

L'introduction de la comptabilité analytique en France : de l'institutionnalisation d'une pratique de gestion*

Yannick LEMARCHAND

Frédéric LE ROY

Université de Nantes

Correspondance :

CRGNA-LAGON

Faculté des Sciences Economiques et de Gestion,

B.P. 52231, 44 322, Nantes, Cedex 3.

Tél. : 02 40 14 17 82 – Fax : 02 40 14 17 00

Yannick.Lemarchand@sc-eco.univ-nantes.fr

Frederic.Leroy@sc-eco.univ-nantes.fr.

Résumé : La comptabilité analytique est le plus souvent présentée comme un outil de rationalisation des choix de l'entreprise. Contrairement à cette explication, cet article montre que l'introduction de la comptabilité analytique en France (1900-1947) est le résultat de la coïncidence entre une volonté de limitation de la concurrence sur les prix, des réseaux sociaux, au sens de M. Granovetter [1994], et une remise en cause politique du libéralisme.

Mots clés : comptabilité analytique – réseaux sociaux.

Abstract : Management accounting is very often presented as a tool for optimizing the firm's choices. Instead, this article shows that the implementation of comptabilité analytique in France (1900-1947) is the result of the willingness of limiting price competition, social networks in the sense of M. Granovetter [1994], and the political questioning of liberalism.

Key words : management – accounting – social networks.

* Cet article est partiellement issu d'une recherche ayant bénéficié d'une aide conventionnelle AFC-FNEGE.

Le modèle français de comptabilité de gestion, fondé sur la méthode des *sections homogènes* et largement diffusé par le biais de l'enseignement, sous l'appellation de *comptabilité analytique*, depuis son adoption dans le Plan comptable de 1947, apparaît aujourd'hui comme un outil de gestion banalisé, d'ailleurs très largement remis en cause. La présentation qui en est traditionnellement donnée est celle d'un instrument de rationalisation des choix de l'entreprise. Une telle approche des outils de gestion repose sur une représentation asociale de l'économie. Elle suppose que les entreprises sont essentiellement des espaces de calculs économiques au sein desquels il n'y a pas de rapports sociaux et entre lesquels il n'y a pas davantage de rapports sociaux [M. Granovetter 1985, 1994]. Ces entreprises sont de simples centres de calcul de maximisation des profits dont la survie et le développement dépendent de leur capacité à prendre des décisions rationnelles et économiquement justifiées.

Or, plusieurs auteurs ont montré que les tentatives d'harmonisation des méthodes de calcul de coûts qui apparaissent au début du siècle et se multiplient durant l'Entre-deux-guerres sont, au-delà de l'objectif proclamé de rationalisation, très largement liées au souci de préserver les entreprises des excès de la concurrence et de favoriser le fonctionnement des ententes [H. Bouquin 1995-a, 1995-b ; Y. Lemarchand 1997 ; H. Zimnovitch 1997]. H. Bouquin [1995-b] n'hésite pas à parler d'une « *véritable normalisation comptable privée conçue non pas pour calculer des coûts exacts mais pour réguler la concurrence au sein des branches professionnelles* » lorsqu'il évoque l'action d'une partie du patronat durant les années trente. Cela concerne d'ailleurs aussi bien la France, que les pays anglo-saxons [M.N. Ahmed, R.W. Scapens 2000 ; G. Berk 1997 ; T. Boyns 1998, C.J. Macnair, R. Vangermeersch 1996 ; F. Mitchell, S.P. Walker 1996, 1997].

Dans la continuité de ces recherches, cette étude se propose d'apprécier dans quelle mesure la comptabilité analytique est une pratique *institutionnalisée*, c'est-à-dire une pratique introduite pour d'autres motifs que la rationalité économique. Indépendamment de tout jugement de valeur sur la méthode des sections homogènes et son

éventuelle pertinence, nous poserons les questions suivantes : quels ont été les principaux déterminants de la présence de cette méthode dans le Plan Comptable 1947 ? Qui en étaient les promoteurs ? Quelles étaient leurs motivations ? Quelles justifications ont-ils employées ? Quelles résistances rencontrèrent-ils ? Pour quelles raisons a-t-elle été finalement introduite dans le Plan Comptable 1947 ?

Après avoir précisé le cadre théorique de la recherche, nous montrerons que les premières tentatives d'institutionnalisation de la méthode des sections homogènes échouèrent jusqu'en 1936. Puis nous verrons que les événements de 1936 et la remise en cause du libéralisme conduisirent à l'intention affirmée de faire de cet outil l'instrument d'une régulation institutionnelle de l'ensemble de l'économie. Nous pourrons enfin analyser, en conclusion, les mécanismes sociaux qui permettent, selon nous, de comprendre l'introduction de la méthode des sections homogènes dans le Plan comptable 1947.

1. La comptabilité analytique : une pratique institutionnalisée ?

Dans les nombreux manuels qui lui sont consacrés, la comptabilité analytique est présentée comme l'un des vecteurs privilégiés de la rationalisation de la gestion des entreprises. Or, depuis quelques temps déjà, cette vision instrumentale et asociale des outils de gestion est très critiquée. Ainsi, M. Granovetter remet en cause l'hypothèse selon laquelle les acteurs économiques prennent leurs décisions de manière isolée, en faisant abstraction de leurs relations sociales [M. Granovetter 1994]¹. L'entreprise n'est plus une *firme point* [J.A.C. Baum, J.E. Dutton 1996] mais une institution sociale *imbriquée*² dans un contexte social [M. Granovetter 1985, 1994 ; W.R. Scott 1987 ; W.R. Scott, J.W. Meyer 1994].

¹ Précisément, M. Granovetter remet en cause ce qu'il appelle l'hypothèse de *processus de décision atomisé* (« *atomized* » *decision making*).

² La traduction en Français du terme *d'embeddedness*, introduit par Polanyi et repris par M. Granovetter, a été l'objet de plusieurs propositions. Il a été ainsi proposé *imbrication*, *insertion* et *encastrement*.

Ces recherches définissent un nouveau courant de pensée qui est généralement qualifié de *socio-économique* [A. Etzioni, P.R. Lawrence 1991 ; R. Swedberg 1994] ou de *néo-institutionnaliste* [P.J. DiMaggio, W.W. Powell 1983, C. Oliver 1992, W.R. Scott 1987, W.R. Scott, J.W. Meyer 1994]. Ce nouveau courant de pensée regroupe des travaux qu'il est difficile de fondre en une synthèse unifiée [J. Bensedrine, B. Demil 1998, R. Swedberg 1994, 1997]. Toutefois, toutes les recherches ont en commun de considérer que les forces sociales dans lesquelles s'inscrivent les actions économiques ne sont pas simplement les mécanismes de marché. Plus précisément, tandis que dans l'approche asociale de l'économie, on examine dans quelle mesure le comportement des entreprises est rationnel et économiquement justifié, dans les approches socio-économiques ou néo-institutionnelles, on s'interroge sur la façon dont ces comportements sont conformes, habituels, irréflechis et définis socialement [W.R. Scott 1987].

Il est alors affirmé que les choix effectués dans les entreprises sont autant le résultat d'un processus social qualifié *d'institutionnalisation* que le résultat d'un ajustement à des contraintes purement économiques [C. Oliver 1992]. Les *activités institutionnalisées* sont celles qui tendent à être durables, qui sont socialement acceptées, résistantes au changement et dont la persistance n'est pas directement reliée à une rétribution économique [C. Oliver 1992]. Cette indépendance par rapport à la rétribution économique est le principal point de rupture avec les approches classiques. En effet, elle suppose que des normes, habitudes ou coutumes s'imposent et persistent alors qu'elles ne sont pas nécessairement efficaces.

