

Le suivi des temps des collaborateurs : outil de contrôle ou d'habilitation ?

Par Marc DUMAS, Youssef FAHMI et Nikolaz LE VAILLANT
 Université Bretagne Sud, IAE Bretagne-Sud, LEGO (UR 2652)

Le temps, en tant que mesure de la productivité et de performance, se révèle être un facteur essentiel dans la gestion des organisations, notamment pour les cabinets d'expertise comptable, dont la maîtrise du temps est inextricablement liée à leur activité. Il existe de nombreuses justifications pour maintenir l'utilisation du suivi des temps, même si des critiques pointent leur caractère chronophage et la fiabilité limitée de leurs données. Cette étude se concentre sur l'examen des différents niveaux d'utilisation des outils de suivi des temps et des évolutions des pratiques. Une méthodologie mixte a été employée, comprenant 21 entretiens semi directifs au sein de cabinets d'expertise comptable et 95 questionnaires auprès de collaborateurs comptables. Parmi nos résultats, nous constatons la présence de quatre conceptions partagées qui influencent les méthodes de suivi des temps adoptées par les experts comptables : une logique de planification ; une logique économique de la relation d'échange ; une logique de performance économique ; et une logique de prévention des risques psychosociaux. Ces résultats permettent d'établir une classification et une caractérisation de plusieurs évolutions des pratiques, allant d'une approche traditionnelle jusqu'au dépassement du suivi des temps.

Le temps est une dimension complexe et essentielle de la vie des organisations et de ceux qui y participent. Du point de vue des employeurs, le temps consacré à une activité permet de mesurer la productivité, la performance, de mieux gérer son organisation et son activité. Du point de vue des salariés, le temps est un indicateur de référence pour s'organiser. Une bonne gestion du temps leur permet de mener plus d'activités et de mieux concilier vie personnelle et vie professionnelle. « Le temps au travail est un concept multidimensionnel qui conditionne l'environnement de travail des personnes. Durée du travail, horaires de travail, continuité ou fragmentation des horaires, imposition ou flexibilité des horaires, prévisibilité et régularité des horaires, temps de pause et de récupération, temps de présence et temps rémunéré, fixation d'objectifs et de charge de travail dans un temps donné, etc., sont quelques exemples de dimensions du temps » (Poilpot-Rocaboy *et al.*, 2017, p. 3).

En contrôle de gestion, le temps est appréhendé en quantité pour réaliser une tâche, une activité. En psychologie sont pris en compte les temps objectif (le temps de la montre) et subjectif (le temps vécu). Le temps vécu est de plus en plus associé à l'urgence, à la vitesse et à la pression. En gestion des ressources humaines, les compétences requises se rapportent très souvent à la capacité à aller vite, à travailler dans l'urgence, à supporter la pression... Le temps peut être synonyme de surinvestissement. La mesure du temps objectif s'articule avec les notions plus

floues de compétences et de disponibilité (Bouffartigue et Bouteiller, 2005).

L'expertise comptable est une activité à forte valeur ajoutée nécessitant du temps, de l'expérience, des connaissances poussées et des compétences humaines et intellectuelles. Comme d'autres professionnels du service, ceux de la comptabilité vendent et facturent du « temps » et des connaissances ; le temps passé à tenir, réviser et établir les comptes ; à fournir des conseils ; à accompagner des clients... autant d'activités liées au temps et qui sont organisées selon des principes de spécialisation et de polyvalence.

La performance dans les services est très liée à la performance du salarié en contact avec les clients, donc à ses compétences et à sa bonne gestion du temps (rapidité et concentration ; contrôle de son activité de travail...). Pour les activités de service, le temps de l'activité est directement associé au temps de travail des salariés.

L'étude du suivi des temps ainsi que son évolution peuvent aider à comprendre les transformations des pratiques de travail, de management et de pilotage, et ainsi apporter un cadre d'analyse. Ces outils et pratiques de gestion issus du contrôle de gestion peuvent à la fois contraindre et inciter, ainsi que contrôler et habiliter (Ragainne, Oiry & Grimand, 2014).

Le suivi des temps en cabinets d'expertise comptable permet un suivi de la productivité des collaborateurs, une évaluation de la marge sur dossier, l'avancement

des tâches, le contrôle de la progression des missions, la fiabilisation de la facturation et des devis, le respect du temps planifié, la gestion du temps de travail des collaborateurs, une meilleure planification, la hiérarchisation des priorités au sein des cabinets. Le suivi des temps réduit les coûts cachés liés à une sous-facturation, sur-facturation ou non-facturation de certaines prestations.

On en déduit qu'il y a de nombreuses raisons à conserver le suivi des temps bien que des critiques soient régulièrement formulées pour demander leur abandon : chronophage, données peu fiables. Notre analyse portera sur l'usage du suivi des temps et le non-usage, la sous-utilisation, les évolutions des pratiques.

Nous envisageons le suivi des temps comme un analyseur pertinent pour comprendre le fonctionnement des organisations (Chiapello et Gilbert, 2013) et la vision du dirigeant.

L'objectif de l'étude est de saisir les enjeux du suivi des temps du point de vue des experts comptables. Pour répondre à notre questionnaire sur les enjeux du suivi des temps, nous avons choisi le protocole méthodologique de l'étude mixte avec la construction d'un échantillonnage de cabinets d'expertise comptable, des entretiens avec des experts comptables, puis la diffusion d'un questionnaire auprès de collaborateurs (cf. l'encadré méthodologique). Nous ne ferons référence qu'à une petite partie de l'étude quantitative se rapportant au suivi du temps.

Ainsi, après un état de l'art sur le sujet, nous présenterons les résultats, puis une discussion suivie de la conclusion.

Revue de littérature

Si le suivi des temps est indispensable et solidement ancré dans les pratiques pour de nombreuses activités de service, la littérature montre cependant une variété de logiques.

Le suivi des temps au sein des cabinets d'expertise comptable : objectifs et pratiques

Le calcul du temps, apporté par l'Organisation Scientifique du Travail, est bien l'un des fondements du contrôle de gestion, et de nombreux auteurs ont souligné la cohérence entre les principes actuels du contrôle de gestion et l'organisation taylorienne (Livian, Baret et Falcoz, 2004 ; Mévellec, 1995 ; Lorino, 1997). En effet, les cabinets d'expertise comptable accordent une importance particulière aux heures passées sur les dossiers par les collaborateurs, car les charges dans un cabinet sont majoritairement composées de charges fixes de personnel. Le contrôle du profit est effectué par le temps passé sur les dossiers, qualifié par Ndao et Cargnello-Charles (2015), comme le système de pilotage par les coûts horaires.

Selon Pendaries et Pendaries (2012), l'analyse du temps passé par un collaborateur sur une mission ou une tâche permettra la renégociation de budget (donc une approche commerciale), l'évaluation annuelle du

collaborateur (promotion, augmentation de salaire, primes potentielles, etc.) et la négociation éventuelle d'une facturation complémentaire au client. L'analyse des temps passés par dossier s'effectue dans un souci de mesurer leur rentabilité. Les outils de suivi des temps peuvent améliorer l'efficacité de l'allocation du temps aux tâches prioritaires et créatrices de valeur pour le cabinet ainsi que pour ses clients. Ils peuvent aussi contribuer à mieux gérer le stress au travail, et à améliorer la performance et le bien-être des professionnels.

