



**HAL**  
open science

## AGIR AVEC MESURE Essai pour une raison comptable

Yves Doucet

► **To cite this version:**

Yves Doucet. AGIR AVEC MESURE Essai pour une raison comptable. LA COMPTABILITE, LE CONTRÔLE ET L'AUDIT ENTRE CHANGEMENT ET STABILITE, May 2008, France. pp.CD Rom. halshs-00522513

**HAL Id: halshs-00522513**

**<https://shs.hal.science/halshs-00522513>**

Submitted on 30 Sep 2010

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

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

## **AGIR AVEC MESURE**

### **Essai pour une raison comptable**

Yves Doucet- expert- comptable (1)

*Censée dire le vrai, la comptabilité le construit, ce qui laissera toujours une place à l'évaluation morale, mais n'est pas non plus une raison pour ne pas en améliorer la cohérence.*

Daniel Boussard (1997)

#### **Résumé**

L'histoire de la comptabilité, de ses techniques et des places qu'elles ont occupées dans l'organisation politique des sociétés ne cesse de susciter des controverses sur les *rappports à la réalité* qu'elles ont institués, sur les *relations de pouvoir* qu'elles soutiennent, sur la *force des énoncés* qu'elles mobilisent et sur la question de savoir jusqu'où elles sont *socialement déterminées*. *Agir avec mesure* nourrit ce débat, en présentant des arguments pour conforter les acteurs dans la *force régulatrice* de leur technique et dans les raisons qu'ils peuvent alors opposer à sa réification et à ses détournements. *Agir avec mesure* illustre en dernière instance la place centrale du langage humain dans les systèmes d'action collective ainsi que sa capacité à rendre compte des requêtes de liberté et de justice dont il est porteur

**Mots Clefs :** *Action collective, langage, justice, normes de mesure, liberté d'action, relations de pouvoir*

#### **Abstract**

*The history of accounting, its techniques and the different places they have occupied in the political organization of companies, keep on arousing controversies.*

*First of all, we are highlighting the connections with the reality that the accounting measure establishes, and underline the relations of power which it supports*

*Then, we are wondering about the strength of its statements, that is to say the very capacity of the accounting language to convey miscellaneous representations, the question being to know the extend of its social determination.*

*This article nourishes that debate, by presenting arguments to reinforce the actors in the regulating strength of their technique and in the reasons for standing against its reification and against its diversions.*

*Last but not the least, it illustrates the central place of the human language in the systems of collective action as well as its ability to account for the requests of freedom and justice that it conveys.*

**Keywords:** *collective Action, language, justice, standards of measure, freedom of action, relations of power*

(1) doucetyves@wanadoo.fr

## Introduction. Retour au texte.

L'histoire de la comptabilité, de ses techniques et des places qu'elles ont occupées dans l'organisation de *l'action collective*, ne cesse de susciter des controverses sur les *rapports à la réalité* qu'elles ont institués ou sur la question de savoir jusqu'où elles sont *socialement déterminées*.

La mesure comptable, considérée en tant que texte, est traditionnellement référée à un contexte. Que ce soit celui de la critique marxiste, celui de l'économie standard avec notamment la Théorie de l'agence, celui encore de l'analyse sociologique, elle est sensée répondre à des requêtes et à des pratiques exogènes à sa compétence technique .

Cet état de dépendance vis à vis des contextes économiques ou sociaux enferme la pensée comptable dans des dilemmes voire des interdits limitant d'autant sa capacité de participer à la régulation des relations de pouvoir au sein des organisations publiques ou privées, lucratives ou non. En première approximation ce blocage résulte d'une conception qui reste encore implicitement dualiste où "*l'Image Fidèle*" rendrait compte d'une réalité qui la précéderait. Certes on sait depuis un certain temps déjà qu'il n'en est rien et que la mesure comptable participe activement à cette réalité. Mais on hésite encore sur les voies capables de réduire la fracture texte/contexte.

La réflexion ici engagée vise à aplanir cette difficulté en recadrant sur une base purement linguistique les rapports entre *texte* et *contexte* qui doivent être chacun définis pour mettre en évidence leur complémentarité.

Le *texte* (issu étymologiquement de « tissu »), offre, comme l'a rappelé R Barthes, la garantie de la chose écrite dont il assure les missions de sauvegarde avec d'une part la stabilité, la permanence de l'inscription destinée à suppléer à la fragilité et à l'imprécision de la mémoire, la possibilité de dresser des listes et des comparaisons, et d'autre part la légalité de l'écriture, trace irrécusable d'un *fait comptable* qui ne prend consistance que déposé, enregistré sur le journal. Le *texte comptable* est une arme contre le temps, l'oubli et les roueries de la parole. Contraignant, limité, toujours obscur et incomplet, il donne en retour aux paroles échangées et à la mesure qui en est un résumé, un attribut inestimable : la sécurité d'une construction visible. Lié historiquement à tout un monde d'institutions, religion, littérature, droit, justice, il est devenu un objet moral.

Le *contexte* dans ces conditions n'est plus compris comme cette toile de fond, d'inspiration politique, économique ou sociale choisie au grés des circonstances ou de références jugées prioritaires. Il s'affirme de façon plus neutre comme le dispositif général ouvrant les passages entre le réseau des écrits de nature comptable et le langage, vecteur de l'action collective et des relations de pouvoir qui la sous-tendent

Le recadrage ici proposé du *contexte* à partir d'une analytique du langage, va à l'encontre d'une tradition bien établie élargissant sans précaution le contexte à l'environnement économique et social et aux résistances de toute nature auxquelles les dispositifs comptables répondent avec plus ou moins de difficulté : la lutte des classes, les conflits d'intérêts entre les acteurs, la défense des libertés individuelles et collectives, la montée en puissance de l'économie standard constituent la toile de fond qui donnerait sa raison d'être au texte comptable, à ses normes voire à ses pratiques déviantes. Cette prédominance du contexte sur le texte, du général sur le singulier, de la théorie de la mesure sur les techniques de mesure, interdit toute réévaluation distante de l'institution comptable, exclue à tort toute approche suffisamment autonome pour engager un inventaire critique de dispositifs de mesure de plus en plus puissants et contraignants.

Ce nécessaire retour au texte et à l'écriture puis son extension contrôlée vers un langage spécifique tourné vers l'action collective dans les organisations dont il est directement porteur- on parlera ici de contexte primaire- est probablement le passage obligé pour accéder aux contextes économiques et sociaux plus généraux qui seront alors qualifiés de secondaires et dont quelques grands thèmes sont rappelés brièvement dans le tableau ci-dessous qui couvre la période récente du dernier demi-siècle.

| <b>Exemples de relation</b>   | <b>Texte</b>   | <b>Contexte</b>  |
|---|--|--|
| <b>Critique marxiste</b>  | <b>Adaptation des pratiques</b> financières et comptables  | <b>Subordination</b> du système d'information financière à la gestion capitaliste  |
| Revue <i>Gérer et comprendre</i> ( Annales des Mines )  | <b>Outils de mesure-</b> comptable ou non- comme vecteur de rationalité collective   | Relations entre finalités de l'organisation et objectifs des acteurs.<br><b>Résistance des acteurs</b> et part irréductible de liberté dans les relations de pouvoir   |
| <b>Théories comptables</b><br>-Théorie de l'Agence (1976)<br><br>-PAT ( Positive Accounting Theory) (1978)<br><br>-Théories sociologiques | <b>Surveillance comptable</b> des acteurs. Relation entre comptabilité financière et contrôle de gestion<br><br><b>Comptabilité financière et application des normes</b><br><br><b>Processus d'élaboration</b> des concepts et des normes comptables | <b>Délégation de pouvoir-</b> Firme comme nœud de contrats réglant les conflits d'intérêts entre des acteurs/individus<br><br><b>Déterminismes</b> dans la production des comptes commandés par la structure des comptes ou du capital<br><br><b>Interprétation</b> des conditionnements pesant sur la normalisations et les pratiques comptables. Contingence des solutions |
| <b>Agir avec mesure</b><br><i>Construction d'un récit structuré</i>   | <b>Production des énoncés comptables</b>   | <b>Contexte primaire</b> : le langage en tant que vecteur de l'action collective<br><b>Contexte secondaire.</b> Relations entre <b>liberté et équité</b> dans les systèmes d'action  |

