

LA SOCIALISATION DES PROFESSIONNELS COMPTABLES DANS LES ENTREPRISES QUÉBÉCOISES

RÉALITÉS MÉCONNUES

La comptabilité, ce savoir ancestral, a acquis un pouvoir important. Elle se veut rassurante pour permettre à des gestionnaires d'agir à distance dans un couplage espace – temps redéfini, alors que la société du risque, caractérisée par une époque trouble faite d'opportunités et de périls, fait d'elle une profession menaçante. Pour bien comprendre les enjeux entourant l'exercice de la profession comptable, à laquelle l'organisation consent un pouvoir grandissant, il est primordial de dépasser les aspects purement techniques de la comptabilité et de saisir le sens que le professionnel comptable donne à son action en organisation, au moment d'interagir avec des gestionnaires non comptables. L'auteure a réalisé plus d'une trentaine d'entretiens auprès de professionnels comptables québécois et elle propose ici une approche littéraire singulière pour en faire le récit (1).

PAR **Marie-Andrée CARON**, PHD, PROFESSEURE, DÉPARTEMENT DES SCIENCES COMPTABLES, CHERCHEURE-ASSOCIÉE À LA CHAIRE DE RESPONSABILITÉ SOCIALE ET DE DÉVELOPPEMENT DURABLE, ESG – UQÀM, MONTRÉAL (QUÉBEC), CANADA

L'invention de la comptabilité en partie double remonte au XV^e siècle, mais il a fallu attendre plus de cinq siècles avant qu'elle n'acquière le pouvoir qu'on lui connaît aujourd'hui [Hoskin et Macve, 1994]. Que ce soit un pouvoir assujettissant au sens de Foucault [1975] ou un pouvoir habilitant au sens de Giddens [1994], une large part de ce pouvoir repose sur la professionnalisation du comptable, qui a eu lieu

au cours de la période industrielle. La comptabilité prend avec elle la forme d'un savoir certifié. Or, depuis l'avènement de la société du risque [Beck, 2001], les certitudes de la période industrielle se sont estompées, pour faire place à une période trouble faite d'opportunités et de risques. La profession comptable n'y échappe pas. Elle est associée à des bévues financières spectaculaires qui ont jeté sur elle un discrédit important.

Ce qui nous amène à nous interroger sur une pratique que l'on connaît peu et qui occupe pourtant une place grandissante en organisation. Nous tenterons notamment de réconcilier la certitude, la neutralité et la

(1) L'auteure exprime ses remerciements à Jean-Pierre Dupuis et aux réviseurs anonymes de la version antérieure de cet article. caron.marie-andree@uqam.ca

rigueur entourant la comptabilité avec le doute qui pèse sur la profession comptable. Les « affaires » financières sont-elles le fruit d'écarts marginaux ou sont-elles au contraire le symptôme d'un phénomène beaucoup plus fondamental ? L'apparente neutralité de la comptabilité ne serait pas elle-même la cause principale des écarts de la profession comptable ? Ne serait-elle pas elle-même à questionner ? N'est-elle pas porteuse d'un phénomène beaucoup plus menaçant pour l'organisation parce que celui-là, tacite et non chiffrable, donc largement invisible et non médiatisé ?

Nous avons donc enquêté sur ce qui est au cœur de la construction de son lien avec l'organisation par le professionnel comptable, à travers le sens qu'il donne à son action, à son rapport aux autres et au savoir reçu de son milieu d'origine. Les questions suivantes ont guidé notre étude, d'esprit ethnographique : comment le professionnel comptable réussit-il à intéresser les usagers et à établir un consensus autour de son savoir ? Quel sens donne-t-il à son savoir dans ses échanges avec « les autres » en organisation ? Quel sens donne-t-il à son action en organisation ? Qu'apporte-il ? Que reçoit-il ? Quelles relations naissent entre lui et les non comptables ? Comment sa culture professionnelle se mélange-t-elle à celle des non comptables ? Comment le comptable préserve-t-il ses qualités de professionnel, tout en étant salarié de l'organisation ? Avant d'étudier ces questions, il est important de bien saisir la spécificité québécoise de la profession comptable. En effet, bien comprendre ce qui distingue la pratique comptable québécoise de la pratique française (ou de celle de la communauté européenne) est nécessaire pour permettre aux gestionnaires français de tirer profit de cette étude. Il s'agit donc de contextualiser les résultats de notre recherche pour mieux les décontextualiser.

SPECIFICITÉ QUÉBÉCOISE DE LA PROFESSION COMPTABLE EN ORGANISATION

Au Québec, le professionnel comptable qui exerce en organisation détient un ou plusieurs des trois titres professionnels suivants : CA, CGA ou CMA, et il peut suivre deux parcours : soit accéder à une organisation directement à sa sortie de l'université, soit y être embauché au terme d'un stage en audit externe (au Québec, appelée vérification externe) obligatoire pour l'obtention du titre de CA, d'une durée minimale de deux ans mais dont la durée moyenne de la pratique pour les CA interviewés dans notre étude est de trois ans. Ce stage est facultatif pour l'obtention de l'un des deux autres titres professionnels. Au moment de son embauche en organisation, le professionnel comptable exerce d'abord dans un domaine lié à sa formation de base, c'est-à-dire en vérification interne, en comptabilité financière ou en comptabilité de management. Certains y demeurent toute la durée de leur carrière,

mais plusieurs élargissent leur champ d'expertise, soit pour se rapprocher des opérations et atteindre un poste de vice-présidence exécutive, soit pour acquérir une connaissance globale de l'organisation en vue d'une implication accrue dans la prise de décisions stratégiques, au titre de vice-président finances. Un comptable québécois peut donc détenir un titre professionnel sans avoir effectué d'audit externe en cabinet, c'est-à-dire sur la base de sa formation universitaire et de la réussite des exigences professionnelles propres au titre visé. C'est le cas notamment pour les CMA. Pour les comptables de ces trois ordres, il est possible d'exercer en entreprise tout en conservant leur titre professionnel, ce qu'ils font tous.

