

REGULATED COST ACCOUNTING: TO LIMIT OR TO CREATE COMPETITION?

Marc Nikitin, Université d'Orléans, marc.nikitin@univ-orleans.fr

Dragoş Zelinschi, Université de Nantes, dragoszelinschi@yahoo.com

Résumé : Nous examinons ici des expériences variées de calcul régulé des coûts, à la lumière du concept de gouvernementalité. Ces expériences sont recensées à différentes époques et dans différents secteurs. Nous constatons que, avant la seconde guerre mondiale, les systèmes régulés étaient principalement destinés à réduire les conséquences négatives d'une concurrence excessive ; au contraire, au cours des trente dernières années, une nouvelle version de calcul réglementé des coûts est mise en place par des États dans certains secteurs tels que la santé, l'armée ou les télécommunications, pour créer ou renforcer la concurrence là où elle fait défaut. Par conséquent, nous considérons que les systèmes régulés de calcul des coûts peuvent être des moyens de réguler la concurrence quand le marché est défaillant. Pour interpréter et comprendre la mise en place de tels systèmes de coûts, nous nous appuyons sur le concept de gouvernementalité développé par Michel Foucault ; les coûts régulés sont alors considérés comme une technique intellectuelle destinée à réguler la vie économique.

Mots clés : gouvernementalité, calcul régulé des coûts, concurrence, défaillance du marché

Abstract : In this paper, we consider various regulated costing experiences, in the light of the concept of governmentality. Those experiences take place in different sectors and at different periods. It is here argued that before World War II, most of the regulated costing systems were dedicated to lower the dramatic consequences of cutthroat competition; on the other hand, in the last three decades, a new form of regulated costing is set up by the State in some sectors like healthcare, army suppliers or telecommunications, in order to create or reinforce competition where the market fails to provide a proper one. As a consequence, we consider that regulated costing systems may be seen as competition regulators when markets fail. In order to understand the setting up of such regulated costing systems, we draw from the concept of governmentality, developed by Michel Foucault; regulated costing is then seen as an intellectual technology designed to govern economic life.

Keywords : regulated costing, competition, market failure

Introduction

La comptabilité financière est normalisée par des règles obligatoires, telles que les IFRS ou les US GAAP, tandis que la comptabilité de gestion, à l'inverse, ne fait généralement pas l'objet de normalisation. En effet, il semble naturel que les entreprises puissent décider librement quel système de calcul des coûts elles mettent en place et utilisent.

Il existe cependant des exceptions : des systèmes régulés de calcul des coûts ont existé (et certains existent encore), quoiqu'ils n'aient jamais été comparables aux normes IFRS ou aux US GAAP. D'une part ces systèmes régulés ne concernent que quelques secteurs et d'autre part ils ont toujours, pour l'instant, été mis en place de façon temporaire. Par ailleurs, tandis que la comptabilité financière se rapproche de plus en plus du « droit dur », les systèmes régulés de calcul des coûts ont généralement été (et continuent à être) une forme de « droit souple » relativement peu contraignant ; ils ne sont pas obligatoires et une entreprise ne sera pas poursuivie en justice si elle ne respecte pas les recommandations de calcul des coûts en vigueur dans son secteur d'activité¹. En France au moins, la normalisation des méthodes comptables, dans sa période de gestation (juste avant la deuxième guerre mondiale), avait été envisagée autant pour la comptabilité financière que pour la comptabilité de gestion (Ouriemmi, 2008, p. 57). Les deux voies se sont séparées après 1950 : le nombre des regulated costing systems a alors très fortement régressé, tandis que la comptabilité financière a été normalisée pratiquement dans tous les pays.

Nous avons pu observer, concernant l'élaboration et la mise en place de tels systèmes de regulated cost accounting, deux phénomènes :

a) essentiellement avant la seconde guerre mondiale, les systèmes régulés étaient le plus souvent destinés à réduire les conséquences négatives de la concurrence excessive et ils étaient mis en œuvre, dans la plupart des cas, par des syndicats professionnels,

b) au contraire des systèmes précédents, on observe, surtout au cours des trois dernières décennies, l'émergence d'une nouvelle version de calcul réglementé des coûts, cette fois-ci mise en place par l'État² dans certains secteurs tels que la santé, l'armée ou les télécommunications, pour créer ou renforcer la concurrence là où le marché fait défaut.

Il s'agit là d'un véritable paradoxe, car une même pratique de la comptabilité de gestion (à savoir la regulated cost accounting) est ici au service de deux finalités économiques et politiques apparemment opposées : réduire la concurrence ou la stimuler. Nous admettons bien sûr que certains systèmes de regulated costing puissent servir à d'autres buts, mais cela ne change pas le résultat de notre propos.

En effet, nous avons rapproché ce qui précède de l'affirmation de Miller et Rose (1990, p. 2), selon laquelle la comptabilité est l'un des « indirect mechanisms for aligning economic, social and personal conduct with socio-political objectives ». Les systèmes de regulated costing sont ainsi analysés comme des mécanismes destinés à governing economic

¹ Il peut néanmoins y avoir des sanctions pour la non observation des méthodes uniformes : exclusion des appels d'offres ou des bénéfices de telle ou telle aide.

² Ou certaines institutions publiques telles la CASB (Cost Accounting Standards Board) aux Etats-Unis.

life. C'est donc le concept de gouvernementalité, tel qu'il est développé par Michel Foucault, qui sert de trame aux explications avancées.

Cette affirmation de Miller & Rose faisait écho aux propos de Michel Foucault, définissant la gouvernementalité comme *“the ensemble formed by institutions, procedures, analyses and reflections, calculations and tactics that allow the exercise of this very specific, albeit very complex, power that has the population as its target, political economy as its major form of knowledge, and apparatuses of security as its essential technical instruments...”*(Foucault 2007, 108)³

Par conséquent, nous en tirons la conclusion générale que les systèmes régulés de calcul des coûts sont souvent utilisés⁴ pour réguler la concurrence, que cette dernière soit trop violente ou trop faible. Un argument supplémentaire apporte de l'eau à notre moulin : la plupart de ces systèmes ont, à notre connaissance, progressivement disparus pendant les trente glorieuses, lorsque la situation économique était calme et que les marchés fonctionnaient sans heurt majeur.

Nous ne prétendons bien sûr pas avoir mis au jour la totalité des cas de coûts régulés. Nous ne prétendons pas non plus que la seule visée de la régulation des coûts soit de réguler la concurrence. Cette régulation peut avoir d'autres objectifs d'une part, et d'autres méthodes existent pour réguler la concurrence, d'autre part. However, as Robson (1992, p. 701) puts it: « accounting provides a form of knowledge that may have a greater potential for 'power' or action at a distance than many others ». Il nous semble de plus que le calcul régulé des coûts a l'apparence d'une méthode moins contraignante et d'apparence plus « neutre » que celles qui consistent à réglementer les prix.

Plusieurs définitions du calcul uniforme des coûts ont été proposées, en particulier celle de la Chambre de commerce des États-Unis dans les années 1940 : « *un ensemble de principes, et dans certains cas de méthodes comptables, qui, lorsqu'ils sont incorporés dans les systèmes comptables des entreprises d'un secteur industriel, conduisent les entreprises respectives à calculer des coûts qui deviennent comparables* ». Cette définition n'indique cependant pas de source pour la normalisation du calcul des coûts ; nous préférons donc utiliser l'expression 'regulated costing' (instead of 'uniform costing') for which we propose the following definition : « *un ensemble de principes, et dans certains cas de méthodes comptables suggérées explicitement et de manière plus ou moins contraignante par une autorité extérieure aux entreprises concernées. Ces principes ou méthodes, lorsqu'ils sont incorporés dans les systèmes comptables des entreprises d'un secteur d'activité, conduisent ces dernières à calculer des coûts qui deviennent comparables* ». Un des avantages de cette seconde définition est d'éliminer la normalisation *de facto*, ainsi que la normalisation qu'imposerait une entreprise à ses clients ou à ses sous-traitants, ou encore la normalisation

³ *'ensemble constitué par les institutions, les procédures, analyses et réflexions, les calculs et les tactiques qui permettent d'exercer cette forme bien spécifique, quoique très complexe, de pouvoir qui a pour cible principale la population, pour forme majeure de savoir l'économie politique, pour instrument technique essentiel les dispositifs de sécurité'.*

⁴ Nous sommes conscients que de tels systèmes de coûts ont pu être utilisés à d'autres fins, comme celui des Iron & steel manufacturers, mentionné par (Edwards et al., 2003). Il semble néanmoins que ces cas sont limités en nombre, comparés à ceux dans lesquels la regulated costing vise à 'organiser' la concurrence.

qui résulterait indirectement des règles de la comptabilité financière (valorisation des stocks par exemple).

Notre méthode d'investigation a été la suivante : nous avons recensé tous les cas que nous avons pu trouver, en nous concentrant sur l'étude de ceux qui avaient explicitement pour objectif de réguler la concurrence. Nous avons donc tenté de nous rapprocher le plus possible de l'exhaustivité, conscients qu'il ne s'agit que d'un objectif et qu'il serait vain d'affirmer avec certitude que nous l'avons atteint. A défaut de preuves irréfutables, nous disposons de présomptions que nous considérons comme graves, précises et concordantes⁵. Graves parce que leur impact sur les acteurs a été important dans chacun des cas ; précises dans la mesure où des documents (et/ou des entretiens) nous permettent d'établir précisément les faits ; et concordantes car de nombreux exemples viennent confirmer la thèse défendue.

Nous avons utilisé deux types de sources : pour la période qui précède 1950, le calcul régulé des coûts a été largement étudié et nous avons exploité l'abondante littérature existante. Nous l'avons complétée par l'analyse de documents émanant de la Federal Trade Commission aux Etats-Unis (créée en 1914). Nous avons en outre réunis les cas de pays pour lesquels des informations nous étaient disponibles, mettant au jour une convergence des préoccupations aux Etats-Unis, en Grande-Bretagne et en France. Nous sommes bien sûr conscients de l'intérêt qu'il y aurait eu à utiliser des exemples allemands, japonais, néerlandais, italiens, etc. Nous n'avons cependant pas trouvé de trace de telles expériences disponibles en français ou en anglais. Pour les trente dernières années, nous avons utilisé notamment des entretiens et des règlements officiels. Lorsque nous avons constaté l'existence d'opinions contradictoires sur un système régulé de calcul des coûts, comme par exemple dans le secteur de la santé, nous avons recueilli les avis des acteurs représentatifs pour chaque courant.

La suite de l'article est organisée comme suit: dans une première partie nous présentons le concept de gouvernementalité et la façon dont la comptabilité des coûts peut être considérée comme une technologie de gouvernement de la vie économique. La seconde partie examine la façon dont le calcul régulé des coûts peut être un instrument pour restreindre la concurrence, notamment à l'initiative des organisations patronales, aux Etats-Unis, en Grande Bretagne en en France. La troisième partie de l'article explique comment le calcul uniforme des coûts est utilisé pour compenser une concurrence trop faible, voire inexistante: dans le secteur de la santé, dans les télécommunications ou dans le domaine militaire. Nous entamons ensuite une discussion du point de vue exprimé dans les parties (sections) précédentes.

I. La comptabilité comme technologie de gouvernement

Le concept de gouvernementalité a été introduit par Michel Foucault (2007, p. 108) pour désigner un phénomène dont il élabore l'histoire dans ses cours au Collège de France en février 1978. « Basically, if I had wanted to give the lectures I am giving this year a more exact title, I certainly would not have chosen 'security, territory, population'. What I would really like to undertake is something that I would call a history of 'governmentality'. By this

⁵ Ces trois conditions sont nécessaires, selon la loi française (Code Civil, art. 1353) pour que les présomptions puissent être considérées comme un moyen de preuve.

word ‘governmentality’ I mean three things. First, by ‘governmentality’ I understand the ensemble formed by institutions, procedures, analyses and reflections, calculations and tactics that allow the exercise of this very specific, albeit very complex, power that has the population as its target, political economy as its major form of knowledge, and apparatuses of security as its essential technical instrument. Second, by ‘governmentality’, I understand the tendency, the line of force, that for a long time, and throughout the West, has constantly led towards the pre-eminence over all types of power-sovereignty, discipline and so on- of the type of power that we can call ‘government’ and which has led to the development of a series of specific governmental apparatuses on the one hand, and, on the other to the development of a series of knowledges. Finally, by governmentality, I think we should understand the processes, or rather, the result of the process by which the state of justice of the Middle Ages became the administrative state of the fifteenth and seventeenth centuries and was gradually ‘governmentalized’.”.

