

6^{èmes}

États Généraux DE LA RECHERCHE COMPTABLE

12 décembre 2016

www.anc.gouv.fr



AVEC LE SOUTIEN DE :



POLICY PAPER

**Fondements théoriques de la représentation
comptable de la performance dans une
approche territoriale et parties prenantes**

Benoît Pigé (Professeur des universités,
Université de Franche-Comté)

Fondements théoriques de la représentation comptable de la performance dans une approche territoriale et parties prenantes

Benoît Pigé

Professeur des universités

Résumé

Si le profit est une mesure insuffisante de la complexité de la performance des organisations et si la contribution au développement durable apparaît un critère essentiel de performance, alors il est nécessaire d'envisager d'autres modalités de représentation de la performance des organisations. Le modèle de représentation comptable de la performance que nous développons s'appuie sur la prise en compte des attentes des parties prenantes au sein des territoires. Il est donc proposé de s'orienter vers une représentation territorialisée de la performance seule susceptible de réconcilier l'universalité de principes abstraits avec la réalité des situations concrètes.

Mots clés : performance, représentation, comptabilité, développement durable, territoire.

The theoretical foundations of the accounting representation of performance in a stakeholder and territorial approach

Abstract: If profit cannot measure the complexity of the organizations' performance and if sustainability is a key criterion of performance, then other measures of performance are expected. We develop an accounting model of performance representation that integrates the expectations of stakeholders within territories. Our model offers a territorialized representation of the performance to reconcile the universality of abstract principles with the reality of concrete situations.

Keywords: performance, representation, accountability, sustainability, territory.

Depuis les travaux d'Adam Smith et des économistes classiques, la performance d'une entreprise se mesure par le profit qu'elle réalise. Le profit est la différence entre la valeur de marché créée par les biens et services vendus et la valeur de marché des ressources consommées¹. Cette équivalence entre performance et profit repose sur deux hypothèses principales : l'existence de marchés complets et parfaits (tous les biens et services ont un prix et peuvent s'échanger sur des marchés ; les prix résultent de l'ajustement de l'offre et de la demande et aucun acteur ne peut influencer significativement le processus de formation des prix), et la séparation entre la sphère économique et la sphère sociale (la sphère économique obéirait aux lois économiques alors que la sphère sociale² ressortirait du domaine de la morale).

L'hypothèse de l'existence de marchés complets et parfaits a toujours été contestée et cette contestation est reconnue par les économistes néo-classiques. Ceux-ci³ considèrent que les déficiences relevées ne sont que des imperfections qui doivent être progressivement éliminées par le développement de nouveaux marchés⁴. A l'inverse, d'autres auteurs⁵ estiment que la réalité économique moderne tend à s'éloigner des marchés concurrentiels pour se rapprocher de marchés oligopolistiques (par nature, imparfaits). Le rejet de l'hypothèse d'existence de marchés complets et parfaits signifie que le profit ne mesure pas une valeur objective (celle qui résulterait du libre jeu de l'offre et de la demande) mais une valeur subjective imposée par les rapports de force des acteurs économiques en un lieu donné et à un instant donné.

L'hypothèse de séparation entre la sphère économique et sociale est plus implicite.⁶ Elle a eu un rôle essentiel dans le développement de la science économique car elle a permis de considérer que les interactions entre les êtres humains pouvaient n'être abordées que sous l'aspect matériel des biens ou services échangés⁷. Les questions éthiques pouvaient alors être négligées dans le domaine économique, puisque ce dernier n'intégrait pas les dimensions non marchandes des transactions. Si la dimension sociale des échanges est effacée, ou si elle est reléguée au domaine privé, la maximisation du profit semble s'imposer comme critère de gouvernance des échanges⁸. A l'inverse, si l'économie et le social ont partie liée, les questions éthiques deviennent essentielles⁹.

¹ Comptablement, le profit se mesure par le résultat net de l'entreprise.

² Sous le concept de sphère sociale, nous définissons l'ensemble des relations que l'homme a avec ses semblables et avec la nature. Il s'agit donc d'une conception étendue qui couvre à la fois les relations sociales proprement dites et les interactions environnementales.

³ Notamment Milton Friedman, *Capitalism and Freedom* (1962), Chicago, The University of Chicago Press, 2002.

⁴ Par exemple les marchés de droits à polluer comme le marché du carbone.

⁵ Notamment John K. Galbraith, *American Capitalism*, Boston, Houghton Mifflin, 1952.

⁶ Même Adam Smith ne l'a pas posée telle quelle, il a simplement consacré deux ouvrages distincts à ces deux questions en prenant soin que ses deux ouvrages ne s'entremêlent pas :

The theory of moral sentiments, 1759.

An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations, 1776.

⁷ Lewis Mumford, *Technics and Civilization*, London, Routledge, 1934

⁸ Henri Comte-Sponville, *Le capitalisme est-il moral ?*, Paris, Albin Michel, 2004.

⁹ Benoît Pigé, *Éthique et gouvernance des Organisations*, Paris, Economica, 2010.

Le rejet des deux principales hypothèses qui conditionnent l'équivalence entre la performance et le profit ouvre une boîte de Pandore où il devient difficile de déterminer une mesure objective de la performance. À défaut d'être réalistes, ces deux hypothèses permettent de modéliser le réel pour faciliter l'action et la prise de décisions. Le postulat de cet article est que la modélisation économique classique est désormais arrivée à ses limites¹⁰ et que toute tentative d'aller au-delà doit partir de la remise en cause de ces deux hypothèses.

Dans cet article, et dans le projet de recherche qui lui est lié, nous nous focalisons sur les conséquences de l'abandon de l'hypothèse de séparation de la sphère économique et de la sphère sociale. Parce que les questions de développement durable se trouvent désormais au confluent de l'économique et du social, nous observons que les entreprises (et de manière générale les organisations) ne peuvent pas s'affranchir d'une représentation de leur performance qui passe par des mesures liées aux critères de développement durable. En proposant un modèle de représentation de la performance qui passe par la prise en compte des parties prenantes et des territoires, nous souhaitons faire apparaître un ordre de compréhension¹¹ dans un domaine apparemment laissé à l'initiative de chacun.

