

PRÉAMBULE

L'auteur, Alain Burlaud, revendique dans cet essai au travers de six « tableaux » le développement d'une autre image de la comptabilité. La comptabilité discipline adorée par certains haïe par d'autres n'est quantitative que par construction mais n'est pas mathématique. L'estimation et l'évaluation de tout temps aide les hommes à décider. Alain Burlaud attaque sans détour le leurre la comptabilité est « *au service de* », la comptabilité porte « *les intentions de* », et la comptabilité est performative en légitimant « *les décisions de* ». Dans un sourire au cœur des remerciements vous trouverez « *Jamais sans mon nombre* », le titre potentiel de cet ouvrage, car il s'agit bien de cela. En effet, rien ne s'active, ne s'actionne, ne se décide sans chiffre, chiffre comptable qui rend compte.

La comptabilité ne peut être réduite à une technique ou une réunion de méthodes de calcul. La comptabilité plurielle est une composante des sciences de l'organisation et de la décision. L'ouvrage peut se lire d'une seule traite, rythmé par des citations choisies à dessein pour illustrer et animer le propos ou encore comme une illustration de ce que peut être une deuxième leçon d'agrégation du supérieur. Nous trouverons : comptabilité et autorité, autorité et légitimité, autorité et confiance, dénombrer et évaluer, valeur et intention, ou encore image fidèle ou image utile. Mais ce n'est qu'un aperçu.

Le premier tableau alerte sur l'autorité portée par la comptabilité, une autorité induite par la confiance qu'elle inspire.

L'autorité devient légitime et la comptabilité assume son rôle bien connu de régulation sociale. La comptabilité rapporte des flux et des stocks, elle est évidemment déclarative et repose sur des pièces justificatives de faits. Néanmoins, la comptabilité contribue à construire une certaine réalité, gardons l'œil ouvert et l'esprit critique.

Le deuxième tableau questionne la métrologie de la comptabilité qui quantifie par nature. La mesure se souhaite neutre pour conserver sa légitimité et son autorité. Elle l'est autant qu'elle peut en tant que construit humain qui alimente forcément le débat politique (on peut se rappeler les débats au moment de l'arrivée des normes IFRS). La comptabilité rend les services que l'on attend d'elle notamment en contribuant à réduire la complexité et ainsi aider à la prise de décision. Pour remplir ses mandats auprès des partenaires des organisations auxquels il faut rendre compte, la comptabilité est normalisée. Une autre façon de légitimer la mesure : elle est acceptée et comprise par tous. Elle n'est pas « juste » pour autant.

Le troisième tableau questionne la valeur car *in fine*, en fonction du point de vue adopté (celui des économistes, celui des comptables, celui du calcul dans les états financiers, et de l'intention qui est portée), la valeur devient multiple. Ainsi la valeur n'est plus mesure mais devient concept qu'il faut appréhender avec prudence et dont l'intelligibilité est également multiple. Ce tableau se termine par la faisabilité d'une comptabilité publique au service d'une gestion publique. Revient l'interrogation sur la valeur et son estimation. Quelle est la performance attendue d'un service public ? Peut-il être autre que financier ? Ou faut-il surtout qu'il ne soit pas financier ?

Le quatrième tableau renvoie aux finalités de la comptabilité. La mesure comptable est au cœur d'un arbitrage entre image fidèle et image utile, pour autant que l'image fidèle puisse exister. La comptabilité est ancrée dans la réalité, une certaine réalité qui s'élabore sur les pièces justificatives, faits observables des actions et décisions passées. Parvient-elle à atteindre ses

multiples objectifs notamment celle de produire une image prudente, neutre et fidèle des actions et décisions engagées au sein d'une organisation au cours d'un exercice comptable. L'image prudente et l'image neutre ne viennent-elles pas à l'encontre de l'image fidèle qui est l'image à privilégier entre toutes car c'est elle qui rend réellement compte ?

Le cinquième tableau revient sur le rôle bien connu du contrôle de gestion qui se distingue bien évidemment de la comptabilité normalisée destinée à la production du rapport financier. Le contrôle de gestion sert le décideur interne, dirigeant, manager de centre de responsabilité. Il sert à « faire faire » au regard du contexte organisationnel et stratégique, incite les comportements, et optimise l'usage et l'achat des ressources. Evidemment le pouvoir est au cœur du contrôle de gestion et la négociation notamment des objectifs dans un plan pluriannuel ou au cœur du processus budgétaire annuel en est son illustration. Une perspective historique de l'outil « contrôle » est rappelée.

