

La fabrique du budget Quelle mise en relation de l'organisation ?

**Fauré Bertrand, Enseignant
IUT de Tarbes**

Chercheur rattaché au LERASS (EA 827, Université Toulouse III)

37 bd Jean Brunhes, 31 300 Toulouse

Tel : 06 16 55 20 62

be_faure@yahoo.fr

Résumé

L'objet de cet article est d'enrichir la compréhension des processus communicationnels par lesquels les outils de gestion et les systèmes comptables contribuent à la structuration des organisations. Il s'inscrit dans le champ théorique des études en communications organisationnelles selon lesquelles une organisation est un système de relations qui émerge, se reproduit et se transforme à travers la réalisation d'actes de communication. Il s'appuie notamment sur le modèle conversation texte de l'organisation développé par le canadien J. Taylor. A caractère ethnographique, l'étude a porté sur la circulation des multiples documents internes qui alimentent la construction des budgets prévisionnels et réalisés des chantiers dans deux filiales d'une entreprise de BTP ainsi que sur les situations de communication auxquelles l'élaboration de ces documents donne lieu. Soumises à de nombreuses régulations, cette « fabrique de budget » est un travail à part entière, standardisé, divisé et planifié, qui mobilise de nombreux acteurs aux objectifs, aux langages et aux rationalités différentes. Les processus de traduction, confrontation, mise en cohérence du texte budgétaire - un système de documents hybrides, multi supports et pluri adressés - donnent lieu à de multiples communications formelles et informelles, hiérarchiques et fonctionnelles, écrites et orales. L'enjeu est de construire un sens partagé autour de l'information produite. Cependant, ce sens ne se révèle pas automatiquement mais doit être construit/déconstruit/reconstruit à travers de multiples communications formelles et informelles. L'analyse d'interactions de face à face lors des réunions de contrôle budgétaire permet de mettre en évidence certaines propriétés organisantes des communications gestionnaires, la façon dont elles construisent un certain ordre relationnel dans l'organisation. En définissant les objets pertinents à chiffrer, ces communications contribuent à légitimer le cadre organisationnel dans lequel ce chiffrage a du sens. Ressource discursive de plus en plus importante dans les communications au travail, les outils de gestion apparaissent alors comme un vecteur important de diffusion d'un nouveau modèle d'autorité et de responsabilité performativement construit.

Mots clés : outil de gestion, communications organisationnelles, contrôle budgétaire, interactions de face à face, modèle conversation texte.

«Nous avons essayé dans cet ouvrage (...) de capturer le droit par le mouvement incessant des documents qui permettent, en cas de contestation, de constituer un litige bien formé, à condition que d'autres textes aient prévu une procédure de résolution qui, si elle est à son tour mise en cause permette de (...) remonter de proche en proche, de cour en cour et de textes en textes à la totalité des liens établis préalablement » (Latour, La fabrique du droit, 2002, 298).

L'objet de cet article est d'enrichir la compréhension des processus communicationnels par lesquels les outils de gestion et les systèmes comptables contribuent à la structuration des organisations. En effet, généralement appréhendés comme des outils d'aide à la décision et au contrôle, les divers dispositifs gestionnaires (procédure de planification et de contrôle budgétaire, systèmes de tableaux de bords et indicateurs de performance), sont aussi, et peut-être avant tout, des outils de communication. Pour le moins, ils génèrent une intense activité communicationnelle, externe et interne, verticale et horizontale, formelle et informelle. Quels sont les effets de ces communications sur la constitution et la transformation des organisations ? Comment les outils de gestion permettent-ils de mettre en relation l'organisation ?

Le cadre théorique qui guide ce travail est constitué par un champ d'étude en maturation sur le caractère organisant des communications dans les organisations. L'hypothèse retenue est celle mise en avant par le canadien J. Taylor selon laquelle l'organisation se crée, se reproduit et se transforme lorsque se réalisent certaines articulations entre deux modes de communications privilégiés : les textes organisationnels et les conversations organisationnelles (première partie).

L'analyse est centrée sur le processus budgétaire, au cœur de la production des comptes, à l'intersection des logiques métiers et des logiques gestionnaires dans deux filiales d'une entreprise de BTP. L'étude a porté sur la circulation des multiples documents internes qui alimentent la production du texte budgétaire et sur les débats (les « conversations ») que cette production nécessite. Soumise à de nombreuses régulations, la **fabrique de budget** est un travail à part entière, qui mobilise de nombreux acteurs aux objectifs, aux langages et aux rationalités différents. L'enjeu est de construire un sens partagé autour d'une information nécessairement contingente et évolutive. Ce sens ne se révèle pas automatiquement mais doit être construit/déconstruit/reconstruit à travers de multiples communications. L'analyse d'interactions lors de réunions de contrôle budgétaire permet de mettre en évidence certaines dimensions

généralement sous-estimées dans la littérature concernant ces processus communicationnels (deuxième partie).

En discussion, nous proposons la notion de **norme d'esthétique des comptes** qui permet d'éclairer d'un jour nouveau les pratiques de lissage des résultats (troisième partie). Ces analyses reprennent les conclusions d'un travail de thèse soutenu en juin 2006. La présentation qui en est faite dans cet article manque sans doute de maturité. L'auteur espère que le colloque de l'AIMS lui permettra d'aboutir à une synthèse plus cohérente.

1. UNE APPROCHE COMMUNICATIONNELLE DES OUTILS DE GESTION

Selon la définition originelle de M. Berry, les outils de gestion « *peuvent être des outils matériels (ordinateur), des outils conceptuels (taux d'actualisation), des outils d'aide à la décision (modèle marketing), des dispositifs aux ramifications nombreuses (système de contrôle de gestion), des procédures instituant des cheminements obligatoires pour des dossiers, imposant des règles sur leur mode d'élaboration* » (Berry, 1983, p. 3). Bien que pouvant aussi traiter d'informations techniques ou commerciales, ils entretiennent des liens privilégiés avec les systèmes d'information comptable et financier. L'ensemble constitue un système d'information de gestion. L'information quantifiée, la mesure y sont omniprésentes.

