

# LA FABRIQUE DES COMPTES DANS UNE ENTREPRISE DE BTP (1)

Rendre compte dans un secteur sujet à des ajustements permanents, voilà la gageure de l'*accountability* appliquée à une entreprise de BTP. L'exemple pris par l'auteur, le contrôle budgétaire dans le cadre d'un chantier déficitaire, nous montre l'interaction entre un conducteur de travaux, un directeur d'exploitation et un contrôleur financier, aux prises avec la présentation de budgets mensuels tenant compte des contraintes du chantier et du budget annuel. Les dynamiques complexes du rendu de comptes laissent entrevoir un système extrêmement codifié, une « fabrique du budget » destinée à le faire valider, quitte à « lisser » les comptes pour paraître responsable. Et cette *norme informelle d'esthétique* des comptes devient peut-être un élément déterminant dans la mise en scène de la compétence gestionnaire.

Par **Bertrand FAURÉ**, MCF info-com, IUT de Tarbes, Chercheur rattaché au LERASS (EA 827, Université Toulouse III) (\*)

« Par définition, les dispositifs du contrôle de gestion forment un ensemble qui semble fondamentalement parier sur la délégation, la prise de responsabilité, la mise en cause de la responsabilité individuelle. Jugés sur leurs résultats, disposant d'autonomie, les acteurs sont invités à agir de manière responsable, donc pour le bien de l'organisation, et ils savent que leur responsabilité sera mise en jeu au vu des résultats. [...] Qu'a-t-on fait de nouveau pour que le management par les chiffres ne rende pas irresponsable, pour qu'il n'incite pas à jouer les chiffres? » (BOUQUIN & al., 1998, p. 117-118).

Cet article étudie un cas type où l'obligation de rendre des comptes paraît familière – le contrôle budgétaire – avec pour objectif de mettre en évidence la complexité des dynamiques du rendu de comptes lors d'interactions où les budgets – essentiellement des tableaux de chiffres – sont présentés, discutés, validés ou rejetés.

Le contrôle budgétaire peut être présenté de la façon suivante: les organisations se fixent des buts, qui sont ensuite décomposés en objectifs chiffrés (les budgets), discutés avec les acteurs de l'organisation et finalement fixés par la hiérarchie. Les acteurs sont ensuite laissés libres/autonomes pour trouver les moyens de réaliser ces objectifs. Le contrôle budgétaire consiste alors à analyser périodiquement les écarts constatés entre les objectifs et les réalisations, afin de mener des actions

(\*) Ancien normalien (École Normale Supérieure de Cachan), Agrégé d'Économie Gestion et Maître de Conférences en Sciences de l'Information et de la Communication, enseignant et responsable de licence à l'IUT de Tarbes, Bertrand Fauré a mené sa thèse de doctorat au sein du Lerass (Université Toulouse Paul Sabatier). Cette thèse, qui est une analyse communicationnelle des propriétés organisantes du langage des chiffres dans les organisations (à partir du processus budgétaire, dans une entreprise de construction), a donné lieu à publications sur les notions d'actes de calcul (FAURÉ & GRAMACCIA, 2007) et de fabrique du budget (FAURÉ, 2007).

(1) Bâtiments et Travaux Publics.

correctives, si nécessaires. Ce «*reporting*» (littéralement «rendre compte») permet à l'organisation de piloter sa performance (coûts, mais aussi délais, qualité, sécurité...) et de s'adapter aux fluctuations de l'environnement (les marchés, les fournisseurs, les technologies, le marché du travail...) (ANTHONY, 1987; BOUQUIN, 1998).

Cette vision rationnelle-normative du rendu de comptes budgétaires est aujourd'hui complétée par une vision plus procédurale, plus proche des processus décisionnels réels. Selon cette vision, les objectifs, bien souvent, ne précèdent pas les moyens employés, mais se découvrent au cours même de l'action, comme des produits de la réflexion sur l'action en cours. L'enjeu est d'articuler l'objectivité formelle des chiffres à la subjectivité des interprétations, explications, justifications portant sur l'action que ces chiffres visent à représenter. Le contrôle budgétaire doit alors être compris comme une situation qui interrompt le cours de l'action pour susciter un moment réflexif sur les objectifs et sur les intentions de l'action, sur la manière dont l'action se déroule et sur le sens qu'elle est en train de prendre (cf. l'introduction de ce dossier par Hervé Dumez).

Malgré de nombreux travaux portant sur les processus comptables, budgétaires ou gestionnaires tels qu'ils se font et tels qu'ils sont vécus (HOPWOOD, 1987; MORGAN, 1988; AHRENS & CHAPMAN, 2007 (2)), il n'existe pas d'étude documentée portant sur des situations réelles au cours desquelles une personne ait à remettre, régulièrement et selon un format prédéfini, des documents chiffrés à un supérieur hiérarchique. Cet article ouvre une fenêtre sur la boîte noire que constituent pour l'instant les délibérations/négociations qui se jouent lors de l'élaboration et du suivi des budgets. Il s'appuie sur une étude à caractère ethnographique, menée dans deux filiales d'une entreprise de BTP et réalisée dans le cadre d'un travail de doctorat (FAURÉ, 2006; FAURÉ & GRAMACCIA, 2007; FAURÉ, 2007).

Après avoir présenté le cadre organisationnel dans lequel sont menées de telles réunions – la fabrique du budget dans une entreprise de BTP – l'article met en scène trois personnages, qui jouent les rôles d'*accountor* (celui qui a des comptes à rendre), d'*accountee* (celui auquel ces comptes doivent être rendus) et enfin d'*accountant* (celui qui les fait et joue le rôle de médiateur) lors d'un point mensuel de contrôle budgétaire, sur un chantier déficitaire. Cette situation d'interaction est riche d'enseignements pour comprendre les dynamiques complexes du rendu de comptes. Tout, dans les

éléments qui caractérisent cette situation, est problématique: le support matériel chiffré du rendu de comptes (qu'il faut articuler aux explications sur l'action), la relation hiérarchique (qui se dissout dans une pluralité de rôles), la dynamique temporelle (qui conduit souvent à des positions dilatoires).

