

La résonance d'un plaidoyer au cours d'un processus de concertation sur une norme comptable: le cas des activités extractives

Véronique Blum ¹, Nhu-Tuyên Lê ², Bernard Gumb³

¹Université Grenoble Alpes, France, veronique.blum@univ-grenoble-alpes.fr

²Grenoble École de Management, France, Nhu-Tuyen.LE@grenoble-em.com

³Grenoble École de Management, France, nous a quitté mardi 13 octobre.

Résumé : Lorsque l'*International Accounting Standards Board* (IASB) a préparé une proposition de norme relative aux activités extractives en 2010, elle incluait une question relative à la campagne Publiez Ce Que Vous Payez (PWYP), plaidant pour la divulgation des paiements effectués par les entreprises aux gouvernements, pays par pays. Nous évaluons la résonance de cette action de plaidoyer dans les lettres de commentaires reçues par le normalisateur. Notre méthodologie originale combine une analyse lexicométrique, une analyse en composantes principales et la théorie des graphes. En acceptant que les alignements lexicaux signalent un assentiment partiel ou total des idées diffusées, nous visualisons, au sein des réseaux ou des sociogrammes, la manière dont les discours des répondants s'alignent sur les choix sémantiques de PWYP. Nos résultats mettent en évidence un plus grand nombre de non-alignements par rapport aux alignements, et évoquent un effort de lobbying n'ayant pas encore abouti à court terme.

Mots clés : Industries extractives ; ONG ; Normes comptables ; IASB ; Transparence ; Plaidoyer

Advocacy resonance within an accounting standard-setting due-process procedure: the case of extractive activities

Abstract : When the International Accounting Standards Board (IASB) prepared a Discussion Paper on extractive activities in 2010, it included a question relating to the Publish What You Pay (PWYP) campaign, advocating for the disclosure of payments made by extractive industry companies to governments, country by country. In order to assess the resonance of this advocacy action, we study the comment letters received by the standards-setter. We use an original methodology combining a lexicometric analysis, principal component analyses and graph theory. On the premise that lexical alignments signal a partial or total assent to the ideas disseminated, we produce a visual representation of how, within networks or sociograms, respondents' discourses align with PWYP's wording choices. Our results point to a greater number of pairwise non-alignments compared to alignments, and to an unsuccessful lobbying effort, in the short term.

Keywords: Extractive industries; NGO; Accounting standards; IASB; Transparency; Advocacy.

Citation : Blum V., Le N.-T., Gumb B. (2024). La résonance d'un plaidoyer au cours d'un processus de concertation sur une norme comptable : le cas des activités extractives. *Revue Française de Gestion Industrielle*, 38(1), 13-34.

<https://doi.org/10.53102/2024.38.01.1185>

Historique : reçu le 26/06/2023, accepté le 20/02/2024, en ligne le 01/03/2024

This is an Open Access article distributed under the terms of the Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>), permitting all non-commercial use, distribution, and reproduction in any medium, provided

1. INTRODUCTION

L'abondance de ressources naturelles dans un pays coïncide rarement avec la richesse des populations locales et avec le développement économique national. Lorsque d'importantes inégalités persistent en dépit des recettes substantielles engrangées par la marchandisation de ces ressources, l'on parle de « malédiction des ressources » (Ross, 1999 ; McMillan, 2005). Depuis des décennies, les industries extractives, minières et pétrolières, s'approvisionnent dans des pays riches en ressources naturelles sans que leur intervention ne permette d'y élever le niveau de vie des habitants. Pour cette raison, de nombreuses Organisations Non Gouvernementales (ONG) tiennent l'industrie de l'extraction pour responsable de violation des droits de l'homme. Face à ce constat, l'ONG *Global Witness* (GW, 1999) fut la première à battre campagne en faveur de la lutte contre la corruption. Mais c'est une autre coalition d'ONG, du nom de « *Publish What You Pay* » (ci-après PWYP), qui a saisi le normalisateur comptable international - l'*International Accounting Standards Board* (IASB) - afin de réclamer plus de transparence au sujet des paiements faits par les industries aux gouvernements. En 2010, le projet « Activités extractives » figure à l'agenda de l'IASB, le document de travail pour une proposition de norme 2010/01 (ci-après le DP) est ouvert à commentaires (Blum et Krichowsky, 2023). Ce document possède la particularité de comporter une question (n°10) relative aux paiements réalisés par les industries extractives à destination des gouvernements, et liée au chapitre 6 intitulé « *Les propositions de Publish What You Pay* » (IASB, 2010a, p. 146-164). La plupart des commentateurs du DP ont répondu à la question 10, produisant ainsi un matériel unique qui nous permet de formuler notre question de recherche : le plaidoyer de PWYP a-t-il trouvé de la résonance au cours du dispositif de concertation sur une norme comptable spécifique dédiée au secteur minier ?

Alors qu'il existe de nombreuses recherches sur le lobbying direct, peu d'études s'intéressent à la manière dont le soutien, ou le rejet d'un plaidoyer se met en place. Aussi, les méthodologies capables

de mesurer les effets d'une action de plaidoyer demeurent imparfaites (Bernhagen *et al.*, 2014). Notre travail opte pour une approche méthodologique originale et inspirée des réseaux de neurones (Bergan, 2009 ; Cluverius, 2017). Nos résultats illustrent la théorie de l'action de communication d'Habermas (1997, 2006) et suggèrent que par le biais du langage, les ONG, quittant le rôle de simple dénonciateur pour endosser un rôle de plaidoyer, produisent une communication visible et entrent en relation avec d'autres parties-prenantes. Si l'on constate toutefois un échec du plaidoyer à court terme, nos résultats suggèrent qu'il s'agit d'une étape dans le processus de diffusion des idées, plutôt qu'une impasse. Ainsi, le processus de normalisation comptable a pu participer à la construction de réseaux d'influence en direction des institutions alors que comme prédit par Fleisher (2003, p. 373), « *plusieurs années peuvent être nécessaires avant qu'il ne soit possible d'observer les retombées d'un plaidoyer* ». Cette intervention inédite dans le cadre d'un projet de norme comptable dédiée aux activités extractives crée un précédent dont il est pertinent de tirer les leçons alors que d'une part, les discussions sur les normes européennes extra-financières sectorielles vont bientôt débiter et alors que l'IASB a mis fin – en Septembre 2023 – au projet d'une norme dédiée aux activités extractives en prononçant le caractère désormais non temporaire de la norme IFRS 6, publiée en 2006.

Le reste du document se déroule comme suit. Avant tout, nous rappelons le contexte de la recherche et l'émergence de mouvements pro-transparence visant l'industrie extractive. Puis, notre revue de la littérature, consacrée aux études portant sur le lobbying dans le cadre du processus de concertation sur une norme comptable, distingue deux formes de lobbying : le lobbying *grasstop*, et le lobbying *grassroots*, ou plaidoyer. Notre méthodologie est ensuite exposée en détails. Elle justifie la catégorisation des parties prenantes, le recours à la lexicométrie, la réduction de dimensionnalité via une analyse en composantes principales et l'usage de la théorie des graphes pour représenter les réseaux d'alignement ou de non-alignement du lexique employé par les participants sur le lexique

de PWYP, dans les lettres de commentaire. Une discussion suit avant de conclure et d'identifier les futures pistes de recherche.

2. LE CONTEXTE DE LA RECHERCHE : L'INTERVENTION DES MOUVEMENTS PRO-TRANSPARENCE DANS LA NORMALISATION COMPTABLE

2.1 L'émergence des mouvements de transparence visant l'industrie minière

Les événements examinés dans ce travail trouvent leur source dans un mouvement initié par *Global Witness* (GW), une ONG fondée à Londres en 1993 qui se décrit comme « pionnière dénonçant le lien entre les ressources naturelles, les conflits et la corruption (au nom des) droits de l'homme et de l'environnement. » GW a obtenu sa notoriété avec la publication de son rapport fondateur intitulé « *A (C)rude Awakening* » questionnant les responsabilités des entreprises extractives face à la pauvreté, aux inégalités sociales, et aux injustices dans la répartition des richesses. Le rapport traite en particulier du cas de l'Angola, alors classé 160ème sur 174 pays en termes d'indice de développement humain (GW, 1999), tout en étant deuxième pays exportateur d'Afrique, et dont l'usage de la rente pétrolière demeurait opaque (McMillan, 2005). « *Les statistiques alarmantes en termes de souffrance humaine, de pauvreté, de réfugiés, et de l'ampleur des revenus perdus ou détournés du pétrole* » (van Oranje et Praham, 2009) publiées par l'ONG nourrissent dès lors et de manière inédite les mouvements de protestation pro-transparence.

En 2002, deux projets révolutionnaires voient le jour au Royaume-Uni, avec des approches divergentes mais des objectifs convergents. Le premier est un processus de droit souple (*soft law*) lancé par l'Initiative pour la Transparence des Industries Minières (EITI = *Extractive Industries Transparency Initiative*), un manifeste pour la transparence dans les activités minières qui se décrit comme un effort multipartite impliquant les gouvernements, les sociétés minières multinationales et publiques, les entreprises et les associations industrielles, les institutions financières internationales et les groupes de la société civile.

Le second projet – PWYP – cherche l'adhésion de l'opinion publique dans son plaidoyer pour une divulgation obligatoire des paiements faits par les entreprises de l'industrie extractive aux gouvernements des pays producteurs, y compris les procédures d'octroi de licences, les contrats, les revenus et les budgets. La coalition PWYP identifie rapidement le *due-process* des normes comptables internationales comme une plateforme originale pour faire connaître son opinion.

2.2 La normalisation comptable comme cible

L'IASB produit des normes comptables internationales, adoptées par la Commission européenne et rendues obligatoires pour toutes les entreprises cotées. Ces normes sont définies au cours d'une procédure de « *due process* » (IASB, 2020), c'est-à-dire d'un processus de normalisation incluant une phase de concertation (Camfferman et Zeff 2007, 2015 ; European Parliament, 2016). Le processus planifié et séquencé encouragerait le lobbying (IASB, 2020 ; Walton, 2020 p. 305) qui parfois échoue (Kolher & Le Manh, 2018) en raison de l'imperméabilité de la procédure aux « lobbyistes indésirables » (Crawford, 2019). Le *due-process* se déroule comme suit. Dans un premier temps, l'IASB nomme un groupe de travail, ou panel, prenant le sujet en charge. Lorsqu'un projet de norme semble suffisamment abouti, le groupe de travail rend publique sa proposition de norme, sous la forme d'un document de travail (*discussion paper*) ou d'un exposé sondage (*exposure draft*). La proposition est alors ouverte à commentaires pendant quelques mois. Durant cette période, tout observateur, quel qu'il soit, peut exprimer son avis au sujet de la proposition de norme. Il suffit pour cela d'envoyer une lettre de commentaire adressée au normalisateur. Celle-ci sera rendue publique sur le site de l'IASB. Selon le sujet, le normalisateur reçoit d'une à plusieurs centaines de lettres. De par sa transparence et son ouverture, le processus de normalisation devient un forum de discussion (Stolowy *et al.*, 2019). Les commentateurs s'expriment librement mais, le plus souvent, ils choisissent de répondre aux questions formulées par le normalisateur. Celles-ci encadrent le débat et assurent une collecte de réponses formatées comparables. Le normalisateur publie son analyse de l'ensemble des lettres dans un rapport intitulé

« *feedback statement* » (IASB, 2010b). En parallèle de cette forme de concertation ouverte au grand public, le normalisateur mène une campagne d'information visant les parties prenantes intéressées, sous forme de réunions appelées « *outreach* ». La structuration de la phase consultative abrite l'IASB de toute critique en responsabilité (Botzem, 2014) et « *compense un déficit de démocratie représentative par un surcroît de transparence* (Chiapello et Medjad, 2007, 2009). »

En 2008, PWYP prend part, en tant que commentateur, au *due-process* de la norme IFRS 8 dédiée aux segments opérationnels. Si le projet a des visées universelles et touche l'ensemble des secteurs, PWYP cible en particulier les activités extractives et propose d'intégrer la déclaration des paiements aux gouvernements aux dispositions de la norme IFRS 8. Mais, contrairement aux principes éthiques avancés dans le cadre de la procédure de concertation (Noël *et al.*, 2010), l'initiative échoue car l'IASB refuse de traiter les 79 lettres envoyées par les membres de la coalition (Crawford, 2019), sous prétexte que ces lettres sont fortement identiques. Le cas crée un précédent car « *jamais auparavant l'IASB n'avait fait l'objet de pressions aussi fortes de la part de la société civile* (van Oranje & Parham, 2009). »

Toutefois, la même année, l'IASB reprend le projet de la norme sectorielle relative aux activités extractives. Celui-ci aboutit en la publication, deux ans plus tard, en 2010, d'un DP (IASB, 2010a) qui reprend la question formulée par PWYP et dédie un chapitre (6) à la description de l'objectif et de la proposition de la coalition. Le DP est ouvert aux commentaires jusqu'à la fin du mois de juillet 2010. L'IASB reçoit 142 lettres ; toutes sont disponibles sur son site Internet.

