SEMIOTIQUE ET COMPTABILITE, OU LA TRIADE : REALITE, ACTEUR, COMPTABILITE

Victor Labouret

▶ **To cite this version:**

Victor Labouret. SEMIOTIQUE ET COMPTABILITE, OU LA TRIADE : REALITE, ACTEUR, COMPTABILITE. Technologie et management de l'information : enjeux et impacts dans la comptabilité, le contrôle et l'audit, May 2002, France. pp.CD-Rom. halshs-00584482

HAL Id: halshs-00584482

https://shs.hal.science/halshs-00584482

Submitted on 8 Apr 2011

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.

SEMIOTIQUE ET COMPTABILITE, OU LA TRIADE : REALITE, ACTEUR, COMPTABILITE

Victor Labouret
HEC-Paris, 1 avenue de La Libération, 78351 Jouy-en-Josas, 01 39 67 70 54, viclabouret@noos.fr

Résumé
La sémiotique de Peirce est sollicitée pour décrire la comptabilité dans deux exemples paradigmatiques de la littérature. La triple nature du signe (objet, signe et interprétant) se révèle dépendre de l'acteur et de l'organisation. La sémiotique est un cadre pour étudier les interactions entre la réalité, l'acteur et la comptabilité.
Mots clés : acteur, comptabilité, interprétation, réalité, R.O.I., sémiotique, signe

Abstract
Semiotic is used paradigmatically to understand accounting in two examples from literature. The triple nature of the sign (object, sign and interpretation) appears to depend on the actor and the organisation. Semiotics is a tool to study relationships between reality, actors and accounting.
Keywords: actor, accounting, interpretation, reality, R.O.I., semiotic, sign

1 Introduction et détour heuristique

Un détour heuristique est l'occasion d'entrevoir la richesse d'une approche sémiotique; les signes du code de la route ont plusieurs significations. Ensuite, la définition du signe selon Peirce est présentée et explicitée. À l'occasion, la signification se distingue du sens et les outils de gestion sont légitimés en tant que signes. Trois cas permettent d'approfondir la notion de signe ; le thermomètre illustre l'ambiguïté des signes en apparence simple, une mesure sur une échelle ; le R.O.I (Johnson & Kaplan 1987) développe le même thème dans le domaine du management ; les états financiers (Macintosh & al., A.O.S., 2000) montre la richesse du rapport du signe à la réalité. Avant de conclure, plusieurs enjeux d'une approche sémiotique du contrôle sont proposés à partir de la littérature.

La sémiotique est sollicitée pour étudier les instruments comptables (comptes sociaux et indicateurs) dans un contexte ordinaire, par opposition à une situation d'apprentissage (Lorino, 1995), par opposition à l'étude des mythes de l'entreprise (Bonnafous-Boucher et Gutsatz in Lorino 2000) ou par opposition à l'étude du manager comme passeur de signe (Teulier-Bourgine in Lorino 2000).

Commençons par un exemple de la vie quotidienne. Où se trouve la signification des signes du code de la route ? La seule lecture du code suffit-elle pour connaître les significations ? Ou l'étude des usagers de la route est-elle nécessaire ? Dans le code de la route, traitons le cas du « feu rouge » pour piétons. Le code définit le feu rouge pour piéton comme une interdiction de traverser. La signification du feu rouge est-elle univoque ? Regardons le comportement des acteurs face à ce signe et voyageons en Europe.

Par exemple, en Suisse alémanique, on peut voir des piétons arrêtés au bord d'un trottoir en face d'un feu rouge pour piétons. Pas de voitures à l'horizon, ils restent immobiles ; raisonnablement, il n'y a aucun risque d'avoir un accident. Le feu passe au vert. Des voitures arrivent rapidement ; les piétons traversent. En France, d'autres piétons veulent traverser une rue. Il y a un feu pour piétons. Les piétons regardent le feu. S'il est rouge, les piétons regardent bien la rue, et si aucune voiture ne s'approche trop, s'il n'y a pas de trajectoire de

collision, alors les piétons traversent. Mais dans certaines circonstances, des jeunes gens parfaitement coordonnés et lucides traversent la rue malgré le feu rouge pour piétons et malgré les voitures arrivant clairement à grande vitesse. Si le feu est vert, les piétons vérifient que les voitures sont arrêtées et ils traversent.
Notre interprétation des comportements nous indique qu'il y a au moins trois significations possibles pour le feu rouge pour piétons. Les Germains respectent impérativement le feu, indépendamment du reste de l'environnement. Il est rouge, ils ne bougent pas ; et réciproquement il est vert, ils traversent. Le feu rouge est une interdiction absolue, le signe d'un interdit à ne transgresser sous aucun prétexte. Pour « les piétons Latins ordinaires », le feu rouge est l'indication d'un risque relatif, de danger, de précautions à prendre ; le feu vert est l'indication d'une sécurité relative. Finalement, pour « les jeunes Latins », le feu rouge est le symbole d'un ordre à défier[1]. Les Germains ont une confiance absolue dans le feu vert (du moins dans leur pays), ils ne font pas attention aux voitures ; le latin restera toujours prudent ; pour le jeune la notion de défi prime.
Le code ne définit pas universellement les signes. Chacun réagit différemment face au feu rouge. Le feu rouge n'a pas de signification absolue. La signification réside en chaque individu. Une approche sémiotique du feu rouge exige qu'il soit défini dans sa relation aux usagers (les vecteurs de signification). Ici, les concepts socioculturels expliquent les différentes interprétations ; ce ne sont pas les seules, d'autres sont possibles.

2 Le signe

L'introduction a fait émerger la non trivialité conceptuelle des signes. Cette partie présente une théorie de la signification d'après Peirce et Eco, pour le contrôle de gestion.

2.1 De la signification mais pas de sens !

Chacun donne sa définition au sens et à la signification. Par exemple, Estelle Morin (Pauchant & alii, 1996, chapitre 11, pages 269 et suivantes) nous dit que « le sens est une structure affective formée par *trois composantes* : *la signification, l'orientation et la cohérence* ». La première est ce que nous appelons signification. L'orientation serait l'intelligibilité d'un objet ou d'un événement par leur rattachement à une finalité ou à une série d'événements. La cohérence serait : « l'intégration des données du champ de conscience du sujet, même contradictoire, obtenue grâce aux opérations d'équilibration entre la vie intérieure et la vie en société ». L'objet de cette communication est par principe différent de « l'orientation » et de « la cohérence » même s'il doit s'en approcher par moments.