Par exemple, une entreprise qui a le même fournisseur, pendant une longue période, perpétue ce lien essentiellement par habitude, même si ses dirigeants estiment que cela est rationnel. Ainsi, lorsque les managers justifient d'une action en disant « *on a toujours fait comme cela* », ils se réfèrent à une *activité institutionnalisée* [C. Oliver 1996]. Les auteurs considèrent que la plupart des activités de l'entreprise sont si imbriquées dans sa culture ou dans sa structure de pouvoir que les managers ne se posent plus la question de leur rationalité ou de leur pertinence [W.R. Scott 1987].

La question qui se pose est alors la suivante : comment une activité s'institutionnalise-t-elle ? De nombreuses réponses ont été apportées à cette question et il n'est pas possible de présenter ici l'ensemble des recherches. Dans l'approche socio-économique, M. Granovetter [1994] insiste sur l'importance des réseaux sociaux pour comprendre le choix d'une norme. Il montre, pour le secteur des services de production et de distribution d'électricité aux États-Unis, que seule une analyse des réseaux personnels constitués par quelques individus ainsi qu'une analyse des actions de ces réseaux permettent de comprendre comment une norme s'est finalement imposée.

Dans l'approche néo-institutionnaliste, de très nombreuses recherches ont montré la diversité des mécanismes sociaux qui conduisent à l'institutionnalisation des activités au sein des organisations [W.R. Scott 1995]. Ces recherches intègrent des travaux qui vont de la psychologie cognitive à la science politique. Ainsi, P. Berger, T. Luckmann [1989] montrent comment des habitudes de faire, ou des habitudes de penser, se transforment progressivement en activités institutionnalisées par un processus de *typification* cognitif, alors que D. North [1990] considère qu'une activité a d'autant plus de chance de s'institutionnaliser et de se pérenniser qu'il existe une *terce partie* capable d'exercer des sanctions ou d'en appeler à l'État pour exercer des sanctions [W.R. Scott 1994].

Dans une approche qui se veut synthétique, P.J. DiMaggio, W.W. Powell [1983] distinguent trois mécanismes conduisant les organisations à adopter des activités identiques. Le premier est la *coercition* : une activité est institutionnalisée au sein d'une organisation parce que celle-ci est soumise à des pressions formelles et informelles de la part d'autres organisations dont elle dépend ou du fait des attentes culturelles de la société dans laquelle elle évolue. Le second mécanisme est le *mimétisme* : une organisation, dans une situation d'incertitude et avec des objectifs ambigus, va avoir tendance à prendre comme modèle les organisations qui lui semblent réussir. Le troisième est lié aux *pressions normatives* que peut subir une organisation de la part des organismes qui définissent les normes de comportements du *bon professionnel*.

W.R. Scott [1995] reprend et affine cette classification en définissant les *trois piliers* qui conduisent à l'institutionnalisation : le pilier *réglementaire*, le pilier *normatif* et le pilier *cognitif*. Le premier est constitué des processus réglementaires explicites, des règles écrites et des mécanismes de contrôle et de sanctions. La base de l'institutionnalisation est l'obligation faite aux individus de conformer leurs comportements aux règles instrumentales édictées par une autorité qui tire sa légitimité de sa légalité. Le deuxième pilier rassemble les valeurs et les normes sociales qui introduisent des dimensions prescriptives et évaluatives dans la vie sociale. La base de l'institutionnalisation est la morale, les comportements des individus doivent recevoir une accréditation sociale. Le troisième pilier est celui des *règles mentales*, des cadres mentaux dans lesquels les individus construisent leurs significations. Une activité est institutionnalisée quand les individus la considèrent comme donnée, quand elle s'inscrit dans leur culture, quand ils ne se posent plus la question de sa pertinence.

Chacun de ces modes d'institutionnalisation est l'objet de recherches spécifiques passées et en cours [W.R. Scott 1995]. Dans ce questionnement, les outils de gestion ne sont plus de simples instruments permettant le calcul économique dans les entreprises. Ils deviennent des normes, des règles ou des habitudes socialement construites et acceptées par les acteurs qui les utilisent. Leur mise en place dans les entreprises ne peut plus s'expliquer sommairement par leur capacité à permettre le calcul rationnel mais devient un objet de recherche. Quels sont les mécanismes sociaux qui expliquent l'institutionnalisation d'un outil de gestion ? Quels étaient les enjeux au moment de son introduction ? Existait-il des outils alternatifs ? Comment s'est-il imposé ?

Afin de répondre à ces questions, relativement à la comptabilité analytique, il convient de centrer l'attention sur les mécanismes sociaux qui, depuis le début du siècle, ont conduit à l'introduction de la méthode des sections homogènes dans le plan comptable 1947. Deux périodes sont à distinguer, qui s'articulent autour des événements de 1936, lesquels, après l'échec des premières tentatives d'institutionnalisation, vont jouer un rôle clé dans le déclenchement du processus final.

2. L'échec des premières tentatives d'institutionnalisation : les hésitations d'avant 1936

C'est du côté des maîtres imprimeurs que l'on voit intervenir, au début du siècle, les premières tentatives d'harmonisation des méthodes de calcul de coûts. L'idée est reprise dans un certain nombre de branches d'industries durant l'Entre-deux-guerres, à la faveur du mouvement pour la rationalisation. En 1927, la Cégos, un organisme créé par le patronat, se prépare à jouer un rôle fondamental en entreprenant la mise au point d'une méthode qui aura bientôt vocation à s'appliquer à tous les types d'industries, non sans susciter de nombreuses réticences.

2.1. L'exemple des maîtres imprimeurs

Au cinquième Congrès des Maîtres imprimeurs de France, qui se tint à Limoges en 1898, l'imprimeur-éditeur bordelais Gabriel Delmas attira l'attention sur la nécessité « *d'établir un système général [de comptabilité] pouvant servir de guide à chaque imprimeur* ». Il proposa d'adresser un questionnaire à tous les professionnels afin d'obtenir des informations sur les systèmes utilisés. « *On arriverait ainsi à un prochain congrès à présenter une méthode de comptabilité qui rendrait appréciables les services que l'on doit en attendre, notamment restreindre l'inévitable concurrence dans les limites raisonnables et sauver peut-être des maisons qui courent à une ruine certaine sans se rendre un compte exact de la cause de leur décadence* ». [G. Delmas 1898]. Deux ans plus tard, il édita un opuscule d'une soixantaine de pages dans lequel est décrit le système utilisé dans son établissement [G. Delmas 1900]³ et au Congrès de 1905 il demanda « *qu'une Commission d'études soit formée dans chaque*

³ Pour une étude de ce système, cf. H Zimnovitch [1997, p. 107-110], qui y a vu une préfiguration de la méthode des sections homogènes. Voir également Barennes [1908].

syndicat pour étudier les prix de revient d'après une méthode unique » [G. Delmas 1905, p. 24].

Quelques années plus tard, G. Delmas lança un concours pour la rédaction d'un livre sur l'organisation technique et commerciale des imprimeries [G. Delmas 1909]. Commentant l'ouvrage couronné [anonyme 1909-a], le chroniqueur du *Bulletin de la Chambre syndicale des imprimeurs typographes* évoquait les raisons qui militaient pour une harmonisation des comptabilités au sein de la branche et livrait ainsi l'essentiel de la doctrine des maîtres imprimeurs en la matière. En effet, après 1870, la suppression du brevet d'imprimeur était venue modifier les données du marché : « *Loin de nous l'idée de récriminer contre la conception de la liberté commerciale qui est le fondement de l'économie contemporaine, mais ce rapide changement produisit, toute choses étant égales par ailleurs, exactement ce qu'on remarque chez des nations parvenues subitement à l'indépendance politique sans apprentissage préalable : une brusque déchéance s'en suivit ; l'absence d'organisation causa l'avilissement des prix et, considération très pénible, pendant que les plus instruits parmi nos collègues se confinaient dans la profession d'éditeur, un véritable prolétariat patronal envahissait notre industrie. Des individus sans éducation économique, sans idées générales, sans humanité ni culture scientifique s'établissaient imprimeurs, et la médiocrité naturelle de leur existence rendait acceptables pour eux-mêmes les rabais progressifs qu'ils offraient à la clientèle.* » [anonyme 1909-b].