Dans une première section, nous analysons les limites de la dissociation des dimensions économiques et sociales, pour montrer comment cette dissociation conduit en réalité à une subordination de l'une par rapport à l'autre et à une instrumentalisation de la personne humaine. Dans une seconde section, nous définissons le concept de territoire, et nous l'utilisons comme lieu d'incarnation des parties prenantes pour justifier la territorialisation de la performance. La troisième section développe le modèle de représentation territorialisée de la performance en soulignant la nécessité de disposer de concepts universels et le besoin d'appropriation de la représentation de la performance par les organisations et par les territoires.

1 La dissociation des dimensions économique et sociale

L'économie et le social ne constituent pas deux domaines disjoints mais deux approches distinctes de phénomènes parfois communs¹². Pour Max Weber, une action est économique quand elle vise à satisfaire un désir utilitaire ; elle est sociale dès qu'elle implique une relation aux autres où l'autre n'est pas réduit à l'état d'objet. Une action peut donc être économique et sociale quand elle poursuit un but utilitaire tout en impliquant des personnes.

¹⁰ On peut ainsi considérer que la crise financière de 2008 n'est qu'un accident de parcours dans l'évolution tumultueuse du système capitaliste, ou qu'au contraire elle marque la fin d'une pensée économique néo-libérale incapable d'apporter des réponses concrètes aux déséquilibres de notre planète.

¹¹ Là où, en l'absence de compréhension, tout n'apparaît que désordre : Henri Bergson, *L'évolution créatrice*, 1907, Presses Universitaires de France, 1959.

¹² Max Weber, "Wirtschaft und Gesellschaft" (1920) inachevé, traduit par Talcott Parsons in *The Theory of Social and Economic Organization*, New York, The Free Press, 1947, p.158.

C'est donc l'étude des interactions entre les dimensions économiques et sociales qui va conditionner les modes de représentation de la performance. Nous considérons que cette interaction entre l'économie et le social suppose un rapport non utilitariste de l'économie et du social ; et que ceci passe par la prise en compte de la personne humaine dans sa dimension unique et irremplaçable, ce que le concept d'âme¹³ (ou de psyché) permet d'envisager.

1.1 L'efficacité comme mesure de la performance

La dissociation des dimensions économique et sociale permettait de considérer l'efficacité comme le paradigme dominant du domaine économique. Si les ressources sont limitées, la lutte contre le gaspillage et la recherche de l'utilisation la plus efficace possible des ressources sont les meilleurs moyens pour aboutir à la maximisation des richesses économiques créées. Le profit, en tant que mesure de l'efficacité, est alors le mode de représentation de la performance économique des organisations.

Si l'on considère que les deux dimensions économique et sociale sont liées sans être pour autant substituables l'une à l'autre¹⁴, le profit apparaît insuffisant pour représenter la performance de l'organisation. Cette insuffisance est manifeste : parce que le profit ne peut pas mesurer les éléments qui ne sont pas exprimables sous une forme financière¹⁵, parce que les prix expriment des relations de marché qui peuvent être distordues par des rapports de force, et parce que les dotations initiales en ressources peuvent conduire à l'exclusion de certains acteurs et à la réorientation de la production des entreprises vers les besoins solvables au détriment des besoins fondamentaux des acteurs humains insolubles¹⁶.

« Là où une liberté totale des marchés est donnée, la rationalité la plus élevée dans la comptabilité financière est indifférente à toutes les considérations fondamentales (...) Mais c'est précisément l'existence de ces facteurs fondamentaux à la base des calculs monétaires qui constituent une limitation de la rationalité »¹⁷. Les facteurs fondamentaux auxquels Max Weber fait référence sont la répartition initiale des ressources mais aussi les désirs subjectifs de chaque individu et de chaque groupe. La rationalité absolue, qui justifierait la domination totale des critères de profitabilité, est impossible si l'on considère que la personne humaine n'est pas réductible à un simple organe de calcul mû par des besoins parfaitement modélisables ou probabilisables. En raison de son psychisme, la personne humaine échappe à toute modélisation absolue.

1.2 Le social au service de l'économie

L'étymologie du mot *économie* vient du grec *oikonomia* qui signifie « l'art de gérer sa maison ». A l'inverse, le mot *social* vient du latin *socius*, traduit par « compagnon, associé ». Selon le Lexis Larousse, social signifie « qui concerne une collectivité humaine considérée comme un tout dont les diverses parties prenantes ne sont pas distinguées ».

¹³ Carl G. Jung, *L'âme et la vie* (1945), Paris, Buchet / Chastel, 2013.

¹⁴ Les aspects sociaux des relations humaines ne sont pas nécessairement valorisables financièrement.

¹⁵ Le profit est donc une mesure incomplète.

¹⁶ Max Weber (1920, opus cité), pp. 193-195.

¹⁷ Max Weber (1920, opus cité), p. 212.

Tout individu libre est donc confronté à une double dimension : la gestion de ses biens et son insertion dans une collectivité humaine. L'apport décisif d'Adam Smith a été de séparer ces deux dimensions pour en étudier isolément les principales caractéristiques et les moteurs de leur action. Selon Adam Smith, la vie en société est gouvernée par le respect de la morale alors que la gestion des biens matériels est guidée par la recherche de son intérêt personnel¹⁸.

Les économistes néo-classiques ne nient pas l'importance de la dimension sociale, mais ils introduisent une hiérarchie complexe entre ces deux dimensions. La société devient un outil au service de l'économie, qui elle-même permet la maximisation de la satisfaction des individus. Au lieu que l'économie soit subordonnée au social et que la perfection de la société humaine soit le but poursuivi, c'est la satisfaction des désirs de l'individu qui est poursuivie et le social devient un outil au service de cette fin¹⁹. L'individu est appréhendé comme une fonction de désirs à satisfaire, c'est-à-dire comme une fonction de consommation qui, pour exister, nécessite d'être elle-même un facteur de production²⁰.

