



HAL
open science

La méthode des comptes de surplus. Une bien belle offre d'informations, mais où est passée la demande?

Marc Nikitin, Yves Levant

► To cite this version:

Marc Nikitin, Yves Levant. La méthode des comptes de surplus. Une bien belle offre d'informations, mais où est passée la demande?. Arnaud Thauvron; Alain Burlaud. La comptabilité en action. Mélanges en l'honneur du professeur G enevi e Causse, L'Harmattan, pp.53-62, 2016, 978-2-343-09140-2. halshs-04624539

HAL Id: halshs-04624539

<https://shs.hal.science/halshs-04624539>

Submitted on 25 Jun 2024

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

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

La méthode des comptes de surplus : une bien belle offre d'informations.

Mais où est passée la demande ?

Yves Levant, Université de Lille 2 et SKEMA Business School/LSMRC

Yves.levant@univ-lille2.fr

Marc Nikitin, Université d'Orléans, CNRS, LEO, UMR 7322

Marc.nikitin@univ-orleans.fr

Parmi les enseignants-chercheurs en comptabilité actifs au début des années 1980, Geneviève Causse n'a pas été la seule, loin s'en faut, à être séduite par la méthode des comptes de surplus. Issue des recherches de quelques économistes prestigieux de la génération précédente, cette méthode représentait un instrument efficace pour évaluer les gains de productivité d'une entreprise, ainsi que la façon dont la répartition de ces gains était effectuée entre les différentes parties prenantes. Cependant, malgré toutes les qualités de ce bel outil de gestion, malgré tous les efforts de chercheurs en économie et en gestion, malgré l'implication des pouvoirs publics dans son élaboration et sa diffusion, la méthode a fait long feu et nous tenterons ici de contribuer à l'élucidation de ce paradoxe.

Après avoir rappelé la genèse et le principe de cette méthode, déjà largement documentés, et l'implication de Geneviève Causse dans son enseignement et sa diffusion, nous nous interrogerons sur les causes possibles de ses difficultés à « rencontrer son marché ». Dans les années 1980, quelques rares entreprises privées ne s'y sont intéressées que de façon éphémère, l'Etat s'est désengagé et a abandonné son rôle planificateur, le retour de l'actionnaire et son obsession de la création de valeur (pour lui-même) ont fait oublier la fonction redistributrice de l'entreprise et la plupart des chercheurs se sont détournés d'une démarche normative pour lui préférer l'observation des pratiques.

1. La méthode, sa genèse et son écho dans les entreprises.

La méthode des comptes de surplus est apparue à la fin des années 1960, mais elle est en partie le résultat de travaux de recherche et de réflexions importants menés par quelques ingénieurs et économistes dans les années suivant la seconde guerre mondiale¹, à tel point que la notion de productivité était devenu, dans l'immédiat après-guerre, le « nouvel étalon de la puissance française » (Boulat 2008, 117). Louis-André Vincent a pu être considéré comme le père de cette méthode, même s'il a bénéficié de nombreux soutiens pour son élaboration. Né en 1900, il était diplômé des Arts et Métiers et avait commencé une carrière d'ingénieur dans les années 1920. Il avait repris des études d'économie en 1930-1932 et était ensuite entré chez De Dietrich en 1932. Après le début de la guerre, ses réflexions d'ingénieur et d'économiste l'avaient conduit à publier en 1941 « L'organisation dans l'entreprise et dans la nation, étude comparative », puis « La conjoncture, science nouvelle » en 1943 et un « Essai sur la méthode en science économique » en 1945. En 1947, il publie son cours professé à l'Ecole Nationale d'Organisation Economique et Sociale : « Initiation à la conjoncture économique », puis « De la comptabilité Nationale aux calculs de productivité » en 1958, « La mesure de la productivité à l'échelle de la nation et des branches d'activité » en 1961 et « La mesure de la productivité » en 1968.

