

A quoi servent les indicateurs de la RSE ?

Limites et modalités d'usage

Nicolas Berland

Professeur en Sciences de gestion

Institut d'Administration des Entreprises (IAE) de Poitiers

20, Rue Guillaume VII le Troubadour BP 639

Poitiers Cedex 86022

nberland@iae.univ-poitiers.fr

1 Introduction

Quoi de plus pratique pour contrôler le caractère socialement responsable des actions d'une entreprise que d'évaluer sa performance au travers d'une batterie d'indicateurs ? Une fois comparés à des normes, les indicateurs permettront en effet d'objectiver le jugement porté sur une entreprise et de dire si celle-ci est socialement responsable ou non. Ce procédé instrumental est d'autant plus légitime qu'il est utilisé par ces mêmes entreprises pour mesurer et piloter ce qui constitue leur raison d'être : la création de valeur actionnariale. Pourquoi ne pas le mettre en œuvre dans le cadre de la Responsabilité Sociale de l'Entreprise (RSE), c'est-à-dire pour s'assurer qu'au-delà du simple profit à court terme, l'entreprise produit du profit à long terme mais surtout qu'elle tient compte de sa performance sociale, écologique et sociétale ? Il s'agit alors d'utiliser contre les entreprises irrespectueuses, et qui produisent des externalités négatives, les mêmes armes gestionnaires que celles qu'elles utilisent pour accroître leurs bénéfices.

L'idée est séduisante mais sans doute naïve. Elle renvoie à la montée du managérialisme dans nos sociétés dont les tenants voudraient « manager » l'Etat, les Hôpitaux... comme des entreprises en leur appliquant les mêmes méthodes. Curieusement, les activistes de la RSE semblent vouloir parfois leur emboîter le pas. Pourtant la mesure de la performance financière, commerciale et industrielle (la performance « traditionnelle ») est depuis longtemps problématique. La multiplication, ces dernières années, d'indicateurs non-financiers pour mesurer et piloter la performance traditionnelle a encore accru les difficultés. La relative nouveauté de cette pratique montre également qu'elle ne va pas de soi. A bien y réfléchir, c'est la définition de la performance elle-même qui, au final, semble poser problème (Bessire, 1999, Bourguignon, 1997, Bourguignon and Chiapello, 2003, Lorino, 1995). Tout le monde en parle mais personne n'est définitivement d'accord sur sa définition. Ainsi, par exemple, jusqu'à la veille de sa faillite, Enron était encore qualifiée de « *still the best of the best* » par les agences de notation. Il est d'ailleurs cocasse de constater que la mode de la création de valeur qui a imprégné les discours managériaux des années 90, faisant suite en cela au rapport Cadbury, s'est finalement soldée par l'une des pires crises financières de l'histoire du capitalisme et l'une des plus grandes destructions de valeur. Dès lors, la multiplication des indicateurs autour de la RSE, elle-même développée à la suite du rapport Brundtland, a de quoi nous inquiéter sur l'avenir de la planète. Deux raisons militent pour cette inquiétude. D'une part, la maîtrise des actions des entreprises au travers d'indicateurs visant à faire changer leurs comportements est sans doute efficace mais on peut se demander si cela n'est pas finalement assez marginal par rapport aux enjeux considérables posés par la RSE. D'autre part, et cela constituera la trame de cet article, il semble que les discours autour des indicateurs de la RSE reflètent les mêmes présupposés idéologiques que ceux concernant la mesure et le pilotage traditionnel de la performance financière, commerciale et industrielle. Dès lors, ce n'est pas un hasard si le sous-titre de cet article se propose d'abord de discuter des limites d'une gestion par les indicateurs avant d'envisager, non un rejet de cette pratique, mais une adaptation en identifiant des usages alternatifs.

La première partie de cet article développe une critique de la montée en puissance des indicateurs de la RSE. Pour cela, une analyse symétrique de l'utilisation des indicateurs gestionnaires et des indicateurs de la RSE est développée. Au final, c'est la théorie de l'agence qui est la principale cible de cette critique. La deuxième partie propose d'élargir, au-delà de la théorie de l'agence, les usages possibles des indicateurs de la RSE. La production d'indicateurs n'est alors plus la fin du processus d'évaluation, mais son commencement.

2 Critiques de l'utilisation des indicateurs de la RSE

La RSE produit de plus en plus d'informations à destination des acteurs internes de l'entreprise et surtout des parties prenantes. Pourtant ces indicateurs sont autant source de difficultés qu'ils ne permettent d'en résoudre. Ils compliquent ainsi l'évaluation des pratiques RSE des entreprises (1.1). Il est intéressant de noter que ces difficultés sont symétriques de celles que les entreprises rencontrent avec l'usage d'indicateurs dans un cadre plus traditionnel telle que la maîtrise des performances financières, commerciales et industrielles (1.2). Ces difficultés semblent se concentrer sur les usages des indicateurs à des fins d'évaluation, usages développés dans le cadre de la théorie de l'agence (1.3).

2.1 Une production croissante d'indicateurs

La montée en puissance, depuis quelques années, de la RSE s'est accompagnée du développement de la publication d'indicateurs. Le fait marquant des pratiques RSE est de porter à la connaissance du public une information autre que financière, commerciale et industrielle. Cette information qui préexistait à la RSE est alors passée des mains de quelques spécialistes à celles, parfois moins expertes, des parties prenantes. Ces indicateurs doivent servir à mesurer la performance des entreprises et à juger de leur volonté de s'attaquer à des problèmes écologiques, sociaux et sociétaux.

