

Chapitre introductif.

La recherche comptable à l'Université de Montpellier : une école de l'intelligence organisationnelle¹

Philippe Chapellier, Yves Dupuy et Gérald Naro

À Montpellier, et depuis le début des années 1970, les formations doctorales en gestion ont permis la soutenance de plusieurs centaines de thèses. Plus de 80 d'entre elles se rattachent au thème « Comptabilités et Société ». Ces dernières ont été conduites d'abord dans le cadre d'équipes généralistes, notamment l'Équipe de Recherche sur la Firme et l'Industrie (ERFI), puis progressivement plus spécialisées, par exemple en systèmes d'information et de contrôle, jusqu'à relever essentiellement du groupe « Comptabilités et Société » actuel, lequel marque, par son intitulé même, le retour à une approche générale du domaine comptable. Ainsi s'est constitué un véritable « *corpus de recherche* », précurseur du présent ouvrage, et porteur de cohérence épistémologique, autour notamment des relations réciproques et réflexives entre comptabilités et organisations. Ce processus de construction de ce que nous proposons de nommer « École comptable montpelliéraine », sera ici illustré et discuté, d'un point de vue à la fois scientifique, didactique, et pédagogique.

¹ Cette réflexion est comprise comme le prolongement d'une contribution de Céline Averseng, Sophie Giordano-Spring et Valérie Pallas-Saltiel à l'ouvrage *Les systèmes de gestion entre simplification et complexification* (G.Naro, D.Travaillé, éd. Economica, 2015). Qu'elles en soient ici remerciées. Quelques exemples précis de thèses, récentes pour la plupart, sont évoqués dans le texte. Les auteurs en sont naturellement cités. Bien sûr, toutes les autres thèses déjà accueillies par le groupe « Comptabilités et Société » auraient également mérité d'être évoquées. Chacun comprendra que c'était impossible.

La comptabilité recouvre littéralement le domaine de tout ce qui se compte, du moins à propos des organisations, par là supposées identifiables et repérables, puisque « comptables ». Ici, elle sera donc entendue dans le *sens large* d'un *système* auquel seront explicitement ou implicitement rattachés les « comptabilités », financières et analytiques, historiques et prévisionnelles, le « contrôle de gestion », notamment les systèmes budgétaires et de tableaux de bord, l'« *audit* », interne et externe. Ainsi comprise, et d'un point de vue théorique comme pratique, la comptabilité est traditionnellement associée aux principes d'une hypothétique *gestion comptable*. En cela, elle tendrait à s'instituer en représentation économique-financière *essentielle* et support *décisif, voire exclusif* de la gestion d'un *type idéal d'organisation*. Elle pourrait aussi, et en ce même sens, correspondre à une école à proprement parler *orthodoxe* et *normative* de la gestion : à la gestion rationnelle serait alors associée la comptabilité rationnelle, et réciproquement.

De ce principe d'une rationalité biunivoque, établie sans ambiguïté, découlerait celui d'une recherche et d'une formation comptable et gestionnaire clairement séparables, indépendantes, et même autosuffisantes, puisque constitutives de la seule méthode de conduite des organisations supposée complète et cohérente. Par opposition, la mise en question d'une telle méthode signifierait une intention de dépassement de la seule rationalité économique-financière immédiatement chiffrable, intention à son tour évocatrice d'une école économiquement *critique*. Le décloisonnement des analyses disciplinaires et de l'ensemble des enseignements et recherches liés aux organisations comptables marquerait par conséquent une telle approche. Autrement dit, et dans un tel cadre, la comptabilité trouverait son sens et ses limites par la seule référence globale et permanente à l'analyse et à la conduite des organisations, considérées de façon aussi large que possible.

L'École comptable correspondante se fonderait donc sur un principe d'*inséparabilité* et d'*interdépendance* de la *totalité* des domaines liés aux organisations, et non plus sur celui d'une *spécialisation technico-financière* plus ou moins marquée. Au plan théorique, cela supposerait le dépassement des analyses financières essentiellement spéculatives, et de leurs avatars numérisés et normatifs tels que les IFRS, en direction d'approches comportementales et organisationnelles, d'ordre élargi et plus qualitatif. Autrement dit, l'École comptable deviendrait celle de l'exploration et de l'apprentissage d'une *intelligence organisationnelle complète* de et par la comptabilité. Une théorie de la comptabilité, ou une comptabilité théorique

serait ainsi comprise comme inséparable d'une théorie des organisations, et réciproquement. La *transversalité*, et la *réflexivité* devraient par conséquent guider l'ensemble des recherches, des formations, et des pratiques comptables, leur épistémologie, en quelque sorte.