¹ Voir à ce sujet Boulat (2006)

A ces préoccupations concernant la productivité dans une Europe en pleine reconstruction, s'ajoutent celles concernant la répartition du revenu national, menées en particulier par quelques économistes comme J. Marchal et A. Lecaillon. Ces préoccupations avaient trouvé un écho chez des responsables politiques dans les années 1960 et une « conférence des revenus », présidée par le commissaire général du Plan Pierre Massé (1898-1987), avait poursuivi ses travaux d'octobre 1963 à janvier 1964.

Le rapport présenté à l'issue de la conférence des revenus, comme les réflexions de Bertrand de Jouvenel ou de Jean Fourastié., insistaient sur le lien entre l'amélioration de la productivité et la répartition des revenus. A partir de 1965, les dirigeants d'EDF, en liaison avec André Vincent à l'INSEE, tentent de réfléchir à la répartition des gains de productivité. Jean Massé donne une nouvelle impulsion à ces travaux lorsqu'il devient président d'EDF en 1965.

En 1966 est créé le CERC (Centre d'Etude des Revenus et des Coûts). Le premier directeur de cet organisme, Jacques Méraud, lui fixait comme objectif d'« analyser les conditions de croissance de la productivité des entreprises ainsi que les modalités de répartition de ses fruits entre les diverses parties prenantes que sont la clientèle, le travail, le capital... ». La méthode des comptes de surplus fait l'objet d'une journée d'étude en 1966 et le n°1 des « Documents du CERC » (premier trimestre 1969) livre un exposé complet et circonstancié de la méthode.

A la demande du gouvernement, le CERC réalise lui-même, dans quatre entreprises du secteur public, une application de sa méthode. Des documents du CERC transcrivent les résultats de ces expériences (n°3/4 SNCF, n°8 Gaz de France, n° 11 Charbonnages de France et n°13 Electricité de France).

Parallèlement² se crée en 1975 l'Institut De l'Entreprise Privée (IDEP), destiné à être un « think tank » pour le management des entreprises, et qui inscrit d'emblée « à son programme une étude des possibilités d'application de la méthode des comptes de surplus dans les entreprises privées ». (Breil 1977, p.8). Un groupe de travail est constitué à cet effet, comprenant MM. Jacques Breil, directeur économique et financier de la Société Française des pétroles BP, René Descamps, directeur général de la Compagnie du Ronéo, Charles Momot, secrétaire général de Lafarge, et André Thomas, conseiller du Groupement de l'industrie Sidérurgique, ainsi que des membres du CERC. Jacques Breil, qui est également l'auteur de l'article dans la RFG (Cf ci-dessus) rendant compte de l'activité de ce groupe de travail, conclut cet article en vantant les mérites de la méthode et son utilité pour l'entreprise privée.

Les mises en œuvre et les raffinements de la méthode se poursuivent encore pendant une dizaine d'années puisque les Documents du CERC n°55 et 56 rendent compte de la mise en œuvre de la méthode. Les initiatives prises pour élaborer et mettre en œuvre la méthode dans le secteur public, ainsi que l'engouement suscité par la méthode chez les enseignants-chercheurs incitent manifestement à la mise en place de cette méthode dans de grandes entreprises. Dans la brochure de l'OECCA de 1981 (cf plus bas) sont mentionnés quelques mémoires déposés à HEC, et plus particulièrement au CESA (Centre d'Etudes Supérieures des Affaires)³ :

² Pour une présentation de l'histoire de l'IDEP, qui vient de fêter ses 40 ans, cf. http://www.institut-entreprise.fr/sites/default/files/page-de-base/doc/le_crc.pdf

³ Nous avons sollicité le CESA pour savoir si ces documents avaient été conservés. La réponse fut malheureusement négative. Bruno Lemaire, auteur d'un article sur les comptes de surplus paru dans la RFG en 1977, était professeur au CESA. Jacques Perrin, directeur de l'ESCP au moment où cette dernière a organisé

- Application des comptes de surplus à la société Jaeger
- Application des surplus à une entreprise industrielle SKF, de C. Neufcour, 1976
- Application des comptes de surplus aux unités industrielles d'Ugine-Kühlmann
- Application de la méthode du surplus à une coopérative : Agricher de C. Reviron.