Le document le plus emblématique de la diffusion d'une information sociétale est sans doute le *rapport sur le développement durable*. Dans le prolongement de ce mouvement, des agences de notation sont également apparues afin d'évaluer la performance des entreprises. Mais cette information sociétale suscite nombre d'interrogations :

- *Qui lit les rapports de développement durable ?* La question n'a pas pour le moment de réponse très claire (le cabinet Utopies ? Les étudiants et les chercheurs sont sans doute les premiers lecteurs car c'est une information disponible. Les activistes sociaux et environnementaux y trouvent du matériel pour orienter leurs actions. Mais au-delà ?
- *Dans le même esprit, qui se sert des notes des agences de notation ?* La diversification des activités de ces agences doit-elle être interprétée comme un signal de l'étroitesse du marché qu'elles visaient ?
- *Quelle confiance peut-on accorder aux informations ainsi produites ?* Les mesures sont difficiles et posent des problèmes qui, en première lecture, semblent au moins aussi difficiles, sinon plus, que la production d'informations financières. Précisément, à l'instar du domaine financier, les cabinets d'audit se sont lancés, timidement, dans la fiabilisation des chiffres via des audits externes. Des initiatives telles que la GRI (*Global Reporting Initiative*) lancée en 1997 (Stephany, 2003) concourent à fiabiliser les chiffres. Mais comme dans le domaine financier cela pose la question de la légitimité du producteur de la norme.
- *Que mettre dans les rapports de développement durable ?* L'information ne peut s'arrêter aux frontières juridiques de l'entreprise. Cela pose donc la question du périmètre à prendre en compte. Doit-on par exemple inclure les fournisseurs ? Potentiellement, l'information à produire peut relever d'un très grand nombre de domaines. Il est souvent matériellement impossible de rendre compte sur toutes les informations mais alors comment faire le choix des informations à publier. En fonction de quelle pertinence ?

Il est souhaitable d'analyser ces difficultés, dont la liste ci-dessus n'est sans doute pas exhaustive, à la lumière des pratiques plus traditionnelles de production d'indicateurs à des fins gestionnaires.

2.2 Une lecture symétrique de la production d'indicateurs gestionnaires et d'informations sur la RSE

La publication d'information financière rencontre souvent les mêmes difficultés que la publication d'information sur la RSE. Il n'est pas rare aujourd'hui de lire des rapports annuels financiers de plus de 300 pages, sans pour autant être sûr que la qualité de l'information produite se soit accrue. Les reproches adressés aux tableaux de bord gestionnaires sont relatives tout à la fois à leur trop grand nombre d'indicateurs et à leur caractère bien souvent ambigu. Il y a donc une symétrie entre le système gestionnaire et le système RSE.

La publication par les entreprises d'indicateurs sur la RSE est souvent critiquée. On lui reproche de permettre aux entreprises de faire du « *greenwashing* » : les entreprises utiliseraient alors cette information pour « verdier » leurs actions. On reproche aux entreprises de fournir des chiffres très imprécis, sans référence à des objectifs à atteindre et passant sous silence les problèmes les plus aigus. Le soupçon est légitime. Mais, symétriquement, il y a longtemps que les entreprises s'évertuent à présenter dans leurs comptes financiers une image positive de leur situation. Cela s'appelle alors le « *window dressing* » ou embellissement des comptes. La « communication » financière a remplacé la « diffusion d'information » financière. Pourquoi la situation serait-elle différente avec les rapports de développement durable ? Notons pour autant que les analystes financiers sont moins sévères (ou moins naïfs) avec la comptabilité que les activistes de la RSE avec les rapports de développement durable.

A une performance financière diffusée à destination des actionnaires, nous avons donc vu se développer une communication RSE destinée aux parties prenantes et s'appuyant sur des indicateurs. La problématique des indicateurs de la RSE est aussi à mettre en relation avec la production, depuis quelques années, d'indicateurs non-financiers dans les entreprises à des fins de pilotage interne.

	Informations intéressant les actionnaires	Informations intéressant les parties prenantes
Diffusion d'informations externes	Performance financière Rapport annuel	Performance RSE Rapport Développement durable
Utilisation interne d'informations	Indicateurs financiers (type comptabilité de gestion) et non financiers (indicateurs non financiers)	

Un modèle de tableau de bord (*Balanced Scorecard* ou BSC) a ainsi été introduit par Kaplan et Norton en 1992 (Kaplan and Norton, 1998). Ce tableau de bord avance l'idée, pourtant bien connue en France (Lebas, 1994), que la seule performance financière ne suffit pas à piloter l'entreprise. Une des nouveautés du BSC a été de mettre en avant l'importance des indicateurs non-financiers. Il a fait l'objet d'adaptation au domaine de la RSE (Capron and Quairel-Lanoizelée, 2004). Selon une étude sur les pratiques du BSC (Lingle and Schiemann, 1996)¹, l'usage de ces tableaux de bord montre que les managers arrivent à peu près à se servir des informations financières, peinent à utiliser les informations commerciales et industrielles et n'ont presque aucune confiance dans les informations relatives aux autres dimensions dans lesquelles on retrouve la RSE (sous le chapeau communauté et environnement). Les indicateurs seraient donc finalement assez peu crédibles.

¹ Citée par Ittner, C. D. and Larcker, D. F., 1998, "Are nonfinancial measures leading indicators of financial performance? An analysis of customer satisfaction." *Journal of Accounting research* 36(Supplement): 1-35.