2.2 Présentation de la définition triadique du signe

Nous travaillerons à partir de la définition du signe de Peirce : « **Un signe, ou representamen, est quelque chose qui tient lieu pour quelqu'un de quelque chose sous quelque rapport ou à quelque titre** » (Peirce, 1978, 2,228[2], page 121). Cette définition est

[1] Nous reconnaissons la naïveté de l'exemple ; il s'agit uniquement d'une fable. On pourrait imaginer réciproquement, quelqu'un d'age mûr traversant malgré le code pour montrer qu'il se comporte comme un jeune. Une autre signification !
[2] Le chiffre « 2,228 » correspond à la numérotation en paragraphe des écrits de Peirce, comme K.v. pour Mozart.

déroutante par son apparente naïveté et simplicité. 0Dans la définition, quatre éléments interviennent : le « signe », le « quelque chose », « quelqu'un », « quelque rapport ». Ce décompte est un peu simple et il a le mérite de montrer la différence avec d'autres définitions pas toujours aussi riches. Nous définissons ce « quelque rapport » comme la signification ; la signification est le rapport établi par le sujet entre l'objet et le signe.

Le mot « cheval » est là pour l'animal et chacun l'interprète à sa façon. Le boucher y voit de la viande ; le jockey y voit son instrument de travail ; d'autres y voient du loisir, etc… La girouette est là pour la direction du vent ; l'un l'interprète comme un phénomène physique, l'autre comme un augure de mauvais temps, un troisième comme le mauvais esprit du diable.

Le signe est composé deux choses et du lien entre ces choses, l'une des choses étant dit « pour l'autre ». Le support ou representamen (communément le signe) est là pour un objet. Le lien entre le representamen et l'objet est la signification. « *Sous quelque rapport ou à quelque titre* », cette composante de la définition implique qu'une personne est là pour établir ce « rapport ». Nous nommons ce « rapport » : « signification ». La signification est donc un rapport établi par une personne entre un objet et un representamen ou support, voire signe. Le verbe « interpréter » désigne ici l'action d'établir ce « rapport » ; il en découle l'utilisation courante du terme « interprétation ».

Les non-sémioticiens, c'est-à-dire 99,99 % de la population, confondent « signe » et « representamen » ; il y a confusion entre la triade (objet, representamen, signification) et le representamen. Le barbarisme « representamen » supprime cette confusion.

L'objet n'est pas nécessairement une chose matérielle, il est souvent un concept ou une entité abstraite. Par exemple, le mot « théorème » est bien généralement là pour le concept de « proposition démontrable ». De même, si le budget est un representamen, il ne fait pas nécessairement référence à une chose matérielle !

Dès qu'un homme établit un lien entre deux choses, la triade du signe apparaît. La première chose est en rapport avec la deuxième au titre de ce lien. Par exemple, je peux établir un lien entre « lunettes de soleil » et « le beau temps » ; alors, parce que j'ai fait ce lien, les lunettes deviennent un signe de beau temps. « La Recherche du Temps Perdu » foisonne de ce type d'exemples ; par exemple, les catleyas sont un signe pour le début d'un processus charnel entre Swann et Odette, une madeleine trempée dans du thé un signe pour le monde de Combray, etc. Les signes ne sont pas réduits aux signes du langage, tout peut devenir un signe pour peu qu'il soit inséré dans une relation triadique.

Ces exemples simples d'apparence ne sont pas triviaux du point de vue sémiotique. L'étude des significations se construit à partir des interprétations faites par les acteurs. C'est une spéculation sur le cadre cognitif des acteurs ; le boucher en voyant le mot « cheval » ne sollicite pas les mêmes concepts que le jockey ! Le cadre cognitif change radicalement l'approche.

Une étude sémiotique du contrôle de gestion inclut nécessairement trois composantes : les acteurs en tant que vecteurs de signification, les outils du contrôle de gestion (budgets, tableaux de bord …) en tant que representamen et finalement l'organisation en général comme contexte (Lorino, 1995, page 97) et objet.

Saussure propose une approche en deux composantes : « … Le signe linguistique unit non une chose et un nom, mais un concept et une image acoustique» (Saussure, 1916, page 98). L'image acoustique est appelée « signifiant » et l'image conceptuelle est appelée « signifié ». C'est une analyse qui se limite au signe, ignorant que les signes sont toujours *contextualisés*

(pragmatique), comme si les signes avaient chacun une définition universelle. Cette analyse est insatisfaisante pour nos études.
Le champ de la sémiotique et de la sémiologie fourmille d'école et de points de vue complémentaires et contradictoires. Nous avons retenu la perspective de Peirce et d'Eco, telle qu'elle a été présentée ci-dessus.

2.3 Le contrôle de gestion : un signe et une signification ?

Traditionnellement, dans sa version la plus brute, le contrôle de gestion est une production de chiffres. A priori, il n'est pas évident qu'ils puissent devenir globalement un signe, c'est-à-dire un signe vecteur de signification. Pour Ricoeur (1971) et Barthes (1985), les signes ne se réduisent pas aux mots des langues.
Ricoeur propose d'utiliser les techniques d'interprétations des textes pour comprendre les actions humaines (Llewellyn, 1993, page 235). Alors les budgets en tant qu'action et produit de l'action humaine sont l'objet du même type d'analyse que les textes. Le modèle proposé par Ricoeur suggère des statuts pour le contrôle de gestion. En se basant sur Ricoeur, Llewellyn (1993, page 238) identifie quatre propositions relativement à l'interprétation de l'action en science sociale : la compréhension n'est ni immédiate ni perceptible sans média, la signification du texte est personnelle et sociale (institutionnalisée), la signification n'est statique ni dans l'espace ni dans le temps, personne n'est propriétaire de la signification pas même le chercheur. Si l'hypothèse de Paul Ricoeur est retenue, alors la signification du contrôle de gestion est un lieu d'interaction et d'échange entre les acteurs de l'entreprise et même le chercheur : « l'entreprise apparaît donc comme un lieu de circulation et d'interprétation(s) des signes » (Lorino, 1995 page 56).

