dans cette perspective, nous avons privilégié trois niveaux d'analyse et avons fait le choix de conduire trois études auprès de différentes catégories d'acteurs engagées dans l'élaboration de standards de comptabilité environnementale des produits en France et/ou en Europe.

Chaque article a exploré différentes facettes de la participation des entreprises. Ils nous permettent ensemble de contribuer à une meilleure compréhension de l'implication et de la manière dont les entreprises étudiées ont participé à la création d'un standard de comptabilité environnementale.

## **1. Synthèse des résultats**

Dans notre premier article, nous nous sommes intéressés aux acteurs marginalisés, c'est-à-dire les acteurs qui sont concernés par les problématiques portées par les processus de standardisation mais pour qui la sous-représentation ou l'absence est constatée dans la littérature compte tenu de leurs faibles ressources. En mobilisant une perspective institutionnelle, nous avons caractérisé le travail institutionnel de création qu'ils ont conduit lors de leur participation en relation avec un manque de capital intellectuel, symbolique et économique. Nos résultats ont montré que ces acteurs ont mobilisé différents modes de participation afin de faire entendre leurs voix.

Le second et le troisième article ont privilégié des acteurs bien identifiés dans les arènes de standardisation à savoir, les cabinets de conseil et les grandes entreprises. En mobilisant également la lentille institutionnelle, notre second article s'est intéressé aux cabinets de conseil, reconnus pour leurs contributions en qualité d'expert dans les milieux de la standardisation. En étudiant les cabinets de conseil « *spécialisés en comptabilité environnementale* », nos résultats ont mis en lumière le travail institutionnel conduit par cette catégorie d'acteurs en vue de maintenir leur expertise, élément essentiel à la survie de leur activité.

Enfin, dans le troisième article, nous avons étudié la participation d'une grande entreprise, qui d'après la littérature est un acteur très présent, actif et disposant de ressources pour participer aux processus de standardisation. En privilégiant son point de vue et ses pratiques, nos résultats nuancent la littérature sur les positions d'influence prises par cette catégorie d'acteurs comme argument principal de la participation. Ils mettent en évidence la relation concomitante entre la participation au processus de standardisation de la comptabilité environnementale des produits et la structuration de sa démarche RSE (comptabilité environnementale).

La figure 07 apporte une synthèse générale de l'articulation de la thèse dans son ensemble. En particulier, elle met en lumière pour chaque niveau d'analyse, la question de recherche de l'étude, les choix théoriques et méthodologiques retenus ainsi que les principaux résultats.