En %	Indicateurs financiers	Satisfaction clients	Indicateurs opérationnels	Indicateurs sur la performance du personnel	Communauté et environnement	Innovation et changement
Est-ce une information importante ?	82	85	79	67	53	52
Avez-vous confiance dans les informations fournies ?	61	29	41	16	25	16
La mesure est-elle clairement définie ?	92	48	68	17	25	13
La mesure est-elle utilisée dans les revues de management ?	98	76	82	57	44	33
La mesure sert-elle à gérer le changement ?	80	48	62	29	9	23
La mesure sert-elle à octroyer des primes ?	94	37	54	20	6	12

Le tableau appelle deux remarques :

- Les données sur le personnel sont assez mal perçues. Pourtant, bien avant la montée en puissance de la RSE, ce domaine a fait l'objet d'une intense réflexion via notamment les tableaux de bord sociaux (Martory, 2004).
- Les deux derniers critères sont de loin les plus faibles. C'est intéressant pour le dernier dans la mesure où il s'agit d'un élément essentiel des immatériels, supposé être l'un des facteurs-clés de la création de valeur financière des entreprises.

De ces considérations apparaît qu'il est très problématique d'utiliser des indicateurs pour contrôler, tant en interne qu'en externe, l'activité financière, commerciale et industrielle des entreprises. Cela est encore plus vrai pour la RSE des entreprises. Les problèmes constatés avec la RSE sont globalement assez symétriques à ceux constatés avec les informations commerciales et celles liées aux opérations. Il faut noter que l'étude ci-dessus montre sans doute une confiance excessive dans les chiffres financiers, peut-être par habitude et à force d'en fréquenter au quotidien. Cette enquête pré-Enron donnerait-elle les mêmes résultats aujourd'hui ? Plutôt que de suspecter une attitude opportuniste des entreprises, il serait peut-être préférable d'étudier les conditions d'utilisation et les usages acceptables des indicateurs qui sont produits. Ceux-ci ne disent pas le vrai mais ils n'en sont pas moins utiles.

Une façon de juger de la qualité de l'information produite est de s'intéresser aux systèmes de pilotage interne de l'entreprise. C'est en effet sur ce système que repose la diffusion externe. On quitte alors le domaine de la communication pour s'intéresser aux processus de gestion sous-tendant les politiques RSE des entreprises. Plusieurs situations se rencontrent :

- Certaines entreprises n'ont aucun programme de management et de pilotage. On peut alors douter des efforts produits.
- Certaines ont mis en place des actions exemplaires et en font valoir l'exemplarité par la communication. Ces actions sont organisées sous forme de projet.
- D'autres entreprises ont des systèmes de type ISO 14001 ou *Responsible Care* (dans la chimie) mais ceux-ci fonctionnent en parallèle des systèmes traditionnels de pilotage. Le lien entre ces systèmes spécifiques et les autres dimensions de la performance risque de faire défaut. La performance ne sera alors pas pilotée globalement même si les études créditent ces pratiques d'une certaine efficacité.
- Enfin, les entreprises les plus « crédibles » ont développé des systèmes intégrés qui en interne cherchent à permettre un pilotage, sur le même plan, des performances économiques, sociales,

environnementales et sociétales. Les *Danone Way* et *Areva Way* fonctionnent par exemple sur ce modèle.

Dans les deux dernier cas, il est important d'analyser de manière symétrique le fonctionnement des systèmes de pilotage RSE et financiers afin de mieux comprendre leur degré de pertinence.

Un dernier point doit être noté. La mise en place de systèmes de communication financière et de systèmes de pilotage « traditionnels » a mis plusieurs décennies à s'imposer dans les entreprises. Aujourd'hui encore les limites de ces outils permettent aux consultants de produire des missions de conseil pour améliorer leur fonctionnement et aux universitaires de chercher à mieux comprendre les enjeux sous-jacents. A titre d'exemple, un outil comme le contrôle budgétaire a mis 40 ans à s'imposer chez Saint-Gobain et 30 ans à devenir un outil normal des pratiques de Pechiney. Les pratiques managériales de la RSE sont imparfaites mais faut-il s'en étonner après seulement 10 à 15 ans d'existence dans les entreprises les plus avancées... ?

Ces remarques ne sont toutefois sans doute que factuelles et masquent un enjeu bien plus important. Utiliser des indicateurs pour évaluer la performance est une pratique qui repose sur un dogme théorique qui relève peut-être plus d'une idéologie managériale trop rapidement acceptée que d'une pratique universelle.

2.3 De l'application des principes de la théorie de l'agence à ses limites

L'idée de mettre en place, pour la RSE, des systèmes de *reporting* internes ou externes afin de contrôler la performance des entreprises et de leurs collaborateurs est une idée directement empruntée à la théorie de l'agence (Charreaux, 1998). Ce cadre théorique, formalisé dans les années 70, est donc postérieur à l'apparition des premières pratiques de mesure de la performance avec des indicateurs qui se sont développées dans les années cinquante notamment avec la DPO. Il s'agit pour un mandant de contrôler au mieux son mandataire afin d'éviter les comportements opportunistes. Ce contrôle s'exerce des actionnaires vers les cadres dirigeants mais aussi entre les niveaux hiérarchiques de l'entreprise, celle-ci étant vu comme un nœud de contrats. Dans ce schéma, les indicateurs sont alors des outils de surveillance de la performance. De leur efficacité va dépendre l'efficacité du fonctionnement des organisations.

Il paraît alors naturel d'appliquer ces principes de surveillance au domaine de la RSE². Les entreprises et leurs managers vont finalement rendre compte de leur performance en matière environnementale, sociale et sociétale à l'ensemble des parties prenantes. D'une disciplinarisation de la relation entre les actionnaires et les dirigeants ou de la relation entre deux niveaux hiérarchiques, on passe à une disciplinarisation de l'entreprise vis-à-vis de ses multiples parties prenantes. La théorie des parties prenantes fournit alors le cadre d'une théorie de l'agence élargie (Capron and Quairel-Lanoizelée, 2004).

