



**HAL**  
open science

# CONTROLE DE GESTION ET ACTEURS SOCIAUX

André Cibert

► **To cite this version:**

André Cibert. CONTROLE DE GESTION ET ACTEURS SOCIAUX. Comptabilité et acteurs sociaux, May 1982, Paris, France. hal-00823831

**HAL Id: hal-00823831**

**<https://hal.science/hal-00823831>**

Submitted on 24 Jun 2014

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

CONTROLE DE GESTION  
ET  
ACTEURS SOCIAUX

CIBERT André  
Professeur  
Université de Paris IX



Contrôle de gestion  
et  
Acteurs Sociaux

On pourrait sans doute, de prime abord, s'étonner de l'association proposée par ce titre. La relation à laquelle on pense en effet le plus souvent touche plutôt celle de l'entreprise avec ses partenaires externes, et elle met en cause principalement des concepts de comptabilité juridico-financières du type : "profit", "indépendance", "financement", "marché", entre autres.

On réduirait pourtant indûment la notion "d'acteurs sociaux" si l'on ne faisait pas porter aussi la réflexion sur les jeux internes du pouvoir : non seulement ils font intervenir des acteurs aux intérêts a priori divergents mais le devenir de l'entreprise - sinon son existence même - en dépend, aussi bien que ses relations avec les partenaires de l'extérieur.

S'agit-il pour autant de "contrôle de gestion", et quels rapports entre ces relations de pouvoir et la comptabilité ? La double question vaut que l'on s'y arrête un instant. Tout d'abord qu'est ce que ce pouvoir si commenté et apparemment si convoité ? Selon la définition qu'en a proposée J. LHOMME, c'est "la capacité consciente d'exercer une influence nette" (1), et tout y est dit : savoir que l'on peut dépasser le contre-pouvoir, et de combien, suffit à définir la relation. Certes l'exégèse pourrait ne pas s'arrêter là, et l'on pourrait, en particulier, se demander si ce qui compte est l'exercice du pouvoir en soi - satisfaction d'un appétit de puissance - ou la maîtrise des avantages matériels qui peuvent en résulter. Bien que la psychologie ne soit pas étrangère à l'examen que nous allons entreprendre, cette option n'y interviendra qu'à titre accessoire, et nous ne retiendrons pour notre propos que la manifestation la plus évidente dans les jeux internes de l'entreprise : le pouvoir de décider ; nous y ajouterons toutefois un complément qui, s'il s'impose, est souvent omis peut être parce qu'il est évident : et de faire exécuter les décisions.

Or le second volet n'est pas moins important que le premier : il introduit des notions nouvelles de genre "faisabilité", "temps", entre bien d'autres, et c'est lui qui met le plus visiblement en cause les acteurs sociaux concernés par la décision, donc l'organisation.

---

(1) LHOMME (Jean).

Par ailleurs l'information joue, dans les deux cas, un rôle prépondérant : on sait que le processus de prise de décision en dépend, mais on est trop souvent enclin à ne considérer de l'exécution qu'un aspect technique trivial, peu intéressant pour l'esprit parce qu'il est technique et que l'on considère, de plus, qu'elle relève d'un problème d'autorité sinon de coercition. C'est un jugement faux tant il est simpliste, et qui néglige l'apport fondamental du "suivi" : les praticiens savent bien que les décisions sont prises dans un univers incertain, que si bonne qu'elle soit l'information est inévitablement incomplète, et que le "suivi" de leur exécution, en en faisant ressortir les imperfections, permet souvent d'en améliorer progressivement l'application concrète.

Qu'elle concerne le processus qui conduit à la décision et à la prévision, ou le suivi des réalisations, l'information est le domaine du contrôle de gestion, bien que son nom ne l'indique pas : nous allons y revenir. Et s'il faut se garder de réduire le contrôle de gestion à un processus d'ordre comptable, il est patent que la comptabilité y joue un rôle majeur en tant que source d'information quantifiée.

Notre propos se développera donc en deux parties : qu'en est-il réellement du contrôle de gestion et de ses relations avec l'exercice du pouvoir ? en quoi et comment la comptabilité, technique de quantification, peut-elle affecter ces relations ?