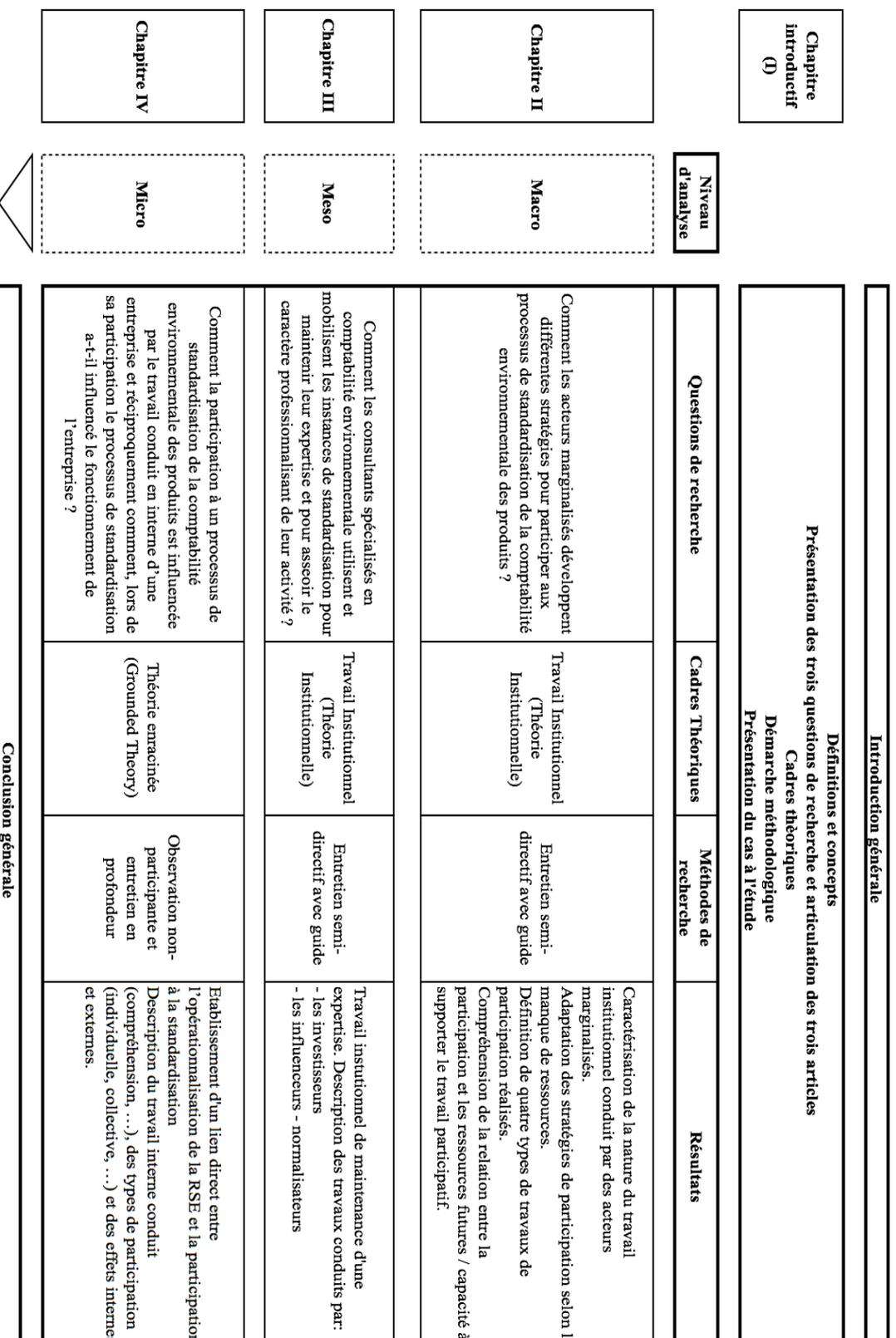


Figure 07 : Synthèse générale de la thèse

## 2. Contributions

D'un point de vue académique, notre contribution est associée à l'étude des participants aux processus de standardisation de la comptabilité où peu d'attention a été accordée aux acteurs, à leurs points de vue (Himick *et al.* 2016) et à la façon dont ils s'organisent (à l'interne) pour participer (Kolk et Pinkse 2008). Nous complétons le champ grandissant de la recherche en comptabilité environnementale (Parker 2011) à l'image des récents travaux de Reuter et Messner (2015) qui ont associé la littérature sur la participation à la standardisation de la comptabilité (par la mobilisation du modèle de Sutton (1984) au projet d'Integrated Reporting <IR> porté par l'organisme de standardisation IIRC.

Par le rapprochement de la littérature sur la participation à la standardisation de la comptabilité, la littérature plus récente sur la comptabilité environnementale et la mobilisation et l'utilisation de théories organisationnelles nouvelles dans ce champ, notre contribution académique est double. Nous contribuons à la fois à la littérature sur la participation au processus de standardisation de la comptabilité et à la littérature sur le travail institutionnel (Lawrence et Suddaby 2006, Lawrence *et al.* 2011).

Les trois études permettent de mieux renseigner et qualifier la « *participation* » de certaines catégories de parties prenantes au processus de standardisation de la comptabilité. Appliquée à une étude de cas unique (la standardisation de la comptabilité environnementale des produits), cette recherche nous permet de mettre en lumière *qui* sont les participants au processus de standardisation de la comptabilité environnementale, *comment* ils *travaillent et justifient* leurs activités, et *avec qui* ils coopèrent (Hallström 2004). Nous mettons en évidence que les trois catégories d'acteurs étudiées (les acteurs marginalisés, les entreprises de conseil et la grande entreprise) ont été sensibles à la question portée par l'agenda normatif mais à différents degrés et avec des intentions diverses.

Cette recherche permet de décrire et de mieux qualifier le phénomène de participation. Nous mettons en évidence que les acteurs associés au projet de standardisation multipartites ont mobilisé *une diversité de canaux et de modes de participation* et y ont apporté *des ressources, des compétences et des expériences* sous différentes formes (Boström et Hallström 2013).

Nous soutenons également que la standardisation de la comptabilité environnementale est une activité hautement participative (Slager *et al.* 2012) et que les différentes participations

conduites par les acteurs interviewés ont généré et renforcé un ensemble de « *micros activités* » qui a soutenu le caractère dynamique du projet de standardisation (Slager *et al.* 2012).

En privilégiant une perspective centrée sur les acteurs (Himick *et al.* 2016), nous décrivons la participation des acteurs en relation avec leurs propres situations et contextes. En particulier, cette recherche met en évidence que les positions d'influence (régulièrement soulignée dans la littérature) n'ont pas été naturellement identifiées comme une motivation principale où *le besoin de compréhension* a très souvent été exprimé et identifié comme un des prémisses à l'engagement.

A l'image de la littérature sur la standardisation, les dimensions « *temporelle* » et « *financière* » associées à la participation ont été mentionnées et ont impacté la participation des acteurs. La participation a parfois été assimilée à du « *bénévolat* » et associée à « *un investissement* ». La « *temporalité* » a été régulièrement soulignée face à des difficultés de pouvoir se rendre disponible et d'allouer du temps pour la participation (calendrier de l'entreprise versus planification de l'agenda normatif). Pour d'autres, le processus de standardisation lui-même était difficile à suivre, les entreprises devant s'engager dans plusieurs agendas parallèles en cours. Une autre préoccupation a été associée à l'investissement financier. La durée des projets, le niveau d'expertise de certains débats ou la centralisation de certaines discussions à Paris ou Bruxelles ont généré des coûts pour certains acteurs : coûts de transport et/ou d'hébergement, non valorisation du temps imparti à la participation (perte de chiffre d'affaires...), montée en compétence ou expertise nécessaire, accompagnements techniques nécessaires, etc.... Ainsi, l'ensemble des informations et les précisions fournis par cette recherche sur les stratégies adoptées ou les actions menées par les participants complètent et précisent la littérature existante.