L'idée d'utiliser un management par les chiffres a été formalisée dans les années 50-60 autour des travaux de Peter Drucker, le pape de la direction par objectifs (DPO ou Management by Objectives, MBO en anglais). La fixation d'objectifs suffit à contrôler, qui plus est à distance, les comportements d'autres personnes. Il semble pourtant que l'on ait fait une lecture un peu trop optimiste de Drucker. La DPO développée par Peter Drucker en 1954 dans son livre « *The Practice of Management* » voit ainsi sa portée minorée quand dans les années 90, Peter Drucker lui-même affirme : « *It's just another tool. It is not the great cure for management inefficiency... Management by Objectives works if you know the objectives, 90% of the time you don't* ». Il semblerait donc que l'utilisation des indicateurs pour contrôler la performance d'autrui soit sujette à caution. Ce que Drucker lui-même avait signalé depuis longtemps :

« Jusqu'à présent je ne me suis pas occupé beaucoup de contrôle mais de mesure et ceci à bon escient car le terme même de contrôle est ambigu : il y a bien le sens de capacité de se diriger soi-même et de diriger son travail, mais peut aussi signifier la domination d'une personne par une autre. Dans la première hypothèse, les objectifs sont bien à la base du contrôle mais jamais dans la seconde hypothèse où ils détruiraient alors leur but même. Ajoutons qu'une des principales contributions de la

² La même démarche est actuellement à l'œuvre dans le domaine public avec la mise en place de la LOLF (Loi Organique relative aux Lois de Finance). Les fonctionnaires et les ministères doivent rendre compte de leur performance au travers d'indicateurs, de budgets opérationnels de programme ou de leurs coûts.

gestion par objectifs est de nous permettre de substituer la pratique d'un contrôle gestionnaire autonome à celle qui reposait sur la domination.

Il n'est pas nécessaire que ces mesures soient strictement quantitatives ni exactes ; il suffit qu'elles soient claires, simples et rationnelles. Il faut qu'elles soient pertinentes et qu'elles dirigent attention et efforts là où ils devraient l'être. Il faut aussi que ces mesures soient fiables – au moins dans des limites reconnues et comprises et que leur explication soit évidente et compréhensible, sans prêter à des interprétations hasardeuses.

Mais au cas où ces nouvelles possibilités seraient utilisées pour imposer un contrôle extérieur aux gestionnaires, cette nouvelle technologie (DPO), aura infligé des dommages incalculables en démoralisant ces gestionnaires et en diminuant leur pouvoir effectif. »

(Drucker, 1975)

La possibilité d'utilisation d'indicateurs à des fins d'évaluation de la performance est problématique selon l'inventeur de la méthode lui-même. Pour autant, s'il est trop rapide d'accorder du crédit aux indicateurs au point d'en faire l'alpha et l'oméga de l'évaluation de la performance, il serait tout aussi erroné de s'en débarrasser. Il nous faut donc revoir les modalités d'utilisation des indicateurs dans un cadre élargi afin de donner un autre sens à la pratique du pilotage par les indicateurs. Encore une fois, une analyse symétrique avec les pratiques gestionnaires des entreprises va nous aider à mieux comprendre comment utiliser les indicateurs de la RSE.

3 Des modalités élargies d'utilisation des indicateurs

Trois bases de référence sont possibles pour utiliser les indicateurs de la RSE dans l'évaluation de la performance. Mais ces bases de référence posent toujours le même problème, celui de la présence d'une lecture conventionnelle des chiffres présentés (2.1). Cela amène à se poser la question des conditions permettant d'utiliser les indicateurs dans l'évaluation des performances (2.2). Face à ces difficultés, nous plaçons pour que les indicateurs de performance ne soient pas la fin du processus d'évaluation de la performance mais la première étape de ce processus d'évaluation (2.3). Les conditions de réalisation de cette discussion dans le cadre de la RSE semblent alors être l'intégration des parties prenantes à la discussion autour des indicateurs (2.4).

3.1 Trois bases de référence de mesure de la performance

Mesurer la performance d'une entreprise en matière de RSE semble relever de la gageure. Trois types de mesure peuvent être retenus : évaluer des évolutions, comparer les réalisations de l'entreprise à des normes ou à des objectifs ou comparer les entreprises entre elles (*benchmarks*).

L'évolution de la performance d'une entreprise sur un critère donné est le premier candidat à la mesure de la performance environnementale, sociale ou sociétale. Tout le problème est que nous devons faire face à des processus aux contours souvent flous. Ainsi, une augmentation de l'émission de CO² peut provenir d'une meilleure connaissance, acquise par expérience, des points clés à surveiller. En la matière, plus on cherche les problèmes, plus on les trouve. A l'inverse, la baisse d'un paramètre peut provenir d'un changement de périmètre ou d'une externalisation ce qui cache au final un évitement des problèmes. Les interprétations ne sont donc jamais mécaniques ce qui rend toute conclusion incertaine. Le comptage des rejets de certains polluants est parfois sujet à caution. Par exemple, pour ce qui concerne les composés organiques volatils, mesurer ces produits lorsqu'ils sont canalisés est relativement aisé. En revanche, cela se complique pour les mêmes produits lorsqu'ils sont issus d'émissions diffuses ou fugitives. De fait, plus on cherche à mesurer, plus on trouve de rejets et plus l'indicateur se dégrade, alors que des progrès ont pu être réalisés. Tenter de mesurer revient souvent à découvrir d'autres problèmes.