3 Exemples paradigmatiques

Pour Kuhn (Kuhn 1983), les exemples paradigmatiques servent de modèle aux étudiants pour appliquer la théorie. L'utilisation de la définition du signe par Peirce n'est pas triviale.

3.1 Le thermomètre

Le thermomètre de « nos grand-mères » est un tube de verre sous vide rempli de mercure. Le mercure est un liquide et sa densité est variable de façon notable aux températures ambiantes. En tant que tel, avant toute autre chose, le mercure qui monte et qui descend dans un tube sous vide résulte de la variation de densité et de son volume. Avec quelques connaissances de physique, si on lit sur un appareil « 13,5 », on peut deviner qu'il s'agit de la densité du mercure à une température de 20 centigrades. L'objet du signe est la densité particulière du mercure observé ; et l'interprétant est le concept général de densité de matériaux. Avec la montée de la température, le mercure se dilate et sa densité baisse. Un laborantin qui lit sur un appareil « 13,4 » pourra comprendre qu'il fait un peu plus que 20° degrés centigrades, le mercure s'étant dilaté. Il observe le même objet que précédemment, la densité du mercure, l'interprétant change : il devient la température. Si on lit sur un appareil « 20° », on devinera qu'il s'agit de la température ambiante. Pourtant, l'objet mesuré est encore le même ; le support du signe a changé (les libellés sur l'échelle graduée). Chez certains cavistes, on trouve des tubes de verre remplis de mercure avec pour unique graduation : champagne, vin blanc,

beaujolais, bourgogne, bordeaux. Est-ce le même signe ? Ici, le thermomètre indique que le vin a été préparé de façon optimum pour la dégustation. Il ne s'agit pas de température, ni de densité du mercure ! Un amateur de vin éclairé pourra mettre l'instrument à « mesurer la qualité des vins » devant sa fenêtre ; quand il verra le mercure à Champagne, il saura qu'il fait froid et quand il verra le mercure au-dessus de Bordeaux, il saura qu'il peut se promener en chemise !

Ici, un tube rempli de mercure est l'objet. Il a la qualité de signe parce qu'il est là pour autre chose. Cette autre chose est un objet, par exemple la qualité d'un vin dans une bouteille donnée. En soi, la densité du mercure n'a pas d'autre signification qu'elle-même. Cette densité mesurée sur un thermomètre signifie quelque chose de singulier : une température dans un lieu, à un instant donné. L'échelle conventionnelle du thermomètre nous permet une nouvelle interprétation. On utilise une bijection entre les densités et les températures. À l'intérieure d'une zone de validité, il existe une bijection entre la densité et la température. À chaque type d'échelle correspond un interprétant différent : échelle de densité, échelle de température, de vins. Mais rien n'empêche une personne d'utiliser une échelle avec un autre interprétant. Normalement l'échelle des vins sert à tester la qualité du vin, mais on peut toujours utiliser l'échelle différemment. On peut aussi avoir des échelles différentes avec le même interprétant : Celsius et Fahrenheit.

Explicitons la description triadique du tube de verre :

- Un tube de verre gradué rempli de mercure est d'abord un signe (representamen). Il a pour objet la densité du mercure dans lieu donné à un instant donné ; il a pour signe (representamen) la hauteur du mercure dans le tube face à une graduation spécifique, et finalement son interprétant est le concept de densité du mercure.
- Ensuite, le même tube est devenu « thermomètre » ; l'objet est la température dans un lieu donné et à un instant donné, le signe (representamen) est la hauteur du mercure face à une graduation spécifique (centigrade), et l'interprétant est le concept température.
- Le même tube devenu gadget de caviste ; l'objet est la qualité d'un vin donné dans un lieu à un instant donné, le support est le niveau de mercure face à une échelle spécifique (Beaujolais, Bourgogne …), et l'interprétant est le concept général de qualité du vin.

Ce tube de verre est un signe (signe et non pas representamen) unique, auquel correspondent des objets différents et des interprétants différents. Parfois même avec un objet identique, le signe (signe) peut avoir des interprétants différents. L'objet, température d'une bouteille de vin donnée, peut avoir des interprétants différents : soit interprété en tant que pure température, soit interprété en tant que qualité gustative. Même si l'objet est le même, l'interprétation est parfois différente. Nous avons un instrument de mesure qui, du point de vue physique, est unique mais qui mesure des choses différentes. Un nom commun unique désigne sémiotiquement plusieurs signes (representamen) différents. Nous proposons ci-dessus un tableau récapitulant les différents états du tube de mercure :

Representamen (signe)	Objet	Interprétant	Nom commun du signe
13,5	Densité *ambiante* du mercure, à un instant donné	Densité du mercure	Densité
13,4	Densité *ambiante* du mercure, à un instant donné	Température	Densité
20°	Densité ambiante du mercure	Température	Température

Representamen (signe)	Objet	Interprétant	Nom commun du signe
20°	Densité ambiante du mercure	Qualité du vin	Température

Le tube de mercure comme signe - analyse triadique

3.2 Le ROI

Le R.O.I. (Return on Investment), le ratio de retour sur fonds propre est un indicateur largement connu dans le domaine du contrôle de gestion. Nous proposons de l'étudier ici d'un point de vue sémantique et non pas comptable ; c'est une étude de son utilisation par les managers à partir de quelques références historiques.