Cette même brochure mentionne cinq mémoires d'expertise comptable, soutenus respectivement en 1974, 1978, 1978, 1979 et 1981, ayant eu pour thème la méthode des comptes de surplus ; on y entrevoit des applications de la méthode aux PME, au secteur de la marée et aux sociétés d'expertise comptable. A ces cinq mémoires, il faut ajouter celui de Jean-Louis Malo, soutenu en février 1982 sous le titre « *Application informatisée de la méthode des comptes de surplus à une entreprise de transports collectifs urbains* ».

En 1976, Pierre Mévellec avait soutenu, à l'Université de Rennes, une thèse intitulée : « La méthode des surplus et son application aux coopératives agricoles » et en avait tiré deux articles, publiés en 1977 et 1978, respectivement dans la *Revue d'économie industrielle* et dans *Economie rurale*.

Au-delà des frontières de l'hexagone, Geneviève Causse a eu l'occasion de promouvoir la méthode et cette dernière a connu une application en 1984 à la Cimenterie du Niger et en 1985 dans la Société de Gestion Financière de l'Habitat (SOGEFIHA) en Côte d'Ivoire.

En revanche, nous n'avons pas eu connaissance d'une entreprise privée qui aurait utilisé cette méthode de façon durable. S'il fallait émettre une hypothèse, celle d'une utilisation limitée dans le temps à la présence dans l'entreprise de l'initiateur de l'application.

La méthode connaît également une certaine forme d'institutionnalisation en 1979, puisqu'une brève présentation est intégrée dans les pages annexes du Plan Comptable. Pour sa part, l'Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés publie en 1981 une brochure intitulée « Les comptes de surplus de l'entreprise ». Parmi les personnes qui ont participé à la conception et à la rédaction de cette brochure, ou qui ont fait part de leurs observations et suggestions, ont trouvé des experts comptables, des représentants des grandes entreprises publiques dans lesquelles la méthode a été mise en place, mais aussi des enseignants chercheurs : Alain Burlaud, Geneviève Causse et Aldo Lévy. C'est donc dans la décennie 1975 – 1985 que cette méthode intéresse un nombre significatif de chercheurs en comptabilité et de dirigeants de grandes entreprises : sur ce sujet la *Revue Française de Gestion* publie en 1975⁴ un article de Marcel Boiteux (Directeur Général d'EDF de 1967 à 1987) et un autre de Jacques Perrin, futur directeur de l'ESCP. En 1977, ce sont trois articles qui sont publiés par la RFG sur le même sujet (Roy 1977, Breil 1977, Lemaire 1977). En 1980, Geneviève Causse et Alain Burlaud organisent une journée d'étude à l'ESCP en 1980⁵ et publient un cahier de recherche comprenant les principales communications⁶. Jacques Perrin, alors directeur de l'ESCP y présente une communication dans laquelle il dit s'être intéressé à la méthode quand il était enseignant de gestion « il y a six ou sept ans ». En 1983, le sujet de l'épreuve d'étude de cas de l'Agrégation d'Economie & Gestion portait sur l'application de cette méthode.

en 1980 la conférence ESCP/CNOF sur les comptes de surplus, a signé en 1975 trois documents du CESA sur les comptes de surplus. Quatre autres de ces documents seront publiés avant 1980, relatant des expériences d'implantation de la méthode dans des entreprises (Ugine-Kühlmann, Jaeger, Agricher et SKF).

⁴ 1975 est l'année de création de la RFG et les articles de Marcel Boiteux et Jacques Perrin sont publiés dans le n°2 de novembre-décembre.

⁵ Cette journée était également placée sous le patronage du CNOF (Comité National pour l'Organisation Française)

⁶ Parmi les contributeurs, on retrouve bien sûr Alain Burlaud et Geneviève Causse, mais aussi Jean-François Casta, pour un article intitulé : « Application des la méthode des comptes de surplus dans un groupe ou une structure par divisions ».