On conçoit facilement que les systèmes comptables mis en place depuis plusieurs siècles, que ce soit par l’Etat, les entreprises ou différentes institutions, constituent un élément important de cette gouvernementalité. En revanche, Michel Foucault ne s’appuie pas, à notre connaissance, sur l’exemple des techniques comptables pour développer son propos sur la gouvernementalité⁶. Il évoque la statistique et indique que « the sovereign’s necessary knowledge will be a knowledge of things rather than knowledge of the law, and this knowledge of the things that comprise the very reality of the state is precisely what at the time⁷ was called ‘statistics’. Remarquons au passage que le mot ‘comptabilité’ est apparu, en français, au même moment que le mot ‘statistique’, c’est-à-dire au milieu du XVII^e siècle. De plus, le mot ‘comptabilité’ est né à cette époque dans le domaine des finances publiques, avec le sens actuel de ‘accountability’⁸. La statistique comme la comptabilité constituent donc « an apparatus of knowledge, and here again, as an essential dimension of the exercise of power ». (Foucault, 2007, p. 275).

Depuis les années 1980⁹, de nombreux chercheurs, prenant appui sur les idées de Foucault ont approfondi les aspects organisationnels et sociaux de la comptabilité dans le fonctionnement des sociétés (Miller, 1994). L’un des articles fondateurs de ce véritable programme de recherche préconise d’analyser « comment la pratique réelle de la comptabilité peut servir de nombreux et différents desseins humains et sociaux » (Burchell et al., 1980, p. 22) [how the actual practice of accounting can be implicated with the furtherance of many and very different sets of human and social ends](#).

Ainsi, la comptabilité est de plus en plus regardée comme une pratique (tentative d’intervenir, d’agir sur les individus, entités et processus afin de les transformer et d’arriver à des fins spécifiques) et non plus comme un outil neutre qui documente et rapporte les faits (Miller, 1994; Miller & O’Leary, 2007). En tant que pratique sociale et institutionnelle, la comptabilité est un élément intrinsèque et constitutif des relations sociales (Lowe, 2001; Miller, 1994). Les méthodes comptables, qui cachent souvent un fort substrat politique, sont désormais largement diffusées dans de nombreuses organisations publiques ou privées (Pezet & Pezet,

⁶ Il préfère prendre comme exemples l’armée, les sociétés secrètes, la médecine.

⁷ Foucault parle du XVIII^e siècle en Europe : « Statistique » est issu du latin moderne *statisticus* que l’on utilise depuis la fin du XVII^e siècle dans le sens de « qui est relatif à l’Etat ». *Statistik* est apparu en allemand en 1749, *Statistique* en français en 1774 et *Statistics* en anglais en 1798.

⁸ Cf. (Labardin & Nikitin, 2009)

⁹ Et même bien avant : Gallofer & Haslam, (1994a, b) remarquent que, à la fin du 18^e et au début du 19^e, Jeremy et Samuel Bentham considèrent la comptabilité comme un élément essentiel dans le fonctionnement de toute société démocratique et progressiste.

2010). Leur impact, en apparence restreint à l'organisation qui les applique, s'étend en réalité bien au-delà, aux niveaux macro-économique, macro-social et politique. « La comptabilité n'est pas uniquement réflexive, mais aussi constitutive : elle ne représente pas seulement une conséquence passive de son environnement, mais contribue à façonner cet environnement » (Napier, 2006, p. 456) *Accounting is not just reflective, but constitutive: it is not merely a passive effect of its environment, but works to shape this environment*. En conséquence de cette vision de la comptabilité comme instrument d'intervention dans le fonctionnement des organisations et des sociétés (Potter, 2003), la mission des chercheurs sera d'étudier « l'interrelation entre représenter et intervenir » (Miller & O'Leary, 2007, p. 707) *the interplay between representing and intervening*.

Miller et Rose (1990; Rose & Miller, 1992) considèrent que les formes modernes de la pensée et de l'action politique s'appuient sur une certaine mentalité (appelée *governmentality*). « *Au lieu d'envisager le pouvoir politique comme la prérogative de l'Etat qui exerce son influence dans la société à travers un appareil ramifié de contrôle, la notion de gouvernement attire l'attention sur la diversité des forces et des groupes qui tentent, de façons hétérogènes, de réguler les vies des individus et les conditions au sein de territoires nationaux spécifiques à des fins diverses* » (Miller & Rose, 1990, p. 3). *Instead of viewing rule in terms of a State that extends its sway throughout society by means of a ramifying apparatus of control, the notion of government draws attention to the diversity of forces and groups that have, in heterogeneous ways, sought to regulate the lives of individuals and the conditions within particular national territories in pursuit of various goals*.

La comptabilité constitue donc une technologie destinée à informer d'une part, mais aussi (et surtout ?) à influencer : « une manière d'intervenir, un instrument pour agir sur des activités, des individus et des objets de telle sorte que le monde pourra être transformé » (Miller, 1994, p. 2) *a way of intervening, a device for acting upon activities, individuals and objects in such a way that the world may be transformed*. Plus précisément, la comptabilité représente l'un des « *mécanismes indirects qui servent à rendre conformes les comportements économiques, sociaux et personnels aux objectifs socio-politiques* » (Miller & Rose, 1990, p. 2) *indirect mechanisms for aligning economic, social and personal conduct with socio-political objectives*. En tant qu'instrument de ce « gouvernement à distance » *governing at a distance* (Rose & Miller, 1992), la comptabilité présente un potentiel plus élevé que d'autres formes de savoir (Robson, 1992).

En tant qu'outil de gouvernement de la vie économique, la comptabilité intervient à deux niveaux (Miller & Rose, 1990) :

- gouvernement de l'économie
 - o à travers des systèmes centralisés de planification économique
 - o à travers des tentatives de transformer les pratiques des acteurs économiques
- gouvernement des activités internes de l'entreprise

Nous nous appuyons sur cette distinction entre le niveau sociétal et le niveau organisationnel, qui structure par ailleurs l'un des articles fondateurs déjà cité (Burchell et al., 1980), pour situer notre propos, ainsi que pour mieux identifier nos apports. Dans ce papier nous nous situons au niveau sociétal et essayons de comprendre dans quelles circonstances la mise en place de certaines règles comptables peut servir, entre autres possibilités, à réguler la concurrence.

L'utilisation de la comptabilité comme technologie de gouvernement au niveau sociétal a fait déjà l'objet de quelques recherches empiriques dans des situations variées. Ainsi, dans leur

article fondateur, Miller et Rose (1990) illustrent leurs développements théoriques à travers deux exemples de régulation de l'économie à travers des techniques comptables : la mise en place de la comptabilité nationale en France après la 2nde guerre mondiale et la diffusion des techniques d'actualisation des flux financiers (DCF – *discounted cash flow*) en Grande Bretagne dans les années 1960. Un autre texte fondateur (Burchell et al., 1985) analyse les interrelations entre le développement de la notion de valeur ajoutée et la politique économique nationale. Dans les années 1970, toujours en Grande Bretagne, les autorités mettent en place la comptabilité d'inflation pour lutter contre les difficultés économiques de l'époque liées aux négociations salariales, à l'inflation, aux mauvaises décisions d'investissement et aux crises de liquidité (Robson, 1994). Dans un contexte différent, Loft (1994) montre que pendant la première guerre mondiale en Grande Bretagne, la comptabilité servait indirectement à l'Etat comme outil de régulation pour assurer le compromis entre les principes de l'économie de marché et le contrôle gouvernemental. A un niveau plus général, la transformation du secteur public dans les années 1980 (mouvement du *new public management*) s'est fait à travers la mise en place d'un système de gestion s'appuyant sur les données comptables. « Si la bonne gestion doit être le *leitmotif* du secteur public, elle devrait être vraisemblablement définie comme la gestion par la comptabilité » (McSweeney, 1994, p. 237) *If good management is to be the leitmotif of the public sector, then this is to be defined, it would appear, as 'management by accounting.* Plus anciennement, au 19^e siècle, la mise en place d'une comptabilité a joué un rôle essentiel dans la régulation de l'activité économique dans l'Inde coloniale (Kalpagam, 2000). Elle faisait partie des pratiques discursives du gouvernement colonial qui ont participé *enabled* à la constitution de l'économie.

Une perspective similaire, inspirée par la linguistique¹⁰, définit la comptabilité comme « un rituel performatif qui produit et réaffirme l'ordre » (Ezzamel, 2009, p. 349) *a performative ritual that produces and reaffirms order.* Dans cette conception, les rituels comptables « produisent les effets qu'ils nomment, régulent et contraignent » (Ezzamel, 2009, p. 353) *accounting rituals are productive of the effects that they name, regulate and constrain.* Le rôle performatif de la comptabilité est une thématique de recherche relativement récente (Justesen & Mouritsen, 2011). Ainsi, MacKenzie (2009) analyse le rôle de la comptabilité dans un projet politique récent : créer un marché du carbone afin de faire contribuer les industries polluantes. La comptabilité est amenée à évaluer et enregistrer les droits d'émission, contribuant ainsi à définir le fonctionnement de ce nouveau marché. En analysant les pratiques budgétaires dans le secteur des microprocesseurs, Miller et O'Leary (2007) mettent en évidence le rôle des pratiques de calcul *calculative practices* en tant qu'instruments médiateurs *mediating instruments* dans la construction des marchés *making markets*. Ce type d'approches « met en question la croyance libérale dans le fonctionnement autonome des mécanismes de marché en montrant comment la politique et l'économie sont entrelacées, et comment les calculs spécifiques et les classifications des comptables et d'autres professionnels modifient la construction et le fonctionnement spécifiques des nouveaux marchés » (Justesen & Mouritsen, 2011, p. 176) *challenges the liberal belief in the autonomous working of market mechanisms by showing how politics and economics are intertwined, and how the specific calculations and classifications of accountants and other professionals make a difference to the specific construction and functioning of new markets.*

Après avoir esquissé le cadre de notre réflexion, nous allons maintenant observer comment la mise en place de regulated cost accounting systems a pu constituer une technologie de

¹⁰ En linguistique, les énoncés performatifs *performative utterances* sont des énoncés déclaratifs qui servent moins à dire qu'à faire quelque chose. Par exemple, en disant « La séance est ouverte », le président de séance ouvre la séance ; en disant « Je vous licencie », le patron licencie son salarié.

gouvernement. Gouvernement de la concurrence sauvage par les dirigeants patronaux de diverses branches d'activité avant la seconde guerre mondiale, gouvernement d'une concurrence trop faible par des Etats depuis les années 1980.

2. La normalisation des coûts pour limiter une concurrence excessive

A partir de la fin du 19^e siècle, aux Etats-Unis, en Grande-Bretagne et en France, des associations patronales appartenant à des secteurs industriels variés essaient de limiter la concurrence sur leurs marchés. Un instrument privilégié d'action est la mise en place de systèmes uniformes de calcul des coûts qui serviront plus loin comme support à des ententes sur les prix de vente.

2.1 Les méthodes homogènes aux Etats Unis

Les premières tentatives dans le domaine des systèmes uniformes de calcul des coûts appartiennent, selon toute apparence, aux industriels américains (Solomons, 1950a). Pour Jucius (1943), les pionniers sont les membres de l'American Iron and Steel Association qui réfléchit sur le sujet dès sa création en 1855. Selon Solomons (1950a; , 1952), le premier exemple concret est celui de la National Association of Stove Manufacturers qui met en place un tel système en 1889.

2.1.1 Les différentes tentatives des associations patronales

Le développement du secteur de l'imprimerie aux Etats-Unis après 1886 (invention du linotype) s'accompagne d'une intensification de la concurrence qu'essaient de contrecarrer les premières associations d'imprimeurs (Powell, 1926). Les premières tentatives de contrôler de marché se font à travers des listes tarifaires communes, mais avec peu de succès. Les imprimeurs se rendent vite compte qu'un moyen efficace d'éliminer la concurrence déloyale est de disposer d'informations fiables sur les coûts. Ainsi, l'UTA (United Typothetae Association – association nationale des imprimeurs), fondée en 1887, met en place un comité pour travailler sur « la question de la réduction des effets néfastes de la concurrence » (Powell, 1926, p. 81) dont la préoccupation principale est le calcul des coûts. Par ailleurs, l'adoption en 1890 de la Sherman Antitrust Act limite beaucoup les possibilités d'entente sur les prix et oblige les imprimeurs d'orienter leur réflexion (du moins officiellement) vers le calcul des coûts.

En 1901-1902, l'UTA élabore une première méthode uniforme, mais sa diffusion parmi les membres de l'association est assez limitée. Une nouvelle méthode, plus simple, est officiellement adoptée en 1910. Son succès est grand, de telle sorte qu'en 1920, 10 000 imprimeurs, dont la moitié ne font pas partie de l'UTA, utilisent des listes standard de prix de vente établies sur la base des coûts publiés (Jucius, 1943). Le calcul uniforme des coûts semble donner de bons résultats en termes de stabilité des prix, d'amélioration de la solvabilité et de comparabilité des données de l'exploitation. Les informations obtenues par l'application du système uniforme sont collectées par l'association et publiées annuellement pour l'usage de ses membres. Les pratiques de l'UTA feront l'objet d'enquêtes approfondies de la part de la Federal Trade Commission, et les systèmes uniformes de calcul des coûts

seront mis en cause directement dans les ententes illicites sur les prix de vente, comme nous le verrons plus loin.

