

La mise à l'épreuve de la « vérité » dans la mesure de la performance globale des entreprises.

Frédéric DISTLER

Maître de conférences en Sciences de Gestion

IAE Metz School of Management

Résumé :

Cet article appréhende la performance globale des entreprises à travers la publication de leur Responsabilité Sociale (RSE) dans les rapports de gestion. La réglementation a évolué depuis 2017 en remplaçant l'ancien rapport RSE par une déclaration de performance extra-financière, en fixant des seuils qui exonèrent à cette obligation de déclaration, et en exigeant plus de précisions et de transparence aux entreprises qui font le choix de divulgation volontaire d'informations sociales et environnementales. Nous avons étudié le cas de trois Sociétés d'Investissements Immobiliers Cotées (SIIC) qui ont toujours publié des rapports ou annexes RSE dans leur rapport de gestion et qui ont cessé de le faire depuis cette évolution de la réglementation. Cette abstention nous interroge ainsi sur la sincérité de cette démarche.

Mots clés : Performance globale, *Parrèsia*, Dire-vrai, Rapport RSE.

The Testing of "Truth" As a Modality of Trust in Global Performance Measurement.

Abstract:

This article apprehends the global performance of companies through the publication of Corporate Social Responsibility (CSR) in management reports. Regulations have evolved since 2017 by replacing the former CSR report with a statement of extra-financial performance, by setting thresholds that exempt companies from this reporting obligation, and by requiring more detail and transparency from companies that choose to disclose social and environmental information on a voluntary basis. We studied the case of three Listed Real Estate Investment Companies (SIICs) that have always published CSR reports or appendices in their management reports and have ceased to do so since this change in regulations. This abstention therefore raises questions about the sincerity of this approach.

Key Words: Global Performance, *Parresia*, Truth-telling, CSR Report

Introduction

Les entreprises sont tenues de rendre compte de leurs activités dès lors qu'elles agissent dans un écosystème devenu désormais objet de toutes les attentions des pouvoirs publics et des multiples acteurs de la défense de l'environnement. Cela se traduit par l'instauration de régulations institutionnelles et normatives qui encadrent l'activité des entreprises et les enjoignent à produire des discours sous forme de compte-rendu à ses parties prenantes externes et internes. Pour exemple, en 2021, trois thématiques ont essentiellement intéressé le régulateur européen et ont fait l'objet de recommandations : l'impact de la crise sanitaire liée à l'épidémie de la covid-19, les enjeux liés au changement climatique et les obligations de reporting prévues à l'article 8 du Règlement (UE) 2020/852 adopté par le Parlement européen et le Conseil du 18 juin 2020 sur l'établissement d'un cadre visant à favoriser les investissements durables et complétant le règlement (UE) 2019/2088 (dit Règlement Taxonomie). Par un communiqué de presse en date du 29 octobre 2021, l'Autorité des marchés financiers (AMF) encourage les sociétés cotées établissant une déclaration de performance extra-financière à appliquer ces différentes recommandations émanant du régulateur européen.

Nous interrogeons ici la dimension de la « vérité » contenue dans les compte-rendu de trois Sociétés d'Investissements Immobiliers Cotées (SIIC). Nous mobilisons deux cadres conceptuels étroitement articulés pour approcher et appréhender la nature du contenu de leur publication en matière de Responsabilité Sociale des Entreprises. Dans son dernier cours au collège de France en 1984, Miche Foucault questionne la dimension de la vérité dans sa dimension éthique et généalogique. Il analyse les manières de dire-vrai et les rapports à la vérité au regard des statuts des sujets qui portent les discours et de ceux qui les reçoivent. Il s'agit pour Foucault (2009) de questionner la notion de *parrésia* qui engage l'auteur à tout dire franchement et sans détour au risque de déplaire et de rompre la relation. Pratiquer la *parrésia* est alors risqué. Cette dimension de la vérité est articulée à ce que DiMaggio et Powel (1983) nomment la stratégie de convergence légale, normative et mimétique des entreprises pour se légitimer dans le champ institutionnel. Les entreprises déploient des stratégies rationnelles pour apparaître conformes aux attentes supposées des acteurs du champ socio-organisationnel. Elles intègrent les dispositions légales dans leur organisation et fonctionnement, elles intègrent également les pratiques, normes, processus, outils recommandés par les institutions reconnues dans son champ (Université, cabinet de consultance, ordre professionnel, revues scientifiques...). Enfin, elles tendent à mimer les « bonnes pratiques » en usage dans le champ et à faire valoir ainsi sa légitimité institutionnelle. Cette recherche de légitimation conduit les entreprises à prendre des libertés avec la vérité énoncée dans les comptes-rendus à destination des parties prenantes. Ces pratiques conduisent à générer du doute et de l'incertitude à l'endroit des acteurs à qui les rapports sont adressés. Ainsi mobiliser le concept de *parrésia* nous apparaît être judicieux pour interroger et analyser les pratiques des entreprises en matière de publications relatives à leur responsabilité qui tendent à s'affranchir du dire vrai au profit de stratégies de contournement qui induisent le doute et discréditent les discours vrais et leurs auteurs. Fausseté, vraisemblance, vérité du discours et des comportements en entreprise en matière de responsabilité sociale, c'est à ces questions que nous souhaiterions répondre.

Nous présentons dans un premier temps nos cadres conceptuels, à savoir le dire-vrai articulé à la théorie néo-institutionnelle. Dans un second temps, nous élaborons nos pistes de recherche axées sur les processus et contenu du compte-rendu de l'entreprise à ses parties-prenantes. Dans un troisième temps nous présentons et analysons les cas de trois SIIC et mettons en exergue l'analyse du contenu des rapports de RSE sur la période de 2013 à 2017. Enfin, nous discutons et concluons sur la nature de la vérité énoncée dans les comptes-rendus en tant qu'elle est une stratégie rationnelle de conformation à des attentes sociales. La vraisemblance semble alors l'emporter sur la vérité, c'est alors la méfiance et la défiance qui guident les comportements et les stratégies pilotées par les entreprises lorsque la vérité est tronquée ou insincère.