L'intérêt pour cette méthode diminue ensuite rapidement, même si, dans l'encyclopédie de gestion (*Economica*) de 1989, on trouve un article « Comptes de surplus », rédigé par Jean-Louis Malo. Ce dernier attribue la faible diffusion de la méthode aux difficultés techniques de sa mise en œuvre. L'édition de 1997 conserve une version amendée de cet article. Enfin, en septembre 1999, Dominique Bessire publie dans l'*Expansion Management Review* un article intitulé « De la création de valeur à sa répartition ». Elle y montre les faiblesses des méthodes d'évaluation des entreprises fondées sur la valeur actionnariale qui, contrairement à la méthode des comptes de surplus, ignore la relation entre création et répartition de richesse. On aurait pu effectivement imaginer que l'intérêt récent porté aux parties prenantes et à leurs intérêts dans l'entreprise aurait pu conduire au retour en grâce de la méthode des comptes de surplus. Cette dernière est en effet la seule capable d'énoncer clairement et de façon chiffrée les relations qui se nouent au sein de l'entreprise. Témoignage de cette désaffection, l'encyclopédie de la comptabilité, du contrôle et de l'audit de Bernard Colasse, publiée en 2000, n'en fait plus mention.

Après toute l'effervescence de la période 1975-1985, le soufflé retombe et force est de constater que ce bel outil de gestion n'intéresse pas (n'intéresse plus ?) les entreprises. Aucun écho de son application ne nous parvient et les entreprises qui l'avaient mis en œuvre l'ont abandonnée. Cela est d'autant surprenant, après la multiplication récente des réflexions sur les parties prenantes et la supposée prise en compte de leurs intérêts par l'entreprise : le calcul du surplus global et sa répartition aurait pu être des instruments privilégiés pour l'animation du dialogue avec les parties prenantes..

Selon JL Malo (1989, p. 463), « Cette méthode avait donc été conçue comme un *instrument devant faciliter le dialogue entre les partenaires sociaux, et entre les partenaires sociaux et l'Etat.* ». Force est de constater que les partenaires sociaux et l'Etat ont trouvé d'autres voies pour leurs dialogues. La question se pose alors de savoir pourquoi ils ne se sont pas emparé d'un si bel outil.

2. Pourquoi ne s'est-elle pas diffusée ?

La plupart de ceux qui ont écrit à propos de cette méthode l'ont fait pour en vanter le bien fondé ou pour décliner toutes ses possibilités d'adaptation à toute sorte de contextes. A notre connaissance, bien peu se sont interrogé sur les raisons de sa très éphémère mise en œuvre dans un nombre limité d'entreprises. C'est ce que nous tentons ci-après, en commençant par évoquer les difficultés techniques de mise en œuvre, puis en constatant qu'à l'instar du bilan social, elle n'avait pas, pour les résultats qu'elle produisait, de destinataire identifié. Nous en viendrons ensuite à la raison qui nous semble la plus importante : les temps ont changé, aussi bien pour l'état que pour les entreprises et les chercheurs en comptabilité.

2.1. En raison des difficultés techniques de mise en œuvre ?

Selon Jean-Louis Malo (1989,) : « Cette méthode apparaît donc comme *extrêmement puissante* pour suivre les mécanismes de formation des revenus et des prix en fonction des progrès de la productivité, que ce soit dans l'entreprise ou dans la nation (et même dans les relations entre nations) ; ce qui explique l'intérêt soutenu des pédagogues à son égard. Cependant, les applications dans les organisations publiques ou privées semblent toujours très restreintes... ». Les raisons invoquées par cet auteur concernant le caractère limité du nombre