De nombreuses autres associations patronales s'intéressent aux méthodes homogènes, et ce à peu près à la même époque (à savoir avant 1920). C'est le cas, par exemple, dans le secteur agricole, l'ameublement, la sidérurgie, le textile, les matériels de construction etc. (Jucius, 1943). Souvent, il semble que les systèmes uniformes mis en place sont destinés essentiellement à servir de support pour des ententes sur les prix de vente. Dans ce sens, il faut noter l'exemple des associations de l'industrie du bois, dont certaines sont enquêtées et même condamnées par les autorités américaines (FTC, 1925, p. 244; Jucius, 1943; Solomons, 1952).

Après la première guerre mondiale, le mouvement en faveur des méthodes homogènes semble s'essouffler (Jucius, 1943). Néanmoins, il existe des associations patronales, faisant partie de secteurs industriels très divers, qui décident d'adopter de telles méthodes dans les années 1920. Différentes études (Jucius, 1943; Sanders, 1923; Whiting, 1926) évaluent le nombre de ces associations entre 60 et 121. Au sein des associations, la proportion des membres mettant effectivement en place la méthode uniforme proposée varie néanmoins considérablement, entre 20 et 83% (Jucius, 1943). Dans un article publié à cette époque, un représentant d'une association patronale affirme clairement: « la comptabilité uniforme des coûts est reconnue depuis de nombreuses années comme une partie importante des activités d'une association patronale » (Whiting, 1926, p. 74). Les associations patronales sont intéressées par les méthodes uniformes parce que celles-ci permettent la comparaison des coûts dans un contexte de concurrence trop intense et nuisible (Halligan, 1928). Cet extrait d'une résolution adoptée en 1930, au 16^e congrès annuel de la Chambre de commerce des Etats Unis, témoigne de l'attitude favorable des industriels : « Pour que le développement de l'industrie puisse se faire de façon judicieuse et dans l'intérêt public, chaque secteur industriel devrait connaître ses coûts réels de fabrication et de distribution, calculés selon des méthodes uniformes, et devrait collecter et diffuser à ses membres et au public, à travers son association patronale, des informations fiables sur les commandes, les livraisons, les stocks et autres éléments essentiels pour comprendre la situation du secteur » (Lengyel, 1949, p. 134). Par ailleurs, dans les années 1920, la Chambre de commerce semble jouer un rôle actif dans la promotion des méthodes uniformes (Halligan, 1928).

Plus tard, en 1931, des systèmes uniformes fonctionnent dans 130 associations patronales, parmi les 500 associations analysées (Jucius, 1943). Sans donner de chiffre, Lengyel (1949) signale que dans les années 1930 de nombreuses organisations patronales utilisent des systèmes uniformes de calcul des coûts et produisent des statistiques basées sur ces systèmes. Il s'agit même de l'une des plus importantes fonctions de ces organisations. Pour 1938-1939, en s'appuyant sur plusieurs sources, Solomons (1950a) affirme qu'aux Etats-Unis fonctionnent effectivement environ 150 systèmes uniformes. Le même chiffre se maintient dans les années 1940 (Solomons, 1952).

2.1.2 Les pouvoirs publics et les méthodes uniformes

La Federal Trade Commission est créée en 1914 pour lutter contre les pratiques concurrentielles déloyales. Cette création s'inscrit dans le puissant mouvement anti-trust qui prend contour aux Etats Unis à partir de 1890, année de l'adoption de la Sherman Act

(Winerman, 2003). La position de la commission par rapport aux méthodes uniformes de calcul des coûts varie dans le temps en fonction du contexte économique (notamment concurrentiel), social et politique. En règle générale, la commission agit pour que les systèmes uniformes mis en œuvre par les associations patronales atteignent effectivement leur but (lutter contre la concurrence sauvage), mais sans l’outrepasser.

Ainsi, les circonstances particulières de la première guerre mondiale (1914-1918) conduisent à un quasi-abandon de la politique anti-trust. Pendant cette période, donc pratiquement immédiatement après sa création, la FTC trouve avec difficulté sa place : elle jouera le rôle de « *war-time costing agency for the government* » (Stevens, 1925), en procédant à des investigations sur les coûts de fabrication des produits stratégiques. Ce rôle sera repris par exemple, beaucoup plus tard, par la Cost Accounting Standards Board. Cette situation explique sans doute l’attitude très favorable de la commission envers les méthodes homogènes et son implication active dans la conception et la mise en place de ces méthodes (FTC, 1916, p. 15-16, 1917, p. 21). Celles-ci devraient permettre aux entreprises d’avoir une meilleure connaissance de leurs coûts et de mieux mesurer leurs performances. Le travail de la commission de collecte de données sur les coûts sera, au passage, lui aussi facilité.

Après la fin de la première guerre mondiale, l’attitude de la FTC change radicalement. Le 25 septembre 1919, elle ouvre une procédure (plainte no 459) contre la United Typothetae of America, « pour des pratiques de concurrence déloyale » à travers une campagne visant à « déterminer les imprimeurs à utiliser un système uniforme de comptabilité des coûts et une liste tarifaire uniforme dans le but de fixer les prix de vente dans le secteur » (FTC, 1924, p. 42). L’association sera finalement condamnée en 1924 (FTC, 1924, p. 43). Sanders (1923) et Jucius (1943) signalent qu’à l’époque, c’est-à-dire dans les années 1920, les méthodes uniformes font l’objet de débats intenses quant à leur légalité, en soulevant des inquiétudes concernant le risque de collusion entre les entreprises pour contrôler les volumes produits ou les prix de vente. Il n’est donc pas surprenant que d’autres associations patronales, à part l’UTA, font l’objet de procédures similaires initiées par la FTC. Néanmoins, l’attitude de la commission envers les méthodes uniformes est très fluctuante. Ainsi, à partir de 1925, elle organise des réunions d’information à l’intention des entreprises sur les pratiques concurrentielles acceptables, réunions qui présentent ces méthodes dans une lumière très favorable (Jucius, 1943).

Plus généralement, la position des pouvoirs publics concernant les méthodes uniformes est variable et parfois contradictoire (Solomons, 1952). Ainsi par exemple, la Cour Suprême des Etats Unis condamne en 1925 deux associations patronales pour la mise en place de méthodes uniformes et l’entente sur les prix, en vertu de la législation anti-trust (Jucius, 1943; Solomons, 1950b, 1952). Cependant, la même année, la Cour déclare que la collecte et la diffusion des données sur les coûts sont légales tant qu’elles n’entravent pas la concurrence. (Jucius, 1943).

Plus tard, en 1933, dans le contexte du New Deal mis en place pour lutter contre la crise, est adoptée la National Industry Recovery Act (NIRA), une loi destinée à stimuler la reprise économique à travers la régulation de l’économie et qui aura un impact significatif sur les pratiques de calcul des coûts. En effet, « *developing uniform costing practices, then, served as the backbone of the NIRA's attack on the perceived inadequacies of the free market structure* » (McNair et al., 2006, p. 7). Concrètement, il s’agit d’abandonner le laissez faire néoclassique, qui permet aux prix de vente de s’établir librement sur un marché

concurrentiel ; désormais, les prix sont fixés à travers un mécanisme différent : *full cost plus reasonable profit*. Dans le même contexte, entre 1933 et 1936, la National Recovery Administration (NRA)¹¹ a le pouvoir d'interdire les ventes à perte et encourage pour cette raison fortement les méthodes uniformes de calcul des coûts (Jucius, 1943; Solomons, 1952).

2.2 Les méthodes uniformes dans l'industrie britannique

En Grande Bretagne, c'est dans le commerce des lits métalliques de Birmingham qu'ont lieu dans les années 1890 les premiers essais dans le domaine des méthodes homogènes. L'homme clé est E. J. Smith, lui-même membre de cette industrie et initiateur du New Trades Combination Movement (les alliances de Birmingham), une sorte de syndicat patronal visant à limiter les effets néfastes de la concurrence. Il voit les méthodes homogènes comme une partie intégrante de ce mouvement : « Une partie de mon plan est de mettre en place dans chaque secteur un système de calcul des coûts qui, même s'il n'apporte pas pleinement satisfaction lorsqu'il est utilisé dans les conditions particulières d'une entreprise donnée, est tout ce dont on aurait besoin pour fixer dans l'ensemble du secteur un prix de vente pour chaque article produit, prix qui apporterait un profit légitime et raisonnable à chaque fabricant sans charger excessivement l'acheteur » (Solomons, 1952, p. 51).

Le puissant mouvement des imprimeurs américains en faveur des méthodes homogènes n'est pas resté sans écho en Grande Bretagne¹². En effet, lorsqu'en 1911, la British Federation of Master Printers met en place un comité pour étudier cette question, l'une de ses tâches principales est d'étudier sur place le fonctionnement du système américain (Solomons, 1950a, 1952).

En Grande Bretagne, dans le secteur de l'imprimerie, l'origine des méthodes homogènes se situe au tournant du siècle, lorsque la concurrence s'intensifie (Ahmed & Scapens, 2000; Mitchell & Walker, 1997). A cette époque, la demande croissante dans le secteur n'est pas accompagnée par une amélioration de la rentabilité. La concurrence par les prix est très rude, en raison notamment de l'absence des barrières à l'entrée pour les petites entreprises. En revanche, pour survivre, les grandes entreprises doivent procéder à des investissements importants. Le développement du mouvement syndical, accompagné par la réduction du temps de travail et l'augmentation des charges salariales exercent des pressions supplémentaires et contribuent à une hausse des coûts. Par ailleurs, le contexte est marqué par la concentration économique et d'importants changements technologiques. Dans ces conditions difficiles, les systèmes de calcul des coûts existants commencent à être critiqués, notamment parce qu'ils tendraient à sous-évaluer les coûts, ce qui encourage la baisse des prix de vente. Les imprimeurs sont de ce fait mécontents, face à une forte concurrence par les prix et au pouvoir élevé de négociation des clients.

La nécessité d'un système uniforme de calcul des coûts est l'un des facteurs qui contribuent à la création de la British Federation of Master Printers (BFMP) en 1901 et dès cette année le sujet se trouve au centre de ses préoccupations : des documents sur la comptabilité des coûts sont régulièrement produits. Très vite, en 1904, la BFMP met en place

¹¹ Fondée en 1933, lors de l'adoption de la NIRA.

¹² Ni en France, puisque un certain Barennes, fondé de pouvoir de l'imprimerie Delmas de Bordeaux, publie, en février 1908, dans le bulletin officiel de l'Union syndicale des maîtres imprimeurs de France, le rapport présenté au congrès des maîtres imprimeurs de 1907. Le rapport est intitulé : « Les prix de fabrication en imprimerie ».

un groupe de travail (qui deviendra en 1907 le Costing Committee) pour la conception d'un système uniforme.

En 1913 paraît un manuel de calcul des coûts, intitulé *The printer's cost finding system*. Cette même année, lors de sa conférence nationale, la BFMP approuve la méthode décrite dans le manuel et adopte formellement le système uniforme de calcul des coûts (Solomons, 1950b). La méthode homogène de la BFMP, très détaillée et élaborée, ne contient aucune nouveauté technique. Des concepts, des procédures et des techniques, déjà présents dans la pratique et la littérature du temps, sont mobilisés pour servir un but particulier : fournir un mécanisme de coordination dans les conditions d'une forte concurrence sur les prix (Mitchell & Walker, 1997; Solomons, 1950b).

De nombreux efforts sont faits pour l'application effective du système uniforme, mais les résultats restent mitigés. Il est utilisé surtout dans les grandes entreprises et le taux maximum d'adoption est de 52% en 1963 (Mitchell & Walker, 1997).

Les arguments avancés par les imprimeurs en faveur de la mise en place d'un système uniforme dans le secteur sont nombreux et variés : mauvaises pratiques de calcul des coûts, effets destructeurs de la concurrence par les prix, besoin d'équité, désir d'améliorer la qualité des services. Les méthodes homogènes apparaissent notamment comme une réponse aux fortes pressions concurrentielles. « Le développement des pratiques de calcul des coûts a fourni un mécanisme avec le potentiel évident d'influencer les décisions des entreprises sur les prix. En réalité, le calcul uniforme des coûts a été introduit comme un moyen d'élever les prix et de limiter la concurrence, c'est-à-dire qu'il a fourni la base pour une politique de cartellisation tacite » (Mitchell & Walker, 1997, p. 76). Comme nous l'avons vu plus haut à propos de l'action de la FTC aux Etats-Unis, la normalisation du calcul des coûts peut avoir des 'effets pervers'.

A partir de 1913 (année de l'adoption du plus ancien système uniforme, celui de la BFMP), en Grande Bretagne naissent environ 26 autres systèmes – sept entre 1920 et 1930, cinq entre 1931 et 1939 et finalement quatorze pendant ou après la deuxième guerre mondiale (Solomons, 1950a). Dans son article, Lengyel (1949) cite les plus importants de ces systèmes, ainsi que leur année d'adoption : Manufacturing Confectioners' Alliance (1932), British Tin Box Manufacturers' Federation (1926), National Federation of Hosiery Manufacturers (1936), National Federation of Iron and Steel Manufacturers (1935)¹³ – (cf. Edwards et al., 2003), Wholesale Gown, Mantles and Millinery Association (1942), Wholesale Clothing Manufacturers' Federation (1931), Paint Materials Trade Association, Tank Plant and Industrial Association, Dry Cleaning Industry et Co-operative Union (1926).