Nous rejoignons ce faisant en partie des théories et des cadres d'analyse qui ont cours. Les relations de pouvoir avec ses conflits, les résistances de toute nature des acteurs pour sauvegarder une liberté première pourront prendre toute la place qui leur revient. Mais ce détour par l'instrumentation comptable, normalisation comprise, et les jeux de langage spécifiques qu'elle soutient aura permis de créer un plan de référence stable. L'unité du mesurer, du représenter et du faire sera réaffirmée à l'encontre du dualisme rampant inhérent

à *l'Image Fidèle* et à l'encontre des déterminismes sous-jacents que cette dernière notion véhicule.

Ainsi l'idée mûrit selon laquelle les normes de mesure ont partie liée avec les normes d'action par la médiation du langage et qu'elles traduisent l'envers et l'endroit d'un même *construit communicationnel* selon le sens retenu par J Habermas ( 1987). Pour donner un contenu à ce programme, trois énoncés vont venir maintenant en discussion afin de mettre en évidence un *continuum* entre les langages normalisés et l'action organisée.

-avec ***l'énoncé normatif***, (§I), nous rappellerons, comme en témoigne la pratique des grands marchands et banquiers italiens, que la tradition comptable a associé dès l'origine les normes de mesure, les normes de contrôle avec les normes d'action. Le champ comptable conjoint dans un dispositif unifié le champ patrimonial avec les champs d'activités multiples et de réseaux diversifiés

-avec ***l'énoncé performatif***(§II), nous passerons au rôle du langage et aux relations intimes du dire avec le faire orchestrées par les instruments tels que les budgets qui construisent une temporalité collective et tels encore que les *reportings* qui suivent les engagements pris.

Comment le temps s'installe t-il dans le champ de l'action collective ? Et de façon complémentaire, jusqu'où les instruments de planification permettent-ils de faire converger pouvoir de décision et liberté des acteurs ? Comment alors décrire ce travail d'intermédiation adossé à la mesure et aux énoncés qu'elle mobilise?

-avec ***l'énoncé prescriptif***(§,III), on s'attachera d'abord à défaire la lecture utilitariste des dispositifs et modèles comptables défendus tout particulièrement par la *Théorie de l'agence*. Face à cette conception encore dominante, de nature téléologique, une conception déontologique sera discutée, qui s'appuiera sur la nature et le rôle des langages associés à la mesure, pour accompagner la participation et la résistance des acteurs, l'une n'allant pas sans l'autre. On verra en conséquence sous quelles conditions la mesure peut constituer un levier dans la recherche de l'équité.

Nous montrerons ensuite comment ces énoncés assemblent texte et contexte primaire, écrit et oral, pour promouvoir une pratique contrôlée de l'action collective qui sera appelée, ***Raison Comptable***, (§IV), terme sans doute ambitieux mais qui a le mérite de marquer une rupture nécessaire avec les thèmes dualistes de *l'Image Fidèle* et de soutenir une conception moniste-associant mesure et action dans un régime unique.

Nous reviendrons enfin, pour conclure, vers les questions de départ relatives aux contextes secondaires, aux différentes analyses de nature anthropologique et sociologique attachées aux ***relations de pouvoir, à la liberté des acteurs et aux requêtes d'équité*** au sein des organisations. (§V)

## **I- L'énoncé normatif comme construction d'un espace mesurable et d'un champ d'action unifié**

La mondialisation en cours des normes comptables qui occupe le devant de la scène, ne doit pas faire oublier que dès ses origines la pratique comptable répond à une visée normative qui peut être ainsi formulée : *normaliser un système de mesure, c'est diriger une action dans le sens de ce qui doit être fait ou jugé*. C'est pourquoi, nous montrerons tout d'abord que l'énoncé normatif n'est pas détachable de l'action à mesurer et que cette unité première

s'affirma dès les origines de la comptabilité moderne.(§A). Nous verrons ensuite la rupture en cours de cette unité consécutive au coup d'état d'une normalisation commanditée par les Bourses de Valeurs impliquant la perte du lien avec les réalités de l'action collective ; (§B)

### **A)-Des normes de mesure pour garantir l'unité d'action**

Rappelons le défi auquel ont dû répondre au quattrocento les marchands vénitiens ou de la ligue hanséatique, les banquiers lombards, les drapiers flamands, défi qui donna naissance à la comptabilité moderne. L'Europe était déjà leur champ d'action avec des prolongements au Moyen-Orient ; ils avaient mis en place un réseau de dizaines de comptoirs avec des centaines d'employés. Enfin les cycles des opérations, compte tenu des moyens de production, de transport et de communication avaient des rythmes qui se mesuraient en mois.

L'introduction de systèmes comptables- au départ très différents les uns des autres- répondit à une nécessité absolue : mettre en place un cadre de référence pour centraliser selon des règles convenues les opérations, les réseaux des sous-traitants, des comptoirs, des correspondants etc et pouvoir suivre l'exécution de ces opérations dans la durée ? L'énoncé normatif nous reconduit ainsi au moment originel où les premiers principes comptables, les premières règles ont permis de suppléer à l'éloignement des mandants, à l'isolement des mandatés, de répondre à la multiplication des agents, de sécuriser enfin des opérations de plus en plus importantes et complexes.

La partie-double, dont la première formulation par Luca Pacioli date de 1494, et qui reste toujours le socle de la comptabilité moderne, ne fut que l'aboutissement de ce long chemin entrepris depuis la nuit des temps pour construire un *espace unifié* pour conduire une action ordonnée. Aussi les pratiques et normes comptables ne sont-elles pas venues après coup pour mesurer quelque chose qui aurait préalablement existé et dont il suffirait alors, comme on continue encore à le dire aujourd'hui, de dresser une *Image Fidèle*. Bien au contraire, elles opèrent comme moment constituant du système d'action lui-même.

Comprendre l'énoncé normatif, c'est renoncer au dualisme sous-jacent de l'*Image Fidèle* à la conception d'un monde qui en dernière analyse disposerait d'origine de lois données une fois pour toute et dont la mesure comptable viendrait rendre compte fidèlement *après coup*. Même cette conception caricaturale n'a sans doute plus cours officiel tout laisse craindre que quelques rémanences subsistent dans une discipline très marquée par l'histoire et l'idée de représentation.

Revenir à une conception moniste conduit à soutenir que les normes d'action et de mesure c'est à dire ce qui doit être fait inclut déjà la chose à faire, que l'intention et l'action se construisent ensemble comme l'ont montré E Anscombe (1957) puis P Ricoeur (1986) sur la base de normes et d'anticipations. Et ce n'est pas parce que les comptes sont arrêtés après coup pour mesurer le patrimoine ou les résultats, que les normes de mesure ne participent pas aussi avec d'autres normes à la genèse de l'action. Normes, action collective et organisée, espace patrimonial ne forment finalement qu'un seul dispositif mental.