Les maîtres imprimeurs français n'étaient pas les seuls à se préoccuper de leurs « prix de revient ». Leurs confrères des États-Unis commencèrent à y réfléchir dès la fin des années 1870, et adoptèrent en 1910 un *Standard uniform cost finding system for printers* [D. Solomons 1950, p. 239]. En 1908, ils organisèrent à Chicago le premier *Congrès international sur les prix de revient en imprimerie*. G. Delmas y assista, comme il assista de même, en 1912, au *Congrès des prix de revient* des imprimeurs canadiens [Union syndicale des Maîtres imprimeurs 1913, p. 151]. Il suggéra bientôt que l'on organise en France une manifestation sur le même thème : elle se tint à Paris en

juillet 1914 [Union syndicale des Maîtres imprimeurs 1915]. Un an plus tôt, la British Master Printer's Federation publia un manuel intitulé *The Printer's cost finding system* [F. Mitchell et S.P. Walker 1997, p. 91-94]. Il n'était, tout comme celui des imprimeurs américains, que l'un des premiers d'une longue série de publications syndicales [D. Solomons 1950].

2.2. Les prolongements

Durant les années vingt, d'autres organismes patronaux se lancèrent dans des recherches similaires. L'un des exemples les plus couramment cités est celui des fondeurs. La question du calcul du coût de revient fut soulevée pour la première fois, en 1921, au Congrès de l'Association technique de fonderie, une organisation qui joua un rôle pionnier dans la diffusion de l'organisation scientifique du travail [A. Moutet 1992, p. 422-427]. Il fut décidé de créer, dans chacune des associations affiliées, une commission chargée d'étudier le problème [E. Ramas 1925]. En novembre 1924, le quatrième Congrès inscrivit le thème à son programme et une commission mixte intersyndicale, dite *des prix de revient et des prix de vente*, rassembla divers rapports (J. de Boisgrollier ; Androuin ; E. Féron).

Mais contrairement à la doctrine sous-jacente aux travaux des imprimeurs, le lien entre coûts de revient et prix de vente n'apparaissait pas de façon aussi systématique et l'uniformisation ne faisait pas partie des objectifs poursuivis. Pourquoi tenir des « prix de revient » ?, interrogeait Androuin [1924], pour fixer des prix de vente ? « *Notre collègue, M. Nussbaumer, nous a montré l'an dernier que cette raison est pratiquement inexistante, les prix de vente étant surtout conditionnés par l'état de la concurrence et la situation d'ensemble du marché* ». Ce calcul devait servir à une meilleure gestion : « *La raison vraiment importante de tenir des prix de revient, c'est de voir clair chez soi [...] savoir à chaque instant si une exploitation est fructueuse ou non [...] contrôler en tout temps la productivité des dépenses indirectes.* » [Androuin 1924, p. 230]. J. de Boisgrollier [1924, p. 204] se montra tout à fait opposé à l'idée d'une méthode uniforme : « *Nous ne pouvons prétendre régler sur une formule unique les conditions dans lesquelles ce service [de comptabilité] doit être établi.* »

Les Anglo-saxons n'hésitaient pas à afficher clairement leurs intentions. Ainsi pour le britannique J.R. Blyth [1926] : « *Le but à atteindre, par l'introduction de méthodes uniformes, devra être de donner, à chaque entreprise industrielle, l'assurance que chacun de ses concurrents possède une connaissance approfondie de la*

comptabilité industrielle et que, par conséquent, la concurrence, aussi vive soit-elle, sera toujours poursuivie en fonction de cette connaissance. » Ou encore pour l'américain G.A. Ware [1932] : « *Rien n'est plus économiquement destructeur, pour une branche d'activité, que la concurrence aveugle qui résulte de l'ignorance de ses membres. Une méthode uniforme de calcul de coûts, lorsqu'elle est bien appliquée, se révèle être le meilleur moyen de promouvoir une concurrence intelligente.* »

Mais la question du calcul des coûts de revient ne mobilisait pas que les représentants des professions organisées, elle était aussi au centre des préoccupations de ceux qui tentaient de propager les méthodes de rationalisation de la production. Elle figurait à l'ordre du jour du Congrès de l'organisation scientifique du travail, tenu à Paris en 1923 (communications de J.-M. Caquas, J. Louis, T. Leroy et enfin P. Verdier) ou encore à celui de Bruxelles en 1925 (contributions de T. Leroy et Le Seigneur). Mais l'optique envisagée resta longtemps celle de la seule rationalisation des procédures comptables. Signe des temps, à Amsterdam en 1932, la question soumise aux participants au cinquième congrès international abordait cette fois-ci l'aspect syndical : « *Existe-t-il dans les groupes économiques : industrie, agriculture et commerce des méthodes standard d'établissement du prix de revient ? Comment sont-elles établies et quels en ont été les résultats ?* » Parmi les nombreuses contributions, figuraient notamment celles de deux français que nous allons bientôt retrouver : Jean Milhaud, le secrétaire de la Cégos, et le lieutenant-colonel Rimailho [Y. Lemarchand 1998].

2.3. L'entrée en scène de la Cégos

Parallèlement à ces congrès, un véritable réseau de propagande se mit en place. En France, 1926 représente à cet égard une année charnière avec la création de trois organismes : le Comité National de l'Organisation Française (CNOF), le Service de l'Organisation Scientifique du travail (COS), créée au sein de l'Union des Industries métallurgiques et minières (UIMM), enfin la Commission Générale

d'Organisation Scientifique du Travail (CGOST) que l'on appellera bientôt la Cégos, créée par la Confédération Générale de la Production Française (CGPF)⁴. Mêlant, à des degrés divers, ingénieurs tayloriens, fayoliens, et représentants du patronat, ces organisations avaient des buts voisins : faire connaître les méthodes d'organisation rationnelle et les faire progresser par la réflexion et l'échange, en permettant aux utilisateurs de l'industrie de confronter leurs points de vue.

L'une des premières actions de la Cégos concerna justement la question des « prix de revient ». « *Un propos d'Auguste Detœuf l'orienta*, rapporte son secrétaire J. Milhaud [1956, p. 70] : 'Abaisser le prix de revient par une meilleure organisation, dit-il, cela est fort bien. Mais d'abord faut-il connaître ce prix de revient' ». En 1927, un comité, placé sous la présidence du taylorien Charles de Fréminville, fut chargé d'élaborer une méthode de calcul. Autour du lieutenant-colonel Rimailho et de son adjoint le commandant Delpech, y figuraient Androuin, déjà évoqué, et Marcel Bloch, ingénieur en chef à la Compagnie du Chemin de fer de Paris à Orléans, futur vice-président du CNOF.

Les travaux de ce comité aboutirent à un rapport, rédigé par E. Rimailho [1927], où est présentée la méthode des sections homogènes. Il fut envoyé pour examen à toutes les fédérations industrielles et un second rapport fut publié à la suite de cette enquête, toujours sous la même signature [E. Rimailho 1928]. Ce texte met l'accent sur l'aspect rationalisation et ne fait nullement référence à une quelconque utilisation des méthodes comptables comme instrument au service des ententes. Ce thème n'était manifestement pas à l'ordre du jour : « *En 1931, lorsque nous décidons de créer une section permanente d'étude des prix de revient, [...] nous sommes loin de penser à inclure dans son programme l'étude de l'unification des méthodes par industrie – d'ailleurs nous serions désavoués par la*

⁴ Ayant Louis Bréguet pour président et Jean Milhaud pour secrétaire, la Cégos comptait parmi ses fondateurs Louis Renault, André Citroën [Milhaud 1956, p. 69] et Auguste Detœuf, alors directeur général de Thomson-Houston et bientôt de l'Alsthom, société issue de la fusion de Thomson-Houston avec la

Confédération de la production qui abrite nos débats. Elle considérerait – sans doute avec raison – que l'organisation scientifique se mêle de ce qui ne la regarde pas et que la politique industrielle n'a que faire de ces tendances réglementaristes » [J. Milhaud 1956, p. 92].

