



HAL
open science

Le concept d'entité comptable : une interprétation par la théorie des conventions

Marc Amblard

► **To cite this version:**

Marc Amblard. Le concept d'entité comptable : une interprétation par la théorie des conventions. Sciences de l'Homme et Société. Université du Sud Toulon Var, 1999. Français. NNT: . tel-00267173

HAL Id: tel-00267173

<https://theses.hal.science/tel-00267173>

Submitted on 26 Mar 2008

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

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

UNIVERSITE DE TOULON ET DU VAR
FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES ET DE GESTION

LE CONCEPT D'ENTITE COMPTABLE :
UNE INTERPRETATION PAR LA THEORIE DES CONVENTIONS

THESE POUR LE DOCTORAT ES SCIENCES DE GESTION
(Loi du 26 janvier 1984, art. 16, arrêté du 30 mai 1992)

Présentée et soutenue publiquement par

Marc AMBLARD

J U R Y

Monsieur Alain BURLAUD
Professeur au C.N.A.M. de Paris

Monsieur Alain CHIAVELLI
Professeur à l'I.A.E. de l'Université de Nice-Sophia Antipolis

Monsieur Pierre GENSSE
Directeur de recherche
Professeur à l'Université de Toulon et du Var

Monsieur Robert TELLER
Professeur à l'I.A.E. de l'Université de Nice-Sophia Antipolis

Monsieur Michel WEILL
Professeur à l'Université de Toulon et du Var

Décembre 1999

REMERCIEMENTS

Ces travaux de recherche représentent plus de trois années de travail, de lecture, mais aussi de doutes. On en ressort quelque peu différent : enrichi, mûri mais aussi plus humble devant l'étendue des connaissances qui s'est progressivement découverte.

La thèse est ainsi le résultat d'innombrables investigations, questionnements et réflexions. Pour autant, on ne saurait en renvoyer les mérites aux seuls faits de son auteur ; c'est aussi et surtout le fruit d'une collaboration et d'échanges multiples avec certaines personnes. Qu'elles trouvent ici toute ma gratitude.

Aussi, je profite de ces lignes pour remercier mon Directeur de thèse, Pierre Gensse pour son écoute, ses conseils, ses commentaires et ses encouragements. Il est clair que ce travail est aussi le sien ; les pistes de recherche qu'il a su m'indiquer, les remarques apparemment anodines, les questions pertinentes et maintes suggestions, ont constitué pour moi autant de repères qui ont discrètement balisé ce long parcours. Je certifie que ces propos ne relèvent en rien des remerciements « convenus » mais bien d'une sincère reconnaissance.

Je remercie aussi Nathalie pour les heures qu'elle a consacrées à la lecture et aux nombreuses corrections, sans parler du réconfort qu'elle a pu m'apporter

Enfin, je remercie tous mes collègues de la faculté d'économie et de gestion de l'Université de Toulon ainsi que les membres du centre de recherche QEOPS pour leur soutien et leurs recommandations tout au long de ce projet.

AVERTISSEMENT

La faculté d'économie et de gestion de Toulon et du Var n'entend donner aucune approbation aux opinions émises dans les thèses : celles-ci doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

SOMMAIRE

| | Pages |
|---|-------|
| INTRODUCTION GENERALE | 5 |
| <hr/> | |
| PREMIERE PARTIE | |
| LA CONSTRUCTION COMPTABLE DE L'ENTITE ET SES | |
| LIMITES | |
| <hr/> | |
| TITRE I - L'ENTITE COMPTABLE ET SES LIMITES | |
| <hr/> | |
| Chapitre I - L'ENTITE DANS LE SYSTEME COMPTABLE..... | 14 |
| Section I – Le concept d'entité et les comptes sociaux | 16 |
| Section II – Le concept d'entité et les comptes consolidés | 34 |
| Chapitre II - LES DYSFONCTIONNEMENTS DE L'ENTITE | 48 |
| COMPTABLE | |
| Section I - L'entité mutilée par les conventions comptables | 50 |
| Section II - L'entité fragmentée par les conventions comptables | 63 |
| Conclusion du titre 1..... | 81 |
| <hr/> | |
| TITRE II | |
| LES FRONTIERES DE L'ENTITE COMME CONSTRUIT | |
| <hr/> | |
| Chapitre I - LES FRONTIERES DE L'ENTITE | 83 |
| Section 1 - Les frontières de l'entité-organisation | 84 |
| Section 2 - Les multiples frontières de l'entité comptable..... | 97 |
| Chapitre II – LE MODELE ACTUEL ET SA JUSTIFICATION | 117 |
| Section 1 - Les frontières convenues | 118 |
| Section 2 – Théorie de l'agence et entité comptable | 132 |
| Conclusion de la première partie | 151 |

DEUXIEME PARTIE
VERS UNE APPROCHE RENOUVELEE DE L'ENTITE

TITRE I
MODELE COMPTABLE ET THEORIE DES CONVENTIONS

| | |
|--|-----|
| Chapitre I - FONDEMENTS THEORIQUES DES CONVENTIONS .. | 161 |
| Section I - Analyse contextuelle et conceptuelle de la convention | 162 |
| Section II - Analyse organique et fonctionnelle de la convention | 173 |
| Chapitre II - LES CONVENTIONS COMPTABLES | 183 |
| Section 1- Principales caractéristiques des conventions comptables | 184 |
| Section II - Structure des conventions comptables | 204 |
| Conclusion du titre I | 220 |

TITRE II
ENTITE COMPTABLE ET DYNAMIQUE DES CONVENTIONS

| | |
|--|-----|
| Chapitre I – ALTERNATIVE ET REACTIONS | 226 |
| Section I – L’alternative et ses facteurs d’émergence | 227 |
| Section II - Les réactions face à l’alternative | 251 |
| Chapitre II – PERSPECTIVE DYNAMIQUE DE L’ENTITE | 263 |
| Section I - Mobilité des frontières spatio-temporelles | 265 |
| Section II - Mobilité de la frontière substantielle | 285 |
| Conclusion de la deuxième partie | 296 |
| Conclusion générale | 297 |
| ANNEXES | 325 |

LE CONCEPT D'ENTITE COMPTABLE : UNE INTERPRETATION PAR LA THEORIE DES CONVENTIONS

« Il n'y a société qu'entre des êtres assez semblables pour convenir, assez différents pour avoir besoin de convenir. »

E. Dupréel¹.

¹ E. Dupréel, Convention et raison, in *Revue de Métaphysique et de morale*, 1925, p. 294.

INTRODUCTION GENERALE

« Dans une aube sans oiseaux le magicien vit fondre sur les murs l'incendie concentrique. Un instant, il pensa se réfugier dans les eaux, mais il comprit aussitôt que la mort venait couronner sa vieillesse et l'absoudre de ses travaux. Il marcha sur les lambeaux de feu. Ceux-ci ne mordirent pas sa chair, ils le caressèrent et l'inondèrent sans chaleur et sans combustion. Avec soulagement, avec humiliation, avec terreur, il comprit que lui aussi était une apparence, qu'un autre était en train de le rêver. »

J.L. Borgès, *Fictions*²

La fonction première de la comptabilité est d'enregistrer et de communiquer un ensemble d'informations financières relatives à un objet prédéterminé. Cet objet peut être une entreprise, une collectivité publique telle une ville, une opération ponctuelle comme un voyage ou plus simplement une famille qui gère ses ressources. Quelle que soit sa nature, la construction d'une représentation chiffrée de l'objet observé suppose qu'en soient clairement identifiées les frontières de façon à sélectionner et enregistrer les informations qui s'y rattachent, à l'exclusion de toute autre. Nous parlons alors d'entité comptable pour désigner cette zone d'observation.

A l'égard de la comptabilité d'entreprise, nous devons reconnaître que la question de l'entité vient rarement tarauder l'esprit du praticien ; plus préoccupé à résoudre les problèmes liés à l'enregistrement lui-même, les limites de la zone d'observation s'imposent à lui comme une évidence. Ce qui est compté ? C'est l'entreprise, bien entendu. « Le droit l'a déjà repérée, la comptabilité se contente alors d'en prendre une mesure », pourrait-on s'entendre répondre de façon péremptoire.

Une brève réflexion nous invite pourtant, à considérer l'identification d'un « espace de mesure » comme la base même de la modélisation comptable : tout acte de comptabilisation suppose en effet, l'existence implicite d'entités. Cette reconnaissance perceptuelle est fondamentale, l'applicabilité de tout autre principe (prudence,

² J.L. Borgès, *Fictions*, Folio, Paris, 1986, p. 59.

continuité, nominalisme, etc.) en étant largement dépendante. En permettant de distinguer les informations qui doivent être enregistrées de celles qui ne doivent pas l'être, le concept d'entité constitue un guide pour identifier les ressources et les activités spécifiques d'une entreprise et ainsi circonscrire un ensemble donné d'enregistrements et d'indicateurs³.

Aussi, ces observations nous amènent-elles à considérer le concept d'entité comme un postulat, sujet d'observation admis de manière définitive au point que nul ne s'interroge sur sa nature⁴.

Problématique

L'examen du concept soulève pourtant un certain nombre d'interrogations ; aussi, pour des raisons de clarté, nous présenterons la problématique à l'aide d'un ensemble de questions scindé en deux séries.

La première série de questions s'inscrit dans une approche statique du problème :

- quelles sont les frontières de l'entité comptable ?
- avons-nous de ces frontières une perception commune ?
- si tel n'est pas le cas, quelle perception la modélisation comptable a-t-elle privilégiée ?
- et enfin, quelles sont les raisons qui justifient la primauté du point de vue retenu ?

En adoptant dans un second temps, une vision plus dynamique du problème, nous relevons alors une nouvelle série d'interrogations directement liée à la première :

- quelles sont les conventions responsables du bornage de l'entité ?
- par le passé, ces conventions se sont-elles modifiées ?
- quel est alors le processus qui en détermine la mobilité ?
- peut-on alors s'attendre à une évolution future de l'entité comptable ?

Résumons alors la problématique générale de la façon suivante : L'entité comptable est-elle donnée ou convenue ? Dans ce dernier cas, sur quelles conventions repose-t-elle et selon quel processus ces conventions peuvent-elles évoluer ?

³ American Accounting Association, « The Entity Concept », *The Accounting Review*, avril 1965, pp. 358-367.

⁴ Cette remarque vaut surtout pour les comptes individuels. La question de l'entité prend une autre dimension dans les comptes de groupes, sachant que le comptable doit préalablement définir le périmètre de consolidation. A ce niveau de modélisation, loin de s'imposer à l'évidence, la circonscription de l'entité requiert parfois un effort de réflexion et peut entraîner dans bien des cas, un certain nombre de difficultés.

Intérêt du sujet

L'intérêt du thème choisi, nous semble-t-il, est double. D'un point de vue pratique, le sujet vaut qu'on y accorde un programme de recherches, ne serait-ce que par son lien avec l'actualité. L'évolution des conditions économiques, financières et sociétales a engendré des situations que la comptabilité semble aujourd'hui bien en peine de traduire. Placée au centre du problème, l'entité comptable subit maintes pressions et déformations au point qu'il nous a semblé opportun d'y consacrer tout un ensemble de travaux.

Sur un plan plus théorique, l'intérêt du sujet est tout aussi présent, attendu que son traitement nous emmènera au cœur de la modélisation comptable en utilisant des outils et des concepts qui font d'elle une véritable construction sociale plus qu'une technique d'arithmétique sans âme, à laquelle on l'apparente hélas, trop souvent.

Nous limitons toutefois l'étude de notre sujet à la comptabilité d'entreprise ; bien d'autres comptabilités coexistent, et, nous l'avons déjà dit, l'entité comptable peut revêtir des formes bien différentes.

Le recours au terrain

Outre les développements théoriques, ces travaux prendront appui sur les résultats obtenus des investigations menées sur le terrain de la pratique comptable. Cela peut éventuellement susciter l'étonnement à l'égard d'une recherche qui se veut avant tout fondamentale et conceptuelle ; toutefois, peut-on signaler que la comptabilité, avant même d'être une science, est d'abord une technique au service des hommes dans l'exercice de leurs activités économiques. Dès lors, nous estimons qu'un ensemble d'observations *in situ* ne peut qu'enrichir nos travaux. Il serait même dommageable pour un chercheur, qui plus est en sciences de gestion, de s'interroger sur le caractère alternatif de la finalité de ses travaux : « faire progresser la connaissance ou influencer l'action »⁵. Une telle attitude sous-tendrait la dissociation entre la matière scientifique, et à l'opposé, le monde des professionnels. D'un côté, l'activité intellectuelle avec la conception de modèles et l'élaboration de théories, de l'autre, la gestion des contingences quotidiennes dépourvue de toute démarche cérébrale. Nous

⁵ A. Mingat, P. Salmon, A. Wolfelsperger, *Méthodologie économique*, Presse Universitaire de France, Paris, 1985, p. 37.

repoussons cette dichotomie, pensant qu'elle ne peut qu'être préjudiciable à la recherche en gestion et à la crédibilité de ses résultats.

Pour autant, ce détour empirique ne nous fait pas oublier les problèmes et les limites consubstantielles aux expérimentations entreprises dans le cadre des sciences sociales. Le chercheur n'a pas la partie facile : contrairement aux sciences dites « exactes », il lui est malaisé de s'engager dans une démarche expérimentale⁶ ; comment reproduire dans un laboratoire, les états de la nature qui lui permettront de renouveler le phénomène étudié ? Il ne s'agit pas ici de tester les réactions obtenues du mélange de deux gaz ou de mesurer la résistance d'un insecte aux nouvelles conditions climatiques, mais d'observer et d'analyser des comportements humains dont les interactions et les contingences sociales complexifient à l'extrême la démarche scientifique.

Pour compléter ces remarques, ajoutons l'absence de neutralité de l'expérimentateur. L'homme qui étudie l'homme ne peut se prévaloir de l'extériorité requise par rapport à l'objet de ses explorations, puisqu'il *est* aussi l'objet ; il prend alors le risque d'influer volontairement ou accidentellement sur le déroulement du processus de ses recherches⁷. La validation scientifique devient ainsi très délicate, nous en avons conscience.

L'interdisciplinarité

Le choix du sujet et surtout de l'outil théorique, nous entraînent par ailleurs, à franchir la limite des sciences de gestion pour emprunter aux disciplines voisines les concepts et les logiques. La complexité et l'interdépendance des facteurs en présence tendent parfois à effacer les traces d'une frontière, pour le moins réductrice. Circonscrire notre travail de recherche au seul champ d'une discipline aurait inévitablement pour effet d'en appauvrir les résultats et d'en limiter la portée. Nous pensons justement qu'une science puise son enrichissement dans l'interpénétration de ses connaissances avec celles des espaces plus éloignés.

⁶ G. Mace, *Guide d'élaboration d'un projet de recherche*, éd. De Boeck Université, Bruxelles, 1991.

⁷ A. Blanchet, R. Ghiglione, J. Massonat, A. Trognon, *Les techniques d'enquête en sciences sociales*, éd. Bordas, Paris, 1987.

Ainsi, ces travaux qui s'inscrivent dans le domaine des sciences de gestion et plus particulièrement la matière comptable, iront chercher dans l'histoire, l'économie et la sociologie, les éléments de connaissances propres à lui donner un éclairage que nous souhaitons profitable et fécond.

Explicitation des présupposés épistémologiques

La démarche du chercheur est inévitablement indissociable d'une certaine vision qu'il se fait de son environnement, et d'une méthodologie qu'il considérera, à tort ou à raison d'ailleurs, comme étant la plus pertinente pour traiter l'objet de ses recherches. De fait, il lui est difficile de se prévaloir d'une soi-disant impartialité scientifique. Aussi, par souci d'honnêteté intellectuelle, et pour légitimer ce type de travail, est-il préférable d'explicitier les présupposés épistémologiques qui détermineront sa conduite tout au long de la recherche⁸.

Cette mise au point, pour nécessaire qu'elle soit, n'en est pas moins délicate à aborder, attendu qu'elle oblige le chercheur à s'interroger sur la nature de la connaissance produite et, plus en amont, sur la nature de la réalité qu'il pense pouvoir appréhender⁹. Cette connaissance relève-t-elle de l'objectivité, image d'une réalité qui lui est extérieure ou d'une interprétation voire d'une construction qu'il s'en fait ? La réponse à cette question est fondamentale dans la mesure où elle engage le chercheur dans un schéma intellectuel déterminant quant à la mise en œuvre de sa recherche et quant aux résultats obtenus.

A ce niveau de réflexion, nous devons alors faire face aux deux grands paradigmes épistémologiques qui s'opposent dans un débat aussi vif que passionnant : le positivisme et le constructivisme.

Le premier paradigme dont l'un des plus grands défenseurs fut A. Comte, soutient que la réalité existe en soi, indépendamment de celui qui la perçoit ; elle possède une essence propre. Le chercheur peut s'attacher par conséquent, à saisir cette réalité qui lui est extérieure et indépendante. Or, c'est justement cette indépendance de l'objet par rapport au sujet qui permet aux tenants du positivisme de se prévaloir du principe d'objectivité selon lequel l'observation du premier par le second (qui lui est étranger) ne doit pas modifier la nature de cet objet¹⁰ : « La connaissance en ce sens

⁸ A. C. Martinet, « Grandes questions épistémologiques et sciences de gestion », in Martinet A. C. (ed.), *Epistémologie et sciences de gestion*, Economica, Paris, 1990, pp. 9-29.

⁹ M. Girod-Séville, V. Perret, « Fondements épistémologiques de la recherche », in R. A. Thiétart (coll.), *Méthodes de recherche en management*, Dunod, Paris, 1999, pp. 13-33.

¹⁰ M. Girod-Séville, V. Perret, op. cit.

objectif est totalement indépendante de la prétention de quiconque à la connaissance ; elle est aussi indépendante de la croyance ou de la disposition à l'assentiment (ou à l'affirmation, à l'action) de qui que ce soit. La connaissance au sens objectif est une connaissance sans connaisseur ; c'est une connaissance sans sujet connaissant. »¹¹

Dans le cadre de nos travaux, ce principe d'objectivité soulève un certain nombre d'interrogations : l'homme peut-il être son propre objet ? En d'autres termes, le chercheur peut-il étudier son objet sans en modifier la nature ? Le comportement humain peut-il être véritablement considéré comme une extériorité telle qu'on pourrait le supposer comme une chose observable à distance ?

Les éléments de réponses que nous pouvons apporter à ces interrogations nous empêchent de souscrire totalement au paradigme positiviste ; en conséquence, nous serons amenés dans le cadre de ces travaux à nous en écarter pour rejoindre un paradigme rival : le constructivisme.

Si le paradigme positiviste est largement présenté comme étant dominant dans les sciences de l'organisation, le constructivisme tend aujourd'hui à étendre largement l'influence de sa conception de la connaissance au sein de la communauté des chercheurs¹². Pour autant, les origines de ce courant ne sont pas récentes, loin s'en faut ; la métaphore de Platon n'en présentait-elle pas les prémices ?