Dans les années 1950, en Grande Bretagne fonctionnent seulement environ 25 systèmes uniformes de calcul des coûts (Solomons, 1952). Le succès de ces systèmes reste assez mitigé, et leur degré d'application effective par les membres des associations patronales respectives est très variable (Solomons, 1950a).

En général, limiter la concurrence est l'une des principales raisons pour l'adoption d'un système uniforme par les associations patronales britanniques et parfois celles-ci l'expriment clairement (Solomons, 1950b, p. 391) :

¹³ Le système uniforme de cette association constitue un cas à part, car il a été mis en place comme un instrument de rationalisation au service du gouvernement et non pas pour lutter contre la concurrence.

- « l'avantage principal pour l'adoption des méthodes uniformes de calcul des coûts est d'éliminer la concurrence malsaine dans un secteur industriel due à l'absence d'information sur les coûts ou à l'absence de comparabilité des méthodes utilisées pour calculer les coûts » (Council of Ironfoundry Associations) ;
- « l'uniformité dans la production d'informations sur les coûts et l'application de principes fiables seront à l'avenir vitales pour le secteur. La coopération est impérative pour la gestion des prix » (association des tisserands) ;
- « on a mis en place un système pour encourager le calcul des coûts d'une façon améliorée avec l'idée que des méthodes fiables de calculs réduiraient la baisse des prix » (confiserie).

« Sur la même ligne, il a été prouvé que, appelée « gestion des prix » ou « vente raisonnée », ou « élimination de la concurrence malsaine », la lutte contre la baisse des prix est généralement la première préoccupation des avocats du calcul uniforme des coûts » (Solomons, 1950b, p. 391).

2.3 Le calcul uniforme des coûts dans l'industrie française

En France, le problème de l'harmonisation du calcul des coûts se pose à peu près à la même époque (c'est à dire au tournant du 20^e siècle). C'est également dans l'industrie de l'imprimerie, dans un contexte concurrentiel difficile, que se manifestent les premières et les plus importantes actions dans cette direction (Lemarchand, 1996, 2004; Lemarchand & Le Roy, 1998). Ainsi, en 1898, au congrès des maîtres imprimeurs à Limoges, Gabriel Delmas propose l'introduction d'un système comptable commun dans le secteur : « 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 » (cité par Lemarchand, 2004, p. 70). En 1905, Delmas réitère sa proposition (il n'avait vraisemblablement pas été écouté), cette fois avec plus de succès : ouverture de travaux importants sur l'étude des prix de revient. Un manuel sera finalement rédigé en 1909 (Lemarchand, 2004). Les essais d'harmonisation au sein de la branche apparaissent clairement comme une réaction de défense face à l'intensification de la concurrence, déterminée par l'ouverture de l'accès à la profession (Lemarchand, 1996, 2004; Lemarchand & Le Roy, 1998).

L'intérêt pour l'harmonisation des méthodes de calcul des coûts est partagé dans les années 1920 par d'autres branches industrielles, mais l'idée ne fait pas toujours l'unanimité. Ainsi, chez les fondeurs le thème de l'uniformisation est moins fréquent et plus controversé, par rapport aux imprimeurs (Lemarchand, 1996, 2004; Lemarchand & Le Roy, 1998). Pour la première fois, le problème se pose en 1921, lors du congrès de l'Association Technique de Fonderie (Lemarchand, 2004). La relation entre coûts uniformes et prix de vente, clairement exprimée chez les imprimeurs, soulève de nombreuses critiques au sein de l'association patronale des fondeurs.

La contribution de la Cegos aux tentatives de normalisation du calcul des coûts est fondamentale. La Cegos est une institution, créée en décembre 1926 par le patronat français¹⁴ dans le but de promouvoir un échange d'expériences dans le domaine de l'organisation rationnelle de la production. Formée essentiellement d'ingénieurs et de représentants du patronat, elle vise premièrement à populariser les méthodes d'organisation rationnelle et de les faire progresser. Le patronat cherche en premier lieu à réduire les coûts pour maintenir les débouchés internes et externes dans le contexte d'une crise financière, de la popularité des pratiques tayloristes (et fordistes) américaines et de la rareté de la main d'œuvre qualifiée (Bouquin, 1995b).

C'est Auguste Detoef, polytechnicien, figure proéminente parmi les ingénieurs de l'entre deux guerres et président de la Cegos, qui pose le problème du calcul des prix de revient : « abaisser le prix de revient par une meilleure organisation,[...] cela est fort bien. Mais d'abord faut-il connaître ce prix de revient ». La Cegos institue un comité pour l'étude de cette question, qu'elle place sous la direction du lieutenant colonel Rimailho. L'attachement de Rimailho à l'idée d'harmonisation des méthodes de calcul n'apparaît pas directement dans ses débuts à la Cegos, dont les travaux sont placés sous le signe de la rationalisation. Plus tard, il se prononcera en faveur d'une collaboration entre les divers intervenants sur le marché, qu'il s'agisse des relations patrons / employés ou des relations entre concurrents (Bouquin, 1995a). Il parlera même de passer d'une concurrence-bataille à une concurrence-coopération¹⁵; la normalisation de la comptabilité de gestion est une conséquence naturelle de cette évolution. La méthode de calcul des coûts proposée par Rimailho (méthode des sections homogènes), est un outil mis au service des idées corporatistes de son inventeur (Bouquin, 1995a).

Le comité de la Cegos, conduit par Rimailho, publie deux premiers rapports successifs en 1927 et 1928, qui détaillent la méthode des sections homogènes. La rationalisation est l'objectif principal de ces rapports et l'idée d'une uniformisation des méthodes (au moins exprimée directement) en est absente. Il faut dire qu'à l'époque une grande partie du patronat français s'oppose à cette idée, par attachement idéologique au libéralisme, mais aussi par crainte de fournir des outils d'investigation au fisc. Par ailleurs, l'utilisation des coûts comme base pour la détermination des prix de vente est loin de faire l'unanimité. En 1933, la Cegos constitue un autre comité (appelé Comité d'Étude des Prix de Revient et de l'Organisation des Ateliers), placé à nouveau sous la direction de Rimailho.

Les événements de juin 1936¹⁶ ont une grande influence sur la comptabilité de gestion et favorisent le développement du courant promouvant l'uniformisation du calcul des coûts. La politique économique dirigiste remet en cause les méthodes existantes et introduit un souci de transparence et de justification dans le processus d'établissement des prix de vente. L'attitude de la Cegos change. Elle prend clairement position en faveur de ce courant, si bien que le rapport qu'elle publie en 1937 s'intitule « Une méthode uniforme de calcul du prix de revient : pourquoi, comment? ». Cette fois, la Cegos reçoit un large soutien de la part des organisations patronales, soucieuses de mettre en place l'harmonisation au sein de leurs branches respectives. Le rapport proprement dit est précédé par la célèbre préface de Detoef,

¹⁴ Plus précisément par la Confédération Nationale de la Production Française (ancêtre de l'actuel MEDEF).

¹⁵ La coopération (coopetition) n'est pas un concept aussi récent qu'on pourrait le penser.

¹⁶ Arrivée au pouvoir du Front populaire suivie de grèves généralisées, accords de Matignon entre le gouvernement, les syndicats et le patronat et diverses réformes.

plaidoyer pour l'uniformisation des méthodes de calcul. Il part de l'idée qu'il est impossible de calculer un prix de revient unitaire réel et qu'il y aura toujours une partie arbitraire dans toute méthode de calcul. Ce qui importe, c'est que les concurrents se mettent d'accord pour employer la même méthode.

« L'unification des méthodes comporte donc deux aspects : un aspect rationnel et un aspect conventionné. Il y a une part des calculs qui doit être fondée sur un examen plus serré des faits : sur celle-là, l'accord n'est qu'une question de critique et d'analyse par des hommes expérimentés ; mais il y a aussi une part de convention. Ici il faut plus que de la critique, il faut une volonté, je dirais volontiers une foi » (Detoef, 1937, p. 21). Selon Detoef, l'utilisation de méthodes uniformes de calcul n'entraverait pas la concurrence libre sur le marché, elle fournirait seulement aux entreprises des informations correctes sur leurs bénéfices réels. L'ambition de la Cegos est de proposer une méthode universelle : « une méthode de calcul des prix de revient construite en vue de son adaptation aux cas les plus divers et présentant à cette fin toute la souplesse nécessaire » (Detoef, 1937, p. 20). Cette méthode devra devenir le langage commun dans le monde des affaires. Plus loin, le rapport énumère les principaux avantages des règles communes de calcul (Hua, 1937, p. 37-40) :

- elles évitent les tâtonnements dans la mise au point d'un système fiable de calcul des coûts,
- elles permettent « l'assainissement de la concurrence par la suppression des erreurs de calcul » ; une méthode uniforme éliminerait les biais dus aux différences de calcul et mettrait en évidence les différences réelles entre prix de revient,
- elles rendent possibles les comparaisons à l'intérieur de l'entreprise ou interentreprises,
- elles facilitent « une justification des variations de prix devant la clientèle et les pouvoirs publics ».

Pour Lemarchand et Le Roy (1998), l'évolution du discours de la Cegos reflète l'influence conjointe de deux courants de pensée :

- courant technocratique (planiste néo-libéral), diffusé par les polytechniciens, qui prolonge le mouvement de rationalisation des années 1920 – nécessité d'une économie distributive et coordonnée, établissement de conventions collectives, standardisation des méthodes de calcul des prix de revient,
- courant corporatiste (organisation de la société sur la base des groupements professionnels) ; les ententes et le contrôle des prix mèneraient à la fixation d'un juste prix et d'un juste profit.

La position claire de la Cegos après 1936 en faveur de l'uniformisation des méthodes de calcul est due aussi à la victoire du Front populaire et à la montée des arguments anti-libéraux tels que la nécessité de limiter la fluctuation des prix de vente et même la mise en cause de la régulation efficace de l'économie par les mécanismes de marché. Les essais d'uniformisation des méthodes pendant l'entre deux guerres constituent ainsi, selon l'expression de Bouquin (1995b), une véritable normalisation comptable privée conçue non pas pour calculer des coûts exacts, mais pour réguler la concurrence.

Plus tard, à partir de 1940, sous l'occupation allemande, sont créés les Comités d'organisation dont l'une des tâches est l'étude des prix de revient (ce qui rend indispensable

l'uniformisation des méthodes). L'économie devient coordonnée et planifiée et la normalisation de la comptabilité se fait par le plan comptable de 1942, d'inspiration allemande.

Après la seconde guerre mondiale, l'idée de l'harmonisation apparaît, sous une forme plus voilée, chez les sidérurgistes (Meyssonnier, 2001). Ceux-ci sont organisés dans une structure collective forte ; les intérêts des patrons sont défendus par une chambre syndicale dont l'un des rôles principaux est de négocier avec l'Etat les prix de vente. Cette chambre syndicale a le monopole des informations sur les coûts. Les pratiques de calcul visant à majorer les coûts réels et les tentatives de manipulation des informations sur les coûts sont fréquentes. Dans ces conditions, il est évident qu'au sein de l'organisation des sidérurgistes l'idée du calcul des coûts par une démarche collective devient très populaire.

En 1949 la chambre syndicale émet une note concernant les coûts de revient, qui définit les clés de répartition des différentes catégories de charges indirectes. Une autre note de 1960 recommande la ventilation des charges indirectes proportionnellement à la valeur ajoutée. Les amortissements et les frais généraux sont à inclure dans l'évaluation des stocks. Finalement, la note préconise le recours à des prix d'ordre – déterminer par avance pour une période les montants des valeurs ajoutées aux différents stades et le montant des frais généraux.

Au-delà de leur évidente diversité due notamment au contexte géographique et socio-politique, les cas étudiés ici présentent un point commun fondamental, à savoir le lien qui s'établit entre le calcul homogène des coûts et la concurrence. En effet, les systèmes uniformes de calcul des coûts, développés par les associations patronales ont pour finalité (souvent clairement déclarée) de contrecarrer les effets négatifs pour les entreprises d'une concurrence excessive. Les associations patronales revêtent des apparences différentes : syndicats patronaux sectoriels (imprimerie, sidérurgie etc.) ou organe d'une fédération patronale nationale (Cegos en France), mais constituent toutes des entités défendant les intérêts des entreprises. A cette fin, elles entendent se servir de la comptabilité pour intervenir indirectement dans le fonctionnement de l'économie.

Ce type d'initiatives visant à mettre en place un calcul uniforme des coûts se soldent souvent par des échecs, dont l'explication peut se trouver à plusieurs niveaux :

- les systèmes se heurtent aux entreprises qui laissent primer leurs intérêts individuels sur ceux de la collectivité ;
- en se conformant à une idéologie libérale, les autorités de l'Etat découragent ces initiatives en considérant qu'elles vont à l'encontre du bien-être des citoyens en faussant la concurrence sur le marché ; les sanctions de la FTC et de la Cour suprême américaines dans les années 1920 sont des exemples dans ce sens ;
- les systèmes uniformes entrent en conflit avec cette idéologie libérale, soutenue par de nombreux chefs d'entreprise ; c'est le cas par exemple en France à la fin des années 1920.