Pour présenter les résultats de cette recherche, nous utilisons une méthode relativement originale, consistant pour le chercheur (l'auteur) à s'adresser à son objet d'étude, ici le professionnel comptable salarié en organisation (à travers le personnage fictif de René Dupéré), dans les termes du regard porté sur sa pratique. Cette « adresse » rassemble les données recueillies à partir d'entrevues semi-dirigées réalisés auprès de trente professionnels comptables. Nous y verrons la représentation que le professionnel comptable se fait de sa pratique en organisation et de ses interactions avec les non comptables.

RENÉ DUPÉRÉ ET LES AUTRES

Le chercheur s'adresse à René Dupéré, un professionnel comptable salarié en organisation, et lui relate sa carrière.

Tu as connu un parcours professionnel accéléré qui t'a amené à quitter très tôt la pratique pour laquelle tu as été formé. Il y avait relativement peu de comptables détenteurs d'un titre professionnel au moment où tu as débuté ta pratique, et dès l'obtention de ce titre, tu as joui d'une crédibilité sans limite. Or, face à la complexité de l'organisation et aux tâches qui t'ont été confiées, tu as eu le sentiment d'être totalement ignorant. En organisation, tout se passe comme si tu « venais au monde », en fait comme si « les ustensiles étaient sur la table, mais que tu ne savais pas comment les prendre ».

Or, rapidement, tu réalises la puissance de ton savoir. C'est bien connu, en organisation, « cela finit toujours par de l'argent quelque part », puisque « le grand driver c'est la piastre ». « Les autres » sont tous obligés de passer par toi, ne serait-ce que pour le calcul de leur paie. Tu es quelqu'un qu'on ne peut « bypasser » facilement. L'ensemble de l'organisation converge vers toi, tu as en quelque sorte le dernier mot sur tout. L'aspect financier n'est jamais exclu des décisions qui sont prises en affaires, alors si tu as ce background, tu as quelque chose que beaucoup d'autres n'ont pas.

La routine, le fondement de la rigueur comptable, t'effraient ! Faire une job de routine, où tu dois juste prendre ton cartable et appliquer « ce qu'il faut que tu fasses » cela t'écœure ben raide ».

Les nombreuses possibilités d'action qui s'offrent à toi t'envoûtent, tu veux bouger, « faire beaucoup de secteurs et être apprécié » par les autres. Tu veux t'ouvrir le plus de portes possibles, toucher à tout, et surtout quitter la comptabilité. Autrement, tu crains d'être confiné à un périmètre d'action limité, et tes titres professionnels n'y pourront rien. « Plaire » est ta leitmotiv. Tu te définis comme un généraliste « capable de tout faire et de tout comprendre ». Tu as la certitude d'être capable de te faire un jugement raisonnable sur n'importe quelle activité et de considérer tous les côtés d'une médaille. De toute manière, tu disposes, pour comprendre l'organisation, de quelques concepts bien simples, mais fort puissants : les notions de bénéfice, de flux de trésorerie et de risques te permettent de décoder le discours de n'importe quelles expertises en organisation. Tu ne te laisses pas impressionner par leurs concepts savants, qui ne sont « que du brouillard ».

Tu as développé une capacité de lecture extrêmement rapide de l'organisation. Tu maîtrises parfaitement la notion d'importance relative que tu nommes « matérialité » : tu sais mettre les efforts où ça compte et, surtout, tu sais où ne pas les mettre.

Tu as vite compris que l'important ce ne sont pas les coûts, qui sont au cœur de ta formation universitaire, mais les revenus. Il s'agit donc pour toi d'aller chercher le maximum de ce que le client est prêt à payer, pour maximiser la rentabilité. Cela te donne une orientation qui te distingue nettement de tes confrères qui n'ont pas quitté le territoire sécurisant de leur formation de départ.

Tu sais intégrer l'autre dans ta lecture des affaires, ses anticipations, le prix qu'il est prêt à payer. Tu as appris à lire l'organisation, à regarder l'échiquier et à essayer de travailler là-dedans, pour faire arriver les bonnes affaires. Tu sais identifier les stakeholders de l'organisation, ce qu'ils attendent et à gérer en fonction de cela : gérer les attentes, c'est ce qui te permet « de faire arriver les choses ».

Tu es capable de t'assimiler aux gens et de faire n'importe quoi. « Les autres » sont en confiance totale avec toi : en cinq minutes « le livre est grand ouvert », de toute façon, « cela ne s'est jamais retourné contre personne ».

Tu vas au fond des choses, rien n'est épargné, tous les moyens sont bons pour saisir la subtilité des opérations, tu poses des questions de détail sur pratiquement chaque poste de dépenses dans chaque département, tu réalises un stage dans les opérations. Ta passion pour les opérations ne fait pas de doute : ta fierté, c'est ton usine ; ton bureau, au deuxième étage, donne sur une baie vitrée qui te permet d'avoir l'œil sur l'ensemble des opérations ; ce qui est important pour toi c'est de maîtriser les inducteurs de coûts, plutôt que de les constater après coup.

« Les autres » ont la fâcheuse habitude de surévaluer le chiffre des ventes, pour surévaluer la rentabilité des projets qu'ils te présentent pour approbation. Mais tu ne te laisses pas bernier, doté d'une remarquable capacité d'écoute, à l'heure du lunch ou chaque fois que l'occasion se présente, tu t'approches, discrètement, tu écoutes, et tu anticipes les coûts (les coups) à travers le récit de leurs mésaventures.

« Les autres » savent faire « sourire ou pleurer les états financiers selon ce qu'ils veulent donner comme feeling », mais tu n'es pas dupe, tu as appris à reconnaître les failles, les trucs, les faiblesses et à fouiller l'entreprise. Au mieux, tu les questionnes et, mine de rien, tu te rends vite compte s'ils ont triché, si il y a eu de la fraude. Au pire, tu disposes d'alliés bien postés qui te donneront l'information. « Les autres » te le disent : « ils t'ont dans leur face ».

De toute manière, tu connais bien la business et tu sais lire entre les lignes, « les choses n'ont pas besoin de t'être expliquées en long et en large ». Avec la connaissance que tu as des affaires, tu les vois venir de loin.

Ta complicité avec les opérations ne diminue en rien ta distinction « des autres », ton regard est différent. Ton background te distingue indéniablement, tu as le sentiment d'être unique. De par ta formation, tu es quelqu'un qui en sait beaucoup.