Le développement des TIC est un puissant moteur de la diffusion et de la transformation de ces multiples dispositifs gestionnaires qui pénètrent des secteurs de plus en plus nombreux des organisations (services publics, organisations humanitaires, institutions culturelles...). Face à l'augmentation des capacités de stockage et de transmission des données, l'enjeu actuel des systèmes d'information de gestion est de réaliser l'intégration des données, à l'instar des produits ERP ou PGI¹. Le débat tourne alors sur le caractère plus ou moins normatif de ces nouvelles infrastructures organisationnelles : sont-elles des outils au service de l'homme ou des machines asservissantes (cf numéro spécial Sciences de la société, « Le mythe de l'organisation intégrée », n°61, 2004). Bien que les ERP soient profondément structurants, notamment car ils induisent une décentralisation des tâches de gestion vers les opérationnels et donc une transformation des métiers, les résultats des enquêtes menées conduisent à un bilan contrasté, entre contrôle et autonomie, coercition/appropriation et apprentissage/invention. Les progiciels de gestion, ainsi

¹ Entreprise Resource Planning ou Progiciel de Gestion Intégré

que les modes de rationalisation de l'information qui les sous-tendent, apparaissent comme un des enjeux majeurs de la compétition et de la collaboration au sein du système économique et administratif (le secteur public est une des cibles marketing stratégiques actuelles des éditeurs d'ERP). Malgré de nombreuses études et recherches, la connaissance des coûts cachés d'information, de formation et de communication liés à l'implantation de ces outils demeure très incomplète.

Le postulat théorique qui guide ce travail est qu'une organisation peut être appréhendée comme un artefact de communications, un système de relations qui émerge, se reproduit et se transforme à travers la réalisation d'actes de communication. S'inspirant de la sociologie phénoménologique de Garfinkel (1967), ainsi que des travaux de Goffman (1973) et de Giddens (1987), cette approche des communications organisationnelles trouve ses premières formulations notamment avec Weick (1995), Mumby et Stohl (1996). La culture, les croyances, les représentations collectives, mais aussi les systèmes de normes et de valeurs qui orientent les comportements sociaux existent et prennent sens parce qu'ils s'exercent dans le cadre de pratiques effectives de communication. Suivant la traditionnelle distinction entre communication de contenu et communication de relation (Watzlawick et al., 1967), la communication est alors définie comme un échange d'information où l'expéditeur et le destinataire sont des producteurs actifs du cadre relationnel dans lequel l'information échangée prend du sens. Dans cette perspective, la communication est l'essence du processus d'organisation, elle est le processus par lequel sont créés, maintenus et transformés les cadres d'interaction, les règles qui gouvernent les rencontres sociales au travail. En d'autres termes, elle est **organisante**. Il ne s'agit pas de dire que les organisations ne sont constituées « que » des communications, mais plutôt que les communications sont le principal moyen par lequel les membres de l'organisation peuvent créer une réalité sociale cohérente qui donne du sens à leurs actes. Cette conception de l'organisation implique de considérer l'activité communicationnelle autour des outils de gestion – de leur élaboration à de leur utilisation effective - non pas comme un « coût caché », mais comme un travail nécessaire de mise en ordre de l'information en lien avec un travail d'organisation (De Terssac, 2002), de définition/redéfinition des règles effectives « d'agir ensemble ».

L'idée d'une communication organisante² a été approfondie par le canadien James R. Taylor et son équipe (Cooren, Taylor et Van Every, 2006) dans leur modèle conversation-texte du changement organisationnel. Selon ces auteurs, une organisation (une entreprise, un service, une administration...) émerge, se structure et se transforme à travers la réalisation de transactions entre le flot des conversations tenues et leur réification dans des textes. Peut-on en effet parler d'une « organisation » si ne se créent pas des interactions dynamiques entre ces deux modes de communication ?

« Le concept d'organisation est une abstraction. (...) Comment une entité qui appartient à la sphère de l'abstrait peut-elle « changer » ? (...) Nous partons du constat simple que toute organisation est médiatisée par la communication. (...) Une organisation est, à toutes fins pratiques, un artefact de la communication (...). Le rapport texte/conversation est alors fondamental pour une compréhension du phénomène du changement. (...) C'est par le biais de la textualisation que l'organisation reçoit le statut d'objet et devient ainsi quelque chose de manipulable – et de changeable. (...) La propriété réflexive, le caractère auto-organisant, de la conversation explique sa capacité de supporter indéfiniment l'organisation. (...) (Cependant) le texte (en l'absence duquel il n'y a aucun objet de conversation mais seulement des cultures de conversations) ne représente qu'imparfaitement la conversation et la conversation dépasse constamment les limites fixées par le texte. (...) (Par ailleurs), l'organisation peut introduire de nouveaux textes sans que la conversation évolue véritablement. De façon similaire, la conversation peut prendre de nouvelles formes sans que ces modifications se trouvent reflétées dans le texte officiel de l'organisation. Dans chacun de ces deux cas, il y a peut-être illusion d'évolution mais c'est une illusion jusqu'à ce qu'il y ait un changement dans l'articulation de ces deux modes de communication. (...) Il s'ensuit que l'organisation est à la fois sémantiquement (par le texte) et pragmatiquement (par la parole) structurée. » (Taylor, 1993, 54-84).

De nombreuses études ont porté sur la nature communicationnelle - idéologique, performative, symbolique, sémiotique, linguistique ou discursive - des informations économiques, comptables et gestionnaires (March, 1987, Chanlat, 1990, Miller et Napier, 1993, Mackensie et Millo, 2003,

² Cette hypothèse sous-tend aussi un champ de recherche émergent en France sur le rôle des communications dans les processus de composition/recomposition des organisations (Le Moenne, 1998, Bernard, 2000, Guyot, 2004) ainsi qu'un certain nombre de travaux du groupe de recherche « Langage et Travail » (cf notamment Lacoste, 2000, Pène, Borzeix et Fraenkel., 2001).