L'énoncé normatif doit être d'abord entendu en ce sens premier. On dira alors que la mesure comptable est de ce fait autant *constituée que constituante*.

### **B)-Des normes internationales en rupture avec les systèmes d'action locaux**

L'internationalisation en cours des normes comptables est un événement majeur engageant la création *ex-nihilo* d'un marché mondial des firmes comme il y a déjà un marché mondial des savonnettes. Elle consacre le rapprochement finalisé en 2000 entre l'IOSCO (International Organisation of Securities Commission), représentant l'ensemble des Bourses de valeurs et d'autre part l'IASC (International Accounting Standards Committee). Après d'après

négociations ce rapprochement conduisit à la définition de normes communes. Enfin en 2000 la Commission Européenne s'engagea à retenir les normes et les états de synthèse financière prévus par l'IASC qui s'imposèrent à partir de 2005 à toutes les sociétés européennes cotées en Bourse. Cette normalisation unilatérale, sans débat et contrôle de nature politique, traduit clairement un choix de société qui doit être reconnu comme tel avec toutes les conséquences dont il est porteur mais aussi toutes les corrections et remises en cause qu'il impliquera tôt ou tard en contrepartie.

Assurés de leur bon droit, les normalisateurs internationaux en profitèrent pour mettre fin à l'hypocrite recherche d'une vérité et d'une *Image Fidèle* devenue obsolète au profit d'un *principe d'utilité*. Ce principe fut à l'origine affirmé en 1978 par la norme américaine (SFAC 1) qui privilégiait l'information financière utile pour éclairer les décisions des investisseurs. Il fut repris pour l'essentiel en 2000 par l'IASC confirmant sans ambiguïté aucune la montée en puissance des réquisits de l'économie standard : individualisme des préférences, utilitarisme des solutions, rationalisation des modèles de décision.

L'IASC est ainsi en voie de devenir le bras séculier chargé de réglementer l'information des marchés financiers dont l'influence croissante se confirme sans qu'on puisse leur opposer dans l'immédiat une alternative crédible. Cette lecture amère peut donner l'impression de succomber à un déterminisme noir et peut justifier une réelle inquiétude face à un nouvel ordre mondial sans débat et sans alternative. En fait dans un avenir finalement proche, tout laisse penser que la limitation des ressources naturelles, les contraintes du réchauffement et les luttes de toute nature conduiront à une remise en question des fondements de l'économie standard et partant des normes comptables qui lui sont liées. Reste que dans l'immédiat la montée en puissance d'une normalisation mondiale réoriente vers la seule performance financière les pratiques comptables des grandes entreprises et par effet de contagion l'ensemble des organisations.

Cette mondialisation est d'autre part un événement technique pour une raison liée à un changement de paradigme. Le coût historique des valeurs actives et passives inscrites au bilan est en voie d'abandon au profit de la *juste valeur* qui sera soit la valeur actuelle pour les créances et les dettes, soit à terme la valeur actualisée des *cash-flow* à venir pour les actifs immobilisés, solution peut-être satisfaisante pour l'esprit mais difficile à mettre en œuvre puisque les critères et méthodes d'évaluation doivent être identiques sur toute la planète. Ce mouvement trouva, dans le champ de la gestion et de la décision, son expression achevée avec le modèle de la *Création de la valeur* (Hoareau Ch., Teller R., 2001) qui intègre, dans une logique quasi exponentielle le coût de la juste valeur dans la mesure des performances.

Tôt ou tard nous serons conduits à nous demander si cette guerre éclair n'a pas *de facto* dénaturé voire détruit le concept de mesure comptable tel qu'il s'est lentement sédimenté au cours de cette brève histoire du capitalisme ouverte par la Renaissance. L'unité originelle et fragile des normes d'action et des normes de mesure s'est rompue au profit d'une *mesure virtuelle ne se référant plus qu'à ses propres réquisits*. Mais pour combien de temps ?

## **II L'énoncé performatif et la construction du temps de l'action.**

Action collective, instruments et temporalité entretiennent des rapports étroits.. Parler de construction du temps à partir de l'action à conduire, c'est accéder à la structure pratique de la mesure et de ses instruments.

Comment ce temps en devenir s'installe-t-il dans le champ de l'action collective ? Et de façon complémentaire, jusqu'où les instruments de planification permettent-ils de faire converger pouvoir de décision et liberté des acteurs ? Comment alors décrire ce travail d'intermédiation adossé à la mesure et aux énoncés qu'elle mobilise ?

Pour avancer dans ce domaine peu exploré, la prudence recommande de partir des acquis, fut-ce pour en montrer les limites. On parlera donc des recherches sur la dimension performative du langage de J.L. Austin qui ont eu un grand retentissement (§A) Puis sera discutée la fonction régulatrice des instruments de gestion et leur vocation à introduire une temporalité collective, à faire fonction d'horloge, sans quoi la coordination des acteurs (ou groupes d'acteurs) deviendrait incertaine.(§C)

### **A) *Quand dire c'est faire* ( J.L Austin, 1962) et le tournant pragmatique**

La vocation pragmatique du langage reste encore une idée neuve dont J.L.Austin est l'un des grands promoteurs (avec Grice et Searle notamment) en mettant l'accent sur l'usage du langage par opposition à la sémantique qui se limite à l'étude du contenu. « *Si le langage, nous dit-il, nous apprend quelque chose sur une autre réalité que ce qu'il dit, celle-ci ne peut être que nous-mêmes en tant que personnes qui parlons et agissons, qui parlons pour agir.* » A partir de ce recadrage constitutif du pragmatisme, Austin a été conduit à voir dans les énoncés d'abord et avant tout un *acte de discours* répondant à une situation globale et s'inscrivant nécessairement dans un cadre institutionnel où usages des normes collectives et interprétations individuelles s'échangent pour conduire à une action commune.

L'idée de départ peut apparaître simpliste. Est performatif un énoncé qui, abstraction faite de ce qu'il peut être vrai ou faux, *fait quelque chose dans un cadre*, insiste t-il, *nécessairement institutionnel*. Si ce qui est ainsi fait, l'est en disant cette même chose, l'énoncé sera alors dit illocutoire. Si ce qui est fait est différent de ce qui est dit mais en est la conséquence, l'énoncé sera alors dit perlocutoire. Souvent, reconnaît Austin, cette distinction reste difficile.

Quand le maire, nous dit Austin, prononce la formule *je vous marie*, certes il agit de façon performative dans un cadre institutionnel. Mais faut-il tout de même que les mariés en aient décidé ainsi : Où se situe en réalité l'acte du mariage ? Cette même question, ce même basculement permanent entre pouvoir de marier et consentement au mariage se retrouvent dans les systèmes d'action. Certes, les plans, les budgets restent bien les instruments de délégation et de coordination mais faut-il encore qu'ils s'inscrivent dans des protocoles de nature institutionnelle pour qu'ils soient reconnus et acquièrent une force performative, sans qu'il soit garanti pour autant que les acteurs leurs donnent suite.