Et puis, tu n'es pas comme ceux qui peuvent se limiter à la maîtrise du savoir de leur propre discipline « monocognitive », comme les gens du marketing, de la production ou des systèmes d'information. Ta pratique t'oblige à te familiariser avec chacun de leur savoir ; la maximisation de la rentabilité de l'entreprise dépend de la qualité de leur intégration.

« Les autres » ne saisissent pas l'impact de leur action sur les résultats financiers, qu'à cela ne tienne, tu les formes. Il s'agit pour toi de faire comprendre à l'équipe de direction comment est-ce qu'on peut gérer intelligemment, comment cela se passe, comment ça marche, de développer les bons outils qui vont les amener à prendre les bonnes décisions. Tu as toujours eu dans ton bureau un tableau et tu l'as toujours utilisé ; tu les assis autour de la table et tu leur donnes un petit cours. Tu leur annonces que tu vas leur parler d'eux et ensuite de l'entreprise, puisque « c'est la même affaire, la même même affaire ». Tu leur dis : « Quand votre boss décide de faire quelque chose, qu'est-ce que ça veut dire, quand tu échappes de l'encre par terre, cela veut dire quoi ? » Et, au besoin, tu leur répètes : « On n'accepte pas un projet parce qu'il est le fun, mais parce qu'il est payant ! » Tu n'embarques pas dans des projets qui ne sont pas bénéfiques.

« Les autres » ont besoin de directives claires et précises. Eh bien, tu leur en donnes.

Tu t'assures de rétablir les faits et de garantir la rentabilité de chaque dollar dépensé.

Il est pire pour toi de ne pas décider que de prendre une mauvaise décision. L'action est ton moyen privilégié de connaissance et ta leitmotiv est : « si vous ne savez pas pourquoi vous faites une activité, arrêtez de la faire et vous verrez bien... ».

L'apprentissage que tu réalises se traduit en organisation par des bouleversements majeurs. Il s'agit toujours pour toi de comprendre ce qui se fait pour être capable de le transformer et d'amener « les autres » à pousser plus loin. « Tout est à l'envers, et tu y mets de l'ordre » ; tu « remets tout comme il faut » ; tu permets à des entreprises d'éviter la faillite ; tu redresses « des usines qui perdaient plusieurs millions par année ». L'ordre est ton

maître mot : si tout est mélangé, de mauvaises décisions vont se prendre. Il te faut éviter que l'espace d'action organisationnel se perde dans un fouillis incommensurable de sous-systèmes.

Tu as développé un « mindset » qui vise à toujours simplifier les affaires. Ta formation t'a appris à rendre simples les choses les plus complexes et à les écrire de manière concise. Ta priorité est de simplifier les processus d'affaires et d'éliminer les divisions non rentables. Tu pourchasses la lourdeur administrative qui menace toujours l'organisation. Tu es capable de mettre tes culottes et de fermer les divisions non rentables. Pour réaliser tes plans, tu sais parler le langage de ceux, non comptables, qui sont en position de changer les choses.

LE CADRE THÉORIQUE DE LA RECHERCHE

Pour comprendre ce discours et, à travers lui, les liens subtils que le professionnel comptable tisse avec l'organisation, nous nous sommes inspirés de l'analyse culturelle des organisations [Sainsaulieu, 1987] et de chercheurs qui ont étudié le savoir comme élément de distinction culturelle [Trice, 1993 ; Van Maanen & Barley, 1984]. Nous concevons l'organisation et la profession comptable comme deux espaces d'action culturels, au sein desquels des acteurs – gestionnaires et professionnels – réalisent des apprentissages culturels et vivent des confrontations. Parler d'apprentissage culturel en organisation signifie qu'ils peuvent changer de culture ou faire évoluer leurs pratiques et leur savoir à l'occasion de leur expérience en organisation. Or, ce double mécanisme d'apprentissage culturel implique à la fois la réceptivité du gestionnaire au savoir comptable et celle du professionnel comptable aux savoirs de l'organisation.

Afin d'étudier le sens que le professionnel comptable salarié donne à son action en organisation, nous nous attacherons d'abord à comprendre le contexte de cette action et surtout la source principale de l'importante marge de liberté qui lui est consentie.

Le consentement tacite des non comptables

À partir du moment où le gestionnaire accepte, de façon plus ou moins inconsciente, de se regarder à la lumière des normes de la comptabilité, il permet au professionnel comptable d'expérimenter son savoir en organisation. Trépos [1996] a étudié ce phénomène, qu'il nomme proto-professionnalisation des usagers. Ce phénomène repose sur la reconnaissance sociale de la crédibilité du professionnel. Les sociologues de la compétence l'ont bien montré : la compétence professionnelle comporte indéniablement un contenu cognitif, mais elle repose aussi sur un rapport social de distinc-

tion [Zarifian, 1994]. Ce rapport social de distinction est entretenu notamment par les répondants dont dispose le professionnel comptable en dehors de l'organisation, c'est-à-dire l'État, l'université et la profession (2). Ces répondants assurent au professionnel comptable salarié une transcendance des lieux de travail organisés. Il profite de l'aura d'une profession qui, dans tous les cas de figure, constitue la forme d'auto-contrôle et d'autonomie la plus convaincante et la plus puissante, bâtie à partir de la maîtrise d'un savoir, qui se distingue par son ouverture à l'extérieur de l'organisation [Trice, 1993 ; Van Maanen & Barley, 1984].

L'octroi de ce droit d'intervenir repose donc sur des fondements sociaux [Stroobants, 1993] qui ne sont plus questionnés, même lorsque surviennent des situations de mise à l'épreuve comme celles que nous avons connues avec les récentes bévues financières. Auquel cas, la tendance est davantage d'accroître les contrôles sur la pratique comptable professionnelle, que d'en mettre en cause les fondements. L'octroi de ce droit n'est pas banal, puisque le professionnel comptable construit son savoir dans l'action [Déry, 1990]. En permettant au professionnel comptable d'expérimenter son savoir, le gestionnaire lui donne l'occasion de devenir un expert compétent, capable d'étendre son expertise à l'ensemble de l'organisation. Nous y reviendrons plus loin.