Alors que la demande sociale s'oriente vers des diplômes présentés comme toujours plus immédiatement adaptés – adaptables ? – aux besoins supposés des organisations, en liaison notamment avec les développements foisonnants de l'informatique, il est permis de s'interroger quant à la pertinence des approches critiques ainsi évoquées. Restent-elles même simplement envisageables, c'est-à-dire acceptables car pourvues d'une efficacité démontrable et perceptible au plan concret ? Si oui, au regard de quels arguments ? Ces arguments peuvent-ils découler de la traduction et de la transmission de résultats de recherche issus de travaux de niveau doctoral ? Le *corpus des thèses* ici convoquées livre à cet égard un terrain d'investigation d'apparence pertinente. Il s'enracine en effet, et à la fois, dans les systèmes d'information, les théories générales des organisations et de leur conduite, la GRH, la gestion de projets et de production, et divers croisements disciplinaires, par exemple avec le marketing, la sociologie, ou même la psychosociologie, tout en conservant la comptabilité entendue au sens large pour fil directeur.

Par suite, et en même temps, il diversifie et multiplie constamment ses ancrages sur le terrain, ses approches théoriques et méthodologiques, et les méthodes et pratiques de gestion qu'il étudie afin, certes, de les critiquer, mais aussi de les améliorer, en cherchant notamment leurs éléments de cohérence. En cela, et *chemin faisant*, il reconsidère sans cesse l'épistémologie comptable, en enrichit la didactique, et contribue donc à des évolutions pédagogiques telles que la conception de diplômes novateurs. Il en résulte la diffusion de connaissances originales sur le terrain même des actions organisationnelles, ce dont témoignent largement les anciens étudiants et leurs responsables. C'est en cela que le corpus des thèses comptables ici analysé paraît bien faire et former école.

1. Un corpus fondé sur des ancrages comptables diversifiés et complémentaires

À quelles conditions la définition de thèmes et projets de recherche traduits sous forme de thèses peut-elle faire sens à la fois sur le plan des pratiques et des théories comptables ? Contribuer autrement dit à la construction d'une épistémologie du domaine ? De ce point de vue, deux principes généraux ont fondamentalement guidé les travaux ici évoqués :

- se référer **en tout cas** à des **pratiques de terrain**, envisagées et décrites dans toute leur diversité et leurs contingences apparentes ; au sein du corpus, autrement dit, point de thèse comptable sans étude de terrain ;
- chercher cependant, et au-delà de ces contingences, les **principes de cohérence** qui permettent d'échapper à l'idée d'un empirisme total ou de bricolages comptables érigés en unique méthode de conception.

En somme, l'approche se veut consubstantielle aux transformations observables de la comptabilité. Il s'agit ici d'en montrer les conditions de réalisation, et, par là, les apports et les limites.

1.1. La variété des organisations et des pratiques comptables étudiées

La diversification des terrains d'étude vise à étudier, de façon aussi complète que possible, l'influence hypothétique des variables de contingence structurelles et comportementales essentielles. Une telle intention suppose de couvrir un spectre aussi large que possible d'organisations, puis de composantes et d'acteurs de ces organisations. Il apparaît ainsi une forme de contrainte épistémologique à laquelle le corpus des thèses en « comptabilités et société », considéré dans sa globalité, semble répondre au moins en grande partie. Petites et grandes entreprises, organisations privées et organisations publiques, activités de service et autres activités, acteurs comptables et acteurs non-comptables..., s'y trouvent en effet, et entre autres significativement représentés, comme en témoigne le tableau 0.1.

Tableau 0.1 : La diversité des organisations étudiées

	Activités industrielles ou commerciales	Activités de service (marchandes)	Services publics	Activités transversales	Total
PME	4	4		6	14
Grandes entreprises	9	7		14	30
Administrations			17		17
Non classables	1	3	1	2	7
Total	14	14	18	22	68

Non classées : 13 thèses.

Plus spécifiquement, et au sein des thèmes comptabilité, contrôle, audit, les diverses composantes des systèmes comptables apparaissent au fil des travaux, jusqu'à en livrer une approche relativement complète. Sont ainsi abordés les systèmes de contrôle de gestion, les normes comptables, la gestion de données comptables essentielles, par exemple les provisions ou le résultat, les évaluations et représentations des performances, les systèmes technologiques associés, les processus d'audit, pour s'en tenir à quelques axes majeurs.