#### 1 - Contrôle de gestion, et pouvoir

C'est un fait admis que l'appellation "Contrôle de gestion" est contestable et qu'elle engendre des équivoques ; il est même probable que ces équivoques, notamment sur le mot "contrôle", expliquent l'évolution hésitante de la fonction en France. On sait pourtant qu'il s'agit d'une traduction - traduttore, tradéttore - et que ce mot signifie "maîtrise", au sens où l'on maîtrise ou non, la conduite de sa voiture ; dans "maîtrise" il y a "maître"... et son pouvoir, et nous allons constater que ce pouvoir s'exprime en deux occasions majeures : le choix de l'objectif et de la perspective d'action pour l'entreprise, le processus plus ou moins itératif du suivi de l'action elle-même.

Qu'est ce que "le contrôle de gestion" ?

Nous insisterons peu sur les choix du premier type, dont le commentaire serait peu compatible avec la dimension de la présente communication ; au surplus et même s'il y contribue, la vocation du contrôle de gestion n'est pas d'y jouer un rôle essentiel : son intervention se situe davantage dans le cadre des suivi de la réalisation, et la définition qu'en a proposée R.ANTONY il y a près de vingt ans la caractérise toujours valablement : "processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et effectivement employées de façon utile pour la réalisation des objectifs de l'organisation" (1).

Cette définition classique pose à peu près tous les problèmes qui nous préoccupent ici :

- c'est un processus identifiable et isolable, dont la responsabilité doit ou bien être assumée par les "dirigeants" (c'est notre traduction de "managers") ou bien être confiée par eux à une personne désignée qui l'exerce en leur nom, c'est-à-dire par délégation ;

- ni l'obtention, ni surtout l'utilisation des ressources ne sont, en fait, assumées par les dirigeants en personne : elles sont déléguées ou à tout le moins confiées à des exécutants de divers niveaux et de divers métiers : l'assurance à donner aux dirigeants concerne donc la façon dont ces responsables par délégation exercent la charge qui lui est confiée : en langage courant, on parle en l'objet de "performance".

Il est patent que sur le premier point, c'est par délégation que se réalise le processus de contrôle de gestion. Il ressort du second point qu'il s'agit, pour son responsable, d'observer au nom du pouvoir dirigeant la qualité de la "performance" dans le cadre de chaque délégation. Or cette qualité n'est ni un concept simple, ni une évidence, et selon qu'elle serait définie soit par le délégué, soit le délégant, elle pourrait correspondre :

- soit à la meilleure "efficience" dans l'emploi des ressources confiées au délégué,

- soit à la réalisation la plus conforme aux objectifs définis par le délégant, c'es-à-dire à la meilleure efficacité du point de vue global.

---

(1) ANTONY (R.). Planning and Control Systems - A Framework for Analysis - Division of Research - G. Sch. of B.A.- Harvard university - Boston 1965.

On sait qu'il ne s'agit pas là d'une vaine querelle de mots : du fait des contraintes que nous allons évoquer plus précisément, c'est une option fondamentale qui est en question : il est en effet très rare qu'efficience et efficacité coïncident au niveau d'une délégation, et les problèmes posés par cette divergence sont aussi nombreux que difficiles à résoudre sur le plan concret.

Quoi qu'il en soit, deux éléments doivent encore être rappelés même s'ils sont connus :

- l'observation de l'action n'est évidemment pas une fin en soi : c'est le point de départ d'une explication par la recherche des causes, et le moyen d'une décision dans le sens de l'amélioration de l'action ;

- cette décision éventuelle n'est pas du ressort du contrôle de gestion qui, en principe, n'est pas un décideur ; il lui appartient seulement de fournir aux responsables les informations nécessaires. On n'en conçoit pas moins quel peut être son impact sur la prise de décision, donc dans le jeu entre acteurs internes, surtout si l'on observe qu'il se manifeste aux différents niveaux de responsabilité.

Qu'est ce que la "performance" ?

La divergence habituelle aux niveaux partiels entre efficience et efficacité pourrait s'exprimer par une question : de la performance de Qui s'agit-il ? de celle de chaque responsable délégué ou de celle, globale, de l'équipe dirigeante ? et d'abord pourquoi divergeraient-elles ?