d'applications sont de deux ordres : des raisons techniques d'abord, car « des calculs fort lourds doivent être menés » et des raisons plus « marketing » ensuite, car la concurrence de la méthode ABC, à partir de la toute fin des années 1980, lui aurait été fatale. Ces raisons ont pu avoir des effets négatifs sur le développement de la méthode des surplus, mais elles ne peuvent, à notre avis, expliquer à elles seules la désaffection dont elle a fait l'objet. Les raisons techniques n'en sont d'ailleurs pas tout à fait et Jean-Louis Malo les minimise⁷, d'autant plus à la fin des années 1990 (seconde édition de son article dans l'encyclopédie), puisque les progrès du traitement automatisé de l'information permettent de les surmonter facilement. Il suffit d'ailleurs, en plus des données contenues dans le compte de résultat, de connaître la variation du prix de chaque facteur de production pour mettre en œuvre la méthode. Bruno Lemaire (1977, 20-21) est lui aussi d'avis que ces difficultés techniques ne sont pas insurmontables. La concurrence de l'ABC est un phénomène complexe et ce ne sont manifestement pas ses qualités intrinsèques qui ont pu lui permettre d'éclipser les autres méthodes et en particulier celle des comptes de surplus : mise au point en 1988 et 1989 (Jones & Dugdale 2002), elle connaîtra dès 1992 de substantiels remaniements qui diviseront profondément ses initiateurs. Des études menées à partir de 1995 montreront qu'elle n'était ni vraiment nouvelle ni d'un usage très répandu, au moins en France⁸.

Enfin et pour revenir à la méthode des surplus, on imagine mal qu'il ait pu y avoir autant de gens mobilisés et autant d'applications si les difficultés techniques avaient été insurmontables. La difficulté ne tient donc pas tant à la mise en place qu'à l'utilisation effective sur la longue durée.

2.2. Faute de destinataire(s) identifié(s) ?

L'expansion de l'intérêt pour cette méthode, après les vives tensions sociales de 1968 et des années qui suivirent, permet mieux de comprendre pourquoi le CERC lui assignait un objectif de dialogue social. C'est d'ailleurs en 1975 qu'est publié le « Rapport du comité d'étude pour la réforme de l'entreprise », plus connu sous le nom de rapport Sudreau. Cette réforme de l'entreprise, insérée dans le projet politique de « société libérale avancée » et de « nouvelle société ». Il s'agissait de substituer à la lutte des classes les habitudes de négociations d'un modèle plus contractuel.

La méthode des surplus, en permettant faire apparaître la redistribution des richesses par l'entreprise, adopte une position de surplomb vis-à-vis de cette dernière, et suppose que ce soit l'intérêt général qui guide sa mise en œuvre. Si l'état planificateur peut prétendre adopter un tel point de vue, au même titre que l'enseignant ou le chercheur⁹, il est plus difficile, au sein d'une entreprise, de trouver la légitimité et l'autorité pour représenter l'intérêt général, surtout en période de tensions voire d'affrontements. Cela peut peut-être expliquer la tiédeur des gros bataillons des entreprises face à cette méthode.

C'est à la même époque qu'est mis en place le bilan social, avec le même objectif de dialogue social. Face à la multiplication des conflits dans les entreprises il fallait promouvoir la volonté de résoudre par un compromis réciproque les problèmes de relations professionnelles.

⁷ « Mais, avec les progrès de l'informatique (bases de données, tableurs), ces difficultés ont pratiquement disparu » (Malo 1989, p. 464)

⁸ Il convient d'ailleurs, à cet égard, de rendre hommage à la clairvoyance de Geneviève Causse qui, dès 1993, dans une communication présentée au 14^{ème} congrès de l'AFC et intitulée « Le calcul des coûts : quelques réflexions pragmatiques », avait déjà levé le voile sur le caractère de pseudo-nouveauté de l'ABC.

⁹ Même si aucun de ces acteurs ne peut se prétendre totalement au-dessus de la mêlée.

Parallèlement, dès le début des années 1970, certains milieux patronaux recherchent les moyens de rendre compte de la dimension sociale et sociétale de l'entreprise afin de réconcilier cette dernière avec la société¹⁰. Dès les débuts de l'IDEP, Alain Chevalier, administrateur-directeur général du groupe Moët-Hennessy-Dior, débute ses travaux sur le bilan social. Il semble donc que le soutien de dirigeants d'entreprises à la méthode des surplus ait été le fait d'un petit nombre d'entre eux.