Tableau 0.2 : La variété des pratiques comptables analysées

Comptabilité générale et financière	Système de contrôle et de contrôle de gestion	Systèmes d'audit Interne et externe	Système d'organisation/information
15 thèses	34 thèses	8 thèses	24 thèses
Dont :	Dont :	Dont :	Dont :
– Comptabilité financière (6)	– Systèmes budgétaires (2)	– Externe ou légal (5)	– Organisations en réseau (3)
– Gestion du résultat (2)	– Comptabilité analytique (2)	– Normalisation (2)	– Relations inter organisationnelles (3)
– Provisions (2)	– Systèmes de données, PGI, et tableaux de bord (3)	– Liens avec les technologies (1)	– Réseaux d'acteurs (2)
– Fiscalité (2)	– Prévisions (1)		– Organisations publiques (12)
– Performance sociétale (2)	– Responsabilité sociale (2)		– Systèmes de données intégrés (2)

Remarques : certaines thèses peuvent être comptées dans plusieurs colonnes. Les chiffres entre parenthèses font référence aux thèses qui abordent le thème à titre majeur. La recension de ces thèmes est livrée à titre d'exemple et ne se veut en aucun cas exhaustive.

Un premier fondement de l'École se met donc en place, organisé pour et par l'étude et la compréhension de terrains et pratiques aussi diversifiés que possible, sans, bien entendu, prétendre à la complétude. Cette position se veut par la suite exclusive d'une approche technique spécialisée, donc normative et universaliste, laquelle, par sa définition même, ignorerait les contingences. Ainsi, la voie tracée est bien celle de l'interrogation et de *l'interprétation* des transformations concrètes et de la mise en cohérence observable des systèmes comptables.

1.2. La réflexivité et la mise en cohérence des thèmes comptables analysés

Éviter la spécialisation et la tentation normative suppose également de recouper, de faire se recouvrir, s'éclairer mutuellement, se compléter les thèmes et même les domaines abordés. Ainsi, et par exemple, les questions comptables deviennent également, et en même temps, des questions liées aux systèmes d'information, à l'analyse des jeux de pouvoir, à la compréhension des comportements, et à bien d'autres encore. Faire école en ce domaine implique par conséquent de raisonner de façon réflexive et récursive, de cheminer ainsi dans la complexification de ce qui peut sembler « simple », ou du moins « normal » puisque normé, par exemple la constitution des provisions, de simplifier inversement la complexité de ce qui paraît initialement confus ou désordonné, par exemple les pratiques de contrôle.

Les travaux du groupe « Comptabilités et Société » veulent refléter cette intention fondamentale d'une approche réflexive/récursive, au sens de E. Morin. Ils convoquent en effet simultanément, et pratiquement sans exception, plusieurs thèmes pratiques, méthodologiques, et théoriques à la fois. Ils mêlent et confrontent ainsi des questions pratiques d'apparence parfois restreinte, car locale et immédiate, à des réflexions larges, interrogeant les frontières et intersections disciplinaires. C'est ce dont témoignent les exemples suivants, qui illustrent les croisements thématiques à partir d'exemples types.

*Trois exemples de thèses sur la cohérence
entre le comptable et l'organisationnel*

La thèse de Jonathan Maurice examine par exemple la question de la constitution, du suivi, et donc de la signification des provisions dites « environnementales ». Elle confronte ainsi les tentatives de normalisation en la matière, fondées sur les concepts habituels de risque, de vraie valeur, d'image fidèle, et les processus observables de provisionnement. Elle montre alors les paradoxes et les impasses auxquels conduit cette confrontation, et la difficulté voire l'impossibilité de les auditer. En la matière, c'est une forme de mimétisme néo-institutionnel qui semble finalement tenir lieu de guide d'action et de principe de cohérence.

C'est de nouveau à une confrontation entre normes, processus organisationnels observables, et transformations environnementales qu'invite, toujours à titre d'exemple, la thèse de Véronique Massot. Cette dernière soutient en effet que, en dépit du recours aux technologies informatiques, ou à cause d'elles, les processus d'audit semblent paradoxalement échapper aux auditeurs eux-mêmes, du moins en partie. Ici encore, la comptabilité et son audit apparaissent comme le résultat de processus comportementaux beaucoup plus conventionnels et mimétiques que chargés de la rationalité substantielle attendue, puisque numériquement assistée.

