

La comptabilité de gestion : une technologie invisible

Peter Brosnan (*)

La comptabilité (ou contrôle) de gestion est loin d'être une simple technologie au service d'une bonne gestion financière ou quotidienne : l'auteur démontre, en s'appuyant sur une revue de littérature anglo-saxonne de gestion et de comptabilité, qu'elle est également utilisée comme une série d'instruments de contrôle au service de l'intensification du travail et des décisions de réduction de la main-d'œuvre. Permettant la détection de temps non travaillé et des « réserves » de productivité « cachées », la comptabilité de gestion a l'avantage, contrairement à l'organisation scientifique du travail, d'être une technologie invisible, dotée de la capacité de tout observer et de tout mesurer. L'auteur décrit la part de ces techniques modernes de comptabilité dans l'essor du management scientifique et l'utilisation qui en sera faite pour l'organisation scientifique du travail. Malgré son caractère approximatif et contingent, le calcul des coûts standards a des effets sur la réduction des coûts de la main-d'œuvre. La comptabilité de gestion est analysée comme une idéologie ; l'article insiste sur ses implications en termes de management et d'emploi et sur les stratégies de résistance déployées à tous les niveaux de l'entreprise par les salariés.

Lorsque des organisations évoluent, se transforment, adoptent de nouvelles méthodes de travail, modifient leur structure d'emploi ou le temps de travail, on considère ces changements comme des décisions de gestion qui font partie intégrante de la stratégie des dirigeants. Ce qui est moins évident, c'est de connaître des raisons qui incitent les managers à introduire les changements en question. Les porte-parole des dirigeants attribuent les décisions à des facteurs échappant à leur contrôle, qu'il s'agisse du rendement d'un marché, de changements techniques, de revendications syndicales, de la situation économique ou encore de la politique du gouvernement. Mais ce que l'on mentionne rarement, c'est l'influence d'un facteur interne : la technique comptable.

Bien que la comptabilité soit présentée comme une technique neutre, qui mesure et calcule les flux monétaires, elle va bien au-delà de cela. C'est une technologie puissante que les dirigeants peuvent utiliser pour contrôler et imposer des types de comportement spécifiques. Elle peut également servir à dissimuler certaines choses, à en amplifier d'autres, donnant plus de pouvoir à certains groupes au sein de l'entreprise, tandis que d'autres sont induits en erreur ou privés de pouvoir. De nombreux changements dans les méthodes de travail ou dans les effectifs sont dictés par des outils comptables

que ne remarquent pas nécessairement ceux qui sont sous leur contrôle. De même, les effets de la comptabilité de gestion peuvent échapper à ceux qui l'utilisent.

Cet article a pour objectif d'étudier les différents usages qui sont faits de la comptabilité de gestion au sein des organismes privés et publics, en s'attachant tout particulièrement à la manière dont elle affecte l'emploi, les salaires et les relations sociales. Comme nous le soulignons dans ce qui suit, ces interactions ont fait l'objet d'une attention insuffisante. Néanmoins, quelques études se sont penchées sur certains de leurs aspects et un examen de la littérature en contrôle de gestion révèle également les différentes manières dont ces mécanismes peuvent fonctionner. La contribution qui suit présente d'abord une brève analyse bibliographique. Elle offre ensuite un cadre nécessaire à la poursuite de travaux sur les relations entre la comptabilité, l'emploi, les salaires et les relations sociales.

Les études sur la comptabilité et le marché du travail

L'influence des comptables et des pratiques comptables sur le marché du travail est rarement prise en

(*) Professeur à la Griffith Business School de l'université de Brisbane en Australie, département des relations industrielles, Nathan, Queensland 4111, petebrosnan@optusnet.com.au.

compte par les chercheurs qui étudient la comptabilité ou les marchés du travail (1). L'observation de BOUGEN selon laquelle il y a eu « une pénurie consternante de recherches dans le domaine des rapports entre les relations professionnelles et la comptabilité » (BOUGEN, 1989, p. 205) est tout aussi pertinente aujourd'hui qu'elle l'était en 1989 (2).

L'une des explications de ce phénomène est que la comptabilité et le travail des comptables sont invisibles. À tel point qu'ils sont perçus et décrits comme relevant de la simple « gestion ». On n'accorde pas à l'influence des comptables et à leur rôle décisif une très grande importance au sein des entreprises et des organisations publiques. Il est probable que les universitaires extérieurs à la comptabilité partent du principe que celle-ci est « ésotérique ou ne constitue qu'un simple reflet » (limité à un jeu d'écritures) au lieu de voir en elle « un aspect constitutif et reproductif des initiatives de changement et de leur délicate interprétation » (EZZAMEL *et al.*, 2004, p. 270).

ARMSTRONG a aussi attiré l'attention sur le manque d'interaction entre la comptabilité et les relations professionnelles. Dans le cadre de l'un de ses commentaires critiques sur la comptabilité, il écrit : « Les analyses sur les relations professionnelles après les années 1980 continuent à faire défiler leurs composantes classiques : les syndicats, les organisations patronales et l'intervention de l'État... Ce que l'on semble oublier dans ce type de scénario, c'est que, dans les grandes sociétés britanniques, les relations industrielles se déroulent aujourd'hui sur un terrain défini par la planification budgétaire et le contrôle du rendement financier. Sur le plan de la comptabilité, l'étude des tendances dans la pratique de la comptabilité de gestion britannique est restée tout aussi isolée... En réalité, la valeur des informations dépend de la capacité des dirigeants à intervenir sur elles, ce qui peut dépendre à son tour de la nature des relations professionnelles » (ARMSTRONG, 1994, p. 190. Voir également ARNOLD, 1998).

S'il existe bien des études sur le rapport entre la comptabilité et le procès de travail, elles sont plus souvent menées par des comptables que par des spécialistes du marché du travail. Elles sont publiées dans des revues de comptabilité, généralement *Accounting, Organizations and Society*, et sont donc moins faciles d'accès pour ceux qui s'intéressent plutôt aux revues classiques sur les relations professionnelles ou le marché du travail. Les textes majeurs sur la théorie du travail ne font par exemple jamais ou rarement référence au travail des comp-

tables (par ex. BRAVERMAN, 1974). WARDELL (1990) qui mentionne le rôle des comptables de gestion, constitue à cet égard une exception.

Seul un petit nombre d'études en comptabilité et en contrôle de gestion est disponible sur une base géographique très limitée. Celles-ci sont pour la plupart issues de travaux d'universitaires européens qui approfondissent beaucoup plus leur réflexion et sont beaucoup plus critiques à l'égard des usages de la comptabilité que leurs collègues aux États-Unis (PANNOZZO, 1997).

La technique comptable

La technique comptable réunit différentes méthodes de définition, de notation, de calcul, de présentation, d'examen, d'évaluation, de précision et de normalisation. Elle sert à réunir les informations financières, mais elle mesure aussi potentiellement tous les aspects de l'environnement du travail, tout ce qui est susceptible de faire l'objet d'une quantification, comme le régime et les taux de salaire, les niveaux de rendement des processus de travail, les données sur les accidents du travail et l'assiduité des employés. Les données peuvent être stockées et fournir un historique, permettant ainsi des comparaisons dans l'espace et le temps. Entre les mains des dirigeants, la technique comptable représente un outil puissant pour discipliner et contrôler les employés.

L'usage de ces techniques pour surveiller et contrôler le travail remonte en fait au XVII^e siècle (POLLARD, 1965. Également ARMSTRONG, 1987 ; EDWARDS, NEWELL, 1991 ; FLEISCHMAN, PARKER, 1991 ; CARMONA *et al.*, 1997). En fait, HOPPER et ARMSTRONG (1991) affirment que les contrôles comptables furent instaurés pour essayer de contrôler le processus de travail. Selon eux, les changements introduits dans ces systèmes de contrôle ne visent pas nécessairement à accroître l'efficacité mais plutôt à intensifier le processus du travail et à redistribuer le produit de ce travail (ARMSTRONG, 1987 ; MILLER, O'LEARY, 1993, 1994). Ces techniques, conçues à l'origine pour la fabrication industrielle, sont désormais largement utilisées dans le secteur tertiaire et les services publics. OLIVER (2002) montre le rôle joué par l'élaboration du budget dans les décisions de dotation en personnel universitaire : « Un certain nombre de chercheurs [...] montrent comment la comptabilité peut fonctionner comme un régime disciplinaire au sein des organisations [...] De par

(1) L'intérêt que les spécialistes des relations professionnelles ont porté à la comptabilité concerne principalement la manière dont les financiers dissimulent des informations ou induisent les syndicats en erreur lors des négociations collectives (par ex. AMERNIC, 1985 ; OGDEN, BOUGEN, 1985 ; BROWN, 2000 ; OWEN, LLOYD, 1985). Comme me l'a rappelé mon collègue Michael BARRY, les praticiens et les universitaires des relations industrielles ont récemment redoublé d'attention pour la comptabilité, là où l'exigence de « négociations de bonne foi » a imposé aux employeurs l'obligation de divulguer des informations financières en rapport avec la négociation collective.
(2) ZALD (1986) fait une remarque similaire sur la sociologie des organisations.

sa capacité à quantifier la performance humaine, la comptabilité rend [...] (cette dernière) visible [...] (et) [...] cette visibilité permet d'assurer et de maintenir la soumission des individus (CARMONA *et al.*, 1997, p. 438).