Pour qu'elles coïncident, il faudrait que chaque objectif partiel - c'est-à-dire en descendant au niveau de l'exécution quotidienne chaque "tâche" particulière - soit homothétique de l'objectif global de l'entreprise ; il tombe sous le sens que c'est impossible pour deux raisons principales :

- la première c'est que même dans une entreprise où le pouvoir reste centralisé, les rôles de chacun sont spécialisés : c'est la qualité de leur combinaison qui détermine la réussite ou l'échec de l'entreprise ; une décentralisation du pouvoir ne peut, c'est évident, qu'accentuer la différenciation en transférant par délégation un pouvoir de décision, aux niveaux partiels ; et c'est paradoxalement cette individualisation qui, mal interprétée, engendre les erreurs les plus graves ;

- la seconde raison, en effet, est que l'on a trop fréquemment tendance à négliger l'aspect combinatoire des objectifs partiels en traitant les délégués comme des responsables indépendants pour l'appréciation de leur "performance" : c'est encourager prioritairement l'efficacité aux niveaux partiels.

Or sauf exception et nous allons y revenir, c'est aller à l'encontre de l'objectif global.

On se heurte ici à l'équivoque fondamentale de la décentralisation qui aboutit à ce qu'une "petite phrase" politique a désigné un jour comme "l'indépendance dans l'interdépendance" : dans le système "entreprise", l'identification et l'autonomie des sous-systèmes ne sont concevables que dans la mesure où l'on n'aboutit pas à l'éclatement du système, c'est-à-dire sous condition du maintien des relations internes d'interdépendance entre sous-systèmes.

Or ce réseau d'interdépendances affecte plus ou moins fortement selon les cas les conditions d'activité et les marges de décision, de sorte que serait faussée toute observation qui en négligerait l'incidence. On sait bien, par exemple, que l'homogénéité quantitative des moyens en place est souvent très imparfaite, et combien l'existence d'un goulot d'étranglement dans les éléments d'un processus séquentiel peut perturber le fonctionnement de l'ensemble, ou encore quel trouble dans la réalisation d'un stade quelconque peut résulter d'un retard ou d'une malfaçon au stade N-1.

Comment le contrôle de gestion peut-il tenter de démêler l'exercice de ces pouvoirs imbriqués et apprécier distinctement la "performance" de chacun ?

Tout d'abord il faut savoir ce que l'on peut et, partant de la constatation que la somme des optima particuliers ne donne généralement pas l'optimum global, on définira la performance comme la "contribution à la réalisation de l'objectif global".

Cette notion implique, bien entendu, que chaque contribution souhaitée soit définie dans le cadre d'un démontage préalable de l'objectif global.

Les deux types de moyens usuellement employés pour observer cette contribution sont connus :

- soit que l'on cherche, par le recours à des prix de cession internes, à se rapprocher des conditions qui existeraient sans la sujétion des interdépendances
- soit que l'on cherche à traiter distinctement l'incidence des relations en cause, et notamment en utilisant l'imputation rationnelle des coûts de structure.

L'opposition entre ces deux voies n'est d'ailleurs pas toujours, en pratique, aussi drastique que cet énoncé pourrait le donner à penser.

#### Les prix de cession internes

Les controverses sont vives et il ne saurait être ici question d'y mettre fin : le sujet justifierait des développements hors de portée, et la diversité des systèmes en usage est trop grande pour que l'on puisse trancher sans risque.

Sans en entreprendre une énumération, rappelons seulement qu'ils se différencient principalement de deux points de vue :

- leur mode de détermination selon que les prix de cession à pratiquer sont discutés entre partenaires internes, que le pouvoir central y intervient ou non, que ce pouvoir les impose tout simplement ;

- le type auquel ils appartiennent, la valorisation des transferts internes pouvant faire référence au prix du marché, ou au coût marginal du cédant, ou à tel autre coût et notamment à des coûts standards.

La référence au "prix du marché" justifie un moment d'attention : c'est elle qui est sensée rétablir les conditions externes dans les transactions internes, et avec ces conditions l'impact psychologique de la concurrence, réputée le moteur le plus efficace de perfectionnement. Son usage n'est concevable que si les centres d'activités en cause fonctionnent comme des centre de profit c'est-à-dire sont libres de choisir, en amont comme en aval, entre le marché et le réseau interne de l'entreprise. Nous nous limiterons aux deux observations à notre avis essentielles :

- la portée de l'alternative "faire ou acheter" sur laquelle débouche cette liberté de choix est moins réduite qu'il n'y paraît : elle s'inscrit dans le long terme ;

- ce n'est pas en "faisant comme si" les interdépendances internes n'existaient pas que leur incidence disparaît : il y a longtemps que ce faux-semblant a été dénoncé (1).