2.3 Notre étude de cas : la demande d'information des paiements aux gouvernements portée par PWYP

Le DP décrit PWYP comme une coalition aidant les citoyens des pays en développement riches en ressources naturelles à rendre leurs gouvernements redevables de l'utilisation des revenus générés par

l'extraction de ces ressources. Pour y parvenir, le projet de PWYP exige la transparence sur les paiements effectués auprès de chaque gouvernement, pays par pays. Ces paiements peuvent avoir été réalisés en espèces ou en nature (IASB, 2010a, § 6.1 & 6.6).

La question n°10 est formulée comme suit : « *Les recherches de l'équipe de projet (de l'IASB) ont révélé que la divulgation des paiements versés aux gouvernements fournit des informations susceptibles d'être utiles aux fournisseurs de capitaux pour effectuer leur investissement, et les décisions de prêt. Il a également constaté que la mise à disposition d'informations sur certaines catégories de paiements aux gouvernements pouvait être difficile (et coûteuse) pour certaines entités, selon le type de paiement et leurs systèmes d'information internes. À votre avis, une obligation de divulguer, dans les notes aux états financiers, les paiements effectués par une entité aux gouvernements pays par pays est-elle justifiable sur la base des coûts-avantages? Dans votre réponse, veuillez identifier les avantages et les coûts associés à la divulgation des paiements aux gouvernements pays par pays.* » (IASB, 2010a, p.11). Les paiements incluent (IASB, 2010a § 6.31) : les impôts ou redevances payés en nature plutôt qu'en espèces, les impôts indirects et taxes inclus dans le coût des biens ou des services achetés à des tiers, et les paiements nets aux gouvernements qui comprennent à la fois une composante fiscale ou de redevance et une composante de transaction d'achat ou de vente. Certains paiements restent difficiles à identifier car la clarté du système de comptabilité ne permet pas toujours de distinguer les cas où le destinataire du paiement est une agence gouvernementale. Le cas illustre l'accession du *due-process* au statut de théâtre de débats sociétaux, procurant un espace d'expression à des acteurs désireux de faire entendre leur voix (Pelger & Spieß, 2017). Il devient ainsi un terrain de lobbying et un objet d'études.

3. REVUE DE LITTÉRATURE: LE LOBBYING DANS LE CADRE DU PROCESSUS DE NORMALISATION COMPTABLE

3.1 Le Lobbying direct ou lobbying *grasstop*

La littérature comptable a amplement examiné les actions de lobbying dans le processus de normalisation. Cependant, la plupart des recherches se concentrent sur l'examen d'une forme de lobbying direct (Zeff, 2002), ou lobbying *grasstop*, qui vise à influencer les décideurs. Cette forme traditionnelle de lobbying est celle décrite dans la définition la plus communément employée dans la littérature comptable (Walton, 2020) : « *Les efforts des individus et des organisations pour promouvoir ou entraver des règles telles que de nouvelles règles comptables (...) ou toutes les actions que les parties intéressées entreprennent pour influencer l'organisme de réglementation* (Sutton, 1984). »

Au-delà de cette vision opérationnelle, la théorie de l'action de communication d'Habermas (1987, 2006) apporte un point de vue plus conceptuel et définit le lobbying direct comme une action stratégique consistant en un dispositif communicationnel mis en place par un émetteur (individu, association, institution ou autres) et visant à influencer une autre entité afin de satisfaire ses propres intérêts. Cette forme d'influence masquée serait comparable à l'endoctrinement, mais se distinguerait des actes d'influence explicites tels que la guerre, ou les manifestations de force (Habermas, 1987). Au contraire, pour parvenir à leur objectif et obtenir l'acceptation de leur projet, les lobbyistes usent de la persuasion et construisent une image flatteuse mais partielle de leur projet. Ils ciblent des décideurs et emploient pour ce faire des moyens et des ressources (humaines, technologiques, etc.) conséquents. Ainsi, le succès ou l'échec du *lobbying* direct sont visibles et observables respectivement dans l'adhésion et le rejet manifestés par les décideurs.

3.2 Le Lobbying indirect ou lobbying *grassroots*, ou plaidoyer

Depuis quelques décennies, le débat public s'intéresse à des problématiques plus hétérogènes : l'éthique des affaires, les enjeux sociétaux, les enjeux écologiques, les inégalités entre pays, les

inégalités inter-individuelles, etc. Ces enjeux sont portés par des institutions comme les Nations Unies et par exemple, déclinés dans les Objectifs de Développement Durable. Contrairement aux actions de lobbying direct, centrées sur la maximisation des profits d'une entité, la promotion de ces enjeux ne relève pas exclusivement du système économique. C'est la raison pour laquelle, on assiste en parallèle, à l'émergence d'une nouvelle forme de lobbying dit indirect: « *Alors qu'au départ, le lobbying était principalement le résultat d'intérêts économiques, une nouvelle forme de lobbying est également apparue, celle d'associations non gouvernementales, d'organisations de consommateurs et de groupes de citoyens, défendant des idées ou des projets et mettre en commun leurs ressources* (Lorenzani, 2014 citant Barroso en 2010). »

La littérature sociologique et politique qualifie cette forme de lobbying indirect de lobbying *grassroots* ou de plaidoyer. Il s'agit d'une forme plus informelle de lobbying qui se différencie du lobbying 'traditionnel' direct par son absence de focalisation sur une cible. Le lobbying indirect ou *grassroots* cherche plutôt l'adhésion d'un large public composé d'une masse d'acteurs, comme par exemple, les consommateurs (Bouwen, 2002a ; Fleisher, 2003). Pour y parvenir, il crée des réseaux capables de participer à la dissémination des idées. Le réseau s'entend comme « *un processus d'intercompréhension* » susceptible de construire « *un consentement motivé rationnellement, concernant le contenu d'une expression* (Callon & Latour, 2006). » L'on voit que les formes de lobbying directe et indirecte interviennent à différents niveaux et impliquent respectivement des macroacteurs et des microacteurs, alors que « *par rapport aux politiciens et aux lobbyistes, les acteurs de la société civile sont dans la position la plus faible* (Habermas, 2006). »

Fondé sur des situations réelles et parfois urgentes, le lobbying indirect impose la mise en œuvre rapide de dispositifs institutionnalisés, notamment outre-Atlantique, où les spécialistes s'organisent et se sont dotés d'un manuel du plaidoyer (EASNA, 2012). Ce guide présente des modes d'action et des pratiques opérationnelles structurant l'action des lobbyistes. Il les aide à défendre leurs idées et à endosser le rôle

de plaidoyer. Parce que le respect de l'éthique du discours (Habermas, 2006) est fondamental, le discours, le dialogue et le langage se présentent comme des outils de travail disponibles, efficaces et non polémiques. Le lobbying indirect s'inscrit ainsi dans une action communicative, qui « (...) consiste à engager une relation interpersonnelle par le biais du langage; et vise à parvenir à un consensus » (Habermas, 1987).

3.3 L'examen des actions de lobbying direct et indirect, une synthèse

Notre revue de littérature a mis en évidence des différences conceptuelles et opérationnelles notoires entre les formes de lobbying direct et indirect. Ces différences s'étendent aux résultats des modes de lobbying.

La mesure du succès des actions de *lobbying* direct repose sur le décompte des voix favorables (Bouwen, 2002a,b), ou sur l'analyse de la composition du conseil d'administration ou du panel de l'IASB alignés sur les objectifs poursuivis (Asekomeh *et al.*, 2006 ; Noël *et al.*, 2010 ; Chantiri-Chaudemanche & Kahloul, 2012 ; Gorton, 1991) ou

encore dans l'étude des montants de ressources disponibles (taille du marché boursier du pays) allouées au normalisateur par le biais de contributions financières (Hansen, 2011).

Au contraire, le succès du plaidoyer se mesure par la capacité des lobbyistes à transmettre des informations via un large public (Hansen, 2011 ; Polk, 2002). Son résultat englobe l'impact concrètement exercé sur le régulateur (Hansen, 2011 ; Mattli & Buthe, 2005), et sur les parties prenantes. Dans le cas comptable, les contenus les lettres de commentaires constituent un matériau dans lequel il est possible de chercher des traces de dissémination des idées (Burke & Gunny, 2022 ; Hashim *et al.* 2022 ; Jorissen *et al.* 2012 ; Larson & Herz, 2013). Aussi, au-delà du manque de méthodologies adaptées, il n'est pas possible d'étudier les résultats du plaidoyer et ceux du lobbying direct avec la même approche méthodologique. C'est pourquoi, les théories du lobbying indirect n'ont pas encore été rigoureusement testées et validées (Bergan, 2009 Bernhagen *et al.*, 2014). Le tableau 1 synthétise les différences entre les deux formes de lobbying.

Source : Les auteurs

Tableau 1 : Comparaison des caractéristiques des lobbying grasstop et grassroots

	Lobbying Grasstop	Lobbying Grassroots
Objectifs et approche employée	Influence directe sur les décideurs	Approche informelle, influence indirecte sur les décideurs par la mobilisation en masse des acteurs
Profil du communicant	Lobbyiste	"Avocat", plaidoyer
Intérêts représentés	Représente des intérêts spéciaux	Représente des groupes d'intérêt général ou des groupes marginalisés
Ressources à disposition	Ressources de haut niveau et techniques professionnelles	Faibles ressources et imitation des méthodes de communication institutionnelle ou organisationnelle
Type d'action menée	<ul style="list-style-type: none"> Engagement à haut niveau / par le haut Démonstration de pouvoir, subvention Endoctrinement 	<ul style="list-style-type: none"> Engagement par le bas (par la racine) Relations interpersonnelles par moyens de langage Suscite la participation publique Construction de réseau
Visibilité du résultat	<ul style="list-style-type: none"> Succès ou échec en référence aux objectifs initiaux Votes en faveur du projet 	<ul style="list-style-type: none"> Interaction entre les acteurs Impressions partagées Diffusion des idées
Mesure du résultat	<ul style="list-style-type: none"> Impact sur les régulateurs mesuré par les votes favorables Adoption d'une réglementation alignée sur les attentes/ intérêts défendus 	<ul style="list-style-type: none"> Impact sur les régulateurs grâce à la dissémination des idées dans l'opinion publique Niveau de consensus dans le réseau
Approche théorique selon Habermas	Action stratégique	Action Communicationnelle

4. LA METHODOLOGIE DE RECHERCHE

4.1 Considérations méthodologiques

La mesure du succès d'une action de lobbying direct présente de nombreux défis (Bernhagen *et al.*, 2014) : (i) les résultats des succès du lobbying sont difficiles à identifier et à saisir (Walton, 2020), (ii) les relations, les objectifs et les stratégies sont en perpétuel mouvement, (iii) les résultats sont sensibles à la nature et aux processus associés à l'influence sur les décideurs politiques et, (iv) les résultats dépendent de nombreuses variables, difficiles à mesurer ou à quantifier (Fleisher, 2003), (v) la collecte et l'analyse des données recourent principalement à des enquêtes basées sur des perceptions non exemptes de biais et de régresseurs endogènes (Bergan, 2009) qui supposent des relations causales difficiles à prouver (Center for Lobbying in the Public Interest, 2001, 2005).