Les constructivistes défendent l'idée selon laquelle la réalité n'est jamais indépendante de l'esprit de celui qui l'observe et l'analyse. Conséquemment, la réalité est appréhendée par l'action du chercheur qui, dans le même temps, l'organise, la modèle, lui donne une existence à travers sa propre grille d'interprétation. Certains auteurs¹³ parlent alors d'hypothèse phénoménologique qui s'oppose à l'hypothèse ontologique soutenue par les positivistes. La première est fondée sur l'idée qu'un phénomène est une manifestation interne des choses dans la conscience. N'étant pas externe, la réalité ne peut être objective puisqu'elle est une construction de l'esprit. Aussi, sachant que toute connaissance humaine est développée, véhiculée et soutenue par des situations sociales spécifiques¹⁴, le chercheur doit s'attacher à pénétrer les processus par lesquels une composition de l'esprit, une mise en scène peuvent s'imposer progressivement à l'individu comme une réalité préexistante.

De fait, nous défendrons dans ces travaux, la position selon laquelle, plutôt que d'observer une réalité donnée et extérieure, l'individu bâtit une réalité modelée par ses

¹¹ K. R. Popper, *La connaissance objective*, Aubier, 2^e édition, Paris, 1991. Traduit de : *Objective Knowledge*, Londres, Oxford University Press, 1972.

¹² M. Girod-Séville, V. Perret, op. cit.

¹³ P. De Bruyne, J. Herman, M. Schoutheete, *Dynamique de la recherche en sciences sociales*, Presses Universitaires de France, Paris, 1974.

¹⁴ P. Berger, T. Luckmann, *La construction sociale de la réalité*, Méridiens Klincksieck, 2^{ème} éd., 1996. Traduit de : *The Social Construction of Reality*, New York, Doubleday, 1966.

expériences personnelles, sa culture, ses affects, les croyances auxquelles il adhère et les référentiels collectifs auxquels il se réfère. Nous reconnaissons ainsi, que cette construction mentale ne peut totalement s'affranchir d'une part d'imaginaire et de subjectivité. « Le réel n'est jamais donné du dehors de l'esprit »¹⁵.

En dépit des difficultés que présentent ces présupposés épistémologiques, nous prenons un autre engagement, celui d'exprimer avec simplicité et clarté les idées qui seront successivement développées dans cette thèse, afin que même le profane, nous l'espérons, puisse prendre du plaisir à la lecture. Sans vouloir basculer dans le travail de vulgarisation, nous refusons l'ésotérisme propre à certains travaux de recherche ou pire, l'écriture sibylline, absconse, dans laquelle on se complaît parfois, où le moyen devient hélas, une fin.

Nous scinderons notre étude en deux grandes parties. La première traitera de la construction de l'entité comptable et de ses limites ; le terme « limite » y sera considéré selon les deux acceptions : « limite » dans le sens d'incapacité à décrire des phénomènes économiques et « limite » dans le sens de frontière. Nous essaierons de comprendre dans quelle mesure les dysfonctionnements de l'entité comptable sont liés à la perception spécifique que chaque acteur a de ses frontières. La seconde partie nous amènera à présenter une approche renouvelée du modèle comptable en empruntant à la théorie des conventions ses outils conceptuels. Nous montrerons comment ce jeune courant de pensée économique peut fournir au chercheur un nouveau cadre méthodologique capable d'apporter certaines réponses aux problèmes posés par l'entité comptable.

¹⁵ J. M. Mouchot, A. Moles, *Les méthodes des sciences humaines dans l'entreprise*, Fayard-Mame, Paris, 1971, p.22

PREMIERE PARTIE : LA CONSTRUCTION COMPTABLE DE L'ENTITE ET SES LIMITES

*« L'objet que l'on voit le plus mal, c'est la paire de lunettes
que l'on porte devant les yeux »*

M. Heidegger

Définir l'entité comptable, revient donc à circonscrire le champ de la représentation, c'est-à-dire poser les limites spatiales et temporelles de l'objet à décrire et préciser la nature des faits qui y sont comptés.

Deux grands titres occuperont cette première partie. Le premier présentera l'entité dans son environnement comptable, pour aborder ensuite les problèmes qu'elle peut susciter chez certains groupes d'utilisateurs.

Le second titre posera la question de savoir si nous avons tous de l'entité une perception identique ; après y avoir répondu, il examinera les fondements et la justification du modèle actuel.

TITRE I - L'ENTITE COMPTABLE ET SES LIMITES

Essence d'une chose ou objet de pensée, l'entité permet d'isoler et de circonscrire un sujet d'observation et de représentation. Le concept, replacé dans sa dimension historique et comptable, fera dans un premier temps, l'objet d'un examen étendu (chapitre I); l'occasion nous sera alors donnée de décrire les dysfonctionnements qu'un certain nombre d'auteurs ou praticiens peuvent relever à son égard (chapitre II).

CHAPITRE I : L'ENTITE DANS LE SYSTEME COMPTABLE

« Grouper les choses (dans le sens le plus général) constitue l'élément le plus profond, le plus indispensable, de notre perception et de notre conception du réel. Bien qu'il soit évident que jamais deux choses ne seront exactement identiques, c'est parce qu'on ordonne le monde en groupes d'éléments ayant en commun une propriété importante (groupes qui se recourent d'une façon complexe et se superposent) qu'on donne une structure à ce qui ne serait autrement qu'un chaos, une fantasmagorie. »

P. Watzlawick, *Changements, paradoxes et psychothérapie*¹⁶.

Lorsqu'une zone d'intérêt économique existe, il est possible d'identifier, d'enregistrer et de communiquer les informations à propos de cette entité comme distinctes de toute autre information. Ceci est l'essence même du concept d'entité en comptabilité.

Sans un tel concept la comptabilisation est impossible.

En bref, le concept d'entité permet de poser les limites du champ de la représentation ; or ce dernier peut être appréhendé selon différents niveaux possibles afin de satisfaire des destinataires de l'information comptable n'ayant pas les mêmes attentes.

Considérons par exemple, une société-holding H, contrôlant ses trois filiales F1, F2, F3.

Du point de vue des investisseurs actionnaires du groupe, et donc soucieux de rendre rationnelles leurs décisions d'investissement dans le holding, les frontières de l'entité économique peuvent englober les activités et ressources combinées des quatre sociétés.

¹⁶ P. Watzlawick *et alii*, *Changements, paradoxes et psychothérapie*, Seuil, Paris, 1981, p.22.

Une information correspondant à un niveau inférieur, donc plus précis, ne répondra pas forcément à leur besoin ; en tant qu'investisseurs dans le groupe, ce sont essentiellement les informations relevant des comptes consolidés qui leur permettront d'éclairer leur stratégie financière.

Le directeur de F1, quant à lui, a très vraisemblablement une zone d'intérêt économique très différente puisque limitée à la filiale qu'il dirige ; il focalisera alors son attention sur les informations concernant cette entité. On peut penser qu'une partie de sa rémunération ou sa valeur sur le marché des cadres-dirigeants dépend plus ou moins étroitement des résultats dégagés par cette filiale.

On peut donc dénombrer d'ores et déjà cinq entités distinctes : F1, F2, F3, la société-holding H, constituant ainsi un premier niveau d'entités et le groupe consolidé s'apparentant à un deuxième niveau d'entité.

D'autres entités peuvent être relevées à un niveau inférieur. Prenons l'exemple du contrôleur de gestion de la filiale F2 : sa fonction l'oblige dans la plupart des cas à découper l'entreprise en sections ou centres d'analyse qui constituent autant d'entités dans lesquelles pourront être ventilées les informations enregistrées par la comptabilité du niveau supérieur.

Le système d'information se développera autant que l'on souhaitera une analyse de plus en plus fine. Le choix de l'entité comptable dépend donc du secteur auquel le comptable s'intéresse.

Notre chapitre aura alors pour objectif d'appréhender la dimension comptable du concept d'entité selon les deux premiers niveaux de l'entité : les comptes sociaux (section 1) et les comptes consolidés (section 2).

SECTION I : LE CONCEPT D'ENTITE ET LES COMPTES SOCIAUX

Le principe de l'entité permet de séparer l'entreprise de son ou ses propriétaires : n'étant plus considérée comme un objet de propriété confondu avec les autres biens de son créateur, elle est alors assimilée à une organisation autonome disposant de son propre nom (la dénomination sociale), de son domicile (le siège social), de son activité (l'objet social) et pour les sociétés, d'un patrimoine indépendant de celui des apporteurs de capitaux. Le principe de l'entité donne ainsi à l'entreprise sa personnalité comptable et ce, même en l'absence d'une personnalité juridique (cas des entreprises individuelles).

Ce principe toutefois, ne doit pas être confondu avec le concept d'entité ; ce dernier, de portée beaucoup plus vaste, va bien au-delà d'une simple émancipation comptable de l'entreprise puisqu'il permet, comme nous le verrons dans le titre suivant, de circonscrire le champ de sa représentation, définissant plus largement ses limites spatiales, temporelles et substantielles.

Cette première section permettra d'aborder la dimension historique et théorique du concept (§ 1), pour examiner ensuite sa perspective réglementaire (§ 2).

§ 1 - L'entité à travers les âges

a) Les quatre périodes

Une brève incursion dans l'histoire de la comptabilité nous invite à considérer le concept d'entité comme le fruit d'une lente évolution dont nous allons rapporter ici quelques aspects.

- **Positionnement temporel de l'étude :** pour des facilités d'exposé, nous commencerons notre étude à partir du Moyen-Age occidental.

Certains historiens comme J.H. Vlaeminck font en effet remarquer que s'il est exact que notre civilisation est l'héritière de ses devancières grecque et romaine, il n'en va pas de même pour la comptabilité médiévale qui est revenue à son point de départ ; on

y retrouve, d'après l'auteur, les mêmes hésitations et difficultés que chez les anciens Sumériens¹⁷. De plus, on ne peut la rattacher en aucune manière à la technique des comptes de l'antiquité puisqu'il y a non pas évolution mais rupture du système¹⁸.

Ça n'est donc qu'à partir du Moyen-Age que la comptabilité se développa jusqu'à l'épanouissement complet de la partie double ; et c'est aussi à partir de cette période que la civilisation économique progressa lentement jusqu'à nos jours, sans interruption durable.

Les croisades (XII^e et XIII^e siècles) constituent l'événement historique qui redonna à l'occident le souffle économique qu'il avait perdu depuis la décadence de l'Empire romain. Le monde méditerranéen en pleine effervescence commerciale, retrouve une activité qui s'étend alors à toute l'Europe occidentale. L'Italie du Nord et la Flandre furent du XII^e au XV^e siècles les régions économiques les plus prospères, du fait qu'elles se trouvaient à l'aboutissement des lignes commerciales maritimes ; on ne s'étonnera donc pas que ces deux régions bénéficièrent d'un développement de la technique comptable plus rapide qu'ailleurs.

Ces précisions historiques sont importantes car les études menées par les différents historiens de la comptabilité ont montré que l'évolution de la technique des comptes est indissociable de celle du système économique.

A ce propos, il est important de noter que l'accroissement considérable du crédit qui accompagna l'expansion commerciale due aux croisades est, en grande partie, à l'origine du développement de la comptabilité en Europe. Afin de connaître leur situation exacte vis à vis des tiers, les négociants furent progressivement obligés d'inscrire leurs créances et leurs dettes sur des registres.

Nécessité faisant loi, on assista peu à peu à la formation d'une comptabilité à partie simple comportant de plus en plus de livres.

Afin de clarifier les transformations que subît l'entité comptable au fil du temps, nous allons présenter très schématiquement, quatre grandes périodes : les comptes de personnes, les comptes d'opérations, les comptes de valeurs et les comptes à partie double.

- Période 1 : les comptes de personnes

¹⁷ Le pays de Sumer, célèbre pour ses villes éblouissantes de réussite, connu au IV^e millénaire avant notre ère, une brillante prospérité qui inonda au III^e millénaire toute l'Asie antérieure. Les sumériens ont été pour la Mésopotamie les initiateurs de la civilisation et de la comptabilité.

¹⁸ J.H. Vlaemminck, *Histoires et doctrines de la comptabilité*, Dunod, Paris, 1956, p. 39.

Les premières comptabilités n'enregistrent que des opérations de crédit et ce ne sont par conséquent, que des comptes de personnes que les systèmes comptables produisent. Il ne s'agit donc pas encore d'entité à proprement parler, mais de comptes hétérogènes, sans liaison.

Le champ de la représentation comptable se résume alors, dans une première phase, à un ensemble de comptes disparates (appelés mémoriaux), représentant des dettes ou créances envers des personnes avec lesquelles le commerçant entretient des relations économiques. Nous ne devons pas oublier que les comptables de l'époque avaient comme principal objectif de prévenir les défaillances possibles des débiteurs et surtout, de consigner par écrits leurs obligations financières et juridiques.

Dans ces « mémoriaux », les comptes se suivent sans aucune classification ; on débite ou on crédite la personne chaque fois qu'une transaction est effectuée de façon à connaître leur position à tout moment. Les opérations terminées, le compte du correspondant était alors rayé, de telle sorte qu'en feuilletant le registre, on trouvait immédiatement les comptes non clôturés¹⁹.

- Période 2 : les comptes d'opération

L'apparition des sociétés commerciales ne fut pas non plus sans effet sur les systèmes comptables de l'époque. Dès le Moyen-Age, les sociétés en commandite font leur apparition : les détenteurs de capitaux désireux de les faire fructifier dans des opérations commerciales, mandatent des négociants (des navigateurs dans la plupart des cas, le commerce étant à cette époque essentiellement maritime) d'effectuer des affaires moyennant un intéressement aux bénéfices.

Durant une première période, ces sociétés en commandite n'ont d'existence que le temps d'un voyage ; elles se liquident par le partage des bénéfices. Ces entreprises éphémères donnèrent ainsi naissance à une comptabilité par opération qui avait pour objectif cette fois-ci de déterminer le résultat dégagé par les voyageurs afin d'en faire éventuellement le partage.

L'historien R. De Roover²⁰ nous rappelle que ce sont des comptes de ce type, les plus anciens que l'on ait retrouvés, datant de 1154 à 1164, qui figurent dans le recueil d'un notaire. Il s'agit de notes et calculs relatifs à la répartition des bénéfices dégagés à la suite de trois expéditions commerciales entre un marchand et un bailleur de fonds, liés entre eux par un contrat de commandite et de « compagnie de la mer ».

¹⁹ F. Mélis, *Storia della Rionaria (Contributo alla conoscenza e interpretazione delle fonti piu significative della storia economica)*, Dott. Cesare Zuffi, 1950, Bologne, p. 388, cité par J.H. Vlaeminck, op. Cit. P. 48.

²⁰ R. De Roover, « Le rôle des Italiens dans la formation de la banque moderne », *Revue de la Banque*, Bruxelles, 1952, n°9-10.

Dans cette deuxième phase, l'entité s'apparente à « une entreprise » dans son acception originelle, c'est-à-dire un projet, une expédition, une opération déterminée et non une unité économique durable.

Le champ d'observation se limite ainsi aux seules transactions effectuées pendant la durée de l'opération et aucun compte de valeur ou « de situation » n'est pour l'instant dressé ; seuls des comptes de flux de trésorerie utilisés en partie simple permettront de connaître l'excédent dégagé par l'opération.

- Période 3 : les comptes de valeurs

Plus tard, les sociétés constituées adoptèrent alors une forme plus durable et se livrèrent à des opérations de plus en plus importantes. Les responsables ne pouvaient alors se contenter de dresser des comptes de personnes ou des comptes par opération pour connaître avec précision leur situation envers les tiers, tant celles-ci étaient nombreuses.

« Pour pouvoir effectuer périodiquement des répartitions de dividendes, rembourser un associé désireux de se retirer et procéder à une liquidation, il fallait connaître d'une manière régulière la consistance du *patrimoine tout entier*²¹ et procéder, notamment à des inventaires périodiques. »²²

Le développement de l'entité aborde ainsi une nouvelle phase, les écritures font intervenir des comptes de valeur ou de situation dont l'objectif est de décrire la totalité du patrimoine de l'entreprise ou plutôt du propriétaire...

Certes, des comptes de valeurs avaient déjà été utilisés par certains commerçants afin de suivre l'évolution de leurs stocks ; toutefois, et selon certains historiens, ces comptes de marchandises tenus en partie simple, ne présentaient aucune homogénéité et ne préfiguraient en rien les comptes patrimoniaux tenus en partie double qui se développèrent plus tard.

Comme l'ont remarqué de nombreux historiens, le développement des opérations de mandat aboutissant à une séparation des apporteurs (les mandants) de capitaux et des commerçants (les mandataires) chargés de les utiliser au sein d'une structure permanente, est un facteur qui contribua efficacement à l'essor de la comptabilité commerciale. La forme de l'entité commence ainsi à s'identifier plus précisément.

²¹ Souligné par nous.

²² J. H. Vlaemminck, op cit, p. 47.

On retrouve alors les éléments qui relient la théorie de l'agence à la comptabilité : les mandants étant victimes d'une asymétrie informationnelle, s'assureront que les commerçants mandatés ne profitent pas de leur situation pour dissiper une partie de la richesse de l'exploitation. On comprend que les premiers aient cherché à s'équiper d'outils de contrôle.

Le système comptable doit alors remplir une double fonction :

- d'une part, calculer périodiquement le résultat dégagé par l'activité de l'entreprise pour apprécier l'efficacité des mandataires et effectuer éventuellement le partage des bénéfices ;
- d'autre part, évaluer le patrimoine de l'entreprise pour mesurer la richesse des propriétaires et surtout pour contrôler qu'une partie des capitaux confiés n'est pas détournée par les « agents ».

- Période 4 : les comptes à partie double

A partir du XIV^e siècle ou peut-être du XIII^e, la comptabilité en partie double qui prend naissance en Italie, va pouvoir répondre à ces deux exigences : l'utilisation simultanée de variables d'état et de variables de flux permettra à son utilisateur de connaître périodiquement les résultats de l'entreprise ainsi que sa situation patrimoniale.

Comme l'exprime fort bien J.H. Vlaemminck, « d'une part on comprit que pour avoir une vision nette de tous les éléments du patrimoine et de leurs variations, il fallait grouper les éléments de même nature dans de larges comptes distincts. D'autre part, on réalisa assez vite que toute mutation dans la consistance ou la valeur du patrimoine avait nécessairement un point de départ et un point d'arrivée et retentissait simultanément sur deux comptes. D'où le grand principe de la partie double : à chaque débit doit correspondre un crédit et vice-versa. »²³

Toutefois, tous les pays occidentaux ne suivirent pas le même rythme, ainsi les commerçants allemands utilisaient encore les comptes de personnes au XV^e siècle alors que l'usage de la partie double était largement répandu d'autres pays voisins comme l'Italie ou les Pays-Bas. Ce retard est très certainement imputable au recul économique d'une Allemagne moins ouverte au commerce maritime du fait de sa géographie.