À l'origine, les cousins du Pont utilisent le R.O.I. pour évaluer les investissements (Chandler, 1977, page 446). Les responsables de la comptabilité, Donaldson Brown et ses collègues, ont su proposer un outil qui permet de comparer en termes financiers les différents investissements. Plus tard, chez General Motors, Sloan utilise encore le R.O.I. pour rationaliser selon une logique économique les décisions d'investissement qui se faisait selon des critères politiques (« horse trading », Chandler, 1962, page 127). Toujours chez General Motors, pendant des années, les divisions sont classées en fonction du R.O.I. (Sloan, 1990, page 142). Par comparaison synchronique, le R.O.I. est alors un instrument de mesure des divisions. Quelques années après la mise en place généralisée du R.O.I. au sein de General Motors, une base de données contenant les R.O.I. historiques est constituée. Les indices réalisés pendant l'année courante sont comparés aux données antérieures. Il est aussi un instrument de mesure par comparaison diachronique. Pour Sloan chez General Motors, le R.O.I. est un instrument pour gérer la motivation des responsables d'opération. Il sert pour s'assurer que chaque responsable contribue au résultat final de l'entreprise (Sloan,1990, page 50). C'est aussi un instrument pour faire des décisions raisonnées (sound decision making)(Sloan, 1990, page 143). Peut-on décemment croire que les évaluations de divisions étaient sans conséquences pour les responsables de divisions ? Le R.O.I. a dû être utilisé par les directions générales pour évaluer les responsables de divisions : promotions et renvois. Un manager se sachant évalué sur le R.O.I. de son unité utilisera fort probablement ce dernier pour gérer sa carrière. Dans quelles proportions, nous ne le savons pas. Cette idée coïncide avec les observations de Hopwood (1973) sur le budget.

Naïvement, c'est l'histoire d'un signe, le R.O.I.. Premièrement, en tant qu'instrument d'évaluation de projet industriel, le R.O.I. tient lieu de la rentabilité hypothétique d'un projet futur ; son interprétant est le principe général d'évaluation de projets à partir d'un critère financier. Deuxièmement, en tant qu'instrument de comparaison de divisions entre elles, à un instant donné, le R.O.I. est un signe qui tient lieu de la rentabilité d'entité existante de l'année écoulée ; l'interprétant est le concept général de comparaison synchronique de divisions à partir d'un critère de rentabilité financière. Troisièmement, en tant qu'instrument de comparaison de divisions d'une année sur l'autre, le R.O.I. est un signe qui tient lieu pour la rentabilité d'entité existante sur l'année écoulée ; l'interprétant est le concept général de comparaison diachronique de division, à partir d'un critère de rentabilité financière. Encore, pour Sloan, non pas le R.O.I. en lui-même mais l'existence du ce signe tient lieu pour la motivation centrée sur l'entreprise des responsables de division parce que l'intérêt des responsables en est l'interprétant. En dernier lieu, en tant qu'instrument d'évaluation pour les managers de divisions de l'avenir de leur propre carrière, le R.O.I. est un signe qui tient lieu

pour leur performance de l'année passée ; l'interprétant est le concept général de performance financière d'un manager comme critère d'évaluation ; comme indicateur de la carrière, il devient un signe de leur performance future. Dans les exemples l'interprétant change, et l'objet du signe n'est pas toujours le même : performance financière hypothétique d'un projet à venir, performance passée d'une division, performance d'un manager. La nature triadique du signe implique qu'il n'est plus le même dès qu'une de ses trois composantes change. Nous avons identifié au moins cinq signes différents. Le nom commun était toujours le même, « R.O.I. », les cinq representamen se rapportaient à des signes différents. Nous proposons le tableau ci-dessous pour résumer notre description des multiples signes dont le nom commun est « R.O.I. » :

Representamen (signe)	Objet	Interprétant
12 %	Rentabilité hypothétique d'un projet industriel	Rentabilité financière d'un projet
12%	Ratio financier d'une entreprise, ou d'une division, en particulier	Ratio financier isolé
12%	Emplacement sur une échelle de performance de divisions d'une division particulière, par rapport aux autres divisions la même année	Performance d'une division
12%	Valeur spécifique d'un ratio financier par rapport au même ratio les années précédentes pour la même unité	Performance d'un manager
12%	Emplacement sur une échelle des managers ayant réussi d'un manager particulier	Réussite potentielle de la carrière du manager

Le R.O.I. comme signe - analyse triadique

En résumé, il y a au moins cinq signes, ayant un seul nom commun « R.O.I. » : cinq interprétants, cinq objets. Tout comme un tube de verre rempli de mercure, le R.O.I. mesure deux choses différentes et il est interprété par des acteurs avec des intentions différentes. L'habitude dit que le R.O.I. perd sa pertinence[3], mais la sémiotique dit que le R.O.I est le signe (representamen) de plusieurs signes, une sorte d'homonymie.

Dans le domaine du contrôle de gestion, les signes sont des valeurs numériques ou des graphiques représentés traditionnellement sur du papier ou sur un support informatique. L'objet du signe est une occurrence singulière d'une mesure codifiée ; l'espace de mesure est défini, le cas échéant, en fonction de critères temporels, juridiques, géographiques, sociaux, normatifs (comptables), fiscaux etc. La mesure codifiée est une méthode générale de calcul qui est appliquée localement ; le R.O.I. est une méthode générale de calcul en tant qu'elle précise les éléments de calcul d'un ratio. Chaque acteur a son interprétant pour le signe, même si par hasard, il le partage avec beaucoup d'autres. L'interprétant n'a pas nécessairement de lien évident avec la règle de calcul. Une valeur numérique est là pour dire que l'on a appliqué une règle donnée pour un environnement donné ; elle est interprétée par chacun[4]. Finalement, un signe est une valeur numérique, occurrence singulière produite selon une méthode

[3] Nous n'entrons pas dans le débat de la pertinence : le rapport entre un signe et une finalité ; c'est-à-dire le rapport entre un interprétant et une finalité. Il faudrait connaître l'interprétant et la finalité ?

[4] Pour Kuhn (1983, page 269), un signe sans théorie (sans interprétant) ne veut rien dire : « Pour le profane, au contraire, la position de l'aiguille (de l'ampèremètre) n'est le critère de rien en dehors d'elle-même… ». Donc, sans interprétant, l'aiguille n'est plus un signe.

générale, qui est interprétée par un acteur ; on peut détailler les conditions d'interprétation de l'acteur (Lorino, 1995 pages 94 et suivantes)

Representamen (signe)	Objet	Interprétant
Support matériel de l'occurrence singulière d'une mesure codifiée	Règle générale de calcul	Le champ conceptuel d'un acteur

La définition triadique du signe pour le contrôle de gestion

Quelques définitions élémentaires de sémiotique permettent de décrire formellement un phénomène comme la perte de pertinence. La perte de pertinence a parfois décrit un signe dont l'interprétant changeait ou un signe dont la signification changeait.