Le plaidoyer cherche à développer des réseaux de communication (EASNA, 2012) comme plateformes de diffusion d'idées, en s'appuyant sur le progrès des médias et de la technologie (Goldschmidt *et al.*, 2011 ; Lorenzani, 2014). Aussi, la collecte de différents points de vue par les responsables publics dépend de l'activité des individus (Fleisher, 2003). Toutefois, la mesure de l'intensité de cette activité n'est pas un indicateur de résultat robuste car elle n'est pas nécessairement corrélée au succès de l'action de lobbying. Dans le cas du lobbying indirect, les tentatives de diffusion des idées ne préjugent pas de leur propagation effective. Aussi, une approche adéquate pour évaluer les actions de lobbying *grassroots* au service d'un plaidoyer consiste à rechercher des traces de diffusion des idées (Bouwen, 2002a, p.7).

Nous suivons Habermas (1987, 2006) et Luhmann (1997) qui suggèrent que la diffusion des idées peut être mise en évidence par l'analyse de la résonance du discours, par exemple, en collectant les « *attitudes pour ou contre des questions publiques controversées (...) influencés par le discours quotidien dans des cadres informels ou épisodiques* (Habermas 2006, p. 416) ». Pareille ambition reste toutefois difficile à opérationnaliser dans le cas du plaidoyer (Fleisher 2003, p. 373), car la mesure de l'opinion est l'une des tâches les plus épineuses à laquelle sont confrontés les politologues. Toutefois, des travaux récents

contribuent significativement à faire progresser les méthodes. Stolowy *et al.* (2019) sont par exemple parvenus à analyser la résonance du discours en observant la manière dont les modèles narratifs se diffusent dans les médias et participent à la légitimation du rôle de lanceurs d'alerte. Fleisher (2003, p. 376), de son côté, a recensé seize candidats méthodologiques pour évaluer les actions de lobbying. Parmi eux, l'approche communicationnelle cherche à évaluer la qualité des communications entre les responsables des programmes de plaidoyer et les participants au réseau. L'approche repose sur l'identification de trois éléments critiques de la communication : l'émetteur, le support et le destinataire, et les périodes de pré et post-communication.

Dans notre étude de cas, tous ces éléments sont identifiables. Premièrement, les émetteurs agissant sous l'égide de PWYP sont des ONG ayant recherché des plateformes de communication susceptibles de procurer à leurs idées une visibilité accrue. Deuxièmement, leur message, est contenu dans un texte unique, le chapitre 6 et la question 10 du DP, et peut donc être isolé et examiné. Le support choisi par l'expéditeur est l'arène comptable et plus précisément le *due-process* de l'IASB. Cette arène regroupe des experts et des observateurs, mais aussi des institutions dont l'approbation pourrait renforcer la légitimité des idées promues par PWYP (Pelger & Spieß, 2017). La question 10 et le chapitre 6 du DP ayant offert à PWYP une opportunité unique de plaidoyer, les réponses sous forme de commentaires y expriment la perception du message de PWYP par les répondants. Il est important de noter qu'il n'y a pas d'autre forme d'interaction (visible) entre les participants et leur interconnexion se cristallise autour de leur communication en réaction à la question 10. Toutes les lettres sont envoyées durant la période de commentaires, le matériel collecté est ainsi inscrit dans une seule unité de temps, lui procurant robustesse et stabilité. Troisièmement, l'ensemble est destiné à l'IASB, le destinataire final qu'il est possible de cibler dans le cadre du *due-process*. Enfin, les jalons chronologiques sont identifiables. Le message contenu dans la question 10 et le chapitre 6 est publié en pré-période, tandis que les lettres de commentaires des répondants sont envoyées en post-période. La « période » intermédiaire de lecture et du temps nécessaire pour construire la réponse, est aussi la période d'appropriation et de diffusion des idées de PWYP.

Notons toutefois que l'on pourrait, à l'instar de Stolowy *et al.* (2019), analyser une situation de lobbying se déroulant sur un temps plus long et visant d'autres institutions, dans laquelle l'IASB jouerait le rôle de média. Notre parti-pris est différent : il consiste à limiter l'examen à l'unité de temps définie par la période de commentaires et à la résonance immédiate du plaidoyer auprès des participants au *due-process*.

4.2 La catégorisation des répondants

La première étape de notre recherche consiste en une analyse textuelle réalisée sur les 142 lettres de commentaires (CL) reçues par l'IASB dans le cadre de la consultation relative au DP. La catégorisation de l'IASB (2010b) n'étant pas reproductible, nos catégories sont :

- Les entreprises directement impliquées dans les industries extractives (39 lettres) telles que le gaz, le pétrole, les diamants, les minéraux, etc., en tant que groupe auquel la norme est adressée, cette catégorie sectorielle est spécifique à notre recherche ;
- Les organisations non gouvernementales (29 lettres) axées sur le plaidoyer humanitaire, religieux, social ou environnemental ; commune à l'IASB (2010b) cette catégorie contient les porteurs du message ;
- Les normalisateurs et les régulateurs (28 lettres), contenant les représentants des organismes comptables nationaux et professionnels ou les régulateurs ; bien que ces deux catégories soient rarement fusionnées dans d'autres recherches (Crawford, 2019) ;
- Les particuliers et cabinets professionnels ou associations (16 lettres), y compris les consultants ayant une expertise dans le domaine ou dans des domaines connexes ou des particuliers, cette catégorie est partagée avec Jorinsen *et al.* (2012) et Gäumann et Dobler (2019) ;
- Les fonds (10 lettres), comprenant des investisseurs institutionnels et des gestionnaires d'actifs, la plupart d'entre eux, mais pas tous, suivent des politiques d'investissement responsable, bien que certains d'entre eux, comme Calvert, aient officiellement adopté les principes

pour l'investissement responsable après la publication du DP ; il est probablement similaire à la catégorie Investisseurs / analystes / utilisateurs de l'IASB (2010b) ;

- Les cabinets d'audit / comptabilité (8 lettres), Big Four et autres cabinets d'audit ; similaire à la catégorisation de l'EFRAG (EFRAG, 2019) mais absente de celle de l'IASB (2010b) ;
- Les lobbyistes et associations (8 lettres) : groupes autres que les ONG, impliqués dans des questions politiques et / ou professionnelles directement ou indirectement liées au domaine des industries extractives, et dont la plupart sont des associations. Cette catégorie adoptée par l'EFRAG (2019) ou Jorissen *et al.* (2012) et nommée « lobbyistes cachés » par Hansen, (2011) ;
- Les institutions internationales (4 lettres) : y compris la Banque mondiale, le Groupe consultatif pour l'information financière en Europe (EFRAG), la Fédération des comptables européens (FEA), l'Organisation internationale des commissions de valeurs (OICV) ; cette catégorie, singulière et petite, fait plutôt office de catégorie par défaut.

4.3 Résultats : les statistiques descriptives

Les lettres de commentaires ont été recueillies, imprimées et lues de manière préliminaire. Seize d'entre elles n'incluaient pas de réponse à la question 10 (8 appartenaient à la catégorie des consultants individuels et professionnels, 1 aux groupes de pression, 2 aux régulateurs nationaux et 5 aux entreprises). Il restait 126 réponses à analyser, 2 étant quasi-identiques. La méthodologie de recherche comportait un risque de subjectivité que nous avons atténué en impliquant trois lecteurs dans le projet. Nos résultats descriptifs affichent la position générale des répondants groupés par catégorie (tableau 2), soit en valeurs absolues (à gauche du tableau), soit en proportion de chaque catégorie dans une classe de réponse (à droite). Les commentaires ont été identifiés comme favorables (Oui) ou opposés (Non) à la proposition de la question 10. Ils pouvaient également exprimer des positions conditionnelles (cond.), ou aucune (NA).

Tableau 2 : Positions affirmées des répondants dans leur lettre de commentaire

(1)	(2)	Réponses en valeur absolue				Réponses par classes			
		Non (3)	Oui (4)	Cond. (5)	NA (6)	Non (7)	Oui (8)	Cond. (9)	NA (10)
39	Compagnies- comp	4		2	33	36%*	0%	17%	37%
29	ONGs -ngo		14	2	13	0%	47%	17%	15%
28	Régulateurs - reg	4	4	4	16	36%	13%	34%	18%
16	Individus, associations, etc.- indiv	1	2	1	12	9%	7%	8%	13%
10	Fonds		6		4	0%	20%	0%	5%
8	Lobbys- lob		1		7	0%	3%	0%	7%
8	Auditeurs - aud	2	2	2	2	18%	7%	17%	2%
4	Institutions Internationales -ii		1	1	2	0%	3%	8%	2%
142	Total	11	30	12	89	8%**	21%	8%	63%

Non : opposition à la proposition de la Question 10 ; Oui : favorable à la proposition ; Cond : Réponse conditionnelle ; NA : absence de réponse ou absence d'expression d'une position claire.

(1) : nombre de répondants dans la catégorie ; (2) : catégories de répondants ; (3) : nombre de répondants en défaveur de la proposition ; (4) : nombre de répondants en faveur de la proposition ; (5) : nombre de répondants posant une condition à l'approbation de la proposition ; (6) : nombre de répondants ne se prononçant pas ; (7 à 10) : proportion des réponses dans une colonne (*ex: 36% = 4/11).

Ligne du bas - colonnes 3 à 6 : total des répondants exprimant le même avis.

Colonnes 7 à 10 : proportion de la réponse dans la population totale (**ex: 8% = 11/142).

Les résultats montrent que les participants s'opposent rarement à un récit tel que celui proposé par PWYP, mais leurs réponses demeurent vagues : 89 répondants n'offrent pas de réponse claire à la question 10 et emploient le plus souvent une forme de diversion. Par exemple, de nombreux répondants plaident en faveur de l'initiative EITI qu'ils opposent à PWYP (Nwete, 2007). D'autres proposent en dernier recours de généraliser l'initiative pour toutes les industries plutôt que de limiter l'initiative à un secteur : « Nous ne pensons pas que l'inclusion de ces informations soit justifiée dans le cadre existant. Cependant, si l'IASB approfondit cette question, il devrait élaborer un cadre et une approche appropriés qui seraient appliqués à toutes les industries plutôt que de se concentrer sur les industries extractives (Lettre de Santos Ltd). » D'autres commentateurs ajoutent des exigences, comme l'EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) qui réclame qu'un projet de recherche soit mené afin de démontrer l'utilité d'une telle information. L'EFRAG pose également la question du rapport bénéfice/coût de la publication ainsi que celle de la matérialité d'une telle information.