Le deuxième candidat naturel à la mesure de la performance est la comparaison par rapport à une norme ou à un objectif. Mais l'entreprise contribue parfois à créer la norme quand elle est capable d'aller au-delà du respect du règlement. Par ailleurs, les objectifs peuvent être irréalistes quand ils sont fixés par des parties prenantes non dénuées d'arrière-pensées idéologiques. Enfin, cela pose des problèmes de management. Ainsi, un cadre nous rapportait qu'il fallait utiliser les indicateurs avec prudence car derrière les chiffres, il y a des comportements à gérer. Par exemple, en matière de mesure d'accidents du travail et de remontée d'informations par atelier, il faut adapter la pression sur les opérationnels et leur faciliter le travail afin qu'ils ne masquent pas la réalité et surtout il faut les aider à mettre en œuvre des solutions. Sinon, à une trop forte pression va correspondre des fraudes aux statistiques dans les ateliers ce qui est encore le meilleur moyen de ne pas voir venir une catastrophe de type

AZF. Ce qui est en cause est alors moins l'outil de mesure que le type de management qui l'accompagne. Il n'est d'ailleurs pas certains que la multiplication des audits ne fasse pas qu'aggraver la situation comme l'a justement souligné Power (Power, 1997). Le bon vouloir des acteurs reste une condition clé de la mesure de la performance, au-delà des exigences de la société.

Finalement, la comparaison entre les sociétés du secteur est le troisième candidat à la mesure de la performance. Mais comment alors comparer des sociétés sur la base de multi critères ? Quelle valeur de TF1 (accidents du travail) vaut une émission de CO² ? Comment comparer les leaders d'un secteur avec des firmes plus modestes ? La normalisation des indicateurs (Tyteca, 2002) est une solution possible n'est pas toujours chose aisée. Enfin, au sein même de l'industrie existe des activités si différentes qu'il est difficile de toujours trouver des *benchmarks* pertinents.

Le bon vouloir des acteurs est au final jugé au travers d'une convention d'effort. Le problème n'est pas propre à la RSE, ni même à la gestion. Comme nous le rappelle Desrosières (Desrosières, 2000), le terme de « mesurer » est sans doute inadapté aux sciences sociales car il emprunte trop à la rigueur des sciences physiques. Il vaudrait alors mieux employer le terme de « quantifier » qui renvoie simultanément à l'idée de « mesurer » et à l'idée de la présence d'une « convention » qui est l'accord existant entre différentes parties sur la façon de lire un chiffre. Elle ne peut se construire extérieurement aux pratiques gestionnaires. Le « comment » les acteurs traitent un problème est aussi important que le « combien » ils obtiennent de leur travail. La mesure ne peut être extérieure à l'action sous peine d'être décontextualisée.

3.2 Quand peut-on utiliser des indicateurs pour évaluer la performance ?

Pouvoir utiliser des indicateurs de gestion pour mesurer la performance nécessite qu'un certain nombre de conditions soient réunies. De façon schématique, il est possible de synthétiser ces conditions en fonction de deux dimensions (Galbraith, 1973, Perrow, 1967) :

- Sait-on mesurer les résultats sans ambiguïté ? Dans certains cas, cela ne fait guère de doute. Par exemple, la bouteille est suffisamment ou mal remplie, le résultat comptable obtenu est supérieur ou non aux attentes. En revanche, qu'est-ce qu'un accident du travail ? Une marge d'appréciation existe. Que sont nos rejets de CO² ? On ne peut connaître tous les rejets et parfois les chiffres publiés par les entreprises augmentent et sont le signe non d'une baisse de performance (augmentation de rejets) mais simplement d'une meilleure connaissance des rejets.
- Sait-on ce qu'il faut faire pour bien travailler ? Dans certains cas, les tâches sont peu ambiguës. On peut d'ailleurs les normaliser, développer des procédures, voire les automatiser. Mais bien souvent, les acteurs ont une grande marge d'appréciation. Que doit faire un professeur en rentrant dans sa salle de cours ? Cela change toutes les semaines. A quel âge le travail des enfants devient-il inacceptable ? Des entreprises se sont vues opposer que la transposition des valeurs occidentales à des pays en développement ne faisait parfois que déplacer les problèmes.

En croisant ces deux dimensions, on obtient quatre situations différentes.

		Connaissance du processus de transformation	
		Parfaite	Imparfaite
Possibilité de mesurer les résultats	Bonne	Contrôle des comportements ou des résultats Cas 1	Contrôle des résultats Cas 3
	Mauvaise	Contrôle des comportements Cas 2	Contrôle social Cas 4

Du croisement de ces deux axes ressortent quatre cas :

- Cas 1 : le moyen de contrôle peut alors être un contrôle des comportements (respect d'une norme) ou un contrôle des résultats (respect d'un indicateur).
- Cas 2 : seuls les comportements peuvent être contrôlés sans ambiguïté.
- Cas 3 : c'est le cas idéal d'application d'un contrôle par indicateur ou par objectif.
- Cas 4 : c'est un contrôle social (ou contrôle par les pairs) qui doit s'appliquer (c'est le cas des médecins ou des juges qui sont jugés par leurs pairs).

Le cas 3, qui serait le plus pratique, est finalement sans doute un cas minoritaire. Ce qui explique la remarque de Drucker qui évalue la prévalence de ces situations à environ 10%.

Le tableau ci-dessus suggère que les objectifs ne peuvent donc être utilisés comme outil d'évaluation que dans le cas du contrôle par les résultats. Dans les autres cas, leur utilisation peut être source d'effets pervers liés à la difficulté à mesurer clairement les objectifs. La référence à des objectifs peut toutefois être utilisée pour aider à piloter l'organisation en « objectivant » ses principales dimensions et évolutions. Ils permettent ainsi de mieux comprendre son fonctionnement. Nous allons plaider dans la suite de notre présentation pour un contrôle fondé sur les comportements (ou actions) qui consistera à superviser une convention d'effort ou un contrôle social intégrant les parties prenantes.