En conclusion, nous discuterons les implications de cette analyse pour comprendre certaines évolutions contemporaines dans la gestion des organisations, et notamment la diffusion d'une *norme informelle d'esthétique des comptes*, selon laquelle les comptes doivent être égalisés, rendus symétriques, lissés, afin d'envoyer un signal de compétence gestionnaire.

### LA FABRIQUE DU BUDGET DANS UNE ENTREPRISE DE BTP

Le travail de terrain a porté sur le processus budgétaire des chantiers, dans deux filiales d'une entreprise du secteur du BTP – un secteur innovant en matière de gestion de projets à forte variabilité externe (des marchés) et interne (du processus de travail), d'animation des équipes, et de développement d'une logique d'organisation par «prescription floue» (DUC, 2002). Il s'est centré sur l'ensemble des activités informationnelles qui contribuent à l'élaboration du document budgétaire prévisionnel d'un chantier, et à l'analyse périodique des écarts entre les prévisions et les réalisations. L'analyse s'est appuyée sur des études de documents internes (guide de déroulement d'affaires, fiches de postes, liasses budgétaires...), des entretiens avec les principaux acteurs de la procédure budgétaire d'un chantier (2 directeurs financiers, 2 directeurs d'exploitation, 10 conducteurs de travaux, 3 chefs de chantier, 3 contrôleurs de gestion, l'informaticien, le chef comptable) et des observations de réunions mensuelles de contrôle budgétaire (30 réunions, sur 10 chantiers).

Dans l'entreprise étudiée, la fabrique du budget apparaît tout d'abord comme un ensemble extrêmement réglé, planifié et spécialisé d'activités concrètes consistant à recueillir, stocker, traiter et communiquer une masse considérable de documents chiffrés: les budgets et leurs multiples documents annexes (bons de commande, factures, planning main-d'œuvre...). Outre le fait que ces activités «budgétaires» participent d'une tentative plus large de rationalisation des activités de chantier (standardisation, planification et contrôle des tâches et des équipes), elles font elles-mêmes l'objet d'un travail d'organisation spécifique (DE TERSSAC, 2002). De nombreux textes régulant cette fabrique peuvent être identifiés (textes issus des doctrines comptables et budgétaires décrivant des manières de faire et de penser, textes internes décrivant la procédure budgétaire, fiches de postes décrivant la part de chaque spécialité dans la division du travail de production des comptes). Ces textes peuvent se compléter ou se contre-

(2) Ainsi que de nombreuses études sur:

– les effets invisibles des outils de gestion (BERRY, 1983; RIVELINE, 1986; MOISDON, 1997);  
– les approches interprétativo-structurationnistes du contrôle de gestion (MACINTOSCH & SCAPENS, 1990; BOLAND, 1993; BRIAND & BELLEMARE, 1999);  
– la construction sociale des indicateurs chiffrés (BOUSSARD, 1998; EXRAUD, 2003).

dire, évoluer et se transformer, sous l'effet des stratégies des groupes et des enjeux professionnels qui y sont attachés. Ils constituent des régulations de contrôle (REYNAUD, 1997). Comme nous le verrons, lors des interactions, la portée et le sens de ces systèmes de règles écrites sont en permanence redéfinis, transformés ou réaffirmés, et l'articulation entre les textes et les conversations devient un enjeu majeur (TAYLOR, 1993).

La procédure budgétaire comporte plusieurs étapes, formellement définies dans un guide de déroulement d'affaires. Celui-ci a été élaboré il y a une dizaine d'années, par le groupe projet en charge de l'informatisation de la procédure budgétaire. Dans un premier temps, les commerciaux et les ingénieurs du bureau d'études élaborent une étude de prix, sur la base des plans fournis par l'architecte. Une fois le contrat signé, cette étude de prix est transmise au conducteur de travaux, qui prend en charge le chantier. Le conducteur doit alors modifier profondément la structure de l'étude de prix (regroupement/subdivision), afin de pouvoir effectuer un suivi budgétaire des différentes tâches programmées (analyse des écarts entre les prévisions et les réalisations), sous la supervision de son supérieur hiérarchique (le directeur d'exploitation de la filiale). Un nouvel acteur entre alors en scène : le contrôleur de gestion « *garant de la fiabilité des chiffres, conseiller des conducteurs et interface entre les opérationnels et les fonctionnels* » (Fiche de poste : contrôleur de gestion), qui est chargé de la consolidation de tous les budgets des chantiers dans les comptes de la filiale.

Nous sommes donc bien dans une configuration type du rendu de comptes : « une tâche est confiée à quelqu'un » (le conducteur de travaux doit réaliser un projet de construction), « il lui est laissé une certaine autonomie » (en matière de choix de procédés constructifs, de constitution des équipes, d'ordonnancement des tâches...), « mais il doit, en contrepartie, rendre des comptes sur la manière dont il a accompli cette tâche » (tous les mois, il présente une estimation des résultats finaux du projet prévus en fonction des événements survenus, des décisions prises et des actions menées durant la période). Trois personnages interviennent dans cette situation (le conducteur, le directeur et le contrôleur), qui correspondent aux trois figures traditionnelles des métiers du chiffre :

« *Accountor désigne celui qui a des comptes à rendre, accountee désigne celui auquel ces comptes doivent être rendus et enfin, accountant désigne celui qui les fait et joue le rôle de médiateur* » (COLASSE, 1997, p. 2717).

Le conducteur est l'*accountor*, le directeur l'*accountee* et le contrôleur, l'*accountant*. Cependant, chacun est susceptible d'occuper tour à tour ces trois positions dans la chaîne de production des comptes. D'une certaine façon, ils sont des interprètes des chiffres, des traducteurs chargés de garantir une cohérence entre le texte budgétaire et les différentes formes qu'il peut prendre, selon sa destination. Ainsi, ils sont en contact permanent avec

d'autres membres de l'organisation (la chaîne des compagnons, pour le conducteur ; la chaîne hiérarchique, pour le directeur d'exploitation ; les services fonctionnels – comptables, ingénieurs d'étude, ingénieurs méthode –, pour le contrôleur) ainsi qu'avec des partenaires extérieurs (le client, l'architecte, les collectivités locales, les experts comptables). À chaque niveau hiérarchique, à chaque communication interfonctionnelle, des documents sont présentés, discutés, validés ou rejetés.