Compin, 2004), ou sur le pouvoir structurant des outils de gestion comptable et de contrôle de gestion (Macintosh et Scapens, 1990, Boland, 1993, Briand et Bellemare, 1999). Il existe aussi un ensemble de travaux concernant la construction d'outils statistiques de mesure ou d'indicateurs de gestion vraisemblables, plausibles, qui ne disent pas le vrai, mais qui sont des arrangements, des contrats, des conventions voire même des objets, jamais complètement du côté de l'acteur, ni du système (Salais et al. 1986, Conein et al. 1993, Favereau, 1995, Boussard, 1998, Rot, 1998, Eyraud, 2004,). Tous ces travaux mettent l'accent sur les opérations de traduction, avec leurs trahisons, leurs falsifications, qui s'opèrent lors de la transformation de la rationalité matérielle des activités opérationnelles en la rationalité formelle des indicateurs de mesure.

A notre connaissance, aucune étude ne s'est attachée à analyser des interactions de face à face où ces opérations s'effectuent et se perpétuent. Le rôle de la parole dans les situations de communication où les chiffres sont présentés, discutés, validés ou rejetés est souvent évoqué mais jamais étudié empiriquement. Le modèle conversation texte offre un cadre théorique pertinent pour analyser de telles situations. Il postule que l'organisation est sémantiquement (par le texte) et pragmatiquement (par la conversation) structuré. Dans la partie qui suit nous analyserons, à partir du cas d'une entreprise de BTP, ces rapports complexes entre le texte constitué par les documents gestionnaires et les conversations que génère la production de ces documents avec comme objectif de montrer le caractère organisant des communications gestionnaires.

2. LA FABRIQUE DU BUDGET

Parmi toutes les informations produites dans le cadre des systèmes comptables et des outils de gestion, notre recherche s'est centrée sur l'information budgétaire. Un budget est un document interne qui décrit les dépenses et les recettes d'une entité de l'entreprise (filiale, service, projet). Toujours idiosyncrasique par sa sémantique et sa syntaxe à l'organisation qui le porte, il se distingue des documents comptables officiels (bilan et résultat) qui obéissent à des standards internationaux. Il se présente généralement sous la forme d'un système de tableaux de chiffres référencés les uns aux autres par des codes et des sigles qualifiant les lignes et les colonnes. Ce système est lui-même décrit dans d'autres documents internes qui prescrivent des manières de faire et de raisonner et qui font eux-mêmes référence à la sémantique des doctrines comptable et budgétaire. Les activités qui contribuent à produire cette information sont collectivement effectuées - c'est-à-dire impliquent une division des tâches et des mécanismes de coordination - et

sont soumises à des régulations multiples. Le travail de construction, confrontation, mise en cohérence de toute cette matière textuelle, de ce système de documents hybrides, multi supports et pluri adressés, donne lieu à de multiples communications formelles et informelles entre des acteurs divers. Inspirée de l'ouvrage de Latour (2002) sur la fabrique du droit, la notion de **fabrique du budget** veut désigner tout cela.

Le travail de terrain a porté sur le processus budgétaire des chantiers dans deux filiales d'une entreprise du secteur du BTP. Il s'est centré sur l'ensemble des activités informationnelles qui contribuent à élaborer le document budgétaire prévisionnel d'un chantier et à analyser périodiquement les 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).

Nous verrons dans un premier temps, les différentes dimensions de la production du texte budgétaire. Dans un deuxième temps, nous analyserons des délibérations menées lors de réunions de contrôle budgétaire mensuel.

2.1. LA PRODUCTION DU TEXTE BUDGETAIRE

Dans l'entreprise étudiée, la fabrique du budget apparaît tout d'abord comme un ensemble extrêmement réglé d'activités. Outre le fait qu'elle participe d'une tentative plus large de rationalisation des activités de chantier (standardisation, planification et contrôle des tâches et des équipes), la gestion budgétaire fait elle-même l'objet d'un *travail d'organisation* (De Terssac, 2002) spécifique. De nombreux textes qui régulent cette fabrique peuvent être identifiées (textes issus des doctrines comptables et budgétaires décrivant de manière de faire et de penser, textes internes décrivant la procédure budgétaire, fiches de postes décrivant la part de chaque spécialités dans la division du travail de production des comptes). Ces textes peuvent se compléter ou se contredire, évoluer et se transformer sous l'effet des stratégies des groupes et des enjeux professionnels qui y sont attachés. Bien qu'ils soient co-construits, cette co-construction n'implique pas égalité.

Ainsi, dans la division du travail de production de l'information budgétaire une évolution nette se dessine : les tâches prosaïques de saisie, imputation et contrôle des informations primaires (bons de commande, factures, fiches de services) sont de plus en plus déléguées aux responsables des chantiers (chefs de chantier et conducteurs de travaux). De nombreux textes préconisent ces évolutions. Ils sont rédigés essentiellement par les financiers, sont diffusés par la direction et effectivement suivis. Les chaînes comptables sont automatisées, la productivité des services de gestion est améliorée. Les évolutions ultérieures du système d'information vont dans le sens d'une plus grande intégration des données (chaînage conception-réalisation, saisie unique à la source, cybercatalogue). Confrontés à des transformations imposées de leur champ de compétences spécifiques, les conducteurs de travaux produisent des textes, critiquant cette évolution et proposant des solutions alternatives (l'embauche d'un « pianiste » chargé d'effectuer toutes les saisies, imputations, recoupements). Cependant, ces textes ne sont pas repris ou font doublon avec des textes antérieurement produits mais non officiellement diffusés. La place de chaque spécialité dans le travail de production de textes *sur* la procédure budgétaire n'est donc égale.