Enfin, et pour évoquer un troisième et dernier exemple, l'organisationnel, le comportemental et le normatif entrent de nouveau en tension au sein du milieu hospitalier, étudié par la thèse de Irène Georgescu. Les processus, de contrôle cette fois, apparaissent ici irréductibles à des schémas normatifs empruntés aux organisations marchandes. Ils ne peuvent se comprendre et s'appliquer indépendamment de dimensions d'ordre culturel et même éthique propres au type d'organisation considéré. Ils appellent donc la mise en place de représentations et de procédures originales, pour lesquelles rien ne prouve qu'elles soient transposables dans le temps et dans l'espace.

C'est dire que le principe de recherche consiste à inscrire aussi systématiquement que possible les ancrages comptables au cœur de perspectives disciplinaires élargies, en quelque sorte hologrammatiques. Une approche en « couches » peut alors se faire jour au sein de l'École : domaines voisins au sein même de la gestion d'une part et, d'autre part, disciplines plus générales des sciences humaines. Finance, marketing, gestion des ressources humaines, innovation par exemple et d'abord, sociologie, psychosociologie, histoire, mais

aussi techniques statistiques et logiciels associés ensuite, et de nouveau à titre d'exemple. Au-delà des exemples précédents, ce principe d'approche est illustré par le tableau 0.3 :

Tableau 0.3 : La complémentarité des domaines gestionnaires mobilisés

	Compta- bilité	Contrôle	Audit	Autres	Total
CCA « pur »	4	21	6	5	36
Systèmes d'infor- mation		2	1	5	8
Finance	3				3
Ressources hu- maines		4		1	5
Marketing		3		1	4
Stratégie		1		2	3
Entrepreneuriat	1	2		3	6
Alter-management		4	1	1	6
Hors sciences de gestion	1	4		1	6
Total	9	41	8	19	77

En tout cas, l'élargissement disciplinaire est fréquent, et même quasi systématique, notamment en direction de la théorie des organisations, et par conséquent des analyses sociologiques et parfois psychosociologiques. D'autres thèses convoquent également les domaines économiques, juridiques, voire médicaux (voir l'exemple ci-dessus). D'autres enfin abordent directement des questionnements d'ordre pédagogique et didactique.

Un deuxième fondement de l'École répond ainsi à l'intention de décrire et comprendre comment les composantes du système comptable interagissent entre elles, puis conditionnent et dominent éventuellement les relations intra et interorganisationnelles. Un outil comptable ne sera donc jamais considéré et étudié comme une fin en soi, par exemple comme une collection finie de règles techniques normées, algorithmiques pour reprendre un terme à la mode. Il sera, non pas au contraire, mais de façon complémentaire, analysé selon une perspective – critique ? – au regard des autres outils comptables et de la compréhension, de « l'intelligence », de l'organisation considérée dans son ensemble.

Des deux premiers fondements découlent des leçons à tirer quant à l'orientation et à l'organisation de la recherche, des enseignements, du contenu des diplômes, et, au-delà, des perspectives méthodologiques et théoriques de la réflexion comptable. Un contour épistémologique se dessine ainsi, autour du « parler de comptabilité, c'est d'abord parler d'organisation et d'organisations, plus que, directement, de règles et de chiffres ». En d'autres termes, le principe directeur de l'École devient d'explorer le caractère fondamentalement transversal de la comptabilité. En cela, l'École retrouve une forme d'inspiration issue de la recherche en systèmes d'information, à laquelle ont longtemps été associés certains membres du groupe de recherche. De même la fréquence du recours aux cas des organisations publiques traduit la mise en perspective, éventuellement critique, des principes de gestion associés aux rationalités « marchandes ».

2. Un corpus porteur d'approches comptables et organisationnelles transversales

La diversité voulue des ancrages et des thèmes, précédemment mise en évidence, appelle simultanément une quête de complémentarité et de complétude des perspectives théoriques et méthodologiques. Une telle quête conditionne, de façon précisément récursive, le repérage et la compréhension des questions pratiques les plus pertinentes, et la mise en place des termes de leur analyse.

- Il s'agit donc d'approfondir d'abord la piste d'une **complémentarité**, certains diraient même d'une **hybridation des méthodes** non seulement au sens de la recherche, mais aussi à celui de la construction et de l'utilisation pratique des représentations comptables, et par suite de la création et du partage de leur sens concret.
- L'étude de cette question du sens, de la traduction, équivaut à une exploration du lien entre **intelligence comptable et intelligence organisationnelle**. En d'autres termes, que disent de l'organisation les différences comptables, celles qui se comptent ? Réciproquement, comment et dans quelle mesure – on ne saurait mieux dire – la comptabilité représente-t-elle – traduit-elle – les différences organisationnelles ?