Même sommairement définie, la fonction performative du langage ouvre un champ de réflexion prometteur pour décrypter le contenu et la force spécifique des énoncés adossés aux démarches budgétaires. Elle ouvre notamment une perspective innovante sur les rapports entre pouvoir et liberté qui s'expriment sous la garantie du langage. L'énoncé performatif peut être résumé sous une formule qui ne manque pas d'ambiguïté mais dit bien l'essentiel, *gérer, c'est instrumenter dans la durée les relations entre pouvoir et liberté des acteurs*. Entre le dire et l'agir, il y'a la construction d'une temporalité, matrice d'un pouvoir de coordination.

### **B) Une construction du temps.**

Passer des bilans annuels aux budgets mensuels, des plans stratégiques à la gestion des projets, implique une *construction du temps*. Les instruments de gestion ne fonctionnent pas seulement comme des outils de mesure, ils fonctionnent aussi comme des horloges. En soutenant une représentation collective du temps, ils ne diffusent pas, contrairement à ce qui est encore trop souvent entendu, de la contrainte pure et dure mais un cadre d'action indéfiniment démultipliable dans le temps et dans l'espace, un cadre producteur de distanciation et d'autonomie qui préserve malgré tout la cohérence globale du système et la



traçabilité des décisions. Comme dans la tragédie du Grand Siècle, ils garantissent l'unité de lieu et de temps. Dans ce cadre conventionnel, il revient alors aux acteurs comme au metteur en scène de s'accorder pour jouer correctement la pièce.

Sans nul doute, pouvoir et dispositifs comptables sont liés. Malgré cela, si les énoncés performatifs participent bien à la construction de l'ordre temporel au sein duquel s'exercent les stratégies des acteurs (ou des groupes d'acteurs), ces énoncés ne peuvent plus continuer à figurer sans discussion dans le catalogue des contraintes, à s'inscrire dans une simple chaîne de causalités fermant *de facto* la porte à toute marge de liberté. Pour situer la contribution de l'énoncé performatif dans l'exercice du pouvoir, la formulation d'Austin mérite d'être reprise en inversant la signification même du temps par le simple redoublement : « *faire : c'est dire quand faire* ». L'immédiateté du dire s'installe ici dans la durée de l'action collective. Certes l'exercice du pouvoir ne se réduit pas à cette transformation de la parole gestionnaire en une sorte de temporalité bienveillante ou en un système de coordonnées où chacun trouverait miraculeusement sa place. Mais inversement l'exercice du pouvoir est impossible sans cette mise en perspective du temps.

Il reste maintenant à tirer les conséquences pratiques de cette situation de monopole de la représentation du dire et du faire collectifs. Il reste en outre à faire état – dans le cadre de l'énoncé prescriptif et de la question du Juste – de l'obligation qui lui est faite de soutenir la légitimité de ce monopole.

### **III- L'énoncé prescriptif et la requête d'une coopération juste**

L'énoncé prescriptif offre un défi qu'il faut rappeler d'entrée. Comment d'abord comprendre l'idée de mesure si celle-ci ne participe pas même de loin à l'idée conjointe d'une liberté d'agir par soi-même et d'une coopération juste ? Comment d'une part pouvoir rester l'auteur et le maître de ses actes si ceux-ci restent prédéterminés par un pouvoir ou les marchés financiers ? Comment d'autre part la coopération interne serait-elle possible sans la revendication d'une justice et l'espérance d'une réalisation de soi ?

Ces questions ont été placées à la base de l'économie classique par Smith, Ricardo et Marx qui se sont intéressés à la juste répartition du produit du travail entre les classes sociales et aux conditions de croissance permise par cette répartition. Elles ont été ensuite évacuées à partir de Walras (1871) et surtout après la Seconde Guerre Mondiale (1950) sous l'impulsion des Etats-Unis et dans le climat de guerre froide d'alors. Les théories néo-classiques qui se développèrent alors, conduisirent à l'abandon de toute analyse en termes de justice sociale jugée trop subversive, pour mettre l'accent sur les comportements individuels et la formation des prix. La prééminence donnée à l'analyse de l'échange sur celle de la production fait de la firme et plus généralement de toute organisation une *boîte noire* dont les comptables sont chargés de rendre compte en bloc. La vocation prescriptive de la mesure à éclairer le Juste a été écartée sous l'argument de la rigueur scientifique. Pour remettre en cause cet état d'esprit, nous reprendrons les conceptions de l'économie standard ou néo-classique à travers la Théorie de l'Agence qui soumet les normes d'action aux normes comptables (§A), pour ensuite revenir sur la nature des systèmes de gestion comme *régulation des comportements* et en tirer les avancées et notamment frayer la place de l'énoncé prescriptif dans la question du Juste (§B).

#### **A) Les réquisits néo-classiques et la Théorie de l'Agence**

Malgré la grande diversité de ses courants, l'économie néo-classique peut être identifiée par quelques traits communs.

-Un individualisme méthodologique impliquant la rationalité des comportements et la recherche de l'optimum.

- Une théorie de la valeur et des prix fondée sur l'hypothèse de la décroissance de l'utilité et de la productivité marginales permettant de croiser des courbes de l'offre et de la demande et de déterminer le juste prix avec la juste quantité, et finalement un équilibre général dans un marché parfaitement informé.

-Une focalisation sur le marché ne donnant aucune clef pour rendre compte du fonctionnement interne des firmes.

La *Théorie de l'Agence* a cherché à répondre à cette insuffisance tout en respectant les réquisits néoclassiques. Son point de départ peut être situé dans la *Théorie des droits de propriété* (Williamson 1966) qui ramène tout échange entre individus de quelque nature qu'il soit à un échange de droits de propriété sur des objets (le temps de travail restant une marchandise parmi d'autres). La relation d'agence installe cette approche dans le champ de la gouvernance et du contrôle de gestion. Dans leur célèbre article, Jensen et Meckling (1976) définissent « *une relation d'agence comme un contrat par lequel une (ou plusieurs) personne (le principal) engage une autre personne (l'agent) pour exécuter en son nom une tâche quelconque qui implique la délégation d'un certain pouvoir de décision à l'agent* ». A partir de là, est soutenu la thèse selon laquelle toute coopération entre agents est réductible à sa forme contractuelle, solution qui permet de :

- résorber les relations sociales et conflits d'intérêt dans des rapports contractuels quantifiables

- de ramener ces contrats à un échange de droits de propriété et finalement de rejoindre par ce biais les fondements néo-classiques.

Pour les normalisateurs comptables orthodoxes, cette théorie fût une planche de salut car elle ne pouvait que conforter la légitimité des systèmes de gestion et de contrôle comme outils de délégation et de régulation des conflits d'intérêt. Ces conflits et les coûts de surveillance et d'opportunité qu'ils engendrent – confèrent aux mesures (et aux normes) comptables un rôle déterminant dans le suivi des contrats et placent la comptabilité au cœur des relations d'agence (J.F. Casta, 2000). Elle aurait une fonction pacificatrice, réductrice des conflits sociaux ramenés à de simples désaccords quant aux voies conduisant à un bonheur accessible à tous.

Avec l'économie standard dont elle est un rhizome, la théorie de l'agence s'inscrit finalement dans le mouvement utilitariste initié par J Bentham et S Mill au début du 19<sup>e</sup> siècle. Sont discutées les conditions qui rendent possible le bonheur pour le plus grand nombre. Dans ce cadrage de nature anthropologique, l'homme peut d'autant mieux se consacrer à son bonheur personnel sans se sentir coupable qu'il doit se rendre utiles à autrui et coopérer pour atteindre ses fins. Il doit accepter de devenir un moyen pour autrui dans le même temps qu'autrui le devienne pour lui.