Ce postulat est remis en cause par de nombreux auteurs : « *J'aimerais faire valoir que la nature de l'économie moderne a été substantiellement appauvrie par la distance croissante entre l'économie et l'éthique (...) Dans les années récentes, plusieurs philosophes moralistes ont souligné – à mon avis avec raison – l'importance intrinsèque de nombreuses considérations qui sont considérées comme n'ayant qu'une valeur instrumentale dans l'école éthique dominante de la pensée utilitariste.* »²¹

La séparation de l'économique et du social repose sur une dualisation de l'être humain. D'un côté, l'être humain avec son psychisme²², ses états d'âme, ses sentiments et ses affections ; de l'autre, l'être humain comme individu, ressource humaine²³, acteur sans visage d'une société globale. Coïncé entre une vision économique où il n'est qu'un facteur dans le processus d'accumulation des richesses économiques et une vision sociale où il n'est qu'un individu au sein d'une société²⁴, l'individu est certes reconnu dans ses désirs mais uniquement si ces désirs prennent une forme marchande. S'il existe des interactions entre les dimensions économiques et sociales, celles-ci ne sont considérées que comme des variables venant affecter l'équilibre considéré.

¹⁸ Masahiko Aoki a sans doute apporté une contribution déterminante en démontrant que cette dissociation n'est qu'une hypothèse de travail pratique mais non réaliste. Il a ainsi démontré que la permanence d'équilibres coopératifs sur de longues périodes ne peut s'expliquer que par les interactions entre les dimensions économiques et sociales : Masahiko Aoki, *Corporations in Evolving Diversity – Cognition, Governance, and Institutions*, Oxford, Oxford University Press, 2010.

¹⁹ John K. Galbraith, *The affluent society* (1958), Penguin Books, 1999.

²⁰ Hannah Arendt, *The human condition* (1958), Chicago, The University of Chicago Press, 1998.

²¹ Amartya Sen, *On ethics and economics*, New York, Basil Blackwell, 1987, pp. 7, 10.

²² Défini comme ce qui regroupe les états de la conscience et de la vie spirituelle. Le mot grec *psyché* (qui a donné psychisme) a son équivalent avec le mot *âme* qui vient du latin *anima* (ce qui anime, le souffle, la vie).

²³ Cette conception a culminé au début du XXe siècle avec les travaux de Frederick Taylor sur l'organisation scientifique du travail. Le management scientifique considérait qu'il était possible d'agir sur l'individu pour à la fois optimiser ses gestes et sa façon de travailler mais également pour maximiser son rendement en améliorant ses conditions de travail ou ses modes de rémunération. L'individu n'était plus considéré dans son humanité.

²⁴ Une société qui peut être défini comme étant totalitaire, non pas au sens fasciste du terme, mais au sens d'une société qui réduit l'être humain à n'être qu'un individu interchangeable parmi d'autre, au service d'une collectivité toute puissante.

1.3 L'instrumentalisation du psychisme

L'importance du psychisme et de son étude, la psychologie, a conduit à l'émergence du management. A la vision purement technique de Frederick Taylor où l'homme n'était plus qu'une machine au service de la production, a succédé l'approche managériale rendue visible par les travaux d'Elton Mayo²⁵ (1933). À partir de l'étude d'une équipe de six ouvrières entre 1927 et 1932 dans l'usine Hawthorne de Western General Electric, Elton Mayo a montré que l'élément déterminant de l'élévation de la productivité des ouvrières n'était pas l'amélioration de leurs conditions de travail mais la modification de leur rapport au travail. Celui-ci n'est plus seulement un objet de pénibilité, il devient aussi une source de satisfaction par la participation des ouvrières à la détermination de leurs conditions de travail et par l'attention que leur témoigne la direction de l'usine et du groupe.

L'instrumentalisation du psychisme des employés au service de la production remet en cause un des postulats essentiels de l'économie libérale : la séparation entre la sphère économique, qui obéirait à des lois naturelles, et la sphère privée où chacun poursuivrait la satisfaction de ses désirs (grâce éventuellement aux revenus tirés de ses activités économiques). Cette apparente contradiction est assumée soit en considérant que les sentiments (les affects) sont également des biens marchands²⁶, soit en reléguant les affects dans une sphère virtuelle²⁷.

Alors que l'économie se focalise sur la réalisation de combinaisons nouvelles des ressources existantes pour améliorer les conditions matérielles de vie des êtres humains, le psychisme touche à ce qui fait vivre chaque être humain pris dans son unicité. Le psychisme s'oppose donc à l'économique et au social comme le regard d'une personne s'oppose au regard indéfini d'une foule, d'un agrégat d'individus. Le psychisme focalise l'attention sur la personne en tant qu'être humain unique et irremplaçable.

Accepter de considérer l'individu comme un être humain, mû par une représentation de ses rapports au monde qui lui est propre, c'est non seulement reconnaître que chaque personne humaine n'est pas interchangeable, mais c'est aussi accepter que l'histoire de chaque personne humaine s'inscrive dans un cadre, le territoire, où ses interactions avec les choses et avec les autres êtres humains se rendent concrets. Ce cadre se caractérise à la fois par sa dimension économique et par sa dimension sociale. Le territoire permet donc de passer de l'individu abstrait à la personne humaine concrète²⁸.

²⁵ Elton Mayo, *The Human Problems of an Industrial Civilization* (1933), London, Routledge, 2003

²⁶ Hypothèse que l'on retrouve implicitement chez Jensen et Meckling quand ils considèrent que tout peut faire l'objet d'échanges ou de substitutions : Michael C. Jensen et William H. Meckling, « The Nature of Man », *Journal of Applied Corporate Finance*, Vol. 7, n°2, 1994, p.4.