Ces documents se transforment au fur et à mesure du déroulement des activités des chantiers et de leur remontée dans le système de *reporting*. Contrairement aux documents comptables, gravés dans le marbre par l'acte de certification, les documents budgétaires sont nécessairement évolutifs, contingents et soumis à des interprétations multiples. Dans une entreprise de BTP, leurs modalités de production sont cependant nettement contraintes par trois éléments : l'informatisation de la gestion d'affaires, qui impose un certain découpage du budget (acier, béton, main-d'œuvre, frais de chantier...); certaines modalités de saisie et d'imputation de l'information primaire ; une temporalité (un rythme), qui est celle des étapes de la procédure. Le travail de construction – confrontation – mise en cohérence de toute cette matière textuelle (issue de ce système de documents hybrides, multi-supports et pluri-adressés) donne lieu à de multiples communications, formelles et informelles, entre des acteurs divers. Ce sont elles que nous allons maintenant analyser.

## LES DYNAMIQUES DU RENDRE COMPTE DANS L'INTERACTION : L'EXEMPLE D'UN CAS CONCRET

À l'instar de Bruno LATOUR (2002) cherchant à reconstituer la dynamique de la « fabrique du droit » à travers l'analyse des marques explicites de changement de position des participants, lors des délibérations des sous-sections du Conseil d'État, nous avons cherché à analyser certaines délibérations des acteurs de la fabrique du budget. Nous avons fait l'hypothèse que les réunions de gestion mensuelles constituaient un lieu d'observation privilégié pour mettre en évidence la complexité des dynamiques du rendre compte dans l'interaction.

Ces réunions interviennent après la phase de préparation des travaux. Leur objectif, formellement prescrit dans le Guide d'Affaires, est de « *reprévoir les résultats à la fin des travaux, mesurer et analyser les écarts par rapport aux prévisions initiales et prendre des mesures correctrices* ». Il s'agit de contrôler, ligne par ligne, les écarts entre le budget alloué (la part du budget initial proportionnelle à l'avancement constaté des travaux), et les dépenses enregistrées en comptabilité et imputées aux lignes budgétaires par un système de codes. À l'aide d'un calcul consistant à projeter l'écart constaté,

au stade T de l'avancement des travaux, proportionnellement au travail restant à faire, il est possible de produire une estimation du résultat final du chantier. Le conducteur présente alors ce résultat à son supérieur hiérarchique (le directeur d'exploitation), ainsi qu'au contrôleur de gestion de la filiale à laquelle il appartient. Ceux-ci doivent valider le document, pour transmission à la direction.

Toutes les discussions vont porter sur des chiffres, leur plausibilité, leur sincérité, leur pertinence... Or, ces chiffres peuvent mesurer des réalités bien différentes. Il peut s'agir d'un flux, d'un stock, à telle date plutôt

ralement sous-estimés, dans la production des comptes, à travers l'analyse d'un « échec de communication » : le document ne sera pas validé et la réunion sera reportée. Le chantier (deux bâtiments rectangulaires de trois étages, pour des entraînements militaires) a commencé il y a un an. Le prix de vente de départ ne prévoyait pas de marge bénéficiaire, une fois les frais généraux et les frais de siège couverts. Depuis six mois, les révisions mensuelles de marge à la fin des travaux se dégradent. Au moment de la réunion, la perte estimée se situe entre 150 000 et 170 000 euros.



© JAMES LEYNEFREA

Le chantier a commencé il y a un an. Le prix de vente de départ ne prévoyait pas de marge bénéficiaire, une fois les frais généraux et les frais de siège couverts. Depuis six mois, les prévisions mensuelles de marge à la fin des travaux se dégradent.

qu'à telle autre, d'une valeur finale ou d'une valeur intermédiaire, d'une valeur constatée ou d'une valeur prévisionnelle, d'une valeur qu'on garde pour soi ou d'une valeur qu'on communique. Le document offre une image, forcément partielle, de l'évolution économique des travaux. De plus, sa validité est limitée au moment où il est élaboré. Dans un contexte où l'écrit, avec son apparence d'objectivité, est censé être prédominant, l'oral prend tous ses droits : il va falloir expliquer, justifier, argumenter..., mais aussi sous-entendre, promettre, ordonner...

#### Analyse d'une réunion

La réunion que nous avons choisi de présenter ici permet de mettre en évidence certains enjeux, géné-

La réunion se déroule dans le bureau du contrôleur de gestion (CG), un mardi de janvier 2005, en fin d'après-midi. Le contrôleur de gestion et le directeur d'exploitation (DE) sont derrière le bureau du contrôleur. Le contrôleur est devant son ordinateur, pour saisir en direct un compte rendu des décisions prises. Le conducteur de travaux (CT) entre et s'assoit en face d'eux. Il a préparé une liasse contenant les documents édités par le logiciel de gestion d'affaires (budget d'exploitation, main-d'œuvre, béton), liasse qui constitue le document budgétaire. Le directeur d'exploitation et le contrôleur disposent aussi du document validé lors de la réunion précédente.

Tout en les saluant, le conducteur remet un exemplaire du document budgétaire au directeur et au contrôleur.