Dès l'origine des comptes de personnes, les mots « dare » (doit) et « avere » (avoir) étaient utilisés pour constater l'existence d'un lien juridique entre l'entreprise et les

²³ J. H. Vlaemminck, op cit, p. 59.

tiers. Le premier terme (correspondant au « débit » actuel) était utilisé à l'origine pour constater la naissance d'une créance contre un tiers ou l'extinction d'une dette ; inversement, le second terme (notre crédit actuel) indiquait une dette de l'entreprise ou la sortie d'une créance sur un tiers. Lors de l'apparition des comptes de valeurs, ces termes furent naturellement conservés pour indiquer les autres mouvements au sein d'une unité patrimoniale : tout accroissement des comptes de valeurs était débité, toute diminution créditée.

La comptabilité des sociétés donna ensuite naissance au compte capital qui représentait une dette de l'entreprise envers ses actionnaires. L'utilisation de ce compte se répandit par la suite dans les autres comptabilités au sein desquelles pourtant, il n'était juridiquement reconnue aucune dette de l'entreprise envers le commerçant.

Selon certains historiens, cette utilisation progressive du compte capital dans la comptabilité de l'entreprise individuelle marquait la vision de plus en plus nette de l'autonomie de l'unité vis-à-vis de son propriétaire²⁴.

La théorie unicontiste

Cette vision de l'entreprise indépendante de son créateur fut consacrée plus tard par la théorie « Unicontiste » ou « Geschäftstheorie²⁵ » ; du point de vue qui nous occupe, cette conception est très importante car elle constitue à notre sens la quatrième phase dans le processus d'évolution du concept d'entité. Pour Courcelle-Seneuil, économiste brillant et fervent « unicontiste », « le principe de la tenue des livres en partie double est que tout capital de commerce est un capital à la maison qui gère ; que cette maison doit pouvoir à tout instant en rendre compte, dire où il est, en quelles mains et sous quelle forme il se trouve, comment et à quel jour il a été augmenté et diminué... En partant de ce principe, le commerçant se trouve placé en quelque sorte en dehors de la maison à laquelle il appartient. Il a un compte avec elle comme s'il était étranger²⁶ et à ce compte figurent, toute somme qu'il ajoute et toute somme qu'il retranche au capital, dont les livres doivent raconter les modifications. »²⁷

L'entité comptable prend ainsi une nouvelle dimension en s'affranchissant de son propriétaire. Une distinction radicale est établie entre le commerçant lui-même, personnalité physique, apporteur des valeurs de toutes natures, et l'entreprise, être

²⁴ J. H. Vlaemminck, op cit, p. 63.

²⁵ Mot allemand qui signifie « théorie de l'entreprise ».

²⁶ Souligné par nous.

²⁷ Courcelle-Seneuil, *Traité élémentaire de comptabilité*, Paris, Hachette, 1869.

moral que le premier est chargé de représenter, mais dont il n'est qu'un des rouages d'exécution²⁸.

Dans un paragraphe consacré à la dimension juridique de l'entité, nous verrons que l'émancipation comptable de celle-ci est indépendante de son statut. Pour une société, la distinction entre les associés et la société, ne pose aucun problème puisque le droit lui reconnaît une personnalité juridique ; les apporteurs de capitaux sont alors des créanciers de la personne morale. Il en va différemment pour l'entreprise individuelle à qui le droit français ne reconnaît toujours pas la personnalité juridique ; en dépit de cette situation, elle est néanmoins considérée par la comptabilité comme une unité économique distincte.

De ce point de vue, W. Sombart considère que « la gestion des affaires a cessé d'être une activité trop fortement marquée par la personnalité du gestionnaire ; et c'est ainsi qu'à la comptabilité trop « personnalisée » s'est substitué l'ordre des choses. L'entreprise devient autonome et fait maintenant face à l'entrepreneur ; elle est mue de l'intérieur par ses propres lois. Et cela à nouveau pour deux raisons :

- l'entreprise, traversée par le capital, apparaît comme une entité construite par intégration dans le système des comptes ;
- l'unité de l'entreprise ne se déduit pas de la personne de l'entrepreneur ; ce dernier ne se comportant que comme créancier de son capital. »²⁹

Cette approche appelée naguère « théorie unicontiste », doit son nom au fait qu'une seule série de comptes est reconnue : ceux de l'entité. Le propriétaire de l'entreprise est considéré comme son créancier pour le capital et le bénéficiaire, comme son débiteur pour les pertes.

En poussant le raisonnement unicontiste, les mots « bénéficiaire » ou « perte » n'ont aucune véritable valeur si on les applique à l'entité elle-même ; ils n'ont un sens qu'à l'égard du propriétaire ou des apporteurs qui en sont les bénéficiaires ou les responsables³⁰.

L'historien M. Chatfield³¹ nous apprend que ce principe est antérieur à l'apparition des grandes sociétés anonymes et aurait été appliqué dès le Moyen Age par les comptables des monastères et des municipalités. On peut penser toutefois, que

²⁸ L. Batardon, *La comptabilité à la portée de tous*, Paris, Dunod, 1935.

²⁹ W. Sombart, *Der moderne Kapitalismus, München 1916-1927*, Tome II - Livre 1, pp. 110-125. Traduction par M. Nikitin dans les *Cahiers de l'histoire de la comptabilité*, Editions comptables Malesherbes, 1992, p.26.

³⁰ L. Batardon, op. cit., p. 25.

³¹ M. Chatfield, *A history of accounting thought*, Robert E. Krieger Publishing compagny, New York, 1977.

cet usage était à l'époque exceptionnel et qu'il fallut attendre plusieurs siècles pour voir se généraliser l'application d'un tel principe dans la comptabilité des entreprises. A ce sujet, B. Yamey³², dans une argumentation contre la thèse de W. Sombart, situe l'émergence du principe d'entité au XIX^e siècle ; il fait observer que jusque là, on confondait fréquemment en comptabilité les biens de l'entreprise avec ceux de ses propriétaires.

Que reste-t-il de ces différents courants et quels impacts ont-ils eu sur la pensée comptable actuelle ?

Deux théories marquent profondément notre système comptable : la « théorie du propriétaire » et la « théorie de l'entité ». Il est même possible d'avancer qu'elles ont conditionné et conditionnent encore largement le développement de nos règles et procédures.

b) L'entité et la théorie comptable

- La théorie du propriétaire

Selon la première théorie, on considère que l'entité agit comme le représentant du propriétaire. En conséquence, on peut en déduire une double finalité :

- d'une part, déterminer la valeur de l'avoir des propriétaires ; ceux-ci possèdent tout l'actif et sont responsables des contraintes imposées par le passif ;
- d'autre part, déterminer le bénéfice net revenant aux propriétaires.

Dans cet esprit, les revenus et les coûts sont définis comme résultant d'une augmentation et d'une diminution de l'avoir des actionnaires. Les pertes, les intérêts et les impôts représentent quant à eux, les dépenses du propriétaire à retrancher pour obtenir le bénéfice net qui lui revient.

S'inspirant des travaux de W. Paton³³ et A. Belkaoui³⁴, nous constatons que cette théorie peut prendre deux formes possibles. Dans la première, il n'est fait aucune différence entre les actionnaires privilégiés et les actionnaires normaux : on inclut l'avoir des premiers dans l'avoir total des seconds. Dans la deuxième, on donne le

³² B.S. Yamey, « Scientific book-keeping and the rise of capitalism : further notes on a theme by Sombart », *Journal of Accounting Research*, vol. 2, 1964, p.117 - 136 ; cité par B. Colasse, « Les trois âges de la comptabilité », *Revue française de gestion*, septembre-octobre 1988, p. 86.

³³ W.A. Paton, *Accounting Theory*, New York, Ronald Press Co., 1922.

³⁴ A. Belkaoui, *Théorie comptable*, Presse de l'Université du Québec, 1985 ; p. 169.

statut de crédateurs aux actionnaires privilégiés et on intègre uniquement les actionnaires ordinaires dans l'avoir des actionnaires. Selon cette deuxième approche, les dividendes servis aux premiers sont considérés comme des dépenses liées aux modes de financement que l'on déduira pour obtenir le bénéfice net revenant aux actionnaires normaux.

Bien que l'histoire lui ait progressivement préféré la théorie de l'entité, on ne peut s'empêcher de relever l'influence de la théorie du propriétaire sur les cadres conceptuels actuels.

- La théorie de l'entité

La seconde théorie dite aussi « théorie de l'entreprise distincte », directement issue de la théorie unicontiste ou « Geschäftstheorie », considère que l'entité est une unité économique séparée des propriétaires ; aussi, a-t-elle à leur égard ainsi qu'aux créanciers, une responsabilité dans la gestion des ressources qui lui sont confiées. La firme est autonome et son existence, comme on l'a déjà vu, est indépendante de ses créateurs.

L'actif de l'entreprise ne représente plus les avoirs des propriétaires mais l'ensemble des biens et autres droits dont l'entreprise a la disposition. Le passif constitue quant à lui un portefeuille d'engagements dans lequel le capital représentera une dette envers les apporteurs de capitaux.

Si l'on adopte cette théorie, les revenus et les coûts ne représentent plus une variation de l'avoir des propriétaires mais des produits ou des charges, reçus ou supportées par l'entreprise dans l'exercice de son activité. Dans le même esprit, les intérêts sur dettes ne constituent pas des charges mais une affectation du résultat au même titre que les dividendes versés aux actionnaires. Le compte de résultat devrait donc être bâti sur deux niveaux : le premier pour expliquer sa formation, le second pour en décrire la répartition³⁵.

Il est clair que ces deux théories ont largement orienté le développement et l'utilisation de certains principes et pratiques comptables et l'on peut penser que la théorie de l'entité a dominé progressivement l'élaboration des différents systèmes comptables. Cependant, certains auteurs n'en sont pas totalement convaincus ; ainsi, l'avis de R. M. Skinner diverge quelque peu lorsqu'il déclare : « ...les états financiers dressés en fonction de la théorie dite « de l'entreprise distincte » sont préférables à ceux dressés en fonction de la théorie dite « du propriétaire ». Cependant, c'est

³⁵ A. Belkaoui, op. cit., p. 171.

généralement cette dernière théorie qui prédomine les états financiers que les investisseurs désirent obtenir. »³⁶

§ 2 - Perspective réglementaire de l'entité

Dans la totalité des pays économiquement avancés, les systèmes comptables sont réglementés et normalisés ; nous nous proposons alors dans ce paragraphe, d'examiner certains textes afin de comprendre la façon dont les bilans délimitent les contours de l'entité observée.

Avant toute chose, il est important de comprendre que chaque système s'inscrit dans un contexte socio-économique qui lui est propre. En produisant des normes, c'est-à-dire des règles auxquelles se conforment généralement toutes les parties concernées, il agit sur la forme des comptes, harmonisant leur nom, leur classification ainsi que la définition des concepts... L'émergence de conventions comptables fondamentales sont lourdes de conséquences puisqu'elles conditionnent la mesure du résultat et la représentation de l'entité.

L'étude de cette réglementation débutera par le cadre français, suivi de quelques cadres européens ; elle se terminera alors par le cadre de l'IASC.

Force est de constater qu'à l'égard de l'entité comptable, les textes font preuve d'une certaine discrétion ; ainsi, la quatrième directive du Conseil des Communautés Européennes ne nous livre guère de précisions à l'égard de l'entité dont on doit rendre des comptes ; tout au plus, le troisième paragraphe de l'article 2 signale-t-il que « les comptes annuels doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que des résultats de la société. »

A la lecture de l'article 9 qui décrit la structure du bilan, on déduit que le mot « patrimoine » doit être entendu dans son sens juridique ; quant au terme « société », nul doute qu'il est là pour nous rappeler que l'entité observée n'est pas autre chose que son enveloppe juridique.

³⁶ R. M. Skinner, *Les principes comptables*, L'institut canadien des comptables agréés, Toronto, 1973, p. 334.

a) La réglementation française

En consultant le Plan comptable général français³⁷, on peut lire à la première page : « Les dispositions qui suivent concernent la comptabilité de toute entité à laquelle s'applique le Plan comptable général ; cette entité sera par la suite dénommée "entreprise". »

Hélas, le Plan ne précise nulle part ce qu'il entend par entité ou entreprise. Ce vide sera bientôt comblé, puisque dans son projet de cadre conceptuel, le Comité permanent de la doctrine comptable (CPDC) donne de l'entreprise la définition suivante : « l'entreprise est une entité économique qui s'insère dans un circuit économique s'ordonnant ainsi : les hommes consomment ; pour pouvoir consommer, ils produisent ». Comme le fait remarquer B. Colasse, on peut se demander si cette définition est correctement adaptée aux entreprises contemporaines et autres organisations qui se voient demander des comptes de toute nature, notamment sociaux et écologiques³⁸.

Par ailleurs, le cadre comptable français n'affiche pas ses objectifs et il faut en faire une lecture très fine pour les identifier ; on peut par exemple, se référer à la définition qu'en donne le Plan Comptable Général :

« La comptabilité générale a pour objet d'enregistrer toutes les opérations affectant le patrimoine de l'entreprise. »

Cependant, la question peut se poser de savoir de quel patrimoine il s'agit. Concernant, par exemple des immobilisations, le même plan stipule qu'elles comprennent « tous les biens et valeurs destinés à rester durablement sous la même forme dans l'entreprise »³⁹.

Mais de quels biens ou valeurs s'agit-il ? Les biens utilisés durablement sans pour autant en avoir la propriété en font-ils partie ?

A titre d'exemple citons les immobilisations louées en crédit-bail ou celles confiées par un donneur d'ordre à son sous-traitant qui en supporte néanmoins les risques.

Les moyens humains à la base de toute création de richesse constituant sinon des biens, des valeurs destinées à rester durablement dans l'entreprise, apparaissent-ils dans les comptes d'immobilisations ?

³⁷ Le Plan comptable général est un ensemble de règles et modalités permettant de remplir correctement les fonctions comptables.

³⁸ B. Colasse, « Commentaire analytique et critique du projet de cadre conceptuel du CDPC », *Revue française de comptabilité*, n° 282, octobre 1996, p. 30.

³⁹ Conseil National de la Comptabilité, *PLAN COMPTABLE GENERAL*, 3^e Edition, 1983, p. 119.

Nous trouvons alors un élément de réponse dans la section du Plan qui précise les méthodes d'évaluation :

« A leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entreprise, les biens sont comptabilisés conformément aux prescriptions suivantes :

- les biens acquis à titre onéreux à leur coût d'acquisition ;
- les biens produits par l'entreprise à leur coût de production ;
- les biens acquis à titre gratuit en les estimant à leur valeur vénale. »⁴⁰

Il n'y a plus d'hésitation lorsqu'à l'égard des immobilisations corporelles, le même Plan précise : « choses sur lesquelles s'exerce un droit de propriété ».

Le terme patrimoine s'entend donc bien dans son sens juridique. Ceci s'explique en partie par le caractère prudent et statique de notre système comptable qui favorise la protection des créanciers en éliminant les actifs sans valeur marchande et tout ce dont l'entreprise n'est pas propriétaire pour des motifs de garantie.

L'examen des immobilisations incorporelles confirme cette approche prudente ; le Plan prévoit en effet, que les sommes consacrées aux frais de recherche et de développement en sont exclues : en raison du caractère aléatoire de ce genre de dépenses, l'entreprise doit les enregistrer dans les charges de l'exercice au cours duquel elles sont engagées. Un peu plus loin, il est tout de même mentionné qu'exceptionnellement, les frais de recherche et de développement peuvent être immobilisés dans le poste « frais de recherche et de développement » si certaines conditions sont respectées (coût des projets distinctement établi et probabilité élevée de réussite de chaque projet).

S'agissant des stocks, la comptabilité n'échappe pas non plus à l'influence du droit : « seuls sont considérés comme des stocks les produits qui sont la propriété de l'entreprise. »

Un examen rapide du passif permet de constater la présence d'un passif « réel » (ou « externe ») et des capitaux propres ; cette distinction évitant d'assimiler ces capitaux à des dettes ou comptes de tiers. L'influence de la théorie ou vision du propriétaire est telle que l'entreprise n'a pas encore gagné sa pleine autonomie : les actionnaires ne sont pas considérés comme extérieurs à l'entité, ils sont situés à l'intérieur de ses frontières.

⁴⁰ Conseil National de la Comptabilité., op cit p. 97.

En poussant le raisonnement, on pourrait penser que les capitaux propres sont placés au passif du bilan dans le seul but d'équilibrer les emplois et les ressources et que rien ne permet de les considérer véritablement comme des éléments du passif (d'où la qualification fréquente de « passif fictif »). D'ailleurs, cette constatation pourrait se trouver largement confirmée par le compte de résultat qui classe en charge (compte 66) la rémunération des capitaux apportés par les banquiers, et en « résultat de l'exercice » (compte 120), les dividendes rémunérant ceux apportés par les propriétaires.

Ce bref aperçu de la réglementation française nous amène à confirmer l'hypothèse selon laquelle, l'entité dont le comptable se doit de rendre des comptes, n'est pas clairement définie par les textes et que ceux-ci la réduisent à « une situation de droits et obligations de l'entreprise »⁴¹.

Il y a lieu, tout de même, de signaler que le projet de cadre conceptuel du CPDC dont on a déjà parlé, semble manifester la volonté de s'affranchir de toute référence à la notion de patrimoine : le paragraphe 29 définit les actifs comme des « éléments ayant une valeur économique positive (ou négative) pour l'entreprise... ». Le projet cherche-t-il à se rapprocher des normes internationales de l'IASC ? Dans ce cas, il devra apporter à l'égard de cette définition quelques précisions afin de savoir ce qu'il entend par « éléments ayant une valeur économique pour l'entreprise » ; des ressources « contrôlées » par l'entreprise ? Ceci tendrait quelque peu à bousculer le vieux concept de patrimoine. On peut comprendre alors le « flou consensuel » qui caractérise les définitions conceptuelles du projet du CPDC...

b) La réglementation allemande

De l'autre côté du Rhin, nos voisins ont le mérite d'être un peu plus clair à l'égard de l'entité comptable ; la doctrine allemande a introduit une notion qui présente quelque intérêt puisqu'elle s'intitule : *la délimitation du périmètre du bilan*. Le périmètre du bilan est alors défini à partir de critères qui permettent ou interdisent l'inscription d'un élément à son actif ou son passif, et qui conditionnent donc directement la représentation comptable de l'entité.

La doctrine précise deux principaux niveaux d'analyse :

⁴¹ Conseil National de la Comptabilité, op. cit., p. 154.