Les répondants de l'industrie extractive ou les préparateurs expriment plus de scepticisme. Ils émettent des opinions mitigées, admettant un accord sur les objectifs généraux mais remettant en

question le rôle des normes comptables et les besoins des utilisateurs : « Bien que nous ne soyons pas en désaccord avec le fait que les informations sur les paiements versés aux gouvernements pourraient être utiles aux bailleurs de fonds pour les décisions de prêt, il semble que les besoins des utilisateurs ne soient pas la principale motivation de ces propositions de divulgation (Lettre de Grant Thornton International). »

Certains commentaires (11) défendent une position fortement opposée à l'initiative PWYP. Exxon Mobil Corporation indique clairement que « Les normes comptables et les informations à fournir dans les états financiers ne doivent pas être utilisées pour faire avancer des objectifs sociaux qui ne sont pas liés aux principaux objectifs de l'information financière. » Les opposants identifient les informations extra-financières comme une alternative aux états financiers pour divulguer une telle information : « Pour les sociétés opérant dans des pays où ces informations peuvent être plus pertinentes, nous suggérons qu'il peut être plus approprié de les inclure dans un rapport de responsabilité d'entreprise (Lettre d'Encana Corporation). » Les opposants font valoir les coûts supplémentaires occasionnés par la préparation et l'audit des données et l'argument de confidentialité des affaires. « La présentation d'informations pays par pays peut être commercialement sensible et/ou

enfreindre les accords de confidentialité qui (...) pourrait dans la pratique placer une entité déclarante selon les IFRS dans une situation de désavantage concurrentiel et ne serait donc pas bénéfique pour les investisseurs (Lettre de Shell Int. Ltd). »

Les ONG sont plus favorables à l'initiative de PWYP. Elles se contentent souvent de répondre à la question 10, ignorant les autres questions du DP, bien qu'elles soient conseillées par des experts (Crawford, 2019). Leur argumentation repose sur l'objectif global d'une plus grande « *transparence* » comme moyen de lutte contre la corruption, « *le document de travail propose des exemptions dans les cas où la divulgation des informations requises pourrait nuire gravement à la position de l'entité (paragraphe 6.37). Cela créerait une situation dans laquelle des clauses de confidentialité au niveau national (de la part du gouvernement ou de l'entreprise) pourraient facilement être invoquées pour retenir des données. Cela porterait atteinte à l'objectif d'une norme de transparence cohérente aux fins du renforcement de la responsabilité (Lettre du CCFD Terre Solidaire). »*

Enfin, certains fonds d'investissement plaident pour la réconciliation des intérêts financiers avec des questions plus éthiques: « *(...) les fournisseurs de capitaux peuvent utiliser les informations pour éclairer les décisions d'investissement et de prêt avec des données concernant l'exposition d'une entité aux taux de change et à l'inflation des coûts; les risques politiques et sociaux liés aux changements de gouvernement, à l'expropriation des actifs et aux troubles civils; et les risques juridiques et réglementaires liés aux modifications des régimes et taux d'imposition ou de redevances et aux modifications d'autres droits et obligations juridiques susceptibles d'affecter l'entité (Lettre de Calvert Investment). »*

Avec seulement 29% des répondants exprimant une attitude claire vis-à-vis de la question 10, le cas illustre les limites des techniques de mesure du succès du lobbying via la comptabilisation des positions pour ou contre. Le codage binaire Oui/Non s'avère trop restrictif pour saisir la position des répondants. Cela justifie un examen plus approfondi du contenu des lettres de commentaires.

4.4 Méthodologie pour une analyse approfondie d'une action de lobbying grassroots

4.4.1 Une analyse en plusieurs étapes de la diffusion des éléments langagiers

Le langage opère comme un moyen d'engagement dans des relations interindividuelles et l'adoption d'un langage similaire à un interlocuteur signale l'adoption de ses idées (Bonnafous & Tournier, 1995 ; Gladly & Leimdorfer, 2015 ; Habermas 1987 ; Scholz, 2019, p. 127). Nous suivons Cooper (1993) et Stolowy *et al.* (2019) et nommons ce phénomène « *résonance* ». Les recherches sur le sujet emploient la lexicométrie et comparent les fréquences associées aux termes issus d'une communication afin d'en révéler le sens. L'approche empruntée aux écoles de l'Analyse Critique du Discours (Fairclough, 2004) et de la Linguistique Critique, inspirée par l'École de Francfort et Habermas (Wodak, 2004), consiste à « *cumuler, confronter, réunir ou opposer des occurrences de formes textuelles* » (Bonnafous & Tournier, 1995, p.69). Plusieurs postulats de lexicométrie soutiennent la quête de sens poursuivie : i) la comparaison des fréquences des mots répondant à une même communication procure du sens aux similitudes et aux différences observées dans les textes, ii) les fréquences révèlent l'identité du texte et les thèmes discursifs et idéologies contenues dans un discours, iii) les fréquences révèlent aussi des stratégies discursives, et enfin, iv) « *tout ensemble de formes sémantiquement convergentes porte la signification de cette convergence* (Bonnafous & Tournier, 1995, p.75). »

La lexicométrie a déjà été employée dans la littérature en sciences de gestion. Un premier exemple se situe dans un contexte similaire, Blanc et Huault (2010) ont analysé les positions des participants à un débat réglementaire lié aux droits d'auteur et mis en évidence la reproduction d'un ordre institutionnel. Dans la lignée de ces travaux, nous postulons que l'usage d'un lexique similaire à celui employé par PWYP et en réponse à la question dite de PWYP signale la convergence des vues et une attitude favorable à la proposition de PWYP.

Un second exemple est celui de Stenka et Jaworska (2019) qui analysent les choix linguistiques dans le cadre du *due-process* de l'IASB. Leur travail se différencie du nôtre en plusieurs points : 1) il porte sur un temps discontinu alors que nous retenons une unité de temps continue et bornée, celui de l'ouverture aux commentaires du DP, 2) il se focalise sur le terme « *user* » (utilisateur) pour identifier des collocations de mots en tant que source de sens alors que notre choix se porte sur un dictionnaire de termes, 3) le contexte étudié comprend de multiples émetteurs alors que dans notre cas, il n'y en a qu'un.

Enfin, l'analyse critique de discours a précédemment été appliquée au processus de normalisation des activités extractives (Cortese *et al.*, 2010). Notre travail diffère toutefois sur au moins trois aspects: (1) notre analyse est plus systématique alors que la leur se concentre sur trois lobbyistes; (2) nous étudions le DP en 2010, tandis que Cortese *et al.* ont étudié les commentaires à la proposition de norme IFRS 6 en 2004 qui précéda le DP ; (3) la question 10 est un événement unique, absent de la norme de 2004.

4.4.2 Une méthodologie mixte

Notre méthodologie combine trois outils généralement mobilisés indépendamment : l'analyse textuelle, l'analyse en composantes principales et la modélisation basée sur la théorie des graphiques (Figure 1).

La lexicométrie permet de collecter des données quantitatives relatives à la fréquence des mots. L'analyse en composantes principales peut alors

utiliser ces données afin d'examiner les proximités et les distances entre les individus. Nous nommons « alignements » les cas où les répondants emploient un langage significativement similaire, et « non-alignements » les cas contraires. Enfin, nous énumérerons ces cas pour produire une matrice d'alignements et une matrice de non-alignements que l'application de la théorie des graphes nous permet de visualiser sous forme de réseau.

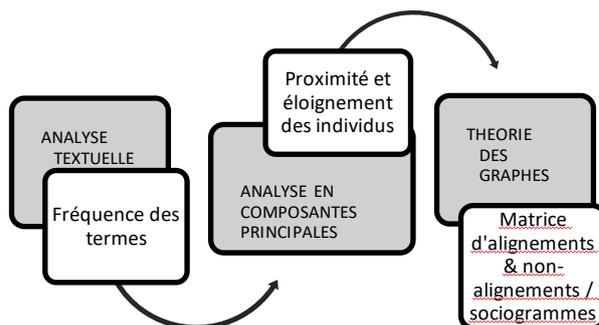


Figure 1 : Une méthodologie d'analyse à trois niveaux pour une meilleure compréhension des points de vue des répondants

La lexicométrie ou analyse textuelle

Nous utilisons NVivo pour traiter les lettres de commentaire et produire les mesures de fréquences de l'utilisation des termes. Les lettres de commentaire sont téléchargées sur le site de l'IASB ainsi que le chapitre 6 et la question 10. L'analyse textuelle réclame quelques précautions, comme l'exclusion de la reformulation de la question 10. Le résultat obtenu est un ensemble de fréquences associées à des termes, pour chaque catégorie d'individus, illustré par tableau 3.

Tableau 3 : Un exemple de l'analyse du contenu, le comptage des mots concernant la notion de transparence

	Nb. de références	Couverture	si	confid	trans	mat	rep	cor	acc
auditeurs	1	0,13%	0,0019	0,0000	0,0013	0,0012	0,0000	0,0000	0,0000
fonds	25	0,48%	0,0039	0,0000	0,0048	0,0047	0,0026	0,0022	0,0000
individus	7	0,62%	0,0048	0,0031	0,0062	0,0020	0,0025	0,0013	0,0000
institutions	2	0,19%							
internationales			0,0060	0,0000	0,0019	0,0068	0,0048	0,0008	0,0000
lobbyis	15	0,40%	0,0049	0,0027	0,0040	0,0091	0,0042	0,0009	0,0006
régulateur	21	0,56%	0,0045	0,0007	0,0056	0,0040	0,0003	0,0002	0,0016
ONG	134	0,66%	0,0040	0,0013	0,0066	0,0046	0,0020	0,0028	0,0012
PWYP	2	0,06%	0,0030	0,0022	0,0006	0,0044	0,0040	0,0014	0,0000
compagnies	32	0,76%	0,0032	0,0029	0,0076	0,0035	0,0000	0,0009	0,0014

(Si) : Shareholders / investors - (Confid) : Confidentiality - (Trans) : Transparency - (Mat) : Materiality - (Rep) : Reputation - (Cor) : Corruption - (Acc) : Accountability. Les résultats indiquent la fréquence relative des mots relativement à l'ensemble du texte de réponse à la question n°10.

Une analyse en composantes principales des fréquences des termes sémantiques

Les résultats de notre analyse lexicométrique constituent un ensemble complet de données. En effet, en l'absence de fréquence associée à un terme dans une catégorie, nous lui avons substitué 0 %. La condition de complétude des données étant validée, il est possible de réaliser une analyse en composantes principales (ACP - Benzécri, 1981, 1992 ; Beaudouin, 2016). Il s'agit d'une méthode d'analyse de données visant à réduire la dimensionnalité en projetant des résultats sur un espace de moindre dimension, tout en préservant le plus de dispersion possible. Le résultat est une représentation géométrique sur un plan. Les projections capturent ainsi la plus large quantité d'information pertinente au regard des données

d'origine. Les composantes principales sont des droites indiquant les directions maximisant la variance de la donnée projetée. Le Tableau 4 illustre les résultats d'une ACP à sept variables avec la proportion de variance expliquée par chaque facteur (composante), leurs valeurs propres et la contribution de chaque variable à la définition de la composante. Dans notre illustration, la première composante explique 36% de la variance globale, tandis que les deuxième et troisième en expliquent respectivement 29% et 15%. L'étude des trois premiers axes nous permet de capter environ 80% de la dispersion, et de vérifier les critères de Kaiser. Par conséquent, nous n'avons pas examiné les plans impliquant les composantes ayant une valeur propre inférieure à 1.