1. Mesurer la performance globale de l'entreprise : une mise à l'épreuve de la vérité

Selon Jacquet (2011) la performance est un concept complexe et multidimensionnel qui intègre différentes dimensions pour la définir et différents indicateurs de mesure car elle reste une affaire de perception car tous les acteurs n'ont pas la même perception de la performance. Elle est, par ailleurs, relative à la vision de l'entreprise, sa stratégie et ses objectifs. C'est dans ce sens que la performance d'une entreprise peut se mesurer sous différents angles et ne se limite pas uniquement à la seule dimension financière. Ainsi pour l'évaluer, il est nécessaire d'effectuer des mesures au niveau de toutes les dimensions (globale) et s'appuyer sur ses facteurs déterminants pour l'améliorer. Aussi, La notion de performance globale consiste à intégrer dans la gestion des entreprises les principes du développement durable par la recherche d'une performance multidimensionnelle : économique, sociale et environnementale. Il s'agit dès lors d'être dans une approche d'équifinalité entre ces trois dimensions sans avantager ni désavantager une dimension par rapport aux deux autres (Igalens et Joras, 2002). Cette approche globale de la performance conduit à la prise en compte des attentes de toutes les parties prenantes de l'entreprise et ici encore sans privilégier ni léser aucune d'entre elles (Clarkson, 1995 ; Donaldson et Preston 1995). En effet, jusque dans les années 80, la mesure de la performance des dirigeants d'entreprises se focalisait sur des indicateurs émanant des états financiers comme le ROI¹ ou l'EVA², dans le but de répondre principalement aux attentes des actionnaires. L'approche de la performance globale conduit, quant à elle, à dépasser cette primauté des actionnaires pour tendre vers la prise en compte des attentes de toutes les parties prenantes. En effet, de nos jours, les entreprises sont amenées à rendre compte, au-delà de leur performance économique et financière, sur leur responsabilité sociale et environnementale. Les avis divergent sur le rôle des entreprises dans la société, entre la position de Milton Friedman (1970) qui réaffirme la primauté des actionnaires considérant ainsi que la responsabilité sociale des entreprises est d'augmenter leurs profits, d'une part, et les partisans d'une responsabilité élargie des entreprises vers d'autres parties

¹ ROI : Return On Investment ou Taux de rendement des capitaux investis

² EVA : Economic Value Added ou Valeur ajoutée économique

prenantes, d'autre part. Dans cette deuxième approche, l'entreprise, en tant qu'acteur de la société, se doit de rendre compte sur ses responsabilités sociétales.

Guthrie et Parker (1989) ainsi que Belkaoui et Karpik (1989) indiquent que les entreprises publient des informations en réaction aux pressions environnementales et dans le but de légitimer leur existence. Deegan et Rankin (1996) ainsi que Brown et Deegan (1998) mobilisent également la théorie de la légitimité pour expliquer les changements systématiques dans les pratiques de diffusion de l'information environnementale dans les rapports annuels. Mais la communication en matière de développement durable dépasse le courant de la légitimité. Elle présente une dimension instrumentale qu'il convient d'explorer Andriof et Waddock, (2002). Ainsi, pour Watts et Zimmerman (1990), la divulgation d'informations privées par les entreprises sur les marchés financiers aurait pour objectif d'augmenter leur valorisation. Il est donc supposé que les informations sociétales sont diffusées à l'issue d'un arbitrage afin de faciliter les prises de décision de certains agents financiers, Cormier et Magnan, (1999). Une telle éventualité conduit à deux conséquences. D'une part, les sociétés cotées se retrouvent dans l'obligation de produire des informations formalisées, car le silence pourrait être interprété négativement par les investisseurs (Verrechia, 1983), conduisant à une perte de confiance et ensuite à une dévaluation des cours boursiers (Grossman, 1981 ; Milgrom, 1981). D'autre part, ces mêmes sociétés, soucieuses de leur image, ne doivent révéler que des informations positives, ainsi que le confirment plusieurs études empiriques (Bewley et Li, 2000 ; Dye, 1985). Ces arguments conduisent ainsi à considérer que le RDD (rapport de développement durable) est un nouvel instrument d'explicitation et d'argumentation des stratégies sociétales, en direction des stakeholders mais aussi des marchés financiers, Capron et Quairel, (2004).

Nous interrogeons dès lors cette idée de « rendre compte » en faisant le lien avec l'idée de vérité. Selon Pras et Zarlowski (2013), l'obligation de rendre des comptes (accountability) s'exprime en termes de transparence, mais aussi de résultats ou de comportements. Dans la publication d'informations sur leur performance sociale et environnementale, les entreprises suivent des régulations institutionnelles qui émanent d'injonctions légales et coercitives et de normes fixées par les institutions. Ainsi, certaines entreprises décident de manière volontaire d'aller au-delà des obligations légales et de suivre des préconisations normatives pour rendre compte sur leur responsabilité sociétale. En effet, la responsabilité sociale des entreprises peut être un levier stratégique pour bénéficier de gains économiques par l'amélioration des processus, par la fidélisation des salariés, par la confiance des clients. Les entreprises peuvent ainsi gagner en avantage compétitif du fait de la légitimité accordée par les parties prenantes.

La prise en compte des attentes de parties prenantes élargies conduit toutefois à une double difficulté. D'une part se pose la question du comment identifier les parties prenantes indispensables au développement durable de l'entreprise et comment hiérarchiser leurs attentes (Quairel, 2004). Et d'autre part, l'entreprise peut être confrontée à des attentes contradictoires venant de parties prenantes diverses (Capron et Quairel, 2006, 2009). Selon Cho et al. (2015), les pressions sociétales et institutionnelles contradictoires, obligent les organisations à s'engager dans l'hypocrisie et à développer

des stratégies de façade, limitant ainsi fortement les perspectives d'évolution des rapports de développement durable en informations de fond. Les auteurs mobilisent, entre autres, les travaux de Brunsson (1989) sur l'hypocrisie organisée, considérant ainsi que les organisations qui ne parviennent pas à concilier les attentes contradictoires ne parviendront pas à survivre. En effet Brunsson (1993, p.3) considère que « *Ce qui est décent, rationnel ou moderne n'est pas nécessairement efficace. Compte tenu des changements rapides de mode, il semble peu probable que les dernières prescriptions coïncident très souvent avec ce qui est efficace.* ». Ce qui conduit selon l'auteur à une « hypocrisie nécessaire » qui consiste à projeter une image vers le monde extérieur qui n'est pas toujours conforme à la réalité interne de l'organisation. C'est alors le statut du « vrai » qui est alors posé comme repère éthique pour les entreprises conduites à s'engager dans un processus de responsabilité sociale.