Dans sa recherche sur l'existence des outils de contrôle dans un cabinet d'expertise comptable de taille moyenne, Carassus (2006) a décrit les principales insuffisances de ces outils face aux mutations de leur environnement. Les outils sont axés autour de la fixation des objectifs, la gestion des ressources humaines et le suivi des réalisations. Selon Pendaries et Pendaries (*ibid.*, p. 22), « dans une organisation de services comme un cabinet d'expertise comptable, la performance doit être recherchée au sein même de l'organisation : sa structure (ressources et compétences) et ses processus. L'objectif principal d'un système de pilotage de la performance organisationnelle doit être l'optimisation du rapport satisfaction / ressources ».

En outre, « mesurer des temps passés n'est pas chose aisée dans les activités de services » (Allain et Gervais, 2008, p. 140). Allain et Gervais (*ibid.*) s'appuient sur le travail de Kaplan et Anderson (2004), qui critiquent le recours à la déclaration systématique des temps passés dans le domaine des services. Si le suivi des temps de l'activité permet de facturer des honoraires par rapport au temps passé par le collaborateur, parfois des temps ne sont pas facturés soit en l'absence de rubrique, soit parce que tout ne peut pas être détaillé.

Bouffartigue et Bouteiller (2005) distinguent, au sein du temps de travail, les temps vifs, imputables à une affaire (des temps standardisables, décomposables en éléments simples et reproductibles), des temps morts, non imputables (des temps consacrés aux activités de concertation, de réunion, de gestion et de réflexion). Ce qui signifie « qu'il faut donc retirer les temps "non vendables au client" comme les heures de formation, les temps de congés payés, les heures de développement commercial, les temps de préparation de dossiers hors norme, les temps de déplacement, etc. » (Pendaries et Pendaries, *ibid.*). Pour Broussard (2009, p. 43), « l'invention des coûts standards ou des temps standards sont les premiers éléments d'évaluation du travail individuel ». « Les techniques "d'organisation scientifique du travail", développées par Taylor, formalisent une tendance déjà présente dans l'industrie, consistant à rendre visible et à contrôler le déroulement du travail ». Si les critiques à l'encontre du recours à la déclaration systématique des temps passés dans le domaine des services sont fondées (Allain et Gervais, 2008 ; Pendaries et Pendaries, *ibid.*), l'amélioration de la mesure des temps génère un coût et une complexité élevés.

De même, le suivi des temps n'est pas sans conséquence négative sur les comportements au travail. L'environnement des comptables est souvent

qualifié d'environnement de travail stressant (Collins et Killough, 1989). Les plaintes courantes des stagiaires comptables concernant les conditions de travail visent des contraintes de temps strictes (Hiltebeitel *et al.*, 2000) et des charges de travail excessives (Gaertner et Ruhe, 1981). Bien que Dezoort (1998) suggère que la pression du temps peut conduire à une satisfaction professionnelle accrue, en général la pression du temps est associée à des niveaux de satisfaction plus faibles.

Le temps de l'activité : suivi et mesure

Dambrin et Grall (2021) remettent en question « le caractère souvent binaire des propriétés prêtées aux outils de gestion (réussite ou échec, utile ou inutile). Les outils peuvent être perçus comme utiles sans être pour autant utilisés » (p. 105). Ceci peut s'appliquer aux outils de suivi des temps, qui peuvent être utilisés sans être utiles.

Dans ce cadre, nous évaluons les différentes facettes du suivi des temps en retenant quatre logiques.

La logique de planification, de rationalité

La mesure du temps de travail peut s'inscrire dans une logique de rationalisation de la production de services. L'activité de services peut être standardisée pour transformer ces derniers en « quasi-produits », ce qui facilite leur évaluation, notamment pour déterminer leur valeur. Gadrey (2003) évoque une stratégie de « rationalisation industrielle » ou encore d'« industrialisation du service ». Celle-ci « vise à concevoir et à organiser la production de services professionnels formatés en quasi-produits, à standardiser autant que possible le travail professionnel, à réaliser ainsi des gains de productivité importants et mesurables, en faisant jouer par ailleurs aux technologies nouvelles (et en particulier au développement d'applications informatiques) un rôle central ». Cette stratégie faciliterait donc la mesure et son évaluation. Notons que les économistes soulignent l'inadéquation des conceptions traditionnelles de la productivité quand elles sont appliquées aux services : importance de la coproduction du service avec le client, variabilité du temps, souci d'innovation rendant insuffisants les calculs production / unité de temps ou de ressource, etc. (Livian et Baret, 2002, p. 71).

La logique économique de la relation d'échange

L'autre vision qui peut être partagée par les experts-comptables est celle du contrôle du travail effectué par le suivi des temps. La relation d'échange, parce qu'elle ne présuppose pas la confiance et la loyauté entre les parties, a une contrepartie, le contrôle du travail effectué. Selon la théorie de l'agence (Jensen et Meckling, 1976), l'organisation est considérée comme un « nœud de contrats » liant l'employeur et les salariés. L'employeur doit construire un système d'incitation et de surveillance qui empêche le salarié de léser ses intérêts. « En effet, ce qui fait défaut à l'employeur, c'est une information parfaite sur ce que réalise le salarié. L'évaluation est pensée comme le moyen d'obtenir cette information » (Boussard, 2009, p. 40). Un des trois mécanismes de

la surveillance selon Foucault (1975) renvoie à « l'instauration de dispositifs de sanctions et d'incitations censés réguler l'écart par rapport à la norme » (Grimand, 2016, p. 178).

Le contrôle se définit comme « toute influence créatrice d'ordre, c'est-à-dire d'une certaine régularité » (Chiapello, 1996). Chiapello (*ibid.*) s'appuie sur la définition du contrôle, qui précise que le contrôle a pour résultat de réduire les degrés de liberté laissés aux personnes et dans les organisations, soit en empêchant certaines actions, soit en accroissant le caractère désirable d'autres actions.

Le contrôle est envisagé comme une série d'influences pour agir sur les comportements. Chiapello (*ibid.*) ajoute que les influences spécifiquement mises au point par le management ont la caractéristique d'être intentionnelles et de faire le plus souvent référence à des objectifs (p. 53). Chiapello propose une grille d'analyse des modes de contrôle à six dimensions (qui contrôle, sur quoi s'exerce le contrôle, quelle est l'attitude du contrôle, quand le contrôle a-t-il lieu, quels sont les processus de contrôle, quels sont les moyens de contrôle) qui reprend les typologies de modes de contrôle les plus connues dans le champ de la théorie des organisations. Il faut par ailleurs tenir compte des facteurs de contingence des modes de contrôle (âge et taille de l'organisation, technologie...).

Les théories générales du contrôle social qui se sont développées l'ont fait selon deux axes : l'axe fonctionnaliste, qui prône le contrôle social afin de minimiser les cas de déviance ; l'axe conflictualiste, qui voit le contrôle comme un moyen d'obtenir et de garder le pouvoir pour un groupe déterminé.