## **B/ Prescriptions téléologiques et déontologiques et la requête d'équité**

A ce courant utilitariste dominant, ajustant l'action collective aux fins individuelles, on oppose traditionnellement les conceptions téléologiques d'inspiration kantienne. Ici les conditions de justice s'inscrivent dans les rapports entre liberté et loi. La loi est ce qui rend connaissable la liberté et applicable la justice. Réciproquement la liberté comme bien premier pour tous et la justice sont la raison d'être de la loi. Certes cette conception déontologique présente une difficulté majeure : elle ignore la puissance des désirs, la dynamique de

l'égoïsme, la tentation du renoncement opportuniste aux fondements de l'Utilitarisme, elle oublie même l'expérience humaine du mal. Et cependant toute notre histoire, toute notre tradition séculaire est là pour témoigner que les principes de justice et d'équité ne peuvent être passés par pertes et profits.

C'est en ce sens qu'on doit lire la représentation binaire ci-dessous. Non pas une opposition irréductible entre deux mondes, conforme à une lecture radicale et directe. Mais quelque chose comme l'expression achevée d'un dilemme qui n'a rien de nouveau mais se manifeste de façon généralement brutale et archaïque chaque fois qu'il ignore les médiations du langage. Il serait en outre vain de vouloir mettre fin d'un trait de plume à la tradition utilitariste qui réunit dans un même ensemble hétérogène l'approche comptable par les normes et d'autre part les valeurs attachées à l'initiative et à la liberté d'entreprendre avec sa contrepartie sacrificielle (J-P Dupuy 1992) qui fait porter sur les plus faibles le poids des ajustements.

Dans ce contexte peu propice, défendre, voire réintroduire, le *devoir faire* déontologique invite à explorer les potentialités dont la raison comptable est porteuse, conduit à vérifier jusqu'où la pratique d'une équité et d'une libre coopération pour tous peut s'appuyer sur une approche renouvelée de la mesure mettant en compétition explicite les pouvoirs et les devoirs des uns et des autres.

|                           | <b>Prescriptions téléologiques</b> | <b>Prescriptions déontologiques</b> |
|---------------------------|------------------------------------|-------------------------------------|
| <b>Prédicats du faire</b> | Pouvoir faire                      | Devoir faire                        |
| <b>Valeur première</b>    | Justice sacrificielle              | Liberté égale pour tous             |
| <b>En-jeux</b>            | Finalités individuelles            | Normes collectives de coopération   |

C'est en prenant en compte les tensions entre prescriptions téléologiques et déontologiques que les systèmes de gestion assument au mieux leur complétude. Ces systèmes ne représentent peut-être rien d'autre qu'une *technologie de l'action* et qu'une *pratique normée de l'équité* avec batteries de prescriptions contradictoires qu'il leur revient d'assembler empiriquement. Les exemples ne manquent d'ailleurs pas, donnés notamment dans la revue *Gérer et Comprendre* où des situations jugées pourtant comme désespérées ont pu échapper à une issue sacrificielle. Certes la résistance des acteurs reste dans tous les cas un facteur déterminant. Mais sans technique d'anticipation financière construisant une temporalité, sans représentations quantifiées, fiables et accessibles, les énoncés prescriptifs perdraient leur vocation déontologique et leur raison d'être.

Chacun des trois énoncés participe à une construction d'ensemble : construction d'un champ d'action unifié pour le normatif, d'une temporalité dédiée à l'action collective pour le performatif, d'une représentation hybride reprenant les deux constructions précédentes avec le projet de les naturaliser dans l'ordre du vivant pour le prescriptif.

Il reste maintenant à prendre une vue d'ensemble de ces énoncés pour les réintégrer dans notre expérience professionnelle. C'est répondre à la question de l'identité des acteurs de la mesure.

#### **IV - Quelle identité pour les acteurs de la mesure ?**

La question de l'identité n'est pas une question secondaire. Elle a d'abord une composante professionnelle avec ses spécificités. L'enseignant comme le praticien ne peut « *voir son rôle se réduire à celui d'agent légitimeur, aiguilleur mimétique de la ligne principale des conduites et discours dominants* » ( Dupuy, Lacroix ,Naro 2006). Mais en fait, tous les acteurs

engagent le plus souvent implicitement leur identité dans le statut qu'ils sont amenés à donner à l'information financière.

Privilégiant ici le monde de la technique et de l'action comme horizon du réel, nous engagerons d'abord une relecture du contrôle de gestion et des principes de régulation en vue de leur donner place dans les énoncés (!A). Ce recentrage conduira à discuter d'un premier schéma d'une *raison comptable* comme langage et technique de l'action collective (§B). Nous concluons sur l'identité, le rôle, la responsabilité revenant aux acteurs de la mesure garant d'un langage porteur d'une requête de vérité (§C).

## **A/ Régulation des comportements et retour d'expérience**

A Burlaud et Cl Simon, en parlant du contrôle de gestion (1997 et 2006), emploient l'expression particulièrement ambitieuse de *système de régulation des comportements*. Cette conception novatrice croise trois composantes : les objectifs de toute nature arrêtés et finalisés par la direction, les dispositifs techniques de contrôle à distance et enfin un langage à travers lequel s'exerce les relations de pouvoir. Dans un registre très voisin, Ph Lorino (1995) parle de *retour d'expérience* et d'*apprentissage organisationnel* par lesquels chaque collectif capitalise ses expériences et met au point son système de reconnaissance mutuelle et plus largement son langage. On voit ainsi se dessiner depuis peu toute une région autour de l'interaction, de l'intelligence participative et d'une *bonne volonté* malgré les oppositions de toute nature et les résistances identitaires et collectives.

Cette actualisation du contrôle de gestion implique plusieurs conditions emboîtées : que les instruments de contrôle ne soient pas réduits à jouer les relais du pouvoir et de ses discours ; que leur sincérité puisse être maintenue comme enjeu réel ; que le respect des normes de mesure puisse être asserté ; enfin que les comptables, contrôleurs et auditeurs qui interviennent dans la chaîne de production des comptes et des budgets fassent preuve d'indépendance d'esprit. Bref, que les dirigeants puissent d'un côté exposer un résumé de leur action et de leurs projets, que les acteurs de leur côté disposent d'un point d'appui fiable pour se construire une opinion par eux-mêmes.

Jamais de toute évidence ces conditions ne sont complètement réunies, jamais non plus elles ne sont totalement absentes. Cela invite à revenir sur les disciplines de base qui commandent les ajustements réciproques entre tous les acteurs (normes d'action / pratiques d'action) et, implicitement, sur la vulnérabilité même de ces ajustements toujours précaires et révisables en raison de la nature même du langage.

## **B/ Raison d'agir, raison comptable et unité du langage.**

Dans le champ de l'action collective, parler de *raison d'agir* conduit à rejeter les déterminismes dont la mesure comptable est communément considérée comme le vecteur obligé. Elle conduit du même pas à rejeter une lecture apodictique de la raison comptable qui se tiendrait au-dessus de toute contradiction, pour soutenir *a contrario* l'hypothèse d'une instance discursive plaçant le langage comptable, avec ses énoncés au principe d'une raison collective en acte avec sa grammaire et ses normes constitutives de toute organisation humaine et de toute visée éthique. Cette raison doit affirmer enfin comme le lieu des procès conjoints d'individuation et de socialisation des acteurs

Pour introduire la discussion entre raison du sujet et raison collective, le schéma ci-dessous s'appuie sur la vocation pragmatique du langage bien établie depuis une cinquantaine d'années et telle qu'elle s'est affirmée à partir du couple *signification/ interprétation*.