Le sixième tableau revendique un périmètre plus large pour la comptabilité. Imaginons une comptabilité qui aille au-delà des données comptables et financières collectées avec soin et reportées dans des progiciels. Pourrait-elle être d'une autre nature ? Cette question, à l'heure grave de la prise de conscience du dérèglement climatique, du développement durable et du bien-être au travail, conduit à envisager une comptabilité extra-financière. La comptabilité financière devient sociétale et investit des modèles tels que la *Triple Bottom Line (People, Planet, Profit)*.

Pour conclure, nous recommandons cet essai en soulignant que la décision managériale ne peut uniquement s'appuyer sur les chiffres comptables. La responsabilité, la liberté et le courage politique du décideur sont engagés. La comptabilité reste un outil d'aide à la décision, elle contribue à la décision mais ne fait pas la décision.

Denis DARPY, Jean-Philippe DENIS, Aude DEVILLE
 Directeurs de collection

INTRODUCTION

Cet ouvrage est un essai. Un essai n'est pas une réflexion définitive mais une contribution à une réflexion à laquelle je souhaite associer le lecteur afin que chacun puisse l'approfondir en suivant sa propre voie. Cette réflexion porte sur un phénomène fascinant et essentiel : la conquête du monde par les nombres avec pour exemple la comptabilité, le contrôle de gestion et l'audit, soit la comptabilité au sens large. Même ainsi restreint, le sujet est immense. J'ai donc fait le choix de présenter des « tableaux » pour illustrer cette conquête.

À qui est destiné cet essai ? À un « public populaire d'élite »¹, autrement dit à un large public qui peut ne pas être spécialiste de la comptabilité mais être curieux et prêt à reconsidérer les clichés associés à cette discipline. Les « professionnels du chiffre », autrement dit les comptables, seraient enfermés dans leur technique pour produire une information rigoureuse, exacte au centime près, incompréhensible pour le commun des mortels, certes nécessaire mais dont la pertinence serait discutable. Mon message est plutôt d'enseigner la lucidité et de montrer au lecteur que la comptabilité est omniprésente, qu'elle accompagne les évolutions de la société et que, de ce fait, elle est une question politique. Elle doit donc être un objet de débats que nous devons instruire.

1 Ionesco E. (1958), *L'imromptu de l'Alma*, Paris, Folio, p. 98.

Que montre cet essai ? Il montre que si le monde a été transformé par les découvertes scientifiques, il l'a aussi été par des « technologies invisibles » (Berry, 1983) dont la comptabilité.

C'est une discipline quatre fois millénaire, ayant évolué avec son temps. Cela seul suffit à en démontrer l'utilité sociale. Dès lors que les hommes se sont organisés sur la base de la spécialisation et de la coopération, qu'ils ont dû échanger des biens et services ainsi que des informations, un monde sans chiffres devenait impensable. Il fallait des mesures physiques conduisant à des normes techniques (par exemple, la capacité d'une jarre) mais aussi des mesures de valeur pour simplifier les échanges. La séparation de la propriété et de la gestion, depuis la plus haute Antiquité, quand le berger n'était pas le propriétaire, nécessitait des moyens de contrôle pour s'assurer que le troupeau était au complet. La théorie de l'agence a conceptualisé cette relation, notamment avec la redevabilité du mandataire envers le mandant. La comptabilité est ainsi devenue un « miroir du marchand » (Bérard & Lemarchand, 1994), mais en envahissant toutes les sphères de la société, un miroir de cette société. Elle traduit toutes les relations commerciales, de travail et les politiques publiques en unités monétaires. Mais elle trahit aussi le système de valeur d'une société : la prééminence de l'économie et la réduction de l'homme à l'*homo œconomicus*. Les comptes expriment des opinions, des choix qui ne sont pas toujours explicités.

Le monde d'aujourd'hui ne serait pas ce qu'il est sans la comptabilité. Elle a été un levier de transformation des entreprises et plus largement de la société. Elle a instrumenté une liberté qui ne va pas sans responsabilité, c'est-à-dire sans obligation de répondre de ses actes. L'outil n'est pas neutre.