Ceux-ci formulent quelques politesses et prennent chacun leur exemplaire. Puis ils tournent la page de garde, et regardent la première page « Résultat d'exploitation ». La dégradation mensuelle indique moins 91 000 €. D'une perte prévue à la fin des travaux de 170 000 €, on passe à 260 000 €. Le contrôleur et le directeur sont désagréablement surpris. Le contrôleur prend le premier la parole :

– CG : *Je n'avais pas vu le chiffre, en bas de la page. C'est quoi ?*

– CT : *C'est le chiffre...*

– CG : *Qu'est-ce qui s'est passé ?*

– CT : *On avait oublié des trucs.*

– CG : *Quoi ?*

– CT : ... *(Silence)*

Toutes les réunions ne commencent pas forcément par une question aussi directe. Cependant, cette séquence introductive donne une bonne idée du format conversationnel (GOFFMAN, 1981) des réunions de gestion. Le contrôleur (et, plus tard, le directeur) pose des questions, et le conducteur doit pouvoir répondre. La question est en fait un ordre. D'une certaine façon, le conducteur subit un interrogatoire. Que se passe-t-il lorsqu'il ne répond pas ? Que se passe-t-il lorsque les acteurs ne trouvent pas de réponse complète, exhaustive, à la question qui se pose dans le contexte de leur rencontre ? Comment vont-ils s'entendre pour définir un cadre où cette non réponse soit acceptable et présentable devant des tiers (la hiérarchie, les clients, les partenaires financiers...) ? Nos observations nous permettent d'affirmer que cette situation n'est pas exceptionnelle, qu'elle est même plutôt la règle. D'une certaine façon, cette réunion est paradigmatique d'une situation courante, dont le traitement dans l'interaction n'a (à notre connaissance) jamais été étudié.

Comme nous allons le voir, dans cet échange, le monde matériel du travail de chantier ne sera que peu évoqué. L'objet de valeur de la réunion (le Graal qui guide les délibérations – LATOUR, 2002) est bien le « chiffre en bas de la page », celui que tout le monde regarde et qu'il s'agira d'expliquer et de justifier devant la hiérarchie. La compétence technique du conducteur, sa capacité à prendre des décisions sur le chantier ne sera pas mise en question. Par contre, sa compétence de gestionnaire, sa capacité à savoir présenter les chiffres selon les normes et les règles de l'art en matière de gestion budgétaire, vont être mises en défaut. Son silence ne va pas durer. Le directeur prend le relais du contrôleur :

– DE : *J'ose espérer qu'il y a des erreurs. C'est tout en Part Propre.*

– CT : *Il y a un peu de casse, sur la main-d'œuvre.*

– CG : *Il y a 35 K€ sur le béton.*

– DE : *Avec 29 K€ de Reste A Dépenser (RAD) !*

– CT : *Ça doit être ça, le problème.*

– DE : *Il n'y a pas un ajustement ?*

– CG : *Le 29, il est sur deux postes et ils ne sont pas avancés.*

– CT : *Si, ils sont à 100 %.*

– CG : *Non, c'est ça ton problème : ils ne sont pas avancés.*

– CT : *Ah oui, il y a eu un problème sur le module budgétaire.*

– DE : *Sur le poste divers, on passe de moins 21 en décembre à moins 26 en janvier. Ça fait quand même 35 000 F Plus 13 K€ de main-d'œuvre, qui font 100 000 F Si tu raisones en francs, ça fait des gros montants.*

– CT : *C'est vrai.*

– DE : *Sur la main-d'œuvre, tu as 13.7 K€ de RAD. Avec un THM de 24, ça te fait 570 heures à faire. Tu as vraiment besoin d'autant d'heures pour finir ?*

– CT : *Non. En fait, j'ai besoin de 287 heures.*

– DE : *287 x 24, ça fait 7 K€ ; c'est mieux que 13.*

Lorsque l'on « ose espérer », c'est que l'on est en droit d'attendre. Le silence du conducteur n'est plus tenable, face à la question réitérée par le directeur. Il commence par évoquer le problème de la main-d'œuvre, mais le directeur et le contrôleur identifient une erreur dans le chiffrage du Reste A Dépenser. Le RAD est une notion fondamentale, en gestion de chantier. Comparé à la part du budget alloué, qui est proportionnelle à l'avancement constaté des travaux sur le chantier, il permet de faire apparaître des écarts ligne à ligne (acier, béton, main-d'œuvre...). Calculés à un instant T des travaux, ces écarts peuvent ensuite être projetés sur la date prévue de la fin des travaux, afin de fournir une version actualisée du résultat final.

Notons que cette première correction ne concerne pas une tâche donnée sur le chantier ou une estimation de dépense à venir. Confrontés à un chiffre qui annonce de nouvelles pertes, le directeur et le contrôleur cherchent, dans un premier temps, des erreurs formelles dans la présentation des comptes. Ici, le conducteur a commis une erreur de manipulation, en effectuant une saisie en double de 29 K€.

Un autre argument, qui nous éloigne considérablement d'une vision traditionnelle de la rationalité économique, va alors être avancé, concernant le poste « divers ». Pour mieux faire prendre conscience au conducteur de l'importance des montants en jeu, le directeur effectue une conversion en francs. À l'évidence, ce raisonnement n'apporte rien, du point de vue d'une estimation objective des pertes. Par contre, il contribue à renforcer le jugement de valeur, selon lequel le résultat présenté est inacceptable (« Si tu raisones en francs, ça fait de gros montants »).

Enfin, le cas de la main-d'œuvre est abordé. À ce stade de l'interaction, il n'est plus question de savoir quelle est la réalité des pertes. Le directeur et le conducteur se sont forgé une opinion selon laquelle l'estimation présentée était « fausse », et ils cherchent par tous les moyens à la réduire. Quelle est la vérité de cette estimation ? À travers cet échange, nous voyons que le chiffre, loin de créer un espace constatif dans l'univers complexe de la construction, est au contraire d'un statut pragmatique élevé (WATZLAWICK & al., 1967). Ce dont il est question ici, c'est du chiffre « plausible » : celui qui rend

compte du sens de l'action qu'il s'agit de représenter, celui qui est *accountable*, au sens ethnométhodologique du terme (3). *Hic et nunc*, dans le cadre précis de cette réunion et pour le temps court qui met en présence les participants, la promesse du conducteur concernant le nombre d'heures qui restent à effectuer («*En fait, j'ai besoin de 287 heures*») aura valeur de vérité et servira de base aux calculs. Ceux-ci se déploient alors sur des bases où l'information produite n'a de sens qu'indexée au cadre relationnel des acteurs qui en débattent.