- le premier niveau analyse et précise les critères d'appartenance théorique au bilan : sa capacité à couvrir une dette et la nature économique de l'élément considéré. Critère éminemment juridique, la capacité à couvrir une dette dépend de la possibilité de vendre cet élément et donc d'en transférer la propriété. Le deuxième critère d'appartenance est plus singulier, en tout cas par rapport à notre système, puisqu'il fait appel à une notion qui nous est étrangère : la propriété économique ; un élément est considéré comme faisant partie du patrimoine du « propriétaire économique » lorsque celui-ci l'utilise comme un bien propre et en supporte le risque économique. Cette propriété économique qui est à dissocier de la propriété juridique d'un bien, permet notamment l'inscription d'un bien en crédit-bail à l'actif d'une entreprise locataire et des dettes correspondantes à son passif dès lors que la propriété économique lui est reconnue. Cette reconnaissance dépendra de la durée du contrat par rapport à la durée d'utilisation du bien, ainsi que de la répartition des risques et avantages de l'investissement et de ses revenus entre le bailleur et le preneur. Il s'agit en fait, de déterminer celui qui supporte le risque économique de l'opération⁴².
- Le deuxième niveau, de nature juridique, tient compte des interdictions et autorisations particulières prévues par les textes. Le Code de commerce allemand, par exemple, interdit expressément l'immobilisation d'éléments immatériels qui n'ont pas fait l'objet d'une acquisition à titre onéreux. Contrairement à la France qui prévoit, certes sous certaines conditions, l'inscription au bilan d'immobilisations incorporelles créées par l'entreprise, tels les frais de premier établissement, les brevets, les marques et parfois les frais de recherche et développement, l'Allemagne procède à une analyse plus étroite des éléments incorporels inclus dans les limites de l'entité comptable. Cette approche restrictive semble résulter d'un souci insistant de prudence⁴³ et sans doute aussi de la volonté, mais cela est vrai pour les évaluations en général, de disposer de réserves latentes utiles pour des temps plus difficiles⁴⁴.

Pour résumer brièvement, nous pouvons dire que les Allemands n'ont pas abandonné la notion de patrimoine, mais tentent de l'affranchir de son asservissement au droit, pour dégager un concept de « propriété économique ».

⁴² L. Klee *et alii*, *La comptabilité des sociétés dans la C.E.E.*, La Villeguérin Editions, Paris, 1992.

⁴³ Ne présentant pas de garantie suffisante, il n'est pas reconnu à cette catégorie de biens une capacité à couvrir les dettes.

⁴⁴ L. Klee, « Image fidèle et jeux d'images sur l'entreprise. Réflexions sur les rapports entre principes comptables et réalité économique », *Revue de droit comptable* n° 92 - 4, 4^{ème} trimestre 1992, pp.59-73.

c) La réglementation anglaise

Les normes britanniques, sont depuis peu, plus audacieuses : la norme n°5 de l'Accounting Standards Board publiée en avril 1994 exige que « les états financiers d'une entité rendent compte de la substance des opérations qu'elle a réalisées ». Pour plus de précisions, le paragraphe 14 de ladite norme expose les principes généraux à respecter pour répondre à cette exigence : « En ce qui concerne en particulier les opérations les plus complexes, il ne sera pas suffisant de comptabiliser selon la seule forme juridique, car agir ainsi peut ne pas exprimer de façon correcte l'effet commercial des dispositions. Nonobstant cette mise en garde, la norme n'a pas pour intention d'affecter la qualification juridique d'une opération, ni de modifier la situation en droit des parties à son égard ».

Dans sa définition des actifs et passifs de l'entité, la norme n°5 semble abandonner toute référence au patrimoine, en adoptant une vision plus large et surtout plus économique. Selon cette norme, traduire correctement la substance d'une opération consiste à identifier si elle a donné lieu à de nouveaux actifs ou de nouveaux passifs de l'entité :

- « *les actifs sont des droits ou autres accès à des avantages futurs contrôlés par une entité ;*
- *les passifs sont les obligations de l'entité de transférer des avantages économiques ».*

Cette définition est très éloignée des fondements patrimoniaux qui constituent encore aujourd'hui, les soubassements juridiques des comptabilités de la plupart des pays. Elle se différencie nettement de la définition retenue par le dispositif français selon laquelle les immobilisations corporelles sont des choses sur lesquelles s'exerce un droit de propriété. Ce critère est absent du dispositif réglementaire britannique donnant ainsi la possibilité à l'entreprise de faire figurer dans le poste « immobilisations » des biens ne lui appartenant pas. Cette différence conceptuelle a actuellement des conséquences importantes sur quelques opérations comme celle du crédit-bail ou celle du dépôt-vente⁴⁵.

Cependant, les utilisateurs n'ont peut-être pas pris pleinement conscience de la portée de cette norme qui marque le souci de la communauté financière de traduire une réalité économique des opérations effectuées par l'entité, en dépassant la stricte qualification juridique.

⁴⁵ L. Klee et alii, op. cit., p. 602.

La constatation des actifs ou passifs de l'entité devrait reposer sur une analyse économique de ces derniers mais cette norme n'est pas d'application simple et on peut douter de son acceptation par les milieux professionnels, tant la substance de l'entité peut s'en trouver modifiée⁴⁶.

d) La réglementation internationale

Nous terminerons ce bref aperçu par les textes de l'IASC (International Accounting Standards Committee). On rappellera que cet organisme a pour objet de concevoir et publier des normes comptables internationales dans le but d'harmoniser et ainsi de favoriser la comparabilité de l'information comptable. Certes, ses recommandations ne sont pas obligatoires pour les entreprises, mais il n'en demeure pas moins qu'elles s'y réfèrent de plus en plus souvent, du fait de l'internationalisation des marchés de capitaux. Il est donc intéressant d'analyser la façon dont l'entité y est appréhendée.

Première constatation, le paragraphe 12 du cadre conceptuel de l'IASC parle d'entreprise sans en préciser la définition. Par contre, ses actifs font l'objet du développement suivant :

*« les actifs représentent une ressource contrôlée par l'entreprise, provenant d'événements passés et dont on attend des avantages économiques futurs au bénéfice de l'entreprise. »*⁴⁷

Une fois de plus, cette conception se distingue de la nôtre sachant qu'il n'est fait aucunement référence au droit de propriété, mais à la notion de contrôle ; ainsi les actifs sont inclus dans le périmètre de l'entité dès lors qu'ils sont susceptibles de lui apporter des avantages économiques futurs, étant entendu que *le contrôle qu'elle détient sur ces actifs lui permet de disposer des avantages que l'on attend de la propriété.*

Quant aux passifs, ils constituent des obligations actuelles de l'entreprise provenant d'événements passés et dont le règlement attendu doit se traduire par une sortie de fonds de l'entreprise, représentative d'avantages économiques. Les capitaux propres de l'entité, pour leur part, représentent *« l'intérêt résiduel dans les actifs après*

⁴⁶ A ce propos, on pourra lire avec intérêt l'analyse de G. Gélard du cas particulier des marchandises mises en dépôt, *Revue Française de Comptabilité*, décembre 1994, p. 37.

⁴⁷ IASC, *Cadre de préparation et de présentation des états financiers (Framework for the preparation and presentation of financial statement)*, § 49 à 68.

déduction de tous les passifs » ; l'intérêt résiduel de qui ? Ça n'est pas précisé, mais il semble qu'il faille entendre celui des propriétaires...

Concernant la mesure de la performance de l'entité, la vision retenue est tout à fait en phase avec celle du bilan : « *les produits sont les accroissements d'avantages économiques au cours de la période comptable sous forme d'accroissements d'actifs ou de diminutions de passifs qui ont pour résultat l'augmentation des capitaux propres..* » ; inversement, « *Les charges sont des diminutions d'avantages économiques au cours de la période comptable sous la forme de sorties ou de diminutions de valeurs des actifs ou de survenance de dettes qui ont pour résultat de faire diminuer les capitaux propres...* » (§ 70-a et b).

L'approche retenue par l'organisme international revêt une certaine importance car elle reflète une conception nouvelle du bilan de l'entreprise ; celui-ci n'a plus pour fonction de présenter un état de son patrimoine à un instant donné, mais plutôt de décrire le potentiel de la firme.

La conception sous-jacente de l'entité qui semble ressortir en filigrane des textes de l'IASC paraît s'appuyer sur des fondements plus économiques que juridiques. Il serait vain d'y rechercher les notions de patrimoine et droits de propriété qui ont tant d'importance dans la réglementation française. Aussi, le paragraphe 35 du cadre en question précise-t-il que « *si l'information doit représenter fidèlement les transactions et autres événements qu'elle vise à représenter, il est nécessaire qu'ils soient comptabilisés et présentés en accord avec leur substance et la réalité économique et non pas seulement selon leur forme juridique...* ».

Les tenants de cette conception du bilan ont maintes fois fait connaître leur position sur ce point : à quoi bon se soumettre à l'approche traditionnelle qui assigne au bilan la mission de décrire le patrimoine de l'entreprise ? Celle-ci ne peut qu'aboutir à une illusion de patrimonialité pour la simple raison que les flux d'entrée des actifs et passifs ne sont enregistrés qu'en valeurs historiques ensuite figées. La valeur des biens se modifiant sans cesse, le bilan ne peut refléter l'état réel des valeurs qui y sont inscrites⁴⁸.

Toutefois, les avis de l'IASC n'engagent que leurs auteurs ; n'étant pas obligatoires pour les entreprises, cela explique peut-être le surcroît d'audace qu'on

⁴⁸ J.P. Lagrange, « Pour une lisibilité de l'information financière : réalité économique, analyse financière et comptabilité », *Analyse financière*, septembre 1996, n° 108, p. 78.

peut y déceler par rapport aux normes nationales ; n'étant que des recommandations, elles n'ont pas force de loi.

Nous concluons cette partie consacrée à la dimension comptable de l'entité dans les comptes sociaux, en disant que le droit comptable n'a pas pris de façon autonome une position précise sur le problème de la définition de l'entité ; celle-ci n'est jamais clairement définie, si tant est qu'on y fasse un seul instant référence. Elle est implicitement admise sans qu'il soit besoin d'en préciser les contours. A ce titre, il nous semble possible de confirmer l'idée selon laquelle l'entité comptable est un postulat, c'est-à-dire, « une proposition admise de manière définitive et si évidente qu'il est inutile ou impossible de la démontrer. »⁴⁹

⁴⁹ L. Vax, *Logique*, PUF, 1982.

SECTION II : LE CONCEPT D'ENTITE ET LES COMPTES CONSOLIDES

L'entreprise correspond, nous venons de le voir, à un premier niveau d'appréhension de l'entité. Il existe cependant un deuxième niveau d'entité : celui du groupe qui constitue un ensemble de sociétés juridiquement ou économiquement liées. Aussi, les comptes consolidés auront-ils pour but de donner aux actionnaires et investisseurs, une image globale de l'activité et de la situation de cet ensemble de sociétés qui, bien que juridiquement indépendantes, sont soumises de droit ou de fait à une unité de direction, et constituent ainsi une entité économique (§ 1). Ces comptes font l'objet d'une réglementation précise ; pour autant cette dernière ne paraît pas marquée par la conception patrimoniale des comptes sociaux, mais s'appuie sur des concepts plus économiques comme le contrôle (§ 2).

§ 1 - La reconnaissance du groupe comme entité

Il s'agit ici, d'insister sur le fait que l'approche qui préside à l'établissement des comptes consolidés est plus économique que patrimoniale, elle ne se limite plus aux frontières de la personnalité juridique mais tend plutôt à analyser en substance la réalité des liens financiers qui unissent des personnes juridiquement indépendantes.

a) Approche conceptuelle de la consolidation

Depuis de nombreuses années, l'évolution économique est marquée par des mouvements de concentration industrielle et commerciale qui aboutissent à des modifications structurelles de nombreuses sociétés. Pour se développer, l'entreprise a besoin de ressources supplémentaires. Aussi, diverses possibilités de financement lui sont-elles proposées.

Elle peut rechercher et mettre en œuvre des moyens complémentaires qu'elle se chargera d'optimiser, ou bien reprendre des ensembles productifs déjà constitués en absorbant des sociétés existantes ; dans ces deux cas, le développement de l'entreprise s'effectue à l'intérieur du cadre d'une entité juridique unique et préexistante.

Elle peut en revanche, choisir une autre voie, et préférer la création de filiales ou la prise de participation dans d'autres firmes. Ces deux derniers cas se traduisent alors par le regroupement ou du moins la coexistence de plusieurs entités juridiquement indépendantes.

Reliées par de multiples liens financiers, commerciaux, techniques ou de personnes, ces structures dépendent d'un centre de décision commun qui en assure le contrôle (au sens de maîtrise) et la direction. Apparaît alors une nouvelle entité économique, qu'on appelle groupe.

La modélisation des groupes comme entité comptable est relativement récente, du moins en France. Elle répond à un besoin particulier d'information sur des structures complexes que les acteurs économiques ont du mal à appréhender. L'émergence de la pratique de la consolidation doit se comprendre dans un contexte d'agence où les actionnaires souffrent d'une asymétrie informationnelle renforcée par la démesure économique, sociale et politique des groupes. Certes, chaque société appartenant au groupe a l'obligation de tenir une comptabilité et de présenter des états financiers annuels, mais la juxtaposition de ceux-ci ne permet pas au lecteur d'apprécier valablement la situation économique de l'ensemble. D'où le besoin de concevoir de véritables comptes de groupes.⁵⁰

« Ainsi, en consacrant les comptes consolidés, basés sur la comptabilité des sociétés, elles-mêmes reconnues comme des entités, les institutions, les praticiens et utilisateurs divers, ont postulé l'unicité du groupe, son identité et son essence d'entité à part entière. Les fondements de la consolidation et la logique d'entité sous-jacente sont donc tacitement admis par les utilisateurs et prescripteurs. »⁵¹

Cependant, la reconnaissance du groupe comme entité ne suffit pas à libérer la pratique de la consolidation de certains problèmes tels que le choix des sociétés à consolider, la méthode de consolidation à utiliser, la présentation des intérêts hors groupe ou l'élimination des opérations intragroupes. Or, les solutions proposées ne sont pas étrangères à l'optique qui régit l'élaboration des comptes consolidés. En simplifiant, deux conceptions extrêmes de la consolidation s'opposent : la conception financière et la conception économique.

Pour la conception financière ou patrimoniale, les comptes consolidés ne constituent qu'une simple extension des comptes de la société-mère. L'objectif

⁵⁰ B. Colasse, op. cit., 1996.

⁵¹ F. Pourtier, « Modélisation comptable des groupes et conséquences du principe d'entité », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, tome 2, volume 1, mars 1996, p. 46.

souhaité est de renseigner uniquement les propriétaires, c'est-à-dire les actionnaires de la société-mère, sur leur véritable patrimoine. En effet, les comptes sociaux de celle-ci ne donnent une image correcte ni de ses actifs et passifs, ni de ses performances ; le poste « titres de participation » au bilan ne renseigne guère sur la nature des actifs exploités, pas plus qu'il ne permet d'évaluer correctement l'importance des capitaux empruntés.

Les résultats qu'elle dégage ne sont pas plus significatifs, sachant que de nombreuses opérations intra-groupes s'effectuent à des prix de convenance sans rapport avec ceux du marché.

Dans cette optique qui fait de la consolidation des comptes une technique permettant d'évaluer l'avoir des actionnaires, le groupe est envisagé comme un objet de propriété et non comme une entité elle-même.

Les méthodes utilisées sont alors fondées sur la notion de partage (intégration proportionnelle⁵², mise en équivalence⁵³), les intérêts « hors groupe » (avoirs des actionnaires étrangers au groupe) étant classés parmi les dettes.

En opposition, la conception économique considère le groupe comme une entité par elle-même, une unité économique dont il convient de donner une image fidèle au public, et non un ensemble de droits de propriété et d'obligations à partager comme dans la conception précédente. Les comptes consolidés doivent alors représenter l'ensemble des actifs, des dettes et des résultats du groupe sans faire de distinction suivant qu'ils sont la propriété des actionnaires de la société mère ou celle des actionnaires minoritaires des filiales.

L'intégration globale⁵⁴ est la méthode consacrée par cette approche car capable de fournir une image plus complète du groupe. Les intérêts hors groupe ne sont plus considérés comme des créanciers mais comme une catégorie particulière d'apporteurs de capitaux propres⁵⁵.

⁵² L'intégration proportionnelle consiste à intégrer dans les comptes de l'entreprise consolidante, la fraction représentative des intérêts de l'entreprise détentrice des titres dans les éléments du bilan et du résultat de l'entreprise consolidée ; il conviendra par ailleurs d'éliminer les opérations et comptes réciproques.

⁵³ La mise en équivalence est une méthode qui consiste à remplacer la valeur comptable des titres apparaissant à l'actif du bilan de l'entreprise consolidante par la quote-part des capitaux propres de l'entreprise consolidée.

⁵⁴ L'intégration globale consiste à intégrer dans les comptes de l'entreprise consolidante la totalité des éléments du bilan et du résultat de l'entreprise consolidée et à éliminer les opérations et comptes réciproques.

⁵⁵ D. Pham, « Pour comprendre les comptes de groupe », *Les Cahiers Français*, n°210, mars-avril 1983, pp.41-46.

Par le principe d'inclusion ou d'exclusion qui lui est propre, on admettra que la conception qui préside à l'élaboration des comptes consolidés conditionne largement l'image de l'entité.

b) Le périmètre de consolidation comme frontière de l'entité

- Des liens multiples qui relient des sociétés ...

En reprenant le classement de B. Colasse⁵⁶, on peut regrouper ces liens en trois grandes catégories : les liens juridico-financiers, les liens technico-commerciaux et les liens de personne. Selon les liens correspondant à l'optique de la consolidation envisagée, certaines sociétés seront incluses dans le groupe, d'autres en seront exclues, ce choix permettant ainsi de dessiner les contours de l'entité qu'on appellera « périmètre de consolidation ».

La détention par une société d'un pourcentage de capital ou pourcentage d'intérêt dans le capital d'une autre est l'expression des liens juridico-financiers. Nous verrons dans la partie suivante que la loi a précisé certains seuils de contrôle à partir desquels une société est considérée comme la filiale d'une autre société.

Le contrôle exercé dépend avant toute chose, du pourcentage de droits de vote détenus au cours de l'assemblée générale des actionnaires. Ce pourcentage est lui-même fonction du nombre d'actions détenues par rapport au nombre total d'actions composant le capital de la société contrôlée. Cependant, d'autres facteurs peuvent contribuer à renforcer ce pourcentage, c'est le cas notamment des actions à vote double et des participations indirectes.

On peut illustrer ce dernier cas par l'exemple suivant : une société X détient 60% du capital de la société Y, elle-même détenant 80% du capital de la société Z ; la société X dispose alors d'un pourcentage de contrôle égal à 80%. Détenant la majorité des droits de vote dans la société Y, la société X se substitue à celle-ci pour contrôler la société Z, alors qu'arithmétiquement, son pourcentage de droits d'intérêt n'est que de 48%.

Il convient de préciser qu'un pourcentage de droits de vote supérieur à 50% n'est pas forcément nécessaire pour contrôler une société ; en effet, le phénomène de dilution des actions dans un public peu actif, peut contribuer à l'abaissement des seuils de contrôle en pondérant positivement le pouvoir d'un actionariat actif.