3.3 Les comptes sociaux

Baudrillard propose une analyse des rapports du signe à la réalité en quatre stades de la « relation entre l'objet et le signe » que Macintosh et al. (2000) utilisent pour étudier le média comptable. Baudrillard a plusieurs dénominations pour le signe : simulacre, image et modèle. Dans une perspective historique, Macintosh et al. (2000) propose une description où le média comptable reflète la culture et la société dont il fait partie. Dans la première phase, le signe est une réflexion d'une réalité profonde, fidèle et transparente. Dans la seconde, le signe dénature la réalité profonde, avec une distorsion qui prive la réalité de qualité. Dans la troisième, le signe masque l'absence d'une réalité profonde, comme par magie. Dans la quatrième, la relation est inversée, le signe précède la réalité ; sans réalité, il est un pur simulacre. Macintosh et al. développent une histoire de la comptabilité où ils montrent que le signe comptable change d'une phase à l'autre.

Dans « la comptabilité sumérienne », un signe était imprimé sur de l'argile pour chaque vache dans un pré. La particularité des signes faisait que l'on connaissait le propriétaire de la vache et le propriétaire du pré ainsi que leur relation contractuelle. Le signe est une réflexion d'une réalité profonde. Pour nous cela ne va pas de soi ; comme si le mot « vache » était sans ambiguïté ; rien ne ressemble moins à une vache qu'une autre vache[5]. Les auteurs présentent la comptabilité sumérienne comme la phase 1 de la comptabilité. La comptabilité des seigneuries médiévales anglaises suit la même logique ; les signes comptables sont en bijection avec une réalité profonde. Ce système comptable est resté en vigueur dans les grandes propriétés aristocratiques anglaises jusqu'au XIXe siècle. Ensuite il y a la comptabilité des affaires - des associés qui mettent en commun des biens pour une « aventure » qui se termine par une liquidation. Capital et profit ne sont pas séparés. La comptabilité ne fait qu'attribuer la part de chacun sans distinguer capital et profit. Chaque associé pourra en déduire son bénéfice par soustraction de la part investie. Les signes sont encore en relation directe avec une réalité profonde. Dans le stade suivant, les associés mettent en communs des biens sur une durée. La notion de période et de bénéfice de période apparaît. Le profit simule la liquidation des opérations passées. La deuxième phase est un simulacre de la phase précédente. Le signe comptable contrefait la réalité, il n'a plus un rapport avec une réalité profonde. Dans l'industrie de masse, la comptabilité passe du stade de la contrefaçon au stade de la production de masse. L'entreprise est trop complexe ; nulle

[5] Les remarques suivantes peuvent paraître comiques, mais le sont-elles ? La vache broute-elle beaucoup ? Quel potentiel de viande ? Est-elle folle ? A-t-elle la fièvre aphteuse ? Fait-elle de beaux veaux ? Est-elle dangereuse ? Donne-t-elle du lait ? Abime-t-elle les clôtures ? Avoir une vache dans son pré ne semble pas plus une réalité profonde qu'avoir un intangible dans ses actifs !

liquidation fictive ne permet de simuler un profit. Le profit n'est plus le produit d'une liquidation, virtuelle ou non, mais le revenu « en série », « périodique » d'un capital dépersonnalisé (Macintosh et al. 2000, page 25). La comptabilité n'est pas là pour un entrepreneur mais pour le marché. Les principes de référence deviennent : transparence et réplicabilité. De plus l'organisation de l'entreprise fait partie de sa valeur (Berle & Means 1932 citée par Macintosh) et la comptabilité ne peut l'ignorer. Dans la troisième phase, le signe absorbe son référent, le profit n'est plus la liquidation d'une affaire ; il devient autonome. Il devient un bien marchand. Dans la nouvelle ère, tout le monde croit au lissage des résultats. Le lissage des résultats est une preuve que la comptabilité est déconnectée du réel. Pourtant les entreprises qui lissent ont une meilleure valorisation boursière. Les stocks options ne sont pas enregistrées à leur valeur (le modèle de Black & Scholes n'est pas utilisé). Ces deux exemples montrent que la comptabilité vit dans un monde auto-référent. Dans la quatrième phase, le signe comptable précède la réalité financière. C'est une étude diachronique sur le signe comptable dont Macintosh et al. sont les premiers à connaître les limites[6] « but his view (like any view) has its limits » (Macintosh et al, 2000 page 46). Comme résumé de l'article de Macintosh, ce tableau sert de base à l'analyse sémiotique qui suivra.

Époque et phase	Entreprise et son objectif	Comptabilité et bilan	Bénéfice et capital
Sumérienne **Bijection entre la réalité et les signes** (autant de vaches que de pièces d'argile)	Ferme ?	Empreinte dans l'argile et pièces dans une urne Morceau d'argile imprimé, image des vaches dans le champ	
Angleterre médiévale Chaque écriture est toujours liée à un bien tangible	Seigneurie. Dégager un excédent sur l'autosuffisance	Confirme l'ordre social. **Comptabilité en « entrées sorties**[7] **»**, certifie l'intégrité des intendants. Absence de comptabilité double. Absent	La seigneurie est autosuffisante, la distinction n'a pas lieu d'être. Les terres ne changent pas (le capital est immuable).
Renaissance italienne Chaque écriture est toujours liée à un bien tangible	Association : mono projet, multi-associés. **Le partage des biens à la fin du projet.** Investissement ponctuel	Début de comptabilité double. Pas de comptabilité de Période. Constate le passé (réalisation de l'affaire) **État d'une liquidation réelle**	Chaque associé déduit son bénéfice à la dissociation de l'association en soustrayant du bien récupéré le bien investit

[6] La description de la société par la simulation postmoderne et l'hyper réalité est excessive ; la construction théorique de Baudrillard a ses détracteurs (Best & Kellner, Sokal & Bricmont) ; le découpage historique des époques comptables n'est pas non plus aussi simple qu'il le propose ; la dimension politique est aussi largement marginalisée.