²⁷ La maladie mentale est alors caractérisée par l'irruption des affects dans la vie réelle et par l'incapacité de la personne à les contenir ou à les maîtriser.

²⁸ Dans l'approche phénoménologique expliquée par Martin Heidegger [*Être et temps* (1927), édition numérique hors commerce, traduction par Emmanuel Martineau, 1985], l'être humain est jeté dans le monde. Cet être humain peut se perdre dans le « on » du monde, cet état indifférencié où il n'arrive pas à exister en tant que personne authentique, où il se contente d'apparences. Le territoire ne garantit pas la possibilité d'être authentique mais il en est la possibilité. Parce que le territoire correspond à des relations réelles, concrètes, l'être humain est confronté à ce choix entre se perdre dans le « on », dans les déguisements, ou essayer d'être authentique dans ses relations à autrui.

Parce que l'organisation se focalise sur son objet social, sur un tout qui dépasse les intérêts individuels de chacun, il apparaît impossible aux dirigeants de répondre aux sentiments et aux affections de chacun. Le management se trouve alors confronté entre le choix de l'instrumentalisation du psychisme (le connaître pour l'utiliser en vue des fins assignées à l'organisation) et celui de sa négation. Dans les deux cas, l'être humain est nié dans sa dimension d'unicité.

Cette apparente quadrature du cercle résulte d'une compréhension incomplète de la place des acteurs. Les organisations sont des lieux économiques et sociaux mais elles ne constituent pas une société au sens politique du terme. Ce sont les territoires, en tant que lieux d'existence des communautés humaines, qui sont les lieux où les sentiments et les affections de chacun sont reconnus dans leur singularité²⁹. Reconnaître la dimension psychique de chaque personne humaine, c'est accepter que celle-ci soit un membre unique et irremplaçable de la société, membre d'une communauté humaine inscrite dans un territoire. Et, parce que les parties prenantes de l'entreprise sont elles-mêmes définies, directement ou indirectement, par les personnes humaines qui les composent, l'organisation se doit de reconnaître sa réalité territoriale. En tant que nœud de contrats abstraits, l'organisation pourrait être a-territoriale ; mais, en tant que construit social, communauté humaine composée de personnes enracinées dans des territoires, l'organisation ne peut que reconnaître cette réalité territoriale sous peine de se couper du lien concret et vivant avec ses parties prenantes.

2 Territoires et organisations

Si l'organisation est conçue comme un construit social avant d'être un instrument de propriété au service d'un acteur donné, la question de la performance de l'organisation (et notamment des entreprises) devient alors la question de la performance pour chacun des acteurs qui contribue à l'existence et au développement de l'entreprise.

2.1 Le territoire et ses normes

Dans le cadre de l'approche anglo-saxonne, « *La territorialité exprime donc la tentative par un individu ou un groupe d'affecter, d'influencer ou de contrôler d'autres personnes, phénomènes ou relations et d'imposer son contrôle sur une aire géographique, appelée territoire.* » Dans la littérature française, « *Un territoire est un lieu de vie, de pensée et d'action dans lequel et grâce auquel un individu ou un groupe se reconnaît, dote ce qui l'entoure de sens et se dote lui-même de sens, met en route un processus identificatoire et identitaire.* »³⁰

²⁹ L'idéologie nazie, qui visait à l'extermination des juifs (et d'autres catégories de population), cherchait à effacer toute réalité d'un territoire au sein des camps de concentration. La résistance interne aux camps s'est d'abord située dans la recreation d'un territoire où chaque personne était reconnue dans son unicité et dans sa spécificité (David Rousset, *Les jours de notre mort*, Paris, éditions du Pavois, 1947).

³⁰ Georgia Kourtesi-Philippakis et René Treuil (dir.), *Archéologie du territoire, de l'Égée au Sahara*, Paris, Publications de la Sorbonne, 2011, pp. 7-8.

Le territoire est donc le lieu où se réalisent des interactions humaines, où la personne humaine dans son unité et dans sa spécificité se confronte à d'autres. Le territoire est le lieu d'incarnation de la personne humaine dans sa dimension sociale. Mais le territoire est aussi un lieu marqué, défini, par les normes qui s'y appliquent. Le territoire s'inscrit dans une histoire et une géographie qui le déterminent.

Pour un observateur extérieur, le territoire est un construit. C'est l'observateur qui définit le territoire auquel il s'intéresse³¹. Par contre, une fois le territoire défini, celui-ci s'impose à l'observateur. Le territoire est donc à la fois un construit et un donné. Si chacun peut définir sa propre échelle de territoire, le contenu du territoire lui-même lui échappe car il est déterminé par le jeu complexe des interactions entre les personnes qui l'habitent et par les règles du jeu qui s'y appliquent : les us et coutumes, les normes, les institutions³².

Toute organisation est nécessairement impliquée dans un réseau de territoires qui se superposent ou s'entremêlent³³.

2.2 Les parties prenantes comme imbrication des moyens et des fins

Adopter une approche parties prenantes³⁴, c'est accepter que la performance de l'entreprise ne puisse pas être mesurée par un indicateur unique mais que cette performance soit un concept multi-dimensionnel³⁵ qui prenne en compte la performance de l'entreprise du point de vue de chaque partie prenante³⁶. Il s'agit d'un saut conceptuel important puisqu'au lieu d'adopter un point de vue impersonnel, qui serait celui de l'entreprise érigée en nœud contractuel indépendant des individus qui y contribuent, l'entreprise se retrouve appréhendée comme un construit social où les finalités sont celles des parties prenantes qui la composent et

³¹ Qu'il s'agisse d'un continent, d'un pays, d'une région ou d'un lieu-dit.

³² Douglass C North, *Structure and Change in Economic History*, New York, Norton & Company, 1981.