⁵⁶ B. Colasse, « Comptes de groupe » in *Encyclopédie de gestion*, Economica, 2^{ème} édition, Paris, 1997, pp. 568-583.

Les liens technico-commerciaux, quant à eux, naissent des relations étroites qui s'établissent entre les entreprises en vertu de contrats qui placent certaines d'entre elles dans un état de dépendance technique ou commerciale. Ces contrats, parmi lesquels on peut citer la franchise, la concession, l'exclusivité ou la sous-traitance, peuvent parfois créer entre des sociétés juridiquement autonomes « des liens d'unité et de cohésion »⁵⁷ suffisamment forts pour qu'on puisse les considérer comme faisant partie d'une seule entité.

De nature contractuelle ou simplement de fait, ces liaisons sont de plus en plus fréquentes, au point que certaines instances de réglementation comptable aient décidé de mettre en place une procédure de consolidation particulière, permettant d'obtenir les « comptes combinés » de ces nouveaux groupes réticulaires.

Enfin, les liens de personnes relient des sociétés financièrement et économiquement indépendantes qui sont en réalité placées sous la même autorité. C'est le cas par exemple, des entreprises dirigées par la même personne (ou les membres d'une même famille) ou un groupe de personnes ayant des intérêts communs. Soumises à un même pouvoir qui coordonne leurs activités, il est alors possible de considérer ces entreprises comme les composantes d'une seule entité dont il peut être utile de présenter les comptes consolidés.

- ... sous le contrôle d'une même unité de décision

Les liens qui viennent d'être décrits, qu'ils soient juridico-financiers, technico-commerciaux ou personnels entraînent toujours une situation de dépendance dans laquelle une entité exerce un contrôle (au sens de maîtrise, domination) sur une autre entité.

Nous le verrons, le droit comptable relatif aux comptes consolidés opte pour une conception du groupe fondée sur l'unité du pouvoir de décision et la notion de contrôle qui s'y rattache. Ainsi, la loi du 3 janvier 1985 fait-elle entrer dans le périmètre de consolidation toutes les entreprises sur lesquelles la société mère exerce un contrôle exclusif, un contrôle conjoint ou une influence notable.

« D'autres critères auraient pu être retenus, telle la propriété (pourcentage d'intérêt), indépendamment des droits de vote (pourcentage de contrôle). Ce ne serait d'ailleurs

⁵⁷ Ces termes sont ceux utilisés par le Conseil national de la comptabilité dans un bulletin dont il sera fait mention plus loin.

pas incohérent dans la mesure où notre droit comptable est fortement marqué par une conception patrimoniale de l'entreprise. Mais ceci est surtout vrai pour les comptes annuels. »⁵⁸

§2 - Perspective réglementaire de l'entité-groupe

Seront examinés dans ce dernier paragraphe certains référentiels qui réglementent les comptes consolidés et les comptes combinés. Nous montrerons que ces comptes privilégient le principe de prééminence de la réalité économique sur la réalité juridique en s'appuyant notamment sur le concept de contrôle, délaissant pour la circonstance celui de prudence, par essence très juridique et très présent dans les comptes individuels.

a) La législation relative aux comptes consolidés

La loi du 3 janvier 1985 oblige les sociétés commerciales et les entreprises publiques exerçant une position dominante au sein d'un groupe, à établir et à publier des comptes consolidés. Cette loi a été adoptée en application de la 7^{ème} directive européenne sur laquelle nous reviendrons. Sont dispensés de cette obligation les groupes non cotés sur le marché boursier, qui n'émettent pas de billet de trésorerie et qui n'atteignent pas certains seuils définis par la loi.

Au demeurant, celle-ci ne définit pas la notion de groupe, mais à l'instar de la septième directive européenne, elle précise avec détails les types de contrôle d'une société sur une autre. Or, selon le type de contrôle, il conviendra d'appliquer la méthode de consolidation adaptée : intégration globale, intégration proportionnelle ou mise en équivalence.

Nous ne développerons pas ces méthodes et leurs caractéristiques, là n'est pas l'objet de nos recherches ; en revanche, nous examinerons comment la législation comptable appréhende les différents modes de contrôle. Finalement, ce sont eux qui déterminent l'inclusion d'une société dans le périmètre de consolidation et dans le même temps, tracent les frontières de l'entité ; il s'agit du contrôle exclusif, du contrôle conjoint et de l'influence notable.

⁵⁸A. Burlaud, M. Friédérich, G. Langlois, *Comptabilité approfondie*, Editions Foucher, 1996, p. 317. Voir aussi la nouvelle édition, 1998.

Il semble qu'en matière de contrôle, un large consensus rapproche les différentes législations ; ainsi, l'IASC, le FASB (USA), la 7^{ème} directive et la plupart des pays européens qui s'y sont conformés, définissent à quelques détails près, les différents contrôles de façon semblable.

Le contrôle exclusif

Ce mode de contrôle peut résulter d'un contrôle de droit, d'un contrôle de fait ou d'un contrôle contractuel.

Le contrôle de droit est caractérisé par la détention directe ou indirecte de la majorité des droits de vote à l'assemblée générale des actionnaires.

Le contrôle de fait est invoqué lorsque la société dominante désigne pendant deux exercices successifs, la majorité des membres des organes de direction, d'administration ou de surveillance.

L'IASC a rajouté dans son paragraphe 10 la possibilité de disposer de la majorité des droits de vote dans les réunions du conseil d'administration. Conformément aux propositions de la 7^{ème} directive européenne, le législateur français a introduit une présomption simple de contrôle de fait quand la société dominante dispose pendant deux exercices, d'un pourcentage de contrôle supérieur à 40% (et qu'aucun autre associé ne détient une fraction du capital supérieure à celle de la société dominante). Ce type de contrôle est bien entendu facilité par la dispersion du capital au sein d'une multitude de petits porteurs.

Le contrôle contractuel, selon la législation européenne et française, s'obtient si les deux conditions suivantes sont réunies : la société dominante dispose d'une participation dans la société consolidée et d'un contrat (convention de vote, contrat optionnel ouvrant droit d'acquérir une participation complémentaire) qui lui assurent le contrôle de la société consolidée. L'IASC rajoute (paragraphe 10 b) que ce contrôle s'exerce lorsque l'on a le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles de l'entreprise en vertu d'un contrat ou des statuts. (Nous remarquons qu'aux USA, la réglementation n'a prévu ni le contrôle contractuel, ni le contrôle de fait.)

Le contrôle exclusif est la modalité de contrôle la plus forte qui soit reconnue par la loi⁵⁹ ; la notion est intéressante car elle prête à l'entité-groupe une configuration plus souple, plus économique et surtout moins patrimoniale qu'à l'entreprise isolée, et ce, pour trois raisons :

- d'une part, ce mode de contrôle est défini en terme de pourcentage de droits de vote, et donc de pouvoir, et non en terme financier de pourcentage d'intérêt ; or, contrairement à celui-ci, le pourcentage de droits de vote ne se dilue pas avec l'allongement de la chaîne, les titres conservant toujours le même pouvoir ;
- d'autre part, elle peut être fondée comme on vient de le voir, sur une présomption définie par un pourcentage de contrôle nettement inférieur à la majorité des droits de vote ;
- enfin, elle peut aussi être fondée sur un contrat ou des clauses statutaires.

Le contrôle conjoint

Le contrôle conjoint résulte du partage du contrôle d'une entreprise exploitée en commun par un nombre limité d'associés. Les décisions doivent être prises d'un commun accord entre les associés, aucun d'entre eux n'exerçant un contrôle exclusif. Le législateur français a élargi le champ d'application des comptes de groupe prévu par le législateur européen à toutes les sociétés commerciales contrôlées de façon conjointe. Il ne s'est pas limité aux seuls contrôles exclusifs que l'on vient d'étudier. Cette pratique est une particularité du droit français, l'IASC ne l'ayant reconnue qu'ultérieurement en publiant une norme spécifique.

A l'inverse, la réglementation américaine réputée pour sa part, être la plus proche des principes comptables généralement admis par les plus grands pays, ne reconnaît pas cette notion de contrôle conjoint, préférant dans ce cas parler d'influence notable.⁶⁰

L'influence notable

L'IASC, la 7^{ème} directive, la législation française et américaine s'accordent tous à considérer l'influence notable comme le pouvoir de participer aux décisions relevant des politiques financières et opérationnelles de l'entreprise « consolidable », sans toutefois en avoir le contrôle.

⁵⁹ B. Colasse, op. cit., 1996, p. 343.

⁶⁰ P.F. Môme : « *Emergence du modèle européen de la consolidation* », thèse université de Nice-Sophia Antipolis, 1995.

Lorsque l'on exerce une influence notable, la participation concernée est considérée comme une entreprise associée. L'influence notable est présumée lorsqu'un investisseur possède au moins 20% des droits de votes de l'entreprise contrôlée. Cette présomption est une présomption simple, toute entreprise ayant la possibilité de démontrer qu'il n'y a pas influence notable, auquel cas l'unité détenue est exclue du périmètre de consolidation.

Inversement, un investisseur détenant moins d'un cinquième des droits de vote n'est pas présumé exercer une influence notable ; la possibilité lui est cependant laissée de démontrer le contraire. L'unité contrôlée est par conséquent incluse dans le périmètre de consolidation.

La pratique américaine a défini certains cas d'influence notable, quand bien même la participation serait inférieure à 20% ; on en citera un particulièrement intéressant, celui de la dépendance technique. Ainsi, une entreprise utilisant largement certains procédés industriels peut se placer de fait sous la domination de l'entreprise à qui ils appartiennent. Il y aurait alors « influence notable » et l'inclusion de l'entreprise techniquement « contrôlée » dans le périmètre de consolidation.

Ces différents modes de contrôle permettent de constater qu'il y a dépassement de l'approche juridique classique de l'entité, sachant que toutes sortes de liens sont considérées pour procéder à la consolidation des comptes. Ainsi, les biens détenus en vertu d'un contrat de crédit-bail peuvent être comptabilisés comme s'ils avaient été acquis à crédit, ce qui permet de les inscrire en immobilisations à l'actif du bilan et de les amortir. Implicitement, la notion d'entité se trouve donc élargie, attendu que son actif accueille des biens dont elle a le contrôle, mais pas la propriété.

Force est de reconnaître, dans ces conditions, une distance importante séparant l'approche patrimoniale des comptes sociaux, de celle plus économique caractérisant les comptes consolidés.

La théorie de l'agence et la conception contractuelle des comptes sociaux peuvent peut-être fournir une explication sur ce point. Les comptes sociaux ont pour objectif (entre autres) de servir de preuve et de contrôle (au sens de vérification cette fois-ci) quant au respect des contrats existants. Or, l'utilisation contractuelle exige une réglementation plus contraignante car ils doivent être facilement contrôlables et opposables aux tiers ; d'où la nécessité de limiter, par un certain nombre de normes, les différentes options offertes au comptable. Ceci est loin d'être le cas des comptes

consolidés qui en offrent une multitude aux entreprises, ce qu'on leur reproche d'ailleurs assez souvent, arguant du fait que cette liberté nuit à la comparabilité et donc à l'utilité des comptes de groupes.

A ce propos, il convient, tout de même, de signaler que nombre de réformes engagées dans le cadre des comptes consolidés risquent de réduire leur relative « souplesse ». Ainsi, il est fort probable que plusieurs options se transforment dans un avenir proche en obligations : « par exemple, les deux principales méthodes préférentielles, la constitution des provisions pour retraite et l'inscription à l'actif des biens utilisés par le biais de certains contrats de crédit-bail ont à notre avis, pour les comptes 2000, 70 à 80 % de chances d'être rendues obligatoires. Pour les comptes de l'exercice 2001, leurs chances de devenir obligatoires atteignent 99 %. »⁶¹

D'autre part, de nouvelles dispositions réglementaires applicables en France à compter du 1^{er} janvier 2000, pourront entraîner l'inclusion dans le périmètre de consolidation de certaines entités et ce, même en l'absence de liens financiers significatifs. Dans une approche qui se veut toujours plus fidèle à une représentation plus économique que juridique, les nouvelles règles obligeront dès lors que le contrôle subsistera malgré le transfert, à intégrer globalement cette entité en cas de détention d'au moins un titre de l'entité en question par la société consolidante (ou une de ses filiales en cas de contrôle indirect). En l'absence de détention d'un titre, l'entité « ad hoc » ne pourra pas être consolidée, mais il y aura lieu d'indiquer dans l'annexe l'ensemble de ses actifs, passifs et résultats. Il ne fait guère de doute qu'un des objectifs de ce nouveau dispositif est de lutter contre la pratique des entreprises qui déconsolident des filiales ou des actifs et passifs en ayant recours à des entités « ad hoc »

b) Les recommandations relatives aux comptes combinés

Par un avis approuvé le 28 octobre 1994, le Conseil National de la Comptabilité (CNC) a publié une méthodologie des comptes combinés⁶² très proche de la consolidation mais qui s'en distingue par la nature des liens envisagés.

Proposé par la 7^{ème} directive européenne dès 1983, ce texte concerne les entreprises qui sont liées par des relations économiques, et dont l'intégration ne résulte pas de liens de participation organisant des relations de société mère à filiale. La cohésion de

⁶¹ P. Dufils et C. Lopater, « Comptes consolidés, ce qui va changer pour les groupes français », *Les échos*, 22 avril 1999.

⁶² Conseil National de la Comptabilité, bulletin n° 101, 4^{ème} trimestre 1994.

ces groupes est telle, qu'il est apparu utile d'établir les comptes de l'ensemble comme si celui-ci ne formait qu'une seule entité.

Ne pouvant être appelés « comptes consolidés », ces comptes sont qualifiés de « comptes combinés⁶³ ».

Cette nouvelle approche de l'entité correspond à une extension des critères retenus pour caractériser l'existence de liens de contrôle entre des unités juridiquement autonomes. Jusqu'à présent, étaient essentiellement pris en compte les liens juridico-financiers, avec ces propositions, le CNC retient également les liens de personnes ou les liens de dépendance technico-commerciale existant entre les entreprises, indépendamment des participations juridiques⁶⁴.

L'objectif du Conseil national de la comptabilité n'est pas d'imposer l'établissement de tels comptes, mais simplement d'en définir les règles de préparation et de proposer un schéma afin d'harmoniser les méthodes pour que les utilisateurs des comptes combinés puissent être assurés d'un niveau minimum de qualité technique, d'homogénéité et donc de comparabilité. Selon le Conseil, les entreprises qui doivent être incluses dans le périmètre des comptes combinés sont celles pour lesquelles existe « un lien d'unité et de cohésion qui est à l'origine de l'existence de l'ensemble ».

On retrouve là un critère économique fort éloigné de la conception financière.

Toujours selon le Conseil, ce lien peut découler de différentes situations, toutes décrites dans l'avis n° 94-02 :

1. les entreprises dirigées par la même personne ou un même groupe de personnes ayant des intérêts communs (direction commune) ;
2. les entreprises dirigées par la même personne ou un même groupe ou les membres d'une même famille ;
3. les entreprises des secteurs mutualistes ou coopératifs constituant un groupe homogène à stratégie et direction communes ;
4. les entreprises d'un même ensemble, non rattachées juridiquement à la société holding, mais ayant la même activité et placées sous la même autorité ;
5. les entreprises ayant entre elles des structures communes ou des relations contractuelles suffisamment étendues pour engendrer un comportement d'entreprises intégrées ;
6. enfin, les entreprises liées entre elles par un accord de partage du résultat suffisamment contraignant et exhaustif pour que leurs comptes combinés soient plus représentatifs que les comptes isolés de chaque entité.

⁶³ L'expression « comptes combinés » était déjà utilisée en France ainsi qu'à l'étranger ; le Conseil national de la comptabilité a donc décidé de la conserver.

⁶⁴ B. Raybaud-Turillo, « Une approche renouvelée de la patrimonialité », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, mars 1995, tome 1, volume 1, p. 36.

Analysons plus en détail cinq des six points qui nous paraissent très importants car regroupant un très grand nombre de situations réelles.

Le premier et le second points mentionnent les entreprises ayant une direction commune. Ce sont les liens de personnes. S'agit-il uniquement de directions de droit donc légitimement reconnues ou bien doit-on y inclure les directions de fait ? Lorsqu'une société crée une structure « ad hoc » pour y transférer un actif ou une dette indésirable, elle peut fort bien y nommer comme dirigeant un ancien collaborateur ou toute autre personne juridiquement indépendante de la première société mais qui lui sera entièrement dévouée dans les faits.

On retrouve dans cette situation, certains cas d'ingénierie financière sur lesquels nous reviendrons plus tard.

Le troisième point vise des structures du type réseau bancaire. Ainsi, une banque organisée en réseau peut avoir intérêt à utiliser ce type de comptes dans la mesure où n'ayant avec ses agences aucun lien juridique, elle ne peut en consolider les comptes. En France, le Crédit Agricole aurait été ainsi le précurseur en la matière, en établissant dès le milieu des années 80, des comptes dits « consolidés », mais qui n'étaient en réalité, que des comptes combinés⁶⁵.

Le quatrième point évoque les entreprises ayant la même activité (nous pensons que cela concerne aussi celles dont les activités sont complémentaires) placées sous la même autorité sans pour autant présenter de relations juridiques. Nous devrions retrouver là les entités indépendantes mais réunies autour d'un même projet et dirigées par une autorité qui assure la conception architecturale du groupe, la coordination et le contrôle.

Le cinquième point pour sa part, fait appel à la notion de « relations contractuelles », et cela rejoint le point précédent, en précisant bien qu'elles doivent être suffisamment étendues pour engendrer un comportement d'entreprises intégrées. Les structures en réseaux présentées dans le chapitre suivant, sont directement concernées : sous-traitances, partenariats, franchises, concessions, cessions de licence, joint-venture, et autres accords complexes sont par excellence des accords contractuels qui aboutissent fréquemment à un comportement d'entreprises intégrées.

Prenons l'exemple d'une entreprise de sous-traitance qui n'a qu'un seul client ; ce cas se rencontre fréquemment dans l'industrie automobile où certains fabricants de

⁶⁵ *Varii autores*, « Une méthodologie pour les comptes combinés », *Option Finance*, n° 359, 12 juin 1995, p.9.

composants ou d'accessoires ne prennent commande qu'auprès d'une seule firme, ce qui les place évidemment dans une situation de très forte dépendance.

Un autre exemple, celui d'une importante société récemment privatisée, appartenant au secteur aéronautique qui « essaima » il y a quelques années certains de ses ingénieurs : ces derniers furent licenciés, souvent avec leur accord, puis réemployés en « free-lance » après qu'ils se fussent inscrits sur le registre des professions indépendantes. Avec la promesse, bien entendu, de n'aller point divulguer à d'autres leur savoir-faire. La société parvenant, avec ce procédé, d'une part à transformer un certain volume de frais fixes en frais variables, et d'autre part à diminuer les frais de personnel, les charges sociales étant plus faibles.