La discussion se poursuit :

– DE: *Encadrement: c'est le même RAD que décembre. Tu avais dit que tu finirais en janvier; en fait, ça va être février...*

– CG: *C'est ce qu'il avait dit...*

– DE: *Le moins 13, en matériel?*

– CT: *C'est un regroupement. Il y a la mini pelle, les 3 K€ de voirie, les 2 K€ de clôture, les 1,5 K€ de sable, et puis j'ai un peu provisionné. En plus, il y a les bungalows et le groupe électrogène que je suis obligé de garder, et ça, ce n'était pas prévu.*

L'analyse se termine. Bien sûr l'examen du document fourni par le conducteur fut plus long que ce que cette retranscription peut le laisser croire. Les participants ont dû faire des calculs, rechercher sur des feuilles séparées des informations contradictoires, éventuellement prendre des notes sur un cahier à part. Cependant, cette séquence permet de mettre en évidence un axe important de la délibération autour du document: les choix de subdivision/regroupement de lignes.

Un regroupement de lignes est une zone d'incertitude (CROZIER & FRIEDBERG, 1977) que le conducteur se ménage, face aux gestionnaires. Une zone d'incertitude

(3) Selon Garfinkel, l'*accountability* désigne une propriété de l'interaction, le fait que les acteurs doivent, en permanence, dans leurs activités quotidiennes, rendre compréhensible pour autrui le sens de leur action : «*Activities whereby members produce and manage settings of organized everyday affairs are identical with member's procedures for making those settings accountable*» (GARFINKEL, 1967, 36). La traduction de «*accountable*» est délicate. Pour un anglo-saxon, le terme est connoté : il fait référence aux comptes comptables. Être *accountable*, signifie être respon-

opérationnelle, tout d'abord, puisqu'il ne rend pas compte d'un certain nombre de choix techniques relatifs à la division du travail et à l'échéancier des tâches. Une zone d'incertitude informationnelle, ensuite, puisqu'un regroupement de lignes constitue à la fois un gain de temps sur le travail de saisie et d'imputation sur le logiciel de suivi d'affaires, et un moyen de compenser des pertes potentielles par des gains potentiels, ce

qui permet de ne pas avoir à se justifier sur des écarts. Une partie de la négociation qui se noue informellement (c'est-à-dire, qui n'a pas de trace écrite) durant les réunions concerne donc la structure finalement adoptée du budget, sa granularité. Plus le budget est subdivisé, moins le conducteur a d'autonomie. Quelle subdivision aurait-il spontanément adopté pour «faire ses comptes»? Quel travail supplémentaire implique le fait de «rendre des comptes»? Ces questions animent en profondeur les réunions de gestion, d'autant qu'elles renvoient à des positionnements professionnels en cours de reconstruction, liés à l'automatisation des chaînes comptables et à leur corollaire: la décentralisation des tâches de gestion (saisie des bons de commandes, imputation des factures...) vers les conducteurs.

D'une certaine façon, ce qui se donne à voir dans

cette négociation et dans la circulation des arguments (qui permettent, pour une durée de validité finie dans le temps, de s'entendre sur un chiffre), c'est toute la force performative (AUSTIN, 1962 (4)) du discours gestionnaire. Celui-ci, en effet, en disant ce que doit être le «bon» chiffre, dit aussi ce que doit être l'entreprise, ainsi que la place que doivent occuper les gestionnaires

sable, et plus précisément, être responsable financièrement. En anglais, le lien entre *account*, compte rendu, *account*, compte bancaire et *account*, rendre des comptes va de soi puisque ce sont des emplois différents d'un même mot. En revanche, en français, le lien entre compte rendu, comptabilité et responsabilité est à peu près perdu.

(4) Pour une application récente de la théorie d'Austin au discours économique voir MACKENZIE (D.) & MILLO (Y.), 2003.



Le RAD (Reste A Dépenser) est une notion essentielle, en gestion de chantier. Comparé à la part du budget alloué, [...] il permet de faire apparaître des écarts ligne à ligne (acier, béton, main-d'œuvre...).

dans ce « devant être » (WEBER, 1995). En se positionnant, ponctuellement, comme des pédagogues, comme des instructeurs qui cherchent des erreurs dans la copie, le directeur et le contrôleur mettent en place un cadre relationnel, auquel le conducteur ne peut se soustraire : la gestion devient un élément légitime et attendu de sa compétence.

Le directeur d'exploitation reprend la parole :

– DE: *Bon, on ne va pas tout refaire. Il faut que tu réajustes le RAD sur la main-d'œuvre, le divers et l'encadrement. Je ne comprends pas les écarts par rapport au mois dernier. Je sais que ce n'est pas tout de ta responsabilité, mais il faut faire gaffe, quand on annonce un chiffre comme ça. Surtout sur la première feuille. C'est ça, que tout le monde regarde! À la limite, c'est le seul chiffre important. Si un jour le patron veut regarder les budgets pour se faire une idée, et qu'il tombe dessus, il va falloir se justifier. On ne peut pas dire: « Non, mais là, c'est juste des erreurs de calcul. » Moins 91 K€ dans le mois, ce n'est pas possible d'annoncer ça. Bon, il y a 30 qui vont disparaître sur le béton. Sur la main-d'œuvre tu passes de moins 600 à moins 182. Le matériel, si tu laisses moins 13 de provisions, il n'y a peut-être plus besoin de RAD. En installation, on casse et en plus on augmente le RAD: il y a peut-être un doublon.*

– CT: *C'est ça, j'ai gardé l'ancien RAD.*

– DE: *Ne te mets pas à poil, mais essaye d'être plus juste. Les 90, ils sont là. Il faut que tu reprennes ta valorisation. Je préfère que tu prennes ton temps, mais que tu le fasses bien. Je sais que tu as d'autres impératifs. On peut attendre.*

Ce passage est essentiel pour comprendre la dramaturgie organisationnelle qui se met en place, lors des interactions où les chiffres sont présentés, débattus, et, finalement, acceptés ou rejetés. Le texte budgétaire devient l'objet d'un récit (COOREN & al., 2006), d'une narration, avec un objet de valeur (le chiffre en bas de la page), des personnages et une temporalité. Les chiffres ne sortent pas de nulle part. Ils ont un passé, et un futur. La délibération dépend de délibérations antérieures, durant lesquelles des promesses ont été faites, des verdicts rendus et des pactes noués. Ici, le directeur projette la délibération dans une situation future où des personnages extérieurs à l'interaction vont intervenir (« Si un jour le patron veut regarder les budgets »). Il fait alors référence à la figure de la direction, pour démontrer le caractère inacceptable du chiffre (« On ne peut pas présenter ça »). Pour l'avoir bien des fois observé lors des réunions, ce procédé argumentatif est une ressource conversationnelle courante. Lorsqu'il s'agit de justifier une décision désagréable, de motiver un verdict défavorable, de refuser une transaction, la chaîne hiérarchique est introduite dans la conversation. Il est courant que d'autres personnages extérieurs apparaissent, comme adjuvants ou comme opposants, dans les récits qui sont donnés de l'action.