2. La notion de *parrêsia* articulée à la théorie néo-institutionnelle comme cadre conceptuel

Selon Cormier et al (2002) un certain nombre de théories ont tenté d'expliquer le recours des entreprises à la pratique du reporting environnemental. On peut citer notamment la théorie de la légitimité, la théorie des parties prenantes ou encore la théorie des coûts exclusifs. Le rendu-compte dans les rapports annuels, y compris celui de la question environnementale, est la communication des effets sociaux de l'action économique des organisations à des groupes d'intérêts particuliers dans la Société. Ce rapport de gestion représente un prolongement de la diffusion de l'information de la part des organisations au-delà du rôle traditionnel qui consiste à fournir l'information financière aux détenteurs du capital (Savage et al., 1998). L'une des stratégies pour que l'entreprise assure sa légitimité aux yeux de la Société est la communication et l'information du public. Par ses rapports de gestion l'entreprise peut viser à légitimer son pouvoir, ses actions et son accès aux ressources et à maintenir la confiance des acteurs sociaux (Savage et al. 1998).

Il nous apparaît heuristique d'articuler la notion de *parrêsia* (Foucault, 2009) à la théorie néo-institutionnelle (Meyer et Rowan, 1977 ; DiMaggio et Powell, 1983 ; Scott, 1995) pour appréhender le dire vrai à travers les comptes-rendus faits par l'entreprise à ses parties-prenantes. Nous mobilisons la conception de la vérité élaborée par Foucault dans ses travaux sur la *parrêsia* et objet de son dernier cours au collège de France en 1984. L'articulation du courage de dire vrai (*parrêsia*) avec la recherche de légitimité de l'entreprise auprès de ses parties prenantes conceptualisée par la théorie néo-institutionnelle nous apparaît heuristique pour appréhender le contenu des comptes-rendus de la performance globale de l'entreprise à ses parties prenantes. En effet, les entreprises engagées dans un processus de RSE cherchent à légitimer leurs actions auprès de leurs parties-prenantes. Pour expliciter ce processus, DiMaggio et Powell (1983) définissent le concept d'isomorphisme pour éclairer le mécanisme qui conduit les entreprises à homogénéiser leur pratique et discours afin de le rendre acceptable par le champ institutionnel dans lequel ils s'inscrivent. Cette recherche de légitimité se traduit par la recherche d'une convergence au sein du champ institutionnel par le biais de trois formes d'isomorphisme que les auteurs qualifient de coercitive, normative et mimétique.

L'isomorphisme coercitif ou légal se traduit par de multiples pressions formelles exercées par les institutions comme les Etats supranationaux, nationaux, les institutions qui édictent des règles en matière d'environnement, finances, hygiène, travail... et qui ont pour certaines d'entre elles un caractère obligatoire ou vivement recommandé.

L'isomorphisme normatif est caractérisé par l'adoption des normes en vigueur dans le champ organisationnel, l'intégration des méthodes, des certifications, des discours, des techniques de management et de gestion par l'entreprise. Les cabinets de conseils, l'Université, le champ professionnel, les entreprises leader participent de la création de ces normes. La pression normative et l'adaptation des normes à l'organisation est alors une stratégie de légitimation de son fonctionnement et de son discours auprès de ses parties prenantes.

L'isomorphisme mimétique quant à lui caractérise une stratégie fondée sur l'adaptation de l'entreprise à des méthodes, conventions, principes, chartes définis comme étant de bonnes pratiques en usage dans le champ institutionnel et permet ainsi de légitimer ses actions et discours auprès de ses parties-prenantes.

Ces trois formes de pression souvent intriquées caractérisent une forme de rationalité de nature à conduire l'entreprise dans un régime de vérité aux yeux des parties-prenantes. Aussi, dans le cadre de la volonté de convergence légale, normative et mimétique de l'entreprise pour se couler dans le cadre institutionnel du champ dans lequel sa légitimité est en jeu se pose la question de savoir quel est le degré de vérité énoncé aux parties prenantes dans les modalités de comptes-rendus.

Entrer dans un régime de vérité expose l'auteur du compte-rendu à des ruptures, accords, confiance, défiance. Le dire-vrai expose son auteur à des conséquences heureuses ou fâcheuses. Rendre compte à ses parties prenantes c'est prendre le risque d'assumer des bilans et de s'exposer à des conséquences parfois imprévisibles.

A quelles conditions alors peut-on dire-vrai ? à qui ? quelles en sont les conséquences ?

Parrêsia signifie, dans l'une de ses traductions possibles, « liberté de parole », « liberté d'expression », « franc-parler ». Dans son sens étymologique, *parrêsia* vient de *pan rhein*, qui veut dire « faire tout couler », le terme signifie pratiquement « vider son sac », « tout dire », « ne rien cacher ». La *parrêsia* comme libre discours entretient un lien avec la dissidence, le *parrêsia* se lève contre le pouvoir de l'orthodoxie, contre les mensonges de la censure et de la propagande. La *parrêsia* consiste à dire courageusement la vérité aux puissants, au peuple, sur la place publique, en prenant des risques. La vérité, ici, n'est plus connotée négativement. Celui qui parle n'est plus en position d'assujéti, il est un homme libre (Foucault, 2009)

Cependant, il ne suffit pas de tout dire, il faut également que celui qui dit la vérité prenne un risque en la disant. Le *parrêsia* est courageux, il a conscience que ses propos peuvent emporter la colère, la violence et donc la rupture du lien. C'est en réponse à ce problème que se développe des « jeux

parrésia ». Ces jeux sont un pacte noué entre le *parrésiate* et celui qui l'écoute. De ce fait, le compte-rendu aux parties-prenantes s'inscrit-il dans un jeu *parrésia* ?