Il apparaît que les indicateurs de gestion ne sont pas une solution universelle. Que faut-il en conclure ? Qu'il est inutile de développer des indicateurs ? Que ce contrôle est illusoire faute de trouver le plus souvent des guides impartiaux de mesure de la performance ? Nous ne le pensons pas. Ce sont les usages et les finalités des indicateurs qui doivent être adaptés. La plupart du temps, quand les indicateurs ne sont pas des juges impartiaux de la performance, calculer des indicateurs ne clôt pas le processus de mesure de la performance. Ils n'indiquent pas qui sont les bons et les mauvais élèves. Les indicateurs ne font que permettre l'ouverture d'une discussion dont la finalité est de mettre au jour la performance en se servant des indicateurs comme point de départ. Nous allons maintenant développer ce point de vue et donner des pistes pour une utilisation appropriée des indicateurs de gestion.

3.3 De l'évaluation de la performance à la discussion de la performance

L'analyse développée ci-dessus est une critique de l'utilisation du contrôle de gestion dans le cadre de la théorie de l'agence (Baiman, 1990). En effet, elle souligne que les indicateurs de gestion ne servent pas uniquement à

mesurer des efforts pour juger des performances des différents acteurs de l'organisation. Ils ont aussi d'autres fonctions dont il faut avoir conscience :

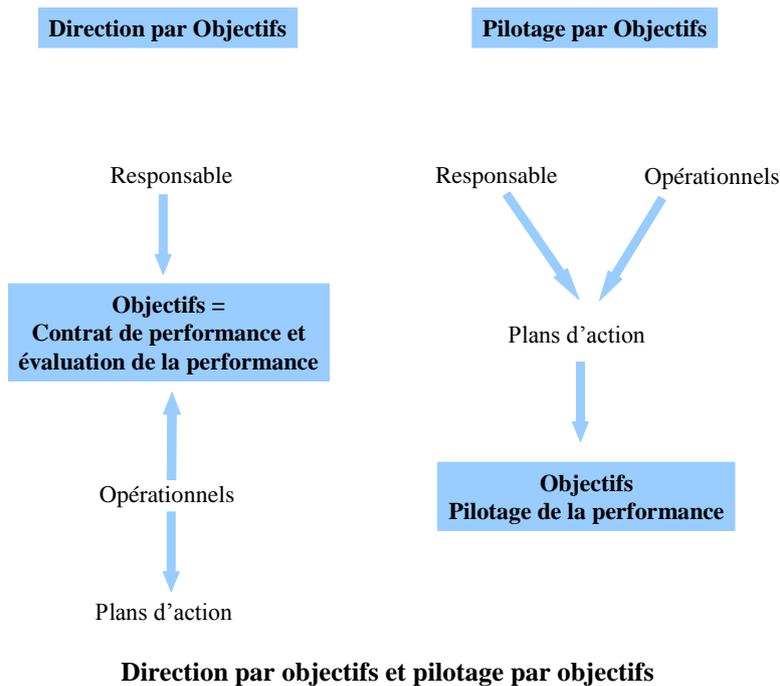
- Ils peuvent permettre de contrôler les efforts consentis mais à condition d'entrer dans l'intimité du travail des acteurs concernés.
- Ils peuvent permettre un dialogue fructueux source d'enrichissements stratégiques.

3.3.1 Suivre les actions

L'affectation d'un objectif à un responsable opérationnel ne lui dit pas comment il doit se comporter. Pour atteindre un objectif, plusieurs actions peuvent être mises en œuvre. Or ces actions ne produisent pas uniquement les effets qui sont mesurés par les indicateurs. Ces actions produisent d'autres effets aux conséquences plus ou moins souhaitées. Sans une coordination forte, ces actions peuvent se déployer dans tous les sens et contribuer à la mauvaise gestion de l'entreprise. Pour être efficace, ces objectifs doivent donc être construits par discussion entre les acteurs afin que leur signification soit clairement identifiée et que toutes leurs implications aient été envisagées. C'est le consensus sur la validité et la compréhension de la stratégie menée qui permet de définir des indicateurs pertinents. Les indicateurs servent alors de base de discussion des actions de l'entreprise. Ils permettent d'explorer son fonctionnement afin de mieux le comprendre.

C'est, en partie, ce que préconisent (Kaplan and Norton, 2000) pour qui la stratégie doit être communiquée et comprise par ceux qui sont concernés (ceux qui la mettent en place et ceux qui la subissent en RSE) et pour qui la façon dont le succès de la stratégie est mesuré doit être acceptée et comprise. Autrement dit, des objectifs et des contrats de performance non accompagnés d'un puissant appareillage d'élaboration en commun de la stratégie et de sa déclinaison ne servent à rien. On retrouve la même idée chez (Johnson and Bröms, 2000) pour qui la focalisation excessive sur les résultats des actions n'est de nature qu'à produire des effets secondaires inattendus. Ils montrent par exemple, comment les managers de Toyota ou de Scania, entre autres, cherchent davantage à travailler sur les processus opérationnels grâce aux indicateurs qu'ils ne les gèrent par les objectifs.

Comment faut-il interpréter la focalisation sur la seule dimension « contrat d'objectifs » au détriment de la logique de focalisation sur des actions concrètes ? Dans le premier mode de management, les contrats d'objectifs assimilent l'entreprise à un nœud de contrats au sens de la théorie de l'agence. L'accompagnement des plans d'action postule au contraire un besoin de discussion plus fort. Faut-il voir, dans les contrats d'objectifs, une fuite devant la discussion stratégique qui implique pour les acteurs d'explicitier des logiques de fonctionnement à fort contenu émotionnel ? La focalisation exclusive sur les contrats d'objectifs et leur négociation serait alors interprétable comme le signe d'une extrême difficulté dans les entreprises à assumer certains aspects de la relation interpersonnelle du management. Négocier un niveau de performance sur un objectif, sans une profonde discussion sur les voies pour l'atteindre, évite d'entrer dans l'intimité du travail réalisé par ses collaborateurs. Si l'un d'entre eux n'est pas efficace ou efficient, son inadaptation au poste apparaît de façon « objective » grâce à une mesure sur un indicateur qui n'a pas atteint le niveau désiré. La capacité de jugement de celui qui évalue n'est pas mobilisée ce qui le protège vis-à-vis de la personne jugée.