La production du texte budgétaire proprement dit comporte plusieurs étapes formellement définies dans un guide de déroulement d'affaires 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 programmées³. Mensuellement, il effectue un contrôle budgétaire lignes par lignes des écarts entre son 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. A 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 peut ainsi produire une

³ Alors que l'étude de prix est établie sur la base de ratios standards, le budget de suivi doit tenir compte de la composition des équipes ainsi que de l'affectation des consommations de bétons et d'acier aux différentes tâches.

estimation du résultat final du chantier. Il 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. Lors de réunions de gestion mensuelles consacrées à l'analyse de ces écarts et de cette réprévision, un document constitué des tableaux imprimés à partir du logiciel d'affaires, du logiciel excel ou tout simplement manuscrits, est validé pour consolidation dans les comptes de l'entreprise. Cette consolidation est l'oeuvre du contrôleur de gestion « garant de la fiabilité des chiffres, conseillers des conducteurs et interfaces entre les opérationnels et les fonctionnels » (Fiche de poste, contrôleur de gestion). Ces trois personnages (le conducteur, le contrôleur et le directeur) sont les principaux artisans de la fabrique du budget des chantiers. Ils 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, 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 du texte budgétaire et des 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 pour le contrôleur) ainsi que des extérieurs (le client, l'architecte, la mairie, les experts comptables). A 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. Sans doute plus que les 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 cette entreprise, leur modalités de production sont cependant nettement contraintes par 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 ainsi qu'une temporalité, un rythme, celle des étapes de la procédure. On peut supposer que ces normes de production du texte budgétaire vont profondément structurer les interactions.

2.2. ANALYSE D'UNE REUNION DE CONTROLE BUDGETAIRE

A l'instar de B. Latour cherchant à reconstituer la dynamique de fabrication du droit à travers l'analyse des marques explicites de changement de position des participants aux délibérations des sous sections du Conseil d'Etat, nous avons cherché à analyser certaines délibérations des acteurs de la fabrique du budget.

« Commençons par suivre une affaire banale (...). Bien que les raisonnements soient invisibles à l'observateur équipé d'un simple carnet, il existe néanmoins dans les phrases prononcées par les membres du conseil des marques explicites du changement de leur position vis à vis de la nature des dossiers auxquels ils ont affaire et dont chacune indique le passage, le mouvement, la métamorphose d'une force dont il nous faut reconstituer la dynamique » (Latour, 2002, 141).

Nous avons fait l'hypothèse que les réunions de gestion mensuelles constituaient un lieu d'observation privilégié pour mettre en évidence le caractère organisant des communications gestionnaires, pour caractériser les modalités par lesquelles la fabrique du texte budgétaire structure les interactions et met en relation l'organisation. En effet, dans l'entreprise étudiée - mais aussi dans d'autres - le suivi budgétaire est un point de rencontre central entre les opérationnels et les gestionnaires. Certes, les opérationnels ont d'autres occasions de manipuler les chiffres et la production des comptes est une procédure qui dépasse largement le cadre du suivi budgétaire. Mais s'il est un temps de la vie de l'entreprise où ces deux mondes se rencontrent et où les chiffres doivent prendre un sens à partir d'une confrontation de logiques différentes, c'est bien lors de ces réunions.

Ces réunions interviennent après la phase de préparation des travaux. Leur objectif, formellement prescrit dans le Guide d'Affaires, est de « prévoir les résultats à fin des travaux, mesurer et analyser les écarts par rapport aux prévisions initiales et prendre des mesures correctrices ». Concrètement, le conducteur soumet au directeur d'exploitation et au contrôleur de gestion le document de suivi budgétaire tel qu'il l'a « avancé » en fonction des tâches effectivement réalisées sur le chantier. 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 que 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 et ses apparences d'objectivité est censé être prédominant, l'oral prend tous ses droits : il va falloir expliquer, justifier, argumenter... mais aussi sous-entendre, promettre, ordonner... C'est cette part langagière du travail de production des comptes qui permet d'obtenir, in fine, des chiffres « parlants », c'est-à-dire qui feront sens pour les parties prenantes à la réunion et argumentables auprès de tiers.

Nous avons pu assister à une trentaine de ces réunions, portant sur une dizaine de chantiers durant une période de trois mois. Nous avons également collecté les documents faisant l'objet de ces échanges. La structure de ces documents structure généralement l'interaction qui suit l'ordre des lignes du budget. On peut dire que le texte budgétaire fournit une ressource sémantique : le vocabulaire de la doctrine budgétaire est mobilisé, les raisonnements sous jacents aux formules de calcul automatisées sur le logiciel sont tenus.

La réunion que nous avons choisi de présenter ici permet de mettre en évidence certains enjeux généralement sous-estimés dans la production des comptes à travers l'analyse d'un échec de communication : la réunion sera reportée. Le chantier (deux bâtiments rectangulaires, de 3 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 6 mois, les re-prévisions mensuelles de marge à fin des travaux se dégradent. A l'heure actuelle, la perte estimée se situe entre 150 000 et 170 000 euros.

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 qui contient les documents édités par le logiciel de gestion d'affaires (budget d'exploitation, main d'oeuvre, béton) et 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 au directeur et au contrôleur. Ils formulent quelques politesses et prennent chacun leur document. Puis, ils tournent la page de garde et regardent la première page « Résultat d'exploitation ». La dégradation mensuelle indique - 91 000

euros. D'une perte re-prévue à fin des travaux de 170 000, on passe à 260 000 euros. 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 des réunions de gestion. Le contrôleur et plus tard le directeur posent 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, ou répond de manière incomplète comme c'est le cas ici ? Comment les acteurs en présence vont-ils s'entendre pour définir un cadre où cette non réponse est acceptable et présentable devant des tiers (la hiérarchie, les clients, les partenaires financiers...)?

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 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 à 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, va être mise 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 Propre⁴.