Ces techniques sont sous-tendues par « une vision de l'homme comme voleur potentiel [...] et [...] très probablement inefficace » (MILLER, O'LEARY, 1987, p. 261-2). Le rôle de la comptabilité dans la prévention du vol est une préoccupation de longue date. CARMONA *et al.* (1997) décrivent le système comptable utilisé pour observer et contrôler la main-d'œuvre employée par la manufacture royale espagnole de tabac au XVII^e siècle. La notion de voleur s'applique non seulement au détournement des biens de l'employeur ou du client, mais également au fait de s'approprier le temps rémunéré par l'employeur. Les techniques comptables sont ainsi conçues pour empêcher les pauses non autorisées, les arrivées tardives et les départs prématurés et pour assurer un rythme de travail minimal au cours des tâches qui sont affectées. L'utilisation des techniques comptables est tout aussi importante pour garantir que le rythme de production soit interrompu le moins fréquemment possible, et pour que les interruptions, si elles se produisent, soient les plus brèves possible.

La profession comptable, quant à elle, est traditionnellement divisée en deux grandes branches : la comptabilité financière et la comptabilité de gestion. Les comptables financiers (on dit plus souvent « les financiers », NDLR) jouissent d'un statut plus élevé. Ils préparent les comptes pour les actionnaires et les autorités fiscales. C'est la vision la plus répandue que l'on a des comptables. Les comptables de gestion (on dit aussi « les contrôleurs de gestion » NDLR) pour leur part s'occupent des aspects plus stratégiques de la comptabilité : établissement du budget, mesure des coûts et des marchés, *etc.* Ainsi, tandis que les financiers produisent des résumés rétrospectifs des transactions monétaires sur une base annuelle ou infra-annuelle, les comptables de gestion élaborent en continu des données désagrégées détaillées sur la période en cours ou future, qui servent à tous les niveaux d'encadrement, y compris à la hiérarchie de proximité (3). Les financiers établissent les bilans. Les comptables de gestion s'occupent des rapports de gestion, des budgets et des prévisions de trésorerie, avec éventuellement des mesures monétaires et non monétaires, y compris des informations de volume (mesures physiques des entrées et des sorties) et diverses données qualitatives. Ainsi, tandis que les financiers travaillent plutôt pour l'extérieur, les comptables de gestion font partie inté-

grante de la gestion des entreprises et des organisations publiques.

Le personnel présente peu d'intérêt pour les financiers, mis à part que les salaires représentent un coût financier important. Les comptables de gestion (ou contrôleurs de gestion), pour leur part, s'intéressent plus directement aux effectifs, aux coûts du travail par service et à la productivité du travail. Tandis que les financiers, ou leur travail, ont des relations avec les syndicats par le biais des négociations collectives, les comptables de gestion interagissent avec le personnel sur une base quotidienne et continue, même s'ils peuvent rester invisibles pour ceux dont ils contrôlent le travail et la vie.

C'est à la fin du XIX^e siècle et au début du XX^e siècle que les techniques modernes de contrôle de gestion se sont développées et diffusées. Avec l'avènement de la grande industrie, on a eu besoin de feuilles de paie qui permirent de calculer les coûts des salaires pour chaque poste. La standardisation des produits a entraîné celle des processus et des travailleurs. La comptabilité de gestion devait s'attacher à deux objectifs pour les dirigeants : garder discrètement un œil sur la main-d'œuvre et contrôler son comportement et son rendement. Ce double objectif de surveillance et de contrôle n'était pas nouveau, mais bénéficia d'un nouvel élan avec l'introduction de la gestion scientifique et d'un certain nombre de changements afférents dans le travail et la société.

MILLER et O'LEARY (1987) affirment que les techniques modernes de comptabilité de gestion ont été développées à une époque où l'on considérait qu'il était souhaitable et bénéfique de gérer la société et les individus de manière plus directe, afin d'obtenir une efficacité nationale et raciale à partir de l'« individu gouvernable » (MILLER, O'LEARY, 1987). On pensait que chaque ouvrier détenait, profondément ancrées en lui, des sommes de gaspillage et d'inefficacité qu'il était possible d'éliminer. Sur le lieu de travail, une gestion scientifique correctement appliquée serait en mesure de supprimer ces réserves stagnantes. La comptabilité complète des coûts, des matières premières ainsi que du rendement des machines et des processus, constituait un aspect important du traitement prescrit. L'invention du coût standard et l'élaboration des budgets furent les contributions de la comptabilité à la gestion scientifique (CAPLAN, 1971 ; JOHNSON, KAPLAN, 1987 ; MILLER, O'LEARY, 1987).

EPSTEIN (1978) a attiré l'attention sur le lien entre la comptabilité de gestion et l'ingénierie : nombre des premières innovations introduites en comptabilité de gestion furent le fait d'ingénieurs en méca-

(3) Selon JOHNSON et KAPLAN (1987), la comptabilité de gestion a été mise en place dans le contexte de la production industrielle, l'accent étant mis plutôt sur le calcul des coûts. Selon eux, le défi qui consistait à concevoir des modes de comptabilité adaptés à d'autres secteurs n'a pas été relevé, si bien que la comptabilité financière a pris le dessus sur la comptabilité de gestion.

nique. L'auteur estime que « la gestion scientifique a eu un effet direct important sur le développement de la méthode des coûts standard » - le concept d'*heure étalon* en est un exemple - et que cela « s'explique par les exigences de la gestion scientifique dans son application à l'industrie » (p. 156). Pour lui, les coûts standards n'auraient pas été mis en place s'ils « n'avaient pas été nécessaires pour réussir la mise en œuvre de la gestion scientifique » (EPSTEIN, 1978). Pour reprendre les termes de l'un des inconditionnels de la gestion scientifique : « La gestion scientifique trouve peut-être sa meilleure expression dans le travail du contrôleur financier ou dans la partie comptabilité analytique » (C.G. RENOLD, cité par BOUGEN, 1989, p. 211).

L'utilisation du coût standard dans les industries de guerre pendant la Première Guerre mondiale a également contribué au développement de la comptabilité analytique. Elle a abouti à des techniques appliquées dans l'industrie britannique dans l'entre-deux-guerres (BOUGEN, 1989). Dans la seconde moitié du XX^e siècle, le développement et la diffusion de l'informatique a fait baisser à la fois le coût de la surveillance et des mesures. Par ailleurs, de nouvelles techniques comptables furent mises au point pour les comptables de gestion dont le pouvoir et l'influence augmentèrent (HOPWOOD, 1990).

Comme le soulignent MILLER et O'LEARY (1987), les relations professionnelles au XIX^e siècle se résument à des confrontations directes entre les travailleurs et leurs employeurs. Au début du XX^e siècle, alors que la comptabilité de gestion se développait, l'ouvrier fut « cerné par des normes et standards de calcul, qui mettaient entre lui et le patron toute une gamme de mécanismes intermédiaires » (MILLER, O'LEARY, 1987, p. 239). (4) Nous pourrions ajouter à ce tableau, le développement de la gestion du personnel et nous aurions alors les ingrédients d'un environnement industriel de plus en plus réglementé et contrôlable. Ces technologies ont sorti de la sphère du conflit nombre des problèmes posés par les relations de travail, en les remplaçant par des solutions techniques. L'effort et la rémunération se trouvèrent ainsi corrélés, grâce à la technique des coûts standard. La technologie comptable ne réussit toutefois pas à supprimer entièrement les conflits du travail, nombre de questions restant tout aussi litigieuses ; et le conflit se porta alors sur certains aspects de la technique comptable elle-même, tels que le travail à la pièce et les effets des coupes budgétaires sur l'emploi.