La *signification* postule que les énoncés comptables font signe par la connaissance des conditions de correspondance qu'ils nouent avec les normes de mesure et d'action et leurs

leurs usages reconnus, étant précisé que les trois grands domaines, *Comptabilité financière*, *Plans et budgets*, *Système et contrôle de gestion* mobilisent simultanément les trois énoncés, même si en pratique ils s'appuient de façon idéal-typique sur l'un d'eux

### Schéma pour une raison comptable<sup>1</sup>.

|   |   |   |  |
|---|---|---|--|
| <b>Signification</b><br>comme<br>correspondance des<br>normes comptables<br>avec les normes<br>d'action | <u><i>Comptabilité<br/>financière</i></u><br><br>Normes de mesure | <u><i>Plans et budgets</i></u><br><br>Normes de<br>coordination | <u><i>Système et Contrôle<br/>de gestion</i></u><br><br>Normes de<br>coopération et de<br>comportement |
| <b>La mesure comme<br/>langage de l'action</b>  | <b>Normatif</b><br>pouvoir représenter                            | <b>Performatif</b><br>pouvoir dire                              | <b>Prescriptif</b><br>pouvoir agir   |
| <b>Interprétation</b> ou<br>Croyances<br>individuelles dans les<br>valeurs de l'action<br>collective    | <u><i>Appliquer les normes</i></u>                                | <u><i>Tenir parole</i></u>                                      | <u><i>Garantir l'unité<br/>d'action</i></u>  |

Les trois énoncés encadrés avec des traits pleins ont été placés au centre du schéma pour souligner leur travail d'intermédiation entre signification et interprétation, entre usages des techniques et croyances des acteurs. Ces énoncés déclinent quelques prédicats du *pouvoir faire*. Pouvoir représenter, pouvoir dire, pouvoir agir traduisent un continuum vers l'action avec toute l'incertitude inhérente à l'idée même de pouvoir, associée à celle de contre-pouvoir. Il serait absurde de prétendre que les dispositifs comptables exercent par eux-mêmes un contre-pouvoir quelconque. Par contre il ne l'est pas de prétendre que ce jeu des pouvoir-faire ne peut s'exercer dans le vide et qu'il a besoin de s'appuyer sur des énoncés reconnus.

L'*interprétation* ne s'adresse plus aux conditions de correspondance mais porte sur les croyances et les dispositions personnelles qui accèdent l'action à conduire. L'interprétation comme indiqué dans la partie inférieure du schéma, porte alors sur l'adéquation des usages avec les valeurs associées à l'idée même d'action collective, c'est-à-dire : la juste application des normes de mesure (1); la responsabilité (Tenir parole) (2), la coopération (Garantir l'unité) (3).

(1) *La juste application des normes de mesure* suppose souvent un travail d'interprétation au regard des circonstances particulières. Le terme *juste* retenu ici est plus ambitieux que le terme *correct* plus souvent employé qui vise limitativement l'adéquation de telle norme à tel

<sup>1</sup> « La rationalité a moins à voir avec la connaissance et la production de savoirs qu'avec la façon dont les sujets capables de parler et d'agir appliquent ces savoirs.» J Habermas (1981)

cas. La *juste application* introduit déjà la composante prescriptive mais au seul niveau des techniques et de ses instruments.

(2) La responsabilité-(Tenir parole) s'attache à la continuité de l'action dans le temps ainsi qu'à l'engagement collectif qui en résulte.

Bien évidemment les plans, les budgets, les prix de revient, les contrôles de toute nature participent aux objectifs de pérennité. Mais on sait d'expérience la fragilité de ces constructions et la non pérennité de ce qui a pour finalité de conduire malgré tout une action collective pérenne. L'utilité de ces fictions est moins attachée à ce qu'elles disent, à leur expression comptable, qu'à la croyance qu'elles doivent soutenir *sans laquelle personne ne serait tenu par une obligation de faire*. Sans doute assistons-nous à une sorte de partie de *poker-menteur* où chacun est forcé à un moment donné de participer à un processus où il est partie prenante. *Tenir parole* nous invite à nous inscrire tant individuellement que collectivement dans le temps, à passer de la temporalité virtuelle délivrée par les instruments, les plans et les budgets à une pratique responsable de la temporalité .

(3) La coopération-(Garantir l'unité) Si les instruments de gestion ont un sens, si par leur intermédiaire la délégation de pouvoir est possible, si de ce fait l'unité de pouvoir et de direction qui définit une organisation tout autant que son périmètre comptable peut se décliner en sous-ensembles, ce ne peut être que sous la condition de leur appartenance commune à un *ensemble technique* entendu comme construction ou machine vivante même si par ailleurs elle reste menacée de réification. C'est encore sous la condition que soient établis d'autres pouvoirs et d'autres contre-pouvoirs. Au regard de sa fragilité intrinsèque la *machinerie comptable* avec ses réseaux devient le garant visuel, technique et, jusqu'à un certain point, idéologique de cette pluralité.

*Appliquer les normes, tenir parole, garantir l'unité d'action* sont porteurs en filigrane d'une ouverture du droit comptable sur l'action collective. Les nouvelles normes internationales conduisent, comme déjà relevé, à découpler les normes de mesure des normes d'action, de coordination et de coopération alors même que la confrontation de ces normes dans un cadre conceptuel unique est de prime abord la condition de départ pour construire un droit comptable performant.

En réponse aux remises en cause liées au réchauffement, le droit comptable qui reste encore le fidèle relais du droit des sociétés et des actionnaires, peut être amené à évoluer vers un *droit de l'action collective*, cousin de la *class action*. Aussi lointaine et encore peu précise qu'elle puisse paraître, cette perspective met en évidence les potentialités de rééquilibrage dont est porteuse la convergence naturelle des normes de mesure avec les normes d'action à travers le langage comptable..

### **C/ Identités et pouvoir d'agir avec mesure . *L'honnête homme***

Dans ce cadre conceptuel la question de l'identité des acteurs de la mesure et de leur capacité d'affirmation et de résistance n'a rien de secondaire. Elle est même centrale si on admet que la montée en puissance dans les organisations de dispositifs techniques de toute nature renouvelle totalement les normes de régulation dont n'a été vu ici que le volet interne. Fondée sur le respect de soi et sur une liberté personnelle, qui reste toujours une question cruciale ; cette identité [d'acteur de la mesure] ne peut s'affirmer professionnellement que sur un corpus de savoirs pratiques mais aussi critiques offrant des issues à une suite de dilemmes que la technicisation de la société et la mondialisation de l'économie ne font qu'approfondir.

Affronter ces dilemmes, se construire une identité participant d'un même mouvement. Les champs de l'action collective, des énoncés comptables, du pouvoir et du contre pouvoir sont autant de lieux d'expérimentation et d'affirmation de soi.

*Agir avec mesure* nourrit ce débat, en présentant des arguments pour conforter concrètement ces acteurs dans la *force régulatrice* de leur technique et dans les raisons qu'ils peuvent alors opposer à sa réification et à son dévoiement. *Agir avec mesure* illustre en dernière instance la capacité du langage humain à rendre compte de la requête de vérité dont il est porteur.

## V Qu'est ce que la liberté d'action ?<sup>2</sup>

Les thèses sur la liberté d'action sont l'objet de deux sortes de critique. La critique la plus courante soutient que la liberté n'est pas compatible avec l'idée que l'action puisse être déterminée causalement dans le sens où celle-ci dépendrait de causes extérieures à l'agent. Cette thèse fondée sur l'incompatibilité radicale entre déterminismes et libertés est démentie par toute notre histoire et toutes les luttes politiques et sociales qui ont régulièrement réaffirmé que la liberté avait valeur de bien premier.