3. Le calcul réglementé des coûts pour compenser une concurrence trop faible

Lorsqu'ils écrivaient au milieu des années 1990, Mitchell et Walker (1997, p. 75) pouvaient affirmer que « *aujourd'hui, les systèmes uniformes de calcul de coûts ne sont plus en vogue* ».

En effet, hormis l'existence de la CASB entre 1970 et 1980, le mouvement en faveur des méthodes homogènes (Solomons, 1950a, b) semble, après 1950, avoir régressé et s'être limité au secteur de la sidérurgie (Edwards et al. 2003, Meyssonier 2001), en Grande-Bretagne comme en France.

Néanmoins, il y a eu des exemples récents de mise en place de systèmes uniformes de calcul des coûts. A partir des années 1980¹⁷, on peut observer plusieurs types de normalisation de la comptabilité des coûts. Tandis que le calcul uniforme apparaissait, avant la seconde guerre mondiale, comme un processus similaire dans plusieurs secteurs d'activité, il conviendrait à partir de 1980 de parler de comptabilité de gestion réglementée, car les processus sont radicalement différents. La plupart du temps, l'intervention de l'Etat rend l'expression « calcul réglementé des coûts » plus adéquate que « calcul uniforme ». En outre, le coût réglementé s'applique parfois à une entreprise unique, comme nous le verrons plus tard.

Nous avons d'abord étudié le cas des systèmes de santé. Ainsi, en France, un système uniforme de calcul des coûts est introduit à partir de 2004, afin d'organiser la concurrence entre les hôpitaux publics et les cliniques privées. En Grande Bretagne, les tentatives de réguler le fonctionnement du système de santé à travers la comptabilité se poursuivent depuis 1983. Ensuite, l'ouverture récente du secteur français des télécommunications a obligé l'Etat à organiser une concurrence équitable en imposant une méthode de calcul des coûts (et par conséquent une méthode d'établissement des prix) à l'ancien monopole d'Etat qui permette aux nouveaux concurrents de fonctionner et survivre. Finalement, le système de normalisation mis en place par l'armée américaine pour contrôler les coûts de ses fournisseurs offre un autre exemple.

Au-delà de cette variété de situations, on peut constater que le plus souvent l'Etat intervient pour garantir une concurrence raisonnable dans des secteurs où celle-ci est en danger. Dans ces trois situations, et comme c'était le cas auparavant, des processus similaires peuvent être remarqués simultanément dans des pays différents.

3.1 Dans les systèmes de santé

Mougeot (1999) propose une typologie de la régulation dans la production des soins :

- planification centralisée par l'Etat ;
- régulation par des mécanismes de concurrence ;

¹⁷ En fait, l'exemple de l'armée est relativement précoce. Si on en fait exception, les autres exemples (à partir des années 2000), peuvent être considérés comme le résultat de l'échec de la dérèglementation.

- concurrence organisée (par exemple en Grande Bretagne entre 1991 et 1997, *white paper* « *Working for patients* ») ;
- concurrence fictive (notamment concurrence par comparaison¹⁸ – tarification par DRG¹⁹, comme par exemple en France).

Ce qui nous intéresse plus particulièrement ici, c'est la régulation par des mécanismes de concurrence et surtout le rôle que la comptabilité joue dans le processus. Par ailleurs, la concurrence est loin de faire l'unanimité dans le secteur de la santé : on a décrit le phénomène appelé *medical arms race* qui conduirait à l'effet inverse, à savoir augmentation du prix des soins et réduction de la qualité (cf. Dranove et al., 1992; James, 2002).

Dans de nombreux pays, les difficultés de financement du système de santé mènent à des tentatives d'améliorer l'efficacité d'utilisation des ressources, tentatives dont les techniques comptables, telles le calcul et le contrôle des coûts, sont un élément essentiel (Llewellyn & Northcott, 2005). Cette amplification progressive du rôle de la comptabilité, qui accompagne les réformes dans le domaine de la santé (Lapsley, 1996, 2001b) s'inscrit dans un mouvement plus large de « *accountingization* », caractéristique aux réformes du New Public Management dans les années 1980 (Hood, 1995). Les essais d'application des méthodes de la comptabilité de gestion à la gestion hospitalière (avec plus ou moins de succès) sont relativement nombreux : ABC – (Ross, 2004), (Lawson, 2005), (Arnaboldi & Lapsley, 2004), (Arnaboldi & Lapsley, 2005) pour la Grande Bretagne, (Nobre & Biron, 2002) pour la France ; *theory of constraints* – (Kershaw, 2000) pour la Grande Bretagne ; contrôle budgétaire – (Lapsley, 2001a), (Pollitt et al., 1988) pour la Grande Bretagne ou balanced scorecard – (Nobre, 2001) pour la France.

3.1.1. Grande Bretagne

Le point de départ pour les réformes contemporaines dans le domaine de la santé est le rapport rédigé en 1983 par Griffiths²⁰ à la demande du ministre de la santé de l'époque, rapport qui discute des modalités d'établir un meilleur système de contrôle au NHS²¹.

A partir d'avril 1991, des changements radicaux interviennent dans le fonctionnement du NHS, suite à l'application du *white paper* « *Working for patients* » de Janvier 1989 : allocation de ressources à travers un système de contrats entre les établissements de santé et les financeurs publics (Bates & Brignall, 1993). L'essence du *white paper* : « un important nouveau départ : un marché interne pour les soins, basé sur un système de contrats entre acheteurs et fournisseurs » (Baggott, 1994, p. 178).

Il s'agit de mettre en place un système de calcul des prix, basé sur les coûts complets, qui évite le subventionnement croisé et où l'exactitude des coûts soit assurée par la monitorisation entre acheteurs et fournisseurs (*healthcare providers*) (Bates & Brignall, 1993;

¹⁸ La concurrence par comparaison (*yardstick competition*) représente la régulation simultanée de plusieurs entreprises en les mettant artificiellement en concurrence avec une entreprise de référence fictive (Shleifer, 1985).

¹⁹ La méthode des DRG (*diagnosis related groups*), introduite aux Etats-Unis en 1983 et omniprésente aujourd'hui dans les pays développés, est à la fois une méthode technique de remboursement et un mécanisme d'incitation. Il s'agit du calcul des coûts et des tarifs par groupes de malades homogènes du point de vue du diagnostic établi ou de leur pathologie (Busse et al., 2006).

²⁰ Il était dirigeant chez Sainsbury's, une chaîne de supermarchés **qui a fait récemment faillite**.

²¹ *National Health System* – le système public de santé en Grande Bretagne.

Ellwood, 1996). Le mécanisme d'établissement des prix devrait simuler la situation sur un marché hospitalier idéal : ainsi, le prix dans les contrats s'appuie sur un coût moyen à long terme (*long-run average cost*) qui s'approche généralement du coût marginal à long terme (Ellwood, 1996). Pour améliorer la fiabilité des coûts calculés, la NHSME (NHS Management Executive) rédige en 1993 un *Costing for Contracting Manual* (manuel de calcul des coûts) applicable pour la première fois aux contrats de 1994/1995, qui conseille des règles de calcul. Par ailleurs, les hôpitaux sont amenés à améliorer leur comptabilité afin de pouvoir fournir des informations sur le coût des services offerts, informations essentielles dans la négociation des contrats (Lapsley, 2001b). Finalement, le but du système mis en place est d'augmenter l'efficacité dans l'utilisation des ressources (Bryan & Beech, 1991; Ellwood, 1996).

La mise en place d'un marché comme mécanisme pour résoudre les problèmes perçus dans la gestion des services de santé est une idée largement répandue dans les sociétés occidentales à la fin des années 1980 et au début des années 1990 (Kurunmäki, 1999). Néanmoins, le Department of Health²² publie dès 1989 une étude où il émet des doutes liés à la concurrence dans le domaine de la santé (Bryan & Beech, 1991) : inefficience du marché créé, nécessité des interventions de l'Etat etc. Par ailleurs, les critiques dont font objet ces réformes de la NHS sont nombreuses : irrationalité politique (Bates & Brignall, 1993), coûts de transactions élevés sur le marché et conditions favorables aux comportements opportunistes (Lapsley, 1993; Robinson, 1996), système d'établissement des prix insatisfaisant (Robinson, 1996), inadapté au secteur de la santé (Ellwood, 1996) et menant à une concurrence insuffisante par les prix (Bates & Brignall, 1993).

Le calcul des coûts par HRG (*health resource groups* - groupement des patients selon la consommation de ressources, méthode issue du DRG américain) se développe à partir de 1993, dans un contexte de tension croissante entre les ressources publiques disponibles et la demande croissante de services de santé (Jones, 1999). Cette méthode de calcul apparaît comme une tentative importante de réduire l'autonomie du personnel médical. Finalement, il aura parmi ses effets la modification de la balance des pouvoirs au sein des organisations de santé, au profit des administrateurs et aux dépens des professions médicales (Jones, 1999).

Le système du marché interne, introduit par le *white paper* de 1989 est officiellement abandonné en 1997, avec l'arrivée au pouvoir du New Labour mené par Tony Blair. « L'introduction du marché interne par l'ancien gouvernement n'a pas permis au système de santé de se focaliser correctement sur les besoins des patients. [...] Le marché interne a introduit la concurrence pour les patients. Ce faisant, il a introduit de l'injustice pour les patients. » (Department of Health, 1997).

Un système de benchmarking est mis en place pour les hôpitaux (NRCE – National Reference Costing Exercise), accompagné par le développement d'une base nationale de coûts par HRG (NRCI – National Reference Costing Index). L'intention déclarée du gouvernement est de favoriser le partage des informations, la comparaison et non pas la concurrence (Jones, 1999; Llewellyn & Northcott, 2005). Pour Northcott et Llewellyn (2003), la réforme aboutit à la création d'une échelle du succès (*ladder of success*). Concrètement, le NRCI calcule pour chaque établissement concerné un chiffre agrégé en comparant ses coûts avec la moyenne nationale (100 = moyenne). Finalement, le New Labour critique la régulation des services de santé par des mécanismes de marché, mais il met en place un

²² Equivalent du Ministère de la santé.

système de régulation alternatif, basé sur des standards (*measurement standards*). En effet, « les normes et la normalisation sont une forme de régulation tout autant que le marché ou les organisations » (Llewellyn & Northcott, 2005, p. 558).

Les résultats attendus du NRCI sont nombreux et relativement divers. Il s'agit en premier lieu d'améliorer l'efficacité dans l'utilisation des ressources limitées (Jones, 1999), s'attaquer aux variations inacceptables de la performance et relever le niveau global dans l'ensemble du NHS (Llewellyn & Northcott, 2005; Northcott & Llewellyn, 2003). On part ici du principe que les coûts élevés sont un signe d'inefficacité et on oeuvre pour les réduire (Northcott & Llewellyn, 2003). Ensuite, le système donne plus de pouvoir aux acheteurs lorsqu'ils choisissent le fournisseur pour les services de santé (Jones, 1999; Northcott & Llewellyn, 2003). Par ailleurs, en faisant ressortir l'efficacité ou l'inefficacité, il peut servir comme support pour des décisions d'allocation de ressources (Jones, 1999). Finalement, la publication des informations unitaires sur les coûts est une caractéristique centrale de cette nouvelle approche et répond à l'un des principaux engagements du nouveau NHS, à savoir calculer des coûts sur des bases fiables et les publier (Llewellyn & Northcott, 2005). Néanmoins, plusieurs problèmes avec le NRCI ont été identifiés (Northcott & Llewellyn, 2003), notamment l'absence d'une véritable point de repère (une norme d'efficacité), car le NRCI se rapporte à la moyenne, mais aussi le manque de comparabilité entre les établissements de santé.

A partir de 2001, un nouveau système de contrôle est mis en place au sein du NHS : chaque établissement de santé se voit accorder annuellement un nombre d'étoiles (*star rating*) en fonction de certains indicateurs et cibles à atteindre. Ce système semble entraîner des effets pervers, dont certains affectent la qualité des soins (Bevan & Hood, 2006). En 2002, à travers le système appelé *payment by results*, le gouvernement va plus loin dans la régulation : désormais les hôpitaux sont financés à partir d'une liste tarifaire (*standard price tariff*) « basée sur le coût moyen de référence pour le HRG afférent. » (Department of Health, 2002, p. 23). Cette réforme représente la création d'un nouvel espace mesurable, à travers l'intervention de trois champs d'expertise : la comptabilité, la médecine et l'économie de la santé (Kurunmäki & Miller, 2008). Suite à un mouvement commencé au milieu des années 1980, la comptabilité est entrée dans les années 2000 dans le champ de l'activité clinique (activité de soins). Les coûts sont désormais rattachés à l'efficacité et à la qualité des soins et présentés à échelle nationale (Lapsley, 2001b).