3. Le *parrésiate*, le prophète, le sage et l'enseignant : les quatre figures antiques du dire vrai

Foucault (2016) distingue le *parrésiate* des trois autres sages antiques du dire-vrai. Contrairement au prophète, le *parrésiate* parle en son nom. Il inscrit ses dires dans le présent plutôt que dans le futur et s'exprime le plus clairement et distinctement possible. Le prophète parle pour le futur, il interprète ainsi l'avenir en employant des propos réservés aux initiés. Il se distingue également du sage car il ne dit pas de vérités générales, il s'intéresse à des situations singulières, particulières à des gens précisément identifiés. Pour ce faire, le *parrésiate* n'hésite pas à parler abondamment, à participer à de longs échanges et discours, alors que le sage, lui, est économe en propos, en phrases, en discours et se tient à l'écart du monde. Le *parrésiate* se distingue enfin de l'enseignant car il prend un risque, alors que l'enseignant n'en prend aucun. Le risque pour le *parrésiate* est de briser la relation alors que l'enseignant noue avec ses élèves un lien qui est de l'ordre de la filiation. En effet, il transmet des savoirs ou une technique, il se situe dans une relation filiale avec ses élèves.

Pour Foucault (2016), ces quatre figures du sage ne sont pas incompatibles avec les quatre formes du dire-vrai. On retrouve dans certains discours une articulation entre plusieurs formes du dire-vrai. Socrate parle à la fois comme sage, comme *parrésiate*, comme professeur et comme prophète. Les grecs de la période hellénistique ont souvent fait cohabiter la sagesse et la *parrésia*. Certains prêcheurs au moyen âge ont été à la fois des *parrésiates* et des prophètes. Foucault, (2016) nomme ces quatre grandes figures « des modes de véridiction », à savoir quatre modes du dire-vrai plutôt que quatre fonctions sociales.

De ce fait, dans ce jeu où se nouent des relations fondées sur le dire-vrai, la *parrésia*, quelles sont les caractéristiques du dire-vrai dans le cadre de compte-rendu de l'entreprise auprès des parties-prenantes ? Développent-elles des stratégies de nature à faire passer des messages et informations sur l'état de leur résultat en matière de responsabilité sociale ? Comment la question du dire-vrai est traduite dans les entreprises objets de nos investigations ? C'est à ces questionnements que nous tenterons de répondre en élaborant des pistes de recherche qui nous conduisent à inférer un certain nombre de résultats sous forme de discussion et qui ouvre sur des perspectives de recherche heuristiques relatives aux déclarations dans les rapports de gestion des entreprises de la nature des affirmations sur leur responsabilité sociale.

4. Pistes de recherche et méthodologie

Dire le vrai implique un certain nombre de conséquences pour l'entreprise et ses parties-prenantes. En partant du cadre conceptuel développé ci-dessus, nous allons analyser les pistes de recherche suivantes :

- L'entreprise rend compte clairement et fidèlement auprès de ses parties-prenantes en lien avec ses obligations légales (P1)
- Le compte rendu s'adresse à des parties prenantes particulières et bien identifiées (P2)
- Le compte rendu se réfère aux pratiques et aux normes en vigueur (P3)

Ces pistes de travail nous conduisent à interroger le processus et le contenu du compte-rendu de l'entreprise auprès de ses parties-prenantes. Elles mettent en question la nature des dires dans le contenu du rapport, c'est-à-dire qu'elles souhaitent savoir si l'entreprise relate fidèlement les informations transmises ou si elle tronque quelque peu les informations à des fins de reconnaissance symbolique, sociale, économique et financière. Cette recherche souhaite savoir quelles sont les conditions de possibilité du dire vrai pour une entreprise engagée dans une démarche RSE et quels sont les facteurs qui la conduisent à dévier du discours de vérité en utilisant des subterfuges rhétoriques pour affirmer sa responsabilité sociétale face à ses parties prenantes. Lorsque le dire vrai laisse la place aux discours dits stratégiques pour emporter les adhésions, les convictions, les approbations, alors nous ne sommes plus dans un régime de vérité, mais dans un régime de défiance, et donc de méfiance et possiblement de rupture.

Nous avons étudié le cas de trois Sociétés d'Investissements Immobiliers Cotées (SIIC) françaises. Le choix d'opter pour l'étude de trois cas de (SIIC) s'inscrit dans une dynamique comparative et nous permet alors d'observer les différences de comportement en termes de reporting au regard de notre cadre théorique. En effet, Hlady-Rispal (2002) souligne que le nombre de mobilisation de cas dans le cadre d'une recherche est souvent délicate à justifier. Pour Hlady-Rispal (2002) la réponse au choix du nombre de cas passe par la vérification de la saturation des données et de leurs généralisations potentielles. Ici, la mobilisation de trois cas présente des similarités dans les comportements respectifs, elles ont fait toutes les trois le choix de ne plus communiquer d'information sur leur performance sociale et environnementale depuis 2018., Ainsi, nous sommes dans ce que l'on peut appeler « la saturation des données » car mobiliser d'autres cas similaires ne nous conduira pas vers d'autres informations significatives pour répondre à nos questionnements.

Ces trois sociétés sont des foncières qui construisent, acquièrent et gèrent un patrimoine locatif immobilier. Elles ont la particularité d'être cotées en bourse et d'être exonérées de l'impôt sur les sociétés. En revanche, elles sont soumises à une obligation de redistribution. Depuis le 1er janvier 2019, les SIIC doivent reverser à leurs actionnaires au moins 95 % des loyers perçus et 70 % des plus-values réalisées. Leur obligation de publication en matière de RSE est désormais beaucoup plus encadrée. En effet, l'article L.225-102-1 du Code de Commerce, modifié par l'ordonnance n°2017-1180 du 19 juillet 2017, a remplacé l'ancien rapport dit « RSE » par une déclaration de performance extra-financière (DPEF). Cette déclaration est à insérer dans le rapport de gestion lorsque le total du bilan ou le chiffre d'affaires et le nombre de salariés excèdent des seuils fixés par décret en Conseil d'Etat. Le reporting extra-financier se définit comme « *la communication par une entreprise d'informations sociales,*

environnementales, sociétales et de gouvernance, contribuant ainsi à une meilleure transparence sur ses activités, ses caractéristiques et son organisation. En tant que tel, il constitue un fondement important de la politique de responsabilité sociétale des entreprises vis-à-vis de ses parties prenantes, des citoyens et de l'État. » (Ministère de la transition écologique et solidaire, 2019)³.