La logique de la performance économique

Les cabinets comptables peuvent partager une logique plus économique orientée vers la performance et son évaluation. Selon Livian et Baret (2002, p. 71), si « les analyses gestionnaires actuelles relatives aux sources de la performance des entreprises insistent sur des facteurs de nature qualitative qui mettraient en crise certaines des notions traditionnelles de la gestion : qualité du service rendu et importance de la relation au client..., les pratiques de gestion resteraient fidèles à des mesures classiques, et notamment celles rapportant un volume d'activité à un temps prescrit ». Dujarier (2010, p. 136) livre une critique des outils d'évaluation en précisant que « les mesures sont maladroites à saisir le travail et les hommes qui le font ». Pour Dujarier (*ibid.*, p. 150), « l'employeur porte l'attention sur son bilan économique (sa valeur marchande). Le travailleur jugera également le travail réalisé, mais aussi tous les événements de son travail réel, l'utilité et la beauté de son travail (Dejours, 2003), ainsi que les effets sur sa santé. L'évaluation individuelle et collective, au cours du travail, permet de construire des réponses à ces tensions entre points de vue et critères de jugement. » La gestion de la performance portera sur le travail du collaborateur et ses effets sur son comportement et sur l'activité.

La logique de prévention des risques psychosociaux

L'autre vision associée à l'usage ou mésusage des outils de gestion est celle de la santé au travail, et notamment les risques psychosociaux. Chiapello et Gilbert (2012) dressent un état des lieux des critiques des outils de gestion dans leur rapport à la violence au travail, mais montrent également des ambivalences. Falk et Kosfeld (2006, p. 1628) constatent que contrôler ou surveiller le collaborateur peut entraîner des coûts cachés et une diminution de la motivation de l'individu, qui perçoit le contrôle comme un signal de méfiance. « L'instauration d'un système formel de surveillance, d'incitation (rémunérations, promotion, sanctions, etc.) et d'encadrement du travail est perçue comme

manipulatrice et source de contrôle sur l'individu » (Arnaud et Chandon, 2009, p. 63). Pour Dujarier (*ibid.*, p. 146) « remplir des fiches, laisser des traces et des preuves, se justifier, se réunir de manière compulsive... demande un travail supplémentaire, qui vient polluer, concurrencer et finalement dégrader le "vrai" travail. Cette situation peut générer une perte de sens et de la confusion dans l'action au point de présenter un risque pour la santé. Elle incite alors au désengagement. Nous pourrions parler dans ce cas de démotivation par objectif. » En outre, Richard et Gosselin (2010) ont observé une relation négative entre le stress et la performance au travail, notamment dans les secteurs en pénurie de main-d'œuvre et où les tâches sont d'un niveau élevé de complexité.

Encadré méthodologique

Une étude qualitative auprès des experts-comptables

L'étude a porté sur des cabinets d'expertise comptable en France. Nous avons identifié un échantillon de quarante établissements, qui se répartissent équitablement entre les trois catégories de la typologie de cabinets d'expertise comptable : les grands ; les établissements en réseau ; les petits. Auprès de chacun d'entre eux, nous avons sollicité un entretien avec un expert-comptable dirigeant, avec l'objectif de réaliser une vingtaine d'entretiens exploratoires compte tenu des refus.

Au total, 21 entretiens ont été menés pour une durée totale de 19 heures. La durée moyenne est de 55 minutes ; les durées d'entretien allaient d'une demi-heure à une heure trente. Les entretiens se sont déroulés physiquement au sein des structures. Ils ont été pour la plupart menés par un binôme de chercheurs. Ils ont été enregistrés et entièrement retranscrits. Le guide d'entretien aborde six thèmes : la présentation du cabinet ; les nouvelles technologies et la transformation numérique ; les outils ; le management des personnes ; le management de l'activité ; les principes de facturation.

Avec les 21 entretiens, nous parvenons à une saturation empirique (Pires, 1997). Après une préanalyse par une lecture flottante, nous avons procédé à un découpage du corpus et à une catégorisation (Bardin, 2013) pour l'analyse thématique. Les logiques liées au temps de travail identifiées dans la littérature ont été utilisées pour coder les entretiens. Le nombre de segments d'entretiens codés a été de 252, et le nombre de catégories thématiques obtenu a été de 28.

Étude quantitative par questionnaire auprès des collaborateurs

Les données ont été collectées à l'aide d'un questionnaire, construit à la suite de l'étude qualitative. Le questionnaire (d'une durée de trente minutes) est composé de six thèmes (éléments de présentation : sexe, âge, formation...) : structure et organisation du cabinet ; le cabinet et la transformation numérique ; l'organisation du temps de travail et de l'activité professionnelle ; la pratique du télétravail ; le temps personnel ; et l'évaluation du stress. Le questionnaire a ensuite été testé auprès de deux experts-comptables et de six collaborateurs. Il a été proposé aux collaborateurs de plusieurs cabinets comptables. L'appel à participation contenait les informations relatives aux objectifs de l'étude, ainsi qu'un lien Internet permettant d'accéder au questionnaire en ligne via la plateforme LimeSurvey. Plusieurs relances ont été effectuées, à un, trois, six et neuf mois de la date initiale d'envoi. Le questionnaire était anonyme et comportait 81 questions. Nous avons obtenu 190 réponses, dont 148 réponses complètes et partielles. Finalement, nous avons retenu 95 réponses complètes. Les statistiques descriptives et l'exploitation des questionnaires ont été réalisées avec SPSS. La jeunesse des répondants est une caractéristique notable. Plus de 90 % des répondants ont moins de 40 ans, et plus de 55 % ont moins de 30 ans. Par ailleurs, plus de la moitié sont titulaires d'un bac+5.

Résultats : un usage des outils de suivi des temps aligné à la stratégie des cabinets

Nous verrons en premier lieu comment les experts-comptables justifient l'usage qu'ils font des outils de suivi des temps, puis l'évolution dans leurs pratiques de suivi des temps et les raisons de cette évolution.

Usages et mésusages des outils de suivi des temps selon les experts comptables

Le cadre d'analyse issu de la revue de littérature et l'analyse de contenu des 21 entretiens nous permettent d'identifier quatre visions partagées qui guident les pratiques de suivi des temps par les experts comptables.

Le suivi des temps pour la planification et l'allocation de ressources

La vision stratégique de l'outil d'enregistrement et de suivi des temps est celle qui domine et qui est la plus partagée par les experts comptables rencontrés. Si la plupart des cabinets facturent au forfait (excepté à l'acte ou à la lettre de mission pour certaines activités : paie, conseil juridique...), l'enjeu est de facturer tout le travail réalisé. Des temps standards sont estimés par dossier, et le rapprochement avec les temps déclarés permet de calculer des écarts. Le suivi des temps est « une règle de base de la gestion interne des cabinets comptables » (Cabinet 1). Il permet un suivi du volume d'activité par métier (Cabinet 2). Certains cabinets adoptent un planning des tâches pour les collaborateurs, notamment les jeunes (Cabinet 3). Ainsi, pour le Cabinet 4 :

« Pour chaque dossier, les personnes sont affectées sur des dossiers, des personnes de saisie ou des personnes de révision, elles sont affectées, et puis avec les temps à passer tous les mois sur chaque dossier. C'est-à-dire qu'un collaborateur, il sait qu'il a deux heures à passer sur tel dossier ». « Tous les temps sont enregistrés par catégorie, sont segmentés ; la rentabilité est mesurée par rapport au temps » (Cabinet 5).