En sécurisant les échanges de biens, services et capitaux, en assurant leur traçabilité, la comptabilité a créé la confiance qui, elle-même, en réduisant les coûts de transaction a favorisé ces échanges et le fractionnement des chaînes de valeur en spécialisant les acteurs. L'organisation de la production

héritée de la révolution industrielle, le capitalisme comme le communisme, se nourrissent de comptes. La sécurité qu'ils apportent, même si elle est parfois relativisée par des scandales de manipulation comptable comme ce fut le cas avec Panama, Enron ou Wirecard, joue un rôle important de pacification sociale. Dans la sphère publique, la comptabilité a une valeur constitutionnelle depuis la fin du XVIII^e siècle avec les articles 13 à 15 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, car elle apporte la transparence de la gestion publique qui constitue l'un des fondements de l'État de droit et permet de contrôler une répartition équitable du « coût de l'entretien de la force publique ».

Si la comptabilité organise les relations entre agents économiques, elle structure aussi l'organisation interne des entreprises en se mettant au service d'un pouvoir. Les managers, en se légitimant par le recours au langage des nombres, porteur d'objectivité, de vérité quasiment scientifique, ont fait des comptes un langage qui encadre la pensée pour asseoir leur pouvoir. Dans un contexte qui n'a évidemment rien de comparable, Goebbels avait dit en substance, « je ne souhaite pas que vous pensiez comme moi mais je veux appauvrir votre langage jusqu'au moment où il vous deviendra impossible de faire autrement. »² « *There is no alternative* » disait Margareth Thatcher. J.-P. Le Goff (1999) parle de « barbarie douce ». Il n'est évidemment pas question de violences physiques mais le langage de la comptabilité peut exercer une pression psychologique très forte quand il s'agit de mettre sous tension les salariés, sous-traitants ou fournisseurs qui sont « libres d'obéir » (Chapoutot, 2020) alors qu'il s'agit souvent de « surveiller et punir » (Foucault, 1981). Ce langage peut faire apparaître comme évident et nécessaire un plan social ou la fermeture d'un site sans même imaginer une solution plus originale. Avoir « une vision comptable des choses » est rarement un compliment. Pour autant, le langage comptable qui

2 Fitoussi J.-P. (2020), *Comme on vous parle. L'emprise de la novlangue sur nos sociétés*. Paris, LLL, p. 6.

traduit la rareté est nécessaire pour accroître la productivité qui est aussi source de richesse.

L'entropie est une évolution naturelle qui touche aussi les organisations. Ainsi naissent des bureaucraties, privées ou publiques, qui ne voient leur environnement qu'avec les lunettes de leur technique. Même la recherche, *a priori* ouverte sur le monde, se bureaucratise avec ses indicateurs, ses procédures et ses évaluations. Chacun a sa carte et considère qu'elle est le territoire. Les comptables aussi ont la leur, pensent qu'elle montre tout, alors que par excès, elle peut rendre aveugle.

Pourquoi cet essai montre-t-il ce qu'il montre ? J'ai pensé qu'il fallait briser l'entropie dont sont victimes les comptables, tout comme les autres professions, en ayant un regard pluriel sur la comptabilité, considérée non pas comme une technique finalisée sur elle-même, mais comme une composante des sciences des organisations et de la décision. Contrôler, par les comptes en l'occurrence, n'est pas manager ; c'est le contraire.

Le regard critique que je porte sur la comptabilité n'est pas négatif. Connaître les limites d'un outil, c'est mieux l'utiliser, s'assurer de sa pertinence et se donner les moyens de nouveaux développements. Je ne suis bien sûr pas le seul à avoir emprunté cette voie. Dès les années 1980, avec mes collègues et amis de l'Association française de comptabilité, nous avons eu ce regard critique sur la comptabilité pour mieux la transmettre et l'enrichir des apports d'autres disciplines telles l'économie, le droit, la sociologie, les sciences politiques, etc. et d'autres préoccupations comme la RSE et l'écologie. Mais chacun l'a fait selon ses sujets de prédilection, sans toutefois mépriser le contenu technique de la discipline afin de ne pas sombrer dans des discours abstraits.

Comment cet essai est-il construit ? La comptabilité et l'empire des nombres est un sujet trop vaste pour pouvoir être traité ici de façon exhaustive. Je me suis donc limité à six

« tableaux » qui illustrent une réflexion sur la comptabilité en tant que mode de management par les nombres :

- un outil au service de l'autorité ;
- une application de la métrologie, habituellement cantonnée aux sciences dites dures ;
- la question du concept de valeur ;
- la question de l'existence d'une image fidèle ;
- un outil de mise sous tension des organisations ; et
- le défi de l'élargissement de son périmètre aux questions sociales et environnementales.

Bien sûr, d'autres « tableaux » eussent été possibles traitant de la question du découpage du temps, des liens avec la psychologie, l'histoire, etc. Mais j'espère que mes six « tableaux » suffiront à donner au lecteur une autre image de la comptabilité.