Effectivement, une partie au moins du grand patronat français ne voyait pas d'un bon œil une telle uniformisation, pas seulement en raison de son attachement au libéralisme – celui-ci s'accommodait de bon nombre d'entorses au principe de la libre concurrence –, mais par crainte de fournir un nouvel outil d'investigation au fisc. Lors d'une réunion du Comité d'organisation scientifique de l'UIMM, appelé à se prononcer sur le rapport Rimailho, un certain Pichon, représentant de la firme de Wendel, livra une opinion vraisemblablement représentative de la position du Comité des forges⁵ : « *De plus en plus le fisc tend à vouloir imposer une sorte de bilan fiscal pour faciliter son contrôle. L'établissement d'une charte du prix de revient par un groupement, tel que la CGPF, serait un pas fait vers le système de comptabilité type que rêve le fisc.* » Se rangeant à cet avis, le COS décida que son président, Maurice Fould, insisterait « *pour que dans toutes ces études de la CGPF, on ne dégage pas trop de systèmes absolus, de manière qu'on ne s'en voit pas imposer par l'État l'application... On répondra donc à la CGPF que le sujet qu'elle a choisi est trop vaste pour que la rue de Madrid [siège commun du Comité des forges et de l'UIMM] lui réponde. Verbalement on lui prêchera la prudence dans ses publications.* »⁶

Le compte-rendu de cette réunion montre cependant que certaines des professions affiliées à l'Union, mais minoritaires, étaient favorables à

Société Alsacienne de Constructions mécaniques, en 1928. Sur l'histoire de la Cégos, cf. la thèse d'A. Weexsteen [1999]

⁵ Rappelons qu'au sein de la Confédération Générale de la Production Française (CGPF), l'UIMM représentait le groupement le plus puissant, et qu'au sein même de l'UIMM, le Comité des forges jouait un rôle prépondérant. Enfin, ce Comité lui-même était dominé par les cinq grands de l'industrie lourde : Schneider, de Wendel, Marine-Homécourt, Denain-Anzin et Châtillon-Commentry.

⁶ A. Saint-Gobain. PAM 19012. Réunion du Comité d'organisation scientifique de l'UIMM, rapport rédigé par Pézerat, représentant de Pont-à-Mousson.

l'idée d'harmonisation des méthodes comptables. Il s'agissait de la construction mécanique, des électriciens ou encore des fondeurs, moins réservés qu'en 1923 : « *Si tous les fondeurs adoptaient la même méthode, cela limiterait la concurrence, puisqu'en réalité, il n'y a pas de différence du simple au double entre les prix de revient de deux fondeurs, tandis qu'il y a souvent des différences du simple au triple entre les prix de vente faits par deux fondeurs.* »⁷ Une attitude confirmée par le témoignage de J. Milhaud [1932]. Même tonalité dans la réponse adressée à l'enquête de Rimailho par Communeau, président d'un groupement textile et bientôt membre de la *section des prix de revient* de la Cégos : l'industriel insistait pour que « *toutes les industries analogues comptent les mêmes frais aux mêmes points [...] tout le travail d'unification des prix de revient serait vain, s'il était laissé à l'industriel la faculté d'affecter tels frais dans telle case ou dans telle autre.* » [J. Milhaud 1932, p. 25].

D'ailleurs en 1929, le Comité central de la laine, présidé par Eugène Mathon – l'un des idéologues français du corporatisme –, publia à l'intention de ses membres une traduction du manuel des « prix de revient » réalisé par le *Wool Institute* de New-York. Les lainiers américains indiquaient la direction à prendre : « *Il n'est pas de concurrent plus dangereux qu'un concurrent ignorant... tant qu'une industrie, dans son ensemble, n'est pas établie sur une base saine, il est peu vraisemblable que l'un ou l'autre de ses membres puisse prospérer.* » [Comité central de la laine 1929].

En 1933, la Cégos constitua un nouveau *Comité d'études des prix de revient* et d'organisation de l'atelier, placé sous l'autorité de Rimailho. Lors d'une réunion tenue cette même année, deux membres de ce comité, Edmond Landauer, un « organisateur » belge, et le français Lapiquonne, représentant de la maison Renault, affirmèrent que le « prix de revient » n'était d'aucune utilité dans la fixation du prix de vente, celui-ci étant, dans la majorité des cas, déterminé en fonction de la concurrence, des possibilités du marché et de la politique générale de l'entreprise. Ils n'en considéraient pas moins le « *prix de revient*

⁷ *Ibid.*

scientifiquement établi » comme « *l'unique instrument de contrôle de la gestion journalière de l'entreprise* » et conseillaient, pour ce faire, de procéder en permanence à la confrontation des réalisations et des prévisions⁸. Peu de temps après, Maurice Olivier, responsable d'une fédération de petits patrons de la métallurgie [I. Kolboom 1986, p. 239], fit part de sa vive émotion : « *Nous tenons à nous élever contre cette manière de voir [...] on ne sortira de la crise actuelle autrement qu'en partant de la considération du plus juste prix de revient et en ajoutant [...] à ce plus juste prix de revient un pourcentage de bénéfices très raisonnables.* »⁹

Différence d'approche théorique ou divergence d'intérêts ? Opposition grand patronat – petit patronat ? Si les dirigeants du Comité des forges disposaient d'une expérience suffisamment longue des ententes et autres cartels pour faire l'économie d'une méthode comptable commune, d'autres groupements, opérant sur des marchés moins oligopolistiques, y voyaient un instrument de régulation précieux. Mais le grand patronat ne formait pas un groupe parfaitement homogène et l'action de ses éléments les plus modernistes, dont certains se retrouveront dans le gouvernement de Vichy [R.F. Kuisel 1984, p. 191], va favoriser l'extension du mouvement pour le « prix de revient » uniforme.

3. La réussite : du Front populaire au Plan comptable 1947

C'est à la suite des événements de juin 1936, que le message de la Cégos devint plus explicite et reçut un assez large écho de la part des groupements professionnels. Il fallait que chaque syndicat patronal dispose d'informations cohérentes sur les « prix de revient » de la branche, pour pouvoir se présenter « *devant les Pouvoirs publics, devant sa clientèle, devant ses ouvriers, avec quelques chances*

⁸ A.N. 468 AP 3 dr 6, Archives Jean Coutrot. Document n° 4, « note de M. Landauer sur l'étude du prix de revient », et annexe n° 2 de M. Lapiquonne.

d'être pris au sérieux » [J. Milhaud 1956, p. 93]. Une synthèse des travaux réalisés depuis 1927 fut publiée sous forme d'une brochure [Cégos 1937], ouvrant sur un avant-propos de C.J. Gignoux, le nouveau et consensuel président de la CGPF [I. Kolboom 1986, p. 305-308].

Dans une lumineuse préface, restée célèbre [H. Bouquin 1995-b], Auguste Detœuf, président de la Cégos¹⁰, demande aux entrepreneurs, eu égard à la part d'arbitraire inhérente à tout calcul de coût, d'admettre la part de convention que recèle toute méthode uniforme et d'adopter ainsi un langage commun. Cela, entre autres raisons, pour « *aider à sauver ce qui peut être sauvé du libéralisme* » en établissant un « *minimum indispensable de discipline corporative* » [A. Detœuf 1937, p. 20-21]. Enfin, dans son introduction, Emmanuel Hua énumère les avantages que l'on doit attendre de cette harmonisation : « *Des règles communes constituent un guide précieux évitant des tâtonnements coûteux [...] permettent l'assainissement de la concurrence par la suppression des erreurs de calcul [...] rendent possibles les comparaisons [...] facilitent une justification des variations de prix devant la clientèle et les pouvoirs publics.* » [E. Hua 1937, p. 37-40].