2.1. Le pluralisme méthodologique et l'ouverture épistémologique

Le « corpus » ici étudié ouvre en permanence le débat méthodologique : celui des méthodes de gestion des systèmes comptables

tout d'abord, entre un empirisme total et le respect d'une normativité rigide ; celui, ensuite, des méthodes de recherche, en quelque sorte isomorphe du précédent, et qui se place ainsi entre un « *interprétativisme* » bien tempéré et un *positivisme* quantifié strict. Le principe n'est pas en l'occurrence de choisir une méthode contre une autre, mais plutôt de chercher en quoi ces méthodes peuvent s'éclairer et se compléter mutuellement. Une telle perspective se veut certes critique. Elle vise surtout à s'affranchir des modes et des conventions, et par suite à éviter les impasses et donc à enrichir les connaissances transmissibles. De nouveau, quelques exemples caractéristiques peuvent illustrer ces principes d'approche.

Exemples de thèses fondées sur l'ouverture méthodologique et épistémologique

Le spectre des thèses comporte d'abord des études de cas uniques, essentiellement qualitatives, voire narratives, souvent fondées, en même temps, sur une observation participante, ou même un travail d'intervention, et cela au sein d'organisations très différentes. La thèse de Mario Bou Saba retrace ainsi l'implantation, par l'auteur, de tableaux de bord financiers au sein d'un réseau de coopératives, celle de Karine Gauche une observation approfondie de la diffusion d'outils dits de gestion au sein des laboratoires de recherche d'une université. Celle de Christophe Dondeyne illustre également l'observation participante, mais cette fois à propos du processus de légitimation du contrôle de gestion au sein d'une grande organisation industrielle publique.

En quelque sorte à l'opposé, d'autres travaux mobilisent des procédures d'enquête à visée quantitative, intra ou interorganisationnelles. Ainsi, la thèse de Céline Averseng interroge de nombreux acteurs d'une grande organisation industrielle, de façon à y détecter notamment la perception des processus et procédures de contrôle. Celle de Thouraya Trigui fait appel, pour analyser certaines conséquences du recours à Internet, à un questionnaire diffusé auprès de 16 000 experts-comptables, puis traité à l'aide de techniques statistiques sophistiquées. Dans la plupart des cas cependant, y compris les deux derniers, les travaux combinent méthode qualitative et méthode quantitative.

D'autres exemples pourraient être évoqués, qui complètent le spectre des approches, par exemple « d'études de cas enchâssées », généralement appliquées à des organisations en réseau : concessions (Charlotte Baille), franchises, agences bancaires... et mêlant de nouveau le qualitatif et le quantitatif.

La variété admise et même recherchée des méthodes prend au total valeur de principe. Plus généralement, certains évoqueraient à ce propos le rejet de toute posture épistémologique figée ou systématique, du type positivisme/constructivisme, et des prolongements didactiques et pédagogiques correspondants. En cela, la méthode rejoint les pratiques, qui oscillent elles-mêmes entre des démarches largement constructivistes, par exemple à propos des tableaux de bord ou de certaines facettes de la RSE, et d'autres plutôt normatives et positives, par exemple en ce qui concerne les provisions, ou d'autres aspects de la RSE. L'idée d'un contrôle de gestion construit « sur mesure » illustre également, sous une forme métaphorique clarificatrice, le processus d'hybridation ainsi à l'œuvre. C'est pourquoi l'apport des thèses est plus à chercher dans un travail « interprétativiste » de description et de compréhension des pratiques que sous la forme de prescriptions à visée de transformation immédiate des processus comptables. Pour autant, le corpus témoigne de l'apport potentiel des recherches intervention, du moins lorsqu'elles peuvent se dérouler dans des conditions d'ouverture scientifiquement satisfaisantes.

Un troisième fondement de l'École réside ainsi dans une conception de la comptabilité comme résultante d'une confrontation problématique et jamais achevée, donc en partie émergente, entre normes et construits. Les uns ne sont donc pas interprétés comme exclusifs des autres, mais comme expression d'une interaction dynamique. Plus généralement, la compréhension de cette interaction renvoie à celle des actions et rétroactions entre comptabilités et organisations, et par suite à la réciprocité entre intelligence comptable et intelligence organisationnelle.