C'est cette dimension pilotage que nous allons explorer maintenant.

3.3.2 Mieux comprendre le fonctionnement de l'organisation

Les indicateurs ne servent donc pas toujours à évaluer la performance car il faut que des conditions soient réunies. Mais les utilisateurs des indicateurs disposent également d'une grande latitude quant à l'utilisation qu'ils font des informations disponibles. Ainsi, un article de 1980 (Burchell, Clubb, et al., 1980) attribue des rôles à l'information de gestion en fonction de deux dimensions relatives aux conditions de fonctionnement des organisations. L'utilisation de ces informations de gestion est appréhendée dans son contexte organisationnel. Reprenant des idées développées dans les analyses précédentes, les auteurs distinguent le cas où les organisations connaissent bien ou non les relations de causes à effets qui parcourent l'entreprise et le cas où les objectifs sont fortement ambigus ou non.

		Connaissance du processus de transformation	
		Faible	Elevée
Ambiguïté des objectifs	Elevée	<i>Rationalization machines</i>	<i>Ammunition machines</i>
	Faible	<i>Answer machines</i> ou <i>Learning machines</i>	<i>Answer machines</i>

Ils en tirent quatre rôles possibles pour les indicateurs de gestion :

- *Answer machine* ou machine à répondre : l'information de gestion s'inscrit dans un environnement organisationnel où les algorithmes et les formules de calcul dominant et sont le meilleur moyen de contrôler l'organisation. Elle est utilisée de façon mécanique pour prendre des décisions et juger de la performance.
- *Learning machine* ou machine à apprendre : les indicateurs servent à faire des analyses *ad hoc*, à tester des modèles « si-alors », à faire des analyses de sensibilité afin de permettre une meilleure compréhension des conditions de fonctionnement de l'organisation. Le but est de trouver des solutions à des problèmes.
- *Ammunition machine* ou machine à munition : les indicateurs sont instrumentalisés, dans un contexte où les décisions sont fortement politiques (car les objectifs sont ambigus), pour promouvoir les intérêts de certaines des parties prenantes. L'information est utilisée de manière sélective en fonction des causes qui doivent être défendues.

- *Rationalization machine* ou machine à rationaliser : les indicateurs sont alors utilisés pour légitimer et justifier des actions qui ont déjà été décidées. On ne s'intéressera alors qu'aux chiffres du passé pour prouver que les décisions prises étaient les bonnes.

Ces quatre utilisations n'obéissent pas aux mêmes logiques. Notre ambition est d'essayer maintenant de montrer que les indicateurs peuvent être utilisés pour questionner le fonctionnement de l'entreprise. Ils permettent d'apprendre sur les fondamentaux de l'entreprise afin de dépasser les logiques d'opposition issues de la simple évaluation de la performance. Mais comment peuvent-ils être utilisés pour apprendre et avec qui (quelles parties prenantes) ?

Le cadre théorique développé par Simons peut nous aider à mieux comprendre comment les indicateurs de gestion peuvent être utilisés afin d'explorer le fonctionnement de l'organisation. Il permet notamment de mieux comprendre le rôle des *answer machines* et des *learning machines*. Il est en effet possible de l'adapter à la RSE et à ses caractéristiques (indicateurs incertains et acteurs concernés incluant des parties prenantes externes).

Selon Simons, (Simons, 1991, 1994, 1995), l'attention des acteurs est sollicitée de deux manières dans un système de contrôle :

- *De façon intensive avec le système de contrôle interactif*. Il s'agit pour les acteurs d'interagir très fortement entre eux pour traiter des priorités stratégiques qui ont été définies *a priori* comme des facteurs clé pour l'entreprise. Cette phase est très intensive en contacts humains. Elle nécessite que l'attention des acteurs soit focalisée sur quelques indicateurs dont ils font le pari qu'ils sont les « bons » indicateurs à discuter.
- *Par exception via une batterie d'indicateurs reflétant les différentes dimensions de la performance de l'entreprise*. C'est le contrôle diagnostique. Cet aspect du contrôle peut être largement informatisé de façon à libérer du temps pour les acteurs afin qu'ils puissent se concentrer sur leurs missions essentielles. Les acteurs interviennent très peu dans cette phase qui est essentiellement administrée par les spécialistes RSE de l'entreprise ou d'ailleurs pour détecter des problèmes qui n'auraient pas été jugés clé par les acteurs.

Comme le souligne Simons (1995, 59), ce dernier type de contrôle, fondé sur une régulation de type cybernétique, est le contrôle par les chiffres tel qu'il est perçu traditionnellement. Ce mode de contrôle est puissant car il permet de contrôler automatiquement et à distance les principales dimensions de la performance. Mais il présente le risque que les acteurs s'y fourvoient du fait d'indicateurs trop nombreux et par manque de compréhension des chiffres associés. Il est difficile d'enclencher sur cette base des échanges vertueux entre les acteurs, chacun allant chercher les chiffres qui l'intéressent.