Voyons d'abord sur quoi repose l'acceptation des usagers à se regarder à la lumière des normes de la comptabilité, à partir des questions suivantes : quel est le sens de la comptabilité, pour le gestionnaire qui en fait usage ? En quoi ce sens peut-il conduire le gestionnaire à accorder au professionnel comptable une importante liberté d'action ?

La comptabilité : un outil neutre et universel

Les usagers proto-professionnalisés à la comptabilité ne deviennent pas comptables pour autant, et peuvent même les détester [Dalton, 1959]. Leur motivation profonde pour adopter la comptabilité provient plutôt de leur désir d'être jugés selon des critères universels et non empreints de l'arbitraire de la hiérarchie [Berry, 1983]. Comme le souligne ce chercheur, dans cette logique, tout se passe comme si le dilemme était renversé : l'échange est contraint par le jugement d'autrui, alors que la mesure libère de l'arbitraire hiérarchique. Ce qui l'amène à soulever une contradiction fondamentale en matière d'appel à une technologie invisible (c'est-à-dire la comptabilité vue comme un système collectif de mesure des actions) qui habite les gestionnaires : alors que chacun invoque l'unicité des situa-

(2) Rappelons qu'au Québec le professionnel comptable conserve son titre professionnel pour la vie même s'il exerce en organisation, dans la mesure où il acquitte les frais de sa cotisation professionnelle.

tions auxquelles il est confronté, tous semblent rassurés par la mise en œuvre de modèles à vocation universelle. La comptabilité constitue donc une technologie invisible [Benghozi, 1995 ; Charue-Duboc, 1995 ; Berry, 1983] qui permet la structuration de systèmes collectifs pour la mesure des actions, en vue de canaliser les conflits qui opposent les gestionnaires en organisation et de parvenir à une justice des actions. Les systèmes budgétaires, les systèmes de rémunération de la performance et les systèmes de production d'information financière, notamment, jouent ce rôle.

Globalement, la comptabilité permet au gestionnaire de médiatiser son rapport aux autres : il rend possible la structuration de l'information sur le comportement des autres. Ce qui revient à dire qu'il permet à des acteurs de rationaliser leurs décisions, c'est-à-dire de les rendre rationnelles auprès des autres. Il s'agit donc de canaliser les conflits autour de la rationalité procédurale [Gomez, 1996]. Ce qui signifie que le recours à la comptabilité permet à des acteurs, de logiques culturelles distinctes, de trouver des solutions, non pas en recourant à leur capacité substantive de raisonner, mais en adoptant une raison commune, construite collectivement et constituant des procédures de calculs [Gomez, 1996]. La comptabilité participe ainsi, nous diraient Sainsaulieu *et al.* [1995], de la production d'un consensus et d'une cohésion relative, dans un ensemble qui aurait toutes les raisons de se désagréger en luttes sectorielles. L'apprentissage culturel de la comptabilité n'élimine pas les différences entre les acteurs et l'objet de leur désaccord n'est pas systématiquement déplacé ou nié, mais plutôt resitué dans sa dimension instrumentale par rapport à l'objectif de réalisation des buts de l'organisation [Sainsaulieu *et al.*, 1995].



© Collection ROGER-VIOLLET

Parler d'apprentissage culturel en organisation signifie que les acteurs – gestionnaires et professionnels – peuvent changer de culture ou faire évoluer leurs pratiques et leur savoir à l'occasion de leur expérience au sein de l'organisation. (*Pythagore calculant avec des jetons et Boèce avec des chiffres – Margarita Philosophica, 1496*)

Le professionnel comptable maîtrise l'organisation

L'apprentissage culturel de l'organisation que le professionnel comptable réalise fait de lui un acteur invisible, capable de « voir sans être vu ». La comptabilité constitue pour lui une ressource culturelle, au sens où elle est un objet d'intérêt pour les autres et dont il a le contrôle par le biais de sa profession, de sa formation universitaire et de l'État. Cette ressource, qui se veut

neutre, crédible et rigoureuse, occulte toute malice à son action et lui permet, au contact des non comptables de l'organisation, d'acquérir des savoirs pratiques [Déry, 1990], sociaux [Dubar, 1991], tacites [Baumard, 1996] et discursifs [Trépos, 1992 ; Sarfatti-Larson, 1988]. L'acquisition de ces savoirs lui procure un accès important à l'organisation, qui dépasse largement celui sur la base duquel il a acquis le droit d'intervenir et d'expérimenter son savoir théorique. À travers eux, il tisse son lien avec l'organisation, c'est-à-dire qu'il transmet ses représentations aux non comptables de l'organisation et en construit de nouvelles.

Un appauvrissement de l'organisation

L'action que le professionnel comptable mène en organisation est réflexive au sens où elle transforme l'organisation, mais aussi son identité [Déry, 1990]. Il s'agit d'une action connaissante, au sens où le professionnel n'agit pas dans le but de connaître, mais où, en agissant, il connaît. Du coup, l'organisation constitue pour lui un objet d'intervention qui portera en retour la marque de son intervention. Il acquiert, par tâtonnements, des savoirs qu'il tire de son action. Par conséquent, la composition de ces savoirs est fonction de la forme que

prend son action et de l'apprentissage culturel qu'il réalise de l'organisation.

Or, si cet enchevêtrement du savoir et de l'action permet au comptable de mieux intervenir face à son objet, il implique aussi un appauvrissement de l'organisation objectivée [Déry, 1990]. Guidée par la logique comptable, la représentation qu'il se fait de l'organisation entraîne inévitablement un appauvrissement de l'objet à représenter, puisque ce n'est qu'une interprétation parmi la variété infinie d'interprétations auxquelles cet objet donne prise. Mais procéder de la sorte permet en retour au comptable d'enrichir sa représentation de l'objet, puisque cela rend possible son action, créatrice de nouveaux savoirs sur l'organisation.

Un enrichissement de la pratique professionnelle

Au contact de l'organisation, le professionnel comptable acquiert l'habileté de mettre en relation les savoirs théoriques acquis au cours de sa formation universitaire [Dubar, 1991] avec les savoirs de l'organisation. Il s'agit alors pour lui de réapprendre autrement, c'est-à-dire d'assimiler les connaissances acquises antérieurement pour les mobiliser dans l'action. Les savoirs sociaux constituent de véritables savoirs professionnels composés de la mise en relation de savoirs théoriques, de savoirs pratiques et de savoirs d'organisation. Les savoirs théoriques sont acquis grâce à des cours, mais aussi à l'occasion de conversations et par des pratiques de documentation et d'auto-formation. Les savoirs pratiques s'acquièrent sur le terrain et par l'expérience, alors que les savoirs d'organisation, spécifiques à l'organisation, permettent une mise en relation efficace des savoirs précédents.