Les entreprises étudiées ont fait le choix de ne pas procéder à une déclaration de performance extra-financière depuis que le cadre légal a reprecisé les obligations pour ce faire. Nous avons analysé leurs rapports de gestion de 2013 à 2017. Nous avons procédé à une lecture attentive des dits rapports sur les années étudiées. Nous avons également utilisé le logiciel d'analyse de données textuelles Nvivo 12. Les mille mots les plus fréquents dans les rapports ont été classés dans chacune des trois catégories d'isomorphisme de la théorie néo-institutionnelle : coercitif, normatif et mimétique. Ainsi, dans la catégorie d'isomorphisme coercitif ont été classés les mots comme « accidents », « baux », « contrats », « décret », « égalité », « loi », « obligations », « sincérité », « règles ». Dans la catégorie d'isomorphisme mimétique ont été encodés les mots comme « associations », « communication », « compétences », « démarches », « engagements », « fondation », « partenariats », « pratiques », « préventions », « sensibilisation ». Enfin, dans la catégorie d'isomorphisme normatif ont été placés les mots comme « attestation », « audit », « certification », « guide », « indicateur », « label », « norme », « procédure ».

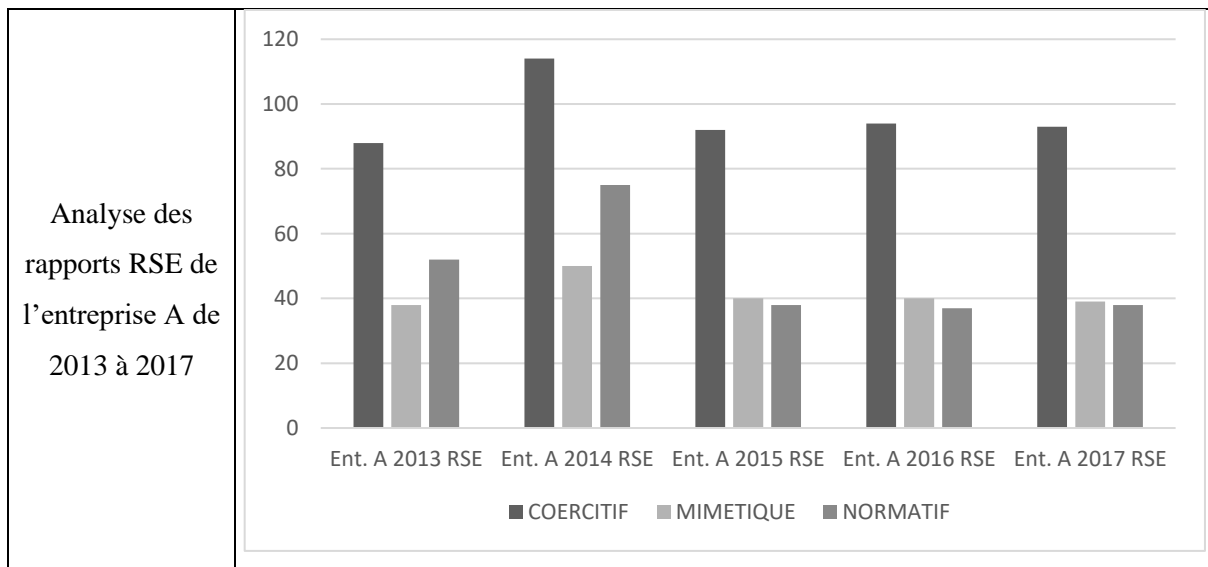
L'analyse des rapports de gestion a été mobilisée à plusieurs reprises dans la littérature pour mesurer l'engagement des entreprises immobilières cotées en matière de responsabilité sociale et environnementale (Chiang et al., 2019). Il est admis que la divulgation d'informations relatives à la RSE est un processus couteux en termes de production d'informations. Par ailleurs, c'est une démarche qui engage l'entreprise à une vérification de ces informations. En effet, conformément à la loi n°2010-788 du 12 juillet 2012, les données sociales, environnementales et sociétales doivent être vérifiées par un organisme tiers indépendant. Toutefois l'évolution du cadre légal en 2017 a reprecisé les obligations en matière de publication volontaire. En effet, pour les exercices ouverts depuis le 01 septembre 2017, lorsqu'une entreprise se conforme volontairement à un référentiel national ou international, elle doit le mentionner en indiquant les préconisations de ce référentiel qui ont été retenues et les modalités de consultation de ce dernier. Par ailleurs, la loi exige désormais que ces déclarations soient mises à la libre disposition du public et rendues aisément accessibles sur le site internet de l'entreprise dans un délai de huit mois à compter de la clôture de l'exercice et pendant une durée de cinq années.