³³ Le territoire rural s'oppose au territoire urbain mais une région peut à la fois intégrer un territoire rural et un territoire urbain. Un même territoire rural peut se trouver séparé en deux régions.

³⁴ Edward R. Freeman, *Strategic Management* (1984), Cambridge, Cambridge University Press, 2010.

³⁵ La notion de performance multi-dimensionnelle implique qu'il n'est pas possible de synthétiser plusieurs dimensions sous un indicateur unique. L'orthogonalité de certaines dimensions rend toute tentative de modélisation économétrique inopérante. Les tests de régression ne mesurent plus les corrélations entre les tendances mais uniquement entre des dispersions.

³⁶ Pour Michael C. Jensen ["Value maximization, stakeholder theory, and the corporate objective function", *Journal of Applied Corporate Finance*, vol. 14, n°3, 2001, pp. 8-21.], la gestion des parties prenantes n'implique que la recherche de l'efficacité, c'est-à-dire la prise en compte des dimensions objectives liées aux prix des contrats et à l'exécution des contrats; alors que, pour Edward R. Freeman (1984, opus cité), il existe nécessairement une dimension morale dans la gestion des relations avec les parties prenantes. Même si l'entreprise utilise les parties prenantes pour élaborer sa stratégie, elle le fait en considérant les implications morales de ses choix dans leurs conséquences sur ses parties prenantes. Les attentes des parties prenantes ne doivent pas seulement être satisfaites en tant que sources d'opportunité, mais également parce qu'elles constituent les finalités de l'entreprise : Thomas M. Jones, Will Felps et Gregory A. Bigley, "Ethical theory and stakeholder related decisions: The role of stakeholder culture", *Academy of Management Review*, vol. 32, 2007, pp. 137-155.

où, par conséquent, la performance n'existe pas en tant que concept indépendant et abstrait mais exige que l'on se situe au niveau de chacune des parties prenantes³⁷.

Concrètement, l'attente des employés d'une entreprise peut être l'augmentation de leur capital humain, qui passe par une rémunération satisfaisante, une formation professionnelle qui développe de nouvelles capacités, et un environnement de travail respectueux. La mesure de la performance, du point de vue des employés, est donc l'évolution du capital humain, mais cette performance est elle-même dépendante des moyens mis en œuvre. On aboutit alors à une réconciliation des objectifs et des moyens, mais qui se fait au niveau de chaque partie prenante et non sous la forme d'un indicateur unique qui synthétiserait la performance globale de l'entreprise.

La mesure de la performance est à la fois la fin et le moyen utilisé, l'objectif poursuivi et les ressources mises en œuvre pour l'atteindre. Cette réconciliation n'est possible qu'au niveau de chaque partie prenante.

2.3 La territorialisation de la performance

La performance est territoriale car elle dépend du cadre institutionnel dans lequel elle se réalise. Elle en dépend à un double titre : en tant que cadre dans lequel la performance se réalise et en tant que cadre qui contribue à l'évaluation de la performance. L'application des lois, la garantie des contrats, le respect de la parole donnée, l'honnêteté, l'absence de corruption et de violence, etc., constituent des facteurs qui facilitent la réalisation de la performance par les entreprises. Les normes et les institutions conditionnent donc la réalisation de la performance.

Mais les normes et les institutions permettent aussi de normer la performance selon le lieu dans lequel elle se réalise³⁸. Par exemple, en France, la distribution d'eau potable est considérée comme performante quand : l'eau est à un prix raisonnable, les taux de pesticide, de bactéries ou de produits chimiques sont inférieurs à certains seuils, et les pertes supportées sur le réseau de distribution demeurent faibles. Dans certains pays en voie de développement ou dans des époques plus anciennes³⁹, les critères de performance sont le caractère potable de l'eau et l'absence de coupures d'eau. Dans les deux cas, la mesure de la performance dépend de ce que les parties prenantes locales considèrent comme étant la norme, le standard.

³⁷ « L'objectif de l'organisation est, indirectement, un objectif personnel de tous les participants. C'est le moyen par lequel leur activité organisationnelle est reliée pour obtenir la satisfaction de leurs propres motivations personnelles » : Herbert A. Simon, *Administrative Behavior* (1945), New York, The Free Press, 1997, p.°15.

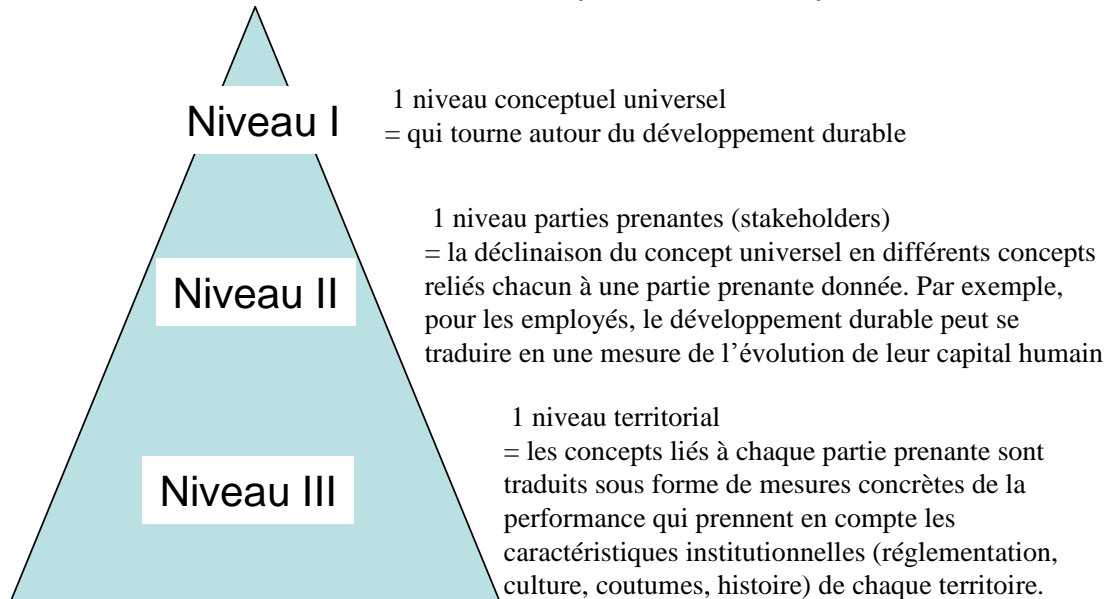
³⁸ Douglass C North [*Institutions, Institutional Change and Economic Performance*, Cambridge, Cambridge University Press, 1990] est d'ailleurs conscient de cette tendance à considérer un schéma institutionnel comme étant le meilleur et il n'hésite pas à souligner la contingence de tout système institutionnel en revenant sur les hypothèses qui sous-tendent toute évaluation et en s'appuyant sur des observations pour mettre en évidence les limites inhérentes à toute institution.