Une pénétration riche, intentionnelle et tacite de l'organisation

Une large part du savoir que le professionnel acquiert au contact de l'organisation n'a pu nous être transmise, puisqu'elle est tacite. Le professionnel lui-même se sait capable d'intervenir dans des situations qu'il ne peut cependant mettre en mots. Plus mutable que la réalité elle-même, ce savoir contient des éléments de rationalité, de formalité et d'ordre, mêlés à de l'intuition et du désordre, qui permet au professionnel comptable d'acquérir une forte connivence avec le réel [Baumard, 1996]. Ce savoir repose sur la métis, c'est-à-dire sur un mode de connaissance conjectural singulier, qui repose sur une pénétration riche, intentionnelle et tacite de la réalité. Empreinte d'intentionnalité, son propos est de conférer à celui qui use de son savoir un avantage sur l'utilisateur non comptable. Le professionnel comp-

table possède en plus, grâce à la comptabilité, tout l'arsenal formel nécessaire pour occulter toute malice. Ce savoir acquis au contact de l'organisation possède une grande puissance, puisqu'il lui permet de se transformer en expert subtil et in-substantiel qui ne laisse pas de trace. Divinement mystérieux, le professionnel comptable est inaudible et peut voir sans être vu.

Une composante discursive

Au contact de l'organisation, le professionnel comptable développe également un argumentaire à même de convaincre du bien-fondé de son intervention. La comptabilité constitue la pièce maîtresse de cet argumentaire, telle un savoir formel capable de produire des arguments (des mots et des choses) pour la défense de sa compétence [Trépos, 1992]. Cette défense est requise chaque fois qu'il intervient dans des situations qui appellent de nouvelles compétences. Le professionnel comptable vit, dans ces situations, des mises à l'épreuve qui lui demandent un effort supplémentaire d'explication, c'est-à-dire d'argumentation pour revenir à des situations justifiables. En effet, les situations harmonieuses, dans lesquelles la compétence est incontestée, ne s'obtiennent qu'au prix de négociations entre acteurs concernés.

Apprentissage culturel et dualité

L'apprentissage culturel de ces savoirs pratiques, sociaux, tacites et discursifs amène le professionnel comptable à tisser avec l'organisation un lien dual : son acculturation aux savoirs des non comptables le rend complice de leurs attentes, alors que l'acculturation des non comptables à la comptabilité lui permet de préserver sa distance. Complice des non comptables, il s'éloigne de l'aspect formel de sa pratique. Cette connivence lui permet en retour d'acculturer les non comptables à la comptabilité. La trajectoire identitaire du professionnel comptable en organisation serait en quelque sorte elliptique : à certains moments, complice des non comptables et, à d'autres, distant.

MÉTHODOLOGIE

Pour réaliser cette recherche, nous avons interviewé, au cours d'entretiens semi-dirigés, trente professionnels comptables salariés qui exercent en organisation depuis au moins dix ans et qui occupent un poste de vice-présidence exécutive ou financière. L'atteinte de ce niveau hiérarchique présuppose un ensemble de médiations

réussies avec les autres – usagers de son savoir. Au Québec, trois ordres professionnels se partagent l'exercice de la profession comptable, ayant chacun ses exigences : l'Ordre des comptables agréés (CA) qui est le seul à imposer un stage de deux ans en cabinet d'audit, l'Ordre des comptables généraux licenciés (CGA) et l'Ordre des comptables en management accrédités (CMA), dont les membres ont pu exercer en cabinet d'audit, sans y être obligés.

Nous avons interrogé chacun d'eux sur les événements qui ont marqué leur carrière, sur leur rapport tant avec leur profession qu'avec les non comptables de l'organisation. Les entretiens, d'une durée approximative de deux heures et demie, ont porté sur leur parcours depuis leur sortie de l'université, en leur demandant de faire état de leurs principales réussites et de leurs principales difficultés, d'identifier les principaux groupes avec lesquels ils échangent régulièrement, en organisation et en dehors de celle-ci, et de décrire les principaux changements qui ont marqué leur pratique.

Il s'agit donc de saisir le sens que le professionnel comptable donne à sa pratique en organisation, à travers le récit qu'il fait de son parcours professionnel. La particularité des entretiens semi-dirigés est de nous permettre de construire les savoirs d'un acteur et d'y accéder [Blanchet *et al.*, 1985] et de saisir les construits qu'il utilise comme base de son action stratégique en organisation [Usunier, Easterby-Smith & Thorpe, 1993]. La vocation de ces entretiens est double. D'une part, ils permettent la prise de conscience du professionnel comptable par lui-même et, d'autre part, ils nous donnent accès aux idéologies, valeurs, symboles et représentations qui sous-tendent la pratique comptable en organisation. Nous nous sommes principalement intéressés à la manière dont le professionnel comptable forme les récipiendaires de son savoir, au sens qu'il donne à sa pratique ainsi qu'à ses rapports aux non comptables en organisation.

Après avoir procédé à une analyse exhaustive du contenu de ces entretiens, nous regroupons l'essentiel des données de terrain en un seul personnage fictif, dont le récit de carrière, celui qui vous a été raconté plus haut, traduit celui des trente professionnels comptables interviewés. René Dupéré, ce personnage fictif, est un professionnel comptable salarié de l'organisation depuis au moins dix ans. Le style littéraire dans lequel nous rédigeons ce récit s'inspire de Winckler [2001] : il consiste pour l'écrivain à s'adresser à son personnage comme le ferait un miroir reproduisant son image.

L'emprunt de ce style littéraire s'inscrit dans une approche ethnographique émergente qui propose de combiner la fiction et la science [Watson, 2000]. Ma propre expérience comme professionnelle comptable salariée d'une organisation m'a permis de vivre et d'observer concrètement les enjeux de cette profession et d'approfondir l'analyse des entretiens

menés dans le cadre de cette recherche. Le choix du récit de carrière d'un personnage fictif est justifié par ma position épistémologique, selon laquelle un chercheur ne transmet jamais une image neutre et objective de la réalité qu'il observe. Une part de fiction, c'est-à-dire de construction, est omniprésente dans l'interprétation et la transmission des résultats en sciences sociales. En revanche, il s'agit d'un récit construit à partir des concepts tirés de notre cadre d'analyse.