Tableau 4 : Caractéristiques de l'analyse en composantes principales dans le test 1

	Comp.1	Comp.2	Comp.3	Comp.4	Comp.5	Comp.6	Comp.7
<i>Écart type</i>	1.58	1.42	1.01	0.93	0.69	0.33	0.04
Proportion de Variance	0.36	0.29	0.15	0.12	0.069	0.01	0.00
<i>Proportion cumuler</i>	0.36	0.65	0.79	0.91	0.98	0.99	1.00
Eigenvalues	2.52	2.01	1.02	0.86	0.48	0.11	0.00
<i>Contribution des variables aux facteurs</i>							
<i>Shareholders/investors</i>	-0.409	-0.360	-0.323	0.136	0.627	0.248	0.355
<i>confidential</i>		-0.383	0.235	-0.862			0.207
<i>transparency</i>	0.300	-0.577		0.136	0.326	-0.505	-0.435
<i>materiality</i>	-0.474	-0.287	-0.311		-0.543	-0.514	0.191
<i>reputation</i>	-0.616		0.137	-0.129		0.267	-0.715
<i>corruption</i>	-0.138	-0.310	0.757	0.422	-0.187	0.160	0.273
<i>accountability</i>	0.341	-0.458	-0.381	0.156	-0.411	0.561	-0.143

Une visualisation par la théorie des graphes

Le tableau 4 illustre 7 termes retenus pour notre première ACP. Nous en conduisons 4 autres selon la même méthodologie et en testant les 32 termes porteurs de concepts les utilisés dans les lettres de commentaire. Les résultats des ACP indiquent la contribution des termes aux composantes, nous conservons les seuls résultats significatifs (supérieurs à [0,5]) et réduisons ainsi la dimension de nos données. Sur cette base, la troisième étape de notre méthodologie peut répondre à la demande de Habermas (2006) qui requière la construction d'un « agrégat mesuré d'attitudes pour ou contre des questions publiques controversées telles qu'elles prennent forme tacitement au sein de publics faibles (...) influencés par les discussions quotidiennes dans

les cadres informels ou les publics épisodiques de la société civile. »

Pour construire cet agrégat, nous avons compté, manuellement, les alignements et les non-alignements intercatégoriels indiqués par les résultats de nos 5 ACP. Les résultats agrégés sont rapportés dans une matrice (Figure 2) : le dénombrement des alignements figure en-dessous de la diagonale, et celui des non-alignements est lisible au-dessus. La visualisation de ce résultat est possible grâce à la théorie des graphes. Les graphes sont construits à partir du dénombrement des alignements et non-alignements, séparément (Figure 3). Ils rendent compte de la force du lien entre deux sommets, chacun représentant une catégorie de répondants. La matrice d'alignements forme un réseau de coalitions liées positivement

tandis que la matrice de non-alignements forme un réseau de coalitions liées négativement.

La visualisation prend la forme d'un sociogramme. Cet outil est employé depuis 1933, et construit à partir des interactions exprimées par des participants à un échange. Les sociogrammes de Moreno (1934) sont reconnus comme les premiers « réseaux sociaux cartographiant les affinités sociales d'un groupe d'individus (Grandjean, 2015a,

2015b). » Ils permettent d'analyser la dynamique de groupe en élicitant les relations sociales exprimées par des attitudes ou des opinions. Leur analyse permet de caractériser le statut sociométrique de l'individu (meneur, puissant ou populaire, éminence grise ou isolé). Elle produit également des clés permettant d'influencer le comportement des participants. Notamment, nos sociogrammes sont produits selon une approche scientifique, duplicable et vérifiable.

	reg	pwyp	aud	comp	funds	ngo	indiv	ii	lob	total alignements	total non-alignements	valence alignements	valence non-alignements
Régulateurs ou normalisateurs	■	5	0	0	5	4	0	1	6	13	21	6	5
PWYP	1	■	2	4	2	2	1	4	3	19	23	8	8
Auditeurs	1	3	■	0	3	2	1	3	5	5	16	3	6
Compagnies	4	1	0	■	1	1	0	5	3	9	14	4	5
Fonds d'investissements	0	2	0	0	■	0	1	3	0	10	15	3	6
ONG	2	1	0	3	3	■	2	6	2	14	19	5	7
Individus	2	1	1	1	0	0	■	1	3	6	9	5	6
Institutions internationales	3	6	0	0	0	0	1	■	3	16	26	4	8
Lobbyistes	0	4	0	0	5	5	0	6	■	20	25	4	7
Somme										112	168	42	58

reg : Régulateurs ou normalisateurs ; pwyp : PWYP ; aud : auditeurs, comp : compagnies ; fund : fonds d'investissement ; ngo : ONG ; Indiv : individus ; ii : Institutions internationales ; Lob : lobbyistes.

Figure 2 : Matrice des alignements/accords(en-dessous de la diagonale) et des non-alignements /désaccords (au-dessus de la diagonale) matrice

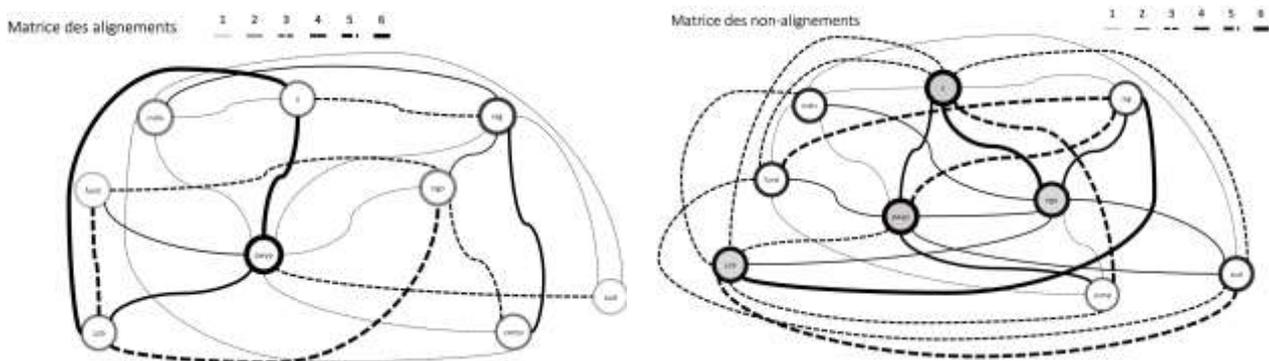


Figure 3 — Réseaux d'alignements et de non-alignements
Les lignes représentent les nombres de concepts sujets à alignement/non alignement

Les réseaux sociaux représentent des relations susceptibles de s'établir à divers niveaux : micro (individuel ou organisationnel), méso (au niveau sectoriel) ou macro (global). Selon Hedström *et al.* (2000), un réseau de niveau méso — soit le niveau ici étudié — reliant directement les adoptants

antérieurs et potentiels d'une pratique les uns aux autres, diffère à trois égards des réseaux interpersonnels (de micro-niveau). Premièrement, le réseau méso est généré par un processus causal différent de celui du réseau de niveau micro. Autrement dit, les liens qui unissent les répondants

d'une catégorie différent des liens unissant des individus. Deuxièmement, il a tendance à être beaucoup plus clairsemé que le réseau à micro-niveau, c'est-à-dire que la densité relationnelle y est en moyenne plus faible. Troisièmement, le lien typique (arc) d'un réseau de niveau méso relie des distances sociométriques et géographiques bien plus longues que le lien/arc typique d'un réseau à micro-niveau. Par exemple, les liens existants entre des individus sont géographiquement plus courts que ceux unissant les entreprises appartenant à un même secteur. Selon Luhmann (1997), les réseaux de niveau intermédiaire disposeraient d'un intérêt particulier car ils peuvent considérablement influencer la vitesse à laquelle une pratique (contagieuse) se diffusera. Alors que nous cherchons à étudier la résonance, c'est-à-dire le résultat d'un processus de diffusion (ou de contagion linguistique) d'une idée exprimée par une sémantique spécifique, l'analyse d'un réseau de niveau méso semble donc appropriée.

L'application de la théorie des graphes (Berge, 1958, 1969) offre une visualisation du réseau (Figure 3). Les catégories d'individus forment les sommets du réseau, la force des relations est capturée dans l'épaisseur et la continuité du trait. La forme de l'arc est associée au nombre de relations alignées (légende en haut des graphes). Dans notre exemple, seuls les couples « institutions internationales et PWYP » et « institutions internationales et lobbyistes » se caractérisent par une relation forte, comprenant au moins six points d'accord. Les autres relations d'alignement sont toutes plus faibles. La matrice de non-alignements (à droite) indique deux relations comportant 6 non-alignements : « lobbyistes et régulateurs » et « institutions internationales et ONG ».

5. INTERPRÉTATION DES RESULTATS

5.1 Une analyse approfondie des résultats

L'analyse lexicométrique préconisée à la fois par la théorie de l'action communicationnelle et par l'école de la linguistique critique, influencée par la première, s'avère fructueuse mais incomplète. Elle est fructueuse car elle permet de mettre en lumière des jeux d'alignements et de non-alignements dans des systèmes multi-agents (Moutaoakil et Jamouli,

2014). Toutefois, en se focalisant sur les éléments exprimés, l'analyse lexicométrique demeure incomplète, car elle ne s'intéresse qu'aux éléments communicationnels visibles et ne traite pas de l'absence d'accords sémantiques ou de l'absence de désaccords, en tant qu'éléments immatériels favorisant la poursuite ultérieure d'un dialogue.

L'élicitation des positions des participants via leurs choix sémantiques

Couplée à l'analyse en composantes principales, l'analyse lexicométrique montre une nette opposition dans les choix sémantiques, notamment entre *corruption* et *transparence* (Tableaux 2, 3 et 4). Alors que la plupart des catégories de répondants mentionnent la « transparence » plus fréquemment que la « corruption », celle-ci apparaît comme une préoccupation convergente pour PWYP, les fonds d'investissement, et les ONG. Ceci indique que six fonds d'investissement répondants adoptent le vocabulaire proposé par l'initiative PWYP. Au moment de la consultation, ces six fonds sont signataires des Principes d'Investissement Responsable, plaidant en faveur d'une information ESG (Environnementale Sociale et de Gouvernance) où la corruption apparaît en tête des thèmes de Gouvernance (<https://www.unpri.org>) Deux autres fonds les rejoignent fin 2010 et 2012. Les deux autres - F&C Management, un fond britannique, et Norges Bank Investment Management - ne figurent pas sur la liste des signataires en 2023. Nos résultats (voir par exemple le Tableau 3 et la Figure 2) révèlent en outre la position isolée des cabinets d'audit, qui n'est pas due à l'usage d'un jargon mais à la mobilisation de concepts différents des préoccupations des autres catégories. Il est envisageable que les auditeurs mettent en avant des termes associables à des offres de services.

Des outils concrets au service de la théorie de l'action de communication d'Habermas

Notre analyse révèle un fait remarquable : il existe un excès de non-alignements sémantiques par rapport aux alignements sémantiques (Figure 3) ; Ce fait est visible par la densité plus importante du graphe des non-alignements et en calculant le nombre total d'alignements (112) versus celui des non-alignements (168), ce qui résulte en un surplus

de 50%. De plus, la valence – c'est-à-dire le nombre d'arêtes incidentes à un sommet – est plus élevée de près de 40% dans la matrice de non-alignements (58) qu'elle ne l'est dans celle des alignements (42). Enfin, l'incidence – la force ou le nombre de relations entre deux sommets – qui est capturée dans l'épaisseur des arêtes, est plus importante dans la matrice de non-alignements que dans celle d'alignements. L'on compte en moyenne 12,4 alignements par catégorie, contre 18,7 non-alignements. Le cas illustre une situation dans laquelle une stratégie de réseau peut contribuer à faire face à des risques significatifs (Aliout et al., 2015), dans le cas étudié, les désaccords avec les autres catégories sont non seulement plus nombreux que les accords, et en moyenne, ils le sont sur un plus grand nombre de sujets. Ce déséquilibre entrave les chances d'acceptation du plaidoyer car le nombre de compromis à consentir peut apparaître trop important. Ce seul fait pourrait expliquer les difficultés rencontrées par l'IASB au cours des trois dernières décennies dans sa tentative d'élaborer une norme dédiée aux activités extractives. D'un point de vue théorique, l'examen des accords et désaccords sémantiques complète la théorie de l'action de communication en identifiant un frein concret à l'atteinte du consensus recherché par Habermas (1987) : le déséquilibre des positions. Toutefois, les leçons tirées de l'analyse des graphes peuvent en faire un frein transitoire si elles permettent de mettre en œuvre une stratégie dans la poursuite du dialogue. Le cas illustre le fait qu'en matière de lobbying *grassroots*, la relation se construit de manière progressive, dans le temps.