Reconnaissons à travers ces deux cas, que les entreprises contrôlées ont un comportement correspondant plus à des unités intégrées dans une structure hiérarchique, qu'à des entités autonomes évoluant au sein d'un marché.

A l'égard du sixième point qui concerne les accords de partage de résultat, le CNC cite l'exemple de la société française Eurotunnel et son homologue britannique. Ces deux sociétés n'ont pas entre elles de lien de participation mais leur activité et leurs accords sont tels qu'aux yeux de certains utilisateurs, les comptes combinés des deux sociétés sont plus représentatifs que leurs comptes isolés.

Dans ces conditions, on pourra admettre alors l'inclusion de ce type d'entreprise dans le « périmètre de combinaison ». Et même si les critères qui le déterminent présentent moins d'objectivité que les liens juridiques utilisés pour fixer le périmètre de consolidation, les comptes combinés devraient permettre de disposer d'une information financière plus significative sur l'activité de l'entité ainsi formée.

Comme la consolidation, la combinaison des comptes fait appel à des notions très éloignées de l'esprit juridique qui anime les comptes sociaux. En France, leur établissement n'a été rendu obligatoire qu'en 1994 et uniquement pour les sociétés d'assurances. Les états financiers qui en résultent n'engagent que ceux qui les conçoivent, ils ne sont opposables à personne. Dans ces conditions, il est possible de donner à l'information comptable une finalité plus décisionnelle que redditionnelle. Pour que celle-ci soit utile à l'investisseur ou au décideur, il est nécessaire, selon de nombreux auteurs, que les principes comptables qui l'encadrent soient suffisamment souples pour que le comptable puisse choisir la méthode et les options qui donneront l'image de l'entité la plus conforme à la situation économique.



L'entité comptable vient d'être décrite en la replaçant au cœur du système qui lui donne naissance. Toutefois, celle-ci n'est pas exempte d'imperfections et nombreux sont les auteurs qui relèvent une série de dysfonctionnements dont elle serait victime. Le chapitre qui suit sera justement l'occasion d'en faire la revue et l'analyse.

CHAPITRE II - LES DYSFONCTIONNEMENTS DE L'ENTITE COMPTABLE

La comptabilité ne donne pas une image juste de l'entreprise mais juste une image de l'entreprise.

Régulièrement, de nombreux articles et ouvrages ne manquent pas de pointer du doigt un certain nombre de dysfonctionnements dont serait victime le système comptable, compromettant par-là sa crédibilité et ses qualités informationnelles.

Le présent chapitre se propose alors d'examiner les différents troubles qui peuvent, dans une certaine mesure, porter atteinte à l'entité comptable.

Toutefois, nous tenons à rappeler préalablement le positionnement de nos recherches en replaçant la notion de dysfonctionnement dans une dimension contingente et constructiviste. Ainsi, nous considérons qu'il n'y a de dysfonctionnements du modèle que par rapport à l'image supposée juste ou fidèle de l'objet mesuré ; or celle-ci, nous le verrons, n'est pas universelle mais plutôt consubstantielle aux attentes de l'observateur. Toutefois, nous prenons le risque de nous heurter au paradigme positiviste qui fait de la réalité, rappelons-le, une perception objective et univoque. Il est vrai qu'à la lecture du Code de commerce, c'est bien cet esprit qui transparait : « les comptes annuels doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise. »⁶⁶

En contradiction avec l'épigraphe du chapitre, l'article 9 du Code laisse supposer en effet, l'existence d'une image juste. Une image parfaite sans contre-jour, ni fausses couleurs, dissimulée quelque part dans les limbes des systèmes comptables et dont tout normalisateur serait en quête. Le Saint Graal de la comptabilité en quelque sorte.

Nous serions alors tenté d'objecter que l'entreprise n'est pas un objet réel et que sa réalité n'est pas donnée mais le fruit d'une synthèse mentale. L'objet observé étant étendu, au moins en partie, comme une construction de l'esprit, il y a alors une infinité de représentations possibles. Par conséquent, comment demander à une image d'être juste ou fidèle sachant que le sujet dont elle est censée être le reflet, n'a pas de réalité qui lui propre et unique. Comme l'exprime fort bien J.L. Lemoigne, « ... nous n'en

⁶⁶ Code de commerce, art. 9, al. 5.

connaissons que les représentations par lesquelles nous percevons les phénomènes dont nous expérimentons les sensations »⁶⁷.

Dans ces conditions, il est difficile d'admettre l'existence d'une image juste ou fidèle de l'entreprise, et on pourrait rajouter qu'il existe autant d'images que d'observateurs. Aussi, le Code de commerce se garde-t-il bien de donner une définition de l'image fidèle à laquelle il fait référence. Au demeurant, une image ne sera juste ou fidèle que si elle répond parfaitement aux besoins de son utilisateur : « la fidélité ne réside pas dans la qualité de l'image, mais dans la qualité de sa relation à l'objet représenté »⁶⁸.

Dès lors, il est clair que l'analyse des dysfonctionnements qui seront décrits dans cette partie, doit résolument s'inscrire dans une approche contingente de la comptabilité. Nous devons entendre par-là, que certains de ces dysfonctionnements apparaîtront comme des obstacles rédhibitoires pour une catégorie d'utilisateurs insatisfaits ; mais à l'inverse, ils pourront très bien ne pas être reconnus comme tels par d'autres utilisateurs dont les attentes en terme d'informations comptables sont comblées par le modèle actuel.

Ainsi, cette partie permettra de montrer que l'entité comptable produite *peut* apparaître comme une entité mutilée, dès lors que certains événements, que d'aucuns jugent pourtant essentiels, échappent à l'observation comptable (section 1).

Nous verrons dans un second temps, qu'en fonction du regard qu'on lui prête, l'entité comptable *peut* aussi être victime d'un processus de fragmentation : des éléments actifs ou passifs détenus et contrôlés par une même direction se retrouvent parfois logés dans des structures juridiquement indépendantes, remettant ainsi en cause le postulat de l'entité (section 2). De nombreux auteurs craignent en effet que l'évolution rapide des conditions économiques, les mutations organisationnelles des entreprises ainsi que l'imagination débridée des juristes et des comptables, aient engendré des situations que notre système comptable n'est plus apte à traduire.

⁶⁷ J.L. Lemoigne, *Les épistémologie constructivistes*, Presses Universitaires de France, collection Que sais-je ?, 1^{ère} édition, Paris, 1995, p.45.

⁶⁸ A. Chiavelli, « L'image fidèle des performances de l'entreprise », in *Les publications de l'I.A.E. de Nice*, collections Travaux, articles et documents, cahier n° 6.

SECTION I - L'ENTITE MUTILEE PAR LES CONVENTIONS COMPTABLES

Selon certains courants, deux facteurs essentiels contribuent à l'appauvrissement de la représentation comptable de l'entité ; le premier est consubstantiel à la nature même de l'outil comptable : l'usage de la quantification et de la mesure (§ 1) ; le second est inhérent aux mutations de l'objet observé : la dématérialisation progressive de l'entreprise (§ 2). Les conséquences sont de taille, puisque de nombreux aspects importants de l'entité sont ainsi rejetés hors du champ de la représentation comptable.

§ 1 – Quantification, mesure et perte d'informations

« L'essence même de la comptabilité en parties doubles tient sans aucun doute dans cet objectif : suivre à la trace le cycle complet du capital dans une entreprise, le quantifier et le constater par écrit. »

W. Sombart, *Der moderne Kapitalismus*⁶⁹.

Ne relevant pas d'une perception immanente, les événements détectés par le système comptable ne s'imposent pas d'eux-mêmes ; nous le verrons dans la seconde partie de cette thèse, ils ne sont retenus qu'en fonction de conventions particulières qui délimitent ainsi le champ d'observation comptable. « Dans cette perspective, les faits comptables peuvent être définis comme des faits économiques quantifiables et mesurables. »⁷⁰

Nous tenterons ainsi de comprendre comment il est fait reproche à la quantification et à la mesure, de contribuer par leur nature même à l'appauvrissement de l'entité comptée.

⁶⁹ W. Sombart, *Der moderne Kapitalismus*, Munchen, 1916.

⁷⁰ P. Gensse, *Systèmes comptables et variations monétaires*, Economica, Paris, 1985, p. 29.

a) La quantification, critère d'exclusion

J.H. Vlaemminck nous le rappelle, « la démarche comptable consiste dans la sélection de certains éléments »⁷¹. L'analyse de la dite sélection révèle que le premier critère est d'ordre quantitatif ; la comptabilité traditionnelle est ainsi faite qu'elle ne peut qu'enregistrer des quantités. Par conséquent, rejetant tous les faits et tous les phénomènes inexprimables en quantités, le principe de quantification, placé en amont du processus d'enregistrement comptable, aboutit à une inévitable discrimination.

Ainsi, le comptable muni de son instrument de représentation, pose sur l'entité un regard quantitatif qui conduit à éliminer certains aspects de son activité, et non des moindres, puisque se trouvent exclus du champ d'observation tout ce qui a trait au qualitatif, au social, à l'environnement et à l'humain.

En interrogeant l'histoire, il semble qu'on puisse entrevoir avec W. Sombart les origines du principe de quantification dans la genèse du système capitaliste ; ce dernier se développa en prenant appui sur la rationalité économique, mais surtout sur l'idée d'accumulation. L'accumulation patrimoniale est l'objectif du dit système, la rationalité, le moyen qui permet de l'atteindre. Sans rejoindre l'avis de l'auteur qui considère comme indissociable la comptabilité en partie double et le capitalisme, on peut avancer l'idée selon laquelle le système comptable en bon serviteur, fut conçu pour satisfaire aux exigences du capital et de sa propriété.

L'aspect humain

Depuis quelques décennies, notre société se voit profondément modifiée par certaines tendances qui ont affecté, et continuent d'affecter non seulement les rapports entre les hommes, mais aussi les rapports entre l'homme et le travail. L'information véhiculée et stockée devient la ressource essentielle de l'organisation. Une technologie de plus en plus sophistiquée anime les processus de production et dans le même temps, plus de savoir-faire et d'adaptabilité sont réclamés à l'individu. Conséquemment, nous assistons à un transfert manifeste des sources potentielles de richesses : d'une prééminence des actifs matériels nous nous déplaçons vers une primauté de l'actif humain⁷². La formation devient un investissement stratégique et un facteur-clé de succès.

⁷¹ J.H. Vlaemminck, op. cit., p.208.

⁷² E. Marquès, « Comptabilité des ressources humaines et comptabilité sociale », in *Actes de l'Association française de comptabilité (AFC)*, 1982, p.256.

Nonobstant ces constatations, le système comptable continue d'ignorer dans sa représentation, cette impalpable ressource. L'image qu'il nous renvoie de l'entité peut s'en trouver alors excessivement appauvrie. Certains auteurs et utilisateurs ne manquent pas de s'étonner par exemple, que les travaux d'amélioration d'un immeuble soient inscrits à l'actif du bilan, alors que les dépenses relatives à la formation du personnel sont inscrites en charge, donc considérées comme un appauvrissement pour l'entreprise. Ces dépenses, selon le point de vue qu'on adopte, ne présentent-elles pas le caractère d'investissement ?

Dès lors, il n'est guère étonnant que certains spécialistes aient recommandé de les inclure dans les frontières de l'entité représentée.

L'aspect sociétal

L'évolution du rôle de l'entreprise et de son image auprès du public fait partie des tendances lourdes qui sont en train de marquer depuis quelques années, le fonctionnement des sociétés modernes.

Progressivement se dissipe l'image de l'entreprise héritée de la théorie néoclassique ; l'entreprise est peut-être autre chose qu'une unité technique dont la finalité est uniquement d'engendrer des profits en écoulant des produits et des services sur un marché. La société civile dans son ensemble attend plus d'elle, et lui assigne de nouveaux objectifs que notre système comptable a parfois du mal à intégrer dans son champ d'observation.

Si ce dernier a pour vocation d'enregistrer les flux observables entre deux entités économiques ou à l'intérieur d'une même entité, force est de constater que les échanges qui s'opèrent entre l'entité et son environnement sont en revanche le plus souvent ignorés. On doit pourtant admettre que ce dernier représente pour l'organisation une ressource sociale ; aussi, les échanges qu'elle effectue avec son environnement consistent-ils dans l'utilisation de cette ressource. Il en résulte pour l'entité, un coût social ou un avantage social.

Un coût social représente un préjudice que l'entreprise cause à la société par ses activités de production. Il y a donc transfert négatif de l'entité vers son environnement, on parle alors d'*externalités négatives*. Bien entendu, la pollution est l'exemple le plus fréquemment cité, mais bien d'autres coûts sociaux occasionnés par l'organisation sont détectables.

Un avantage social résulte au contraire des contributions positives au bien-être social apportées par les activités de l'entreprise. Dans ce cas, il y a transfert positif de l'entité vers son environnement : ce sont les *externalités positives*.

Si l'on souhaite apprécier avec justesse les performances de l'entité, il peut paraître raisonnable de tenir compte de ces externalités, qu'elles soient positives ou négatives. Or, notre comptabilité se voit reprocher de faire totalement l'impasse sur ce chapitre. Il convient tout de même de relativiser ces remarques, les externalités pouvant à plus ou moins long terme affecter le patrimoine des propriétaires sachant qu'elles ne sont pas sans incidence sur l'image que le public en général, et les consommateurs en particulier, se font de l'entreprise. Cela explique peut-être la prise de conscience soudaine qui anime les états-majors de certaines firmes.

b) La mesure, facteur d'appauvrissement

« Ne pourra figurer dans les livres comptables que ce qui peut être exprimé sous la forme d'une somme d'argent ; les sommes d'argent ne seront représentées que par des chiffres, et par conséquent, chaque processus de la vie économique devra correspondre à un chiffre »

W. Sombart⁷³, *Der moderne Kapitalismus*.

La mesure et le nombre

Système d'observation et de quantification, la comptabilité est aussi un système de mesure, c'est-à-dire un dispositif d'évaluation d'une grandeur par comparaison avec une grandeur de même nature, la référence. Dans cet esprit, la comptabilité emprunte à l'arithmétique les concepts et raisonnements qui fondent sa construction⁷⁴. La question est alors parfois posée de savoir si ceux-ci sont encore adaptés, lorsqu'on cherche à représenter une entité dont les éléments constitutifs présentent souvent un caractère qualitatif, flou et imprécis.

Ainsi, la comptabilité se caractérise par un champ d'analyse qui comprend :

- quelque chose à mesurer : les événements retenus dans le champ d'observation ;
- un instrument de mesure : le référentiel comptable ;
- une image de la mesure : le bilan (*lato sensu*).

⁷³ W. Sombart, op. cit.

⁷⁴ A ce sujet nous renvoyons le lecteur vers une synthèse de qualité rédigée par J.F. Casta, « Le nombre et son nombre : mesure, imprécision et incertitude en comptabilité », in *Actes de l'Association française de comptabilité (AFC)*, 1993, p.149.

Ce dernier, nous rappelle Y. Doucet, est d'abord « *une mesure* de nature financière, quantitative, exercée sur un espace circonscrit par le champ de la représentation qui lui est donné »⁷⁵

Ainsi, les postes du bilan sous couvert du nombre, définissent une aire d'observation mais délimitent plus insidieusement un espace réduit et déformé, car nécessairement mesurable. Autrement dit, les frontières de l'entité sont conditionnées par le recours à une forme numérique. Celle-ci, non seulement modèle ce qui est mesurable, mais par sa nature même, rejette au-delà des limites de la représentation ce qui ne l'est pas.

Par conséquent, le bilan ne saurait être une représentation de l'organisation, même approchée ; par les contraintes liées à l'usage du nombre, il n'en délivre que des fragments difformes. Ayant exprimé dès l'abord cette orientation à ses recherches, R. Labelle⁷⁶ estime que même un bilan fondé sur des valeurs actuelles ne saurait constituer une exacte mesure de la valeur économique d'une entreprise. Sinon, il serait possible de dresser un bilan dont l'actif net représenterait le prix que tout vendeur serait prêt à accepter en échange de toutes les actions de la société. Or ce n'est pas le cas, et dans de nombreuses sociétés, le « goodwill », absent du bilan, représente l'élément le plus important de la valeur de marché. Cela tendrait à prouver, selon certains utilisateurs insatisfaits, qu'un ensemble de flux affectant pourtant l'entité échappe à l'instrument de mesure comptable.

Fort de ces remarques, il importe de prendre une certaine distance par rapport à l'usage de la mesure, afin d'éviter d'en perdre le sens : le risque est grand de confondre précision et exactitude. A ce propos, nous rejoignons l'avis de G. Barouch⁷⁷ lorsqu'il suggère aux utilisateurs de données comptables d'intégrer dans leur commentaire une réflexion sur les instruments de mesure, leur pertinence, leurs limites par rapport au phénomène étudié, surtout s'ils n'ont pas recueilli eux-mêmes les données.

La mesure ne constitue qu'un savoir très limité ; pouvons-nous imaginer un seul instant, un monde dans lequel les hommes ne communiqueraient qu'en utilisant des chiffres ? Pourrions-nous décrire une réalité vécue en faisant uniquement usage du nombre ? Nous ne pourrions en retransmettre que de bien piètres fragments. Une telle soumission au chiffre qui assimilerait la mesure à une retranscription complète de la

⁷⁵ Y. Doucet, « La question de la représentation et de la réduction en comptabilité », in *Actes de l'Association française de comptabilité (AFC)*, 1985, p.19.

⁷⁶ R. Labelle, « La politique d'information comptable de l'entreprise ; les différentes approches », in *Actes de l'Association française de comptabilité (AFC)*, 1985, p.50.

⁷⁷ G. Barouch « Le rôle des langages formalisés au sein des organisations ; question d'épistémologie », in *Actes de l'Association française de comptabilité (AFC)*, 1985, p.50.

réalité, ne pourrait qu'aboutir à des incohérences et une perte de repères. Un avis qui n'est pas forcément partagé par tous : « il connaissait l'éloquence du nombre, la vertu épique des énumérations, même des plus dépouillées ; il savait que toute grandeur s'analyse, qu'elle s'exprime par des chiffres mieux que par des adjectifs... »⁷⁸

La représentation numérique, faite de symboles et de combinaisons diverses, façonne le réel tout autant qu'elle le décrit. Ceux qui font usage de la comptabilité à des fins décisionnelles ne peuvent toutefois, totalement l'ignorer.

L'usage de la monnaie

La comptabilité est un instrument de mesure, donc par nature, contraint par l'emploi du nombre ; pour autant, elle ne se réduit pas à un recensement statistique. Il est vrai que la comptabilité et la statistique ont toutes deux pour fonction de rassembler dans des tableaux des chiffres relatifs à des faits hétérogènes, mais la première se distingue de la seconde en ce qu'elle transforme les quantités sélectionnées en une unité commune, la monnaie. La statistique, quant à elle, peut dénombrer des faits hétérogènes exprimés dans des unités différentes, par exemple l'espérance de vie en années et le taux de mortalité en pourcentage de décès.