La réunion va se terminer. Elle a été rude pour le conducteur qui a été mis en défaut de production d'information. Sommé de rendre des comptes, il n'a pu donner les éléments nécessaires pour que le budget soit validé pour transmission au niveau supérieur et consolidation dans les comptes de la filiale. Dans un autre contexte, en employant d'autres procédés et ressources, peut-être une telle dégradation eût-elle pu être acceptée. Dans le cas présent, le travail du conducteur est rejeté : le document n'est pas validé, et la réunion va être reportée. Une sorte de tact conclusif (de la part du directeur) va permettre au conducteur de « sauver la face » :

– DE: *Quand est-ce que tu veux qu'on se revoie?*

– CT: *C'est bon, je peux le faire dans la semaine. Vendredi, ça me va.*

– CG: *Moi, à part demain (mercredi), je suis à votre disposition.*

– DE: *Bon, vendredi 15 heures?*

– CG: *OK*

– CT: *OK*

– DE: *Tiens, reprends ça et on fait comme si on n'avait rien vu...*

N'oublions pas que cette réunion est une réunion « d'interprètes ». Paradoxalement, pour que les chiffres puissent prendre un sens partagé, les stratégies dilatoires doivent pouvoir s'exprimer. Bien souvent, les acteurs passent un temps considérable à définir les conditions de vérité du chiffre, les moyens de les obtenir et le moment où on les obtiendra. La décision est souvent une décision de ré-information ou d'attente d'information. Dans l'entre-deux, les choix mûrissent, s'étayent grâce à de nouvelles données factuelles, se confrontent à la contradiction d'autrui. Une sorte de connivence, de complicité (« On fait comme si on n'avait rien vu... ») ou, comme nous l'avons vu, de tact, semble alors être de mise.

#### La norme d'esthétique des comptes

Ceci explique peut-être une régularité surprenante dans la fabrique du budget. Si on représente graphiquement l'évolution des résultats reprogrammés en fonction du temps, on constate que ceux-ci suivent des courbes anormalement régulières au regard des aléas de la vie du chantier. La courbe bouge à la baisse, ou à la hausse, en début de chantier, puis elle se stabilise jusqu'à la fin du chantier où elle connaît une nouvelle variation, la ramenant au niveau du résultat finalement constaté (à la hausse ou à la baisse). Selon un directeur financier au langage imagé : « il y a plusieurs schémas possibles : l'atterrissage en douceur, le virage serré, la boule de neige ».

Cette réduction de la variabilité des résultats annoncés est pratiquée à tous les niveaux de l'organisation : le chantier, la filiale, et jusqu'à la direction de l'entreprise (dans la théorie financière, ce phénomène est appelé

«*smoothing income*» (TRUEMAN & TITMAN, 1988)). Elle est pourtant considérée comme illicite par la doctrine économique, comptable et financière, où elle est parfois définie comme une «*manipulation intentionnelle des résultats, en vue de réduire la présentation du risque de l'entreprise*»

(CHALAYER, 1995). Aucun texte officiel ne la promulgue. Il s'agit donc d'une norme informelle, c'est-à-dire élaborée en marge des prescriptions formelles par les exécutants (REYNAUD, 1997; DE TERSSAC, 2002). Elle soulève, chez les différents métiers qui collaborent à la fabrication du budget, des débats sans fin sur ce qui est vrai ou faux dans les chiffres, sur ce qui est juste ou non en matière de partage du travail, sur ce qui est bon ou mauvais pour l'entreprise (la transparence, l'autonomie, la sincérité...). Plusieurs motivations sont avancées :

- «*Il faut lisser, sinon tu envoies de fausses alertes*» (un conducteur de travaux).
- «*Ah, mais bien sûr! Le reporting trimestriel, tu n'as pas les mêmes chiffres que dans les budgets mensuels. C'est lissé. Quand il y a +10/-10 dans les budgets mensuels, il y a +5/-5 dans le reporting trimestriel*» (un contrôleur de gestion).
- «*Si tu veux être cohérent au niveau du reporting, il faut présenter une courbe comme ça... (il dessine une courbe régulièrement croissante avec le doigt)*» (un directeur d'exploitation).

La place manque, dans le cadre de cet article, pour discuter pleinement ces raisons, qui constituent pourtant une porte d'entrée originale pour étudier un phénomène traditionnellement réservé à la comptabilité finance (le lissage externe trouverait ses sources dans le

lissage interne). Nous proposons l'interprétation suivante.

Les rythmes du contrôle budgétaire ne sont pas identiques à ceux de l'activité qu'il doit mesurer et rationaliser. Il existe un différentiel d'écoulement entre les flux

physiques et leur mise en chiffres, leur «stockage informationnel». À risque équivalent, la variabilité est plus faible pour un *reporting* trimestriel que pour un contrôle budgétaire mensuel, du fait de l'agrégation des données. Une représentation comptable est une image, un condensé de temps. Son adéquation avec le déroulement des activités obéit à une part d'arbitraire, de convention, au regard de laquelle le lissage est un signe de fiabilité, de maîtrise des risques.