Le calcul annuel des coûts de référence se fait à partir de 1997/1998 ; il s'agit de coûts moyens. Ces coûts sont utilisés par le NHS : « [...] pour mesurer et comparer les performances, [...] pour mesurer le coût des traitements, [...] pour mesurer l'efficacité relative des établissements de santé [et] comme base pour le tarif national » (Department of Health, 2009b, p. 5). La collecte annuelle des coûts de référence est réglementée et obligatoire pour tous les établissements de santé du NHS. Le manuel obligatoire de calcul des coûts (*NHS costing manual*), dont la première édition date de 1999, détaille les règles de calcul de ces coûts ; il a un caractère obligatoire (Department of Health, 2009a).

3.1.2. France

En France, les cliniques privées et les hôpitaux publics proposent les mêmes services, mais pas nécessairement au même prix. Les patients choisissent où ils veulent être traités et à

la fin, l'assurance maladie rembourse les patients, complètement ou partiellement. Les salariés et les employeurs contribuent à financer l'assurance maladie. Les entreprises déduisent les cotisations des employés de leurs salaires, ajoutent leurs propres cotisations et payent la totalité du montant à l'assurance maladie. Pour contrôler ses dépenses, l'assurance maladie a créé une liste tarifaire pour les montants remboursés aux patients. Mais comme les revenus et les dépenses sont déconnectés, cela a produit d'importants dysfonctionnements dans le système lorsque la différence entre dépenses et revenus est devenue trop importante.

La source d'inspiration des réformes françaises est le système américain du « prospective payment system » et des DRG, mis en place en 1983 (Castra, 2005; Mougeot, 1999). A l'origine de la tarification à l'activité (T2A) se trouve la tarification à la pathologie (TAP), introduite en 2000 (Castra, 2005), qui devait inciter les établissements de santé à réduire leurs coûts (Choné & Lesur, 2002). Il n'y a pas de différences significatives entre TAP et T2A, car la seconde est la réalisation de la première : la TAP vise une meilleure productivité et la mise en place d'une comptabilité analytique, tandis que la T2A ajoute des objectifs en terme de qualité et d'intégration des activités (efficacité et performance) (Castra, 2005). La TAP/T2A s'appuie explicitement sur le principe économique de la concurrence par comparaison (Castra, 2005). Ce modèle suppose l'existence et le respect de conventions comptables précises qui s'appliquent à tous les opérateurs. La concurrence par comparaison ne peut fonctionner dans un contexte de réseaux, ni là où il existe une collusion (ou coopération) entre opérateurs (Castra, 2005). Elle est fondée sur l'hypothèse d'une identité des fonctions des coûts des opérateurs ; pour qu'elle fonctionne dans un environnement hétérogène, des ajustements au système de remboursement sont indispensables (Castra, 2005; Choné & Lesur, 2002).

On a par ailleurs démontré d'un point de vue théorique que ce type de financement est préférable au système de l'enveloppe globale du point de vue du bien-être collectif (Mougeot, 2000). « La réforme de la tarification hospitalière [...] pourrait être un facteur essentiel de la loyauté de la concurrence entre établissements de santé. En tout cas, elle devrait faciliter les comparaisons entre les coûts, au bénéfice des payeurs, assurance maladie et usagers » (Lemoyne de Forges, 2005, p. 126).

Concrètement, à partir de 2004, un nouveau système de financement et de remboursement est mis en place, afin de trouver un équilibre acceptable entre les revenus (cotisations des salariés et des entreprises) et les dépenses (remboursement des soins). Ce système est appelé tarification à l'activité²³ (T2A) et il marque le passage d'un financement basé sur les moyens mis en œuvre vers un financement basé sur les résultats. L'allocation des ressources aux cliniques privées et aux hôpitaux publics s'appuie désormais sur le volume et la nature de leur activité. Ce sont les revenus de l'activité qui déterminent les dépenses et non le contraire. Avant la T2A, le financement se faisait proportionnellement à la durée du séjour du patient et le coût journalier était établi par l'assurance maladie.

Pendant trois ans, les factures aux patients étaient établies selon les prestations qu'ils recevaient. C'est pourquoi la liste tarifaire est devenue beaucoup plus complexe et, selon les directeurs de cliniques, les tarifs n'étaient pas rattachés aux coûts réels encourus. C'est la raison pour laquelle ils ont sollicité la mise en place par le ministère de la santé d'un système uniforme de calcul des coûts, pour que le tarif devienne équitable. Ce système uniforme a été

²³ Le système n'a aucun rapport avec la méthode ABC de calcul des coûts.

adopté à travers le processus suivant. Au début, à partir de 2005, le ministère de la santé a effectué une étude nationale sur les coûts parmi les cliniques ; le ministère a examiné les coûts pour un échantillon de 50 cliniques parmi les 720 existantes. Les 50 cliniques ont dû envoyer au ministère de la santé des données sur leurs coûts et celui-ci a traité les données à travers une méthodologie standardisée (quant à la répartition des charges indirectes). En échange, chaque clinique a reçu des informations complètes sur leurs coûts, ainsi que les coûts moyens comparables des autres cliniques.

Selon les représentants des cliniques que nous avons interviewés, ce système présente au moins deux avantages pour eux : d'une part il crée une base de comparaison très utile, et d'autre part il offre de forts arguments pour négocier le tarif avec les autorités.

Lorsque nous avons interviewé un directeur du contrôle de gestion et un directeur dans les hôpitaux publics, l'enthousiasme a été plus modéré et les jugements portés plus équilibrés. Le ton était le même dans un article publié par Gérard Vincent (2003), président de la FHF²⁴. Aucun d'eux ne met en cause la nécessité de la réforme T2A, mais ils considèrent tous que des ajustements sont nécessaires, en raisons des différences importantes de fonctionnement entre les deux systèmes. En fait, il y a à la fois des effets négatifs et positif du nouveau système.

Effets négatifs et risques de la T2A :

1. Les hôpitaux seront encouragés à éviter les pathologies lourdes, qui coûtent beaucoup et sont insuffisamment financées ; les traitements pourront être ajustés en fonction du fait qu'ils sont ou non lucratifs. Le ministère de la santé essaie d'exercer un contrôle, mais ne peut entièrement éviter cette dérive.
2. Les hôpitaux ne traitent pas le même type de pathologies ou de patients que les cliniques (personnes âgées, immigrants etc.), ce qui signifie qu'ils verront leurs coûts augmenter. Le système de financement à travers la T2A ne tient pas compte de ces spécificités. C'est pourquoi les hôpitaux doivent supporter des coûts cachés qui ne seront pas financés.
3. Les hôpitaux agissent dans l'intérêt public et réalisent pour cette raison certaines activités qui ne sont pas financées (ou sont insuffisamment financées) : services d'urgence, services d'ambulance, traitements onéreux, transplants d'organes etc.

Aspects positifs de la T2A :

1. Les médecins deviennent conscients des coûts de leur activité. La T2A permet d'associer les médecins à la gestion de l'hôpital et les encourage à participer à l'activité administrative.
2. De plus en plus d'études combinent les aspects médicaux et économiques d'un problème et donnent un aperçu de l'impact financier de certaines décisions.
3. Les caractéristiques des activités mises en œuvre sont mieux connectées aux financements reçus.

L'objectif général de l'assurance maladie est de réduire les dépenses de santé en appliquant la pression du marché sur les hôpitaux et en introduisant une concurrence équitable entre les cliniques et les hôpitaux. Ce faisant, elle a déclenché un mouvement de protestation

²⁴ La Fédération Hospitalière de France, association des dirigeants des hôpitaux publics.

de la part de ceux qui craignaient que la T2A conduirait à une détérioration de la qualité des soins médicaux. Des journaux²⁵, mais également des scientifiques – par exemple (Hirtzlin, 2008) – ont récemment reflété ces préoccupations ; néanmoins, elles ne semblent pas suffisantes pour empêcher le projet T2A d'être mis en œuvre.

3.2. Dans les télécommunications

Le marché français des télécommunications était jusqu'en 1998 exploité de manière monopolistique par l'opérateur historique, propriété de l'Etat français, France Telecom. L'ouverture à la concurrence du secteur des télécommunications en 1998 a donné lieu à la régulation de l'interconnexion, pour permettre en particulier aux nouveaux opérateurs d'utiliser le réseau de l'opérateur historique (France Telecom). Cette interconnexion des nouveaux opérateurs, dits opérateurs alternatifs, au réseau de l'opérateur historique est nécessaire en raison des coûts trop élevés de déploiement de nouveaux réseaux pour les opérateurs alternatifs. Ces coûts constituent en pratique une véritable barrière à l'entrée qui empêche la concurrence de s'instaurer naturellement, sans intervention extérieure.

La régulation permet dans un premier temps d'instaurer la concurrence, puis de l'accroître. Comme le rappelle Jenny (2003, p. 34), l'objectif poursuivi dans cette phase de régulation dans le secteur des réseaux « n'est pas de préserver la concurrence mais le désir d'instaurer celle-ci ». Cela distingue le droit à la concurrence de la régulation : « Le rôle de cette régulation sectorielle est complémentaire de celui de l'exercice du droit général de la concurrence : alors que celui-ci veille ex-post à la bonne marche de la concurrence, la régulation est là pour créer ex-ante les conditions de son émergence, notamment en procédant à l'attribution de licences aux opérateurs, en contrôlant les accords d'interconnexion, en assurant le maintien et le financement des missions de service public » (Curien, 2003, p. 354).

Le régulateur français, l'Autorité de Régulation des Télécommunications (ART, devenue ensuite ARCEP, Autorité de Régulation des Communications et de La Poste) est un organisme indépendant créé en janvier 1997. Une de ses principales missions dans l'ouverture à la concurrence a été de réguler l'interconnexion. Pour atteindre cet objectif, il a été décidé de réguler les tarifs d'interconnexion, pour que les opérateurs alternatifs puissent entrer sur le marché de façon équitable et que les qualités de service restent bonnes.

L'Union Internationale des Télécommunications (UIT) écrit, dans la troisième édition de son rapport sur la restructuration du secteur des télécommunications, que « l'interconnexion est l'un des fondements d'une concurrence viable, laquelle à son tour est le principal moteur de la croissance et de l'innovation sur les marchés des services de télécommunication. En fait, les tarifs et les conditions d'interconnexion appliqués sur un marché donné sont les principaux facteurs qui détermineront l'extension de la concurrence [...] Les réponses à l'enquête annuelle de l'UIT sur la réglementation des télécommunications, ainsi que les forums sur la réglementation à travers le monde, confirment que les organes réglementaires considèrent l'interconnexion comme étant la question la plus importante à résoudre, en vue de la création d'un marché concurrentiel pour les services de télécommunication » (UIT, 2001, p. 21).

²⁵ Le canard enchaîné (22.10.2008), Le Monde (17.11.2008, page 10).

Dans ce contexte l'opérateur historique devient régulé quant aux tarifs d'interconnexion qu'il doit proposer aux opérateurs alternatifs désirant entrer sur le marché. La relation régulateur(s) / régulé, étudiée par Delouis (2007), s'avère être une relation complexe. Dans ce processus de régulation des tarifs d'interconnexion, l'ART fait participer les différents opérateurs, alternatifs et historique, en particulier pour ce qui est du choix de la méthode de régulation des tarifs d'interconnexion puis de sa mise en œuvre.

La comptabilité de gestion a été introduite dans la régulation de l'interconnexion par le choix réglementaire qui a été fait en mars 1997 d'orienter les tarifs d'interconnexion vers les coûts. Une décision de l'ART en 2002 précisera que ces tarifs doivent être orientés vers les coûts moyens incrémentaux de long terme (CMILT).

L'opérateur historique doit mettre en œuvre l'orientation de ses tarifs d'interconnexion vers les CMILT, ce qui le conduit à faire évoluer sa comptabilité analytique et sa gestion interne. Le niveau de régulation des tarifs des offres d'interconnexion de l'opérateur historique évolue suivant l'accroissement effectif de la concurrence pour ces offres, et la normalisation du calcul des coûts vers les CMILT correspond à la phase où la concurrence n'est pas assez existante comme le montre Delouis (2007).

Les tarifs d'interconnexion de l'opérateur historique doivent ainsi faire l'objet d'un catalogue annuel, soumis à l'approbation de l'ART. Ces tarifs sont dans un premier temps calculés par l'opérateur historique suivant un modèle top-down basé sur sa comptabilité de gestion. Pour contrôler l'orientation des ces tarifs vers les CMILT, l'ART utilise en parallèle un modèle bottom-up. Le processus d'approbation de ce catalogue fait ainsi intervenir les trois acteurs de la régulation et contribue à une normalisation des systèmes de calcul de coûts de l'opérateur historique. Les opérateurs alternatifs contribuent à la régulation en fournissant des informations au régulateur et en travaillant avec lui, notamment lors du contrôle des tarifs proposés par l'opérateur historique.

C'est ainsi que le processus de régulation de l'interconnexion fait évoluer progressivement le système de calcul des coûts de l'opérateur historique pour répondre aux exigences réglementaires et le normalise en le façonnant de telle sorte qu'il puisse calculer des CMILT.