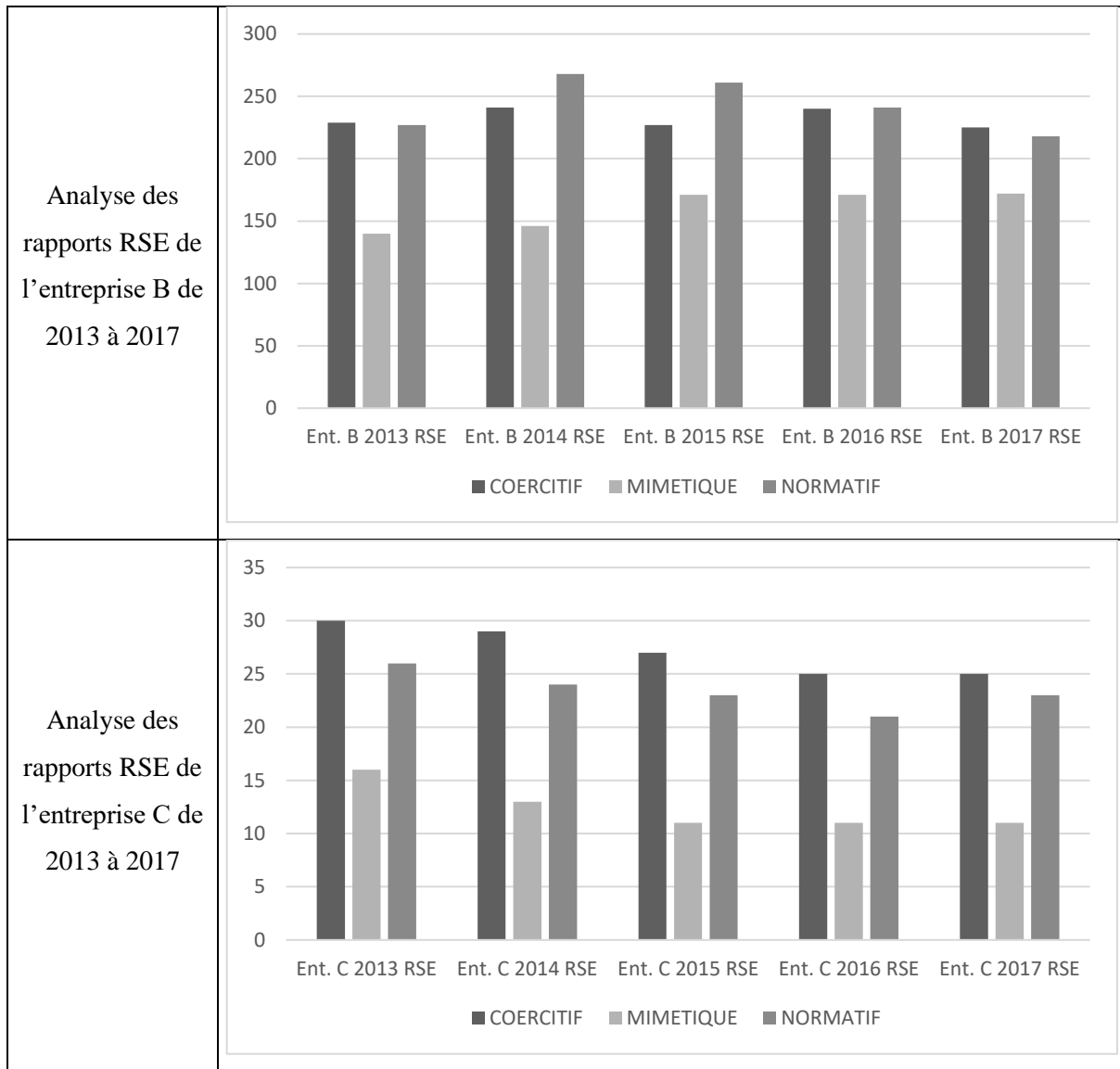
Le tableau 1 présente les résultats de l'analyse des rapports RSE des trois entreprises étudiées. Ces résultats nous montrent que de 2013 à 2017, ces entreprises ont publié des informations sur leur performance sociale et environnementale. Les trois formes d'isomorphisme sont présentes mais à des degrés d'importance différents. Toutefois, en 2018, les informations sur la performance sociale et environnementale ont disparu des rapports de gestion de ces entreprises. En effet, elles ont fait le choix de ne plus communiquer d'informations sur leur performance sociale et environnementale du fait de

³ <https://www.ecologique-solidaire.gouv.fr/reporting-extra-financier-des-entreprises>

l'évolution du cadre légal qui les exonère désormais de la déclaration de performance extra-financière et qui exige, si elles optent pour une déclaration volontaire, plus de précisions (mention des référentiels et des préconisations retenues) et de transparence (publication des dites déclarations sur le site internet de l'entreprise). Pour justifier ce choix de ne plus faire de déclarations volontaires, ces entreprises évoquent les seuils fixés par l'ordonnance de 2017 qui les exonèrent de la DPEF.

Tableau 1 : Résultats de l'analyse Nvivo des rapports RSE de 2013 à 2017





5. Interprétation des résultats en lien avec les pistes de recherche

P1 : L'entreprise rend compte clairement et fidèlement auprès de ses parties-prenantes en lien avec ses obligations légales

Les trois entreprises étudiées ont arrêté de communiquer sur leur démarche RSE dans leur rapport de gestion quand l'ordonnance de 2017 les a exonérées de la déclaration de performance extra-financière.

Pour l'entreprise A, l'isomorphisme coercitif est prédominant. En effet, l'entreprise respecte scrupuleusement les informations prévues par l'article R. 225-105-1 du code de commerce en matière de RSE et publie l'avis motivé d'un organisme tiers portant sur la sincérité des dites informations. A la suite de l'évolution du cadre légal, l'entreprise n'étant pas assujettie à la DPEF a fait le choix de ne plus communiquer de manière volontaire sa performance sociale et environnementale.

S'agissant de l'entreprise B, l'analyse des rapports RSE de 2013 à 2017 montrent un équilibre entre l'isomorphisme coercitif et l'isomorphisme normatif. L'entreprise revendique une stratégie RSE de dialogue avec les parties prenantes. Différents certifications et labels sont mis en avant (HQE⁴, Haute Qualité Digitale, Connected Park, MyGreen7). L'entreprise évoque clairement dans son rapport RSE de 2017 qu'au-delà de la contrainte réglementaire, la responsabilité sociétale et environnementale est perçue par l'entreprise comme un levier de compétitivité. L'entreprise a consacré sur cette même année 27 pages de son rapport de gestion à la RSE. Or, malgré ses engagements clairement marqués RSE, l'entreprise a toutefois fait le choix de ne plus consacrer de point spécifique à la RSE dans son rapport de gestion de 2018.

Pour l'entreprise C, les rapports de gestion publiés de mars 2014 à mars 2018 contenaient des informations sur le développement durable ainsi que le rapport de l'organisme tiers indépendant sur les informations sociales, environnementales et sociétales consolidées figurant dans le rapport de gestion. Ces informations ont disparu du rapport de gestion de mars 2019.