---

(1) Voir notamment BAUMOL (J) et FABIAN (T) : Décomposition, Pricing for Decentralization and external Economies - Management Science- Vol II n°1 Septembre 1964.

Plus précisément on aboutit par cette pratique à un double effet :

- d'une part, on crée, par la déformation entraînée, un obstacle à une observation utile des "performances" respectives des intéressés : il tombe sous le sens qu'aussi longtemps que l'on reste à l'intérieur de l'entreprise, le pseudo-"bénéfice" de l'un ne peut être obtenu que par un prélèvement sur le "résultat" d'un autre ; dès lors on peut douter en dernière analyse de l'effet psychologique réel sur les partenaires concernés ;

- d'autre part les courants internes sont perturbés, sans les conséquences de ces perturbations soient puissent être valablement saisies et localisées.

Nous estimons que dans le cadre interne, on ne peut évaluer les flux qu'à un coût : le prix, c'est la sanction du marché et il résulte d'un contact réel avec l'environnement ; avant ce contact on ne peut que constater la disparition d'un certain nombre d'utilités dans le cadre du processus d'activité.

Il reste que l'évaluation de ces utilités consommées peut être conçue de façon à mettre en évidence l'effet des interdépendances et non à le négliger.

#### L'imputation rationnelle des coûts de structure

On connaît le principe et ses principales exigences :

- l'une, préalable, est de quantifier la puissance des moyens confiés à chaque responsable ;

- l'autre, d'ordre mécanique et comptable, est d'observer systématiquement l'emploi de cette puissance disponible et d'en faire supporter le poids :

- aux productions dans la mesure de l'emploi, ce qui conduit à un coût indépendant de l'effet des interdépendances quantitatives ;

- au résultat périodique pour la part de sur ou sous-emploi.

On sait aussi à quel point de vue correspond cette méthode : le postulat est que la mise en place des moyens ne se conçoit que dans une perspective de long terme, et l'important pour les gestionnaires est de savoir dans quelle mesure les courts termes successifs s'inscrivent dans cette perspective. Ce point de vue global n'a d'intérêt concret que si l'observation concerne les diverses responsabilités, et si les distorsions observées engendrent des décisions utiles.

Dans la mesure où ces distorsions ne traduisent pas une dysharmonie structurelle des moyens en place dont la correction éventuelle est du domaine du "top management", elle peuvent :

- soit résulter du "démontage" de l'objectif pour la période et être budgétairement prévues,

- soit résulter d'une efficience différente de celle prévue lors de la fixation des objectifs partiels lors de ce "démontage" : on constate alors des "écarts".

C'est à propos de ces écarts que la méthode peut affecter les jeux internes de pouvoir : si en particulier les objectifs budgétés sont conçus comme des quasi-contrats pour les responsables aux différents niveaux, ils assument la charge des écarts dont ils sont responsables, même si ces écarts concernent d'autres centres ; si l'écart de sous-activité de X s'explique du fait d'une sous-consommation de ses propres prestations par Y, c'est à Y d'en supporter la charge.

L'application est souvent simplifiée par la pratique de "loyer" intercentres dus, quoi qu'il en soit des réalisations, sur la base des prévisions budgétaires. L'insertion d'une pratique de cet ordre dans la liberté de "faire ou acheter" serait une forte atténuation des dangers évoqués à propos des prix de cession internes.

x x x

Les éléments exposés n'ont pu que caractériser sommairement le principe des interventions du contrôle de gestion dans les relations internes de pouvoir.

Il faut maintenant évoquer les principales conditions sans le respect desquelles ces interventions ont peu de chances d'être conformes aux intentions dont elles procèdent.

## 2 - Technique, mesure et pouvoir

Pour jouer valablement son rôle, à l'égard de tous les centres de décision de l'entreprise, et plus précisément dans la recherche de l'information sur l'action dans le cadre du "suivi" systématique et permanent, le contrôle de gestion devra, on l'a vu :

- mesurer l'action déléguée
- apprécier cette action
- informer en vue de la décision en rétroaction.