Des cabinets de petite taille font appel à leur prestataire informatique pour mettre en place un module de suivi des temps, destiné aux nouveaux collaborateurs.

À l'inverse, un cabinet a abandonné la saisie des temps lorsqu'il comptait cinq collaborateurs, et il trouve compliqué de s'en passer avec dix collaborateurs aujourd'hui.

On constate que si la règle est l'enregistrement des temps, les pratiques diffèrent selon la taille du cabinet. La planification des temps est pratiquée dans les plus grands cabinets, qui poussent loin la rationalisation du travail et la division du travail. Parmi notre échantillon, seuls deux cabinets ont adopté une planification de l'activité, une prévision de la charge de travail au mois. Ceux qui reconnaissent les avantages de la planification jugent également que c'est compliqué lorsque les cabinets connaissent des mouvements de personnel, soit des absences ou des départs.

La vision économique de l'individu au travail (relation d'agence, échange social)

La vision économique est partagée par des cabinets qui justifient le suivi des temps dans une logique de contrôle de l'activité des salariés. L'objectif de contrôle de l'activité et des personnes est bien confirmé.

« Les collaborateurs sont multi-dossiers, on essaie de savoir ce qu'ils font et de savoir qu'il n'y a pas dérapages sur les dossiers en fait » (Cabinet 13). « L'évolution qu'on peut voir sur les temps passés dépend des collaborateurs. Ça permet de comparer les collaborateurs. Quand vous avez un dossier qui est rentable, vous avez tendance à le charger » (Cabinet 14).

Moins axé sur le suivi des temps, un cabinet évoque un contrôle du travail des jeunes collaborateurs :

« Les apprentis font toute la compta, et les deux responsables de dossiers contrôlent le travail. Je regarde parfois... L'objectif est le nombre de clients à gérer, mais pas encore de chiffre d'affaires. Ça va venir car on en parle, c'est dans les tuyaux » (Cabinet 1).

En cas d'écart, le dirigeant recherche une explication et notamment si c'est dépendant du client ou du collaborateur.

« On essaie de comprendre pourquoi, soit qu'il a des problèmes psychologiques ou soit que ça peut être personnel, ça arrive des fois aussi » (Cabinet 5).

Un expert-comptable explique que même s'il existe une relation de confiance avec [nos] équipes, le suivi des temps :

« [C]'est vraiment un contrôle de cohérence *grosso modo*, sachant qu'il y a un autre contrôle, c'est que, tous les ans, on solde toutes nos missions. Donc si le temps a dérapé sur un dossier, c'est là où on le voit » (Cabinet 6).

La composante relationnelle du travail a pour conséquence que le suivi des temps peut aussi dépendre fondamentalement de la confiance qui se noue entre les acteurs concernés.

La logique de performance économique et ses paradoxes

Nous avons identifié une vision supplémentaire correspondant à une logique ambivalente du rôle et de l'utilité des outils de suivi des temps. Le Cabinet 7 a mis en place un nouveau logiciel de facturation avec saisie des temps, en suivant une logique de pilotage de la performance en interne. Le dirigeant évoque le paradoxe de la performance : travailler vite, ou travailler avec le goût du travail bien fait.

« J'ai deux comptables par exemple, deux personnes qui font la saisie en assistance comptable, et c'est pas du tout les mêmes profils. J'en ai une qui coupe les cheveux en quatre, enfin sans critiquer, elle assure, elle a ses compétences. Qui coupe les cheveux en quatre, et qui va tanner le client pour une facture de trente euros. Et l'autre pour qui : "Il y a pas ça. Allez, hop ! Je solde, il avait qu'à me la donner." Voilà. C'est fait beaucoup plus vite » (Cabinet 7).

Le Cabinet 8 juge le système de notation du temps trop chronophage et donc pas efficace. Il l'a abandonné pour donner plus d'autonomie aux salariés sur les dossiers rentables et les intéresser au chiffre d'affaires (par exemple 30 %), ce qui revient à une incitation à en faire plus. Ce point de vue n'est pas partagé par

d'autres cabinets qui estiment que, du fait de différences dans les portefeuilles des salariés, cela peut créer des conflits sources de délitement du collectif.

« On n'est pas dans cette logique-là. On l'avait fait il y a des années, mais c'était compliqué, parce qu'en fait il y a des gens qui avaient des mauvais dossiers, des gens qui avaient des bons dossiers, donc après, ça faisait des batailles entre équipes » (Cabinet 9).

Le Cabinet 10 a une autre approche de la performance, qui consiste à mesurer le nombre de « malis » et de « bonis » pour un collaborateur.

« La performance consiste à regarder pour une personne si elle a une majorité de "bonis", ou qui est dans ses honoraires, et à l'inverse, ça peut arriver qu'on ait du "mali", mais sans jugement de la personne encore, mais par contre on peut avoir aussi des portefeuilles où il va y avoir que des "malis" partout, et là, il y a un autre souci. »

Pour le Cabinet 11, la logique performance est moins marquée puisque :

« [L]'objectif est de voir un peu l'évolution des temps non facturables et de voir si ça dérape vraiment sur un dossier. »

La logique santé et la prévention des RPS

Cette logique qui consiste à limiter l'usage des outils du suivi des temps est partagée par des cabinets tels que le Cabinet 9. Ce dernier met en avant les limites des logiques stratégique et économique, et de performance parfois :

« On a quand même du mal à trouver des gens. Et plus vous les amenez sur une logique de ça, déjà qu'ils ont tendance à fuir. Enfin, il y a... Ils fuient pas mal de cabinets. Je n'ai pas de fuite, parce que je ne suis pas dans cette logique-là. Enfin, j'ai moins de fuite. Ça va être une logique de flicage qui va être de plus en plus forte, parce que... il va bien falloir contrôler comment... qui... le temps. Ça se fait de plus en plus quand même. Alors, il y a des gens qui ont des logiques en fonction des honoraires que vous gérez, avec des versements de primes. »

Le Cabinet 12 a une logique bien-être, qui le conduit à relativiser le suivi des temps :

« Le but, c'est quand même aussi le bien-être des collaborateurs, parce que... on en voit certains qui nous font un peu peur. Donc... donc c'est que tout le monde s'y retrouve. Qu'on n'ait pas une personne qui nous claque dans les mains. Parce qu'une personne qui... qui nous lâche, c'est une désorganisation pour tout le monde. »

Cette prise de conscience de l'importance du bien-être est partagée par le Cabinet 19, notamment qui juge que :

« [P]our les nouvelles générations, le bien-être au travail, c'est important. »

Entre tradition et dépassement : le positionnement des cabinets d'expertise comptable

Notre objectif étant de connaître les évolutions des pratiques à l'égard du suivi des temps, nous avons identifié cinq approches (traditionnelle, radicale, intermédiaire, réservée, dépassement) à l'égard des systèmes de suivi des temps.