2.2. La quête d'une intelligence organisationnelle de et par la comptabilité

L'intention devient donc de comprendre de façon plus complète, de « surplomber » en quelque sorte, la dynamique des liens entre les normes et pratiques comptables d'une part, et, d'autre part, les processus de gestion associés. Ce questionnement relatif au rapport entre comptabilités et organisations rejoint celui du degré de réciprocité et de réflexivité entre ces deux systèmes.

D'abord, et fondamentalement, une comptabilité permet-elle d'identifier une organisation et ses contours ? Réciproquement, la représentation comptable d'une organisation peut-elle répondre au

principe d'unicité tout en échappant à toute ambiguïté et à toute équivocité ? Dit autrement, deux organisations hypothétiquement identiques produiraient-elles nécessairement des données comptables elles-mêmes identiques, des données comptables identiques seraient-elles nécessairement issues d'organisations comptables elles-mêmes strictement identiques ? Cette question pose implicitement celle de la « portabilité » et de l'universalité des normes et pratiques comptables, sachant que cette portabilité pourrait aussi répondre à la figure d'un mimétisme d'ordre plus ou moins conventionnel. Au-delà, cette référence à une hypothétique universalité comptable renvoie à celle de l'existence d'une « théorie » comptable, ou de la comptabilité, des organisations, et de toute organisation quelle qu'elle soit.

Or, et d'une part, deux puissants vecteurs d'universalisation comptable semblent désormais s'imposer aux organisations de tout type : la normalisation, qui tend à devenir *internationale*, et, en même temps, le recours aux outils *informatiques* de traitement des données, selon des procédures conçues et appliquées à distance. De façon directe ou indirecte, à titre principal dans certains cas, les thèses du corpus explorent les processus correspondants depuis une trentaine d'années.

Mais, et d'autre part, cette réflexion relative au sens et aux limites d'éventuelles similarités comptables appelle celle, complémentaire, relative aux *différences*, de nouveau comptables, et considérées à la fois dans le temps et dans l'espace. Quels sont autrement dit les critères et facteurs de sélection de représentations comptables hypothétiquement pertinentes, et par suite partageables au sein d'une organisation donnée ? À partir de quels fondements apprendre par conséquent à choisir les supports et méthodes d'une possible gestion comptable ? Quel degré de contextualisation et de contingence peut-on considérer comme acceptable ? Existe-t-il par exemple des tableaux de bord universels ? Des systèmes budgétaires généralisables ? Comment établir ou rétablir la cohérence entre comptabilité patrimoniale et comptabilité spéculative ? Ce type de thème est abordé par le corpus des thèses grâce à la variété des systèmes de gestion et de contrôle étudiés, grâce, également, au degré de détail de l'analyse de ces systèmes, analysés au besoin, et comme indiqué précédemment, au cas par cas et suivant des méthodes qualitatives.

Tableau 0.4 : Les normes et technologies comme signes ou vecteurs de l'universalisation comptable

Normes et normalité			Technologies de l'information et de l'organisation		
Mimétisme	Normalisation	Internationalisation	Systèmes d'information	Systèmes de production	Systèmes de contrôle
Portage ou imitation Privé – Public. <i>Cas des hôpitaux. Des universités.</i>	Processus d'audit externe. Certification. <i>Cas en milieu industriel.</i>	Internationalisation des normes comptables. <i>Cas de plusieurs pays africains.</i>	Effets intégrateurs des techniques informatiques. <i>Cas des fusions. Du recours aux PGI.</i>	Effets de la standardisation des modes de production. <i>Cas du juste à temps. Des flux tendus.</i>	Standardisation et intégration interne. <i>Cas des réseaux de franchise.</i>
Hybridation des savoirs et comportements. <i>Cas des médecins. Des gestionnaires de laboratoire.</i>	Légitimité et légitimation du contrôle de gestion. <i>Cas d'organisations publiques, semi-publiques.</i>	Sens et limites des normes « IFRS ». <i>Cas des provisions. Cas des normes de la comptabilité et du contrôle en matière environnementale.</i>	Effets des mises en réseau interorganisationnel. <i>Cas des relations clients-fourisseurs. Des organisations multiétablissements.</i>	Intégration des normes internes et externes aux processus et procédures. <i>Sens et limites de la modélisation des processus. Cas en milieu industriel. De services.</i>	Homogénéité et cohérence des critères de performance. <i>Cas du contrôle de qualité. Prise en compte et traduction de la « RSE ».</i>

La mise en tension entre universalité et singularité des systèmes comptables peut être traduite par quelques exemples typiques des systèmes organisationnels étudiés dans le corpus des thèses. Il s'agit de montrer ainsi la variété des facettes en fonction desquelles ces systèmes sont abordés, dans une quête des cohérences, mais aussi des différences qui en décrivent et en expliquent la dynamique.