En 2005, France Telecom a publié un document décrivant son système de calcul des coûts pour donner les preuves de son adaptation aux exigences réglementaires (France Telecom, 2005). On assiste bien à un processus de normalisation des systèmes de calcul de coûts de l'opérateur historique par le régulateur. Ses systèmes de calcul des coûts relevaient avant l'ouverture à la concurrence du seul domaine de la gestion interne, restant même en interne à la connaissance des spécialistes du métier. La régulation de l'interconnexion a contribué à l'appréhension d'informations sur les systèmes de calcul des coûts de l'opérateur historique par des acteurs externes, pour qu'ils répondent à ces contraintes réglementaires et en particulier celle de calculer des CMILT (Delouis, 2007). La mise en place des CMILT pour la tarification de l'interconnexion a permis l'établissement et l'accroissement de la concurrence qui est l'objectif de la régulation, et la normalisation des systèmes de calcul des coûts de l'ancien monopole.

La normalisation des systèmes de calcul des coûts dans le secteur des télécommunications en France s'inscrit en réalité dans un mouvement plus général d'uniformisation des systèmes de calcul des coûts des anciens monopoles au niveau européen

voir même international. Delouis (2007) met en effet en lumière que dans le processus de mise en œuvre du CMILT, les différents acteurs de la relation régulateur-régulé (opérateur historique, opérateurs alternatifs et le régulateur) utilisent fortement l'expérience des autres pays ayant déjà ouvert leur secteur des télécommunications à la concurrence et le plus souvent mis en place pour cela les CMILT.

Pour ce qui est de l'Angleterre, Bromwich et Hong (1999; , 2000) montrent certaines des implications que la mise en œuvre des CMILT a induites sur les systèmes de calcul de coût de British Telecom, ancien monopole. Les documents de l'Oftel (1996a; , 1996b; , 1996c) sont par ailleurs nombreux et publics. Ils démontrent également que la mise en œuvre des CMILT, destinée à orienter les tarifs d'interconnexion et ainsi permettre la concurrence, entraîne une évolution des systèmes internes de calcul de coûts, de même nature que celle que la mise en œuvre des CMILT impliqueront en France, induite par des acteurs externes à l'entreprise concernée, ce qui traduit une forme de normalisation de ces systèmes.

Hopper et Major (2005; , 2007) donnent quant à eux à voir les implications sur les systèmes de calcul de coûts de l'ancien monopole de télécommunications portugais de la mise en œuvre des CMILT pour réguler les tarifs d'interconnexion, toujours dans un contexte d'ouverture à la concurrence.

Ce phénomène de normalisation des systèmes de calcul des coûts des services d'interconnexion des anciens monopoles dans un environnement de régulation pourrait être généralisé à d'autres pays car, si l'on regarde les choix que certains autres pays ont faits en terme de régulation des tarifs d'interconnexion, la grande majorité choisit d'orienter ces tarifs d'interconnexion vers les CMILT (Delouis, 2007) et ce mouvement continue de se développer dans les pays plus récemment concernés par ce choix.

Discussion

Le phénomène de gouvernementalité, tel qu'il est décrit par Michel Foucault, concerne avant tout l'Etat. Or, avant la seconde guerre mondiale, ce sont des associations patronales qui mettent en place des mécanismes de regulated costing. En fait, ces associations patronales, en défendant l'intérêt général de leurs adhérents, agissent également dans un sens tel qu'elles déchargent l'Etat d'une partie de ses tâches, à savoir le fonctionnement « normal » des marchés. Néanmoins, l'Etat garde toujours un œil sur ces associations et les mécanismes qu'elles mettent en place. Quand l'Etat perçoit, dans les mécanismes de regulated costing, une tentative d'entente sur les prix de vente, c'est-à-dire une menace contre l'exercice « normal » de la concurrence, il contrecarre ces initiatives en enquêtant et éventuellement condamnant de telles pratiques. C'est le cas de la FTC américaine dans les années 1920. En France, l'Etat pourra s'appuyer sur la CEGOS (association patronale au plan national) après 1936 et les Comités d'Organisation pendant la guerre pour lui servir de relai auprès des entreprises. Comme l'avaient montré Rose & Miller (1992, 174), la gouvernementalité se manifeste donc aussi au delà du champ d'action de l'Etat : "Political power is exercised today through a profusion of shifting alliances between diverse authorities in projects to govern a multitude of facets of economic activity, social life and individual conduct".(Rose & Miller 1992, 174)

L'ensemble ne fonctionne cependant pas sans heurt et il peut arriver que les mécanismes soient remis en cause à deux niveaux : celui des firmes qui ne voient que leur intérêt individuel et rompent la discipline que tente d'imposer leur association patronale d'une part,

et celui des associations qui ne voient que l'intérêt de leur branche en organisant des ententes d'autre part.

Dans le cas du secteur de la santé, les mécanismes de gouvernementalité sont beaucoup plus directs, même si le New Public Management promeut un désengagement de l'Etat de la gestion directe du système de santé. Ce désengagement de l'administration quotidienne s'accompagne de la mise en place d'un ensemble de moyens de contrôle moins visibles et surtout moins coûteux. La T2A en France comme le NHS en Grande-Bretagne peuvent être considérés comme ces mécanismes de sécurité permettant une l'« accountingization » et la régulation économique des systèmes de santé. Que ces mécanismes n'aient pas nécessairement les effets escomptés par ceux qui les mettent en place est une autre affaire. D'autres mécanismes seront peut-être mis en place avec plus de succès. Il n'en reste pas moins patent que ces pratiques de calcul constituent des instruments médiateurs dans la construction de marchés compatibles avec le capitalisme du début du XXI^e siècle.

L'exemple de la sidérurgie britannique, présenté par Edwards, Boyns et Matthews (2003) montre que la regulated cost accounting peut être utilisée à d'autres fins que la limitation d'une concurrence sauvage ou la création d'une concurrence là où elle fait défaut. Le gouvernement britannique avait mis en place, sur la période 1918-1967 un système de regulated cost accounting dans l'industrie sidérurgique, afin d'encourager la modernisation des équipements du secteur et permettre à ce dernier de fixer des prix permettant un retour sur investissement raisonnable. Il s'agissait, pour le gouvernement britannique, de préparer le secteur de la sidérurgie à affronter la concurrence internationale dans de bonnes conditions.

Nous pouvons, à ce sujet, faire les remarques suivantes : en premier lieu, on peut remarquer que dans ce cas, et de façon particulièrement nette, la comptabilité est également utilisée comme une technologie de gouvernement. Le fait que cette technologie n'ait pas donné les résultats escomptés dépend là encore des efforts déployés par les différents acteurs en présence. Par ailleurs, il convient de reconnaître que le scénario n'est à l'évidence pas le même que dans les branches d'industrie décrites dans cet article. Néanmoins, les « issues » mentionnées dans (Edwards et al., 2003, p. 27)²⁶ montrent que les préoccupations du gouvernement comme des syndicats professionnels relevaient d'une volonté de protection contre la concurrence mondiale et donc d'une forme particulière de régulation de cette concurrence, au moins à l'échelle de la Grande-Bretagne. Le gouvernement avait comme objectif d'éloigner les dangers d'une « main invisible » manifestement maladroite et peu favorable en mettant, pour cette branche d'industrie, la concurrence temporairement entre parenthèses. Ajoutées à des mesures protectionnistes, la fixation des prix par le gouvernement (plutôt que par le libre jeu des forces du marché mondial) semblait une condition indispensable pour que l'industrie sidérurgique puisse se réorganiser et prendre des décisions d'investissement rationnelles.

A cet exemple britannique on peut ajouter le cas de la sidérurgie française, étudiée par Meyssonier (2001) pour la période allant de la fin des années 1930 à la fin des années 1970. Le parallèle qui peut être fait avec la sidérurgie britannique est saisissant : selon Meyssonier (2001, p. 6) « *les calculs de coûts de revient ont servi, entre la fin des années 30 et la fin des années 1970, surtout à réguler collectivement le fonctionnement de la branche dans un cadre national* ». Le contrôle des prix des principaux produits par le gouvernement étant instauré depuis 1937, et ces prix étaient fixés sur la base des coûts constatés dans les entreprises du secteur. La profession était organisée au sein de la Chambre Syndicale de la Sidérurgie

²⁶ Pricing, protection, Rationalisation and Investment

Française²⁷ et cette dernière avait proposé à ses adhérents une méthode de calcul des coûts commune. La CSSF avait été en mesure de s'imposer comme le seul partenaire du gouvernement pour la négociation des prix, et les tentatives du gouvernement pour observer directement le calcul des coûts dans les entreprises s'était avéré totalement vain. La CSSF pouvait ainsi « arranger » les informations concernant les coûts de la profession, afin de négocier des prix avec le gouvernement. Le succès de sa démarche peut être constaté par le paradoxe suivant (p.12) : « *Les prix de vente acceptés par l'Etat étaient à peine supérieurs aux prix de revient 'officiels' de la CSSF, et pourtant la rentabilité du secteur était très forte pendant toute la période* ». Nous avons dans ce cas l'exemple d'un mécanisme de gouvernementalité dont les effets échappent en partie à son initiateur.

Conclusion

Le rôle attribué à la comptabilité se manifeste au niveau d'une organisation, mais également au niveau interorganisationnel (les syndicats professionnels) ou au niveau de la société dans son ensemble (Burchell et al., 1980; Napier, 2006; Vollmer, 2003). Le niveau individuel a été déjà souvent analysé – par exemple (Jeacle, 2003; Miller & O'Leary, 1987) – il s'agit notamment de comprendre comment la comptabilité intervient²⁸ dans la création d'individus et d'espaces calculables *calculable selves* / *spaces*²⁹ (Potter, 2003). Au contraire, malgré les quelques références indiquées plus haut, les niveaux interorganisationnel et sociétal ont été moins étudiés (Napier, 2006). Dans le présent article, nous avons rassemblé un certain nombre d'exemples mettant en lumière le rôle que certaines institutions ont tenté de faire jouer à la comptabilité et comment cette dernière a pu occuper une place centrale dans la 'gouvernementalisation' de la société.

Par ailleurs, nous avons mis en lumière un paradoxe : la même technique (regulated cost accounting) peut servir à des fins apparemment opposées (lutter contre une concurrence trop sévère ou au contraire favoriser une concurrence trop peu présente). Plutôt que de nous en tenir à la seule constatation de ce paradoxe, nous concluons par l'hypothèse selon laquelle les regulated cost accounting, dans un cas comme dans l'autre peuvent servir à pallier les défaillances du marché, considérant ainsi chacune des deux situations comme un cas particulier de cette défaillance.

²⁷ Le patronat de la sidérurgie française s'était regroupé dans le Comité des Forges, créé en 1864. Il fut dissout par le gouvernement de Vichy pendant la seconde guerre mondiale, et la CSSF lui a succédé à partir de 1946.

²⁸ Même remarque que dans la note précédente. Ce sont des individus (ou des organisations) qui interviennent, en se servant de l'outil comptable, pour créer des individus ou des espaces calculables.

²⁹ Pour un développement de ces notions, se référer notamment aux travaux de Miller et O'Leary (1987; , 1994)

- Ahmed, M. N. & Scapens, R. W. (2000) Cost allocation in Britain: towards an institutional analysis. *The European Accounting Review*, 9, 159-204.
- Arnaboldi, M. & Lapsley, I. (2004) Modern costing innovations and legitimation: a health care study. *Abacus*, 40, 1, 1-20.
- Arnaboldi, M. & Lapsley, I. (2005) Activity Based Costing in healthcare: a UK case study. *Research in Healthcare Financial Management*, 10, 1, 61-75.
- Baggott, R. (1994) *Health and health care in Britain*, Macmillan.
- Bates, K. & Brignall, T. J. (1993) Rationality, politics and healthcare costing. *Financial Accountability & Management*, 9, 1, 27-44.
- Bevan, G. & Hood, C. (2006) What's measured is what matters: targets and gaming in the English public health care system. *Public Administration*, 84, 3, 517-38.
- Bouquin, H. (1995a) Rimalho revisité. *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 1, 2.
- Bouquin, H. (1995b) Un aspect oublié de la méthode des sections: les enjeux d'une normalisation privée de la comptabilité de gestion. *Revue Française de Comptabilité*, 271.
- Bromwich, M. & Hong, C. (1999) Activity based costing systems and incremental costs. *Management Accounting Research*, 10, 1, 39-60.
- Bromwich, M. & Hong, C. (2000) Cost and regulation in the UK telecommunications industry. *Management Accounting Research*, 11, 137-165.
- Bryan, S. & Beech, R. (1991) Cost information in a provider market for health care: a note. *Financial Accountability & Management*, 7, 2, 99-105.
- Burchell, S., Clubb, C. & Hopwood, A. G. (1985) Accounting in its social context: towards a history of value added in the United Kingdom. *Accounting, Organizations and Society*, 10, 4, 381-413.
- Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A. G., Hughes, J. & Nahapiet, J. (1980) The roles of accounting in organizations and society. *Accounting, Organizations and Society*, 5, 1, 5-27.
- Busse, R., Schreyögg, J. & Smith, P. C. (2006) Editorial: hospital case payment systems in Europe. *Health Care Management Science*, 9, 211-213.
- Castra, L. (2005) Tarification à l'activité et concurrence. *Revue Générale de Droit Médical*, hors série, Services de santé et concurrence, 77-90.
- Choné, P. & Lesur, R. (2002) Hétérogénéité des établissements de santé et tarification à la pathologie. *Revue d'économie politique*, 112, 1, 65-76.
- Curien, N. (2003) Libéralisation des télécommunications en Europe. in HENRY, C. & QUINET, E. (Eds.) *Concurrence et service public*. L'Harmattan.
- Delouis, B. (2007) L'utilisation de la comptabilité de gestion dans la régulation: le cas de la régulation de l'interconnexion dans les télécommunications en France. Université Paris Dauphine.
- Department of Health (1997) The new NHS: modern, dependable.
- Department of Health (2002) Reforming NHS financial flows: introducing payment by results.
- Department of Health (2009a) NHS costing manual 2008/09.
- Department of Health (2009b) NHS reference costs 2007-08.
- Detoeuf, A. (1937) Le problème des prix de revient. in CEGOS (Ed.) *Une méthode uniforme de calcul des prix de revient. Pourquoi? Comment?*
- Dranove, D., Shanley, M. & Simon, C. (1992) Is hospital competition wasteful? *RAND Journal of Economics*, 23, 2, 247-262.
- Edwards, J. R., Boyns, T. & Matthews, M. (2003) Costing, pricing and politics in the British steel industry, 1918-1967. *Management Accounting Research*, 14, 25-49.