Le discours de la Cégos est désormais dépourvu d'ambiguïté et, si l'on peut considérer, avec [H. Bouquin 1995-a], que l'objectif de ce nouveau rapport était de « *montrer aux pouvoirs publics que la normalisation privée de la comptabilité de gestion fait de la CGPF un partenaire clé de la régulation de l'économie, et en tout premier lieu des prix* », on peut également penser qu'il était vu comme un moyen de calmer les troupes d'une organisation patronale en situation de crise permanente depuis les accords Matignon. D'ailleurs peu de temps après, la Cégos organisa diverses manifestations, dont une *Conférence intersyndicale des prix de revient* rassemblant 101 groupements professionnels, au cours de laquelle on annonça la création d'un *Bureau permanent des prix de revient* destiné à aider les groupements dans l'élaboration de leurs propres systèmes [J. Milhaud 1956, p. 95-99].

⁹ A.N. 468 AP 3 dr 6, Archives Jean Coutrot. Lettre d'Olivier, président de la Fédération des syndicats de la métallurgie, 17 octobre 1933.

¹⁰ Sur Detœuf, cf. R.F. Kuisel [1975].

Au-delà des questions de rapports de force et de stratégie des organisations patronales, l'évolution du discours de la Cégos reflète l'influence grandissante d'un courant de pensée habituellement qualifié de technocratique ou encore de planiste néo-libéral [R.F. Kuisel 1984]. Un courant qui s'inscrit dans le prolongement du mouvement de rationalisation des années vingt et souhaite étendre sa logique à l'ensemble de l'économie. Ses éléments les plus représentatifs se retrouvent au sein du Centre Polytechnique d'Études Économiques, ou « groupe X-Crise », fondé en 1931 [O. Dard 1995]. Parmi les personnalités les plus marquantes de ce groupe, figure Jean Coutrot, associé-gérant de la papeterie Gaut et Blancan, également membre actif du CNOF et de la *section des prix de revient* de la Cégos. Rejetant « *l'économie anarchique dite libérale, dans laquelle nous avons vécu jusqu'à présent, et l'économie dictatoriale dans laquelle certains voudraient nous faire vivre* », ce polytechnicien défend l'idée d'une économie *distributive et coordonnée* [J. Coutrot 1937, p. 23-24]. Il faut dépasser la concurrence stérile, par la mise en place de conventions collectives de production ou de distribution, entre entreprises d'une même branche.

Ces ententes devaient permettre de parvenir « *à un type d'économie entièrement différent [...] où la fixation des prix de vente se fait par voie de comptabilisation et non plus directement par la loi de l'offre et de la demande.* » [J. Coutrot 1937, p. 22] En novembre 1936, Coutrot crée, avec le soutien de Léon Blum et de son ministre de l'Économie, Spinasse, le *Centre national d'organisation scientifique du travail pour l'abaissement des prix de revient français*¹¹. Cet organisme officiel, au sigle symbolique – COST¹² – possédait évidemment une *commission d'analyse des prix de revient*, dotée d'une sous-commission travaillant à l'établissement de méthodes

¹¹ Au sein de cette organisme, on retrouvait notamment Joly, du Centre de Préparation aux Affaires de la Chambre de Commerce de Paris, Danty-Lafrance, du CNAM et de la Société des Ingénieurs civils de France, Hyacinthe Dubreuil, Alfred Sauvy, Auguste Detœuf, Jean Milhaud, Robert Satet, secrétaire du service de l'Organisation Scientifique du travail de l'UIMM, etc. Coutrot en était le vice-président.

¹² Sur le COST et l'action de Coutrot, cf. M. Margairaz [1991].

standard de calcul de coûts¹³, un préalable à leur réduction par la mise en œuvre du triptyque normalisation, spécialisation, rationalisation [M. Margairaz 1991, p. 99].

Un second courant de pensée, puisant ses racines beaucoup plus loin dans le temps, offrait un cadre doctrinal parfaitement adapté au développement des ententes. Il s'agit du corporatisme, qui préconisait une organisation de la société sur la base de groupements professionnels rassemblant employeurs et salariés d'un même métier ou d'une même branche d'industrie, à la manière des corporations moyenâgeuses. Cette idéologie inspirait notamment les membres du Comité Central de l'Organisation Professionnelle (CCOP), une association patronale née dans le giron de la CGPF, mais dont les membres, à l'instar de leur président Maurice Olivier, déjà rencontré, venaient des entreprises de taille moyenne [H.W. Ehrmann 1959].

Il n'y avait pas en France de doctrine corporatiste rencontrant l'adhésion générale, mais toute une gamme de tendances, plus ou moins passéistes ou modernistes, plus ou moins libérales ou autoritaires [I. Boussard 1993]. L'une des plus représentatives, le catholicisme social, avait de nombreux adeptes parmi les chefs d'entreprises. Quelques-uns des plus dynamiques, déjà membres du CCOP, créèrent en 1938, le mouvement Jeunes patrons [P. Bernoux 1974 ; Centre des Jeunes dirigeants d'entreprises 1988]. Dans le discours d'inspiration corporatiste, les ententes et le contrôle des prix devaient permettre de parvenir à la fixation du *juste prix* laissant aux industriels un *juste profit* [A. Detœuf 1941, p. 11-13]. Ces catégories thomistes, déjà rencontrées chez Maurice Olivier, se retrouvaient aux États-Unis, dans la philosophie du *National Industrial Recovery Act* (NIRA) de Roosevelt¹⁴, ou encore, bien sûr, en Allemagne [G. Commesnil 1941].

¹³ A.N. 468 AP 19, Dr 2. Archives Jean Coutrot. COST.

¹⁴ Le *National Industrial Recovery Act* (NIRA) du 16 juin 1933, l'une des pièces maîtresses du *New Deal*, établissait, lui aussi, un système d'ententes fondées sur la fixation des prix à partir de méthodes uniformes de calculs de coûts et fut déclaré anticonstitutionnel en 1935 [Macnair et Vangermeersch 1996].

Ainsi s'opère la rencontre entre la frange moderniste du patronat et ceux – parfois les mêmes – qui sont séduits par l'idéologie corporatiste. Son vocabulaire imprègne désormais les publications de la Cégos, associée depuis quelques temps avec le CCOP [J. Milhaud 1956, p. 107-115]. Ainsi, selon Claude Tinayre [1939], nouveau responsable de la *section des prix de revient*, « *constamment menacé de toutes parts, le métier se doit d'être vigilant et uni* », il faut donc instaurer « *une discipline collective, corollaire de la communauté des intérêts. La charte de cette discipline est l'organisation de la profession dont la base technique est la normalisation des méthodes d'établissement des prix de revient.* »

Un an avant que ne soit proclamée la Charte du travail, la loi du 16 août 1940, qui prononce la dissolution de toutes les organisations syndicales patronales et ouvrières et la création des comités d'organisation, représente la première étape dans la construction du nouvel ordre corporatiste. L'une des tâches de ces comités est justement de proposer à l'administration les prix des produits et services, on passe alors de la doctrine à l'action : « *Pour étudier professionnellement un prix de revient, il faut que toutes les entreprises de la profession adoptent la même règle de calcul.* » [CCOP 1940, p. 13]. La Cégos, qui a survécu à la CGPF et va bientôt être rattachée au très officiel Centre d'information interprofessionnelle (CII) des comités d'organisation¹⁵, trouve là une nouvelle occasion de développer son activité en faveur de la diffusion de la méthode des sections homogènes. Des *cycles de perfectionnement des méthodes de calcul des prix de revient* sont organisés, en 1941 et 1942, puis un *cycle d'études de comptabilité industrielle* est mis en place avec la Compagnie des chefs de comptabilité en 1943. Selon le témoignage oral de Milhaud [A. Weexsteen 1999, p. 199], en l'espace de quelques années, « *La Cégos avait réussi à entraîner dans son sillage une cinquantaine de groupements professionnels les plus divers avec cet objectif de créer leur propre méthode syndicale de calcul des prix de revient.* »

¹⁵ La Cégos prendra en 1948 la forme d'une association type 1901.