La focalisation, au travers du système de contrôle interactif, de l'attention des managers et des parties prenantes sur quelques indicateurs choisis *a priori* doit permettre de déclencher un échange sur les modalités de fonctionnement de l'entreprise et sur son comportement RSE. C'est l'occasion d'une compréhension mutuelle et d'une immersion dans l'intimité du fonctionnement de l'entreprise (*learning machine*) plus que d'un jugement expéditif conduisant bien souvent à une situation bloquée (*answer machine*), à une situation conflictuelle (*ammunition machine*) ou à une stratégie de *greenwashing (rationalization machine)*. Il s'agit alors de comprendre pour se forger une opinion. C'est le système de contrôle qui doit permettre, grâce à l'échange, l'émergence de solutions nouvelles et de positionnements inédits.

Au final, certains indicateurs vont donc être utilisés par les acteurs pour s'impliquer personnellement dans la gestion et interagir avec les autres parties prenantes. D'autres (plus nombreux) seront utilisés pour un contrôle plus distancié fondé sur une gestion par exception.

4 Conclusion

La production d'indicateurs de gestion n'est pas la fin du processus d'évaluation mais bien plutôt son début. Porter un jugement sur les pratiques des entreprises reste finalement un exercice assez subjectif. La maîtrise de cette subjectivité appelle alors l'intégration des parties prenantes, ou leurs porte-parole si celles-ci sont muettes, à la discussion de la performance de l'entreprise. Il s'agit sur le modèle de ce que pratiquent certaines entreprises, de s'ouvrir à la discussion (préférons ce terme à celui de critique...) dans un souci de plus grande démocratie. Cette ouverture, dont les modalités restent encore largement à construire, pourrait, par exemple,

prendre la forme de conseils d'administration *bis*. Aujourd'hui, les conseils d'administration des grandes entreprises comprennent déjà des représentants, souvent très emblématiques comme des prix Nobel ou des universitaires de renom, qui sont les garants d'une démarche responsable. C'est un prolongement de cette démarche que nous suggérons.

Mais déjà de nouveaux problèmes apparaissent. Quelle serait la légitimité des membres de tels conseils ? Quelle serait leur responsabilité ? Bien au-delà, la systématisation de ce mode de contrôle nécessite de la part des parties prenantes ou de leur porte-parole un investissement en temps considérable dès lors qu'il s'agit de l'étendre à toutes les entreprises. L'exercice exigeant de démocratie que porte en elle la RSE est-elle compatible avec les investissements que les citoyens sont prêts à réaliser ?

Baiman, S., 1990, "Agency research in managerial accounting: a second look." *Accounting, Organizations and Society* 15(4): 341-371.

Bessire, D., 1999, "Définir la performance." *Comptabilité, Contrôle, Audit* 5(2): 127-150.

Bourguignon, A., 1997, "Sous les pavés, la plage. ou les multiples fonctions du vocabulaire comptable: l'exemple de la performance." *Comptabilité, Contrôle, Audit* 3(1): 89-101.

Bourguignon, A. and Chiapello, E., 2003, "Evaluation de la performance. L'ordre social à l'épreuve." *Cadre-CFDT* 407.

Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A., Hughes, J. and Nahapiet, J., 1980, "The roles of accounting in organizations and society." *Accounting, Organizations and Society* 5(1): 5-27.

Capron, M. and Quairel-Lanoizelée, F., 2004, *Mythes et réalités de l'entreprise responsable*. Paris, La Découverte, Alternatives économiques.

Charreaux, G., 1998, "La théorie positive de l'agence: lectures et relectures." *Working Paper*: 55 p.

Desrosières, A., 2000, *La politique des grands nombres, histoire de la raison statistique*. Paris, Editions La découverte.

Drucker, P., 1975, *La nouvelle pratique de la direction des affaires*. Paris, Editions d'organisation.

Galbraith, J. R., 1973, *Designing Complex Organizations*. Reading, Assison-Wesley.

Ittner, C. D. and Larcker, D. F., 1998, "Are nonfinancial measures leading indicators of financial performance? An analysis of customer satisfaction." *Journal of Accounting research* 36(Supplement): 1-35.

Johnson, T. H. and Bröms, A., 2000, *Profit Beyond Measure: Extraordinary Results Through Attention to Work and People*. New-York, Free Press.

Kaplan, R. S. and Norton, D., 1998, *Le tableau de bord prospectif*. Paris, Les Editions d'Organisation.

Kaplan, R. S. and Norton, D., S., 2000, *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*. Boston, Harvard Business School Press. 416.

Lebas, M., 1994, "Managerial Accounting in France: Overview of Past Tradition and Current Practices." *European Accounting review* 3(3): 471-487.

Lingle, J. and Schiemann, W., 1996, "From Balanced Scorecard to Strategic Gauges: Is measurement Worth it?" *American Management Association*.

Lorino, P., 1995, *Comptes et récits de la performance. Essai sur le pilotage de l'entreprise*. Paris, Les Editions d'Organisation. 288 p.

Martory, B., 2004, *Les tableaux de bord sociaux. Pilotage, animation, décision*. Paris, Editions Liaisons.

Perrow, 1967, "A framework for the comparative analysis of organizations." *American Sociological Review* 32: 194-208.

Power, M., 1997, "Expertise and the construction of relevance: Accountants and environmental audit." *Accounting, Organizations and Society* 22(2): 123-146.

Simons, R., 1991, "Strategic orientation and top management attention to control systems." *Strategic Management Journal* 12: 49-62.

Simons, R., 1994, "How new top managers use control systems as levers of strategic renewal." *Strategic Management Journal* 15: 169-189.

Simons, R., 1995, *Levers of control*. Boston, Harvard University Press.

Stephany, D., 2003, *Développement durable et performance de l'entreprise*. Paris, Editions Liaisons. 266.

Tyteca, D., 2002, "Problématique des indicateurs environnementaux et de développement durable". *Congrès de la société de l'industrie minérale*, Liège, Palais des congrès, 8-11 octobre.