Prévisions budgétaires et contrôle

Le rôle de la comptabilité de gestion au sein d'une structure est de planifier et de contrôler. Le premier de ces rôles, la planification, implique nécessairement les budgets, qui, en eux-mêmes, agissent comme une dimension supplémentaire de contrôle. Il existe deux types de contrôle : *la régulation par l'amont*, c'est-à-dire la planification et les prévisions budgétaires et *le contrôle rétroactif*, à savoir l'utilisation de diverses mesures pour comparer le prévu et le réalisé. Les autres fonctions des prévisions budgétaires sont « la communication et la coordination, ainsi que l'évaluation des performances » (WEETMAN, 1999, p. 141). Ce dernier point constitue un puissant mécanisme de contrôle, qui sera approfondi ultérieurement. HOPPER et ARMSTRONG considèrent que les prévisions budgétaires ont pour fonction de contrôler les employés et les cadres intermédiaires (HOPPER, ARMSTRONG, 1991).

Le contrôle budgétaire consiste à définir des budgets avec des coûts standards, en comparant les résultats avec les objectifs budgétisés, en mesurant les écarts sur budget et en les analysant en termes de prix (ou salaires) et de quantité, en étudiant les écarts sur budget – aussi bien défavorables que favorables –, en rendant compte des processus et en prenant des mesures pour aligner la performance réelle sur la performance souhaitée.

« Un *budget* est un plan détaillé qui définit, en termes monétaires, les projets de revenus et de dépenses pour une période à venir. Il est préparé antérieurement à cette période et repose sur des objectifs dont il a été convenu pour cette période, ainsi que sur la stratégie prévue pour atteindre ces objectifs » (WEETMAN, 1999, p. 134).

Les prévisions budgétaires sont un processus complexe, impliquant de multiples interactions entre les budgets des divers services d'une entreprise. Il s'agit par ailleurs d'un processus cyclique et itératif qui réclame l'établissement d'un budget général, les budgets par service, des négociations avec les cadres intermédiaires sur leurs budgets, les révisions du budget consolidé, puis un examen de la performance réalisée par rapport à la performance prévue. En comptabilité de gestion, la sagesse veut que l'on fixe des objectifs budgétaires « ambitieux mais réalisables » (PROCTOR, 2002, p. 246), sans toutefois décourager les cadres qui savent qu'ils ne pourront jamais atteindre les objectifs fixés. Les budgets peuvent être discutés en profondeur avec ceux qu'ils concernent ou bien peuvent être communiqués par les cadres supérieurs sans faire appel à ceux qui les appliqueront.

(4) MILLER et O'LEARY (1987) vont plus loin en disant que la recherche du sujet gouvernable constituait un projet de société plus large impliquant l'État, la famille, l'eugénisme et l'identité nationale.

Ceux qui ont un budget ont tout intérêt à ne pas fixer des objectifs trop élevés. Par suite, s'ils participent à l'établissement de leur propre budget, ils essaieront d'intégrer une marge budgétaire (le « matelas de sécurité » des professionnels, NDLR), définie comme « la surestimation volontaire des dépenses et/ou la sous-estimation des revenus, selon la terminologie officielle adoptée par le CIMA (*Chartered Institute of Management Accountants*) (5) » (PROCTOR, 2002, p. 216). Tandis que les subordonnés tenteront d'intégrer cette marge de manœuvre budgétaire, leurs supérieurs n'accorderont qu'un *budget serré* en fixant des objectifs très ambitieux et des ressources restreintes.

À l'occasion de l'établissement du budget, un conflit peut apparaître entre les cadres intermédiaires qui essaient d'intégrer une marge et les cadres supérieurs qui tentent au contraire d'imposer des restrictions. Lorsqu'il y a plusieurs niveaux, ce processus peut se répercuter en cascade le long de la ligne hiérarchique. Plus les cadres dirigeants resserrent les budgets, plus le niveau d'encadrement suivant fixera des objectifs contraignants pour ses subordonnés et ce, tout le long de la chaîne jusqu'aux équipes de travail pour lesquelles cela se traduira par une pression sur les rémunérations unitaires, le niveau des rendements ou le temps de travail. La marge budgétaire aura ainsi comme corollaire (a) la sacralisation du budget (aspect motivation), (b) une opportunité pour développer la participation à la définition du budget et (c) une asymétrie des informations (c'est-à-dire des moyens) entre supérieurs et subordonnés (6) (MANZONI, 2002).

La fiabilité des mesures comptables de la performance pose un problème fondamental dans la mesure où celles-ci sont insuffisantes pour mesurer la performance globale. Les cadres supérieurs qui ont une perspective plus large intégreront ainsi d'autres mesures ou « géreront par exception », c'est-à-dire qu'ils fixeront des objectifs budgétaires serrés, mais feront preuve de mansuétude avec les subordonnés qui ne les auront pas atteints. La gestion par exception encourage toutefois les subordonnés à réclamer une marge budgétaire pour bénéficier d'une plus grande autonomie.

Un des aspects qui pose problème dans le processus de contrôle et de prévision budgétaire est de parvenir à une estimation des coûts aussi précise que possible, l'établissement des coûts étant l'une des principales fonctions du contrôleur de gestion. En fait, la comptabilité de gestion était autrefois

appelée comptabilité analytique (cf. encadré 1). Or, l'établissement des coûts est un processus complexe qui demande d'affecter tous les coûts aux diverses productions. Les coûts directs sont plus faciles à calculer, mais ne sont jamais aussi clairs qu'on le pense généralement, dans la mesure où de nombreux facteurs de production spécifiques sont incorporés dans une grande étendue de produits. Par exemple, un ouvrier peut travailler simultanément sur deux produits ou plus. La complexité de ces problèmes de mesure se trouve encore accrue dans le secteur des services.

Encadré 1

Les principes de la comptabilité analytique classique

Traditionnellement, les comptables analytiques évaluaient le coût des produits ou services en calculant les coûts directs de chaque constituant de ceux-ci, en termes de matières premières, de temps de travail, etc., puis en ventilant les frais généraux permanents sur chaque élément du coût de revient, en rapport avec le volume produit pour chacun. Tous les coûts de l'entreprise sont ainsi pris en compte et, si les éléments se vendent pour un montant supérieur au coût de production calculé, l'entreprise réalise un bénéfice.

Dans les textes consacrés à la comptabilité de gestion, tous les frais généraux doivent être ventilés sur les produits : « Quelle que soit leur nature, tous les frais généraux de production doivent être absorbés dans les produits » (WEETMAN, 1999, p. 59). L'alternative qui consiste à établir les coûts en se fondant sur les coûts de revient de base et en récupérant les frais généraux sur le revenu total ne semble pas être totalement approuvée (7). Par suite, les contrôleurs de gestion ont le plus grand mal à ventiler ces coûts d'une manière pseudo-scientifique. C'est ce qui expliquerait que, chapitre après chapitre, les textes de comptabilité de gestion soient consacrés aux différentes manières de ventiler ces frais généraux. L'établissement des coûts par produit ne constitue qu'une approximation des coûts, dans la mesure où le coût « réel » intégral ne peut jamais être connu, sauf dans une entreprise très simple. Mais même cette situation ne reflète pas la réalité, dans la mesure où les coûts ne sont jamais connus avant d'avoir été réellement engagés. Ils doivent donc être estimés par avance, mesurés *ex post* puis ré-utilisés pour ajuster l'établissement des nouveaux coûts prévisionnels.

(5) Selon H. BOUQUIN (2004, p. 32), cette association professionnelle, a été fondée en Grande-Bretagne en 1919, la même année que la *National Association of Cost Accountants* américaine, par les contrôleurs de gestion, « pressés d'être reconnus par les comptables "financiers" et, sans doute, de développer une doctrine qui les rendit légitimes aux yeux des ingénieurs ». L'auteur ajoute : « Il est curieux de constater qu'un tel organisme n'est pas né en France » (NDLR).

(6) Dans l'exercice budgétaire en effet, les acteurs ne sont jamais à égalité dans la mesure où ils peuvent se dissimuler mutuellement des informations (NDLR).

(7) Et ceci en dépit du fait que l'économie néoclassique, qui inspire de nombreux comptables de gestion, impliquerait une tarification des produits à leur coût marginal (un concept assez proche du coût de revient de base).