³⁹ Lewis Mumford, *The City in History*, New York, Harcourt, 1961.

3 Une représentation territorialisée de la performance

Si la performance d'une entreprise reflète sa contribution à un bien commun, le concept clé est sans doute celui de développement durable (ou de responsabilité sociale et économique : RSE – CSR : *corporate social responsibility* en anglais). La difficulté comptable est de recréer une traçabilité entre ce concept universel et sa traduction concrète pour les parties prenantes d'entreprises situées dans un territoire donné⁴⁰ (schéma 1).

Schéma 1 : Les trois niveaux de représentation de la performance



Si l'on considère que la performance économique, telle qu'elle est mesurée par des prix du marché, ne reflète pas la totalité et la réalité de la performance d'une organisation, alors il devient intéressant de chercher à mesurer les expressions variées et complexes de cette performance pour les diverses parties prenantes qui concourent à la vie de l'entreprise. De surcroît, mesurer la performance, en rendre compte, n'a pas seulement une dimension normative qui serait liée à l'idée de justice (rendre à César ce qui est à César), mais a également un impact sur le comportement des acteurs. La mesure de la performance modifie les conditions de réalisation de la performance et la performance elle-même.

⁴⁰ Par exemple, le concept d'égalité entre les hommes et les femmes peut être considéré comme un concept universel quand il fait référence aux hommes et aux femmes en tant qu'êtres humains libres et égaux. Par contre, la mesure concrète de cette égalité à l'intérieur de territoires distincts doit tenir compte des histoires, des coutumes, des religions de chaque société et des institutions qui reflètent ces éléments. L'absence de prise en compte de la dimension territoriale (la tentation d'imposer une vision normative unique dans ses critères d'application) conduit à un affrontement normatif qui peut aisément dégénérer en conflit réel quand les normes en jeu touchent à la philosophie même de la vie humaine.

3.1 La normalisation des concepts universels

L'utilisation d'un concept universel ayant des traductions spécifiques dans chaque territoire n'est pas une révolution. Les normes comptables IAS (*International Accounting Standards*) ont depuis de nombreuses années, avec le concept de juste valeur (*fair value* en anglais) introduit un concept universel dont la signification n'est pas exactement la même selon les expressions utilisées dans les différentes langues. Certes, les normes IFRS (*International Financial Reporting Standards*), et particulièrement IFRS 13, ont essayé de canaliser ce concept en lui assignant une mesure technique universelle. Cette solution semble cependant vouée à l'échec car elle nie la dimension territoriale et les spécificités institutionnelles. C'est justement l'enjeu de la représentation comptable de la performance que de traduire localement un concept universel⁴¹.

Si, derrière la normalisation, il existe des jeux de pouvoir qui traduisent la confrontation des intérêts divergents des acteurs, la normalisation est aussi une condition du développement des interactions entre les acteurs. En effet, la norme permet de réguler les interactions, de les rendre plus prévisibles, de diminuer l'incertitude entourant toute interaction, et donc de favoriser le développement des échanges. La norme peut devenir proliférante, envahissante, étouffante⁴², mais elle est nécessaire. Elle doit donc être contrôlée, limitée, mais elle est inéluctable pour toute vie en société⁴³.

Adopter des concepts universels pour représenter la performance⁴⁴ est une condition du développement des échanges économiques mondialisés. D'après le modèle que nous proposons, ces concepts doivent donner aux diverses parties prenantes une représentation de la performance qui leur permette de réduire leur incertitude liée à l'exposition au risque⁴⁵ ou de mettre en œuvre les opportunités qui se présentent à elles. Il est donc nécessaire que le processus de normalisation s'appuie à la fois sur une représentation des parties prenantes⁴⁶ et sur une représentation diversifiée des territoires⁴⁷.

⁴¹ Benoît Pigé, « La convergence internationale des normes comptables : Panoptique ou tour de Babel », *Recherches en Sciences de Gestion*, n°106, 2015, pp. 67-88.

⁴² Dominique Bessire, Laurent Cappelletti et Benoît Pigé, *Normes : Origines et conséquences des crises*, Paris, Economica, 2010.

Catherine Thibierge et alii, *La densification normative, découverte d'un processus*, Paris, mare & martin, 2014.

⁴³ Henri Bergson, *Les deux sources de la morale et de la religion*, 1932, Presses Universitaires de France, 1959.

⁴⁴ Benoît Pigé et Xavier Paper, *Reporting financier et gouvernance des entreprises : Le sens des normes IFRS*, Colombelles, EMS, 2005.

⁴⁵ Benoît Pigé, 2010, opus cité.

⁴⁶ Ce qui n'est pas actuellement le cas pour les normes comptables internationales puisque les décideurs sont les autorités nationales des marchés financiers. Ces derniers incarnent naturellement l'intérêt des investisseurs nationaux et internationaux.

⁴⁷ L'IASB (*International Accounting Standards Board*) est désormais bien engagée dans cette diversification géographique.