[7] Charge and discharge

Époque et phase	Entreprise et son objectif	Comptabilité et bilan	Bénéfice et capital
Age Classique, (East India Company 1657) La comptabilité simule la liquidation.	Société – multi-associés, multi-projets. Investissement durable	**Évalue le futur** (capacité à faire des bénéfices). La comptabilité simule toujours la liquidation d'affaires. **Début de la comptabilité de période**. Image d'une liquidation fictive	**La séparation du capital et du profit est nécessaire**.
Industrie de Masse La distinction entre le signe et réalité est floue	Une organisation. Optimisation de l'organisation : processus	La comptabilité n'est pas là pour un entrepreneur mais pour le marché. Les principes de référence deviennent : transparence et réplicabilité. La notion de profit n'est plus transparente : la notion de liquidation d'affaire est invisible. **Différence entre deux profits**	Profit comme revenu « en série » et « périodique » d'un capital dépersonnalisé. **L'organisation comme source de valeur** ! Le profit n'est plus une différence d'actif (liquidation) mais une différence entre le chiffre d'affaires et les coûts relatifs aux ventes d'une période.
Simulacre – hyper réelle, économie financière Le signe anticipe le futur	Une particule du monde des marchés financiers. Satisfaction des marchés financiers	**La comptabilité enregistre le futur** : titrisations des dettes. Perte de la transparence, système auto référentiel sans rapport avec la réalité : stock option, lissage du résultat. Market to market accounting. **Le signe précède la création de valeur** : lissage des résultats.	La notion de capital est remise en cause (Baring Bank). Montant que l'on peut investir dans les marchés. Compte de résultat et bilan sont déconnectés.

Macintosh 2000

Ce tableau mérite une analyse sémiotique. D'abord, le signe « une urne » est là pour identifier les vaches dans un pré. À l'époque médiévale, tout comme plus tardivement l'aristocrate anglais possesseur de grandes terres au XIX siècle, le seigneur n'échange pas son capital (ses terres) qui n'est pas valorisé[8]. L'intendant ne rend compte que des entrées et sorties qui permettent de dégager un excédent. Au début de la renaissance, les associés se partagent la liquidation d'une « aventure ». L'objet de la comptabilité est d'attribuer la juste part à chaque associé, à eux de faire la part du capital et du revenu. Puis la liquidation ne se fait plus à chaque aventure (East Indian Company), mais la comptabilité la simule. L'objet de la comptabilité devient une simulation, d'abord sans identifier le capital puis en l'identifiant à partir de 1657 pour l'Est Indian Company. Pendant la période industrielle, la comptabilité mesure une organisation ce qui n'est ni une liquidation ni une simulation de liquidation. À l'ère financière, la comptabilité mesure un potentiel à faire des profits qui est interprété par les marchés financiers. Macintosh a-t-il raison de décrire l'histoire comptable en termes de changement du rapport du signe à la réalité ? Il fait l'hypothèse implicite que le signe change et que la réalité est constante. Est-ce vraiment le cas ? Le signe change-t-il ou la réalité

[8] À l'origine, le fief n'est pas cessible, et la notion de propriété n'existait pas (Marc Bloch 1939).

change-t-elle ? L'objet de la comptabilité change ainsi que la réalité décrite : de la vache à un potentiel à faire des profits. Peut-être est-ce simplement la réalité qui a changé ? Le tableau propose une analyse triadique de Macintosh et al. 2000 :

Representamen (signe)	Objet	Interprétant
Urne	Identification des vaches dans un champ	?
Un état des entrées/sorties	État des entrées/sorties	L'excédent
Un bilan papier	Part dans la liquidation d'une affaire	La juste part
Un bilan papier	Simulation d'une liquidation	Le point annuel sur le capital et le profit
Un bilan papier	Évaluation d'une organisation physique : différence entre deux profits	Le besoin de normalisation et standardisation.
Un bilan papier	Évaluation d'une cellule financière : potentiel financier	La capacité à investir

Macintosh et al. 2000 - Analyse triadique

4 Apports de la sémiotique

Des exemples d'utilisations des concepts sémiotiques et linguistiques dans la littérature de contrôle de gestion sont exposés. Ils complètent la compréhension des exemples précédents, et ils soulignent l'originalité de la communnication.

4.1 Monde et langage : un rapport métaphorique (synecdoque)

Quelle est la signification du monde quand il est décrit par le contrôle de gestion ? On peut trouver des réponses psychologiques (Ezzamel & Willmott, 1998-B), sociales (Ezzamel & Willmott, 1998-B; March 1988), politiques (Miller 1992). Le contrôle de gestion est une représentation numérique du monde. Indépendamment des objectifs particuliers, il porte les stigmates des chiffres[9]. Que penser, en termes de signification, du fait d'avoir des chiffres comme vecteurs pour les signifiés ?

Les secteurs de l'organisation ainsi que la description des hommes qui les habitent deviennent mesurables quand ils sont décrits par des chiffres (Miller 1992, pages 62 et 68). Les hommes décrits par des chiffres acquièrent les propriétés des données quantifiées, comme par un processus inversé de synecdoque. Ils sont l'objet de calculs. Ils sont comparés à un standard et des actions sont entreprises suite à ces comparaisons. Les hommes et secteurs de l'organisation deviennent des objets qui sont évalués par les managers (Miller 1992, page 72). Les objets finissent par se réduire à leur description ; ils deviennent des entités abstraites, parce que réduites à un signe qui est un chiffre. Alors, dans la perspective de Barnard (1958, page 16) le contrôle de gestion considère les personnes en tant que fonction et non pas comme des personnes (Miller, 1992, page 78). Les hommes deviennent aussi des objets économiques, quantifiés, évalués.

[9] "Through this sort of exercise, accounting can constitute and promulgate a metaphor of a numerical view of reality (Morgan, 1988) that seemingly transcends the appraisal and reward process."(Ezzamel & Willmott, 1998-B)

En termes de signification, la quantification du monde de l'entreprise n'est pas innocente. Elle favorise la dépersonnalisation des individus. La performance peut devenir autonome par rapport aux individus en tant que personne ; la performance devient un pur objet fonctionnel. La création d'un monde de chiffres permet l'action et les modes d'action sur les chiffres. En termes de signification, c'est à un premier degré la possibilité de penser économiquement, de penser en termes qui dépersonnalisent l'individu. À défaut de pouvoir prouver que le contrôle de gestion a été créé par la bureaucratie (Weber, 1971), nous pouvons suggérer que la production de chiffres permet la bureaucratie au sens de Weber ; c'est ce que Miller (1992) laisse entendre.