L'approche traditionnelle : utilisation classique de l'outil de suivi des temps

Pour douze cabinets, l'objectif reste la productivité du cabinet, son efficacité et sa performance. Le modèle de management est plutôt directif et centré sur le contrôle. Le suivi des temps est perçu comme un levier indispensable dans la relation avec les collaborateurs et avec les clients. Par nécessité économique ou par besoin de formalisation des prestations, le suivi des temps joue un rôle plutôt de contrôle des écarts et des marges, surtout concernant les missions autres que l'aide à la conformité aux obligations comptables, fiscales, sociales et juridiques. Un cabinet propose des missions non traditionnelles (de conseil telles que la négociation de crédit bancaire, la gestion de trésorerie, l'aide à la gestion, la gestion patrimoniale...), mais avec un chiffre d'affaires entre 6 % et 8 % des honoraires perçus. Le suivi des temps contribue à formaliser les missions de conseil pour réduire les coûts cachés, valoriser et rentabiliser le temps investi par les experts et collaborateurs dans la formation et la pratique, et améliorer la tarification des missions. Il constitue le principal moyen pour valoriser le temps de production, donnant ainsi une information cruciale sur la rentabilité des missions et sur leur justification aux yeux du client.

Ancrés dans les pratiques des cabinets comptables :

« [L]'analyse des temps, les honoraires facturés, etc. Donc ça, ça fait partie de ce qu'on demande aux collaborateurs, c'est donc d'indiquer sur le dossier : est-ce qu'on est en gain ? Est-ce qu'on est en perte ? » (Cabinet 3).

Par ailleurs, dans ce cabinet dont un associé est chargé du contrôle de gestion et remet les analyses aux experts comptables :

« On nous demande de les remplir à la fois dans un outil informatique et on nous demande aussi de les gérer sur un outil Excel. On ne comprend pas pourquoi on fait les deux, mais en fait ça permet de recouper les informations, de... de vérifier s'il n'y a pas une erreur : tel jour, dans l'informatique, tu as mis que tu avais fait tant d'heures [...] ça nous prend beaucoup de temps. On nous en demande beaucoup. La dernière associée d'ici, qui est en charge des plannings. Donc c'est elle qui gère les temps des plannings » (Cabinet 3).

Pour le Cabinet 15 :

« On saisit bien sûr nos temps puisqu'on vend du temps. Il faut qu'on ait une vision un peu des temps qu'on passe par le dossier en fait, c'est le dossier en fait donc le numéro de client. Donc chacun saisit ses temps dans le dossier. Et puis, ça nous permet de voir alors par grandes masses, mais on analyse aussi individuellement dossier par dossier si on est rentable ou pas, et voir les ajustements qui peuvent être faits. »

L'approche radicale : absence de suivi des temps, voire sa suppression

Nous avons rencontré un cabinet qui a arrêté le suivi des temps, trouvant que c'est trop chronophage.

« On ne note plus nos temps » ; « le système de notation de temps est trop chronophage » (Cabinet 18).

La qualité et la performance d'un collaborateur sont liés à plusieurs facteurs tels que sa compétence, sa productivité, son efficacité, sa fidélité, son engagement, sa capacité à encadrer... ; autant d'éléments

immatériels, difficiles à mesurer ou à quantifier en temps de travail, et qui restent invisibles pour le client. Les éléments à intégrer dans le calcul et le suivi du temps de travail doivent être emprunts de prudence, et rendent le suivi des temps inutile et difficile à exploiter. Ce suivi des temps ne peut arriver à rendre visible toute la valeur générée par le collaborateur comptable.

Un levier d'amélioration de la productivité et de l'implication des collaborateurs pourra être une meilleure gestion du temps de travail, avec une diminution significative des réunions et une amélioration de la qualité de vie ressentie par les collaborateurs. En effet, ce sont, entre autres, ces deux facteurs qui peuvent expliquer la hausse de la productivité liée au télétravail.

Ces cabinets, qui sortent de la saisie des temps, sont à la recherche d'une autre méthode. Un cabinet tente d'adopter un outil de gestion de projet pour limiter la perte d'informations entre les collègues travaillant sur un même dossier, entre autres. Un autre s'interroge si l'objectif n'est pas de faire faire plus de dossiers aux collaborateurs, et de leur verser une part variable en fonction du nombre de dossiers supplémentaires confiés.

L'approche intermédiaire : absence de suivi des temps sur certaines activités

Nous constatons que trois cabinets ont réduit le suivi des temps aux temps facturables. Ainsi, ils demandent aux collaborateurs de :

« [N]e plus saisir les temps non facturables, pour éviter la perte de temps, c'est-à-dire que quand ils font du rendez-vous, enfin quand ils sont en réunion, quand ils sont au téléphone, tout ça, on leur a demandé de ne plus saisir ces temps-là. Ils notent les temps qu'ils passent sur le dossier pour justement éviter la perte de temps » (Cabinet 16).

Pour certains cabinets, le suivi des temps devrait avant tout permettre de facturer un travail supplémentaire demandé par le client ou bien se rapportant à l'évolution du dossier. Le Cabinet 9 estime que l'idéal serait que :

« [L]es collaborateurs saisissent en exceptionnel, des choses qu'ils ont fait en exceptionnel, et que nos outils nous sortent des temps passés exceptionnels pour qu'on n'oublie pas de les facturer ».

L'approche réservée : le suivi des temps est volontairement sous-utilisé par crainte des signaux envoyés aux collaborateurs

Dans cette approche qui concerne deux cabinets, il s'agit d'un mode de fonctionnement et d'un modèle de management qui essaient de tenir compte des attentes des collaborateurs en termes de bien-être et d'une meilleure qualité de vie au travail. L'arrivée du télétravail, la digitalisation des outils de production, le suivi et les réunions en distanciel, l'évolution de la relation client, l'augmentation de la charge de travail, le changement des attentes des salariés... affectent le *business model* des cabinets et conduisent ceux-ci à intégrer la dimension humaine dans leur modèle. Un suivi de temps peut faire l'objet de dérives et se traduire chez les collaborateurs par un sentiment de contrôle, et donc de stress, surtout lorsque les clients sont

débordants ou que des collaborateurs sont en décalage... D'où l'importance de le réduire afin de favoriser le bien-être professionnel et la qualité de vie au travail, d'autant plus que les cabinets font face à la problématique du recrutement, rencontrent des difficultés pour attirer et fidéliser les collaborateurs comptables.

« Le système de saisie et de contrôle de temps ne peut pas être trop poussé, car il induit de la pression sur les collaborateurs » ; « on les épuise aussi parce qu'ils savent qu'ils ne sont pas rentables » (Cabinet 5).