Cette diversification dans la composition des organes de normalisation peut s'effectuer par le choix des membres de la commission de normalisation ou par la désignation des différents organes ayant qualité pour envoyer des représentants⁴⁸. Si l'objectif de l'organe de normalisation est d'essayer de satisfaire les attentes diverses des différentes parties prenantes, alors le processus de normalisation doit s'appuyer sur l'éthique de la discussion⁴⁹. C'est d'ailleurs ce que prévoient les pratiques de l'IASB à travers les processus de discussion des normes comptables. Mais, dans l'état actuel, cette discussion ne comprend que les investisseurs financiers et les acteurs susceptibles de disposer des moyens économiques suffisants pour acquérir la technicité nécessaire à ces discussions. De surcroît, le processus étant verrouillé lors de son approbation par les représentants des autorités des marchés financiers, peu d'acteurs ont un réel intérêt à s'investir dans un jeu complexe et coûteux où les possibilités de reconnaissance de leurs intérêts demeurent faibles s'ils ne disposent pas d'un appui de la part de ces autorités de marché.

3.2 L'appropriation de la représentation par les organisations et les Territoires

La norme internationale définit les concepts universels, elle en précise les enjeux, elle fixe les orientations qui doivent présider au choix des normes techniques relatives à la mesure locale des transactions. Mais, dans la mesure où l'action des organisations se réalise toujours dans un territoire concret façonné par des normes et des institutions qui lui sont propres, la mesure technique des transactions doit intégrer les effets des possibles interactions entre les concepts universels imposés par la norme internationale et les normes locales.

L'existence d'un échelon régional de normalisation est donc une nécessité pour aboutir à la réconciliation entre des normes internationales et des réalités locales. Mais cela ne suffit pas. En effet, l'organisation qui est implantée dans différents territoires est à la fois unitaire et soumise à des contraintes diverses. Dans la mesure où l'organisation doit rendre compte de son action globale, elle doit nécessairement rechercher la conformité aux normes locales tout en unifiant ses représentations.

Si l'organisation est considérée comme la propriété d'une seule catégorie de parties prenantes (qu'il s'agisse des actionnaires représentés par les investisseurs financiers internationaux, ou qu'il s'agisse d'un État ou d'une collectivité publique), les normes représentatives de cette catégorie de parties prenantes tendent naturellement à s'imposer (et c'est ce qui se passe avec les IFRS). Si, par contre, l'organisation est considérée comme étant le produit des interactions concertées et répétées entre diverses parties prenantes en vue d'accomplir une action commune, alors la variété des représentations prend son sens et le local peut être réconcilié avec le global.

⁴⁸ Par exemple, les fédérations internationales de syndicats ou les associations de défense des consommateurs pourraient avoir droit à une représentation au même titre que les représentants des entreprises.

⁴⁹ Jürgen Habermas, *De l'éthique de la discussion* (1991), Paris, Flammarion, 1999.

Au lieu de recourir à une représentation unifiée, l'organisation accepte des représentations multiples qui s'appuient sur la réalité des actions engagées tout en adoptant des formes diverses, chiffrées et non chiffrées, qualitatives et quantitatives. Par exemple, un risque environnemental peut faire l'objet d'une provision financière mais la représentation comptable ne se limitera pas à cette information, elle en précisera également le mode de calcul, les parties prenantes concernées, les normes qui ont permis de l'évaluer⁵⁰.

Apparemment, une telle représentation kaléidoscopique de la performance relève de l'utopie. Pourtant, les systèmes d'information utilisés par les entreprises sont déjà conçus sous cette forme kaléidoscopique, et l'information comptable n'existe plus sous forme de débit/crédit. Parce qu'elle est numérisée, l'information est sujette à de nombreuses exploitations indépendantes d'un système traditionnel de comptabilité en partie double. Prendre conscience du caractère diversifié de la représentation comptable, c'est accepter que l'expression monétaire ne soit plus la clé d'entrée dans le système comptable⁵¹ mais qu'elle soit une clé de sortie possible pour une représentation adaptée aux attentes de certaines parties prenantes.

4 Conclusion : représenter pour révéler

La représentation de la performance est le compte-rendu *ex-post* d'une organisation à ses parties prenantes. La comptabilité joue un rôle déterminant dans ce compte-rendu, puisque la comptabilité est l'art de rendre compte en s'appuyant sur des informations qui reflètent la réalité, l'intégralité et la véracité des actions engagées par l'organisation et l'évaluation de leurs conséquences. La logique des investisseurs internationaux est de s'appuyer sur la comptabilité financière qui ramène toute transaction à son prix de marché. Cet article s'est proposé de démontrer que cette comptabilité financière est insuffisante au niveau théorique. Au niveau empirique, les pratiques des entreprises internationales sont en elles-mêmes une démonstration suffisamment éloquente des limites de cette comptabilité financière. Les rapports annuels des grandes entreprises cotées insistent désormais au moins autant, si ce n'est davantage, sur les informations sociales et environnementales non financières. L'information financière se réduit souvent à la publication de quelques chiffres clés accompagnés de renvois multiples à des notes accessibles uniquement aux spécialistes.

⁵⁰ C'est d'ailleurs l'évolution dans laquelle les normes IAS étaient engagées mais qui semble avoir été inversée avec leur remplacement progressif par les normes IFRS.

⁵¹ La comptabilité monétaire (financière) est un système simplificateur qui facilite l'enregistrement des transactions mais qui en appauvrit également le suivi. On n'optimise pas un processus de production par les prix mais la compréhension des interactions entre des ressources distinctes.

A l'inverse, la description des actions et des pratiques de ces entreprises dans les domaines sociaux et environnementaux est effectuée dans un langage qui se veut accessible au plus grand nombre, il est agrémenté de nombreux graphiques, schémas, photos, encadrés explicatifs.