CT : Il y a un peu de casse sur la main d'oeuvre.

CG : Il y a 35 K€ sur le béton.

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

CT : Ca 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.

⁴ La partie réalisée en Part Propre d'un chantier est celle qu'effectue l'entreprise maître d'oeuvre, par distinction avec la partie réalisée par les sous-traitants.

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 -21 en décembre à -26 en janvier. Ca fait quand même 35000 F. Plus 13 K€ de main d'oeuvre qui font 100 000 F. **Si tu raisones en Francs, ça fait des gros montants.**
CT : C'est vrai.
DE : Sur la main d'oeuvre, tu as 13.7 K€ de RAD. Avec un THM⁵ de 24, ça te fait 570 h à faire. Tu as vraiment besoin d'autant d'heures pour finir ?
CT : Non. **En fait j'ai besoin de 287 heures.**
DE : $287 * 24$, 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 à 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 lignes à lignes (acier, béton, main d'œuvre...). Calculés à un instant T des travaux, ces écarts peuvent ensuite être projetés sur la date prévue de fin des travaux afin de fournir une version actualisée du résultat final.

Notons que cette première correction ne concerne pas une tâche 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 francs⁶. A 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

⁵ Taux Horaire Moyen = coût de l'heure de main d'oeuvre

⁶ Les francs n'existent plus depuis le 1^{er} janvier 2001 mais demeurent une référence.

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. A 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 forgés 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 ? A 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. Ce dont il question ici, c'est le chiffre « plausible », celui qui *rend compte*, au sens ethnométhodologique du terme, du sens de l'action qu'il s'agit de représenter. Hic et nunc, dans le cadre précis de cette réunion et pour le temps court qui met en présence les participants à la réunion, 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 la débattent.

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 - 13 en matériel ?

CT : C'est un regroupement. Il y a la mini pelle, les 3 K€ de voiries, 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 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 du 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 que le conducteur se ménage face aux gestionnaires. Une zone d'incertitude opérationnelle tout d'abord, puisque 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, donc 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 (cf partie 2.1).

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 du discours gestionnaire qui, en disant ce que doit être le « bon » chiffre, dit aussi ce que doit être l'entreprise ainsi la place que doivent occuper les gestionnaires dans ce « devant être ». En se positionnant, ponctuellement, comme des pédagogues, comme des instructeurs qui cherchent des erreurs dans la copie, le directeur et le contrôleur plantent un cadre relationnel auquel le conducteur ne peut se soustraire. La gestion devient un élément légitime et attendu de sa compétence.

*DE : Bon, on ne va pas tout refaire. Il faut que tu réajustes le RAD sur la main d'oeuvre, 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. A 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 ». - 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'oeuvre tu passes de - 600 à - 182. Le matériel, si tu laisses - 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, finalement acceptés ou rejetés. Le texte budgétaire devient l'objet d'un récit, 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 ont été rendus et des pactes ont été 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. Respectivement, il est courant que d'autres personnages extérieurs apparaissent comme, adjuvants ou 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 ressources argumentatives, peut-être une telle dégradation eut-elle pu être acceptée. Dans le cas présent, son travail est rejeté, 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 revoit ?

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 15h ?

CG : OK

CT : OK

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

N'oublions par que cette réunion est une réunion « d'interprètes ». Une forme de complicité est de mise (« On fait comme si on n'avait rien vu »). 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'étaient grâce à de nouvelles données factuelles, se confrontent à la contradiction d'autrui.

Ainsi, la fabrique du budget met-elle en relation l'organisation. La lente circulation des documents budgétaires et leur consolidation sur plusieurs niveaux hiérarchiques de l'organisation mobilisent de nombreux acteurs aux logiques et aux langages différents qui doivent s'entendre sur un chiffrage ponctuel de l'activité de chantier. Ce chiffrage – l'information budgétaire sous toutes ces formes - est à la fois un moyen de contrôle de l'activité est un moyen d'intelligence pour cette activité. Appréhendée comme un travail à part entière, c'est-à-dire comme un ensemble de tâches formellement identifiées, standardisées et planifiées, la production de l'information budgétaire apparaît comme profondément structurée par cette dialectique du rendre des comptes / faire ses comptes. Par-delà l'estimation contextuelle du résultat du chantier, se dessine tout un champ de délibération autour de l'évolution de la répartition des tâches de gestion ainsi que tout un espace de négociation « clandestine » sur la zone d'incertitude accordée aux conducteurs.

Echec de communication du point de vue des acteurs, la réunion analysée plus haut illustre par son résultat négatif l'importance des communications dans le processus budgétaire : 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 ? 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.

La plupart du temps, l'incertitude domine et les acteurs doivent composer avec le flou, l'imprécision. Ils passent alors un temps considérable à « communiquer », c'est-à-dire non seulement à transmettre une information, mais aussi et peut-être surtout à s'entendre sur un cadre où une signification de cette information, même conventionnelle ou arbitraire, peut-être ponctuellement partagée. Malgré tous les efforts déployés pour standardiser cette information, et pour en automatiser la production, le document budgétaire demeure irréductiblement une

« production maison », datée, dont la présentation dépend du contexte du chantier, des enjeux d'autonomie du conducteur, des qualités pédagogiques des gestionnaires. Dans ces conditions, il est nécessaire de « méta-communiquer », c'est-à-dire de préciser le cadre relationnel dans lequel chaque acteur est légitime pour dire ce qu'il dit.