P2 : Le compte rendu s'adresse à des parties prenantes particulières et bien identifiées

Les rapports RSE des entreprises étudiées s'adressent à des parties prenantes bien identifiées.

Pour l'entreprise A, elle respecte scrupuleusement ses obligations légales. La partie prenante particulière identifiée est ici l'Etat à travers ses préconisations fixées par l'article R. 225-105-1 du code de commerce.

Pour l'entreprise B, ses rapports RSE identifient plusieurs parties-prenantes (consommateurs, enseignes, collaborateurs, sous-traitants, institutionnels) sans hiérarchisation particulière entre ces dernières. La publication est exhaustive et apparaît être dans une démarche de façade et de vraisemblance au sens de Cho et al. (2015)

Pour l'entreprise C, aucune partie prenante particulière n'est identifiée. L'entreprise s'emploie à respecter l'obligation légale fixée par la loi du 12 juillet 2010, dite Grenelle II, relative aux obligations de transparence des entreprises en matière sociétale et environnementale.

P3 : Le compte rendu se réfère aux pratiques et aux normes en vigueur

Comme évoqué plus haut, pour l'entreprise A et C, c'est l'isomorphisme coercitif qui prédomine. Pour l'entreprise B, en revanche, différentes normes sont évoquées dans le rapport RSE. Nous assistons ainsi à un isomorphisme normatif hétéroclite avec une stratégie annoncée de recherche de compétitivité. Toutefois, la disparition d'information de RSE dans le rapport de gestion de 2018 nous questionne sur la « vérité » des engagements énoncés et portés par l'entreprise. Dans ce cadre, l'isomorphisme mimétique est une stratégie qui permet la mise en œuvre de l'hypocrisie

⁴ Haute Qualité Environnementale

« organisée » et « nécessaire » évoquée par Brunsson (1989, 1993) qui consiste à se légitimer vis-à-vis des parties prenantes en projetant une image qui n'est pas toujours conforme aux pratiques réelles de l'entreprise

6. Discussion et conclusion

Construire des discours autour de la performance globale conduit les entreprises à développer des stratégies auprès de ses parties prenantes. Ces stratégies sont fondées sur deux facteurs, à savoir la vérité du discours énoncés aux parties prenantes et à l'identification de ces dernières. Dire-vrai nécessite de mettre en corrélation ses actions effectives avec ses énoncés or l'entreprise est inscrite dans un champ institutionnel à la croisée de trois dimensions qui s'imposent à elle si elle veut prétendre être légitime au regard de ce champ. Les dimensions coercitive, normative et mimétique sont ontologiquement liées à l'idée de vérité au sens où la vérité est soit imposée par une entité extérieure (dimension coercitive), soit dûment suggérée (dimension normative), soit recommandée par les bonnes pratiques en vigueur dans le champ socio-institutionnel. Comme indiqué plus haut, dire le vrai expose à des ruptures, des risques, aussi, l'entreprise met en œuvre des stratégies discursives dans une démarche de légitimation auprès de ses parties prenantes. Cette stratégie se traduit par la publication dans son rapport de gestion des modalités de la mise en œuvre de la RSE en soulignant certains traits et en en minorant d'autres. Il s'agit là de s'adresser à ses parties prenantes identifiées et/ou non identifiées pour faire état de ses pratiques en matière de RSE. Or, il s'avère que les entreprises étudiées communiquaient des informations en matière de RSE et ont cessé de le faire car la législation a évolué les exonérant de la déclaration de performance extra-financière et exigeant de leur part plus de transparence et de précisions si toutefois elles faisaient le choix d'une déclaration volontaire. Cet état de fait nous conduit à inférer que le discours sur la RSE par les entreprises ici étudiées est une stratégie de légitimation qui se veut éthique, politique et économique. Ce discours a pour finalité de présenter l'entreprise comme étant mue par des principes éthiques concrétisés dans l'organisation même de l'entreprise en matière de ressources humaines, de respect de l'environnement, de respects des lois et des bonnes pratiques en vigueurs dans le champ institutionnel. Or, le fait de cesser de publier ses résultats en matière de RSE nous questionne sur la sincérité des énoncés matérialisés dans les comptes rendus à l'endroit des parties prenantes. La notion de dire-vrai est ici passablement écornée car dire-vrai c'est se dévoiler, se rendre visible dans le champ institutionnel dans lequel règne la compétition et la compétitivité sur un marché. Nous sommes certainement dans ce que Brunsson (1989, 1993) nomme l'hypocrisie organisée qu'il qualifie de nécessaire, à savoir qu'on est plus dans la vraisemblance que dans le dire-vrai. Cet état de fait se traduit par la publication d'informations RSE conformément aux obligations légales et la volonté de se conformer à des normes en usage dans le champ institutionnel. Toutefois, lorsque l'obligation légale disparaît et que la divulgation volontaire devient plus contraignante, alors les entreprises étudiées ont fait le choix de ne plus communiquer leurs résultats en matière de RSE. Cette pratique de publication ou de non publication par les entreprises des résultats liés à leur performance globale à l'endroit des parties prenantes est une stratégie rationnelle de légitimation de leurs actions. Elle est corrélativement lestée du poids du doute, de la méfiance et de

la défiance en matière de vérité du discours et des actions effectives des entreprises qui annoncent leur pratique de RSE. Le souci de légitimité est alors traversé par la nécessaire duplicité que l'on peut qualifier comme étant la « real politique » de l'entreprise. Dire le vrai est peut-être une utopie nécessaire et utile.

Nous inférons ainsi que les entreprises étudiées sont dans des dynamiques stratégiques de légitimation éthique et socio-politique. La vraisemblance du discours prédomine alors sur le discours vrai car ce dernier expose à des ruptures, avec ses clients, fournisseurs, salariés, collectivités publiques... et donc à des coûts éthiques, économiques et sociaux pour l'entreprise. Il en va certainement de sa survie sur le marché. C'est une piste qui nous reste alors à explorer dans une recherche future.