LA « PENSÉE COMPTABLE »

Le professionnel comptable acculture les non-comptables à la pensée-comptable. Plus subtile que le savoir « formel » qu'il tire de sa formation, elle constitue pour lui une clé universelle de lecture et d'action, constituée des quelques concepts clés de matérialité, de bénéfices, de flux de trésorerie et de risque. Simplificatrice, elle lui permet d'intervenir et, en retour, d'enrichir la représentation de l'objet qui lui donne prise.

La pensée-comptable est la principale ressource que le professionnel comptable salarié tire de son milieu d'origine et à laquelle il demeure attaché. Constituée des concepts clés de flux de trésorerie, de risques et de bénéfices, elle assure l'efficacité de son action. Bien qu'elle engendre un appauvrissement de l'organisation, objet à représenter, elle lui permet d'intervenir et, par son action, d'enrichir cette représentation au contact des autres savoirs de l'organisation.

Dévoué et autonome

Le professionnel comptable salarié est, en organisation, à la fois dévoué et autonome. Il est dévoué, au sens où il consacre à une seule d'entre elles la quasi-totalité de sa carrière : 87 % des professionnels interviewés ont exercé dans moins de trois organisations au cours de leur carrière. Il s'intéresse à ses opérations, assimile ses façons de procéder et apprend le langage des non comptables.

Mais, à l'opposé, les répondants dont il dispose en dehors de l'organisation font de lui un acteur autonome qui défie l'organisation et qui combat le système. Il est à l'affût des nouveautés en matière de pratiques de simplification des affaires et il expérimente en organisation le savoir formel acquis au cours de sa formation universitaire. L'organisation constitue pour lui un terroir où exercer le savoir tiré de son milieu d'origine et de ses pratiques d'autoformation. Ainsi, derrière la maximisation de la rentabilité de l'organisation, se profile pour le professionnel comptable la maximisation de ses possibilités d'intervention.

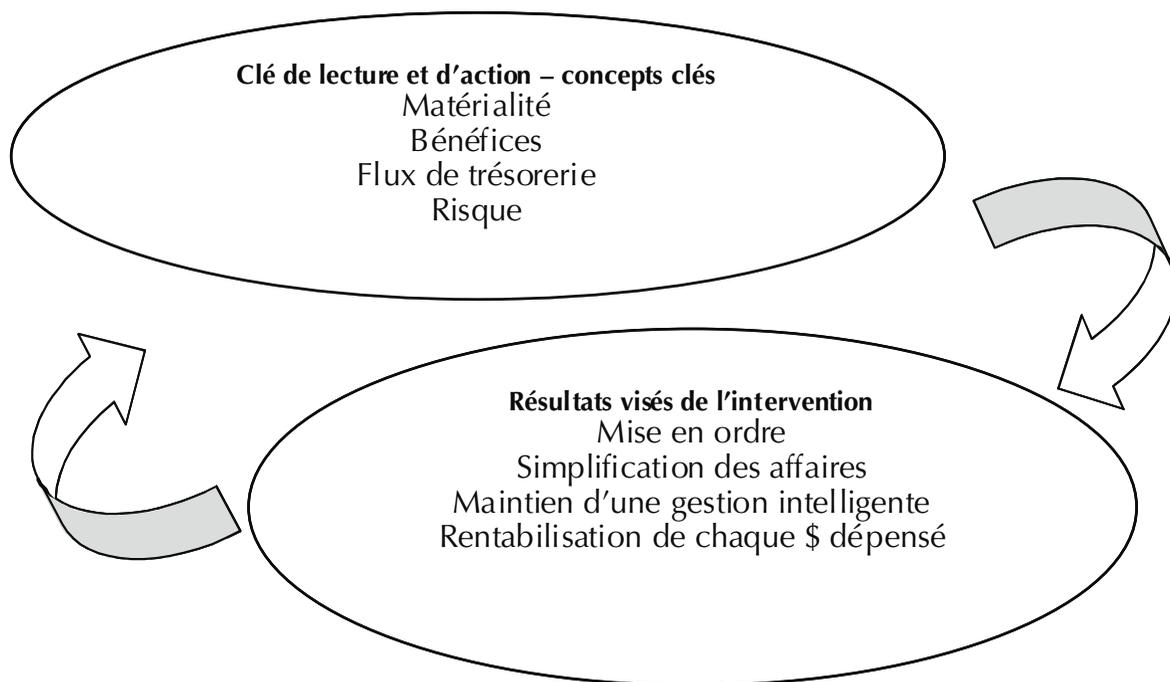


Schéma 1 : La pensée-comptable en action.

Distant et complice

Le professionnel comptable fait également l'apprentissage de la gestion de sa distance et de sa complicité avec l'usager de son savoir. Ceci implique qu'il sache gérer sa distance vis-à-vis de l'action organisationnelle : pas trop grande, pour qu'il soit entendu, mais suffisamment grande pour que les autres acteurs organisationnels puissent d'eux-mêmes prendre de la distance vis-à-vis de leur action [Dumez et Jeunemaître, 1995]. Pour être entendu, le professionnel comptable apprend de l'usager de son savoir, et le savoir formel acquis au cours de sa formation universitaire et de pratiques d'auto-formation fait place à des savoirs tacites, pratiques, sociaux et discursifs.

Le professionnel salarié dit s'être senti habité par le sentiment d'être « le plus ignorant de la gang » (E5) (3) et de ne pas « comprendre la business » (E4). Intervenir dans ces situations a été pour lui comme « venir au monde » (E5). Aussi acquiert-il des savoirs sociaux qui lui permettent de lier son expérience en organisation avec les savoirs théoriques reçus de son milieu d'origine : il a le sentiment de détenir tous les outils pour intervenir, mais de ne pas savoir « comment s'en servir » (E5). La maîtrise du temps et de l'espace propres à l'organisation au sein de laquelle il intervient sont au cœur de cet apprentissage. Il s'agira donc pour lui de maîtriser les voies d'accès aux ressources clés et d'« attendre le moment propice pour intervenir » (E6). Nous avons également recueilli des indices du caractère tacite de son savoir, qui en fait un savoir extrêmement efficace,

(3) Les (En) correspondent à des entretiens spécifiques tirés des trente entretiens réalisés.

capable de « lire les états financiers en trois minutes et d'établir sa rentabilité à partir du nombre d'employés, de nombre de camions dans sa cour et de son inventaire » (E8), soit juste le temps qu'il faut au professionnel salarié pour « savoir » sans être vu.