Ce « temps de communication » n'est pas dysfonctionnel si l'on considère qu'une des fonctions latentes de la procédure budgétaire est de constituer une certaine forme de liant organisationnel. Elle instaure de fait, par les procédures qu'elle impose, un certain nombre de situations de communication à distance ou de face à face, durant lesquelles un ordre social est produit, reproduit et éventuellement transformé. En communiquant autour des chiffres et de leur vérité, les acteurs communiquent aussi sur l'organisation et sur les formes qu'elle doit prendre pour que ces chiffres aient une valeur. Dans un monde non monétaire, la notion de budget n'a guère de sens. Dans un système social non hiérarchisé, la notion de gestion budgétaire non plus. Chaque acteur de la production des comptes est aussi un représentant d'un groupe avec des rationalités et des logiques propres. Lors des situations de communication où des chiffres sont en jeu, ces « représentants » produisent des discours performatifs sur l'organisation des comptes qui, en disant ce que doit être l'organisation en général, disent aussi ce qu'est leur place dans ce « devant être » (Weber, 1995). En même temps qu'ils parlent du chiffre, ils parlent aussi des conditions de production et de validité du chiffre, c'est-à-dire des règles retenues pour produire l'information budgétaire ainsi que du statut conversationnel que leur confèrent ces règles.

Le caractère gigogne du processus de consolidation des comptes (chaque niveau hiérarchique rend des comptes au niveau hiérarchique supérieur) renforce cet ordre interactionnel. En tenant tour à tour les rôles de l'accountee, accountant et accountor, les acteurs de la production de l'information budgétaire jouent le jeu de la procédure budgétaire. Ce faisant, ils entrent dans le système de places et de positions que définit cette procédure et contribuent à la faire exister. Une norme paradoxale eu égard à la doctrine émerge alors.

3. DISCUSSION : LA NORME D'ESTHETIQUE DES COMPTES

Il peut être intéressant de se pencher sur la suite que connut la réunion précédemment analysée. Nous disposons du document budgétaire finalement validé, du compte rendu établi par le contrôleur ainsi que de ses commentaires. La première réunion a été vécue comme une perte de temps.

« Cette réunion n'était pas représentative. Je n'ai même pas tapé de compte rendu. C'est un mauvais exemple de la façon dont nous travaillons » (Le contrôleur).

Cependant, si on s'attache au micro-processus de production du document, on constate qu'il est identique à celui de toute réunion :

- le conducteur apporte un document,
- ce document est examiné,
- des corrections sont décidées,
- le conducteur corrige le document,
- le conducteur rend un exemplaire du document corrigé pour chacun.

Ici, ce micro-processus devra être fait deux fois au lieu d'une, suite à la non validation du document par le directeur.

Par ailleurs, on pourrait s'attendre à ce que le document qui sera finalement validé lors de la deuxième réunion soit sensiblement différent de celui rejeté dans cette réunion. Cependant, la réunion suivante aboutira à la validation d'un « chiffre en bas de la page » sensiblement identique à celui annoncé par le conducteur lors de cette première réunion. En effet, la prévision de perte supplémentaire sera finalement de - 59.5 K€ soit une prévision de perte à fin de travaux de 237.5 K€. Nous sommes proches de la prévision initiale du conducteur une fois corrigé le RAD de 29.6 en doublon sur les bétons : $91.5 - 29.6 = 61.9$ proche des 59.5 K€ de pertes mensuelles re-prévues finalement présentées. Nous sommes par contre assez éloignés de la prévision optimiste que le directeur d'exploitation avait proposée à la fin de la première réunion (entre 150 et 170 K€ de pertes).

« La vraie valeur, c'est - 150. C'est ce qu'on avait annoncé et on va finir à l'objectif peut être un peu dégradé : - 160 ou - 170. On ne peut pas annoncer des pertes aussi énormes dans un mois (- 90). Il faut qu'il refasse son document. Derrière, c'est moi qui rend des comptes. (Le Directeur d'Exploitation). »

On peut se demander à quoi ont pu servir le travail supplémentaire demandé au conducteur ainsi que la réunion qui a suivi, si l'estimation finale doit demeurer sensiblement identique. Lors de la deuxième réunion les modifications ont été les suivantes :

- le doublon sur le béton est corrigé
- la main d'oeuvre est améliorée mais moins que prévu

- tous les autres montants sont maintenus à l'identique ou légèrement améliorés.

Par contre, sur tous les points habituellement abordés (client, délais, travaux supplémentaires, valorisation, lignes budgétaires....) le compte rendu est très complet. Ce n'est pas le cas de tous les comptes rendus. A titre d'exemple, les comptes rendus précédents sur ce chantier tenaient sur une page alors que celui-ci en occupe trois. Malgré le fait que le budget présenté ne comporte que peu de modifications, la réunion a été riche en analyses.

Finalement, ce que met en évidence ce report de la réunion, ce sont les transactions qui vont être menées dans le laps de temps compris entre les deux réunions. Ce temps peut être compris comme un temps nécessaire pour que les acteurs se forment une conviction, estiment avoir réuni les éléments qui leur permettront plus tard d'argumenter les chiffres qu'ils annoncent, bref construisent une signification partagée du chiffre qu'ils avaient initialement rejeté. Cet aller-retour est essentiel pour comprendre la construction de sens lors du processus de production d'information. Le directeur et le contrôleur ont imputé la prévision initiale du conducteur à des erreurs dans la présentation des comptes. Plutôt que de mener l'analyse sur la base d'un document formellement inexact, ils ont préféré reporter la réunion. Cette décision est relative à la façon dont on va choisir : on ne choisira que lorsque l'on aura un document présentable, argumentable. C'est un métachoi. Lorsqu'ils calculent un coût moyen ou estiment des dépenses à venir, les acteurs font parler les chiffres pour eux-mêmes. Lorsqu'ils recherchent par tous les moyens à réduire les pertes annoncées par le conducteur, ils les font parler pour autrui (en l'occurrence la direction). Une sorte de connivence, de complicité ou, comme nous l'avons vu, de tact semble alors être de mise.

Une régularité surprenante dans la fabrication du budget est ainsi observable. Si on représente graphiquement l'évolution des résultats prévus 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 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 et 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. Elle soulève, parmi 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 qu'il est juste ou non en matière de partage du travail, sur ce qui est bon ou mauvais pour l'entreprise (la transparence, l'autonomie). Plusieurs motivations sont avancées :

- « *Il faut lisser sinon tu envoies de fausses alertes* » (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. Quant il y a +10/-10 dans les budgets mensuels, il y a +5/-5 dans le reporting trimestriel* » (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)* » (directeur d'exploitation).