Enfin, cette recherche permet de contribuer à la littérature sur le travail institutionnel. Cette contribution est double. Individuellement, nous caractérisons et décrivons le travail conduit par deux catégories d'acteurs (acteurs marginalisés et les organisations de conseil / profession émergente). D'autre part, nous complétons la littérature sur la conduite du travail institutionnel associé à un travail collectif à l'image du contexte de la standardisation et plus largement de la régulation privée. En effet, les différentes approches mobilisées par les acteurs interviewés (associés à différents champs) participent à apporter un nouvel éclairage nécessaire à la compréhension du « *travail impliqué dans la négociation des normes institutionnelles formelles* » (Hampel *et al.* 2017).

D'un point de vue méthodologique, notre principale contribution est associée à la mobilisation d'une démarche qualitative pour la recherche de données empiriques différenciées (entretiens, accès aux entreprises en interne et collecte de nombreux documents des processus de standardisation). Cette posture se distingue des travaux antérieurs qui dans de rares occasions ont eu l'accès à l'expérimentation ou aux principaux groupes de travail et qui ont privilégié les lettres de commentaires comme matériau empirique (Reuter et Messner 2015, Gipper *et al.* 2013, Weetman *et al.* 1996) compte tenu des facilités accordées par leur caractère publique. Nous avons par la mobilisation d'une diversité d'outils de collecte de données (entretiens semi-directifs, entretiens en profondeur, observation non participante) capturé nos matériaux d'analyse sur ce qui est fait en coulisse par les acteurs (Reuter et Messner 2015, Hodges et Mellett 2005, 2002, Kirk et Van Staden 2001) et identifié des activités non observables à l'extérieur des entreprises (Stenka et Taylor 2010, Sutton 1984). La mobilisation d'une démarche qualitative a contribué à l'apport de nouvelles connaissances empiriques sur la participation des participants eux-mêmes et nous a permis de compléter et de nuancer une littérature exhaustive basée sur l'analyse de contenu des études de lettres de commentaires dont la portée s'est révélée limitée dans la littérature.

D'un point de vue pratique, cette recherche s'adresse aux parties prenantes des processus de standardisation et aux organes de standardisation privés.

Pour le management (direction, gestionnaires d'entreprise, associés d'une organisation de conseil - quel que soit la taille), l'ensemble de nos résultats montrent que la participation à la standardisation de la comptabilité environnementale des produits a généré des effets positifs en interne ou en externe en matière de compréhension, d'intégration de nouvelles compétences ou d'outils, de création de dynamique collective autour d'un sujet fédérateur, de développement d'opportunités commerciales, de visibilité, etc... Nos résultats fournissent également un éventail d'outils et de moyens à la disposition du management pour pouvoir intervenir directement ou indirectement, individuellement ou collectivement dans un processus de standardisation.

Enfin, même si cette recherche ne cherchait pas à étudier le processus de standardisation, la compréhension de la participation des acteurs (comme un moyen de participer à la légitimité du processus) peut intéresser les organes de standardisation où les initiatives multipartites. En effet, ces initiatives tentent souvent d'obtenir une légitimité grâce à des légitimités (d'entrée, processuelle et de sortie) fondées sur les principes de la démocratie délibérative (inclusion, équité procédurale et la prise de décision consensuelle).

Nous faisons le choix de sensibiliser les organes de standardisation sur le fait que les processus de décision légitimes doivent inclure « *tous ceux qui seront touchés par eux* » (Young 2000). Ainsi, l'organe de standardisation doit s'assurer que les acteurs concernés sont « *représentatifs* » de la question en jeu et qu'aucun intervenant « *pertinent* » n'a été exclu (Mena et Palazzo 2012). Cependant, la plupart des initiatives multipartites annoncent la participation par des moyens qui ciblent efficacement les grands acteurs, par exemple, par le biais de syndicats d'employeurs ou d'industrie ou des grands cabinets de conseils. Nous pensons qu'en matière d'inclusion, si l'organe de standardisation souhaite engager des organisations « *plus petites ou de tailles intermédiaires* » (entreprise, cabinet de conseil, ONG...), il devrait ajuster une communication spécifique et ciblée à chaque catégorie d'acteurs (par exemple en mobilisant les organes consulaires, les agences/antennes régionales de standardisation, les représentants des professions...).

Le deuxième principe est l'équité procédurale, qui concerne la légitimité du processus de standardisation et le processus décisionnel. Toutes les parties prenantes doivent avoir une voix valide dans le processus décisionnel (Mena et Palazzo 2012). De ce point de vue, nous pensons qu'une des façons de s'assurer que les voix sont entendues serait d'organiser des sous-groupes dont les contributions sont ensuite intégrées à un niveau supérieur et incluses dans le processus de prise de décision. Une autre façon serait d'encourager les collectifs à représenter des organisations (plus petites ou disposant de moins de ressources) et, à agir par des lettres de commentaires ou une participation directe aux groupes de travail. Enfin, nous pouvons imaginer la mise en place de dispositifs numériques « *généralisés* » (à l'image de certaines conférences téléphoniques mises en œuvre) qui permettrait à un plus grand nombre de contribuer ou améliorerait les conditions d'intervention de certains acteurs déjà présent. Cette recommandation est d'autant plus importante pour les acteurs qui ne se trouvent pas à proximité des instances de standardisation, ayant une représentation professionnelle faible ou inexistante, des acteurs marginalisés, certaines associations / ONG ou toutes catégories d'acteurs dont les ressources sont limitées.