Mais au-delà des ententes de branches et du contrôle des prix, l'économie coordonnée et la planification demandaient que l'on aille plus loin que l'uniformisation des seules méthodes de calcul de coûts. Il fallait fournir au futur appareil d'observation statistique de l'État des données comptables suffisamment homogènes pour pouvoir être agrégées. « *Ou bien l'on renoncera à toute action privée ou publique sur l'Économie, ou bien l'on s'orientera vers une politique de collaboration tendant à la simplification et au progrès et l'on ne pourra rien faire si l'on ne dispose pas de comptabilités-type qui constituent la condition essentielle et primordiale de toute économie rationnelle.* » écrivait un jeune ingénieur des Mines, futur prix Nobel, en constatant « *la substitution croissante de la collaboration sociale à la loi de la jungle* » [M. Allais 1938, p. 279-280]. Il fallait à la France un plan comptable, à l'image de l'Allemagne qui avait adopté le sien en 1937.

Le COST mit rapidement la question à son ordre du jour. Une première commission de normalisation des comptabilités fut constituée en juillet 1939¹⁶. Jean Coutrot écrivait alors au ministre de l'Économie nationale : « *Aucune surveillance efficace et équitable des prix, aucune direction consciente et précise de politique économique ne sont possibles dans l'état actuel des comptabilités privées [...] Il est donc devenu d'extrême urgence de normaliser les comptabilités privées conformément aux études entreprises par le COST depuis 3 ans [...] L'Allemagne nous a d'ailleurs devancés dans cette voie par une ordonnance Goering du 11 novembre 1937, ci-jointe. Les syndicats patronaux eux-mêmes recommandent à leurs adhérents cette normalisation, on ne peut donc craindre aucune résistance des producteurs.* »¹⁷

C'est durant l'Occupation que ces vœux seront réalisés. Une nouvelle commission de normalisation des comptabilités, à laquelle

¹⁶ A.N. 468 AP 18, Dr 4, sdr b. Archives Jean Coutrot. COST.

¹⁷ A.N. 468 AP 18, Dr 4, sdr b. Archives Jean Coutrot. COST, lettre n° 837.

participeront des membres de la Cégos, sera créée en avril 1941¹⁸. Son travail aboutira l'année suivante à un projet de plan comptable connu sous le nom de Plan 1942 [cf. P. Standish 1990], dans lequel on perçoit une certaine influence de la Cégos¹⁹. Au mois d'avril, le Comité d'organisation de l'industrie aéronautique publiera l'une des rares adaptations sectorielles connues de ce document : le *Cadre comptable aéronautique*. L'un et l'autre ne recevront, semble-t-il, que peu d'applications effectives. Trop fortement inspiré de son homologue allemand, le plan 1942 sera abandonné et, en avril 1946, une troisième commission de normalisation sera constituée. Elle élaborera le Plan comptable 1947, où sera présentée la comptabilité analytique d'exploitation, fruit des travaux de la Cégos, héritière directe du premier rapport Rimailho.

Conclusion et perspectives

La question posée était la suivante : la comptabilité analytique est-elle une pratique institutionnalisée, c'est-à-dire une pratique de gestion mise en place pour d'autres raisons que la seule rationalité économique ? Notre recherche montre clairement que l'adoption de la méthode des sections homogènes dans le Plan comptable 1947 ne s'explique pas, au premier chef, par sa capacité à permettre un calcul économique plus rationnel, mais se comprend bien davantage comme le résultat d'un processus d'institutionnalisation dans lequel interviennent des industriels, des organisations patronales et l'État.

L'initiative part des secteurs industriels. Plusieurs dirigeants vont tenter, par des *pressions normatives* [P.J. DiMaggio, W.W. Powell 1983, W.R. Scott, J.W. Meyer 1994], d'imposer une norme commune au niveau de leur industrie. Il en est ainsi des secteurs de l'imprimerie,

¹⁸ Mais Coutrot n'assista même pas à la première réunion, il décéda le 15 mai 1941.

¹⁹ La définition du « prix de revient » reprend celle de E. Rimailho [1928], mais on si l'on parle de *comptes de frais par sections*, ces dernières ne sont pas définies et il est simplement question d'une division de l'entreprise en ateliers et services [Commission interministérielle 1943, p. 17-22].

sur l'initiative de G. Delmas, et de la laine. Pour G. Delmas (en 1898, 1905 et 1909] et les Maîtres imprimeurs français (en 1909), il s'agit de tenter de réduire la concurrence sur les prix : par la fixation de normes communes de calcul de coûts, les entreprises en concurrence dans un même secteur doivent arriver à des prix de vente proches.

Cette initiative est relayée par une organisation patronale, la Cégos, sans qu'il ne se dégage de consensus sur la justification de la norme. Ainsi, dans une deuxième approche, pour l'Association Technique de Fonderie (en 1921 et 1924), pour les participants au Congrès de Paris (en 1923) et au Congrès de Bruxelles (en 1925) et enfin pour la Cégos (en 1927 et en 1928), il s'agit essentiellement de définir une méthode de calcul de coûts qui permet une rationalisation des pratiques de gestion. Jusqu'au milieu des années 1930, les hésitations seront très grandes entre ces deux justifications ainsi que le montrent, par exemple, les dissensions au sein de la Cégos et l'évolution des positions des industriels de la fonderie.

Aucune norme de calcul de coûts ne pourra alors être définie et imposée aux industriels. Toutefois, si cet essai échoue, l'avènement d'un premier réseau de soutien, de premiers *groupes d'affaires* – au sens de M. Granovetter [1985] – favorables à l'adoption de la méthode des sections homogènes, est un préalable à l'adoption future de la norme. En effet, cette tentative a conduit à des premiers travaux sur la mise au point technique de la méthode des sections homogènes et a sensibilisé les organisations patronales et les industriels à cette méthode de gestion. Un nouveau contexte politique va lui conférer une pleine légitimité.

Précisément, c'est un événement socio-politique, en l'occurrence les élections qui amènent le Front Populaire au pouvoir, qui peut être considéré comme le facteur qui conduit à la définition d'une norme commune. C'est après cet événement qu'un organisme patronal comme la Cégos bascule dans une argumentation fondée sur la limitation de la diversité des prix de vente. Ce changement d'orientation s'accompagne d'un effort sans précédent de communication vis-à-vis du patronat français.

La Cégos crée une institution spécifique (le *Bureau Permanent des Prix de Revient*) dont l'action va s'inscrire dans un courant politique composite prônant la remise en cause de la régulation de l'économie par les mécanismes de marché. Cette concordance entre les organismes patronaux et les politiques, provoquée par les accords Matignon, fit de l'adoption d'un simple outil de gestion un enjeu aux dimensions nationales. Ce sont de nouveaux bouleversements socio-politiques (l'avènement du gouvernement de Vichy puis du gouvernement d'après guerre) qui conduisirent à l'introduction de cette norme de calcul de coûts dans le Plan comptable 1947.

Le phénomène *comptabilité analytique*, propre à la France, ne peut donc se comprendre sans intégrer dans l'analyse – selon une logique analogue à celle de D. North [1990] et W.R. Scott [1994] –, le contexte socio-politique qui fait de la méthode des sections homogènes un élément plus global d'une nouvelle politique de direction de l'économie par l'État. C'est la coïncidence entre le résultat espéré d'une norme comptable (prix de vente proches), la constitution d'un premier réseau de soutien (entre 1900 et 1936) et de nouvelles orientations politiques nationales (la remise en cause du libéralisme) à partir de 1936, qui permet de comprendre l'adoption de la norme. Ce n'est qu'à partir du moment où il apparaît un consensus entre les industriels – déstabilisés par les accords Matignon –, les organismes patronaux et le gouvernement, que la méthode est peu à peu institutionnalisée.