Une stratégie peut consister à identifier les sous-graphes présents dans un graphe. Les sommets caractérisés par les incidences et les valences les plus élevées peuvent former un sous-graphe exclusivement composé d'alignements forts. Dans notre cas, cela impliquerait des entreprises, des régulateurs et la catégorie regroupant les particuliers, les cabinets professionnels et les associations. Il s'agit des individus les plus susceptibles de parvenir à un consensus, mais aussi les plus alignés sur les autres catégories de répondants. Elles constituent un relai de choix pour poursuivre la diffusion du plaidoyer.

La comparaison entre les deux graphiques de la Figure 3 est également riche d'enseignements. Les alignements intercatégoriels peuvent être à la fois aussi forts, plus faibles ou plus forts que les non-alignements, ou absents. Il devient alors possible de former une troisième matrice que l'on nommera matrice différentielle, non illustrée ici. Nous l'avons toutefois calculée. Il en ressort que trois catégories de répondants montrent une différence positive importante entre les non-alignements et les alignements : les régulateurs, les auditeurs et les institutions internationales. Cela suggère que l'atteinte d'un consensus ou d'un compromis nécessitera plus d'efforts de leur part car de nombreux désaccords devront être résolus avant qu'un meilleur alignement ne soit possible. En cela, la théorie de communication se dote d'un outil concret de détection des freins à l'établissement d'un consensus.

Enfin, la théorie de l'action de communication s'intéresse avant tout à ce qui est exprimé via le langage. Habermas consacre l'héroïsme de la maïeutique et traite le silence comme une échappatoire qu'il convient de soustraire au protagoniste du dialogue (Jaffro, 2011). Néanmoins, ce qui n'est pas visible peut également revêtir de l'importance et se révéler utile pour maintenir une relation. Sachant qu'une matrice de non-alignements ne peut être comprise comme l'inverse de la matrice d'alignements, l'exploration des non-accords, qui se concentrent sur les domaines où l'accord n'existe pas encore, ou des non-désaccords, qui se concentrent sur les domaines où les désaccords n'existent pas peut révéler la richesse du vide. Dans le cas étudié, nous avons retenu les 32 termes les plus cités par les catégories de répondants. Or, nous observons un maximum de 6 accords ou désaccords, il subsiste donc un minimum de 26 espaces laissés vacants et autant de « zones de friches » dialogiques dont l'évolution au cours d'un plaidoyer pourrait faire l'objet de recherches futures. Contrairement à la théorie du langage d'Habermas, le déploiement de l'intersubjectivité ne serait alors pas conditionnelle à l'usage du dialogue.

5.2 Une contribution théorique à développer : le processus d'institutionnalisation d'un plaidoyer

Néanmoins, en bien des points, le cas illustre la mise en œuvre d'un dialogue et le rôle de plateforme de diffusion des idées joué par le *due-process* comptable. Il semble témoigner d'une sensibilisation en cours selon la trilogie identifiée par Crawford (2019) : en effet, en 2010, PWYP avait réussi à "*innover*" en disposant d'un chapitre dédié dans une proposition de norme, et à "*diffuser*" en ayant accès au « *due-process* » mais en revanche, elle n'est pas encore parvenue à "*instituer*" sa proposition d'inscription des paiements faits aux gouvernements dans une communication organisationnelle obligatoire. Toutefois, ce processus d'institutionnalisation, s'il n'existe pas encore dans la fenêtre observée, va poursuivre son développement.

Le dialogue menant au compromis plutôt qu'au consensus

Si le résultat n'a pas immédiatement abouti durant la période de commentaire, cette initiative inaugure néanmoins un processus d'intercompréhension tel que décrit par Habermas (2006) en ce qu'elle construit, renforce et clarifie les relations interpersonnelles et pose les jalons d'un consensus. En engageant une relation interpersonnelle par le biais du langage, les ONG, avec l'aide de l'IASB, ont visé « *un accord qui remplit les conditions d'un consentement motivé rationnellement, concernant le contenu d'une expression* » et sont parvenu à diffuser leurs idées.

Cela s'illustre notamment par l'évolution de la relation intercatégorielle reliant les ONG et les institutions. Dans la fenêtre temporelle examinée, cette relation se distingue comme étant la plus fréquemment non-alignée. Si la simple lecture des expressions de leurs positions respectives n'a pas révélé ce fait, car les institutions internationales n'ont pas prononcé de position claire, notre méthodologie rend visibles des choix sémantiques discriminants. Nous assistons néanmoins à un processus de gain d'influence qui est sur le point de se transformer en ce qui a peut-être été l'évolution la plus importante du *reporting* des entreprises, avec l'avènement du *reporting* extra-financier ou de

durabilité et avec une série de réglementations qui ont depuis vu le jour. Ces réglementations prouvent l'atteinte progressive d'un consensus politique, en dépit de quelques errances. Ils contredisent les propos d'Habermas qui jugeait la société civile en position faible. Les dispositions présentes dans les réglementations succinctement présentées dans les prochains paragraphes suggèrent une position forte de la société civile.

Vers un consensus international en matière de réglementation

En Europe, deux directives publiées après 2010 abordent la question des paiements aux gouvernements. La première est la directive comptable de l'UE (EU/2013/34) qui comprend un chapitre 10 – Rapport sur les paiements aux gouvernements (art. 41-48) –, et la directive 2014/95/UE, qui modifie cette dernière, sans ajouter d'exigences supplémentaires. La seconde est la directive sur la transparence qui requiert, à l'article 6, un rapport sur les paiements aux gouvernements (EU / 2013/50 (7-8) - 2004/109 / CE (14)).

Au Canada, la Loi sur les mesures de transparence dans le secteur extractif (ESTMA, art. 9-2) est en vigueur depuis 2015, avec un seuil de déclaration comparable au seuil européen, à 100 000 \$ au lieu de 100 000 €.

Aux États-Unis, la section 1504 Dodd-Frank Wall Street Reform and Consumer a été émise, mais le président Trump a souhaité l'abroger avec le projet de loi HR 4519, le 14 février 2017. Une proposition, la règle 13 (q) a ensuite été ouverte aux commentaires. Depuis le 16 décembre 2020, la SEC a adopté une nouvelle règle de divulgation des paiements faits aux gouvernements dans les sections 13(q) et 15(d) (<https://www.sec.gov/files/rules/final/2020/34-90679.pdf>). Celle-ci tient compte des motifs d'invalidation pointés en 2017 et prévoit quelques aménagements : 1) elle contient deux exemptions conditionnelles pour les situations dans lesquelles une loi étrangère ou un précontrat existant interdit la divulgation requise ; 2) elle exempte les petites sociétés déclarantes et les sociétés à croissance émergente ; 3) elle révisé la définition de « contrôle » pour exclure les entités ou opérations

dans lesquelles un émetteur a un intérêt proportionnel (SEC, 2020).

Le cas illustre la force du dialogue : il sert à la fois à construire une uniformisation des lois internationales mais il offre également une plateforme accessible à d'autres parties prenantes exprimant leurs propres exigences. Le dialogue sert alors un compromis plutôt qu'un consensus tel que préconisé par Habermas (1987).

L'observation rétrospective de l'initiative de PWYP suggère que leur revendication peut avoir été – depuis sa création – au cœur d'une action stratégique et non d'une action de communication (Habermas, 1987). Loin de la conception Habermassienne, les actions de communication s'avèrent stratégiques de par les plateformes ciblées. Ainsi, en visant apparemment le normalisateur comptable, PWYP a atteint les institutions internationales, et en dépit des divergences dont témoigne le processus de concertation, le plaidoyer de PWYP a trouvé dans le *due-process* une plateforme de diffusion des idées et a créé les conditions d'un consentement plus tardif. Cependant, comme l'a souligné Crawford (2019), si PWYP a fait preuve d'agilité dans sa tactique, son succès institutionnel pourrait davantage être dû aux préoccupations environnementales et à une forme de consternation vis-à-vis des superprofits des compagnies pétrolières.

La transformation de la normalisation comptable

Ces événements inaugurent néanmoins une nouvelle ère dans le champ comptable. Jusqu'alors, la normalisation comptable était un domaine dans lequel les experts travaillaient sur des questions techniques peu liées aux débats politiques et sociaux. Les autorités compétentes (représentants de l'industrie, commissaires aux comptes, ministères des Finances...) y conservaient le monopole des propositions (Noël *et al.*, 2010) et imposaient leur langage technique. Or, le cas illustre une transformation du processus de normalisation dans un domaine où les intérêts publics et privés se confondent. Ce qui peut également être compris comme une condition de légitimité car « l'IASB, en

tant qu'institution, doit être acceptée pour survivre » (Gallhofer *et al.* 2011). Ainsi dans son document de travail de 2010 (DP), l'IASB témoigne d'un développement processuel en faveur d'une pratique comptable émancipatrice (Crawford, 2019).

Conformément à la théorie de l'accès, issue de la perspective de la dépendance aux ressources (Pfeffer & Salancik, 1978), le cas illustre le besoin des décideurs politiques en ressources, sous forme d'expertise, d'informations ou de retours aux gouvernements (Kourtikakis, 2021) et en provenance des parties cherchant à obtenir un accès et une influence (Arras & Beyers, 2020). Le lien relationnel établi au cours du processus de concertation n'est autre qu'une relation d'échange entre acteurs privés et publics (Bouwen, 2002a, p.7) caractérisée par l'apport d'une nouvel ensemble lexical propre à susciter le consensus mais aussi par l'avènement d'une plateforme propre à faire émerger des couplages institutionnels plus formels (Luhmann, 1992). La situation suggère en outre que des signaux faibles de changements institutionnels peuvent être retracés dans une analyse textuelle approfondie des discours et des commentaires.

Vers une conception renouvelée du lobbying, le cas du grassroots

Enfin, au-delà de la distinction entre lobbying *grasstop* et *grassroots* présentée en section 3, notre travail contribue également à la littérature sur le lobbying. Nous sommes loin de représenter un processus classique de lobbying où une coalition dominante d'industriels impose son agenda au régulateur. Notre travail met en évidence une caractéristique importante du lobbying que la littérature existante, centrée sur le résultat du lobbying (Sutton, 1984), n'a pas soulignée : le mode d'action du lobbying, dans sa forme *grassroots*, repose sur un réseau dynamique de relations interdépendantes entre les parties prenantes d'un système, et éventuellement favorisé par des institutions en demande de ressources intellectuelles. Dans ce réseau, les nœuds incarnant les parties prenantes sous-tendent le réseau intégré. Entre les nœuds, des canaux de diffusion du plaidoyer et d'influence assurent le caractère

dynamique et évolutif du réseau. Il en ressort une interprétation de l'activité de lobbying comme un ensemble d'actions exercées sur l'équilibre d'un système afin d'obtenir une forme suffisamment favorable au lobbyiste. Les nœuds qu'il convient de déceler agissent comme des points de gravité du système et les porteurs du plaidoyer doivent veiller à ce que les alignements en direction du lobbyiste dépassent les désalignements. Il convient en outre d'anticiper et de prévenir les ruptures de ces relations (arcs), car la création d'« îlots nodaux » indépendants pourraient constituer le principal risque d'une opération de lobbying, en ce qu'ils rendraient le réseau partiellement ou totalement inerte. Un remède à cela consiste à assurer une valence élevée pour chaque sommet, en multipliant les actions communicationnelles tout en veillant à scrupuleusement entretenir le réseau de parties prenantes dont les intérêts restent interconnectés.