Un *turnover* trop important coûte cher, au regard de la perte de productivité, de la désorganisation et de la surcharge de travail pour les collaborateurs qui restent. Les cabinets s'interrogent donc sur les facteurs favorisant la fidélisation et la motivation de leurs collaborateurs, et sur ceux pouvant se traduire par des effets inverses comme le contrôle, le suivi des temps, le stress et la surcharge de travail...

« Parce qu'en fait l'idéal, ça serait que les gens comparent les temps qu'ils font avec ceux qu'ils ont mis avec le budget. Bon cela dit, les collaborateurs... on a quand même du mal à trouver des gens. Et plus vous les amenez sur une logique comme ça, déjà ils ont tendance à fuir... Toutefois, il n'est pas certain qu'il s'agisse d'une bonne idée puisqu'elle peut ajouter de la pression » (Cabinet 9).

Approche de dépassement : le suivi des temps est à remplacer par d'autres méthodes

Les difficultés que rencontrent les cabinets à recruter et à fidéliser leurs collaborateurs peuvent s'expliquer par le fait que ces derniers ont de nouvelles attentes (recherche d'autonomie, flexibilité dans les horaires, missions variées, responsabilités, qualité de vie au travail, meilleur équilibre pro / perso...) et remettent en question les règles, les procédures ainsi que la hiérarchie verticale traditionnelle, avec l'expert-comptable au sommet de la pyramide (à la fois décideur, manager et référent technique pour ses équipes). Cela oblige le management des cabinets à aller vers des modèles de management plus participatifs, tels que l'approche projet facilitant la maîtrise de leur travail par les collaborateurs, plus d'interaction et de dialogue, d'auto-organisation, de recentrage sur des objectifs, de montée en compétence, d'accompagnement et d'apprentissage. Un cabinet souhaite :

« [P]roposer un outil de gestion de projet pour limiter la perte d'informations entre les collègues qui travaillent sur un même dossier par exemple » (Cabinet 17).

Le sentiment de valeur ajoutée est mis en évidence dans une logique de co-construction et de travail d'équipe, et moins dans une logique de supervision de la performance individuelle.

« On se rend compte que la perte d'informations, elle est quand même préjudiciable quand un client appelle et que le voisin n'est pas au courant que le collègue a déjà été sollicité, qu'il a déjà répondu pour partie. Donc ça, c'est quelque chose qu'on cherche » (Cabinet 18).

Ce cabinet décrit le CRM¹ qui permet de suivre les dossiers clients et les échanges avec les clients.

¹ *Customer relationship management.*

Un cabinet envisage d'adopter une pratique plus incitative visant à :

« [F]aire faire plus de dossiers aux collaborateurs en leur versant une part variable en fonction du nombre de dossiers supplémentaires confiés ? » (Cabinet 18).

Des collaborateurs comptables critiques sur le suivi des temps

Nous souhaitions savoir si le suivi des temps était largement employé dans les cabinets, comme le laissent entendre les entretiens avec les experts comptables.

En effet, près de 80 % (78,9 %) des collaborateurs déclarent avoir un suivi des temps de leur activité (suivi manuel pour 24,2 % et suivi informatisé pour 57,9 %), ce qui est cohérent avec les résultats obtenus auprès des experts-comptables. Ils sont un peu plus de la moitié (51,6 %) à mentionner que leur cabinet utilise le suivi des temps pour déterminer la rentabilité de ses collaborateurs.

Lorsque le suivi est informatisé, 22,1 % déclarent un outil de suivi informatisé développé en interne par le cabinet ; 27,4 % déclarent un outil des éditeurs en complément de leur logiciel de production ; 6,3 % déclarent un outil proposé par un éditeur spécialisé en suivi des temps. Enfin, lorsque le suivi est inexistant, les principales raisons avancées sont : c'est difficile ; contraire à la culture du cabinet ; inutile ; perçu comme une surveillance des collaborateurs ; une perte de temps.

En termes de fréquence, l'outil de suivi des temps est renseigné quotidiennement par 69,3 % des collaborateurs, hebdomadairement par 24 %, mensuellement par 6,7 %. C'est également cohérent avec les réponses des experts-comptables.

Les collaborateurs jugent utile le suivi des temps pour le cabinet (85,4 % contre 14,6 % pas du tout utile / peu utile), et notamment pour le manager (84 % contre 16 % pas du tout utile / peu utile). C'est beaucoup moins utile pour eux (41,4 % pas du tout utile / peu utile contre 58,6 % utile / tout à fait utile) et surtout pour les clients (54,6 % pas du tout utile / peu utile contre 45,4 % utile / tout à fait utile). Ce dernier point interroge, et montre les limites de la rationalisation des services et de la recherche de la seule performance économique.

Concernant les qualités des outils de suivi des temps, les collaborateurs interrogés considèrent que ces outils visent à justifier leur temps de travail, justifier le travail aux différentes étapes. Cela rejoint la logique économique (organisation du travail, justification du travail et des activités, rentabilité des missions, suivi et analyse des activités, récupération des heures, connaissance des temps passés, rentabilité des dossiers, suivi de la performance, identification des prestations supplémentaires, etc.). Pour ce qui est des défauts des outils de suivi des temps, les collaborateurs les jugent peu utiles, voire à impact négatif, sauf si l'outil était approprié (!) : perte de temps liée au suivi, sentiment de contrôle, stress et pression au suivi, non représentatif du travail ; un outil à approuver collectivement (si plusieurs sur une mission), absence de retour managérial, temps

minoré lorsque les heures supplémentaires ne sont ni rémunérées ni récupérées, difficultés à s'assurer de la fiabilité de la saisie, etc.

Discussion

Notre discussion porte sur deux axes : le premier concerne le caractère disciplinaire et habilitant de l'outil de suivi des temps ; le second porte sur l'évolution des pratiques de suivi des temps et sur l'enjeu de réflexivité des outils de gestion pour les faire évoluer.

Le positionnement des outils de suivi des temps : un outil disciplinaire ou d'habilitation

Les outils qui assistent le gestionnaire sont indispensables. « Comme toute technique, la gestion est une pratique instrumentée. Le gestionnaire fait usage de nombreux outils qui structurent son activité en le définissant lui-même » (Chiapello et Gilbert, 2013, p. 31). Il doit « aider un acteur ou un groupe d'acteurs à raisonner sur les fonctionnements dans lesquels leur action s'inscrit, et à anticiper leurs évolutions possibles » (Moison, 1997, p. 10). Trois grandes fonctions des outils de gestion sont soulignées (Chiapello et Gilbert, 2016) : la fonction épistémique (ils proposent / imposent des connaissances aux individus) ; la fonction pragmatique (ils proposent / imposent des pratiques ou formes d'action ou de décision) ; et la fonction politique (ils produisent / reproduisent des rapports de pouvoir : capacité d'influence, de contrôle, de domination ou d'arbitrage).