Il reste alors à déterminer comment cette norme s'est diffusée dans les secteurs industriels. Dans le Plan comptable 1947, la méthode des sections homogènes est une norme et non une règle, elle n'est pas imposée mais recommandée aux industriels. *A priori*, l'État et les associations professionnelles n'ont pas de pouvoir coercitif. Ils restent alors à s'interroger sur les mécanismes d'institutionnalisation qui permettent de comprendre son adoption par les entreprises. Quelle a été la portée réelle de la recommandation gouvernementale ? Comment la méthode des sections homogènes a-t-elle été présentée aux industriels ? Quels ont été les rôles respectifs et les modes d'action du gouvernement français et des organisations patronales ? La diffusion s'est-elle faite par imitation des pratiques de quelques firmes *leaders*,

comme cela a été le cas pour d'autres outils de gestion [F. Garrance 1988] ? Quel rôle a pu jouer l'enseignement de la gestion dans la diffusion et l'implantation de cette norme ? Seules de nouvelles recherches permettront de répondre à ces questions.

De façon plus générale, cette étude conduit à légitimer les approches socio-économiques en sciences de gestion. L'introduction d'une norme en comptabilité de gestion ne peut pas s'expliquer par sa seule capacité supposée à permettre un meilleur calcul économique. Seules la mise en perspective historique, la révélation des intentions de ses promoteurs et la connaissance du contexte socio-politique, permettent de comprendre l'apparition de la méthode des sections homogènes dans le Plan comptable 1947. Il conviendrait donc d'étudier l'introduction et de la diffusion d'autres outils de gestion, aux allures aussi neutres que la comptabilité analytique, en situant également l'analyse dans une perspective socio-économique. Ces recherches devraient permettre de mieux comprendre les déterminants de l'introduction, de la pérennisation, voire de la remise en cause des pratiques de gestion.

Bibliographie

- Anonyme [1909-a], *L'imprimeur chef d'industrie et commerçant [concours Delmas]*, Berger-Levrault, 1909.
- Anonyme [1909-b], « À propos d'un livre récent, Concours Delmas », *Bulletin de la Chambre syndicale des imprimeurs typographes*, n° 12, p. 95-97.
- Ahmed M.N., Scapens R.W. [2000], « Cost Allocation in Britain : towards an Institutional Influence », *European Accounting Review*, vol. 9, n° 2, p 159-204.
- Allais M. [1938], « L'uniformisation des comptabilités », *L'Organisation*, p. 219-222, 247-251, 277-280.
- Androuin [1925], « Le contrôle de l'exploitation par le prix de revient continu », Communication au quatrième Congrès de fonderie, *Annuaire de l'Association technique de fonderie*, Paris, p. 228-234.

- Barenes [1908], «Les prix de fabrication en imprimerie », *Bulletin officiel de l'Union syndicale des Maîtres imprimeurs de France*, vol. 12, n° 2, février, p. 57-70.
- Bargilliat A. [1939], « L'effort des Maîtres imprimeurs dans l'unification des méthodes de calcul des prix de revient », *Bulletin du CNOF*, mars, p. 213-219.
- Baum J.A.C., Dutton J.E [1996], « Introduction : the Embeddedness of Strategy » in J.A.C. Baum, J.E. Dutton (Eds.), *Advances in Strategic Management, the Embeddedness of Strategy*, vol. 13, Jai Press Inc, p. 1-15.
- Bensedrine J., Demil B. [1998], « L'approche néo-institutionnelle des organisations », in H. Laroche et P. Nioche, *Repenser la stratégie, fondements et perspectives*, Vuibert, p. 85-110.
- Berger P., Lückman T. [1989], *La construction sociale de la réalité*, Méridiens, Klincksieck.
- Berk G. [1997], «Discursive Cartels in the Public Interest : Uniform Accounting Among Manufacturers Before the New Deal», *Business and Economic History*, vol. 26, n° 1, p. 229-251.
- Bernoux P. [1974], *Les nouveaux patrons. Le Centre des jeunes dirigeants d'entreprise*, Éditions ouvrières.
- Blyth J.R. [1926], « L'unification des méthodes de comptabilité industrielle », *La comptabilité et les affaires*, n° 74, p. 33-36.
- Boisgrollier (de) J. [1925], «Contribution à l'étude des prix de revient, ses principes », Communication au quatrième Congrès de fonderie, *Annuaire de l'Association technique de fonderie*, Paris, p. 202-207.
- Bouquin H. [1995-a], « Rimailho entre les sections homogènes et l'ABC », *Comptabilité, contrôle, audit*, tome 1, vol. 2, p. 5-33.
- Bouquin H. [1995-b], « Un aspect oublié de la méthode des sections : les enjeux d'une normalisation privée de la comptabilité de gestion », *Revue française de comptabilité*, n° 271, p. 63-71.
- Boussard I. [1993], « Les corporatistes français du premier XX^e siècle », *Revue d'histoire moderne et contemporaine*, tome 40-4, p. 643-665.
- Boyns T. [1998], "The Development of Costing in Britain, c. 1900-c. 1960 », *Entreprises et Histoire*, n° 20, décembre, p. 33-66.

Caquas J.-M. [1923], « Des différentes conceptions du prix de revient » in *L'organisation scientifique, Congrès de juin 1923*, Paris, Ravisse, p. 189-212.

Carmona S., Ezzamel M., Gutiérrez F. [1998], « Towards An Institutional Analysis of Accounting Change in the Royal Factory of Seville », *Accounting Historians Journal*, vol. 25, n° 1, p. 115-147.

CCOP [1940], *Les groupements patronaux et les entreprises devant la loi du 16 août 1940*, Paris, Comité Central de l'Organisation Professionnelle.

Centre des Jeunes dirigeants d'entreprises [1988], *Cinquante ans qui ont changé l'entreprise*, Paris, Communica International.

Cégos [1937], *Une méthode uniforme de calcul des prix de revient. Pourquoi ? Comment ?* PR 35, Paris.

Comité central de la laine [1929], *Manuel des prix de revient dans l'industrie lainière établi par le Wool Institute de New-York*, Paris.

Commission interministérielle [1943], *Le plan comptable. Projet de Plan comptable élaboré par la Commission interministérielle instituée par le décret du 22 avril 1941*, Delmas, 1943.

Commesnil G. [1941], « L'uniformisation des comptabilités en Allemagne », *L'Organisation*, janvier-février, p. 25-30.

Coutrot J. [1937], *Les méthodes d'organisation rationnelle et ce qu'elles peuvent apporter à l'industrie française*, Paris.

Dard O. [1995], « Voyage à l'intérieur d'X-Crise », *Vingtième siècle*, n° 47, juillet-septembre, p. 132-146.

Delmas G. [1898], *Projet de comptabilité pour les imprimeries*, intervention au V^e congrès des Maîtres imprimeurs de France, Limoges, Paris, Charles-Lavauzelle.

Delmas G. [1900], *La comptabilité en imprimerie*, Delmas.

Delmas G. [1905], *Les prix de revient à l'étranger*, intervention au XI^e congrès des imprimeurs, Rouen.

Delmas G. [1909], « Concours pour la création d'un livre sur les services techniques et l'organisation commerciale des imprimeries », *Bulletin de la Chambre syndicale des imprimeurs typographes*, n° 10, p. 78-80.