La ventilation des frais généraux sur les coûts des différents produits a un effet important sur l'emploi. Les chefs d'entreprise concentrent leur attention sur ce que l'on appelle le temps de travail non-productif en essayant de le réduire. L'emploi est ainsi constamment menacé et de nouvelles méthodes de travail peuvent être mises au point pour intensifier le processus de travail. Les décisions relatives à la ventilation des coûts indirects du travail influent sur les coûts comptables de la production et les différentes techniques utilisées pour ce faire auront des effets différents sur les effectifs.

Si l'établissement des coûts est une composante clé des décisions relatives aux prix et à l'affectation des ressources, le contrôle nécessite d'autres mesures d'entrée et de sortie. Ces données mesurées et enregistrées deviennent des données historiques qui servent de référence pour l'amélioration des performances. Les analyses comparatives peuvent induire des pratiques plus efficaces évitant le gaspillage des ressources et peuvent même permettre aux chefs d'entreprise de repérer la performance individuelle. D'un autre côté, elles peuvent se traduire par une intensification du travail. On attend ainsi souvent des équipes de vente qu'elles « dépassent les chiffres du mois précédent » et on demande aux responsables de production de réduire leurs coûts directs ou généraux. Les coûts du travail acquièrent ainsi beaucoup d'importance en termes d'« information en retour » (*feedback*) ; ils devraient être classés dans la catégorie des *coûts contrôlables*, c'est-à-dire susceptibles d'être régulés par le cadre responsable de ce travail. Plus important encore, le facteur travail peut être utilisé d'une manière que ne permettent pas les autres facteurs de production. Par exemple, si l'on construit un pont, la quantité d'acier utilisé obéit à des impératifs techniques, mais l'on peut à l'inverse faire travailler la main-d'œuvre plus rapidement et plus longtemps pour réduire les coûts du travail. C'est pour cette raison que de nombreuses entreprises, comme le font remarquer Hansen et Mowen, « privilégient le contrôle du coût du travail sur le coût de tout autre facteur de production » (HANSEN, MOWEN, 1997, p. 390).

Des dispositifs tels que « l'heure standard » (8) fournissent des critères pour le contrôle du rendement du travail. Cette mesure permet au contrôleur de gestion de calculer de nombreuses sortes d'écart sur les coûts de la main-d'œuvre directe. Les deux plus connus concernent, ceux sur le *rendement du travail* (différence entre le volume horaire constaté

et le volume horaire standard) et les écarts sur le *coût salarial de la main-d'œuvre* (différence entre le taux réel - ou réalisé - et le taux standard). Ces écarts peuvent être considérés comme favorables ou défavorables selon leur signe mathématique. Les écarts négatifs notamment, s'ils sont importants et perdurent, vont alors déclencher une recherche qui peut se traduire par des changements dans l'organisation du travail.

On observe chez la plupart des dirigeants une tendance à se limiter à une seule mesure de la performance (c'est-à-dire financière et matérielle NDLR). Or, si cela simplifie les informations destinées aux cadres concernés, cela peut engendrer des erreurs de décision. La performance est souvent multidimensionnelle et une mesure unique ne peut pas en saisir toute la complexité. En outre, les mesures uniques encouragent les prises de décision à court terme plus qu'une vision stratégique à long terme. Ainsi, les mesures simplifiées telles que les quantités vendues ou la valeur totale des ventes qui ignorent certaines survaleurs (9), peuvent entraîner des licenciements ou autres actions radicales ayant un impact sur le personnel.

Les ouvrages de contrôle de gestion mettent en garde contre ces mesures uniques, mais les cadres supérieurs qui sont débordés ou principalement axés sur le budget continueront à les utiliser même si les comptables de gestion le leur déconseillent. Les contrôleurs de gestion peuvent concevoir d'autres mesures de la performance, y compris des mesures de la qualité. Toutefois, ces mesures sont généralement réduites à un format quantitatif, ne serait-ce que pour permettre aux dirigeants de faire des comparaisons. Inutile de préciser que la réalisation de telles mesures implique beaucoup de décisions arbitraires. Ces dernières peuvent souvent constituer des formes accentuées de surveillance. Citons par exemple le comptage des appels traités dans un centre d'appels, le comptage des codes scannés par les caissières dans les supermarchés et le calcul du nombre d'articles publiés par les chercheurs dans les universités (10).

Les systèmes de contrôle sont complexes et il existe des chaînes de contrôle qui s'étendent dans toute l'entreprise, voire au-delà. Les entreprises sont évaluées par des principes comptables. Dans le secteur public, recevoir un mauvais rapport de « comptables indépendants » (on dirait en France « la Cour des comptes », NDLR) peut déclencher un scandale public et constitue un signe évident de mauvaise gestion. Dans le secteur privé, cela suffit à

(8) « Une *heure standard* est définie comme la quantité de travail réalisable, à un niveau de rendement standard, en une heure (CIMA : *Official Terminology*) » (WEETMAN, 1999, p. 182).

(9) Par exemple, la valorisation d'une marque ou d'un fonds de commerce ne figure pas dans les bilans (NDLR).

(10) Un nombre croissant de secteurs de la vie sont définis en termes comptables. OGDEN (1997) décrit comment l'exigence imposée aux compagnies des eaux privatisées en Grande-Bretagne d'être au service des clients (c'est-à-dire des foyers et entreprises anglais et gallois) a reposé sur l'adoption d'une nouvelle comptabilité faisant du service clientèle une entité comptable.

faire baisser le prix des actions. Dans le secteur des organismes à but non lucratif, cela risque de détruire la crédibilité de l'organisme. Au sein des entreprises, les cadres sont récompensés pour leur performance. Ils peuvent recevoir des primes ou, mieux encore, bénéficier d'une promotion. *A contrario*, en cas de performance insuffisante, ils ne reçoivent aucune prime et peuvent même être licenciés. Les budgets constituent l'outil le plus pointu de mesure de la performance. Alors que dans d'autres secteurs où l'on peut utiliser des mesures plus subjectives d'évaluation et où les objectifs sont définis de manière assez vague, les objectifs budgétaires sont précis et il est facile de mesurer grâce à eux la sous-performance ou une performance supérieure. Ainsi, plus les prévisions de coûts sont détaillées, plus il est facile d'harmoniser les mesures de contrôle de gestion avec les systèmes de rétribution.

La pression pour opérer en fonction de ces principes comptables s'exerce du haut en bas de l'entreprise. Les cadres dirigeants subissent la pression des actionnaires et du conseil d'administration (ou des ministres selon les secteurs). Ils exercent à leur tour une pression sur les cadres subalternes qui exercent leur pression sur les gens travaillant sous leurs ordres, en se référant toujours aux budgets et objectifs. À cet égard, les cadres sont tout autant contrôlés par la comptabilité que les employés. Ils doivent montrer que leur département, service ou unité est « rentable » et sont tenus responsables des écarts qui peuvent y être constatés.

Une étude réalisée en 1973 par HOPWOOD sur une entreprise industrielle américaine a révélé que la manière dont les budgets influent sur le comportement dépendait de l'approche des cadres supérieurs. Il a défini ainsi un *style* de management *centré sur le budget* et un autre style, *centré sur le profit*. Dans le premier, remplir les objectifs budgétaires constituait le principal critère tandis que, dans le deuxième, les données budgétaires étaient associées à d'autres données et utilisées d'une manière plus souple. HOPWOOD a constaté que le *style centré sur le budget* imposait un plus grand stress aux subordonnés. Ces derniers étaient également davantage tentés d'intégrer une marge budgétaire et d'adopter des comportements défensifs, par exemple en n'attribuant pas nécessairement tous les éléments aux comptes correspondants pour dissimuler les écarts. La pression que représentent les prévisions budgétaires pour les cadres moyens est clairement exprimée dans la déclaration d'un responsable de magasin du secteur australien de la vente au détail :

« *Question* : Quelles sont les contraintes que vous impose la Direction des Ressources humaines ? »

« *Réponse* : Nous avons des budgets à respecter. Nous avons des charges salariales que nous devons honorer. Nous avons des objectifs de ventes que nous nous efforçons d'atteindre. Nous avons des centres de coûts qu'il nous faut honorer : tout ce qui va des factures de téléphone ou d'électricité aux factures de nettoyage. Chaque magasin reçoit un certain montant qui constitue le montant qu'il peut dépenser ou perdre, un point c'est tout. C'est assez restrictif. Nous recevons un rapport de résultat à la fin de chaque mois, qui nous dit tout des ventes aux coûts, en passant par les salaires, en précisant si nous sommes en phase avec les directives qui ont été définies » (PRICE, 2003).