Aussi, la description de l'entreprise par des nombres fait référence explicitement à l'usage traditionnel des nombres. L'utilisation par un groupe de nombres dans la description du monde est un préalable pour prétendre au statut de scientifique. Les nombres permettent par mimétisme de prétendre être une science. Taylor a aussi pratiqué la comptabilité. Avec la comptabilité les managers ont l'opportunité de se prétendre scientifiques. En se couvrant de l'aura de la légitimité scientifique, le comptable peut prétendre dire la vérité.

La comptabilité contribue à la bureaucratie, elle permet la comparaison quantifiable des espaces économiques et des hommes, elle est une condition de l'existence de la bureaucratie. En ayant envisagé ces possibilités, nous n'avons pas épuisé le sujet, mais plutôt ouvert une boîte de Pandore. Quelles sont les finalités des acteurs qui en voulant promouvoir la bureaucratie dépersonnalisent les actions de gestion : une rationalisation ? une domination politique ? l'affirmation d'un savoir ? un gain économique ? Cette dernière dimension n'est pas négligeable ; pour être rationnel en finalité, il faut avoir des outils rationnels de comptage (Weber 1971 ; Burchell & al., 1980, page 18).

Quelles sont les différences entre les significations institutionnelles et les significations personnelles ? La langue est une description et une classification qui est partagée par la société. Du moins, il y a un accord minimum sur la classification ; " cheval " fait référence globalement au même animal pour tout le monde, même s'il y a des nuances (Saussure, 1916). La langue en tant qu'institution intègre ce qu'elle décrit dans une description du monde (Berger & Luckmann 1991 page 54). Le rôle de la cosmogonie est très important pour l'action sociale (Weick, 1993). Le sujet ne reçoit pas passivement la signification portée par la langue, la signification institutionnalisée, et réciproquement, selon les cas, il influence la signification institutionnalisée (Berger & Luckmann). L'acteur n'est pas passif. Boland (1995) a étudié l'utilisation des budgets pour évaluer les managers. Il a observé un dialogue entre la signification institutionnelle et subjective. Les acteurs créent le contexte nécessaire à la création de significations personnelles, sans ignorer la signification institutionnalisée. Aussi, les acteurs ne se satisfont pas du paradigme institutionnel et quantitatif pour percevoir la réalité (Christiansen J. K. & Skærbæk P., 1997, page 410). Les acteurs ne restent pas dans le monde stérile et abstrait des chiffres (Boland 1993, 135). Ils ressentent le besoin de solliciter des significations « qualitatives », l'analyse quantitative n'étant qu'une légitimation de la précédente. Les significations institutionnelles et subjectives sont en interaction.

4.2 Linguistique et sémiotique du contrôle de gestion

Le signe est un lieu privilégié de signification et de langage. Les signes ont aussi une définition dans la sociologie de la connaissance. Le signe est disponible en dehors de la présence des sujets et au-delà de « l'ici et maintenant» (Berger & Luckmann, 1991) ; c'est

une objectivation. Le signe est le lieu d'interaction entre le monde objectif et subjectif ; c'est un lieu de signification instable (Berger & Luckmann 1991 page 54). Belkaoui (1978) retrouve dans la comptabilité les caractères d'une langue : des symboles et des règles de grammaire. Certes, nous voyons les symboles, mais il n'est pas sûr que les règles de la comptabilité (normes, principes, conventions, méthodes) soient assimilables à une grammaire.
Le signe crée la réalité (ou enactement pour Lorino 1995, page 86). Une langue définit une attitude générale par rapport à « ce que je regarde ». Au-delà d'une définition de la performance, les chiffres du contrôle de gestion définissent les rapports que l'on peut avoir avec la performance (Miller, 1992 ; Ezzamel et Willmott, 1998-B). Pour Ezzamel et Willmott, en montrant des solutions et des problèmes, le contrôle devient aussi un outil de la rhétorique sociale et politique. La réalité construite porte en elle une signification.
Les signes classifient les choses. La comptabilité est une classification de la réalité comme une langue est un découpage de la réalité (Saussure 1916, page 157). Les différences identifient des « types », des schémas de comportements préétablis ou de significations (Berger & Luckmann, 1991, page 53). La performance de la non-performance est déterminée par différence comme les significations n'existent que par différence (Saussure, 1916, page 167). L'ambiguïté de l'information modifie la façon de répartir les événements dans les classes (Heilman & Block, 1997, page 621),.
En tant qu'il est là pour une réalité, le signe a un rapport avec la réalité(s'il y a une réalité unique). Dans un rapport réciproque, le signe est une abstraction de la réalité et il devient une réalité (Berger & Luckmann 1991 page 55).

5 Penser le contrôle avec un interprétant

La sémiotique de Peirce et d'Eco permet non seulement de souligner le rôle important de l'interprétation dans les situations « extraordinaires » par exemple l'apprentissage (Lorino 1995), mais elle est aussi un instrument d'observation de la signification latente des signes au quotidien. De nombreux projets théoriques avaient introduit les notions de sémiotique, de linguistique et d'herméneutique dans le domaine du contrôle de gestion. Certains ont tenté l'expérience empirique sans utiliser le cadre théorique de Peirce (Boland, 1993 ; Macintosh et al. 2000), d'autres ont utilisé Peirce pour construire un modèle. Dans cette communication Peirce a servi de base à une étude empirique de textes. La richesse sémantique d'un simple ratio financier a été mise à jour (R.O.I.), ainsi que les multiples rapports des états comptables avec la réalité. La définition d'un signe (representamen) de gestion est multiple ; ni l'objet ni l'interprétant ne sont nécessairement déterminés. Ces deux études sont des modèles pratiques d'analyse du signe en sciences de gestion.
Ce cadre théorique met en scène une triade : l'organisation en tant qu'elle est l'objet d'une mesure, le contrôle de gestion (la mesure) et les acteurs parce qu'ils interprètent la mesure. L'évolution des signes s'explique soit en termes de changement d'objet, soit en termes de changement d'interprétant. Même si les acteurs de l'organisation se ressemblent, ils ont chacun leur interprétant (semblable ou différent) pour chaque signe de gestion. À partir d'exemples paradigmatiques, l'étude de la signification des instruments est possible notamment sur les directions proposées par Lorino (1995) : contextuelle, conceptuelle, socio-organisationnelle, communication… Après avoir défini un outil sémiotique, il est possible de proposer des significations ou des interprétations aux signes, dans un contexte ordinaire. La