### 3. Limites et perspectives de recherche

Cette recherche n'est pas sans limites. La première limite est associée au contexte « *coercitif* » porté au démarrage du projet en France avec les lois grenelle I puis grenelle II. Cette dernière prévoyait à l'origine une obligation pour l'affichage environnemental au 1er janvier 2011, cette notion a été remplacée par une « *expérimentation nationale* » pour l'affichage environnemental à compter du 1er juillet 2011 et pour une durée d'une année dont un bilan devait être transmis au Parlement en vue d'une éventuelle généralisation.

En outre, cette recherche souffre de deux principales limites méthodologiques. Elle est basée sur l'étude d'un cas unique de plusieurs acteurs associés à un contexte francophone ou européen pour un type bien particulier de comptabilité environnementale, à savoir la comptabilité environnementale des produits. Même si ce choix nous a permis d'investiguer en profondeur le phénomène de participation sous trois facettes différentes, nous présumons de la portée limitée de nos résultats en matière de généralisation au champ de la comptabilité environnementale. La démarche de collecte de données adoptée pour l'article 3 qui a consisté à conduire des entretiens en profondeur auprès d'un seul interviewé (unique représentant de l'entreprise au processus) peut-être questionnée. Cette décision a été motivée à l'image des entretiens de type récits de vie qui peuvent être utilisés comme principale technique de collecte des données (Joyeau *et al.* 2010, Bertaux et Singly 2010). En particulier, cette méthode est adaptée à la compréhension de certains phénomènes peu étudiés et bien appropriée pour les sujets de recherche difficiles à investiguer et parfois marqués par la confidentialité (Bah *et al.* 2015). Son association avec la théorie enracinée participe cependant à « *l'assemblage et l'innovation méthodologique* » pour la collecte des données comme préconisé par Joannides et Berland (2008) dans le champ comptable.

Cette recherche ouvre plusieurs voies de recherche associées à la standardisation de la comptabilité environnementale. Même si très tôt, il y a eu des appels pour la standardisation des rapports environnementaux (Schaltegger 1997, Mathews 2009) au sein de la littérature en comptabilité environnementale et sociale, nous ne connaissons que peu de chose sur la manière dont ces standards sont établis. Cette préoccupation s'applique également à la comptabilité environnementale associée aux organisations et aux produits. En conduisant cette recherche, nous avons ouvert une nouvelle voie associée à un type de comptabilité environnementale (les produits) portée par deux initiatives française et européenne.

L'examen de l'état actuel de la connaissance sur la standardisation de la comptabilité environnementale met en évidence que la standardisation est un moment clé dans le processus d'institutionnalisation de celle-ci où sa privatisation croissante associe de nombreux lieux et acteurs, ainsi que l'hégémonie de certains acteurs internationaux (élites) dans les processus. A ce stade de cette recherche, il nous semble intéressant de poursuivre cette investigation, plus en profondeur sur « Qui » parle au nom de la Planète Terre et quel est l'impact de la standardisation sur la durabilité ?

Dans un premier temps, il nous paraît important de faire un état des lieux plus exhaustif sur la standardisation de la comptabilité environnementale. A l'image des problématiques en comptabilité (Young 2017, 1994) « *quelles sont celles qui retiennent l'attention des organes de standardisation* » ? En d'autres mots, « *quelles comptabilités environnementales sont standardisées, et quelles sont celles qui ne le sont pas* » ainsi, nous pourrions mieux comprendre « *pourquoi certaines échappent-elles à la standardisation ?* », comme par exemple l'eau, la biodiversité...versus GES. « *Où sont-elles élaborées* » « *Qui définit et façonne les standards internationaux actuels et futurs de la comptabilité environnementale* », « *comment sont-elles façonnées ou packagées en standards globalement acceptés* », et « *quelles sont les conséquences pour l'avenir des pratiques comptables environnementales* ».

Il nous paraît également important d'étudier quels sont les objectifs et les buts poursuivis par la standardisation de la comptabilité environnementale. S'inscrit-elle dans le prolongement de la recherche en comptabilité environnementale dont l'ancrage est associé à un « *modèle de comptabilité en tant que production et diffusion d'informations par des entités économiques* » ? (Russell *et al.* 2017) Poursuit-elle des objectifs de contribution à une « *durabilité écologique* » et à une « *justice sociale* » ? (Russell *et al.* 2017)