Les cadres qui essaient d'impressionner leurs supérieurs peuvent proposer des budgets plus tendus (c'est-à-dire avec une moindre marge de manœuvre, NDLR). La concurrence entre les cadres peut exacerber ce phénomène. Ainsi, l'ambition des cadres peut produire des normes étroites et cette même ambition les amènera à respecter ces normes en exerçant une pression sur leurs subordonnés et le personnel. Pour les employés pris individuellement, leur performance ou celle de leur groupe de travail constitue le dernier maillon de cette chaîne de contrôle. Une faible performance, telle qu'elle est définie et identifiée par le système comptable, peut entraîner une baisse de salaire ou même la perte de son emploi.

L'évolution des outils de contrôle

La technologie de base de la comptabilité de gestion a fonctionné sous sa forme moderne pendant environ un siècle ; on continue toutefois à affiner les techniques et de nouveaux outils de contrôle de gestion sont inventés en permanence, et parfois adoptés. Quelques grandes entreprises ont renoncé aux prévisions budgétaires classiques comme mode de contrôle (PROCTOR, 2002, p. 247). D'autres outils de performance, tels que la méthode *ABC* (*Activity-Based Costing* : méthode des coûts par activité), le *JIT Costing* (*Just-in-time* : juste-à-temps), le *Benchmarking* (11) et le *Balanced Scorecard* (*BSC* : « tableau de bord équilibré et prospectif ») sont évoqués et adoptés par certaines entreprises de pointe, la majorité des entreprises se basant toutefois encore sur les budgets traditionnels (cf. encadré 2, 3 et 4).

(11) Cette expression n'a pas d'équivalent en français. Elle désigne une méthode qui consiste à étalonner la performance d'un processus ou d'un fragment de processus d'entreprise par rapport à d'autres entreprises, généralement les meilleures sur la variable à comparer. Le *Benchmarking* n'est pas à proprement parler une méthode comptable, mais un système de veille et d'amélioration en continu, éventuellement traduisible en indicateurs comptables (NDLR).

Encadré 2

La méthode ABC (Activity-Based Costing) (12)

L'approche ABC (ou « comptabilité par activités ») commence par reconnaître que la ventilation classique des frais généraux peut se traduire par une estimation erronée des coûts, notamment dans les systèmes de production plus complexes et dans les activités où les frais généraux représentent une large proportion des coûts totaux. L'hypothèse de base de cette méthode est que les produits consomment des activités et que celles-ci consomment des ressources (c'est-à-dire engendrent des coûts, NDLR.). La méthode ABC (a) analyse donc les activités concernées, (b) détermine l'inducteur de coût de chaque activité, (c) identifie les centres d'activité et (d) attribue les coûts des activités de ces centres aux produits ou services. Elle ventile les mêmes coûts généraux que la comptabilité analytique classique, mais peut aboutir souvent à des coûts unitaires différents pour chaque produit. Elle permet aux dirigeants de se concentrer sur les secteurs qui ne présentent pas de valeur ajoutée et de faire des économies de coûts.

Encadré 3

Le juste à temps (JIT)

Les systèmes de production en juste-à-temps tentent de réduire les coûts en supprimant les stocks tout en évitant les retards de production. À l'extrême, les systèmes en juste-à-temps n'ont pas de stocks, pas de temps mort de production et ont un rythme de production constant. En raison des flux de production constants, les mesures conventionnelles d'emploi de la main-d'œuvre sont inutiles. Le travail est souvent organisé en équipes, avec une structure de production en cellules.

Encadré 4

Le Balanced scorecard (BSC) ou « tableau de bord équilibré et prospectif » (13)

La méthode BSC vise un meilleur équilibre entre les mesures des performances financières et non-financières. Elle tente également d'adopter une vision à long terme autant qu'une vision à court terme. La performance est mesurée sur quatre dimensions comprenant chacune des sous-dimensions en cascade : (a) financière : la création de valeur pour l'actionnaire, (b) la création de valeur pour les clients, (c) l'efficacité des processus internes à l'entreprise et (d) l'apprentissage organisationnel et la croissance. Cette dernière dimension inclut des tentatives pour saisir le degré de satisfaction des salariés, tels que maintien des effectifs, l'entretien des compétences *etc.*

Aujourd'hui, ces nouvelles méthodes, comme d'ailleurs les techniques traditionnelles bénéficient de l'apport de technologies de l'information plus évoluées : « On ne peut sous-estimer l'impact de l'informatique sur le développement de la comptabilité de gestion » (ATRILL, McLANEY, 2002, p. 15). Par le passé, le bénéfice qu'on pouvait en tirer ne justifiait souvent pas le coût de la recherche de la répartition

des coûts indirects. Toutefois, les nouvelles technologies réduisant le coût induit par le recueil des données requises, il devient possible d'en ventiler une part de plus en plus importante. Par exemple, l'évaluation du temps passé par un employé dans différents services peut s'avérer nécessaire pour affecter son temps dans les diverses structures de coûts de chacun des services. Si la personne se déplace fréquemment d'un service à l'autre, ce critère peut être trop compliqué à calculer. Dans ce cas, la surveillance informatique permet de mesurer l'utilisation de son temps pour un coût minime. Ainsi, nombre des nouvelles technologies comptables viennent soutenir les stratégies de calcul des effectifs. Sur ce point, l'introduction de la méthode ABC a entraîné une « réduction » considérable des effectifs dans certaines entreprises (ATKINSON *et al.*, 1997).

Le contrôle de gestion comme idéologie

La comptabilité de gestion a été conçue pour mesurer les coûts et pour parvenir à une rentabilité dans l'utilisation des ressources. Cette technologie a porté ses fruits, mais le fait qu'elle serve à contrôler à la fois les dirigeants et les employés n'est pas si évident, même pour ses praticiens. Son succès dépend de ses caractéristiques techniques, mais il repose également sur une composante idéologique qui présente la comptabilité de gestion comme une pratique neutre et objective. Cette caractérisation sert à justifier les décisions prises à partir des données comptables, et à rassurer ceux qui les prennent. Le fait, que différentes techniques comptables aient des implications différentes pour les décisions en matière d'emploi et de salaires, n'est que rarement commenté.

Facteur essentiel pour les dirigeants, la technologie comptable reste obscure, rarement comprise par les employés, seuls quelques délégués syndi-

(12) On trouvera, entre autres, en français une présentation très pédagogique de cette méthode in EVRAERT, MÉVELLEC, 1991 (NDLR).

(13) C'est du moins la traduction française du « BSC » proposée par Henri BOUQUIN (2004, p. 293) pour désigner cette « nouvelle » méthode censée mesurer une performance durable (NDLR).

caux parvenant à la cerner et à la comprendre. Elle cache pourtant l'étendue du pouvoir discrétionnaire de la direction. Elle fait par exemple apparaître les choix retenus par les dirigeants comme des décisions inévitables et logiques, reposant sur des faits qui ont été rassemblés et interprétés par des techniciens impartiaux. Le mystère de la comptabilité de gestion s'étend aux cadres intermédiaires ; même ceux qui sont impliqués dans son utilisation ignorent en toute sincérité le rôle puissant qu'elle joue dans leurs prises de décision.

L'apparente indépendance de la comptabilité fait d'elle un instrument puissant dans les mains de ceux qui la contrôlent. Les dirigeants peuvent se cacher derrière les exigences des banques ou des marchés financiers pour justifier l'utilisation de techniques comptables variées et les méthodes d'établissement des coûts, de fixation des prix et d'amortissement qui s'ensuivent, ainsi que les décisions ultérieures sur l'emploi, les salaires et les conditions de travail. La comptabilité de gestion ne peut toutefois « plus être considérée comme un processus neutre et objectif. On la perçoit plutôt comme une partie importante d'un réseau de rapports de force, intégré au tissu même de la vie de l'entreprise et de la société » (MILLER, O'LEARY, 1987, p. 240).

Les dirigeants croient en leur propre professionnalisme et pensent prendre leurs décisions, y compris les décisions « difficiles » sur une base rationnelle. Ces systèmes comptables justifient à leurs yeux les décisions les plus dures qui, sans cela, pourraient entrer en contradiction avec leur code moral. Ainsi, même s'ils peuvent regretter de devoir procéder à des licenciements sur une grande échelle, ou de renvoyer un fidèle employé, le fait que la décision apparaisse comme nécessaire pour respecter un niveau de performance comptable, leur offre une légitimité dans le cadre d'une conception élargie de l'éthique capitaliste. Selon cette dernière, les cadres ont des obligations envers leurs supérieurs, envers les actionnaires et doivent agir dans l'intérêt national.