Selon les travaux de Foucault (1978), l'outil de suivi des temps serait un outil de pouvoir disciplinaire. Les trois mécanismes repris par Grimand (2016, p. 178) sont analysés dans nos résultats : la surveillance hiérarchique par l'expert-comptable ou un chargé du contrôle de gestion intervient dans de rares cas ; « les dispositifs de sanctions et d'incitation sont censés réguler l'écart par rapport à la norme » ; « le dernier vecteur disciplinaire est l'examen qui, en individualisant les mécanismes d'évaluation, met en scène la figure d'acteurs calculables et *in fine* gérables ». L'évaluation que l'on porte sur un individu « permet d'exercer une forme de pouvoir à son endroit ». Pour Arnaud et Chandon (2009, p. 63), « si l'instauration d'un système formel de surveillance, d'incitation (rémunérations, promotion, sanctions, etc.) et d'encadrement du travail est perçue comme manipulatrice et source de contrôle sur l'individu [...], l'individu interprète l'incitation comme la preuve d'un manque de compétence et un signe de suspicion et de méfiance des autorités ».

Soumis au suivi des temps, les collaborateurs intériorisent les normes de comportements, notamment en début de carrière – qui se résume souvent à faire des dossiers et du chiffre d'affaires. Ceci participe à l'habilitation selon Grimand (*ibid.*). Pour les jeunes collaborateurs, le suivi des temps serait un outil d'apprentissage. Pour Grimand (*ibid.*, p. 181), à travers la dynamique d'appropriation des outils de gestion, les acteurs peuvent « en faire un support d'apprentissage, un vecteur de réflexivité, et / ou de transformation identitaire ». Ceci est confirmé par nos entretiens.

Les résultats montrent que le suivi des temps est pratiqué auprès des jeunes collaborateurs pour leur apprentissage. Compte tenu de leur manque d'expérience, ils enregistrent des temps de réalisation plus longs sur les dossiers, mais ils intègrent les normes managériales. L'outil apporte une référence pour tenter de réduire le temps sur les dossiers. Ceci est confirmé par plusieurs résultats. Cela permet de s'assurer, notamment au cours de la période qui suit le recrutement, que la personne améliore ses temps et sa productivité. Durant cette période, qui représente quelques années, le collaborateur note scrupuleusement ses temps, qui sont suivis par le chef de groupe ou de mission.

La caractéristique réflexive des outils de suivi des temps pour les collaborateurs comptables pour l'analyse de leur propre travail est également utile du côté des experts-comptables. Ragainne, Oiry & Grimand (2014) reprenant Hatchuel (2003) soulignent l'importance de ce qu'ils nomment le « principe d'inséparabilité » (p. 15). Ce principe stipule que « savoirs » et « relations » ne peuvent jamais être pensés séparément. Ce « principe d'inséparabilité » (ou « principe S/R ») participe de la même logique que le lien entre savoir et pouvoir que Oiry et Grimand décrivent comme fondateur dans les travaux de Foucault, ce qui renvoie donc à la question de la « réflexivité » (Hatchuel, 2003, p. 31). Ici, des experts-comptables évoquent pouvoir identifier, grâce aux relevés des temps, des collaborateurs qui font trop d'heures... La réflexivité pourrait donc renforcer le contrôle alors que selon les travaux d'Hatchuel, cela peut « conduire à la remise en cause des dispositifs de contrôle et la proposition de moyens d'orientation de comportements alternatifs à ceux qui sont en place » (Ragainne, Oiry & Grimand, *ibid.*, p. 15). C'est en effet ainsi que les experts-comptables ont pris conscience que les outils pouvaient générer de la pression...

L'évolution des pratiques et de l'outil

L'étude a permis de confirmer notre cadre d'analyse construit à travers l'analyse de la littérature existante, en mettant en évidence différentes logiques dans l'usage des outils de suivi des temps, mais aussi que des tendances se dessinent dans l'évolution des pratiques des cabinets comptables en matière de suivi des temps. Ces grands axes ont pu être établis et nuancés par nos résultats. L'outil de suivi des temps dissimule la réalité du travail ; il est inefficace pour apporter un temps de travail réel par dossier, car soit de nombreux temps de travail ne peuvent être imputés aux dossiers, ou le temps est erroné du fait d'oublis. Il n'apporte pas une transparence sur le travail réel, mais incite le collaborateur à évaluer son travail par rapport au travail prescrit, standard, ce qui crée des tensions et le sentiment de mal faire son travail et de ne pas être performant. Pour Beau (2018), la sous-évaluation des temps dégrade le sentiment de justice du collaborateur, et perturbe l'équilibre entre efforts et récompenses.

L'outil induit une pression sur les collaborateurs, et par conséquent les cabinets doivent adapter leur usage de celui-ci. Les experts-comptables conscients du risque de départ de collaborateurs assouplissent le suivi des temps ou l'abandonnent.

Des experts-comptables souhaiteraient une adaptation de l'outil, vers plus d'automatisation, tels que les outils de *monitoring* de type *time-tracking*. Ben Fekih Aissi et Neveu (2015) définissent le *monitoring* de performance au sein de centres d'appels comme étant « la surveillance à l'aide d'un moniteur » d'un outil électronique (p. 39). Pour les auteurs, le *feedback* est d'autant mieux accepté qu'il est « perçu comme une source d'apprentissage et de stimulation des performances à condition qu'il s'inscrive dans une perspective de développement » (p. 52). Par conséquent, les collaborateurs comptables en début de carrière accepteront davantage le suivi des temps, qui leur apportera des repères dans leur progression. À l'inverse, un salarié expérimenté qui connaît ses dossiers verra moins d'intérêt à remplir ses temps. Il sera capable d'identifier un événement exceptionnel lié au dossier du client qui justifiera une facturation. Une autre évolution souhaitée par certains experts-comptables est d'avoir des outils collaboratifs qui apporteraient une valeur ajoutée dans le suivi de l'activité, et pas seulement des temps. Enfin, une dernière évolution vise à adopter des outils plus ergonomiques réduisant le caractère chronophage de la saisie des temps.

Conclusion

Il est souvent acquis que, dans les cabinets comptables, le suivi des temps est indispensable et solidement ancré dans les pratiques. Notre étude apporte des résultats plus nuancés. Leur usage est aligné à la stratégie du cabinet. Si l'outil est critiqué, notamment du fait des pertes d'informations (report de saisie, temps non pris en compte, temps sous-estimés...), il apparaît pour la grande majorité des experts-comptables interrogés comme difficilement remplaçable. Ceux qui ne l'utilisent plus réalisent que le suivi des temps épuise les collaborateurs peu rentables et ayant tendance à sous-estimer les temps passés. Par ailleurs, l'outil de suivi des temps est utile pour habiliter les jeunes professionnels. La diminution des temps confirmera le développement de leurs compétences et donc d'un gain de productivité. Une recommandation managériale est d'identifier les coûts cachés des outils de suivi des temps : perte de temps, de qualité...

Une limite à notre étude tient à la taille des cabinets comptables. Nous avons fait le choix de ne pas interroger les grands cabinets "*big four*". Cependant, parmi les collaborateurs ayant répondu au questionnaire, il est possible que nous comptions des collaborateurs de ces grands groupes. D'autres méthodologies pourront être mises en œuvre pour saisir l'appropriation des outils de suivi des temps par les collaborateurs appartenant à des cabinets ayant un positionnement différent par rapport à l'outil.