## Bibliographie

- Bah, T., Ndione, L., Tiercelin, A. (2015). *Les récits de vie en sciences de gestion : Orientations épistémologiques et méthodologiques*. Cormelles-le-Royal : Éditions EMS.
- Bertaux, D., Singly, F.d. (2010). *L'enquête et ses méthodes : Le récit de vie*. 3<sup>e</sup> édition. Paris: Armand Colin.
- Boström, M., Hallström, K.T. (2013). Global multi-stakeholder standard setters: how fragile are they? *Journal of Global Ethics* 9 (1): 93–110.
- Brunsson, N., Jacobsson, B. (2000). The Contemporary Expansion of Standardization. In *A world of standards* (Eds, Brunsson, N., Jacobsson, B.). Oxford: Oxford University Press.
- Durocher, S., Fortin, A., Côté, L. (2007). Users' participation in the accounting standard-setting process: A theory-building study. *Accounting, Organizations and Society* 32 (1-2): 29–59.
- Gipper, B., Lombardi, B.J., Skinner, D.J. (2013). The politics of accounting standard-setting: A review of empirical research. *Australian Journal of Management* 38 (3): 523–551.
- Hallström, K.T. (2004). *Organizing international standardization: ISO and the IASC in quest of authority*. Cheltenham, UK, Northampton, MA: Edward Elgar.
- Hampel, C.E., Lawrence, T.B., Tracey, P. (2017). Institutional Work: Taking Stock and Making It Matter. In *The Sage Handbook of organizational institutionalism*. 2<sup>e</sup> édition (Eds, Greenwood, R., Oliver, C., Lawrence, T. B., Meyer, R. E.). London: SAGE Publications Ltd, 558–590.
- Himick, D., Brivot, M., Henri, J.-F. (2016). An ethical perspective on accounting standard setting: Professional and lay-experts' contribution to GASB's Pension Project. *Critical Perspectives on Accounting* 36: 22–38.
- Hodges, R., Mellett, H. (2002). Investigating standard setting: accounting for the United Kingdom's private finance initiative. *Accounting Forum* 26 (2).
- Hodges, R., Mellett, H. (2005). Accounting for the U.K.'s Private Finance Initiative: An Interview-Based Investigation. *Abacus* 41 (2): 159–180.
- Joannides, V., Berland, N. (2008). Grounded theory : Quels usages dans les recherches en contrôle de gestion ? *Comptabilité - Contrôle - Audit* 14 (3): 141.
- Joyeau, A., Robert-Demontrond, P., Schmidt, C. (2010). Les récits de vie en Gestion des Ressources Humaines : Principes, portée, limites. *Management & Avenir* 34 (4): 14.
- Kirk, N., van Staden, C. (2001). The use of grounded theory in accounting research. *Meditari Accountancy Research* 9 (1): 175–197.

- Klarsfeld, A., Delpuech, C. (2008). La RSE au-delà de l'opposition entre volontarisme et contrainte l'apport de la théorie de la régulation sociale et de la théorie néo-institutionnelle. *Revue de l'organisation responsable* 3 (1).
- Kolk, A., Pinkse, J. (2008). Business and climate change: emergent institutions in global governance. *Corporate Governance* 8 (4): 419–429.
- Lawrence, T.B., Suddaby, R. (2006). Institutions and Institutional Work. In *Handbook of organization studies, 2nd Edition* (Eds, Clegg, S., Hardy, C., Lawrence, T. B., Nord, W. R.): Sage.
- Lawrence, T.B., Suddaby, R., Leca, B. (2011). Institutional Work: Refocusing Institutional Studies of Organization. *Journal of Management Inquiry* 20 (1): 52–58.
- Mathews, M.R. (2009). Further Thoughts on Mega-Accounting and the Need for Standards. *Issues in Social and Environmental Accounting* 2 (2): 158–175.
- Mena, S., Palazzo, G. (2012). Input and Output Legitimacy of Multi-Stakeholder Initiatives. *Business Ethics Quarterly* 22 (3): 527–556.
- Parker, L.D. (2011). Twenty-one years of social and environmental accountability research: A coming of age. *Accounting Forum* 35 (1): 1–10.
- Reuter, M., Messner, M. (2015). Lobbying on the integrated reporting framework. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 28 (3): 365–402.
- Russell, S., Milne, M.J., Dey, C. (2017). Accounts of nature and the nature of accounts. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 30 (7): 1426–1458.
- Schaltegger, S. (1997). Information costs, quality of information and stakeholder involvement - the necessity of international standards of ecological accounting. *Eco-Management and Auditing* 4 (3): 87–97.
- Slager, R., Gond, J.-P., Moon, J. (2012). Standardization as Institutional Work: The Regulatory Power of a Responsible Investment Standard. *Organization Studies* 33 (5-6): 763–790.
- Stenka, R., Taylor, P. (2010). Setting UK standards on the concept of control: An analysis of lobbying behaviour. *Accounting and Business Research* 40 (2): 109–130.
- Sutton, T.G. (1984). Lobbying of accounting standard-setting bodies in the U.K. and the U.S.A.: A Downsian analysis. *Accounting, Organizations and Society* 9 (1): 81–95.
- Weetman, P., Davie, E., Collins, W. (1996). Lobbying on accounting issues. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 9 (1): 59–76.
- Young, I.M. (2000). *Inclusion and democracy*. Oxford, New York: Oxford University Press.

- Young, J.J. (1994). Outlining regulatory space: Agenda issues and the FASB. *Accounting, Organizations and Society* 19 (1): 83–109.
- Young, J.J. (2017). Reflections on “Outlining Regulatory Space”. *Critical Perspectives on Accounting* 47: 1–7.