Bibliographie

Andriof J., and Waddock S. (2002), *Unfolding Stakeholder engagement*, in Andriof J., Waddock S., Husted B. et Rahman S., (sous la dir. de), ***Unfolding Stakeholder Thinking. Theory, Responsibility and engagement***, Greenleaf Publishing, Sheffield.

Belkaoui A., and Karpik P.-G. (1989), "***Determinants of the corporate decision to disclose social information***", *Accounting, Auditing and Accountability*, Vol. 2, No. 1, p. 36-49.

Bewley K. and Li Y., (2000), "***Disclosure of environmental information by Canadian manufacturing companies: a voluntary disclosure perspective***", *Advances in environmental accounting and management*, Vol. 1, p. 201-226.

Brown N. and Deegan C. (1998), "***The public disclosure of environmental performance information-a dual test of media agenda setting theory and legitimacy theory***", *Accounting and Business Research*, Vol. 29, No. 1, p. 21-41.

Brunsson N. (1989), ***The organization of hypocrisy. Talk, decisions and actions in organizations***, Chichester, John Wiley & Sons

Brunsson N. (1993), "***The Necessary Hypocrisy***", *International Executive*, Vol. 35, Issue 1, p. 1-9.

Capron M. and Quairel F. (2004), ***Mythes et Réalités de l'Entreprise Responsable***, La Découverte, Paris.

Capron M., Quairel F. (2006), « ***Evaluer les stratégies de développement durable des entreprises : l'utopie mobilisatrice de la performance globale*** », *Revue de l'organisation responsable*, Vol. 1, N°1, p. 5-17.

Capron M., Quairel F. (2009), « **Le rapportage « développement durable » entre reddition et communication, entre volontariat et obligation** », *Revue de l'organisation responsable*, Vol. 4, N°2, p. 19-29.

Chiang K. C., Wachtel, G. J., Zhou, X. (2019), “**Corporate Social Responsibility and Growth Opportunity: The Case of Real Estate Investment Trusts**”, *Journal of Business Ethics*, Vol. 155 Issue 2, p. 463-478.

Cho C. H., Laine M., Roberts R. W., Rodrigue M. (2015), “**Organized hypocrisy, organizational façades, and sustainability reporting**”, *Accounting, Organizations & Society*, Vol. 40, p. 78-94.

Clarkson M.B.E. (1995), “A Stakeholder Framework for Analyzing and Evaluating Corporate S Cormier D. and Magnan M. (1999), “**Corporate environmental disclosure strategies: déterminants, costs and benefits**”, *Accounting, Auditing and Finance Journal*, Vol. 14, No.4, p. 429-451.

Cormier D., M. Magnan et B.Van Velthoven (2002) “ **Is Environmental Disclosure Quality Driven by Economic Incentives, Public Pressures or Mimetism?** ”, document de recherche, C RG, UQAM.

Cormier D., and Magnan M. (1999), “**Corporate environmental disclosure strategies: déterminants, costs and benefits**”, *Accounting, Auditing and Finance Journal*, Vol. 14, No.4, p. 429-451.

Deegan C. and Rankin M. (1996), “**Do Australian companies report environmental news objectively? An analysis of environmental disclosures by firms prosecuted successfully by the Environmental Protection Authority**”, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 9, No. 2, p. 50-67.

Dimaggio P.J., Powell W.W. (1983), “**The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields**”, *American Sociological Review*, Vol. 48, p. 147-160.

Donaldson T., Preston L. (1995), “**The stakeholder theory of the corporation: concepts, evidence, and implications**”, *Academy of Management Review*, Vol. 20 Issue 1, p. 65-91.

Dye R.-A. (1985), “**Disclosure of non-proprietary information**”, *Journal of accounting research*, Vol. 23, No. 1, p. 123-145.

Foucault M. (2009), **Le courage de la vérité**, Paris, Editions Hautes Etudes Galimard.

Foucault M. (2016), **Discours et vérité précédé de la parrêsia**. Paris, Vrin.

Friedman M. (1970), “**The social responsibility of business is to increase its profits**”, *New York Time Magazine*, 13 septembre, p. 122-126.

Grossman S. (1981), "**The role of warranties and private disclosure about product quality**", Journal of law and economics, Vol. 24, No. 3, p. 461-483.

Guthrie J., and Parker L.-D. (1989), "**Corporate Social reporting: a rebuttal of legitimacy theory**", Accounting and Business Research, 19, n° 76, p. 343-52.

Hlady-Rispal M., (2002) **La méthode des cas, application à la recherche en gestion**, De Boeck Supérieur, Col. Perspective Marketing.

Igalens J., Joras M. (2002), **La responsabilité sociale de l'entreprise : Comprendre, rédiger le rapport annuel**, Paris, Ed. D'Organisation.

Jacquet, S. (2011), **Management de la performance : des concepts aux outils**, Centre de Ressources en Economie Gestion (CREG)

Meyer J. W., Rowan B. (1977), "**Institutionalized organizations: Formalstructure as myth and ceremony**", *American Journal of Sociology*, Vol. 83, Issue 2, p. 440–463.

Milgrom P. (1981), "**Good news and bad news: representation theorems and applications**", Bell Journal of Economics, Vol. 12, No. 2, p. 380-391.

Pras B, Zarlowski P. (2013), « **Obligation de rendre des comptes : Enjeux de légitimité et d'efficacité** », *Revue française de gestion*, Vol. 8, N° 237, p. 13-32.

Quairel F. (2004), « **Responsable mais pas comptable : analyse de la normalisation des rapports environnementaux et sociaux** », *Comptabilité Contrôle Audit*, tome 10, vol. 1, p. 7-36.

Savage A., Rowlands J., Cataldo A. (1998) "**Environmental Disclosure in Annual Reports: A Legitimacy Theory Framework**", Annual Meeting of The American Accounting Association, New Orleans.

Verrechia R.-E. (1983), "**Discretionary disclosure**", Journal of Accounting and Economics, Vol. 5, p. 179-194.

Watts R.-L. and Zimmerman L. (1990), "**Positive accounting theory: a ten year perspective**", *The accounting review*, Vol. 65, No. 1, p. 131-156. Scott W.R. (1995), *Institutions and Organizations*. Sage Publications.