D'une logique de conformité à des normes, ce qu'est la comptabilité financière, on passe donc à une logique de communication, au sens complet du mot qui ne signifie pas seulement faire de la publicité mais qui signifie également rentrer en relation avec quelqu'un d'autre. Dans cette logique de communication, la représentation comptable de la performance est importante mais elle ne prend son sens que par le message qu'elle véhicule. On évolue alors d'une démarche de représentation à une démarche de révélation où l'enjeu n'est plus la conformité des informations véhiculées à telle ou telle norme, mais la capacité à dévoiler le sens de l'action de l'organisation.

Ce sens de l'action est ce qui permet de passer d'un nœud contractuel, où les individus sont interchangeables et ne constituent que des ressources anonymes, à une véritable organisation constituée de parties prenantes uniques soudées par un même sentiment de loyauté⁵². Représenter ne constitue donc pas l'ultime objectif de la reddition des comptes. Il s'agit plutôt de révéler le sens des actions effectuées et des décisions prises. Ceci passe certes par des normes, pour définir le contenu des informations à communiquer, mais ceci repose également sur la responsabilisation des organes dirigeants à l'égard de leurs diverses parties prenantes.

⁵² Pour reprendre le terme utilisé par Albert O Hirschman [*Exit, Voice, and Loyalty*, Cambridge, Harvard University Press, 1970] et qui nous semble assez bien décrire cette interaction entre des acteurs et une organisation, interaction où l'intérêt immédiat (l'opportunisme) est dépassé pour s'inscrire dans une relation de long terme non figé a priori mais capable d'évoluer au gré des attentes des uns et des autres et des changements intervenant dans l'environnement de l'organisation.

Bibliographie

- Aoki (Masahiko), *Corporations in Evolving Diversity – Cognition, Governance, and Institutions*, Oxford, Oxford University Press, 2010, 216 p.
- Arendt (Hannah), *The human condition (1958)*, Chicago, The University of Chicago Press, 1998, 349 p.
- Bergson (Henri), *L'évolution créatrice*, 1907, Presses Universitaires de France, 1959, pp. 487-809.
- Bergson (Henri), *Les deux sources de la morale et de la religion*, 1932, Presses Universitaires de France, 1959, pp. 980-1247.
- Bessire (Dominique), Cappelletti (Laurent) et Pigé (Benoît), *Normes : Origines et conséquences des crises*, Paris, Economica, 2010, 270 p.
- Comte-Sponville (Henri), *Le capitalisme est-il moral ?*, Paris, Albin Michel, 2004, 237 p.
- Freeman (Edward R.), *Strategic Management (1984)*, Cambridge, Cambridge University Press, 2010, 276 p.
- Friedman (Milton), *Capitalism and Freedom (1962)*, The University of Chicago Press, 2002, 208 p.
- Galbraith (John K.), *American Capitalism*, Boston, Houghton Mifflin, 1952, 217 p.
- Galbraith (John K.), *The affluent society (1958)*, Penguin Books, 1999, 276 p.
- Habermas (Jürgen), *De l'éthique de la discussion (1991)*, Paris, Flammarion, 1999, 202 p.
- Heidegger (Martin), *Être et temps (1927)*, édition numérique hors commerce, traduction par Emmanuel Martineau, 1985, 357 p.
- Hirschman (Albert O), *Exit, Voice, and Loyalty*, Cambridge, Harvard University Press, 1970, 162 p.
- Jensen (Michael C.) et Meckling (William H.), « The Nature of Man », *Journal of Applied Corporate Finance*, Vol. 7, n°2, 1994, pp. 4-19.
- Jensen (Michael C.), "Value maximization, stakeholder theory, and the corporate objective function", *Journal of Applied Corporate Finance*, vol. 14, n°3, 2001, pp. 8-21.
- Jones (Thomas M.), Felps (Will) et Bigley (Gregory A.), "Ethical theory and stakeholder related decisions: The role of stakeholder culture", *Academy of Management Review*, vol. 32, 2007, pp. 137-155.
- Jung (Carl G.), *L'âme et la vie (1945)*, Paris, Buchet / Chastel, 2013, 415 p.
- Kourtessi-Philippakis (Georgia) et Treuil (René), (dir.), *Archéologie du territoire, de l'Égée au Sahara*, Paris, Publications de la Sorbonne, 2011, 330 p.
- Mayo (Elton), *The Human Problems of an Industrial Civilization (1933)*, London, Routledge, 2003, 194 p.
- Mumford (Lewis), *Technics and Civilization*, London, Routledge, 1934, 495 p.
- Mumford (Lewis), *The City in History*, New York, Harcourt, 1961, 657 p.
- North (Douglass C.), *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*, Cambridge, Cambridge University Press, 1990, 152 p.

North (Douglass C.), *Structure and Change in Economic History*, New York, Norton & Company, 1981, 228 p.

Pigé (Benoît) et Paper (Xavier), *Reporting financier et gouvernance des entreprises : Le sens des normes IFRS*, Colombelles, EMS, 2005, 145 p.

Pigé (Benoît), « La convergence internationale des normes comptables : Panoptique ou tour de Babel », *Recherches en Sciences de Gestion*, n°106, 2015, pp. 67-88.

Pigé (Benoît), *Éthique et gouvernance des Organisations*, Paris, Economica, 2010, 112 p.

Rousset (David), *Les jours de notre mort*, Paris, éditions du Pavois, 1947, 786 p.

Sen (Amartya), *On ethics and economics*, New York, Basil Blackwell, 1987, 130 p.

Simon (Herbert A.), *Administrative Behavior* (1945), New York, The Free Press, 1997, 368 p.

Thibierge (Catherine). et alii, *La densification normative, découverte d'un processus*, Paris, mare & martin, 2014, 1204 p.

Weber (Max), "Wirtschaft und Gesellschaft", 1920 inachevé, traduit par Talcott Parsons in *The Theory of Social and Economic Organization*, New York, The Free Press, 1947, 436 p.