# LISTE DES TABLEAUX

## Chapitre introductif

|              |  |       |
|--------------|--|-------|
| Tableau 01 : | Tableau réalisé sur la base de la classification des participants à la standardisation internationale de (Peyrat 2012) | P. 27 |
| Tableau 02 : | Principales initiatives internationales de comptabilité environnementale   | P. 29 |
| Tableau 03   | Exemples de processus de standardisation de la comptabilité environnementale   | P. 30 |
| Tableau 04   | Synthèse de la collecte des données  | P. 48 |
| Tableau 05 : | Synthèse du cadre méthodologique   | P. 49 |

## Chapitre II

|              |  |       |
|--------------|--|-------|
| Tableau 06 : | List of interviews conducted   | P. 79 |
| Tableau 07 : | Type of standardization work in function of type of marginalized actor and resources owned | P. 83 |
| Tableau 08 : | Effects of standardization work on marginalized actors                                     | P. 84 |

## Chapitre III

|              |                               |        |
|--------------|-------------------------------|--------|
| Tableau 09 : | Liste des entretiens conduits | P. 122 |
|--------------|-------------------------------|--------|

## Chapitre IV

|              |   |        |
|--------------|---|--------|
| Tableau 10 : | Liste des entretiens conduits                     | P. 161 |
| Tableau 11 : | Synthèse des principes directeurs de l'engagement | P. 167 |

# LISTE DES FIGURES

## **Introduction générale**

Figure 01 : Présentation du plan de la thèse P. 18

## **Chapitre introductif**

Figure 02 : Présentation du cycle de vie du produit (ADEME 2011) P. 25

Figure 03 : Articulation et vue d'ensemble des trois articles P. 37

Figure 04 : Organisation de la plateforme ADEME/AFNOR P. 54

## **Chapitre II**

Figure 05 : Participation of the four types of actor in the standardization process P. 82

## **Chapitre IV**

Figure 06 : Cycle de la participation P. 164

## **Conclusion**

Figure 07 : Synthèse générale de la thèse P. 197

# LISTE DES ANNEXES

## **Chapitre introductif**

Annexe 01 : Chronologie du développement de la méthodologie PEF P. 68

Annexe 02 : Procédure pour le développement des PEFCR P. 69

## **Chapitre II**

Annexe 03 : Guide d'entretien à destination des entreprises (acteurs marginalisés) P. 105

## **Chapitre III**

Annexe 04 : Guide d'entretien à destination des entreprises (acteurs du conseil) P. 147

## **Chapitre IV**

Annexe 05 : Processus d'analyse de la théorie enracinée selon Charmaz (2006) P. 193

# LISTE DES ACRONYMES, DES SYMBOLES ET DES SIGLES

|                |   |
|----------------|---|
| ACCA :         | Association of Chartered Certified Accountants  |
| ACV :          | Analyse de Cycle de Vie   |
| ADEME :        | Agence De l'Environnement et de la Maîtrise de l'Energie  |
| AFNOR :        | Association Française de Normalisation  |
| ANIA :         | Association Nationale des Industries Alimentaires   |
| ANSI           | American National Standards Institute   |
| AICPA :        | American Institute of Certified Public Accountants  |
| ANC :          | Autorité des Normes Comptables  |
| ASB :          | Accounting Standards Board  |
| BIO :          | Biologique  |
| BP X30-323-0 : | Principes généraux pour l'affichage environnemental des produits de grande consommation - Partie 0 : principes généraux et cadre méthodologique (Juin 2011) |
| CDP :          | Carbon Disclosure Project   |
| CDSB :         | Climate Disclosure Standards Board  |
| CO2 :          | Dioxyde de carbone  |
| COMOP 23 :     | Comité Opérationnel 23  |
| CSR            | Corporate Social Responsibility (RSE)   |
| DD :           | Développement durable   |
| DIN            | Institut de standardisation Allemand  |
| ETI            | Entreprise de taille intermédiaire  |
| FASB :         | Financial Accounting Standards Board  |
| FCD :          | Fédération des entreprises du commerce et de la distribution  |
| G :            | Gramme (unité de mesure)  |
| GES :          | Gaz à effet de serre  |
| GHG :          | GreenHouse Gases  |
| GIEC :         | Groupe d'experts inter-gouvernemental sur l'évolution du climat   |
| GRI :          | Global Reporting Initiative   |