Au contraire, le lobbying direct est obtenu au détriment de l'équilibre du réseau car la communication en provenance du lobbyiste ne s'adresse qu'aux décideurs et revêt, par nature, un caractère asymétrique. Il s'ensuit que le lobbying *grassroots* dans un cadre multi-acteurs peut être défini comme un art d'accéder et de préserver un réseau tout en maintenant un équilibre favorable en son sein.

6. CONCLUSION

Le présent travail a proposé une analyse du contenu des lettres de commentaire sur le projet de règlement comptable pour la transparence dans le cadre du document de travail 2010/01 pour une norme relative aux activités extractives. Il s'agissait d'un cas original où le normalisateur international, l'IASB, a relayé une question proposée par une coalition d'ONG – PWYP – lui offrant ainsi une plateforme de diffusion de son plaidoyer. Pour analyser la résonance ainsi obtenue par le plaidoyer, nous avons employé une méthodologie combinant une analyse textuelle lexicométrique, une analyse en composantes principales et une modélisation basée sur la théorie des graphes. Le résultat peut être visualisé sous la forme de matrices d'alignements et de non-alignements.

Le cas relate un changement historique lié à l'implication sans précédent des ONG dans le processus de normalisation comptable. Alors que d'autres recherches ont mis en évidence le rôle d'« acteurs puissants » dans leurs activités de lobbying direct, nous esquissons un contexte plus dynamique où des participants inattendus prennent en charge des enjeux alternatifs. L'implication des ONG témoigne d'une pression croissante des consommateurs et plus généralement de la société civile sur les régulateurs. Elle atteste d'un changement radical des finalités des systèmes sociétaux, et de l'émergence d'une comptabilité émancipatrice. Ses moyens pour y parvenir sont l'instauration de relations communicationnelles en direction des institutions internationales et via le partage d'un langage. En cela, notre étude de cas illustre les modalités d'action du lobbying *grassroots* et sa perspective à long terme. Il convient de noter que le normalisateur a implicitement reconnu une extension du champ d'application de la réglementation comptable, ouvrant la procédure de normalisation à une proposition qui sortait initialement de son agenda. Une nouvelle forme de porosité réglementaire est apparue et, encore une fois, le secteur extractif prend les devants dans ce qui est peut-être considéré comme une innovation comptable (Blum & Girard, 2014).

Notre recherche qualitative et mixte possède certaines limites. La première tient à la fenêtre temporelle choisie. Bien que nous ayons étudié un cas de participation formelle au processus officiel (Georgiou, 2004 ; Jorissen *et al.*, 2011 ; Orens *et al.*, 2011), notre étude ne porte que sur la partie visible (les lettres de commentaires) ; elle ignore la saisie antérieure de la procédure régulière et la méthode de lobbying informel en amont qui ont permis l'insertion de la question 10 dans le document de travail. Le présent travail a peu de valeur prédictive, et les approches méthodologiques pourraient être remises en cause (pour leurs typologies, pour les modalités d'exploration etc.). Il reste difficile de savoir, par exemple, si l'initiative PWYP a été plus qu'une simple tentative de visibilité ou un test d'acceptation sur la base duquel les développements réglementaires actuels ont pu être construits et se poursuivront.

Les recherches futures pourront en outre explorer la manière dont, dans une unité de temps plus longue le plaidoyer se diffuse vers un plus grand nombre de destinataires : les médias avec notamment l'examen des contenus présents dans la presse, la société civile et le contenu des discours contestataires envers les activités extractives, le champ politique et le contenu des réglementations, et en particulier dans un avenir proche, le contenu des normes sectorielles de durabilité proposées par l'EFRAG et l'ISSB (*International Sustainability Standards Board*).

7. REFERENCES

- Aliouat, B., Nekka, H., & Yanat, Z. (2015). Stratégie de réseau : une source de développement et de performance pour les entreprises en situation de risques prohibitifs. *Revue Française De Gestion Industrielle*, 34(2), 25–45. <https://doi.org/10.53102/2015.34.02.610>
- Arras, S., & Beyers, J. (2020). Access to European Union Agencies: Usual Suspects or Balanced Interest Representation in Open and Closed Consultations? *Journal of Common Market Studies*, 58(4), 836–855. <https://doi.org/10.1111/jcms.12991>
- Asekomeh, A.O., Russell, A., & Tarbert, H. (2006). A critical analysis of the use of accounting standards' comment letters as lobbying tools by extractive industry firms, *Petroleum Accounting and Financial Management Journal*, 25(3), 55-76.
- Beaudouin, V. (2016). Statistical Analysis of Textual Data: Benzécri and the French School of Data Analysis. *Glottometrics*, 33, 56–72.
- Benzécri, J.-P. (1992). *Correspondence Analysis Handbook*. New-York, Basel, Hong Kong: Marcel Dekker, Inc.
- Benzécri, J.-P. et al. (1981). *Pratique de l'analyse des données, Linguistique et lexicologie*. Paris: Dunod.
- Bergan, D. (2009). Does Grassroots Lobbying Work? *American Politics Research*, 37, 327-352. <https://doi.org/10.1177/1532673X08326967>
- Berge, C. (1958) *Théorie des graphes et ses applications*, Paris : Dunod.
- Berge, C. (1969). Some classes of perfect graphs, In *Six papers on Graph Theory*, Calcutta : Indian Statistical Institute, 1-21.
- Bernhagen, P., Dür, A., & Marshall, D. (2014). Measuring lobbying success spatially. *Interest Groups & Advocacy*, 3.
- Blanc, A., & Huault, I. (2010). Reproduction de l'ordre institutionnel face à l'incertitude - Le rôle du discours des majors dans l'industrie musicale. *Revue Française de Gestion*, 203, 85–99. <https://doi.org/10.3166/RFG.203.85-99>
- Blum V., & Girard R. (2014). Les risques liés à la diffusion des innovations pétrolières: du relâchement prudentiel à la porosité du due process, In *Pour une politique du risque, Comprendre et agir* (In Ed Guillon B.) Paris: L'Harmattan, 21-43.
- Blum, V., & Krychowski, C. (2023). La prise en compte du risque en comptabilité, le cas des industries extractives. *Revue Française De Gestion Industrielle*. Consulté à l'adresse <https://rfgi.fr/rfgi/article/view/1147>
- Bonnafous, S., & Tournier, M. (1995). Analyse du discours, lexicométrie, communication et politique. *Mots – Les langages du politique*, 29 (117), 67–81.
- Botzem, S. (2014). Transnational standard setting in accounting: Organizing expertise-based self-regulation in times of crisis. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(6), 933–955. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-04-2013-1301>.
- Bouwen, P. (2002a). A Comparative Study of Business Lobbying in the European Parliament, the European Commission and the Council of Ministers, MPIfG Discussion Paper 02/7, Max Planck Institute for the Study of Societies, Cologne.
- Bouwen, P. (2002b). Corporate lobbying in the European Union: the logic of access. *Journal of European Public Policy*, 9(3), 365–390. <https://doi.org/10.1080/13501760210138796>.
- Burke, J. J., & Gunny, K. (2022). SEC Comment Letters and 10-K Accounting and Linguistic Reporting Complexity. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 1-31. <https://doi.org/10.1177/0148558X221115116>
- Callon, M., & Latour, B. (2006). Le grand Léviathan s'approvoise-t-il ? In (Eds Akrich et al.) *Sociologie de la traduction*. Paris: École des mines de Paris.
- Camfferman, K., & Zeff, S. A. (2007). *Financial reporting and global capital markets: A history of the international accounting standards committee, 1973–2000*. Oxford: Oxford University Press.
- Camfferman, K., & Zeff, S. A. (2015). *Aiming for global accounting standards: The international accounting standards board, 2001–2011*. Oxford: Oxford University Press.
- Canadian Minister of Justice (2014). Extractive Sector Transparency Measures Act, available at : <https://laws-lois.justice.gc.ca/PDF/E-22.7.pdf>

Center for Lobbying in the Public Interest (2001, 2005). Lobbying success stories. Available at: <https://www.councilofnonprofits.org/sites/default/files/documents/SuccessStoriesRvsd.pdf>

Chantiri-Chaudemanche, R., & Kahloul, A. (2012). Les acteurs de la normalisation comptable internationale : une communauté épistémique? *Comptabilité Contrôle Audit*, 18 (1), 9–37. <https://doi.org/10.3917/cca.181.0009>.

Chiapello, E., & Medjad, K. (2007). Une privatisation inédite de la norme : le cas de la politique comptable européenne. *Sociologie du travail*, 49(1), 46–64.

Chiapello, E., & Medjad, K. (2009). An unprecedented privatisation of mandatory standard-setting: The case of European accounting policy. *Critical Perspectives on Accounting*, 20(4), 448–468. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2008.09.002>

Cluverius, J. (2017). How the Flattened Costs of Grassroots Lobbying Affect Legislator Responsiveness. *Political Research Quarterly*, 70(2), 279–90. <http://www.jstor.org/stable/26384941>

Cooper, M. (1993). Winning in Washington: From Grassroots to Grassroots. *Public Relations Quarterly*, 38(4), 13–15.

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, 76–88. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2008.11.003>.

Crawford, L. (2019). Exploring the emancipatory dimensions of globalisation- The struggle over IFRS8 and country-by-country reporting. *Critical Perspectives on Accounting*, 63. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2008.11.003>.

Directive 2013/50, on the harmonisation of transparency requirements in relation to information about issuers whose securities are admitted to trading on a regulated market, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:32013L0050>

Directive 2013/34, on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32013L0034>

Directive 2014/95 on disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups; <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32014L0095>

Dodd-Frank (2010). Dodd-Frank Wall Street Reform and Consumer Protection Act. One Hundred Eleventh Congress of the USA, January the 5th. <http://www.gpo.gov/fdsys/pkg/PLAW-111publ203/content-detail.html>

EASNA - Employee Assistance Trade Association (2012). How to be an effective grassroots lobbyist - EASNA Grassroots Lobbying Handbook, Available at: <https://www.easna.org/wp-content/uploads/2012/04/EASNA-Grassroots-Lobbying-Handbook-US.pdf>

EFRAG (2019). Issues paper on categories of comment letters.

EITI (2010). Without PWYP, no EITI, Available at: <https://eiti.org/blog/without-pwyp-no-eiti>

European Parliament (2016). The Basis of the Endorsement Procedure for IFRS Accounting Standards, briefing, Policy Department A: Economy and Scientific Policy.

Fairclough, N. (2004). Critical discourse analysis in researching language in the new capitalism: overdetermination, transdisciplinarity and textual analysis. In: Harrison (C.) & Young (L.) eds. *Systemic Linguistics and Critical Discourse Analysis*. London: Continuum.

Fleisher, C.S. (2003). Managing the grassroots and assessing its performance. *Journal of Public Affairs*, 3, 371-382. <https://doi.org/10.1002/pa.164>.

Gallhofer, S., Haslam, J., & van derWalt, S. (2011). Accountability and transparency in relation to human rights A critical perspective reflecting upon accounting, corporate responsibility and ways forward in the context of globalisation, *Critical Perspectives on Accounting*, 22(8), 765–780. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2011.07.002>.