L'autre critique n'est pas dirigée contre les déterminismes mais contre les acteurs eux-mêmes, contre leur capacité à affirmer leur autonomie et à agir sur le fondement de leurs désirs, croyances et valeurs. L'action collective et organisée telle qu'elle est conduite à l'aide de la raison comptable, n'est performante que si les acteurs disposent des ressources d'autonomie suffisante pour exercer un *pouvoir causal* sur eux-mêmes.

Certes la thématique de la liberté des acteurs et de ses *conditions d'exercice* n'est pas nouvelle. Elle fut, comme déjà évoquée, actualisée en France par M Crozier puis par M Foucault sous des jours complémentaires ainsi qu'on le verra (§A). Mais la question plus technique de la relation entre *liberté d'agir* et *pouvoir causal d'agir*, entre le statut virtuel des acteurs et cette fois-ci les *conditions d'émergence de ce statut* est restée en friche malgré les pistes ouvertes par G Simondon sur la genèse des ensembles et des individus techniques qui seront présentées pour achever notre lecture de la raison comptable (§B).

### A/ Liberté d'agir et conditions d'exercice. La figure de l'acteur résistant

#### A) L'acteur et le système (M. Crozier. 1977)

Pour introduire la question de la liberté d'agir- qui implique un cadre collectif et institutionnel-nous reviendrons sur deux auteurs bien connus qui se font écho M Crozier et M Foucault :

« *La liberté des acteurs est un fait, l'existence de systèmes organisés et cohérents en est un autre. Comment ces deux réalités s'articulent-elles ?* » L'analyse crozérienne des conflits entre deux réalités et des réponses apportées par les acteurs fait maintenant partie des

---

<sup>2</sup> Ce paragraphe prend appui sur les travaux de D Davidson qui a développé une théorie causale de l'action, montrant en quoi nos actes restent libres tout en s'enracinant dans des présupposées linguistiques dont nous n'avons pas, presque par définition, la maîtrise. En France ces travaux qui restent encore peu connus, ont été traduits dans *Actions et événements* ( PUF 1993) et commentés dans *Davidson et la philosophie du langage* (PUF 1994) le tout par P Engel. J'ai cependant jugé plus productif de me référer explicitement à des auteurs français bien connus sans lesquels au demeurant je n'aurais pu accéder à D. Davidson.

classiques de la sociologie des organisations et il n'est plus nécessaire d'en faire la présentation.. Rappelons seulement l'accent mis sur la "résistance" des acteurs, leur capacité à créer des zones d'incertitudes, ressources de base pour entrer en négociation avec le pouvoir placé au centre du système : « *Toute analyse sérieuse de l'action collective doit donc mettre le pouvoir au centre de ses réflexions. Car l'action collective n'est finalement rien d'autre que de la politique quotidienne, le pouvoir est sa matière première.* » (M.Crozier et E Friedberg 1977)

On sait moins que cette reconnaissance académique a été réceptionnée sur le terrain avec beaucoup moins de ferveur et même avec scepticisme. L'ouvrage de M.Crozier est plus rentré dans la légende que dans la pratique. Malgré le grand souci de reconnaissance du terrain, la *démarche hypothético-déductive* revendiquée ignore presque totalement l'impact des instruments de toute nature - juridiques, comptables, purement technique - à travers lesquels se manifeste l'exercice du pouvoir. Les acteurs de M Crozier se confrontent dans un face à face direct, dans un jeu sans médiation autre que des stratégies d'incertitudes hautement élaborées. Cette méconnaissance des instruments de gestion et du moment visuel qu'ils soutiennent a été, au sens propre, le *point aveugle* de la théorie crozérienne qui représentait les partenaires comme s'ils négociaient *à blanc*, en quelque sorte sans repère, avec pour seul bagage leurs stratégies d'incertitude .On sait les réserves soulevées par exemple par le courant regroupé autour de la revue *Gérer et Comprendre* à l'encontre de cette auto-suffisance proclamée de l'enquête sociologique. Cet échec relatif nous a invité, comme on l'a vu à reprendre le dossier à nouveaux frais en prenant appui sur le rôle des instruments de gestion qui n'étaient pas encore reconnus dans les années 70, dans leur rôle d'outil de coordination interactive qu'ils ont aujourd'hui..

M Foucault développera quelques années plus tard (1981) le thème de l'exercice du pouvoir, en s'appuyant sur la tradition nietzschéenne qui en fait un mode d'action sur les actions des autres mais aussi sur le rôle décisif des moyens et instruments d'organisation comme des vecteurs de communication mis en œuvre.

Certes la force s'applique sur une autre force, mais est soulignée parfois jusqu'au paradoxe la place de la liberté : « *Le pouvoir ne s'exerce que sur des sujets libres, et en tant qu'ils sont libres- entendons par-là des sujets individuels ou collectifs qui ont devant eux un champ de possibilités où plusieurs conduites, plusieurs réactions et divers modes de comportement peuvent prendre place.. Là où les déterminations sont saturées, il n'y a pas de relation de pouvoir : l'esclavage n'est pas un mode de pouvoir (...)* Au cœur des relations de pouvoir et comme condition permanente de leur existence, il y a une insoumission et des libertés essentiellement rétives, il n'y a pas de relations de pouvoir sans résistance, sans échappatoire ou fuite, sans retournement éventuel ; toute relation de pouvoir implique donc, au moins de façon virtuelle, une stratégie de lutte» (Foucault M., 1981-1982,1984)

M Foucault a puissamment contribué dans le sillage de l'Ecole des Annales à resituer les institutions- l'institution comptable en est une- dans leur cadre historique, technique et matériel : « *Ce qu'il faut entendre, nous dit-il, par la disciplinarisation des sociétés, depuis le XVIII<sup>e</sup> siècle en Europe, ce n'est pas bien entendu que les individus deviennent de plus en plus obéissants ; ni qu'elles se mettent toutes à rassembler à des casernes, à des écoles ou à des prisons ; mais qu'on y cherche un ajustement de mieux en mieux contrôlé,-de plus en plus rationnel et économique- entre les activités productives, les réseaux de communication et le jeu des relations de pouvoir.* »

Retenons le soin pris par M Foucault pour intégrer les processus concrets- pensons ici aux techniques de coordination et de contrôle comptable-dans ces grandes machineries d'action collective qui s'imposeront avec la première industrialisation.



Nous voici presque rendus au terme de notre questionnement de départ sur ce qui a été désigné comme contexte primaire. Mais avant de revenir sur les contextes secondaires dont il a été fait état dans l'introduction, je voudrai faire un rapide détour, en m'appuyant sur les thèses de G Simondon et la notion de *pré-texte* entendue comme le moment originel qui rassemble des acteurs dans l'unité de la coopération technique.

## **B/ La genèse de l'individu technique.**

Que ce soient les pyramides, les cathédrales ou l'avion Airbus 380, l'action technique organisée a un effet subversif. Il y a donc indéniablement une puissance de la technique lorsqu'elle s'incarne dans un pouvoir d'agir collectivement et fonde une totalité humaine et physique indivisible : *l'individu technique*.