|            |   |
|------------|---|
| GTX :      | Groupe de Travail (avec désignation ou numéro)  |
| IAS        | International Accounting Standards  |
| IASB :     | International Accounting Standards Board  |
| IFRS :     | International Financial Reporting Standards   |
| IIRC :     | International Integrated Reporting Council  |
| ISO :      | International Organization for Standardization  |
| ISO 14040  | Norme ISO : Management environnemental -- Analyse du cycle de vie --<br>Principes et cadre                      |
| JRC :      | Joint Research Center   |
| MEDDE      | Ministère de l'Écologie, du Développement durable et de l'Énergie   |
| MEDDTL :   | Ministère de l'Écologie, du Développement durable, des Transports et du<br>Logement                             |
| MEEDDAT :  | Ministère de l'écologie de l'énergie du développement durable et de<br>l'aménagement du territoire              |
| MFCA :     | Material Flow Cost <i>Accounting</i>  |
| MKT :      | Marketing   |
| MNE        | Multinational Enterprise  |
| NGO        | Non-governmental organizations (ONG)  |
| NRE        | Nouvelles Régulations Economiques   |
| OEF :      | Organisation Environmental Footprint  |
| ONU :      | Organisation des Nations Unies  |
| ONG :      | Organisation Non Gouvernementale  |
| PAS 2050 : | Standard de comptabilité carbone produit éditée par le British Standards<br>Institute en 2008 et révisé en 2011 |
| PDG :      | Président Directeur Général   |
| PEF :      | Product Environmental Footprint   |
| PEFCR      | Product Environmental Footprint Category Rules  |
| PME :      | Petite et Moyenne Entreprise  |
| PMI :      | Petite et Moyenne Industrie   |
| R&D :      | Recherche et Développement  |
| RSE :      | Responsabilité Sociale de Entreprises   |
| SASB :     | Sustainability Accounting Standards Board   |
| SD         | Sustainable development (DD)  |

SME Small and medium-sized enterprise (PME)  
TC 176 : Comité Technique 176  
WBCSB : World Business Council for Sustainable Development  
WRI : World Resources Institute

# TABLE DES MATIERES

|  |           |
|--|-----------|
| <b>Introduction générale .....</b>   | <b>11</b> |
| <b>Chapitre introductif (I) .....</b>  | <b>22</b> |
| <b>1. Définitions et concepts clés.....</b>  | <b>22</b> |
| 1.1. Principes et définitions de la comptabilité environnementale (des produits) .....         | 22        |
| 1.2. Standardisation, normalisation, standard et norme .....                                   | 25        |
| 1.3. Standardisation de la comptabilité « environnementale » .....                             | 28        |
| 1.4. La quête de légitimité des organismes de standardisation .....                            | 32        |
| 1.5. La participation des parties prenantes.....   | 34        |
| 1.5.1. Gouvernance privée et principes démocratiques .....                                     | 34        |
| 1.5.2. Jeux de pouvoirs, processus informels et emprise des grands acteurs dominants.....      | 35        |
| <b>2. Présentation et articulation des trois questions de recherche.....</b>                   | <b>36</b> |
| <b>3. Cadres théoriques .....</b>  | <b>40</b> |
| 3.1. Le travail institutionnel.....  | 40        |
| 3.2. La théorie enracinée (Grounded Theory).....   | 44        |
| <b>4. Démarche méthodologique.....</b>   | <b>46</b> |
| 4.1. Démarche générale.....  | 46        |
| 4.2. Analyse et collecte des données.....  | 47        |
| <b>5. Le cas de la standardisation de la comptabilité environnementale des produits. 50</b>    |           |
| 5.1. Choix du cas de la standardisation de la comptabilité environnementale des produits ..... | 51        |
| 5.2. La standardisation à l'échelle française .....  | 52        |
| 5.3. La standardisation à l'échelle européenne .....   | 55        |
| <b>Conclusion .....</b>  | <b>57</b> |
| <b>Bibliographie .....</b>   | <b>59</b> |
| <b>Annexes .....</b>   | <b>68</b> |

|  |            |
|--|------------|
| <b>Chapitre II: Marginalized actors' institutional work in standardization processes: an environmental accounting case study .....</b> | <b>70</b>  |
| <b>Introduction.....</b>   | <b>72</b>  |
| <b>1. Standardization work.....</b>  | <b>74</b>  |
| <b>2. Marginalized actors .....</b>  | <b>75</b>  |
| <b>3. Research Design .....</b>  | <b>77</b>  |
| <b>4. The four type of marginalized actors participation strategies.....</b>   | <b>80</b>  |
| <b>5. Discussion .....</b>   | <b>96</b>  |
| <b>Conclusion .....</b>  | <b>99</b>  |
| <b>Bibliographie .....</b>   | <b>101</b> |
| <b>Annexe.....</b>   | <b>105</b> |

## **Chapitre III :Le travail institutionnel de maintenance des entreprises de conseil spécialisées en comptabilité environnementale : le cas de la participation à l'élaboration des standards de comptabilité environnementale des produits..... 111**

|  |            |
|--|------------|
| <b>Introduction.....</b>   | <b>113</b> |
| <b>1. Professions, travail institutionnel de maintenance et standardisation.....</b>             | <b>115</b> |
| 1.1. Professions et professionnels.....  | 115        |
| 1.2. Standardisation, expertise et consultants.....  | 118        |
| <b>2. Méthodologie.....</b>  | <b>119</b> |
| 2.1. Le cas de la standardisation de l'affichage environnemental des produits en France.....     | 120        |
| 2.2. Collecte de données.....  | 121        |
| 2.3. Analyse des données.....  | 123        |
| <b>3. Résultats.....</b>   | <b>123</b> |
| 3.1. Le travail des consultants « <i>investisseurs</i> ».....                                    | 126        |
| 3.2. Le travail des influenceurs-normalisateurs à la fabrication du « <i>bon standard</i> »..... | 130        |
| <b>4. Discussion.....</b>  | <b>138</b> |
| <b>Conclusion.....</b>   | <b>141</b> |
| <b>Bibliographie.....</b>  | <b>143</b> |
| <b>Annexe.....</b>   | <b>147</b> |