Si l'identité des cadres se crée dans un environnement socioéconomique spécifique, la neutralité et l'évidence de la comptabilité de gestion font partie de ce même contexte socioéconomique. La formation des comptables est presque exclusivement technique. Les relations employeur-employé sont rarement abordées dans leur cursus. Le licenciement, les mises en disponibilité, *etc.* ne sont pas mentionnés dans les documents de comptabilité de gestion. Comme l'a souligné BROWN (2000), la comptabilité, notamment lorsqu'elle est appliquée aux questions d'emploi, est imprégnée d'un cadre de référence unidimensionnel. GUILDING et BROWN

(1993) ont montré que les comptables (14) sont des gens méticuleux, axés sur les processus. Rares sont ceux qui perçoivent le conflit perpétuel qui existe de manière inhérente entre les travailleurs et les dirigeants. La vision comptable de l'homme est ainsi proche de celle des partisans d'une économie atomistique qui conçoit l'individu comme maximisateur et à la recherche de la rente (PANOZZO, 1997). Ceux-ci sont légion dans l'économie néoclassique (15). Plus précisément encore, les comptables adoptent la même approche positiviste du paradigme néoclassique (NIEMARK, TINKER, 1986 ; PANOZZO, 1997).

L'autre force de l'idéologie de la comptabilité est qu'on peut l'utiliser pour vendre les objectifs de la direction aux travailleurs. Eux aussi peuvent être amenés à penser qu'il n'y a pas d'alternative et que la réalité présentée par une technique comptable spécifique est en fait la seule possible. EZZAMEL *et al.* (2004) décrivent comment, dans leur étude de cas, on a présenté aux salariés des séminaires destinés à leur offrir une meilleure compréhension des « réalités financières » (p. 281). L'étude d'ateliers de fabrication anglais, réalisée par BOUGEN (1989), montre de même que le directeur considérait le régime d'intéressement et les rapports qui l'accompagnaient avaient une fonction pédagogique. Les employés ne sont toutefois pas toujours dupes. Ils ne comprennent pas nécessairement les subtilités des techniques comptables, mais ils ont souvent un sens instinctif de leurs effets, et apprennent rapidement comment en manipuler les différents aspects pour obtenir des rémunérations plus stables ou plus d'autonomie dans leur travail (LUPTON, 1963).

La résistance des employés

Il faut insister sur le fait que, si les techniques comptables accroissent la capacité des dirigeants à mesurer et à contrôler la performance, cette capacité est limitée par la volonté des différents cadres à utiliser ou non les informations et à les manipuler. Elle se trouve également réduite par la capacité des équipes de travail et des syndicats à résister à l'introduction de nouvelles techniques ou à résister aux changements qui en découlent s'ils les considèrent comme contraires à leurs intérêts. Ainsi, si les techniques comptables présentent certaines caractéristiques du Panoptique (FOUCAULT, 1980), l'exercice du pouvoir est à la fois limité et à double sens.

Comme le souligne la citation d'ARMSTRONG (1994) déjà mentionnée, les dirigeants seront peut-être moins en mesure d'agir sur les informations comptables là où l'état des relations professionnelles imposent leurs limites. Car les syndicats

(14) Y compris les comptables chercheurs.

(15) Bien que les comptables de gestion aient peu recours à l'économie néoclassique, ils la reconnaissent, voire l'admirent comme une science plus pure, et admettent que leurs méthodes d'établissement des coûts ne valent pas les méthodes économiques.

peuvent résister aux changements requis par le système comptable au même titre que les employés. Les dirigeants peuvent eux aussi résister à l'impact des prévisions budgétaires. Il est prouvé que, là où de puissants syndicats sont en place, la direction est moins prompte à s'en tenir aux prévisions budgétaires et aux autres systèmes de contrôle de gestion (BERRY *et al.*, 1985 ; HOQUE, HOPPER, 1997 ; HOQUE, BROSANAN, 2004). Dans le même esprit, lorsque le milieu de travail se caractérise par une forte culture de tradition, les prévisions budgétaires et autres mesures de contrôle comptable ont tendance à être ignorées ou minimisées (*cf.* par exemple BERRY *et al.*, 1985) (16).

L'application de la comptabilité de gestion demeure un terrain contesté. Car les contrôleurs de gestion ne peuvent déterminer les coûts standards du travail qu'en observant et en mesurant le personnel existant. Or les employés possèdent à leur tour la capacité de faire de la rétention d'information en limitant leurs efforts, et peuvent même avoir de bonnes raisons pour agir ainsi. Par suite, quel que soit le système utilisé pour intensifier le travail, qu'il s'agisse des tarifs à la pièce, des rendements ou des dotations standard en personnel des départements de production ou de services, les comptables de gestion n'avancent qu'au jugé. La nature obscure du processus comptable rend certes la résistance directe moins probable dans la mesure où le personnel peut ne pas comprendre précisément à quoi il résiste. Mais celui-ci peut quand même parfaitement soupçonner les effets sur l'emploi et sur les conditions de travail et résister à ce niveau.

Là où la direction fait ouvertement usage des données comptables et tente de s'en servir pour influencer sur le personnel, la divulgation des détails des techniques de contrôle de gestion enseigne rapidement au personnel que les techniques comptables ne sont pas les instruments neutres qu'on veut bien leur présenter. BOUGEN (1989) comme EZZAMEL *et al.* (2004) rapportent comment la présentation des données comptables au personnel a permis d'alimenter des discussions que la direction aurait préféré éviter. Par ailleurs, KNIGHTS et COLLINSON (1987) décrivent un cas où le personnel masculin d'une entreprise de fabrication, très sceptique sur les tentatives de « propagande » faites par le département de gestion des ressources humaines, a néanmoins été réduit à l'impuissance par les « informations financières » qui ont été utilisées pour légitimer les licenciements.

De nombreux dirigeants peuvent être réticents aux prévisions budgétaires parce qu'ils ont, tout autant que les travailleurs de base, intérêt à accroître

l'autonomie, à éviter la surveillance et à stabiliser les rémunérations (primes). De plus les cadres intermédiaires peuvent être de connivence avec les cadres de proximité et les cadres de proximité se faire complices des opérateurs. Il est même probable que les superviseurs de première ligne trouvent plus facile de collaborer dans ce domaine avec leurs subordonnés ou du moins de tolérer leur autonomie. Les dirigeants eux-mêmes peuvent s'opposer aux nouvelles techniques comptables. La méthode ABC en est un bon exemple. Pour qu'elle fonctionne, il faut avoir une connaissance approfondie de la manière dont chacun passe son temps. De nombreux employés, cadres compris, n'apprécient pas cette procédure et l'introduction de la comptabilité par activités peut se heurter à une résistance tous azimuts.

C'est pourquoi les cadres de proximité préféreront de beaucoup pouvoir établir leurs propres budgets. Ils pourront ainsi fixer des objectifs (s'il y en a) peu ambitieux et surévaluer les moyens, ce qui garantit une prévision de profit assez pessimiste. Mais ils peuvent être contrariés dans leur manœuvre dans la mesure où il existe des données historiques que leurs supérieurs peuvent utiliser pour fixer des objectifs chiffrés. Sur la base d'un standard de performance établi, il est difficile de défendre une performance moindre pour la période du budget prévisionnel. MANZONI (2002) nous rappelle que de nombreux cadres considèrent l'opacité des systèmes comptables comme une vertu ; il cite à cet effet un doyen d'université : « Notre système comptable n'est pas très parlant pour nous, mais le grand avantage, c'est qu'il ne dit absolument rien au conseil d'administration » (p. 18).

Implications

Les employés et certains cadres peuvent bien tenter de résister à ses effets, il n'empêche que la comptabilité de gestion reste une technologie puissante dans les mains des dirigeants. Elle tire sa force de sa nature sibylline, de l'idéologie de la neutralité et du fait qu'elle touche quasiment tous les aspects de l'environnement de travail. Les renseignements comptables peuvent influencer sur les décisions en matière d'effectifs, de durée de travail, de type de contrat et de rythme de travail. La comptabilité, inconnue à certains participants, voire à tous, est déterminante dans les discussions des négociations collectives. En outre, elle peut être exploitée pour soutenir la position des dirigeants selon laquelle les différents groupes d'employés doivent être traités

(16) Dans un contexte universitaire, l'auteur a observé que les chefs des départements dans lesquels il existait une forte identification aux valeurs universitaires et où le chef lui-même en était profondément imprégné, les budgets étaient largement ignorés. À l'inverse, lorsque la culture universitaire était plus faible ou le chef de département plus ambitieux sur un plan personnel, les budgets étaient pris plus au sérieux.

différemment et que la négociation collective n'est donc pas appropriée (MILLER, O'LEARY, 1994). Conçue dans un but de « rentabilité », certaines techniques comptables peuvent comporter des effets contre-productifs.