Il est du ressort de la comptabilité de classer les données financières et de les ordonner afin d'atteindre certains objectifs informationnels ; cela exige le choix d'un dénominateur commun. Instrument d'échange communément utilisé, la monnaie est effectivement ce dénominateur commun⁷⁹.

Ainsi, l'usage de la monnaie, attribut essentiel de notre système, permet-il de relier tous les éléments, de les comparer et nous le verrons, de les agréger. Cependant, on peut difficilement le contester, cet usage participe aussi à l'affaiblissement du modèle par l'inconstance dans le temps et la diversité dans l'espace de l'unité monétaire.

- L'inconstance dans le temps

L'appellation de l'unité monétaire demeurant inchangée au cours du temps, la pérennité du nom est censée entraîner celle de la valeur. La loi, par la règle du nominalisme et du coût historique qu'elle impose aux entreprises, feint de croire que

⁷⁸ Y. Renouard, *Etudes d'histoire médiévale*, Paris Sevpen, 1968, p. 425.

⁷⁹ R. M. Skinner, *Les principes comptables*, The Canadian Institute of Chartered Accountants, Toronto, 1973, p. 416.

cette valeur demeure stable au cours du temps⁸⁰. Cela ne pose pas de problème en période d'inflation faible, mais le principe aboutit à de graves incohérences en période d'érosion monétaire ; les valeurs qui apparaissent au bilan, significatives à l'instant t, n'ont plus de sens à l'instant t+1, et même si la présomption de stabilité dans le temps peut se justifier par l'objectivité du coût d'origine, elle aboutit à une perte d'information et un nouvel appauvrissement substantiel de l'entité.

- La diversité dans l'espace

L'usage d'une monnaie donnée n'étant pas universel, il en résulte une impossibilité de comparer directement les états financiers de deux entreprises de nationalité différente ; une conversion est alors nécessaire, et les taux de change n'étant pas fixes, celle-ci n'est valable qu'à un moment donné. Une même entreprise peut être confrontée à des problèmes de conversion lorsque celle-ci exerce ses activités sur plusieurs pays : l'enregistrement des flux transnationaux exige que non seulement soient converties toutes les devises, mais qu'en plus soient inscrits au bilan en fin d'exercice, les écarts de conversion éventuellement constatés.

L'agrégation

Les flux qui animent l'entité et qui rentrent dans le champ d'observation du comptable, sont quantifiés, mesurés et exprimés en une unité commune, la monnaie ; ils doivent ensuite être agrégés.

Le fait de donner un prix à des heures-machine, à des quantités de matières premières, à la main d'œuvre, à la clientèle et tout autre donnée, autorise la sommation d'éléments pourtant dissemblables par leur nature. Cette synthèse paraît nécessaire car elle permet à l'utilisateur de prendre du recul par rapport aux multiples comptes, et ainsi de porter un jugement sur les états financiers. Cependant, en interprétant la réalité, au lieu de laisser l'utilisateur libre de traiter l'information selon son point de vue⁸¹, elle n'en constitue pas moins une perte d'information.

En fait, il y a une double perte d'information : au niveau du compte lui-même, qui représente déjà la première agrégation d'un ensemble d'événements et au niveau du document financier qui constitue une seconde agrégation. Par exemple, le compte vente n'apparaîtra dans la comptabilité que par un seul nombre, représentant la sommation d'informations importantes : chiffre d'affaire par produit, par région, sa

⁸⁰ P. Lassègue, *Lexique de comptabilité*, Dalloz, 3^{ème} édition, Paris, 1993, p. 248.

⁸¹ G. Augustin, « De la comptabilité événementielle aux comptabilités multidimensionnelles », *Revue française de comptabilité*, n° 156, 1985, p.14.

répartition sur l'année, les différentes remises accordées sur facture... ces données sont « écrasées » pour ne faire qu'un seul chiffre apparaissant sur une ligne du compte de résultat. C'est l'agrégation de niveau 1. Ce compte est ensuite ajouté aux autres, noyé en quelque sorte dans l'uniformité des chiffres. C'est l'agrégation de niveau 2.

Nous rejoignons alors l'avis de G.H. Sorter : « l'agrégation engendre, partout et toujours, une perte d'information »⁸².

Ainsi, quantification, mesure et agrégation sont autant de conventions qui participent à la construction de l'entité comptable, mais qui dans le même temps, peuvent selon les besoins de l'utilisateur, renvoyer de l'organisation une image déformée et appauvrie.

§2 - Immatériel et perte d'informations

La dématérialisation progressive de l'entreprise, peu compatible avec notre approche patrimoniale de la comptabilité, représente à l'égard de l'entité comptable un deuxième facteur de mutilation. Comme le souligne R. Teller, « le système comptable se heurte à la difficulté de mesurer les actifs immatériels car les outils mis à sa disposition sont inspirés par l'approche traditionnelle caractérisée par des relations fixes entre la production et les coûts engagés pour cette activité »⁸³.

Evidemment, ce constat n'est pas sans conséquence sur la représentation de l'entité ; aussi de nombreux auteurs s'alarment de son appauvrissement à mesure que le phénomène de dématérialisation s'accroît. Une partie importante de ses investissements est ignorée par une comptabilité traditionnelle, incapable selon eux, de s'adapter aux mutations de la firme.

a) Description du phénomène

Depuis quelques années, au sein des pays industrialisés, l'entreprise doit faire face à un ensemble de mutations technologiques et d'évolutions socioculturelles qui

⁸² G. H. Sorter, « An Events Approach to basic accounting theory », *The Accounting Review*, January 1969, p.12.

⁸³ B. Raybaud-Turillo et R. Teller, « Comptabilité créative », *Encyclopédie de gestion*, Vuibert, Paris, 2^{ème} édition, tome 1, pp. 508-527, 1997.

constituent un véritable phénomène de fond. La dématérialisation des actifs nécessaires à l'accomplissement de l'acte productif et la prééminence du savoir et de sa diffusion, bousculent sans ménagement notre représentation habituelle de l'entreprise. L'image d'une organisation productive construite sur un patrimoine et des actifs physiques, disposant d'un marché certes évoluant, mais bien défini, appartient désormais au passé. Cette conception héritée de l'histoire économique, estime que le patrimoine au départ était représenté par la terre pour se transformer progressivement en actifs industriels physiques. Le fonctionnement et la représentation de l'entreprise tels qu'on les décrit encore aujourd'hui semblent tout à fait marqués par cette vision traditionnelle⁸⁴.

Le contexte économique mondial de l'entreprise est aujourd'hui caractérisé par une absence de frontières, et partant, par un renforcement des hostilités ; l'innovation devient alors le facteur majeur de compétitivité et, conséquemment l'investissement immatériel représente une part croissante des dépenses de l'entreprise. Comme l'a fort bien décrit H. Tézenas du Montcel : « l'entreprise va être dématérialisée, elle sera avant tout définie par une accumulation des savoirs et de savoir-faire et le talent des gestionnaires consistera à les faire émerger et à les articuler puis à gérer le maintien d'une capacité productive à l'intérieur de cette structure. »⁸⁵.

Bien entendu, l'investissement physique continue toujours à commander le progrès technique et la croissance économique. Mais il faut reconnaître que la nature de l'investissement a progressivement évolué ; les technologies actuelles intègrent de plus en plus de savoir et requièrent chez les utilisateurs une élévation du niveau de formation. Il devient alors difficile de distinguer la frontière qui sépare le matériel de l'immatériel. Sa définition n'est pas non plus aisée ; celle de C. Afriat recouvre cependant assez bien la nature du concept d'investissement immatériel : « mise en œuvre d'une pensée globale qui mise délibérément sur l'introduction de l'intelligence dans le processus de production, de commercialisation, dans l'organisation des rapports de travail et de communication. »⁸⁶.

Plus précisément, un tel concept recouvre des réalités très différentes puisqu'on y inclut habituellement les dépenses se rattachant à la recherche-développement, à la formation, au marketing et aux logiciels.

⁸⁴ H. Tezenas du Montcel, « L'avenir appartient à l'immatériel dans l'entreprise », *Revue française de gestion*, septembre-octobre 1994, p.97.

⁸⁵ H. Tezenas du Montcel, op. cit., p.97.

⁸⁶ C. Afriat, « Pour une reconnaissance de l'investissement intellectuel », *Revue française de gestion*, janvier-février 1992.

Quelle que soit la catégorie concernée, les statistiques s’y rapportant révèlent une croissance élevée ; globalement, le BIPE⁸⁷ estime à 6% par an la croissance en volume des dépenses immatérielles pour les années quatre-vingt-dix.

Le phénomène est donc suffisamment important pour préoccuper les praticiens et les instances de normalisation comptable ; malgré les efforts accomplis ces dernières années, la gestion, malheureusement, ne dispose pas de modèles appropriés pour représenter, mesurer et apprécier la rentabilité de ces nouveaux facteurs. « Il lui manque les concepts et les moyens nécessaires à une appréhension correcte et un traitement adéquat des dépenses en immatériel. Plus particulièrement, un des instruments privilégiés d’information de l’entreprise, la comptabilité, apparaît démuni face à la complexité que représente ce nouveau type de dépenses »⁸⁸.

Il est vrai que la comptabilité s’est essentiellement développée à une époque où les dépenses immatérielles étaient rares ; appréhender et représenter des éléments concrets, négociables et donc facilement évaluables était suffisant. Malheureusement, tout oppose l’investissement matériel d’hier à l’investissement immatériel d’aujourd’hui, ainsi que l’illustre le tableau suivant⁸⁹ :

| | Investissement matériel | Investissement immatériel |
|------------------------------|-------------------------|---------------------------|
| Origine | Achat | Création |
| Dépenses postérieures | | |
| Type | Entretien | Entretien & développement |
| Montant | Faible | Elevé |
| Effet | Visible et immédiat | Non visible & différé |
| Dépréciation | Irréversible | Réversible |
| Processus | Stabilisé | Evolutif |
| Cycle de vie | Plutôt long | Plutôt court |

⁸⁷ Plusieurs organismes ont réalisé des travaux destinés à évaluer la croissance des dépenses consacrées à l’investissement immatériel ; on citera entre autres : le BIPE (Bureau d’information et de prévisions économiques), le Crédit national et le Ministère de l’industrie et de l’aménagement du territoire.

⁸⁸ P. Boisselier, « *Investissement immatériel et comptabilité* », thèse université de Nice, 1990 ; 270 p ; p.2.

⁸⁹ S. Bertolucci et M. Trudel, « Les comptes annuels doivent-ils appréhender des coûts ou des valeurs ? », *Revue de droit comptable*, n°95-2, 1995, p. 114.

Depuis 1987, les investissements immatériels font l'objet d'une réflexion du Conseil National de la Comptabilité et même si trois types de dépenses sont aujourd'hui activables sous certaines conditions, force est de reconnaître que notre système rencontre toutes les difficultés à intégrer les dépenses immatérielles dans son champ de représentation.

b) Causes et effets sur la construction comptable de l'entité

Il convient d'abord de signaler que le système comptable actuel n'offre pas de définitions ou critères précis pour classer, identifier et reconnaître les dépenses immatérielles caractérisées par leur extrême diversité et spécificité. N'accroissant pas obligatoirement la part d'équipements physiques de l'entreprise, l'immatériel représente en effet, une catégorie de dépenses très particulière se rattachant à la fois aux investissements (lorsque les effets sont durables) et à l'exploitation courante. Le conseil National de la Comptabilité prit néanmoins position en acceptant l'inscription à l'actif de certaines dépenses immatérielles : frais de recherche et développement, logiciels créés par l'entreprise. Cependant, en vertu des sacro-saints principes de prudence et de patrimonialité, les conditions à respecter sont très strictes et les dépenses activables représentent une faible proportion des investissements immatériels. Nous ne passerons pas en revue les différentes normes comptables qui s'y rattachent, ce n'est pas l'objet de notre étude, mais il faut toutefois signaler que les organismes de normalisation, conscients du problème que représentent ces investissements, n'ont pas la tâche facile tant les difficultés consubstantielles à l'évaluation sont délicates. Celles-ci apparaissent comme prisonnières de certaines conventions dominantes.

Ainsi que le fait remarquer M. Lacroix, « à notre connaissance, les études réalisées à ce jour, relatives aux immatériels tels que les frais de recherche et développement, les dépenses de formation, les dépenses commerciales... sont essentiellement conduites par référence aux principes établis en terme d'évaluation : coût historique ou valeur actuelle. »⁹⁰. Nombreux sont les auteurs qui s'interrogent alors sur la pertinence de ces conventions lorsqu'il s'agit d'évaluer des actifs immatériels.

Les conséquences comptables qu'on peut prêter à cette difficile reconnaissance sont de deux ordres : d'une part le calcul des performances de l'entité est faussé, et

⁹⁰ M. Lacroix, *Les actifs incorporels : étude comparée de la doctrine comptable française et internationale*, travaux de recherches n° I.9606, Centre de recherches et d'études en gestion, Université Montesquieu, Bordeaux IV, 1996.

d'autre part, comme nous l'avons déjà signalé, son image s'en trouve considérablement appauvrie.

La pratique actuelle conduit en effet à surestimer les coûts de production pendant les périodes où ce type d'investissement est réalisé ; inscrites en charges, ces dépenses irrégulières vont déséquilibrer le compte de résultat. De la même façon, les soldes intermédiaires de gestion n'auront guère plus de sens ; les dépenses de recherche et développement non activées viendront diminuer la valeur ajoutée des sommes facturées par les différents prestataires correspondants, et l'excédent brut d'exploitation en plus de son affaiblissement dû à la baisse du solde précédent, se verra affecté du montant des salaires versés aux chercheurs, ingénieurs et autres employés de l'entreprise ayant participé au projet.

Inversement, les années suivantes, on assistera à une surestimation du résultat de l'entité et des soldes correspondants, pour deux raisons : d'une part, parce que le projet ayant abouti (si tel est le cas), l'entreprise devrait en tirer les bénéfices, et d'autre part, en l'absence de nouveaux projets immédiats, le compte de résultat n'aura pas à supporter les dépenses qui ont déjà été enregistrées en charges. On peut imaginer dans cette situation, les répercussions économiques et commerciales d'une mauvaise appréciation des coûts de revient.

La deuxième conséquence est, bien entendu, une déformation de l'image de l'entité, « amputée » d'une partie de sa substance, qui tend pourtant à devenir essentielle ; « certes, comme on va s'en apercevoir, la partie de l'entreprise qui est dans les murs restera fondamentale, car l'acte de production physique ne va pas disparaître. Mais la structure qui combine les facteurs de production, pour parler en économiste standard, n'est plus une structure qui est dans les murs et qui construit des murs, c'est une structure à base de logiciels, de combinatoires, qui n'a plus rien de physique »⁹¹.

Malgré des progrès certains, l'appréhension comptable de cette réalité apparaît pour certains nettement insuffisante et progressivement, des voix se font entendre qui dénoncent la vacuité des bilans comptables face à ce qui constitue pourtant le « corps virtuel » de l'entité.

Instrument d'information de l'entreprise, il est fait reproche à la comptabilité d'être inadaptée à un environnement économique caractérisé par une tertiairisation très rapide. La généralisation de l'automatisation et de l'informatique dans les systèmes de

⁹¹ H. Tézenas du Montcel, art. cit., p. 97.

production devenus flexibles s'accompagne de nouvelles formes de travail, de nouveaux comportements et de nouveaux modes relationnels⁹². C'est la capacité à stocker, exploiter, relier des savoirs et savoir-faire qui détermine les performances économiques d'une entreprise. Confronté à un tel bouleversement, le modèle se heurte à la difficulté de mesurer les actifs immatériels, tant les outils traditionnels dont il dispose apparaissent bien désuets. L'assise patrimoniale qui fonde le système comptable conduit à passer en charges des montants de plus en plus importants sous prétexte qu'ils ne correspondent pas à des droits de propriété, qu'ils ne procurent aucune garantie juridique et que leur existence n'est pas avérée par un caractère tangible⁹³. Ce sont, dit-on, de véritables investissements qui échappent au bilan et sont ainsi rejetés à l'extérieur des frontières de l'entité comptable.

⁹² C. Afriat, art. cit, p.38.

⁹³ P. Boisselier, op. cit., p.2.

SECTION II - L'ENTITE FRAGMENTEE PAR LES CONVENTIONS COMPTABLES

La première section a permis de montrer que l'image de l'entité était considérablement appauvrie au point que l'on a pu parler de mutilation, une partie de sa substance lui échappant ; la seconde sera l'occasion de comprendre qu'elle subit une déformation supplémentaire mais de nature différente, qu'on nommera « fragmentation ». L'image de l'entité se fragmente sous l'effet d'une part, des mutations organisationnelles qui bousculent sans ménagement nos représentations classiques de l'entreprise (§ 1), et d'autre part, de l'utilisation de plus en plus fréquente des techniques d'ingénierie financière qui aboutissent à l'éclatement juridique de l'entreprise (§ 2).

§ 1 - L'inadaptation du modèle au système économique : les structures émergentes

« Plus un organisme se perfectionne, plus il devient vulnérable. Plus la matière vivante se complique, plus elle devient mortelle. Le plus perfectionné n'a pas survécu parce qu'il était perfectionné, mais bien qu'il fût perfectionné. L'éléphant est plus facile à tuer qu'une amibe : une balle dans la cervelle suffit. Une balle à l'échelle d'une amibe, quel que soit l'endroit de son individu où elle la reçoive, ne mettra aucunement sa vie en danger. »

René Barjavel, *La faim du tigre*⁹⁴.

Ce paragraphe fait l'étude d'un premier facteur qui contribue à fragmenter progressivement l'entité comptable : les nouvelles structures organisationnelles. Il s'agira dans un premier temps de replacer le phénomène dans son contexte

⁹⁴ R. Barjavel, *La faim du tigre*, Folio, Paris, 1976, p. 53.

économique afin de percevoir clairement ces mutations qui bousculent notre représentation traditionnelle de l'entreprise. Seront ensuite analysées les conséquences sur la modélisation comptable.

a) L'avènement des structures transactionnelles

La globalisation de l'économie, la turbulence et l'incertitude qui en découlent ont profondément modifié le fonctionnement des entreprises. De nouvelles formes organisationnelles sont alors apparues, remettant en cause le concept d'entreprise intégrée.

Une réponse à la situation économique

- Le facteur temps

Le contexte actuel se caractérise par une plus grande turbulence et le changement devient la règle. L'environnement des entreprises est de moins en moins prévisible et anticiper rationnellement relève de la gageure. L'incertitude est le lot de tous, et dans ces conditions, rapidité d'adaptation et faculté de décision deviennent essentielles. Sous la pression du changement technologique, lui-même renforcé par une concurrence exacerbée, la durée de vie des produits ne cesse de se raccourcir. Aussi, le facteur temps n'a-t-il jamais eu autant d'importance dans la mise en place d'une stratégie. Cette accélération des mutations qui caractérise l'environnement des entreprises, constitue à la fois un facteur de déstabilisation et de progrès qu'il convient de maîtriser pour faire face aux enjeux d'une modernité toujours plus exigeante⁹⁵. L'organisation doit intégrer ce phénomène dans son processus de développement. Sa survie en dépend.