Or la réalisation de ce triple repose sur des bases d'ordre technique, et cette technique, si elle est imparfaite ou mal utilisée, peut "casser" l'exercice du pouvoir.

#### Quantification et mesure

Mesurer, - et mesurer en vue d'une appréciation - cela signifie manipuler des paramètres, des variables caractéristiques de l'activité et/ou de ses moyens, pour aboutir à une connaissance objective fondée sur une (ou des) unité(s) de mesure.

Il n'est pas ici question de reprendre le débat jamais clos sur la relation entre mesure et comptabilité. Plus modestement, et peut être plus aisément qu'en comptabilité générale où la subjectivité de la notion d'évaluation domine le débat, il s'agit de caractériser le mode d'établissement et le mode d'expression d'unités destinées à mesurer des éléments de nature technique, du moins pour la plupart.

Si l'on parle ici néanmoins de comptabilité, c'est que le danger le plus certain est l'incohérence, et que le système comptable, cohérent par essence, est la garantie réelle contre ce danger. On n'omettra toutefois pas de noter que les données à traiter doivent, lorsqu'elles sont empruntées à la comptabilité générale, être re-traitées préalablement pour être dégagées de leurs défauts connus : négligence de la dégradation monétaire, incidence de la fiscalité, règle de prudence.

Ceci posé, que faut-il mesurer ? la performance, on l'a dit, mais comment, dès lors que l'on a récusé la notion, commode et si insidieusement perverse, de "profit interne" ? Une référence triviale à la systémique permet de préciser l'orientation de la réponse : mesurer une activité, c'est mesurer les prestations fournies par le sous-système, c'est-à-dire ses sorties ; tenter d'observer la relation "entrées-sorties", c'est-à-dire le fonctionnement du sous-système, c'est d'abord identifier sa variable essentielle.

Supposée satisfaite la loi de la variété requise, et une fois réalisés ces préalables, il reste à choisir l'échelle numérique qui permettra d'exprimer valablement les grandeurs identifiées, et à organiser la procédure de calcul, c'est-à-dire "l'opérateur" ; c'est le processus ordinaire de toute quantification, mais, dans le cas particulier, il apparaît que l'unité d'oeuvre représente, pour un centre d'activité, le moyen d'observation recherchée :

- c'est elle qui est utilisée pour l'établissement de la gamme d'opérations et le planning.

- c'est elle aussi qui peut exprimer la puissance des moyens en place

- c'est elle enfin qui permet de quantifier les prestations fournies.

On connaît la diversité des échelles numériques utilisées pour exprimer les unités d'oeuvre, et leur relation avec les procédures : si l'on rappelle que leur signification est celle d'une tendance moyenne, on appréhende mieux ce qu'il convient d'entendre ici par "mesure", et les précautions d'ordre statistique qu'il convient de prendre, en particulier, dans le maniement des écarts et leur interprétation. Leur degré de signification est parfois malaisément mesurable.

On sait au surplus qu'il existe une quantité difficilement appréciable de "variables cachées" qui ont alimenté la verve parfois caustique d'Oscar MORGENSTERN, entre autres auteurs (1).

Il n'en reste pas moins que même approximative, l'information quantifiée interne est une condition nécessaire de la maîtrise du jeu : on ne saurait trop insister sur l'erreur qui consisterait par exemple à ne pas se préoccuper de mesurer le degré d'emploi des puissances en place sous le prétexte qu'elles ne sont pas rigoureusement mesurables ; or c'est une information capitale pour le gestionnaire, et l'on peut s'en faire une idée valable à la lecture d'un article récent sur les "marges de capacité" non utilisées où l'on apprend, par exemple, qu'un cinquième seulement des entreprises tourne "à plein rendement" depuis 1974, un autre cinquième "pourrait, en embauchant, accroître sa production de plus de 30%", et même que "près d'un quart des "entreprises disposaient en mars 1981 d'une marge de production inutilisée supérieure à 30%" (2). L'intérêt de cette donnée, même si elle ne représente qu'un ordre de grandeur, est évident aussi bien au niveau national que pour les entreprises concernées : c'est pourquoi l'imputation rationnelle évoquée ci-dessus, qui l'indique systématiquement, nous paraît très souhaitable.