C'est ainsi que, du point de vue des dirigeants, alors que l'inexactitude de nombreuses informations comptables devrait être considérée comme une faiblesse majeure, elle peut présenter quelques avantages. Si les frais généraux sont ventilés au prorata du travail direct effectué (gonflant ainsi le coût « réel » des produits), l'attention des dirigeants peut alors se concentrer sur les activités à forte densité de main-d'œuvre et « où la résistance de la main-d'œuvre sera vraisemblablement la plus faible » (HOPPER, ARMSTRONG, 1991, p. 411). ARMSTRONG *et al.* (1996) ont également observé que les ratios financiers étaient utilisés là où la résistance du personnel est la plus faible. Le fait d'octroyer aux cadres intermédiaires la possibilité d'élaborer leur budget accroît leur volonté d'intensifier le travail et leur fournit une légitimation en faisant appel aux impératifs de rentabilité ou à la concurrence avec d'autres entreprises ou d'autres unités de travail. Moins les mesures utilisées dans le budget sont précises, plus les dirigeants se trouvent renforcés, et plus il est facile de déclarer que certains employés sont excédentaires.

Nombre de changements intervenus dans l'organisation du travail au cours des dernières décennies sont dus à des méthodes comptables et aux progrès de la technologie de l'information. On est allé jusqu'à dire que la comptabilité (MILLER, O'LEARY, 1994) avait également une incidence sur l'aménagement des usines. Les systèmes comptables peuvent être développés de manière à ce que chaque employé devienne responsable. Plus l'utilisation des effectifs est surveillée avec précision, et plus on peut ajuster l'emploi avec précision pour l'adapter aux pics d'activité, que les variations soient saisonnières ou sur une base horaire. Dans le secteur des services, le coût du travail peut être lié à la production en ajustant les effectifs en fonction de la demande. Dans les industries de production, les coûts de la main-d'œuvre peuvent être liés à la production par le biais des systèmes de rémunération. Ces systèmes peuvent par ailleurs être conçus pour imposer une flexibilité à l'ouvrier. La comptabilité de gestion peut « montrer » que les nouveaux processus, les nouvelles formes d'emploi et les nouvelles entreprises sont « plus rentables » que les anciennes.

La précarité accrue de l'emploi est une conséquence de la précision de l'établissement des coûts, associée aux prévisions budgétaires. Les prévisions budgétaires exercent une pression sur les cadres et les poussent à réduire le coût du travail, aussi longtemps qu'un meilleur établissement des coûts leur donne les moyens de le faire. Par suite, les employés occasionnels, temporaires et à temps

partiel, sont préférés au personnel permanent et à plein temps. Car ils apportent la flexibilité requise dans le coût du travail pour répondre aux exigences budgétaires mensuelles ou trimestrielles. Le recours accru aux sous-traitants et consultants, en lieu et place des effectifs salariés permanents, est guidé par les méthodes de la comptabilité de gestion. Il s'agit d'un exemple expressément donné dans un texte britannique très diffusé (WEETMAN, 1999). Les prévisions budgétaires mettent automatiquement la pression sur les rémunérations. Les heures supplémentaires et autres types de travail qui reposent sur des primes, rendent plus difficile le respect du budget. Ainsi, confrontés à une masse salariale plus importante par suite des heures supplémentaires nécessaires ou des sursalaires octroyés pour le travail durant les jours fériés, les responsables dans le secteur des services peuvent être amenés à réduire la durée de travail des effectifs occasionnels ou à temps partiel pour respecter le budget.

Si l'emploi est fortement affecté par les techniques comptables, il s'ensuit que les changements introduits dans ces techniques ont également des conséquences. Et c'est précisément ce qui s'est passé. Des techniques plus récentes telles que la méthode *ABC* ont entraîné un nombre considérable de pertes d'emploi (ATKINSON *et al.*, 1997). Le *Benchmarking* peut également avoir des conséquences sur les niveaux d'emploi tout comme le travail en équipe introduit par suite de calculs comptables (EZZAMEL, WILMOTT, 1998a, 1998b).

De tout cela, il ressort que les effectifs ont énormément à craindre des techniques comptables mais la rentabilité des entreprises peut également en être affectée. Les prévisions budgétaires traditionnelles et certaines de leurs formes plus récentes peuvent amener les responsables à tous les niveaux à se concentrer sur les objectifs financiers à court terme, aux dépens des objectifs à plus long terme. Ceci s'applique également au secteur public. Ainsi, pour montrer qu'il a conscience des coûts, un responsable peut réduire les dépenses de formation et autres qui ont un impact moins immédiat sur les variables budgétaires, mais qui influenceront néanmoins sur la performance à venir. HOPWOOD (1973) cite de nombreux exemples de cadres adoptant des comportements contradictoires et finalement plus coûteux en réponse à des systèmes comptables spécifiques.

Le contrôle de gestion impose un certain type de discipline dans la mesure où il encourage les unités ou individus à se concentrer exclusivement sur ce qui est mesuré : « Les choses qui comptent sont les choses qui sont comptées ». En s'appuyant trop sur les prévisions budgétaires, les cadres en oublient des questions spécifiques qui méritent autant d'intérêt, telles que la satisfaction des clients et des salariés. L'approche *BSC* (*Balanced Scorecard*) a été précisément conçue pour faire face à ce problème ; mais

elle est critiquée pour d'autres raisons. (17) La coopération peut être sapée par des systèmes comptables trop intrusifs. C'est un problème spécifique de la méthode ABC. Les cadres intermédiaires et les employés peuvent hésiter à aider une autre personne ou section dans la mesure où cela aura un impact négatif sur leurs propres coûts et/ou revenus. Pour l'entreprise, cette dernière attitude peut s'avérer contre-productive.

*
* *

La comptabilité de gestion est une technique puissante, utilisée par les entreprises des secteurs public et privé. D'un côté, elle est essentielle pour réduire l'inefficacité et le gaspillage ; d'un autre côté, elle représente un mode de surveillance, d'évaluation et de persuasion des travailleurs. Elle participe étroitement à la conception des systèmes de travail, à la fois dans le secteur public et dans le privé. Elle fonctionne de manière invisible et ses méthodes sont un mystère pour les non comptables. C'est tellement vrai que celles-ci sont moins mises en question qu'elles ne devraient l'être. Si elle se heurte à une opposition au sein du personnel, celle-

ci a plutôt tendance à être dirigée contre les effets de la comptabilité que contre le processus lui-même.

Cela ne veut pas dire que le contrôle de gestion fonctionne sans contraintes. Les dirigeants peuvent avoir leurs propres raisons pour s'y opposer, et l'opposition du personnel à ses effets suffit à en réduire la puissance. Les systèmes de contrôle de gestion fonctionnent de manière optimale lorsque la résistance du personnel est plus faible et lorsque les autres facteurs sont stables, mais ils ne sont pas appropriés dans les cas où les activités comportent un haut degré d'incertitude (ABERNETHY, BROWNELL, 1997 ; cf. aussi MEYER, 1986).

La capacité de la comptabilité de gestion à influencer et à modeler les décisions concernant les effectifs, la répartition entre emplois à plein temps, à temps partiel ou entre les emplois occasionnels et permanents ainsi que les salaires et les conditions de fixation des salaires, donne à penser que les syndicats et organes d'arbitrage impliqués dans la fixation des salaires et des conditions de travail devraient lui accorder plus d'importance. Elle ne représente certes que l'un des nombreux facteurs qui interviennent pour segmenter les marchés du travail, mais ses effets ont été malgré tout sous-estimés par le passé. Elle mériterait certainement plus d'attention de la part des spécialistes du marché du travail.

(17) On pourrait avancer que si le *Balanced Scorecard* (tableau de bord équilibré et prospectif) élargit le champ des mesures de la performance, il n'y a aucune raison pour se concentrer exclusivement sur les quatre éléments requis par cette approche BSC (voir également NØRREKLIT, 2003).