Les savoirs discursifs témoignent de sa quête de mots importants pour traduire les états financiers en des termes capables de « provoquer un électrochoc » (E5). Le professionnel comptable doit apprendre à parler sans hésiter, pour convaincre les usagers de la maîtrise de son savoir et à faire abstraction d'une réflexion plus approfondie en dépit « du stress intellectuel important » (E11) que cela lui impose. Ces négociations transforment sa pratique en un véritable « ball game » (E13). Le professionnel comptable parle pour mettre en confiance, il parle aussi pour écouter, c'est-à-dire pour « ouvrir les canaux de communication et pour que les vraies choses se disent » (E12). Il est important pour lui de « ne pas parler en comptable », « de parler à tout le monde » (E9) et avec « les référents de la personne » (E10) à qui il s'adresse. Ces savoirs l'éloignent considérablement de sa posture de « professionnel comptable », qu'il ne quitte pourtant jamais totalement, pour permettre aux autres de prendre de la distance vis-à-vis de leur propre action.

Ambivalence identitaire du professionnel comptable salarié

Pour le professionnel comptable, la négociation de la dualité de sa position se traduit par une ambivalence identitaire l'égard de sa profession, vis-à-vis de laquelle il se montre à la fois fidèle et déviant. Fidèle, au sens où

il est fier de sa formation et qu'il a le sentiment de disposer d'un background unique, crédible et envié. À l'inverse, il est déviant, c'est-à-dire en rupture avec l'identité de comptable, fuyant tout ce qui s'apparente à de la tenue de livres. Aussi, n'hésite-t-il pas à taire son titre professionnel dans les situations où il pourrait lui porter préjudice, de peur par exemple d'être identifié à un redresseur d'entreprises en difficulté, ou pire, comme le « *comptoux de la place* ». À la manière d'un caméléon, il n'hésite pas à prendre la forme des savoirs dont il vise l'acculturation à la pensée-comptable.

Cette ambivalence est en bonne partie liée au caractère technique, universel et codifié du savoir comptable, qui fait de lui l'acteur crédible à qui l'organisation confère une grande marge de liberté, mais qui comporte en même temps le risque de lui faire perdre son aura professionnelle. Ce savoir technique guide pourtant ses pratiques en organisation : le professionnel comptable exprime tout en flux de trésorerie, risques et bénéfices. Aussi, possède-t-il les savoirs pratiques, sociaux, tacites et discursifs pour faciliter son acceptation par les autres acteurs de l'organisation. En effet, son acculturation à l'organisation fait en sorte qu'il n'est pas perçu comme une menace par les usagers de son savoir. Le professionnel comptable prend de la distance avec le savoir qui le distingue et il se fait complice des usagers de son savoir dans des contextes d'intervention qui dépassent largement ceux prévus par son milieu d'origine qui l'a préparé à vérifier ou à compiler des états financiers. Or cette prise de distance avec son milieu d'origine assure paradoxalement une plus grande pénétration de la pensée-comptable en organisation. Le professionnel comptable emprunte les termes « *des autres* » pour les amener à se regarder à la lumière des normes de la profession comptable. Tout se passe comme s'il se faisait complice « *des autres* » pour finalement accroître sa distance, c'est-à-dire pour les acculturer à sa propre logique.

Bref, le professionnel comptable est distant pour préserver sa complicité, et complice pour préserver sa distance. Complice, il acculture « *les autres* » à la pensée-comptable, et distant, il est vu comme le porte-parole du savoir comptable constitutif d'une raison commune

pour des acteurs proto-professionnalisés. Autrement dit, le professionnel comptable doit avoir été suffisamment complice de l'usager de son savoir pour pouvoir,

en retour, imposer son point de vue, sa distance. Cette distance lui permet de se distinguer et de faire comprendre et reconnaître l'utilité de son savoir. Ce qui est premier, historiquement, c'est le contact ; ce qui est second, c'est le jeu de la distinction qui produit les différences culturelles [Cuche, 1996]. La rupture du professionnel comptable avec l'identité de comptable en témoigne. Le comptable est lié à l'organisation, alors que le professionnel comptable est en quête de distinction. Mais il faut qu'au départ on ait permis au professionnel d'expérimenter un savoir qui contribuera par la suite à le distinguer.

En somme, le professionnel comptable salarié intervient et laisse son empreinte sur l'organisation, dans des situations qui dépassent largement celles pour lesquelles il a été formé. Il doit cette importante marge de liberté en organisation à l'apparente neutralité de la comptabilité, qui fait de lui un expert capable de « *voir sans être vu* ».



© Daniel Besson/REA

Le professionnel comptable est compétent parce que le gestionnaire lui a donné le droit de l'être et que la maximisation de la rentabilité de l'organisation est au cœur de l'octroi de ce droit (Québec, quartier d'affaires).

CONCLUSION

Le professionnel comptable est compétent parce que le gestionnaire lui a donné le droit de l'être. La maximisation de la rentabilité de l'organisation est au cœur de l'octroi de ce droit. Elle constitue pour le professionnel l'occasion de maximiser ses possibilités d'intervention et de diffuser la pensée-comptable. Évidemment cette diffusion repose sur l'acquisition par le professionnel de savoirs pratiques, sociaux, tacites et discursifs, qui relèvent largement de son interaction avec des non comptables de l'organisation. Ce qui l'amène à s'acculturer à l'organisation, en même temps qu'il acculture les non comptables à son savoir.

La principale limite de cette étude est de ne pas avoir interviewé de gestionnaires non comptables, ce qui aurait permis d'étudier concrètement leur proto-professionnalisation à la comptabilité, c'est-à-dire d'enquêter sur le sens véritable qu'ils lui donnent au cœur de leurs pratiques concrètes.