- Ellwood, S. (1996) Full-cost pricing rules within the National Health Service internal market - accounting choices and the achievement of productive efficiency. *Management Accounting Research*, 7, 25-51.
- Ezzamel, M. (2009) Order and accounting as a performative ritual: evidence from ancient Egypt. *Accounting, Organizations and Society*, 2009, 34, 348-380.
- Foucault, M. (2004) *Sécurité, territoire, population. Cours au Collège de France 1977-1978*, Seuil / Gallimard.
- FTC (1916) Annual report. Federal Trade Commission.
- FTC (1917) Annual report. Federal Trade Commission.
- FTC (1924) Annual report. Federal Trade Commission.
- FTC (1925) Annual report. Federal Trade Commission.
- Halligan, C. W. (1928) The relation of uniform cost accounting to competition. *Annals of the American Academy of Political and Social Science*, 139, 74-79.
- Hirtzlin, I. (2008) *Economie de la santé*, Paris, Editions Archétype 82.
- Hood, C. (1995) The "New Public Management" in the 1980s: variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20, 2-3, 93-109.
- Hopper, T. & Major, M. (2005) Managers divided: implementing ABC in a Portuguese telecommunications company. *Management Accounting Research*, 16, 2, 205-229.
- Hopper, T. & Major, M. (2007) Extending institutional analysis through theoretical triangulation: regulation and activity based costing in Portuguese telecommunications. *European Accounting Review*, 16, 1, 59-97.
- Hua, M. (1937) Introduction à une méthode uniforme de calcul des prix de revient. in CEGOS (Ed.) *Une méthode uniforme de calcul des prix de revient. Pourquoi? Comment?*
- James, P. (2002) Is the medical arms race still present in today's managed care environment? *working paper EC 02-09*. Stern School of Business, New York University.
- Jeacle, I. (2003) Accounting and the construction of the standard body. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 357-377.
- Jenny, F. (2003) Régulateurs sectoriels et autorités de concurrence en France et dans le monde. in HENRY, C. & QUINET, E. (Eds.) *Concurrence et service public*. L'Harmattan.
- Jones, C. S. (1999) Developing financial accountability in British acute hospitals. *Financial Accountability & Management*, 15, 1, 1-20.
- Jucius, M. J. (1943) Historical development of uniform accounting. *The Journal of Business of the University of Chicago*, 16, 4.
- Justesen, L. & Mouritsen, J. (2011) Effects of actor-network theory in accounting research. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 24, 2, 161-193.
- Kalpagam, U. (2000) Colonial governmentality and the 'economy'. *Economy and Society*, 29, 3, 418-438.
- Kershaw, R. (2000) Using TOC to "cure" healthcare problems. *Management Accounting Quarterly*, 1, 3, 1-7.
- Kurunmäki, L. (1999) Making an accounting entity: the case of the hospital in Finnish health care reforms. *European Accounting Review*, 8, 2, 219-237.
- Kurunmäki, L. & Miller, P. (2008) Counting the costs: the risks of regulating and accounting for health care provision. *Health, Risk & Society*, 10, 1, 9-21.
- Labardin, P. & Nikitin, M. (2009) Accounting and the words to tell it. *Accounting, Business and Financial History*, 19, 2, 149-166.
- Lapsley, I. (1993) Markets, hierarchies and the regulation of the National Health Service. *Accounting and Business Research*, 23, 91A, 384-394.
- Lapsley, I. (1996) Health care reforms: solutions or problems? *Financial Accountability & Management*, 12, 2, 83-87.

- Lapsley, I. (2001a) The accounting-clinical interface: implementing budgets for hospital doctors. *Abacus*, 37, 1, 79-109.
- Lapsley, I. (2001b) Accounting, modernity and healthcare policy. *Financial Accountability & Management*, 17, 4, 331-50.
- Lawson, R. A. (2005) The use of activity based costing in the healthcare industry: 1994 vs. 2004. *Research in Healthcare Financial Management*, 10, 1, 77-94.
- Lemarchand, Y. (1996) Pouvoirs et normalisation comptable: l'exemple de l'uniformisation des méthodes de calcul des coûts 1927-1947. *Pouvoir et gestion, collection histoire, gestion, organisations*. Toulouse, Presses de l'Université des Sciences Sociales.
- Lemarchand, Y. (2004) Idéologies et comptabilité: l'exemple français de l'uniformisation des méthodes de calcul des coûts. 1927-1947. *De Computis*, 1.
- Lemarchand, Y. & Le Roy, F. (1998) L'institutionnalisation d'une pratique de gestion: introduction de la comptabilité analytique en France. *19e congrès AFC*.
- Lemoyne de Forges, J.-M. (2005) Rapport de synthèse. *Revue Générale de Droit Médical*, hors série, Services de santé et concurrence, 121-127.
- Lengyel, S. J. (1949) Standardised cost accountancy considered internationally. *Accounting Research*.
- Llewellyn, S. & Northcott, D. (2005) The average hospital. *Accounting, Organizations and Society*, 30, 6, 555-83.
- Loft, A. (1994) Accountancy and the First World War. in HOPWOOD, A. G. & MILLER, P. (Eds.) *Accounting as social and institutional practice*. Cambridge University Press.
- Lowe, A. (2001) Accounting-information systems as knowledge-objects: some effects of objectualization. *Management Accounting Research*, 12, 75-100.
- MacKenzie, D. (2009) Making things the same: Gases, emission rights and the politics of carbon markets. *Accounting, Organizations and Society*, 34, 3-4, 440-455.
- McNair, C. J., Watts, T. & Vangermeersch, R. (2006) The fall of management accounting: The NIRA and the homogenization of cost practices in the U.S. *Accounting & Finance Working Paper*. University of Wollongong, School of Accounting and Finance.
- McSweeney, B. (1994) Management by accounting. in HOPWOOD, A. G. & MILLER, P. (Eds.) *Accounting as social and institutional practice*. Cambridge University Press.
- Meyssonnier, F. (2001) Le calcul des coûts de revient dans la sidérurgie (de la seconde guerre mondiale à la nationalisation). *Comptabilité, Contrôle, Audit*.
- Miller, P. (1994) Accounting as social and institutional practice: an introduction. in HOPWOOD, A. G. & MILLER, P. (Eds.) *Accounting as social and institutional practice*. Cambridge University Press.
- Miller, P. & O'Leary, T. (1987) Accounting and the construction of the governable person. *Accounting, Organizations and Society*, 12, 3.
- Miller, P. & O'Leary, T. (1994) Accounting, "economic citizenship" and the spatial reordering of manufacture. *Accounting, Organizations and Society*, 19, 1.
- Miller, P. & O'Leary, T. (2007) Mediating instruments and making markets: capital budgeting, science and the economy. *Accounting, Organizations and Society*, 32, 701-734.
- Miller, P. & Rose, N. (1990) Governing economic life. *Economy and Society*, 19, 1, 1-31.
- Mitchell, F. & Walker, S. P. (1997) Market pressures and the development of costing practice: the emergence of uniform costing in the UK printing industry. *Management Accounting Research*, 8, 1, 75-101.
- Most, K. S. (1961) *Uniform cost accounting and the classification of accounts*, Gee and company, London.
- Mougeot, M. (1999) *Régulation du système de santé*, Conseil d'Analyse Economique - La Documentation française.

- Mougeot, M. (2000) La tarification hospitalière: de l'enveloppe globale à la concurrence par comparaison. *Annales d'économie et de statistique*, 58, 196-213.
- Napier, C. (2006) Accounts of change: 30 years of historical accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 31, 445-507.
- Nobre, T. (2001) Management hospitalier: du contrôle externe au pilotage, apport et adaptabilité du tableau de bord prospectif. *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 7, 2, 125-146.
- Nobre, T. & Biron, N. (2002) L'ABC à l'hôpital: le cas de la chirurgie infantile. *Finance, Contrôle, Stratégie*, 5, 2, 85-105.
- Northcott, D. & Llewellyn, S. (2003) The 'ladder of success' in healthcare: the UK national reference costing index. *Management Accounting Research*, 14, 1, 51-66.
- Oftel (1996a) *Long run incremental costs: the bottom-up network models*.
- Oftel (1996b) *The methodology to calculate long run incremental costs*, NERA.
- Oftel (1996c) *Oftel documents relevant to incremental costs*.
- Ouriemmi, O. (2008) L'histoire de la normalisation comptable en France (1936-1944). IAE de Poitiers, CEREGE.
- Pezet, A. & Pezet, E. (2010) *La société managériale; essai sur les nanotechnologies de l'économique et du social*, Editions La ville brûle.
- Pollitt, C., Harrison, S., Hunter, D. & Marnoch, G. (1988) The reluctant managers: clinicians and budgets in the NHS. *Financial Accountability & Management*, 4, 3, 213-233.
- Potter, B. N. (2003) Accounting as social and institutional practice: perspectives to enrich our understanding of accounting change. *Abacus*, 41, 3, 265-289.
- Powell, L. M. (1926) Typothetae experiments with price maintenance and cost work. *The Journal of Political Economy*, 34, 1, 78-79.
- Rayburn, F. R. (1991) The Cost Accounting Standards Board: its creation, its demise and its reestablishment. in GRAVES, O. F. (Ed.) *The costing heritage: studies in honor of Paul Garner*. Academy of Accounting Historians.
- Robinson, R. (1996) The impact of the NHS reforms 1991-1995: a review of research evidence. *Journal of Public Health Medicine*, 18, 3, 337-342.
- Robson, K. (1992) Accounting numbers as "inscription": action at a distance and the development of accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 17, 7, 685-708.
- Robson, K. (1994) Inflation accounting and action at a distance: the Sandilands episode. *Accounting, Organizations and Society*, 19, 1, 45-82.
- Rose, N. & Miller, P. (1992) Political power beyond the State: problematics of government. *The British Journal of Sociology*, 43, 2, 173-205.
- Ross, T. K. (2004) Analyzing health care operations using ABC. *Journal of Health Care Finance*, 30, 3, 1-20.
- Sanders, T. H. (1923) Present status of uniform cost accounting. *Harvard Business Review*, 1, 2.
- Shleifer, A. (1985) A theory of yardstick competition. *RAND Journal of Economics*, 16, 3, 319-327.
- Solomons, D. (1950a) Uniform cost accounting - a survey (part I). *Economica*, 17, 67.
- Solomons, D. (1950b) Uniform cost accounting - a survey (part II). *Economica*, 17, 68.
- Solomons, D. (1952) The historical development of costing. in SOLOMONS, D. (Ed.) *Studies in Costing*. London, Sweet & Maxwell.
- Stevens, W. H. S. (1925) What has the Federal Trade Commission accomplished? *The American Economic Review*, 15, 4.
- UIT (2001) *Tendances des réformes dans les télécommunications - réglementation de l'interconnexion*.

- Vincent, G. (2003) T2A: enjeux de la réforme et positions de la Fédération Hospitalière de France. *Regards de la FHP*, 21, décembre, 9-10.
- Vollmer, H. (2003) Bookkeeping, accounting, calculative practice: the sociological suspense of calculation. *Critical Perspectives on Accounting*, 3, 353-381.
- Whiting, G. (1926) Uniform accounting in a trade association. *The Accounting Review*, 1, 1.
- Winerman, M. (2003) The origins of the FTC: concentration, cooperation, control, and competition. *Antitrust Law Journal*, 71.