De ce point de vue, les *systèmes de gestion hospitaliers* constituent un type de cas volontiers privilégié car représentatif d'un large spectre d'organisations, et des problèmes qui s'y posent, en termes notamment de taille, d'activité, ou de jeux de pouvoir. Leur étude conduit à des interrogations fondamentales et clarificatrices à propos des catégories essentielles de la gestion et notamment :

- La conceptualisation puis la mise en pratique, comptable notamment, de la notion de *produit*, et par là de *valeur*, analysée dans le cadre de plusieurs thèses consacrées au PMSI (programme de médicalisation des systèmes d'information) et à la catégorie associée des GHM (groupes homogènes de malades), ou, plus récemment, à la TAA (tarification à l'activité).
- La définition et l'interprétation du ou des concepts comptables de *coût*, avec les réflexions qui en résultent quant à la relation coût – valeur, ou à celle entre les coûts historiques et les allocations prévisionnelles de ressources, dans le cadre, à nouveau, de la TAA.
- L'analyse des tensions organisationnelles et individuelles qui conditionnent les réseaux de pouvoir, les modes de fonctionnement, les partages de ressources et leurs représentations, en fonction, notamment, d'affrontements ou de conflits de rôle, de jeux mimétiques ou institutionnels, de processus d'hybridation.

Sous tous ces angles, il s'agit au fond de chercher ce que dit la comptabilité, comment elle dit, et quelles conséquences peuvent en être tirées, puis généralisées à propos d'autres systèmes de gestion initialement supposés voisins, ou au contraire très éloignés tels que :

- système de gestion des universités, avec en particulier les questions posées par la représentation des performances des formations et de la recherche ;
- systèmes de gestion des services publics, par exemple de distribution de l'eau ;
- systèmes de gestion d'activités supposées intermédiaires telles que les musées, les coopératives agricoles, les espaces de loisirs publics ou privés ;
- systèmes de gestion des « *start-up* », en principe à l'opposé des grandes bureaucraties du secteur public, mais à propos desquelles se manifestent d'étonnants processus de formalisation comptable et de structuration organisationnelle.

Dans tous ces cas, les chercheurs retrouvent des questions comptables essentielles :

- Qu'est-ce qu'un produit ? Comment en exprimer puis en mesurer la valeur et le coût ? Comment délimiter les charges, calculées notamment ?

- Comment comprendre et représenter les multiples facettes de la performance organisationnelle ? Quelles sont la portée et les limites de leur numérisation ?
- Pourquoi et comment interagissent les réseaux de pouvoir et les systèmes d'allocation et de suivi des ressources, budgétaires, par exemple ?
- Quelles sont les parts respectives, dans la construction comptable, des normes, des phénomènes d'imitation et de mode, de l'implicite et de l'explicite ?

En cela, les travaux évoqués « bouclent » en quelque sorte sur l'épistémologie gestionnaire, laquelle se positionne nécessairement au regard de l'action organisée. Il s'agit donc bien de décrire et comprendre le degré de *contingence* des méthodes et des données chiffrées, pour mieux en appréhender le sens qualitatif général.

Quatrième fondement de l'École : le dernier fondement de l'École devient donc d'apprendre à s'interroger sur la conception paradoxale – et les limites – d'une *comptabilité sans chiffres*, c'est-à-dire d'une remise en question permanente de concepts et nombres généralement présentés comme « allant de soi », et par là évidents ou donnés : produit, charge, coût, marge, performance, etc. Or, rien n'est assuré ou certain, tout dépend de l'organisation considérée, du moment, de la période de référence. Cette leçon des recherches peut sembler difficilement acceptable et partageable dans une société en quête permanente de numérisation. Il importe cependant de la transmettre sans relâche au sein des formations et des enseignements associés.