De leur côté, les centrales syndicales, pourtant impliquées dans le choix de l'expert comptable du Comité d'Entreprise depuis les lois Auroux de 1982, n'ont pas non plus apporté de soutien très ferme à la méthode. Ni Secaphi-Alfa ni Syndex, deux cabinets d'expertise comptable liés respectivement à la CGT et à la CFDT, n'en proposaient l'utilisation à leurs collaborateurs. Le cabinet Syndex se contentait d'une analyse coûts/volumes plus sommaire mais tout aussi instructive¹¹. On peut d'ailleurs remarquer que pour le dialogue social, la méthode ne nous apprend pas vraiment plus que ce que l'on peut savoir en consultant l'évolution des salaires d'une part, et les résultats de l'entreprise d'autre part.

Dans leur grande masse, les partenaires sociaux n'ont donc montré que peu d'enthousiasme vis-à-vis d'une méthode qui n'avait pour destinataire qu'un supposé intérêt général dont chacun se voyait comme le représentant légitime.

2.3. Parce que l'environnement a changé...

A partir du milieu des années 1980 apparaît ce que l'on a eu coutume d'appeler le « nouveau » contrôle de gestion. Comme l'explique Annick Bourguignon (2003, p.27) : « Depuis une vingtaine d'années, un contrôle de gestion aux méthodes et à la philosophie renouvelées accompagne les mutations stratégiques des organisations. Cet article montre comment le discours du 'nouveau' contrôle de gestion construit des oppositions, qui incitent à le penser en rupture avec les méthodes précédentes, et qui masquent la permanence, voire le renforcement des anciennes manières de faire. » Les discussions des universitaires, comme celles des revues professionnelles, sont inspirées par ces méthodes venues d'Outre-Atlantique qui apparaissent comme « internationales », donc forcément plus attrayantes qu'un produit franco-français comme la méthode des surplus. L'essor des cabinets de consulting, vendeurs d'ABC et d'ABM (mais pas de comptes de surplus), achèvera de ringardiser un outil pourtant puissant et très solide sur le plan théorique.

Un autre phénomène ira dans le même sens : c'est celui du « retour de l'actionnaire » à partir de la fin des années 1980. Les décennies précédentes avaient consacré le pouvoir croissant de la technostructure¹² : la direction de nombreuses grandes entreprises avait échappé aux familles des fondateurs, pour passer entre les mains de technocrates diplômés de l'université, engagés pour leurs compétences, aussi bien dans le secteur privé que dans l'appareil d'État. Pour transférer la direction de ces entreprises à la technostructure, le législateur avait même prévu en 1966 une forme particulière de direction (Directoire et Conseil de surveillance). Les lois du marché et le retournement de tendance à la fin des trente glorieuses ont cependant

¹⁰ Armand Braun, dans son historique du CRC (Centre de Recherches et d'étude des Chefs d'entreprise) Cf http://www.institut-entreprise.fr/sites/default/files/page-de-base/doc/le_crc.pdf, fait remonter ce souci de responsabilité sociétale des entreprises à la création du CRC en 1953.

¹¹ Souvenirs personnels de l'un des auteurs de cet article, employé par le cabinet Syndex en 1986.

¹² Théorie économique de John Kenneth Galbraith, présentée en 1967 dans l'ouvrage intitulé « Le nouvel Etat industriel ».

poussé toutes les détenteurs des capitaux à ne plus laisser la bride sur le cou à des managers technocrates. La nécessité de réduire les coûts d'agence et la mise en avant de la théorie des free cash flows ont fini par imposer la création de valeur pour l'actionnaire comme seule mesure de l'efficacité de l'entreprise. Quelques voix, comme celle de Dominique Bessire (1999) s'élèvent pour montrer que la méthode des comptes de surplus permet, contrairement aux méthodes d'évaluation fondées sur la valeur actionnariale, de ne pas laisser de côté la relation entre création et répartition de richesse. Rien n'y fait, et les discours actuels sur la valeur partenariale comme concurrente de la valeur actionnariale semblent bien peu audibles au-delà d'un cercle restreint de quelques universitaires.