Cette recherche a toutefois clairement mis en évidence que la pratique comptable professionnelle « à vocation universelle » est en fait largement relationnelle, culturelle et langagière, c'est-à-dire contingente. Autrement dit, la pratique comptable se construit localement à partir de la routinisation de ses échanges avec les non comptables. La qualité de la représentation que le professionnel comptable se fait de l'organisation dépend donc de la richesse de ces échanges, mais en dépend aussi la richesse de l'organisation qu'il construira concrètement par son action.

Notre recherche invite donc le gestionnaire à intervenir dans le développement du savoir « interagir » des professionnels à qui il consent une importante marge de liberté, en raison de la dépendance de l'organisation à l'égard de leur savoir. Pour ce faire, il devra mettre en place des conditions matérielles et spatiales qui favorisent les échanges, notamment par l'organisation de retours d'expérience et de forums de discussion à l'aide d'un médiateur. Il s'agit donc de favoriser la construction de représentations partagées entre comptables et non comptables. Ces mécanismes de gestion réflexive du savoir révéleront de nouveaux risques, mais ils permettront d'endiguer le risque de colonisation de l'organisation par la pensée-comptable et feront en sorte qu'un savoir potentiellement assujettissant habilite au contraire tous les acteurs concernés.

BIBLIOGRAPHIE

- BAUMARD P., *Organisations déconcertées. La gestion stratégique de la connaissance*, Paris, Masson, 1996.
- BECK U., *La Société du risque : sur la voie d'une autre modernité*, Paris, Aubier, 2001.
- BENGHOZI P.-J., « Les sentiers de la gloire : savoir gérer pour savoir créer », in F. CHARUE-DUBOC (dir.), *Des savoirs en actions : contributions de la recherche en gestion*, Paris, L'Harmattan, 1995, p. 51-88.
- BERRY M., *Une technologie invisible : l'impact des instruments de gestion sur l'évolution des systèmes humains*, CRG, 1983.
- BLANCHET A. et al., *L'Entretien dans les sciences sociales*, Paris, Dunod, 1985.
- CHARLIER P., « L'information comptable dans la relation de crédit bancaire », *Revue française de gestion*, N° 121, 1998, p. 108-116.
- CHARUE-DUBOC F., « Introduction », in CHARUE-DUBOC F. (dir.), *Des savoirs en actions : contributions de la recherche en gestion*, Paris, L'Harmattan, 1995, p. 11-19.
- DALTON M., *Men who manage*, Wiley, 1959.
- DÉRY R., Action et connaissance dans les organisations, *Cahier de recherche* N° 90-19, HEC Montréal, 1990.
- DRANCOURT M., *Leçon d'histoire sur l'Entreprise de l'Antiquité à nos jours*, Paris, PUF, 1998.
- DUBAR C., *Socialisation. Construction des identités sociales et professionnelles*, Paris, Armand Colin, 1991.
- DUPUIS J. P. et KUZMINSKI A. (dir.), *Sociologie de l'économie, du travail et de l'entreprise*, Gaëtan Morin Éditeur, 1998.
- FOUCAULT M., *Surveiller et punir*, Paris, Gallimard, 1975.
- GIDDENS A., *Les Conséquences de la modernité*, Paris, L'Harmattan, 1994.
- GIDDENS A., « Une théorie critique de la modernité avancée », in AUDET M. et BOUCHIKHI H. (dir.), *Structuration du social et modernité avancée : autour des travaux d'Anthony Giddens*, Lyon, PUL, 1993.
- GILLET P., « Comptabilité créative : le résultat comptable n'est plus ce qu'il était », *Revue française de gestion*, N° 121, 1998, p. 83-94.
- GOMEZ P. Y., *Le Gouvernement de l'entreprise : modèles économiques de l'entreprise et pratiques de gestion*, Paris, InterÉdition, 1996.
- HOSKIN K. et MACVE R., « Writing, examining, disciplining : the genesis of accounting's modern power », in HOPWOOD A. G. and MILLER P. (eds), *Accounting as social and institutional practice*, Cambridge University Press, 1994, 326 pages, p. 67-97.
- MERCIERS J. et PHARO P., « Éléments pour un modèle sociologique de la compétence d'expert », *Sociologie du travail*, 1, 1992, p. 47-63.
- SAINSAULIEU R. et al., *Les Mondes sociaux de l'entreprise*, Paris, Desclée de Brouwer, 1995.
- SAINSAULIEU R., *Sociologie de l'organisation et de l'entreprise*, Paris, Presses de la Fondation Nationale des sciences politiques & Dalloz, 1987.
- SAINSAULIEU R., *L'Identité au travail*, FNSP, 1977.
- SARFATTI-LARSON M., « À propos des professionnels et des experts ou comme il est peu utile d'essayer de tout dire », *Sociologie et société*, vol. XX, N° 2, octobre 1988.
- STROOBANTS M., *Savoir-faire et compétence au travail : une sociologie de la fabrication des aptitudes*, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, 1993.
- TREPOS J.-Y., *Sociologie de l'expertise*, Paris, PUF, 1996.
- TREPOS J.-Y., *Sociologie de la compétence professionnelle*, Nancy, Presses Universitaires de Nancy, 1992.
- TRICE H.R. [1993], *Occupational Subcultures in the Work Place*, ILR Press.
- USUNIER J.C., EASTHERBY-SMITH M. et THORPE R., *Introduction à la recherche en gestion*, Economica, 1993.
- VAN MAANEN J. et BARLEY S. R., « Occupational Communities : Culture and Control in Organization », in STAW B. M. et CUMMINGS L. L. (dir.), *Research in Organizational Behavior*, JAI Press, Vol. 6, 1984, p. 287-365.
- WATSON T. J., « Ethnographic Fiction Science : Making Sense of Managerial Work and Organizational Research Processes with Caroline and Terry », *Organization*, Vol. 7, N° 3, 2000, p. 489-510.
- WINKLER M., *La Maladie de Sachs*, Paris, P.O.L., 2001.
- ZARIFIAN P., « Compétences et organisation qualifiante en milieu industriel », in MINET et al., *La Compétence : mythe, construction ou réalité ?* Paris, L'Harmattan, 1994.