Conclusion

Durant près de quarante années d'existence, les chercheurs en sciences comptables de l'Université de Montpellier² ont réalisé un

² Pour être plus précis et complet, il convient de rappeler quelques éléments historiques qui sont aux fondements de la recherche comptable montpelliéraine. Ces derniers s'inscrivent de manière plus générale dans l'histoire de la recherche montpelliéraine en sciences de gestion. Dès les années 1970, deux équipes de recherche en management – l'Équipe de Recherche sur la Firme et l'Industrie (ERFI) de l'Université Montpellier I et le Centre de Recherche en Gestion des Organisations (CREGOR, devenu par la suite CREGO) de l'Université Montpellier II, commencent à mener des recherches dans le domaine comptable. À la fin des années 1990 et au début des années 2000, les chercheurs des deux universités se structurent en groupes de recherche : le groupe Finance Comptabilité Contrôle et Stratégie (FCCS) est créé au sein de l'ERFI ; le groupe Comptabilité Organisation Stratégie et Technologies (COST), est né au sein du CREGO. Ces deux groupes de recherche optent dès leur création pour un fonctionnement collaboratif. En 2011, à la naissance de MRM, ils fusionnent au sein du groupe Comptabilités et Société, l'un des 8 groupes disciplinaires du laboratoire MRM. MRM « Comptabilités et Société » regroupe aujourd'hui des chercheurs issus principalement de l'Univer-

ensemble riche et abondant d'articles, d'ouvrages à vocation scientifique ou pédagogique et de communications dans des congrès nationaux et internationaux. À cela, il convient d'ajouter l'encadrement de plus de 80 thèses de doctorat et la formation d'étudiants en formations initiales et continues en masters CCA, Contrôle de gestion, Audit et Contrôle Interne, ainsi que dans les diplômes préparatoires à l'expertise comptable (aujourd'hui DCG, DSCG, DEC). La recherche comptable montpelliéraine a ainsi contribué à la production et à la diffusion d'une connaissance de portée scientifique ou didactique, mais aussi, professionnelle ou sociétale, dans un champ de savoirs et de pratiques, qu'il est d'usage aujourd'hui de rassembler dans le triptyque *Comptabilité, Contrôle, Audit*. Cette connaissance ainsi produite, diffusée ou transférée, dépasse largement ce domaine d'expertise pour s'inscrire plus généralement dans un projet de connaissance portant sur l'organisation. C'est sans doute là, l'un des traits distinctifs sur lequel s'est construite la recherche comptable à Montpellier, au point, aujourd'hui, de former École : une école de recherche comptable et, par là même, une école de l'intelligence organisationnelle. La réflexion entreprise dans ce chapitre nous a permis d'en relever les éléments fondamentaux. Rappelons-les brièvement : une recherche organisée pour et par l'étude et la compréhension de terrains et pratiques aussi diversifiés que possible ; l'intention de décrire et de comprendre comment les composantes du système comptable interagissent entre elles, puis conditionnent et dominent éventuellement les relations intra et interorganisationnelles ; une conception de la comptabilité comme résultante d'une confrontation problématique et jamais achevée, donc en partie émergente, entre normes et construits ; apprendre à s'interroger sur la conception paradoxale – et les limites – d'une *comptabilité sans chiffres*.

Le thème du paradoxe reflète finalement assez bien l'esprit de l'école de la recherche comptable à Montpellier. Ce qui a toujours fait sens, c'est finalement de ne s'être laissé enfermer dans aucune spécialisation, *doxa*, ou finalité normative immédiate, et, pour cela, de s'inscrire dans une compréhension critique et constructive de la « dynamique comptable normative ». Une telle compréhension suppose à la fois la maîtrise d'un socle instrumental solide et celle d'une culture organisationnelle étendue. Elle est désormais relayée dans plusieurs diplômes de niveau master, en contrôle de gestion, par exemple. Elle s'inscrit sans difficulté dans le courant des autres

sité de Montpellier, du groupe Montpellier Business School, mais aussi d'une dizaine de chercheurs de l'Université de Perpignan Via Domitia (UPVD). Il compte plus d'une trentaine de membres permanents (PU et MCF) dont 11 sont habilités à diriger les recherches, et une quinzaine de doctorants.

écoles comptables francophones, qu'illustrent notamment les revues *Comptabilité-Contrôle-Audit* et *Finance Contrôle Stratégie*. Elle se reconnaît également dans une certaine vision de la recherche comptable anglophone, portée plus particulièrement par des revues telles qu'*Accounting, Organizations and Society*, *Management Accounting Research*, *Accounting, Auditing and Accountability Journal* ou encore, *Critical Perspectives on Accounting*.