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 ». A 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 duquel le lissage est un signe de fiabilité, de maîtrise des risques. Entre ce que disent les comptes prévisionnels à l'instant T de l'avancement financier du chantier et l'avancement réel du processus opérationnel s'interpose une médiation : la recherche de la réduction des écarts. Le lissage se produit tout au long d'une chaîne de traductions qui ne se réduisent pas à des opérations de codage/décodage de l'information, mais donnent lieu à des interprétations, des reformulations par lesquelles le code (ou plutôt la combinaison de codes valable à l'instant T pour le document D) est co-construit. Sans cette co-construction du code, l'activité de production de l'information est mécanique et vide de sens.

Le lissage est le résultat de nombreuses opérations d'égalisation des comptes qui ne sont pas strictement nécessaires pour les besoins décisionnels mais répondent à une exigence de symétrie, d'esthétique dans la présentation des comptes. Ceux-ci doivent être égalisés deux à deux, c'est à

dire présenter une symétrie entre des comptes réciproques. En effet, lorsqu'on peut retrouver deux chiffres 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, si une inégalité peut parfois provenir d'une cause matérielle sur le chantier, elle peut aussi résulter d'une erreur d'imputation de la part du conducteur. Dans le premier cas, il convient qu'elle soit convenablement identifiée et expliquée. Dans le second cas, il y a faute. C'est notamment pour cette raison que les conducteurs sont incités à « lisser les résultats ». Toutes choses égales par ailleurs, entre un conducteur qui produit ce travail sur l'information, qui respecte la norme d'esthétique des comptes, est paradoxalement perçu comme plus responsable qu'un conducteur qui ne le fait pas.

Si on prend le document budgétaire et ses multiples supports comme traceur de l'activité, on voit que la production de sens ne commence pas à partir d'une information *déjà là* qu'il faudrait transmettre. Elle s'initie au plus près de l'action, dans la constitution des documents primaires (bon de commande, de livraison, factures, fiches de pointage) qui vont venir alimenter la base budgétaire. En effet, les données primaires sont le produit d'une activité humaine, inévitablement soumise à des risques d'erreurs, mais aussi, et peut-être surtout, incontournableement contingente, c'est-à-dire dépendante des astuces, tours de mains, raccourcis, bricolages divers auxquels ont recours les acteurs pour répondre à des prescriptions formelles. C'est au cours de ces opérations plus ou moins informelles que se constatent les « écarts » et que s'effectuent les « actions correctrices » chères aux modélisations cybernétiques des systèmes budgétaires. Ces écarts et ces actions correctrices recouvrent une grande diversité de situations, qui vont du griffonnage rapide sur une feuille de papier à une dramatisation en réunion, en passant par une remarque rapide dans les couloirs ou sur le chantier. **L'esthétique des comptes**⁷ devient une norme selon laquelle

⁷ Cette norme est notamment inspirée de la remarque suivante de Goody : « *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).

les différents acteurs égalisent et lissent leurs comptes réciproques et qui est essentielle pour qu'une interprétation partiellement partagée émerge au cours de la fabrique du budget.

CONCLUSION

L'objectif de cet article était de mettre en évidence le caractère organisant des communications gestionnaires. Suivant le modèle développé par le canadien J. Taylor, l'analyse a porté sur les articulations entre les textes et les conversations liées au travail de production des comptes dans une grande entreprise de BTP.

La fabrique du budget désigne l'ensemble des activités qui contribuent à élaborer et suivre un document budgétaire. Dans l'entreprise de construction étudiée, cette fabrique apparaît comme un ensemble extrêmement réglé d'activités, un travail à part entière avec une standardisation et une planification formellement définie des tâches. Instrument de contrôle de l'activité de chantier, le budget et ses conditions de production font ainsi l'objet de nombreuses régulations de contrôle visant à définir « le bien et le mal budgété ». Cependant, cette fabrique mobilise de nombreux acteurs aux langages, aux rationalités et aux enjeux différents. Lors des situations de rencontre où ces acteurs doivent s'entendre sur une signification partagée de l'information qu'ils produisent, il est nécessaire de méta-communiquer de manière conséquente. S'entendre sur une information incomplète, sur un argumentaire soutenable devant des tiers ou sur le cadre relationnel dans lequel cette information est échangée nécessitent ainsi de nombreuses heures de discussion. Lors de ces communications, un certain ordre social est produit, reproduit et parfois transformé. Ainsi la fabrique du budget met-elle en relation l'organisation. Du chantier à la direction générale, de l'information primaire aux documents finaux, des prévisions aux réalisations, il est possible de reconstituer la totalité des liens qu'établit la procédure budgétaire.

Une sorte de norme informelle d'esthétique des comptes, sous-estimée dans la littérature, peut alors structurer ces communications. Dans la mesure où la signification du budget est contextuelle, contingente, une part de convention est souvent de mise au regard de laquelle un budget égalisé, symétrique, lissé est, toutes choses égales par ailleurs un gage de la compétence gestionnaire des responsables de centres. Généralement étudié sous l'angle de la théorie de l'agence comme une asymétrie d'information entre les dirigeants et les actionnaires, le « lissage des résultats » peut ainsi être appréhendé comme un phénomène qui trouve son origine dans les premières transformations, traductions de la rationalité matérielle des activités en une rationalité

formelle de chiffrage et de mise en calcul. D'une certaine façon, si les dirigeants lissent les résultats financiers qu'ils présentent aux actionnaires, c'est qu'ils reçoivent une information déjà lissée : les données du reporting des unités opérationnelles.