Le lissage est alors le résultat de nombreuses opérations d'égalisation de comptes qui ne sont pas strictement nécessaires pour les besoins décisionnels, mais qui ré-

pondent à une exigence de symétrie entre des comptes réciproques : ceux-ci doivent être égalisés deux à deux. En effet, lorsqu'on peut retrouver deux chiffres identiques par deux modes de calcul différents, ceux-ci gagnent en fiabilité. Une grande partie des techniques comptables (rapprochement, circularisation) reposent ainsi sur le respect d'une formule d'égalité : entre l'actif et le passif, le débit et le crédit, entre les prévisions et les réalisations. Durant les réunions, toute inégalité est une anomalie, une différence qui mérite potentiellement d'être discutée. Or, comme nous l'avons vu, tout ne peut pas être discuté et toutes les questions ne trouvent pas forcément de réponse. Dans cette situation d'incertitude, une *norme informelle d'esthétique des comptes*



© ROGER-VIOLLET

[...] il nous semble qu'une norme a peut-être été sous-estimée, dans la littérature : celle selon laquelle il faut égaliser, rendre systématiques, ou lisser ses comptes pour paraître responsable. (*Arithmetica, Allégorie, Gravure allemande, XVII<sup>e</sup> siècle*)

(GOODY, 1999 (5)), selon laquelle les chiffres doivent être « lissés », égalisés deux à deux, semble alors guider les choix et les convictions des acteurs.

## CONCLUSION

La fabrique du budget est un théâtre pertinent pour qui veut comprendre les dynamiques complexes du « rendre compte » dans les organisations contemporaines.

La première partie de l'analyse montre que, dans une entreprise de BTP, le processus budgétaire engage de multiples acteurs, aux objectifs et aux langages divers. Le document budgétaire lui-même apparaît comme un ensemble complexe de sous-documents, au carrefour de plusieurs sous-systèmes d'information (comptable, budgétaire, achat...). Les modalités de production de toute cette matière textuelle sont définies dans d'autres textes organisationnels, plus ou moins officiels, plus ou moins diffusés selon la place qu'occupent dans l'organisation les acteurs qui les produisent. L'ensemble des activités, par lesquelles est élaboré puis présenté un document comportant des évaluations chiffrées des recettes et des dépenses d'un centre de responsabilité, est extrêmement réglé, codifié et planifié. Cet ensemble peut être appréhendé en termes de « fabrique du budget », au sens où un travail de manufacture de l'information budgétaire, de réalisation du budget « en pratique » est nécessaire pour qu'un document budgétaire soit finalement validé.

La seconde partie de l'article tente d'ouvrir la boîte noire des dynamiques du rendre compte pendant cette fabrique du budget. L'analyse se centre sur des réunions mensuelles de contrôle budgétaire, dont l'objectif est de comparer les prévisions de bénéfices aux résultats re prévus à la fin des travaux, afin de mener des actions correctives. Concrètement, le conducteur de travaux remet à son supérieur hiérarchique et à un contrôleur de gestion une liasse de documents présentant des évaluations chiffrées de sa performance, passée et future, en matière de recettes et de dépenses. Le supérieur et le contrôleur analysent les écarts par rapport aux chiffres fournis le mois précédent et posent des questions. En fonction des réponses du conducteur, des décisions sont prises. Notre analyse des délibérations tenues lors de ces réunions met en évidence que, dans cette relation qui paraît simple, tout, en fait, est problématique : le support matériel chiffré – qui se diffracte en une multitude de documents hybrides, pluri-

référencés et pluri-adressés ; la relation hiérarchique – qui devient triadique, entre un *accountor*, un *accountee* et un *accountant* ; et la dynamique temporelle – qui devient dilatoire, les décisions prises étant des décisions d'attente d'information.

Une distinction majeure émerge alors entre *rendre* et *faire ses comptes*. En imaginant la façon dont le document qu'ils rendent va être interprété, les conducteurs cherchent à rendre compréhensible leur action. Dans leurs décisions sur le chantier, ils intègrent les réactions futures d'autrui aux conséquences de ces décisions et ils cherchent à influencer ces réactions en faisant des choix de présentation du document. Ces choix de présentation peuvent conduire à un document fort différent, tant dans la forme que dans le fond, de ce qu'il aurait été s'il n'avait servi que la réflexion individuelle. De toute évidence, les comptes ne sont pas rendus de la même manière lorsqu'ils sont faits à usage strictement personnel.

Parmi les raisons pour lesquelles « *les acteurs qui sont jugés sur des indicateurs chiffrés s'arrangent, d'une façon ou d'une autre, pour que ces indicateurs prennent des valeurs qui leur soient favorables* » (BERRY, 1983 ; RIVELINE, 1986 ; MOISDON, 1997), il nous semble qu'une norme a peut-être été sous-estimée, dans la littérature : celle selon laquelle il faut égaliser, rendre symétriques, ou lisser ses comptes pour paraître responsable. Dans des milieux organisationnels où rendre compte devient une logique sans cesse plus prégnante, cette *norme d'esthétique des comptes* devient peut-être un élément déterminant dans la mise en scène de la compétence gestionnaire. Transmettre des résultats propres, équilibrés, bien présentés, est (au même titre que certains codes vestimentaires ou certaines marques de distinction – BOURDIEU, 1979) une des techniques de maîtrise des impressions, qui permet de montrer qu'on est responsable. En l'absence d'autres informations (en situation d'incertitude, donc), un budget régulier, égalisé, donne une meilleure impression qu'un budget fluctuant au gré des aléas. Toutes choses égales par ailleurs, un responsable qui respectera cette norme sera perçu comme plus responsable que celui qui ne le fait pas.

Cela permet peut-être de répondre à la question mise en exergue de cet article (BOUQUIN & *al.*, 1998). Dans la mesure où la responsabilité s'impose, de plus en plus, comme un modèle de comportement (BOLTANSKI & CHIAPELLO, 1999) et dans la mesure où cette responsabilité s'exprime, de plus en plus, à travers la capacité à savoir rendre des comptes, on peut faire l'hypothèse suivante : les acteurs vont, de plus en plus, chercher à exhiber les signes montrant qu'ils respectent les normes permettant de les identifier comme des personnes responsables. Ils vont donc, de plus en plus, « jouer avec les chiffres », les « faire parler » pour eux ou pour autrui, seuls ou avec d'autres acteurs, et ils seront d'ailleurs de plus en plus formés à cela. ■

(5) « Si la partie double n'était pas nécessaire d'un point de vue strictement commercial (rationnel), elle a pu se développer grâce à une impulsion esthétique, un besoin de symétrie, de netteté et de perfection dans l'organisation des comptes, qui conduisit les comptables à élaborer leurs systèmes en marge de toute utilité immédiate » (GOODY, 1999, 82).