Enfin, le monde de la recherche en comptabilité a évolué lui aussi. La recherche normative¹³, telle qu'elle avait pu se développer jusque dans les années 1970, est largement supplantée par les recherches empiriques. Il ne s'agit plus de dire aux managers comment faire (pour par exemple évaluer les gains de productivité et leur répartition), mais d'expliquer pourquoi les managers agissent comme ils le font. La théorie positive de la comptabilité d'une part, les théories « historiques » et « sociologiques » (Colasse 2009, p.1409-1413) d'autre part ont pris largement le pas sur les recherches appliquées destinées à aider les managers dans leur activité quotidienne.

Conclusion provisoire

La méthode des comptes de surplus est un très bel outil sur le plan conceptuel. Né de travaux réalisés par des économistes dans les années 1960 il a suscité, dans les années 1970 et 1980, l'enthousiasme d'un nombre significatif de chercheurs en comptabilité. Cet enthousiasme a même concerné quelques rares chefs d'entreprises et quelques experts comptables. Pour autant, il n'a pas pu s'imposer dans les entreprises au-delà de quelques expériences éphémères. L'Etat planificateur n'en a plus besoin, les entreprises n'en ont jamais vraiment eu besoin, les chercheurs en gestion n'y trouvent plus d'intérêt. Seuls quelques chercheurs en économie y trouvent encore matière à réflexion.

En plus des questions évoquées ci-dessus, on peut également se demander si des outils de gestion peuvent perdurer quand ils sont le résultat d'une démarche « top-down » et s'ils sont proposés aux entreprises « prêts à l'emploi », par des inventeurs identifiés. Il semble en effet que la plupart des techniques, méthodes et outils de gestion qui se diffusent massivement et perdurent sont le résultat d'un processus d'émergence progressif sans qu'un inventeur puisse être clairement identifié. Ce fut le cas de la comptabilité en parties doubles il y a plusieurs siècles, du calcul des coûts à partir du XIX^e siècle, de la normalisation comptable au XX^e siècle, au plan national d'abord, puis international récemment.

Bibliographie des références citées

- Bessire, D., (1999). De la création de valeur à sa répartition. *L'Expansion Management Review*, septembre 1999, pp. 101-106.
- Boulat, R., (2006). La productivité et sa mesure en France (1944-1955). *Histoire & Mesure*, 21(1) 79-110. Consultable en ligne URL : <http://histoiremesure.revues.org/1537>.

¹³ Celle qui se propose d'élaborer des outils pour les praticiens.

- Bourguignon, A. (2003). 'Il faut bien que quelque chose change pour que l'essentiel demeure': la dimension idéologique du 'nouveau' contrôle de gestion. *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 9 (3) 27-53.
- Breil, J. (1977). Un nouvel outil de gestion : les comptes de surplus. *Revue Française de Gestion*, septembre-octobre, pp.7-17.
- Burlaud, A., Causse, G. (dir.), (1982). « Les comptes de surplus : un instrument de gestion pour les entreprises », Cahier de recherche ESCP n° 82-26. 89 pages.
- Burlaud A., Dahan L. , "Global productivity surplus accounts" in *Financial Accountability and Management*, Oxford, UK, Basil Blackwell Publisher, 1987.
- Causse, G. (1993). Le calcul des coûts : quelques réflexions pragmatiques, *Actes du 14^{ème} congrès de l'AFC*, Toulouse.
- Colasse, B. (2009). Théories comptables. In Colasse B. (Ed.) *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, pp.1403-1414. Paris : Economica.
- Jones, T. C. and Dugdale, D.. (2002). The ABC bandwagon and the juggernaut of modernity. *Accounting, Organizations and Society* 27(1-2): 121-163.
- Lemaire, B . (1977). Comptes de surplus et économie de transition, *Revue Française de Gestion*, septembre-octobre, pp.18-24.
- Malo, J.-L., (1989). Compte de surplus. In Joffre, P. et Simon, Y. (dir.) *Encyclopédie de gestion*, pp 463-487. Paris : Economica.
- O.E.C.C.A. (1981). *Les comptes de surplus de l'entreprise*. Paris : Conseil Supérieur de l'OECCA.
- Roy, J-L., (1977). Un nouvel outil de la stratégie sociale : le surplus. *Revue Française de Gestion*, novembre, novembre, pp.27-35.