## **Chapitre IV: La standardisation de la comptabilité environnementale des produits : Point de vue et pratiques de participation d'une entreprise internationale..... 150**

|  |            |
|--|------------|
| <b>Introduction.....</b>   | <b>152</b> |
| <b>1. La participation des entreprises à la standardisation comptable.....</b>           | <b>154</b> |
| <b>2. Méthodologie.....</b>  | <b>157</b> |
| 2.1. Contexte de la recherche.....   | 158        |
| 2.2. Collecte des données.....   | 159        |
| 2.3. Analyse des données.....  | 161        |
| <b>3. Résultats.....</b>   | <b>163</b> |
| 3.1. Fondement et émergence des trois principes directeurs de la participation.....      | 164        |
| 3.2. Travail interne de participation : compréhension.....                               | 167        |
| 3.3. Travail d'engagement pour améliorer sa compréhension et faire entendre sa voix..... | 170        |
| 3.3.1. Travail d'engagement pour améliorer sa compréhension.....                         | 170        |
| 3.3.2. Travail d'engagement pour faire entendre son point de vue.....                    | 172        |
| 3.3.3. Les stratégies individuelles au service du collectif.....                         | 182        |
| 3.4. Conséquences de la participation.....   | 183        |
| <b>Discussion - conclusion.....</b>  | <b>185</b> |
| <b>Bibliographie.....</b>  | <b>188</b> |
| <b>Annexes.....</b>  | <b>193</b> |

|   |            |
|---|------------|
| <b>Conclusion générale</b> .....                      | <b>194</b> |
| 1. Synthèse des résultats .....                       | 195        |
| 2. Contributions .....                                | 198        |
| 3. Limites et perspectives de recherche .....         | 202        |
| Bibliographie.....                                    | 204        |
| Liste des Tableaux .....                              | <b>207</b> |
| Liste des figures .....                               | <b>208</b> |
| Liste des Annexes .....                               | <b>209</b> |
| Liste des acronymes, des symboles et des sigles ..... | <b>210</b> |
| Table des matières.....                               | <b>213</b> |
| Résumé.....   | <b>216</b> |

# RESUME

## **La participation des entreprises aux travaux de standardisation de la comptabilité environnementale : Le cas de l’affichage environnemental des produits de grande consommation**

### **Résumé**

Cette thèse s’intéresse à la standardisation de la comptabilité environnementale. Elle est composée de trois articles (études empiriques) qui explorent ensemble différentes facettes de la participation de certaines parties prenantes au processus de standardisation de la comptabilité environnementale. Les trois études sont basées sur l’étude de cas de la standardisation de la comptabilité environnementale des produits qui sous-tend les projets « affichage environnemental des produits de grande consommation » en France et/ou le « Product Environmental Footprint » européen. Nous avons privilégié trois niveaux d’analyse. Le premier article (niveau macro) s’intéresse à explorer le travail institutionnel conduit par des acteurs marginalisés pour participer aux processus de standardisation. Dans le second article (niveau méso), nous nous intéressons aux intermédiaires de la standardisation (les consultants spécialisés en comptabilité environnementale) et plus particulièrement comment ils utilisent et mobilisent les instances de standardisation pour maintenir leur expertise et pour asseoir le caractère professionnalisant de leur activité. Enfin, dans le troisième article (niveau micro) nous nous intéressons à un participant de la standardisation (une entreprise internationale). Nous cherchons à comprendre comment la participation à un processus de standardisation de la comptabilité environnementale est influencée par le travail conduit en interne d’une entreprise et réciproquement comment, lors de sa participation le processus de standardisation a-t-il influencé l’entreprise (démarche RSE). L’ensemble des résultats contribue à améliorer la compréhension de la façon dont certaines parties prenantes participent aux processus de standardisation de la comptabilité environnementale.

Mots-clés : *Comptabilité environnementale – Standardisation – Participation – Travail institutionnel – Théorie enracinée*

## **Corporate participation in the standardization of environmental accounting: The case of environmental labelling of consumer products**

### **Abstract**

This PhD thesis deals with the standardization of environmental accounting. It consists of three papers (empirical studies) that explore different facets of stakeholder participation in the process of standardizing environmental accounting. The three studies are based on the case study of the standardization of the environmental accounting of the products underlying the projects "environmental labelling of consumer products" in France and the development of the European Product Environmental Footprint. We have focused on three levels of analysis. The first article (macro level) focuses on identifying and exploring the institutional work conducted by marginalized actors to participate in standardization processes. In the second article (meso level), we are interested in the intermediaries of standardization (consultants specializing in environmental accounting) and in particular how they use and mobilize the standardization bodies to maintain their expertise and to establish the professionalism of their activity. Finally, in the third article (micro level) we are interested in a standardization participant (a multinational) in which we try to understand how participation in a process of standardization of environmental accounting is influenced by the work carried out internally within an organization and, conversely, how, during its participation, the standardization process influenced the functioning of the organization and its CSR approach. The overall results contribute to a better understanding of how standardization stakeholders are involved in the process of standardizing environmental accounting.

Keywords: *Environmental Accounting - Standardization - Participation - Institutional work – Grounded theory*