Cette analyse communicationnelle des outils de gestion pourrait être étendue à d'autres dispositifs (systèmes de comptabilité, de reporting...). Elle permet de supposer que ces outils sont un vecteur important de l'irruption de nouvelles ressources discursives dans les communications au travail, un vecteur de diffusion d'un nouveau modèle d'autorité et de responsabilité performativement construit. Dans des organisations où la responsabilité individuelle, l'autocontrôle, l'intériorisation des objectifs formels est en train de devenir un modèle dominant de comportement, rendre des comptes devient un impératif informationnel et communicationnel. Il faut non seulement les fabriquer, les produire physiquement, mais aussi maîtriser l'ordre interactionnel qu'ils instaurent, les règles du jeu de la mise en scène des compétences gestionnaires. Paradoxalement, alors que les ERP semblent instaurer l'automatisation complète des processus comptables, il est possible de prédire qu'ils vont aussi générer un temps et un nombre conséquent de communications formelles et informelles.

RÉFÉRENCES

- Bernard, F. (2000), Le lien communicationnel en organisation, *Sciences de la société*, 50, 25-47.
- Berry, M. (1983), *Une technologie invisible : l'impact des outils de gestion sur l'évolution des systèmes humains*, CRG.
- Boland, (1993), Accounting and the interpretative act, *Accounting, Organizations and Society*, 18(2-3), p. 125-146.
- Bourdieu P., (1982), *Ce que parler veut dire. Economie des échanges linguistiques*, Paris, Editions de Minuit.
- Bourdieu, P. (1979), *La distinction. Critique sociale du jugement*. Paris : Ed du Seuil.
- Boussard, V. (1998), « Les indicateurs de gestion comme construction sociale : l'exemple des Caf », *Recherches et prévisions*, 54, 51-61.
- Boussard, V. (1998), Les indicateurs de gestion comme construction sociale : l'exemple des Caf, *Recherches et prévisions*, 54, 51-61.
- Briand, et G. Bellemare (1999), Une conception structurationniste du contrôle de gestion, *Comptabilité Contrôle Audit*, 1 : 5, 29-44.
- Chalayer, S. (1995), Le lissage des résultats : éléments explicatifs avancés dans la littérature, *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 1 (2), pp. 89-104.
- Colasse B., (1997), « Qu'est-ce que la comptabilité ? », in *Encyclopédie de Gestion*, sous la dir de Y Simon et P. Joffre, 2715-2730, Paris : Economica.
- Conein, B. Dodier, N. et L. Thévenot, (dir) (1993), *Les objets dans l'action*, Paris : EHESS.

- Cooren, F., Taylor, J. R. et E. J. Van Every (eds) (2006), *Communication as organizing Practical approaches to research into the dynamic of text and conversation*, Mahwah, NJ : Lawrence.
- Crozier, M. et E. Friedberg (1977), *L'acteur et le système. Les contraintes de l'action collective*, Paris : Ed du Seuil.
- De Terssac, G. (dir), (2002), *Le travail : une aventure collective*, Toulouse:Octares.
- Garfinkel, H. (1967), *Studies in ethnomethodology*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- Giddens, A., (1987), *La constitution de la société*, Paris : Puf.
- Goffman E., (1981), *Façons de parler*, Paris, Editions de Minuit.
- Goffman, E., (1973), *La mise en scène de la vie quotidienne*, Paris : Ed de Minuit
- Goody, J., (1999), *L'Orient dans l'Occident*, Paris : Ed du Seuil.
- Guyot B., (2002), « Mettre en ordre les activités d'information : nouvelle forme de rationalisation organisationnelle », *Revue électronique GRESE*.
- Guyot, B., (2004), Eléments pour une approche informationnelle dans les organisations, *Sciences de la Société*, 63, 11-26.
- Lacoste M., (2000), « L'espace du langage : de l'accomplissement du travail à son organisation », *Sciences de la Société*, 50-51, 197-217.
- Latour B., 2002, *La fabrique du droit : une ethnographie du Conseil d'Etat*, Paris : Ed La découverte.
- Le Moenne, C. (dir), (1998), *Communications d'entreprise et organisations*, Rennes : Pur.
- Macintosh, N. et R. W. Scapens (1990), Structuration theory in management accounting, *Accounting, Organizations and Society*, 15 : 5, 455-477.
- Mackenzie D., Millo Y., 2003, « Construction d'un marché et performance théorique, Sociologie historique d'une bourse de produits derives financiers », *Réseaux*, 6 :122, 15-61
- March, J. (1987), Systèmes d'information et prise de décision : des liens ambigus, dans *Décision et Organisations*, Paris : Ed d'organisation.
- Miller P., Napier C., (1993), « Genealogies of calculation », *Accounting, Organisations and Society*, 7-8, 631-647.
- Moison, J. C. (dir), (1997), *Du mode d'existence des outils de gestion*, Paris : Seli Arslan.
- Mumby D. K. et Stohl C., (1996), « Disciplining organizational communication studies », *Management Communication Quarterly*, 10 : 1, 50-73.
- Reynaud, J. D. (1997), *Les règles du jeu, l'action collective et la régulation sociale*, Paris : Armand Colin, 3ième ed.
- Rot G., (1998), « Autocontrôle, traçabilité, responsabilité », *Sociologie du travail*, 40 : 1, 5-20
- Sciences de la société, « Le mythe de l'organisation intégrée », 61, 2004
- Taylor J., 1993, La dynamique de changement organisationnel. Une théorie conversation/texte de la communication et ses implications, *Communication & Organisation*, 3, p. 56.
- Trueman B. et S. Titman (1988), « An explanation for accounting income smoothing », *Journal of Accounting Research*, 26, 127-139.
- Watzlawick, P., Beavin, J. et D. Jackson (1967), *The pragmatics of communication*, New York : W.W. Norton.
- Weber M., (1995), *Economie et Société*, Paris : Pocket.
- Weick, K. E. (1995), *Sensemaking in organizations*, London: Sage.