## BIBLIOGRAPHIE

- AHRENS (Thomas) & CHAPMAN (Christopher), «Management accounting as practice», *Accounting, Organizations & Society*, vol. 32, n° 1/2, p. 5-31, 2007.
- ANTHONY (Robert N.), *La Fonction contrôle de gestion*, Paris, Publi Union, 1987.
- BERRY (Michel), *Une technologie invisible: l'impact des outils de gestion sur l'évolution des systèmes humains*, CRG, 1983.
- BOLAND, «Accounting and the interpretative act», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 18, n° 2/3, p. 125-146, 1993.
- BOLTANSKI (Luc) & CHIAPPELLO (Ève), *Le Nouvel Esprit du capitalisme*, Paris, Gallimard, 1999.
- BOUQUIN (Henri), *Contrôle de gestion*, Paris, PUF, 1998.
- BOUQUIN (Henri), BESSON (Patrick) & PESQUEUX (Yvon), «Contrôle de gestion et responsabilité: le contrôle de gestion rend-il irresponsable?», *Entreprises et Histoire*, n° 20, p. 117-127, 1998.
- BOURDIEU (Pierre), *La Distinction. Critique sociale du jugement*, Paris, Éd. du Seuil, 1979.
- BOUSSARD (Valérie), «Les indicateurs de gestion comme construction sociale: l'exemple des Caf», *Recherches et prévisions*, n° 54, p. 51-61, 1998.
- BRIAND & BELLEMARE (G.), «Une conception structurationniste du contrôle de gestion», *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 1, n° 5, p. 29-44, 1999.
- CHALAYER (Sylvie), «Le lissage des résultats: éléments explicatifs avancés dans la littérature», *Comptabilité, Contrôle, Audit*, vol. 1, n° 2, p. 89-104, 1995.
- COLASSE (Bertrand), «Qu'est-ce que la comptabilité?», in *Encyclopédie de Gestion*, sous la dir. de SIMON (Y.) & JOFFRE (P.), Paris, Economica, p. 2715-2730, 1997.
- COOREN (F.), TAYLOR (J. R.) & VAN EVERY (E. J.) (eds), *Communication as organizing Practical approaches to research into the dynamic of text and conversation*, Mahwah, NJ: Lawrence, 2006.
- CROZIER (Michel) & FRIEDBERG (Erhard), *L'Acteur et le système. Les contraintes de l'action collective*, Paris, Éd. du Seuil, 1977.
- De TERSSAC (Gilbert) (dir.), *Le Travail: une aventure collective*, Toulouse, Octares, 2002.
- DUC (Marcelle), *Le Travail en chantier*, Toulouse, Octares, 2002.
- EYRAUD (Corine), «Pour une approche sociologique de la comptabilité: réflexions à partir de la réforme comptable chinoise», *Sociologie du travail*, n° 45, p. 491-508, 2003.
- FAURÉ (Bertrand), *Les Activités de production de l'information budgétaire: communications organisationnelles et régulations. Le cas d'une entreprise de BTP*, Thèse en Sciences de l'information et de la Communication, Université Toulouse le Mirail, dir. MAYERE (A.) & DARREON (J.L.), 308 p, 2006.
- FAURÉ (Bertrand), «La fabrique du budget: quelle mise en relation de l'organisation?», Colloque AIMS, 9-12 juin, Montréal, 2007.  
< <http://www.aims2007.uqam.ca/actes-de-la-conference/communications/FAUREb321/>>
- FAURÉ (Bertrand) & GRAMACCIA (Gino), «La pragmatique des chiffres dans les organisations: de l'acte de langage à l'acte de calcul», *Études de communication*, n° 29, p. 25-38, 2007.
- GARFINKEL (H.), *Studies in ethnomethodology*, Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall, 1967.
- GOFFMAN (Erwing), *Façons de parler*, Paris, Éd. de Minuit, 1981.
- GOODY (Jack), *L'Orient dans l'Occident*, Paris, Éd. du Seuil, 1999.
- HOPWOOD (Anthony), «The archeology of accounting system», *Accounting, Organizations & Society*, vol. 12, n° 3, p. 207-215, 1987.
- LATOUR (Bruno), *La Fabrique du droit: une ethnographie du Conseil d'État*, Paris, Éd. La Découverte, 2002.
- MACINTOSH (N.) & SCAPENS (R.), «Structuration theory in management accounting», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, n° 5, p. 455-477, 1990.
- MACKENZIE (Donald) & MILLO (Yuval), «Construction d'un marché et performance théorique, Sociologie historique d'une bourse de produits dérivés financiers», *Réseaux*, vol. 6, n° 122, p. 5-61, 2003.
- MILLER (Peter) & NAPIER (Christopher), «Genealogies of calculation», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 18, n° 7/8, p. 631-647, 1993.
- MOISDON (Jean-Claude) (dir.), *Du mode d'existence des outils de gestion*, Paris, Seli Arslan, 1997.
- MORGAN (Gareth), «Accounting as reality construction: towards a new epistemology for accounting practice», *Accounting, Organizations & Society*, vol. 13, n° 5, p. 477-485, 1988.
- REYNAUD (Jean-Daniel), *Les Règles du jeu, l'action collective et la régulation sociale*, Paris, Armand Colin, 1997.
- RIVELINE (Claude), «Les lunettes du Prince», *Gérer Comprendre*, p. 5-19, 1986.
- TAYLOR (J.), «La dynamique de changement organisationnel. Une théorie conversation/texte de la communication et ses implications», *Communication & Organisation*, n° 3, p. 56-95, 1993.
- TRUEMAN (Bret) & SHERIDAN (Titman), «An explanation for accounting income smoothing», *Journal of Accounting Research*, vol. 26, n° 3, p. 127-139, 1988.
- WATZLAWICK (Paul), BEAVIN (Janet) & JACKSON (Don), *The pragmatics of communication*, New York, W.W. Norton, 1967.
- WEBER (Max), *Économie et Société*, Paris, Pocket, 1995.