Partant, il est légitime de suivre le savoir-faire comptable dans ses avancées successives à travers l'Histoire. Il est nécessaire de saisir cet effort de création, de représentation et d'ajustement qui demeure l'une des constructions intellectuelles les plus accomplies des temps modernes. L'histoire de l'aviation et la révolution du plus lourd que l'air est un bon paradigme de la puissance dont est porteuse une innovation technique. Santos Dumont avec *la Demoiselle* ( Gaudin Th 1990) et son premier bond de 100 mètres, découvrit l'avion en réunissant dans un objet nouveau des inventions antérieures telles que le moteur à 4 temps, l'hélice et en s'inspirant de la morphologie de l'oiseau et donc de la nature. On voit l'incroyable chemin parcouru en un peu plus d'un siècle, l'accumulation continue des inventions qui se sont fédérées puis épurées autour de ou directement à partir de ces machines volantes qui n'ont cessé de se recopier et de se transformer en dépassant chaque fois le moment mimétique de référence.

Je n'imagine pas que la machine gestionnaire, dont nous suivons attentivement les développements techniques incessants et dont les enseignants sont autant d'instructeurs pour les futurs pilotes, soit, en tant que dispositif technique, à des années lumières des processus qui ont conduit jusqu'à l'A380. De ce point de vue, nous devons pleinement reconnaître l'historicité de nos schémas comptables et de nos techniques gestionnaires dont l'étude suppose « *le zèle convergent de techniciens curieux de leur technique et de son passé* » (L Febvre 1935). A partir de là, nous pouvons mettre en perspective les mimétismes multiples que nos aînés ont adaptés pour les faire converger dans des ensembles de plus en plus vastes et complexes, tout en gardant à l'esprit le rapport problématique entre finalité sociale et pratique comptable. Un tel rapport ne prend d'ailleurs toute sa force d'interpellation que si nous remettons en chantier nos clivages instinctifs entre le sujet-acteur et les objets techniques qu'il investit, bref, si nous embrassons dans leur unité intrinsèque l'ensemble technique et l'individu vivant qui construit et se construit dans son effort même. C'est à partir de ce mouvement d'intégration qu'il est possible de parler d'*individu technique*. Cette figure qui se met en place depuis peu de façon de plus en plus prégnante (qu'on pense au cœur du métier des firmes) permet de réunir dans une même technologie active et une même pratique collective, les acteurs, les processus techniques de toute nature - y compris comptables - avec les objets et les services produits. C'est en ce sens qu'il faut entendre l'avertissement lancé par G Simondon (1958) voici cinquante ans : « *L'opposition dressée entre la culture et la technique, entre l'homme et la machine, est fautive et sans fondement ; elle ne recouvre qu'ignorance ou ressentiment. Elle masque derrière un facile humanisme une réalité riche en efforts humains et en forces naturelles, et qui constitue le monde des objets techniques, médiateurs entre la nature et l'homme* »

G Simondon nous éloigne des démarches de M Foucault. En effet il s'appuie sur une axiomatique où l'acte religieux et l'acte technique émergent en rupture de l'unité magique d'un monde originel. Mais il le rejoint sur un plan plus pratique en raison de la place donnée à

la technique et par la grande rigueur de son travail de démonstration qui dans la lignée de Leroy-Gourhan, réévalue radicalement l'impact des innovations techniques sur nos consciences et partant sur nos sociétés.

Progressivement la liberté d'action s'est imposée comme le fil conducteur de ce travail sur le statut du langage et de la technique comptable. Les dilemmes entre pouvoir et liberté, entre l'action collective et ses contraintes nous a conduits à relire le texte comptable et à enquêter sur une raison comptable. A travers ses trois énoncés-types, celle-ci aurait vocation à créer, sous une apparence d'uniformité, des discontinuités d'interprétation et d'action et partant des lieux où les acteurs puissent construire leur identité et inscrire des causalités choisies par eux et non plus subir sur une vague autonomie conçue comme du mou dans la laisse.

Partant, la notion de contexte a été resserrée autour de l'acteur et des langages auxquels il a accès, fut-ce partiellement. Il ne s'agit pas de fermer la porte aux contextes, aux théories de la firme, aux idéologie, aux rapports de force, aux luttes, à une violence qui appartient aussi au monde, mais de soutenir que la *liberté d'agir avec mesure* en fait tout autant parti et qu'il serait suicidaire de l'oublier.

## BIBLIOGRAPHIE

- Alia (C.), Descargues (R.), *Modélisation. et comptabilité*, Editions Economica, 2000.
- Anscombe (E.), *L'intention*, 1957, Trad. Française chez Gallimard en 2002.
- Austin (J. L.), *How to do things with words* 1962- *Quand dire c'est faire*, Le seuil, 1970.
- Boussard D, *La modélisation comptable en question-* Economica 1997.
- Burlaud (A.), Simon (C.), *Contrôle de gestion*, Repères – La Découverte, 1997.
- Casta ((J.F.), *Théorie positive de la comptabilité* dans Encyclopédie CCGA, Economica, 2000.
- Colasse (B.), *Comptabilité générale*, 2003, Economica.
- Crozier (M.) et Friedberg (E. ), *L'acteur et le système*, paris, le Seuil, 1977.
- Cyert et March, *A behavioral Theory of the firm-* Englewood Cliffs-1963.
- Davidson (D.), *Actions et événements*, 1963, et 1997 pour la traduction française par P Engel, PUF.
- Dupuy (J-P)*Le sacrifice et l'envie-* Calmann-Levy1992
- Dupuy (Y.), Lacroix (M.) et Naro (G.), « Identité et dilemmes de l'enseignant-chercheur en sciences comptables », *Revue du CCA*, décembre 2006.
- Febvre (L.) « Réflexions sur l'histoire des techniques », *Annales d'histoire économique et sociale*, n°36, 1935.
- Foucault (M.), *L'Herméneutique du pouvoir*. Cours au Collège de France. 1981-1982.
- Foucault (M.), « Deux essais sur le sujet et le pouvoir » in Dreyfus (H.) et Rabinow (P.), *Michel Foucault. Un parcours philosophique*, Paris, Gallimard, 1984, coll. « Folio essais ».
- Gaudin (Th.), *2100 Récit du prochain siècle*, Payot, 1999.
- Habermas (J.), *Théorie de l'agir communicationnel*, Fayard, 1987, réed. 2001 pour le t. I, 1997 pour le t. II.
- Hoareau et Teller, *De la création de la valeur dans Juste Valeur* –Mazars, Economica, 2001.
- Jensen et Meckling, « Theory of the firm », *Journal of financial economics*, 1976.
- Jullien (F.), *Conférence sur l'efficacité*, PUF, 2006.
- Lemoigne, (J.L.), *La Modélisation des systèmes complexes*, Ed. Dunod, 1990.
- Lorino (Ph.), *Comptes et récits de la performance*, Les Editions d'organisation, 1995.
- Raybaud-turillo et Teller, *Droit et comptabilité*, dans Encyclopédie CCGA, Economica, 2000.
- Rawls (J.), *Théorie de la justice*, 1971, traduction française, 1987, éditions du Seuil.
- Ricoeur(P), *Du texte à l'action*, 1986, éditions du Seuil
- Simondon (G.), *Du mode d'existence des objets techniques*, Paris, Aubier, éd. Montaigne,1958.
- Walras (L.), *Eléments d'économie politique pure*, 1874/77.
- Williams (B.), *Vérité et véracité. Essai de généalogie*, Gallimard, 2006.
- Williamson, *Economic Organization*-Brighton Wheatsheaf Books-1986.
- Wolton (P.), *La comptabilité anglo-saxonne*, La Découverte, 1996.