- Detœuf A. [1937], « Le problème des prix de revient » in *Une méthode uniforme de calcul des prix de revient. Pourquoi ? Comment ?* PR 35, Paris, Cégos, p. 9-28.
- Detœuf A. [1941], « Le prix de revient dans l'économie actuelle », *2e cycle de perfectionnement des méthodes de calcul des prix de revient*, Cégos
- DiMaggio P.J., Powell W.W. [1983], « The Iron Cage Revisited : Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields », *American Sociological Review*, vol. 48, 147-160.
- Ehrmann H.W. [1959], *La politique du patronat français 1936-1955*, Armand Colin, p. 56-59.
- Etzioni A., Lawrence P. R. (eds) [1991], *Socio-economics ; Toward a New Synthesis*, M.E. Sharp Inc.
- Féron E. [1925], « Prix de revient et prix de vente en fonderie », Communication au quatrième Congrès de fonderie, *Annuaire de l'Association technique de fonderie*, Paris, p. 209-227.
- Garrance F. [1988], « Splendeurs et misères des matrices stratégiques », *Annales des Mines, Gérer et Comprendre*, mars, p. 20-31.
- Granovetter M. [1985], « Economic Action and Social Structure : The Problem of Embeddedness », *American Journal of Sociology*, vol. 91, n° 3, p. 481-510.
- Granovetter M. [1994], « Les institutions économiques comme constructions sociales : un cadre d'analyse », in A. Orleans (Éd.), *L'analyse économique des conventions*, PUF, p. 79-94.
- Haunschild P. R., Miner A. S. [1997], « Modes of Interorganizational Imitation : The Effects of Outcome Salience », *Administrative Science Quarterly*, vol. 41, p. 472-500.
- Hénon [s.d.], *Étude pratique sur la comptabilité industrielle*, Éditions du journal *l'Usine*.
- Hua E. [1937], « Introduction à une méthode uniforme de calcul des prix de revient » in *Une méthode uniforme de calcul des prix de revient. Pourquoi ? Comment ?* PR 35, Paris, Cégos, p. 29-40.
- Kolboom I. [1986], *La revanche des patrons. Le patronat français face au front populaire*, Flammarion.

Kuisel R.F. [1984], *Le capitalisme et l'État en France. Modernisation et dirigisme au XX^e siècle*, Gallimard.

Kuisel R.F. [1975], « Auguste Detœuf, conscience of French industry : 1926-47 », *International Review of Social History*, vol. 20, p. 149-174.

Laville J.L. [1997], « Le renouveau de la sociologie économique », *Cahiers Internationaux de Sociologie*, vol. 43, p. 229-235.

Le Seigneur [1925], « Le contrôle et la comptabilité de la main d'œuvre dans l'organisation du travail », in *Congrès international de l'Organisation scientifique du travail. Mémoires*, Bruxelles, p. 135-149.

Lemarchand Y. [1997], « Pouvoirs et normalisation comptable : l'exemple de l'uniformisation des méthodes de calcul de coûts, 1927-1947 », in *Pouvoir et gestion*, Collection histoire, gestion, organisations, n° 5, Toulouse, Presses de l'Université des Sciences sociales, p. 335-356.

Lemarchand Y. [1998], « Le lieutenant-colonel Rimailho. Portrait pluriel pour un itinéraire singulier », *Entreprises et Histoire*, n° 20, décembre, p. 9-32.

Leroy T. [1923], « Essai de détermination du prix de revient des transports par chemins de fer, Esquisse d'une tarification résultant de la connaissance du prix de revient » in *L'organisation scientifique, Congrès de juin 1923*, Paris, Ravisse, p. 213-234

Leroy T. [1925], « La détermination du prix de revient des transports par chemins de fer », in *Congrès international de l'Organisation scientifique du travail. Mémoires*, Bruxelles, p. 241-289.

Louis J. [1923], « Les éléments du prix de revient » in *L'organisation scientifique, Congrès de juin 1923*, Paris, Ravisse, p. 243-286

Macnair C.J., Vangermeersch R. [1996], « The Fall of Management Accounting : The NIRA and the Homogenization of Cost Practices in the United States », in *Disorder and Harmony : 20th Century Perspectives on Accounting History*. Selected Papers from the 7th World Congress of Accounting Historians (Kingston, Ontario), Vancouver, CGA Canada Research Foundation, p. 39-58.

- Margairaz M. [1991], « Jean Coutrot, 1936-1937 : l'État et l'organisation scientifique du travail », *Genèses*, n° 4, p. 95-114.
- Milhaud J. [1932], « La contribution des groupements économiques français à l'établissement des méthodes standards de prix de revient », in *V^e Congrès international d'organisation scientifique*, Amsterdam, 18-23 juillet, p. 20-26.
- Milhaud J. [1956], *Chemins faisant*, Hommes et techniques.
- Mitchell F., Walker S.P. [1997], « Market Pressures and the Development of Costing Practice : The Emergence of Uniform Costing in the U.K. Printing Industry », *Management Accounting Research*, vol. 8, n° 1, March, p. 75-101.
- Moutet A. [1992], *La rationalisation industrielle dans l'économie française au XX^e siècle. Étude sur les rapports entre changements d'organisation technique et problèmes sociaux (1900-1939)*, Thèse, Paris X.
- North D.C. [1990], *Institutions, institutional change and economic performance*, Cambridge University Press.
- Oliver C. [1992], « The Antecedents of Desinstitutionalization », *Organization Studies*, vol. 13, p. 563-588.
- Oliver C. [1996], « The Institutional Embeddedness of Economic Activity », in J.A.C. Baum, J.E. Dutton (Eds.), *Advances in Strategic Management, the Embeddedness of Strategy*, vol. 13, Jai Press Inc., p. 163-186.
- Ramas E. [1925], « Propos introductif à la séance "prix de revient" », *Annuaire de l'Association technique de fonderie*, Paris, p. 202.
- Rimailho E. [1927], *Étude sur le prix de revient dans les constructions mécaniques*, Paris, CGPF, Commission Générale d'Organisation Scientifique du Travail, dactyl.
- Rimailho E. [1928], *Établissement des prix de revient*, Paris, CGPF-CGOST.
- Rimailho E. [1932], « Mémoire », in *Cinquième Congrès international d'organisation scientifique*, Amsterdam, 18-23 juillet, p. 43-50.
- Scott W.R. [1987], « The Adolescence of Institutional Theory », *Administrative Science Quarterly*, vol. 32, p. 493-511.

Scott W.R. [1994], « Institutions and Organizations. Toward a Theoretical Synthesis », in W.R. Scott, W. Richard, J.W. Meyer and associates, *Institutional Environments and Organizations, Structural Complexity and Individualism*, Sage Publications.

Scott W.R. [1995], *Institutions and Organizations*, Sage Publications.

Scott W.R., Meyer J.W. and associates [1994], *Institutional Environments and Organizations, Structural Complexity and Individualism*, Sage Publications.

Solomons D. [1950], « Uniform Cost Accounting – A Survey », *Economica*, vol. 17, p. 238.

Smelser N.J., Swedberg R. [1994], « The Sociological Perspective on the Economy », in N.J. Smelser, R. Swedberg, *The Handbook of Economic Sociology*, Princeton University Press, p. 3-26.

Standish P.E.M. [1990], « Origins of the Plan Comptable Général : A Study in Cultural Intrusion and Reaction », *Accounting and Business Research*, vol. 20, n° 80, p. 337-351.

Swedberg R. [1994], « La sociologie des marchés », in R. Swedberg, (Éd.), *Une histoire de la sociologie économique*, Desclée de Brouwer, Collection Sociologie Économique, p. 193-212.

Swedberg R. [1997], « Vers une nouvelle sociologie économique : bilan et perspectives », *Cahiers Internationaux de Sociologie*, vol. 43, p. 237-263.

Tinayre C. [1939], « Le problème des prix de revient », *Bulletin du CNOF*, mars, p. 207-210.

Union syndicale des Maîtres imprimeurs [1913], *Quinzième congrès*, Toulouse.

Union syndicale des Maîtres imprimeurs [1915], *Congrès du prix de revient*, Paris.

Verdier P. [1923], « Comptabilité et prix de revient » in *L'organisation scientifique, Congrès de juin 1923*, Paris, Ravisse, p. 235-242.

Ware G.A. [1932], « Uniform Cost Accounting », *Cinquième Congrès international d'organisation scientifique*, Amsterdam, 18-23 juillet, p. 1-13.

Weexsteen A. [1999], *Le conseil aux entreprises et à l'État en France, le rôle de Jean Milhaud (1898-1991) dans la CEGOS. et l'ITAP.*, Thèse histoire, EHESS.

Zimnovitch H. [1997], *Les calculs du prix de revient dans la seconde industrialisation en France*, Thèse de doctorat en Sciences de gestion, Poitiers.