---

(1) Voir notamment MORGENSTERN (O.) Précision et incertitude des données - économiques - Dunod - Paris 1972

ou encore "L'économie est-elle une science exacte ?" in La Recherche n°18 Décembre 1971 (vol II, pp 1023 à 1028).

(2) FOLLY (M.) et GRESH (H.) : Les marges de capacité de production industrielle inutilisées - in Economie et statistique - sept. 1981 pp 17 à 28.

Pertinence et communication

On a noté que, résolus les problèmes de mesure, il reste à interpréter les données recueillies lors de l'observation et à diffuser l'information.

L'expérience confirme ce que le bon sens aurait permis de pressentir : l'interprétation n'a de chances d'être valable que sous trois conditions :

- la pertinence des données, qui dépend de la participation du responsable intéressé au choix des éléments à observer ;

- l'accord du même responsable aux procédures de collecte et d'interprétation ;

- son accord, enfin, sur l'utilisation ultérieure de cette interprétation.

En d'autres termes, il doit être associé à la définition des règles du jeu, et il est vrai que, de plus, ses explications et ses suggestions ont beaucoup de chances d'enrichir une observation qui, sans elles, resterait souvent irréaliste et donc inutile sinon dangereuse.

On aurait tort de considérer cette observation comme seulement dans le courant d'une sorte de "mode" de la "participation" : quoi que l'on pense de la légitimité de ses motifs, l'association de tous les acteurs concernés est un impératif dont tous les commentateurs sérieux soulignent le caractère. La difficulté pour un responsable à un niveau partiel, est en effet de se situer par rapport à l'objectif global.

La procédure budgétaire, itérative dans cette perspective, lui permet de "comprendre" l'opération de "démontage" de l'objectif global, donc de saisir la mutation qui traduit le passage du global au particulier. Il importe de plus que les procédures mises en oeuvre pour le suivi ultérieur - c'est-à-dire le contrôle budgétaire - , ne rompent pas cette relation ; le choix entre efficacité et efficacité sera, alors, parfaitement compris et la signification des écarts correctement appréhendée.

La satisfaction systématique de ces conditions implique que le contrôle de gestion s'appuie sur un réseau de communication efficace, c'est-à-dire :

- où l'information circule dans le sens descendant comme dans le sens ascendant,

- où parviennent à leur destinataire, en temps utile et sous une forme aisément intelligible pour lui, toutes les informations qui l'intéressent et celles-là seulement.

On sait qu'il s'agit de mettre en place, toujours avec la collaboration des intéressés, ce que l'on appelait Tableau de bord il y a quelques années et qu'il est plus moderne de désigner maintenant par le sigle M.I.S.. On n'insistera pas ici sur l'aspect technique de la mise en oeuvre mais les conditions d'une communication réelle ont été suffisamment soulignées et commentées par les spécialistes pour que l'on perçoive leur importance concrète.

On aurait tort de sous-estimer la fréquence des cas de "cassure" du pouvoir, simplement parce qu'une information utile n'a pas suivi le bon circuit ou ne l'a pas suivi jusqu'au bout.

x

x

x

On s'est apparemment éloigné de la comptabilité et de ses rapports avec les acteurs sociaux. Ce n'est à notre avis qu'une apparence, même s'il est vrai - et nous l'avons noté - qu'il n'y a pas identité entre comptabilité et contrôle de gestion. On peut en effet regretter que, pour trop de gens, la comptabilité se limite à la collecte et au traitement de données globales dont, de plus, des contraintes plus ou moins justifiables obèrent la signification.

Il est vrai que la comptabilité n'est pas "neutre" à l'égard des faits dont elle rend compte. La comptabilité analytique dont nous venons de commenter l'usage traduit effectivement la rationalité du pouvoir dirigeant de l'entreprise, et ses données - non ses principes - pourraient changer si cette rationalité se transformait. Faut-il pour autant l'accuser d'imposture en créant des "faux-semblants" et une "illusion de connaissance" (1) ? Nous ne le croyons pas : cela reviendrait à contester le talent d'un portraitiste parce que son modèle n'est pas sympathique.

A. CIBERT

---

(1) MANGENOT (M.) La comptabilité au service du capital - Delarge Paris 1976, cité par COLASSE (B.) dans sa "Note pour une épistémologie de la comptabilité des entreprises" - Cahier d'Etude CREFI n° 7904 (Université Paris-Dauphine) 1979.