Bibliographie

- ABERNETHY M.A., BROWNELL P. (1997), « Management control systems in research and development organisations : the role of accounting, behavior and personnel controls », *Accounting, Organizations and Society*. 22, pp. 233-248.
- AMERNIC J.H. (1985), « The role of accounting in collective bargaining », *Accounting, Organizations and Society*. 10, pp. 227-253.
- ARMSTRONG P. (1987), « The rise of accounting controls in British capitalist enterprises », *Accounting, Organizations and Society*. 12, pp. 415-436.
- ARMSTRONG P. (1994), « Corporate control in large British large British companies : the intersection of management accounting and industrial relations in postwar Britain », in HOPWOOD A. G. and MILLER. P. (Eds.), *Accounting as social and institutional practice* : pp. 190-210, Cambridge University Press.
- ARMSTRONG P., MARGINSON P., EDWARDS, P., PURCELL J. (1996), « Budgetary control and the labour force : findings from a survey of large British companies », *Management Accounting Research*. 7, pp. 1-23.
- ARNOLD P.J. (1998), « The limits of postmodernism in accounting history : the Decatur experiment », *Accounting, Organizations and Society*. 23, pp. 665-684.
- ATKINSON A.A., BANKER R.D., KAPLAN R.S., YOUNG S.M. (1997), *Management Accounting*. Upper Straddle River : Prentice-Hall.
- ATRILL P., MCLANEY E. (2002), *Management Accounting for Non-specialists*. Harlow, Pearson.
- BERRY A.J., CAPPS T., COOPER D. J., FERGUSON P., HOPPER T.M., LOWE E.A. (1985), « Management control in an area of the NCB : rationales of accounting practices in a public enterprise », *Accounting, Organizations and Society*. 10, pp. 3-28.
- BOUGEN P.D. (1989), « The emergence, roles and consequences of an accounting : industrial relations interaction », *Accounting, Organizations and Society*. 14, pp. 203-234.
- BOUQUIN H. (2004, troisième édition), *Comptabilité de gestion*, Paris, Economica.
- BRAVERMAN H. (1974), « Labour and Monopoly Capital », New York, *Monthly review Press*.
- BROWN J. (2000), « Labour perspectives on accounting and industrial relations : a historical and comparative review », *Labour Studies Journal*. 25, pp. 40-74.
- CAPLAN E.H., (1971), « Management Accounting and Behavioural Science », Reading, MA, Addison-Wesley.
- CARMONA S., EZZAMEL M., GUTIÉRREZ (1997), « Control and cost accounting practices in the Spanish Royal Tobacco Factory », *Accounting, Organizations and Society*. 22, pp. 411-446.
- EDWARDS J.R., NEWELL E. (1991), « The development of industrial cost and management accounting before 1850 ; a survey of the evidence », *Business History*, 33, pp. 35-37.
- EPSTEIN M.J. (1978), *The effect of Scientific Management on the Development of the Standard Cost System*, New York, Arno.
- EVRAERT S., MÉVELLEC P. (1991), « Réconcilier le calcul du coût des produits et le contrôle de gestion », *Revue française de gestion*, janvier-février, pp. 91-102.
- EZZAMEL M., WILMOTT H. (1998a), « Accounting for teamwork : a critical study of group-based systems of organizational control », *Administrative Science Quarterly*. 43, pp. 358-396.
- EZZAMEL M., WILMOTT, H. (1998b), « Accounting, remuneration and employee motivation in the new organisation », *Accounting and Business Research*. 28, pp. 97-110.
- EZZAMEL M., WILMOTT H., WORTHINGTON F. (2004), « Accounting and management-labour relations ; the politics of production in the factory with a problem », *Accounting, Organizations and Society*, 29, pp. 269-302.
- FLAMHOLTZ E.G. (1983), « Accounting, budgeting and control systems in their organizational context : theoretical and empirical perspective », *Accounting, Organizations and Society*. 8, pp. 153-169.
- FLEISCHMAN R.K., PARKER L.D. (1991), « British entrepreneurs and pre-industrial revolution evidence of cost management », *The Accounting Review*. 66, pp. 361-375.
- FOUCAULT M. (1980), *Power/Knowledge : Selected Interviews and Other Writings, 1972-1977*, New York : Pantheon Books.
- GUILDIN, C., BROWN R. (1993), « Knowledge and the academic accountant : an empirical study », *Journal of Accounting Education*. 11, pp. 1-13.
- HANSEN D.R., MOWEN M.M. (1997), *Management Accounting*, Cincinnati, South Western College.
- HOPPER T., ARMSTRONG P. (1991), « Cost accounting, controlling labour and the rise of conglomerates », *Accounting, Organizations and Society*. 16, pp. 105-120.
- HOPWOOD A. G. (1973), *An Accounting System and Managerial Behaviour*, London, Saxon House.
- HOPWOOD A. G. (1990), « Accounting and organizational change », *Accounting, Auditing and Accountability*, 3, pp. 7-17.
- HOQUE Z., HOPPER T. (1997), « Political and industrial relations turbulence, competition and budgeting in the nationalized jute mills of Bangladesh », *Accounting and Business Research*. 27 (2), pp. 25-143.
- HOQUE Z., BROSNAN P. (2004), *Industrial relations and budgeting : an empirical study of their interface within Australian coal mining companies* (mimeo).

- JOHNSON T., KAPLAN R. (1987), *Relevance Lost : The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston : Harvard University Press.
- KNIGHTS D., COLLINSON D. (1987), « Management control systems and strategy : A critical review », *Accounting, Organizations and Society*. 12, pp. 457-477.
- LUPTON T. (1963), *On the shop floor*. Oxford, Pergamon.
- MANZONI J.F. (2002), « Management control : towards a new paradigm », in EPSTEIN M. J. and MANZONI J.F (Eds.), *Performance measurement and management control : a compendium of research* : pp. 115-48. Kidlington, Elsevier.
- MEYER J. (1986), « Social environments and organizational accounting », *Accounting, Organizations and Society*. 11, pp. 345-356.
- MILLER P., O'LEARY T. (1987), « Accounting and the construction of the governable person », *Accounting, Organizations and Society*. 12, pp. 235-265.
- MILLER P., O'LEARY T. (1993), « Accounting expertise and the politics of the product : economic citizenship and modes of corporate governance », *Accounting, Organizations and Society*. 18, pp. 187-206.
- MILLER P., O'LEARY T. (1994), « Accounting, "economic citizenship" and the spatial reordering of manufacture », *Accounting, Organizations and Society*. 19, pp. 15-43.
- NEIMARK M., TINKER T. (1986), « The social construction of management control systems », *Accounting, Organizations and Society*. 11, pp. 369-395.
- NØRREKLIT H. (2003). The Balanced Scorecard : what is the score ? A rhetorical analysis of the Balanced Scorecard. *Accounting, Organizations and Society*. 28, pp. 591-619.
- OGDEN S., BOUGEN P.D. (1985), « A radical perspective on the disclosure of accounting information to trade unions », *Accounting, Organizations and Society*. 10, pp. 211-224.
- OGDEN S.G. (1997), « Accounting for organisational performance : the construction of the customer in the privatized water industry », *Accounting, Organizations and Society*. 22, pp. 529-556.
- OLIVER D. (2002), *Ongoing and fixed-term employment in higher education : The HECE Award, managerial control and changing discourses of academic work*. Thesis, BA (Hons), Griffith University.
- OWEN D.L., LLOYD A.J. (1985), « The use of financial information by trade union negotiators in plant level collective bargaining », *Accounting, Organizations and Society*. 10, pp. 329-350.
- PANOZZO F. (1997), « The making of the good academic accountant », *Accounting, Organizations and Society*. 22, pp. 447-480.
- POLLARD S. (1965), *The Genesis of Modern Management*. London : Edward Arnold.
- PRICE R. (2003), *Management Business and HR Strategy in Australian Retailing*, daft manuscript.
- PROCTOR R. (2002), *Managerial Accounting for Business Decisions*. Harlow, Pearson.
- WARDELL M. (1990), « Managerial strategies, activities, techniques and technology : towards a complex theory of the labour process » in KNIGHTS D. and WILMOTT H. (Eds.), *Labour Process Theory*, pp. 153-176. London, Macmillan.
- WEETMAN P. (1999), *Management Accounting*. Harlow, Pearson.
- ZALD M.N. (1986), « The sociology of enterprise accounting and budget rules : implications for organization theory », *Accounting, Organizations and Society*. 11, pp. 327-340.