Bibliographie

ALLAIN E. & GERVAIS M. (2008), « La fiabilité de l'inducteur "temps de travail" dans les activités de services : un test sur un centre d'appels téléphoniques d'une société d'assurances », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 1(14), pp. 119-143.

- ARNAUD S. & CHANDON J. L. (2009), « Gestion des ressources humaines conforme à la philosophie humaniste et motivation », *Revue de Gestion des Ressources Humaines*, janv.-mars, n°71, pp. 58-75.
- BARDIN L. (2013), *L'analyse de contenu*, Presses Universitaires de France.
- BEN FEKIH AISSI L. & NEVEU V. (2015), « Mieux comprendre les caractéristiques d'un monitoring électronique des performances acceptable par les salariés, à la lumière des théories de la justice organisationnelle », *Revue de gestion des ressources humaines*, 3(97), pp. 39-57.
- BOUFFARTIGUE P. & BOUTEILLER J. (2005), « Mesure et démesure du temps de travail », DARES, note de synthèse.
- BOUSSARD V. (2009), « L'incontournable évaluation des performances individuelles : entre l'invention d'un modèle idéologique et la diffusion de dispositifs pratiques », *Nouvelle revue de psychosociologie*, 8, pp. 37-52.
- CARASSUS D. (2006), « Apports et principes d'un tableau de bord prospectif de type balanced scorecard pour un cabinet d'expertise comptable de petite taille », 27^e congrès de l'Association Francophone de Comptabilité.
- CHIAPELLO E. (1996), « Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature », *Comptabilité Contrôle Audit*, 2, pp. 51-74.
- CHIAPELLO E. & GILBERT P. (2012), « Le travail humain », 1(75), pp. 1-18.
- CHIAPELLO E. & GILBERT P. (2013), *Sociologie des outils de gestion : Introduction à l'analyse sociale de l'instrumentation de gestion*, Éditions La Découverte.
- CHIAPELLO E. & GILBERT P. (2016), « "L'agence" des outils de gestion », in de VAUJANY F.-X., CHANLAT J.-F. & HUSSENOT A. (éd.), *Théorie des organisations : les nouvelles tendances*, Paris, Éditions Économica, pp. 177-226.
- COLLINS K. M. & KILLOUGH L. N. (1989), "Managing stress in public accounting", *Journal of Accountancy*, 167(5), pp. 92-97.
- DAMBRIN C. & GRALL, B. (2021), « La fabrication de la sous-utilisation des outils de gestion : une étude longitudinale d'un progiciel CRM », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 27(3), pp. 101-136.
- DEJOURS C. (2003), *L'évaluation du travail à l'épreuve du réel : Critique des fondements de l'évaluation*, Éditions Quæ.
- DEZOORT F. T. (1998), "An analysis of experience effects on audit committee members' oversight judgments", *Accounting, Organizations and Society*, 23(1), pp. 1-21.
- DUJARIER M.-A. (2010), « L'automatisation du jugement sur le travail. Mesurer n'est pas évaluer », *Cahiers internationaux de sociologie*, 1(128-129), pp. 135-159.
- FALK A. & KOSFELD M. (2006), "The hidden costs of control", *The American Economic Review*, 96(5), pp. 1611-1630.
- FOUCAULT M. (1975), *Surveiller et punir, Naissance de la prison*, Collection Bibliothèque des Histoires, Gallimard.
- FOUCAULT M. (1978), *La naissance de la biopolitique, Cours au collège de France (1978-1979)*, Éd. le Seuil.
- GADREY J. (2003), *Socio-économie des services*, Collection Repères, Éd. La Découverte, 128 p.
- GAERTNER J. & RUHE J. (1981), "Job-related stress in public accounting", *Journal of Accountancy*, 151(6), pp. 68-74.
- GRIMAND A. (2016), « La prolifération des outils de gestion : quel espace pour les acteurs entre contrainte et habilitation ? », *Recherches en Sciences de Gestion*, 112, pp. 173-196.
- HATCHUEL A. (2003), « Quel horizon pour les sciences de gestion ? Vers une théorie de l'action collective », in DAVID A., HATCHUEL A. & LAUFER R. (éd.), *Les nouvelles fondations des sciences de gestion*, Paris, Vuibert, collection FNEGE, pp. 7-44.
- HILTEBEITEL K. M., LEAUBY B. A. & LARKIN J. M. (2000), "Job satisfaction among entry-level accountants", *The CPA journal*, May, pp. 76-78.
- JENSEN M. & MECKLING W. (1976), "Theory of the firm: Managerial behavior, agency cost and ownership structure", *Journal of Financial Economics*, 3, pp. 305-360.
- KAPLAN R. S. & ANDERSON S. R. (2004), "Time-driven activity-based costing", *Harvard Business Review*, vol. 82(11), Nov., pp. 131-138.
- LIVIAN Y.-F. & BARET C. (2002), « Le contrôle de la productivité dans les activités de service : peut-on dépasser les outils tayloriens ? », *Travail et Emploi*, vol. 91, pp. 71-78.
- LIVIAN Y., BARET C. & FALCOZ C. (2004). « La gestion de la charge de travail dans les activités de services », *Revue française de gestion*, 150(3), pp. 87-103.
- LORINO P. (1997), *Comptes et récits de la performance*, Paris, Éditions d'Organisation.
- MEVELLEC P. (1995). « La comptabilité à base d'activités. Une double question de sens », *Comptabilité Contrôle Audit*, 1, pp. 62-80.
- MOISDON J.-C. (1997) (dir.), *Du mode d'existence des outils de gestion*, Éditions Seli Arslan.
- NDAO A. & CHARLES-CARGNELLO E. (2015), « L'adoption des outils de contrôle de gestion dans les cabinets d'expertise comptable », *Comptabilité, Contrôle et Audit des invisibles, de l'informel et de l'imprévisible*, mai 2015, Toulouse, France, 36^e congrès de l'AFC.
- PENDARIES M. & PENDARIES S. (2012), « Le pilotage par la valeur de la performance organisationnelle : exemple d'application à un cabinet d'expertise-comptable », *Comptabilités et innovation*, mai.
- PIRES A. (1997), « Échantillonnage et recherche qualitative : essai théorique et méthodologique », in POUPART, DESLAURIERS, GROULX, LAPERRIÈRE, MAYER & PIRES (éd.), *La recherche qualitative. Enjeux épistémologiques et méthodologiques*, Montréal, Gaëtan Morin Éditeur, pp. 113-169.
- POILPOT-ROCABOY G., DUMAS M., DEDESSUS-LEMOUSTIER N. & CHEVANCE A. (2017), « Temps et pénibilité au travail : repérage des risques et des actions proposées », *Revue de Gestion des Ressources Humaines*, n°103, janv.-fév.-mars, pp. 3-17.
- RAGAIGNE A., OIRY E. & GRIMAND A. (2014), « Contraindre et habiliter : la double dimension des outils de contrôle », *Comptabilité Contrôle Audit*, 20, pp. 9-37.
- RICHARD C. & GOSSELIN E. (2010), « Controverse relative à la relation entre le stress et la performance au travail : recherche d'explications », *Psychologie du Travail et des Organisations*, 16(1), pp. 5-25.