signification n'est qu'un commencement (par exemple Macintosh et al., 2000). La signification n'existe pas dans l'absolue, chacun, chaque environnement, chaque instant est l'occasion d'observer la signification des signes pour les acteurs. Nous avons ouvert une boîte de Pandore : les problèmes posés par l'herméneutique.
Ouvrons la boîte. Un rappel, la signification réside chez l'acteur, et le chercheur observe. Le cadre théorique sollicité par le chercheur conditionnera son observation et le cas échéant la description de la signification. C'est l'objet d'une étude qui ne peut pas prendre place ici : décrire les signes de gestion en fonction de la polysémie due aux acteurs et en fonction de la diversité des métaphores (Morgan 1980) sollicitées par les chercheurs. Dans cette communication un modèle parmi d'autres a servi de guide : le modèle économique. Le cadre conceptuel du chercheur n'est pas neutre dans la description du signe.
La sémiotique triadique de Peirce ne doit pas être une fin en soi. Elle est une contrainte acceptée qui rend obsolète une description dyadique et statique[10] du contrôle de gestion. La dynamique du tiers s'impose : l'interprétation de l'acteur. Quelque soit le prisme choisi (il y en a plusieurs), une conception de l'acteur se frotte à une conception du contrôle dans une organisation. La réflexion est en marche.

Références bibliographiques

Argyris C., (1952), The impacts of Budgets on People, New York: The controllership Foundation

Barthes Roland, (1985), L'aventure sémiologique, Paris Éditions du Seuil

Barnard Chester, (1958), The function of the Executive, Cambridge, Mass: Harvard University Press.

Belkaoui A., (1978), « Linguistic Relativity in Accounting », Accounting Organizations and Society, Vol. 3, pp. 97-104

Berger Peter & Luckmann Thomas, (1991), The social construction of reality, Penguin Books, Première édition en 1966 aux EUA.

Bloch Marc, 1939, La société féodale, Paris, Albin Michel

Boland R. J., (1993), « Accounting and the Interpretative Act », Accounting Organization and Society, Vol. 18 N°2/3, pp. 123-146

Burchell S. C. & Clubb & Hopwood & Hughes & Nahapiet, (1980), « The role of accounting in organizations and society », Accounting Organization and Society, Vol. 5, pp. 5-27

Chandler A., (1962), Strategy and Structure, Cambridge, MA: MIT Press

Chandler A., (1977), The Visible Hand, The Managerial Revolution in American Business, The Belknap Press of Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts

Christiansen J. K. & Skærbæk P., (1997), « Implementing budgetary control in the performing arts: games in the organizational theatre », Management Accounting Research, Vol. 8, pp. 405-438

Eco Umberto, (1998), Le Signe, Le Livre de Poche, biblio essais, Paris, adapté de l'italien par Jean-Marie Klinkenberg, Edition originale : « Segno, chez ISEDI, Milan, 1973 »,

[10] Pour Peirce, il faut un tiers pour introduire la dynamique entre deux éléments. La dyadique est par définition statique.

Ezzamel M. & Willmott H., (1998-B), « Accounting, remuneration and employee motivation in the new organisation », Accounting and Business Research, London, Spring 1998, Vol. 8, Issue 2, pp. 97-110

Harding N. & Mckinnon J., (1997), « User involvement in the standard-setting process: research note on the congruence of accountant and user perceptions of Decision usefulness », Accounting Organization and Society, vol. 22, N°1, pp. 55-67

Heilman M. E. & Block C. J. & Stathatos P., (1997), « The affirmative action stigma of incompetence: Effects of performance information ambiguity », Academy of Management journal, Mississippi State, Jun 1997, pp. 603-625

Hopwood A. G., (1973), An Accounting System and Managerial Behaviour, Westmead, Saxon House

Johnson H. T. & Kaplan R. S., (1987), Relevance Lost - The Rise and Fall of Management Accounting, Havard Businss School Press, Boston, Massachussetts

Kuhn T., (1983), La structure des révolutions scientifiques, Paris : Flammarion-Champs, (version Anglaise originale 1970)

Llewellyn s, (1993), « Working in Hermeneutic circles in management accounting research: some implications », management Accounting Research, Vol. 4, pp. 231-249

Lorino Ph., (1995), Comptes et récits de la performance, Les Éditions d'organisation, Paris

Lorino Ph., (2000), Enquête de gestion, à la recherche du signe dans l'entreprise - Huit récits du compact-disc au pain biologique, Lorino éditeurs, L'Harmattan, Paris

Macintosh N. B. & Shearer T. & thornton D. B. & Welker M., (2000), « Accounting as simulacrum and hyperreality: perspectives on income and capital », Accounting Organizations and society, Vol. 25, pp. 13-50

March J. G., (1988), Decisions and Organizations, Oxford, Basil Blackwell

Miller Peter, (1992), « Accounting and objectivity: The Invention of Calculating Selves and Calculable Spaces » , Annals of Scholarship Vol. 9, N° 1/2, 1992, pp. 61-86

Morgan G., (1980), « Paradigms, Metaphors, and Puzzle solving in Organization theory », ASQ, pp. 605-622

Ricoeur Paul, (1971), « The model of the Text: Meaningful action considered as text », Social research, vol. 38, pp. 529-562

Pauchant T. & collaborateurs, (1996), La quête du sens : Gérer nos organisations pour la santé des personnes, de nos sociétés et de la nature, Presse HEC, Montréal Canada

Peirce Charles S., (1978), Écrits sur le signe (ed G. Deledalle), Éditions du Seuil, Paris

Saussure de Ferdinand, (1916), Cours de linguistique générale, Paris, Édition Payot & Rivages

Schiff M. & Lewin A. Y., (1970), « The Impact of people on Budgets », The Accounting Review, April 1970

Sloan Alfred P. Jr., (1990), My years with Generals Motors, New York: Doubleday

Weber Max, (1971), Economie et Société, Agora Pocket

Weick Karl E., (1993), « The collapse of Sensemaking in Organizations: The Mann Gulch Disaster », ASQ, Vol. 38, pp 628-652