Gäumann, M., & Dobler, M. (2019). Formal Participation in the EFRAG's Consultation Processes: The Role of European National Standard-Setters. *Accounting in Europe*, 16(1), 44-81. <https://doi.org/10.1080/17449480.2018.1514124>.

Georgiou, G. (2004). Corporate lobbying on accounting standards methods, timing and perceived effectiveness, *Abacus*, 40(2), 219–237. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.2004.00152.x>.

Gladly, M., & Leimdorfer, F. (2015). Usages de la lexicométrie et interprétation sociologique. *Bulletin de Méthodologie Sociologique*, 127, 5–27.

Global Witness (1999). A crude awakening, Available at: <https://www.globalwitness.org/fr/archive/crude-awakening/>

Goldschmidt, K., Cooper, N. F., & Fitch, B. (2011). Communicating with Congress: How Citizen Advocacy Is Changing Mail Operations on Capitol Hill. Washington, DC: Congressional Management Foundation.

Gorton, D. (1991). The SEC Decision Not to Support SFAS 19: A Case Study of the Effect of Lobbying on Standard Setting. *Accounting Horizons*, 5(1). 29-41.

- Grandjean, M. (2015a). Introduction à la visualisation de données : l'analyse de réseau en histoire. *Geschichte und Informatik, Chronos*, 109-128.
- Grandjean, M. (2015b). Social network analysis and visualization: Moreno's Sociograms revisited. (hal-01526240).
- Habermas, J. (1987). *The theory of communicative action*. Volume 2: Lifeworld and system: a critic of functionalist reason. Boston: Beacon Press.
- Habermas, J. (2006). Political Communication in Media Society: Does Democracy Still Enjoy an Epistemic Dimension? The Impact of Normative Theory on Empirical Research. *Communication Theory*, 16(4), 411-426. <https://doi.org/10.1111/j.1468-2885.2006.00280.x>
- Hansen, T. B. (2011). Lobbying of the IASB: An Empirical Investigation. *Journal of International Accounting Research*, 10(2), 57-75. <https://doi.org/10.2308/jiar-10078>.
- Hashim, N., Li, W., & O'Hanlon, J. (2022). The Development of Expected-Loss Methods of Accounting for Credit Losses- A Review with Analysis of Comment Letters. *Accounting Horizons*, 36(3), 71-102. <https://doi.org/10.2308/HORIZONS-19-117>.
- Hedström, P., Sandell, R., & Stern, C. (2000). Meso level Networks and the Diffusion of Social Movements: The Case of the Swedish Social Democratic Party. *American Journal of Sociology*, 106 (1): 145-172. <https://doi.org/10.1086/303109>
- IASB (2010a). Discussion paper DP/2010/1 – Extractive activities, London, April 2010, 183 p. Available at <https://cdn.ifrs.org/-/media/project/extractive-activities/dp-extractive-activities-april-2010.pdf>
- Comment letters available at: <https://www.ifrs.org/projects/2016/extractive-activities-2010/comment-letters-projects/dp-extractive-activities/#comment-letters>
- IASB (2010b). Comment letters summary, extractive activities, Staff paper. Available at: <https://cdn.ifrs.org/-/media/project/extractive-activities/ap7a-comment-letter-summary.pdf>
- IASB (2020). Due process handbook. Available at: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/about-us/legal-and-governance/constitution-docs/due-process-handbook-2020.pdf>
- ICIJ (2019) Luanda leaks, Available at: <https://www.icij.org/investigations/luanda-leaks/>, last visit on Feb.2 2020.
- Jaffro, L. (2001). Habermas et le sujet de la discussion. *Cités*, 5, 71-85. <https://doi.org/10.3917/cite.005.0071>
- 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. <https://doi.org/10.1080/09638180.2010.522775>.
- Kolher, H., & Le Manh, A. (2018). Une analyse de la participation de l'industrie des télécommunications au « due process » de l'IASB à l'aune de la théorie de la traduction. *Comptabilité Contrôle Audit*, 24(1), 43-79. <https://doi.org/10.3917/cca.241.0043>
- Kourtikakis, K., Turkina, E., & Postnikov, E. (2021). The Structure of Coordination: Transatlantic Policy Networks and the Mobilization of Business and Civil Society. *Journal of Common Market Studies*, 59(3), 679-696. <https://doi.org/10.1111/jcms.13126>.
- Larson, R., & Herz, P. (2013). A Multi-Issue/Multi-Period Analysis of the Geographic Diversity of IASB Comment Letter Participation. *Accounting in Europe*, 10(1), 99-151. <https://doi.org/10.1080/17449480.2013.772716>.
- Lorenzani, S. (2014). L'industrie du Lobbying. Les stratégies d'influence des groupements de consommateurs en Europe, à l'heure d'Internet. Gestion et management. Université Nice Sophia Antipolis.
- Luhmann, N. (1992). *The concept of society*. *Thesis Eleven*, 31, 67-80. [DOI:10.1177/072551369203100106](https://doi.org/10.1177/072551369203100106)
- Luhmann, N. (2012). *Theory of Society, Volume I*. Stanford University Press, Stanford, Calif ([originally published in German in 1997]).
- McMillan, J. (2005). Promoting transparency in Angola, *Journal of Democracy*, 16(3), 155-169.
- Mattli, W., & Buthe, T. (2005). Global private governance- Lessons from a national model of setting standards in accounting. *Law and Contemporary Problems*, 68, 225-262.
- Moreno, J.L. (1934). *Who Shall Survive? A New Approach to the Problem of Human Interrelations*. Nervous and Mental Disease Publishing Co. <https://doi.org/10.1037/10648-000>
- Moutaoakil, H., & Jamouli, icham. (2014). Analyse et modélisation de la chaîne agrumicole marocaine basée sur le système multi-agents et indicateurs de performance : planification réactive et robuste. *Revue Française De Gestion Industrielle*, 33(4), 80-99. <https://doi.org/10.53102/2014.33.04.794>
- Noël, C., Ayayi, AG., & Blum, V. (2010). The European Union's accounting policy analysed from an ethical perspective: The case of petroleum resources,

prospecting and evaluation. *Critical Perspectives on Accounting*, 21(4), 329–341.

<https://doi.org/10.1016/j.cpa.2009.11.009>

Nwete, B. (2007) Corporate Social Responsibility and Transparency in the Development of Energy and Mining Projects in Emerging Markets; Is Soft Law the Answer? *German Law Journal*, 8(4), 311-339. [doi:10.1017/S2071832200005630](https://doi.org/10.1017/S2071832200005630)

OECD (2016), Corruption in the Extractive Value Chain: Typology of Risks, Mitigation Measures and Incentives, OECD Development Policy Tools, OECD Publishing, Paris. <https://doi.org/10.1787/9789264256569-en>.

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. <https://doi.org/10.1080/17449480.2013.772716>.

Pelger, C., & Spieß, N. (2017). On the IASB's construction of legitimacy – the case of the agenda consultation project, *Accounting and Business Research*, 47-1, 64-90. <https://doi.org/10.1080/00014788.2016.1198684>

Pfeffer, J., & Salancik, G. (1978). *The External Control of Organizations, A Resource Dependence Perspective*. New York: Harper and Row.

Polk, A. (2002). How Special Interests Shape Policy - A Survey, SOI - Working Papers 0206, Socioeconomic Institute - University of Zurich.

Ross, M.L. (1999). The Political Economy of the Resource Curse. *World Politics*, 51, 297-322.

Scholz, R. (2019). *Quantifying Approaches to Discourse for Social Scientists*. Springer International.

SEC (2020). Disclosure of Payments by Resource Extraction Issuers, Final Rule. <https://www.sec.gov/files/rules/final/2020/34-90679.pdf>

Stenka, R., & Jaworska, S. (2019). The use of made-up users. *Accounting, Organizations & Society*, 78, 101055. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2019.07.001>.

Stolowy, H., Gendron, Y., Moll, J., & Paugam, L. (2019). Building the Legitimacy of Whistleblowers: A Multi-Case Discourse Analysis. *Contemporary Accounting Research*, 36: 7-49. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12453>.

Sutton, T. G. (1984). Lobbying of accounting standard setting bodies in the UK and the USA: a Dowsian analysis. *Accounting, Organizations and Society*, 9(1), 81–95. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(84\)90031-X](https://doi.org/10.1016/0361-3682(84)90031-X).

Van Oranje M., & Parham H. (2009) Publish what you've learned. Available at :

<https://eiti.org/document/publishing-what-we-learned-assessment-of-publish-what-you-pay-coalition>

Walton, P. (2020). Accounting and Politics in Europe: Influencing the Standard. *Accounting in Europe*, 17(3), 303–313.

<https://doi.org/10.1080/17449480.2020.1714065>.

Wodak, R. (2004). Critical discourse analysis. In Eds. Seale, Gobo, Gubrium & Silverman. *Qualitative Research Practice*. London: Sage publications, 185-202.

Zeff, S. (2002.) “Political” lobbying on proposed standards: A challenge to the IASB. *Accounting Horizons*, 16 (1), 43-54.

<https://doi.org/10.2308/acch.2002.16.1.43>.

8. BIOGRAPHIE

Véronique Blum



Véronique Blum est Maître de conférences HDR à l'Université Grenoble Alpes. Elle est responsable scientifique de l'initiative de Recherche MAPMONDES

hébergée par la Fondation du Risque et l'Institut Louis Bachelier. Depuis 2017, elle est membre du panel académique de l'EFrag. Sa recherche porte principalement sur la capture des risques dans l'évaluation financière et non financière des actifs et entités incertains, immatériels, stratégiques et des différentes formes d'impacts des activités organisationnelles. Elle s'intéresse également au processus de normalisation comptable, comme c'est le cas ici.

Nhu-Tuyên Lê



Nhu-Tuyên Lê, docteur en sciences de Gestion de HEC Paris, est enseignant-chercheur en comptabilité à Grenoble École de Management. Elle est

membre du bureau du RT 30 Sociologie de la gestion et du Comité de rédaction des Cahiers Internationaux de Sociologie de la Gestion (CISG). Avec une approche transversale, ses recherches questionnent le rôle de la comptabilité et son impact dans l'évolution des sociétés, et plus particulièrement des nouvelles économies de

marché émergentes. Une bifurcation vers les problématiques environnementales et sociales l'orienta vers le courant de pensée de la décroissance de Georgescu-Roegen initiateur de controverses, de débats et de nouvelles initiatives sociétales.



Bernard Gumb

Bernard Gumb, nous a quitté le mardi 13 octobre 2015. Il était Professeur à Grenoble École de Management. Il était surtout notre ami et notre collègue. Nous avons

débuté les travaux de cet article avec lui. Il a été infiniment difficile d'apporter des modifications à ses mots et nous remercions les différents éditeurs et réviseurs qui nous ont aidées à poursuivre notre ambition et notre volonté de mener ce projet à son terme, en sa mémoire. Nous sommes très heureuses de lui rendre hommage à l'occasion de la publication de notre dernière collaboration. Il nous répondrait certainement avec une de ces pirouettes par un jeu de mots ou une contrepèterie. Bernard, ou l'art en berne.

¹ **Véronique Blum**, Université Grenoble Alpes, France,
veronique.blum@univ-grenoble-alpes.fr

 <https://orcid.org/0000-0003-3018-5141>

² **Nhu-Tuyên Lê**, Grenoble École de Management, France,
[Nhu-Tuyên.LE@grenoble-em.com](mailto:Nhu-Tuyen.LE@grenoble-em.com)

 <https://orcid.org/0000-0003-3057-2563>

³ **Bernard Gumb**, Grenoble École de Management, France