- Le facteur espace

Si les mutations contextuelles entraînent une accélération des événements subis ou provoqués par les entreprises, elles contribuent dans le même temps à repousser les frontières de leur champ d'intervention. Les spécificités culturelles des marchés et des usages de consommation, ainsi que les modes traditionnels de production sont en voie de dissolution au profit d'une circulation généralisée de méthodes et marchandises

⁹⁵ J. Huet, « Le chiffre et le management », *Revue française de comptabilité*, septembre 1991, n°226, p. 82.

universelles. Parmi les principaux facteurs qui ont largement contribué à la contraction de l'espace, on relèvera sans aucun doute, les progrès extraordinaires dont ont pu bénéficier les technologies de l'information et des transports. Ceci a eu notamment pour conséquence de permettre à de petites entreprises locales, d'avoir accès au marché mondial ; communiquer avec des clients indonésiens lorsqu'on est installé au cœur de la France, leur présenter un catalogue de produits ou leur faire visiter virtuellement les ateliers devient très simple et bon marché, pour peu que l'utilisation des réseaux informatiques soit familière.

- La complexité croissante

L'environnement économique dans lequel s'affrontent les entreprises, caractérisé par la vitesse du changement, l'indétermination croissante et une globalisation démesurée, s'avère dans le même temps de moins en moins déchiffrable et prévisible. Ces caractéristiques se traduisent en termes de complexité croissante des problèmes posés, et requièrent des entreprises des solutions qui soient à la fois opérationnelles et globales dans un contexte qui demande toujours plus de réactivité. Ainsi que le fait remarquer S. Airaudi, « les économies modernes forment des systèmes interactifs, dominés par un mouvement de généralisation des échanges de produits, de technologies, de services, de capitaux et d'informations, qui créent de multiples connexions »⁹⁶.

Une mutation de la firme

Selon D. Weiss, les phénomènes décrits suscitent chez les entreprises des attitudes d'acceptation normale de faits non prévus, s'éloignant ainsi des prévisions rigoureuses mais devenues inefficaces. Cette situation impose de nouveaux modes de travail, la capacité des personnes, leur détermination et leur habileté relationnelle s'avérant cruciales. L'auteur insiste en annonçant avec un style péremptoire que « seuls ceux qui sont en mesure de faire du changement un état naturel de l'organisation seront capables d'adapter à tout moment les processus au marché et à ses évolutions incessantes »⁹⁷. La souplesse de l'organisation devient la qualité la plus précieuse de l'entreprise. C'est cette « plasticité organisationnelle » qui lui permet non seulement de réagir à la variété produite à l'extérieur, mais aussi d'engendrer des

⁹⁶ S. Airaudi, « Le destin de la globalisation », *Revue française de gestion*, septembre-octobre 1994, p. 57.

⁹⁷ D. Weiss, « Les nouvelles frontières de l'entreprise », *Revue française de gestion*, septembre-octobre 1994, p.38.

variétés en propre qui s'imposent à l'environnement et en enrichissent la complexité⁹⁸. A cet égard, les grandes entreprises intégrées et centralisées apparaissent souvent rigides, immobiles et sclérosées.

Les limites de l'intégration

La gestion de l'urgence, la difficile maîtrise d'un univers complexe et sans frontières, accélèrent la transformation des structures organisationnelles ; la variété et la souplesse requises remettent en cause le concept d'entreprise intégrée. Bien qu'elle en justifiât pendant longtemps l'existence, la théorie des coûts de transaction semble progressivement se retourner contre ce type de structure traditionnelle.

Cette théorie explique en effet, la présence des entreprises intégrées par le fait que le recours au marché entraîne des coûts spécifiques, les coûts de transaction (coûts de différenciation, coûts d'information, coûts de couverture des risques et coût de limitation de la rationalité). En revanche, l'intégration occasionne une autre catégorie de coûts, les coûts de coordination dont on peut imputer une partie aux relations d'agence qui se tissent dans la structure (contrôle des procédures, rétribution des managers...).

Selon O. Williamson, c'est la comparaison de ces deux catégories de coûts qui détermine le degré d'intégration souhaitable. Il semble qu'aujourd'hui, le contexte économique, dont nous venons de décrire très succinctement quelques caractéristiques privilégie le recours au marché, les coûts de transaction ayant considérablement diminué pour diverses raisons (progrès décisifs des technologies de l'information, de la communication et des transports). Par ailleurs, la variété et la flexibilité nécessaires à l'organisation pour accroître ses chances de survie, sont obtenues plus facilement en articulant son activité autour de plusieurs unités autonomes plutôt qu'au sein d'une grosse structure.

Naissent ainsi des structures hybrides tenant à la fois du marché et de la hiérarchie⁹⁹, fondées sur l'instantanéité, la liquidité et la petite taille¹⁰⁰.

⁹⁸ D. Weiss, art. cit, p.40.

⁹⁹ O. Williamson, *Markets and Hiérarchies. Analysis and Anti-Trust Implications*, The Free Press, New York, 1975.

¹⁰⁰ F.Fréry, « L'entreprise transactionnelle », *Gérer et comprendre*, Annales des Mines, septembre 1996, pp. 66- 78.

Vers une dépatrimonialisation progressive de l'entreprise

Ces nouvelles structures, dites « molles », ont fait l'objet de nombreuses recherches et les dénominations les concernant sont fort nombreuses ; face à cette profusion sémantique, certains auteurs, parmi lesquels F. Fréry¹⁰¹, ont retenu la désignation d'entreprise transactionnelle. Celle-ci est définie comme une structure rassemblant des entreprises capitalistiquement indépendantes au sein d'une même chaîne de valeur (selon la terminologie de Porter¹⁰²) ; chacune se spécialisant sur ses compétences fondamentales et s'insérant dans une série de transactions plus ou moins récurrentes avec les autres. Le cycle conception-fabrication-commercialisation, plutôt que d'être intégré au sein d'une même firme, est partagé entre les membres juridiquement indépendants d'un réseau, mais coordonnés par des relations techniques, commerciales et parfois financières.

Dans la plupart des cas, ce type de structure nécessite un chef d'orchestre. C'est le rôle du noyau qui conçoit l'architecture du système, le coordonne et le contrôle. On peut reconnaître ici les fonctions assignées à un holding, mais il ne s'agit pas pour autant d'un groupe classique, et, plutôt que de posséder une part du capital financier de ses partenaires, le noyau maîtrise un capital circulant (un produit), un capital d'image (un nom, une marque)¹⁰³.

Dès lors, ce n'est plus la détention de droits de propriété, fondement même de la logique patrimoniale, qui vient légitimer l'existence de l'organisation, mais la mise en relation des unités qui vont former une chaîne de valeur. Ce n'est plus le volume et la valeur des actifs immobilisés qui déterminent la puissance et la qualité de l'organisation, mais sa capacité (son talent) à exploiter et développer des compétences spécifiques en gérant des rapports de dépendance réciproque. Ces liens permettent la valorisation des complémentarités entre les entreprises participantes et au sein desquelles les divers acteurs négocient des ressources et des informations tenant à leur spécialisation. Il n'est plus question de relations financières, de pourcentage de détention, mais de flux d'informations et d'échanges de savoir-faire ; il ne s'agit plus de contrôler du capital, mais de maîtriser de la logistique et de la connaissance.

Ainsi, passons-nous peu à peu d'une logique patrimoniale à une logique d'externalisation et de relation.

¹⁰¹ F. Fréry, art. cit., p.67.

¹⁰² M. E. Porter, *Competitive Advantage : Creating and Sustaining Superior Performance*, New-York, The Free Press, 1985.

¹⁰³ F. Fréry, art. cit..

En reprenant le langage des théoriciens de la firme, nous pourrions dire que ces structures « hybrides » reposent plutôt sur un ensemble de compétences et routines permettant d'orienter les comportements tout en limitant les tentations opportunistes. Comme l'a fort bien exprimé G. Teubner, « nous assistons à un processus passionnant de reconceptualisation, où les interprétations économique, sociologique et juridique des nouvelles réalités d'organisation des activités humaines se concurrencent les unes les autres, s'enrichissant également mutuellement. »¹⁰⁴

Par conséquent, la chaîne de valeur avec son architecture réticulaire, devient un concept plus pertinent que l'entreprise classique ; dans le même temps, notre vision schématique et traditionnelle de l'organisation s'en trouve profondément ébranlée. Dès lors, se pose pour certains le problème de sa représentation ; l'image que nous en renvoie un système comptable fortement empreint de patrimonialité semble leur paraître bien peu convaincante.

b) Le problème de la représentation comptable de l'entité

Nous devons reconnaître que la conception traditionnelle du système comptable se prête avec plus d'aisance à la représentation des grosses structures stables et nettement circonscrites. Mais les temps ont changé, les notions de flexibilité, de souplesse et d'adaptabilité ont remplacé celles de volume, de standardisation, de grande échelle et de planification : s'il fallait, il y a peu, croître pour matérialiser sa supériorité, désormais les entreprises se « désintègrent » verticalement pour être plus résistantes. Il faut être petit, léger, réactif et solidaire. Ces nouvelles formes d'organisation aboutissent ainsi à une disparition progressive de la notion de frontière si chère à l'esprit ; dans ces conditions, le système comptable apparaît bien en peine d'en représenter une réalité économique.

Des frontières de plus en plus floues

Les structures se fragmentant et s'interpénétrant, la distinction entre ce qui est interne et externe à l'organisation devient très délicate. L'organisation traverse son environnement tout autant que ce dernier la traverse : les fournisseurs, les sous-

¹⁰⁴ G. Teubner, « Nouvelles formes d'organisation et droit », *Revue française de gestion*, novembre - décembre 1993, p. 51.

traitants envahissent les ateliers et les clients investissent les services d'études et participent à la conception des produits qu'ils achèteront. Certains services internes développent leurs propres projets, deviennent autonomes, et parfois concurrencent d'autres unités de la même organisation.

Les formes de collaboration entre entreprises ne cessent de se développer, tant entre firmes concurrentes qu'entre celles dont les productions sont complémentaires. Des unités pourtant apparemment indépendantes, sont en réalité étroitement liées par des accords de coopération en matière de recherche, de commercialisation ou de production. A l'opposé, les centres de profit d'une même firme constituent parfois de véritables entreprises, tissant entre elles des relations de marché.¹⁰⁵

Empruntant à la terminologie des sciences physiques, nous assistons à une « émulsion organisationnelle » où l'environnement et la firme se dispersent l'un dans l'autre sans qu'il y ait pour autant confusion juridique.

Constituées dans la plupart des cas d'un ensemble d'unités juridiquement autonomes, ces structures gravitent autour d'un « noyau » qui présente les caractéristiques d'une tête pensante. L'activité de chacune des unités est centrée sur une phase du processus au sens large du terme, puisque sont concernées, bien entendu la production mais aussi toutes les autres phases : conception, acquisition, distribution, administration, etc. A y regarder plus attentivement, nous remarquons que ces sociétés satellites travaillent très souvent pour un seul donneur d'ordre. Dans le cas où elles auraient plusieurs clients, cela se limite à deux ou trois, et les relations s'établissent généralement sur une longue période.

Dans le prolongement de cette réflexion, nous pouvons remarquer qu'à la hiérarchie des grandes structures intégrées, s'est substituée une hiérarchie d'unités financièrement autonomes, mais liées par des relations de dépendances contractuelles. L'exercice du pouvoir n'a pas disparu, il s'est simplement modifié ; il ne dépend plus de la fonction ou de l'échelon, mais du poids politique que chacun est susceptible d'exercer dans les négociations qui animent l'activité du réseau. Pour autant, peut-on toujours parler d'externalisation ? D'entreprises autonomes ? Ne s'agit-il pas là d'une nouvelle forme d'intégration : non pas au sein d'un même patrimoine juridique, mais au sein d'une nouvelle entité dont les frontières transcenderaient celles de ses éléments constitutifs ?

¹⁰⁵Margirier G., « L'impact des technologies d'information sur les performances et l'organisation de la firme. Le cas des réseaux locaux industriels. », *Revue d'économie industrielle*, 1^{er} trimestre 1990, n°51, pp. 75-96.

Une remise en cause du périmètre de l'entité

Ces nouvelles structures dérangent, car il est peu aisé d'en distinguer les contours ; le rapport avec la modélisation comptable est alors patent ; comment décrire cette réalité ? Quelle entité devons-nous représenter ? Où commence-t-elle ? Où s'arrête-t-elle ?

Des frontières mobiles pour une entité polymorphe et protéiforme

Soumises à un mouvement incessant de positionnement / repositionnement des acteurs, la stabilité des nouvelles structures réticulaires n'est jamais acquise. Ces processus d'adaptation ont pour effet de renforcer les liens entre les firmes tout en exigeant l'apprentissage de méthodes de résolution de conflits¹⁰⁶. Toutefois, à tout moment la remise en question des contrats peut modifier la configuration et la nature du réseau. Ainsi, le réseau est une configuration aux frontières mouvantes, succession d'alliances temporaires entre un centre stratégique et une organisation avec laquelle il est lié contractuellement, coopérant autour d'un projet commun¹⁰⁷.

D'aucuns diront que la chaîne de compétences est en fait instantanée, car construite en temps réel en fonction des besoins et des opportunités du jour. Les relations intra-réseau vont pourtant au-delà des simples relations contractuelles type « client-fournisseur » ; nous avons déjà dit que les rapports qui s'établissent entre les membres du réseau ressemblent plus à des rapports de partenariat et de complémentarité qu'à des relations marchandes totalement éphémères. Cependant, on doit reconnaître qu'en fonction des produits développés, des projets envisagés, des recentrages et autres optiques stratégiques, le réseau tend à modifier sa structure en y intégrant de nouveaux alliés tout en éliminant d'anciens. C'est justement cette faculté qui rend ce type d'organisation plus résistante et plus performante dans son adaptation aux perturbations.

Dans ces conditions, les frontières de l'entité ainsi formée, ne sont jamais fixes ; elles évoluent en permanence, selon la congruence optimale entre le milieu et sa structure. Variant alors au gré des circonstances, les frontières de l'entité observée s'adaptent aux problèmes à traiter et aux enjeux du moment.

¹⁰⁶ J. Johanson et L. Mattson, *Interorganizational relations in industrial systems : « A network approach compared with transaction-cost approach »*. In E. Sharpe Inc., Stockholm, 1989.

¹⁰⁷ R. Dumoulin et A. Gbaka, « Contrôle d'entreprises et réseaux stratégiques, une étude exploratoire », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Revue de l'AFC, mars 1997, tome 3 - volume 1, p. 23-38.

Une remise en cause du principe de périodicité

Cette variabilité dans le temps n'est pas sans conséquence sur l'appréhension comptable de l'entité. Elle condamne certaines de ses hypothèses, notamment celle d'une configuration stable. Si cette conception universaliste et désormais surannée de la comptabilité était bien adaptée à l'environnement stable que les entreprises ont pu connaître par le passé, elle apparaît bien incapable d'appréhender la réalité des nouvelles structures caractérisées par des frontières en perpétuelle évolution. La première difficulté qui avait été soulevée, concernait la délicate perception des contours du réseau dans l'espace en conflit avec l'hypothèse comptable de stabilité ; en introduisant le facteur temps, une seconde difficulté se présente : la représentation comptable d'une entité dont les contours ne cessent d'évoluer.

Le temps est par nature insaisissable ; aussi, la turbulence et l'imprévisibilité qui caractérisent l'environnement des firmes donnent-elles une résonance particulière à cette remarque. Le changement perpétuel qui anime ces nouvelles organisations est en effet, largement occulté par la mesure comptable qui requiert une segmentation du temps en exercice annuel (principe d'annualité). L'invariance de l'image comptable entre deux périodes s'oppose à l'instabilité accrue de l'entité observée, et le principe d'annualité en donne une représentation quasi intemporelle.

Il peut y avoir en effet, une certaine frustration à considérer qu'entre le moment où l'entité est observée et le moment où une image de cette entité est produite par le système comptable, celle-ci aura peut-être évolué au point de n'en présenter que très peu de correspondance. Si de surcroît, on considère le délai qui s'écoule entre la production de l'image et son utilisation par les divers intéressés, on imagine alors le manque de pertinence de la représentation.

De toute évidence, le problème de l'instabilité de l'objet observé n'est pas nouveau. L'entreprise intégrée n'a jamais été figée, le groupe financier dont on consolide les comptes non plus ; mais la stabilité de l'environnement procurait à la structure observée une certaine « viscosité » ; conséquemment, une plus grande signification pouvait être alors accordée à l'image comptable produite. En comparant deux images correspondant à des dates différentes, une idée plus ou moins précise de l'évolution de l'entité observée pouvait se dégager. Toutefois, le problème prend une acuité particulière lorsqu'on envisage la représentation de ces nouveaux groupes marqués par une plus grande fluidité de la structure. Se décomposant et se recomposant très rapidement, quelle utilité et quel crédit pourra-t-on accorder à une

image datant le plus souvent de plus de trois mois ? Que signifiera la comparaison de deux images espacées d'un an, sachant que l'objet observé aura emprunté entre temps de multiples configurations ?

Ces considérations amènent alors certains auteurs à s'interroger sur la satisfaction que procure un tel découpage du temps. A ce propos, R. Teller a plusieurs fois souligné que notre système d'information ne donne une image correcte de la performance et de la structure d'une entreprise que dans un environnement relativement stable et peu perturbé. Or, l'émergence de ces nouvelles structures engendre des situations de rupture qui relèvent davantage d'une logique de chaos que d'une perspective de continuité¹⁰⁸.

Les mutations économiques ont l'effet d'un solvant sur la structure de l'entreprise ; comme une cellule vivante, celle-ci se divise sous l'effet d'un environnement turbulent. Cette réponse au chaos conditionne sa survie : se diviser pour mieux régner, pourrait-on dire. Cette remise en cause du modèle classique de l'entreprise rend inefficaces les indicateurs classiques de la comptabilité qui renvoient une vision éclatée de ses activités et de ses performances. L'entité à mesurer correspond de moins en moins à son enveloppe juridique et repose plutôt sur un ensemble de maillons formant une chaîne de valeurs.

Le système comptable actuel en renvoie alors une image tronquée et mutilée, les informations utiles demeurant réparties dans les comptabilités des différents partenaires.

¹⁰⁸ R. Teller, « Un modèle comptable de la valeur peut-il restaurer la valeur du modèle comptable ? », *Actes des XIVèmes Journées nationales des I.A.E., Nantes, 1998.* », pp. 429- 445., 1998.

§2 - L'inadaptation du modèle au système juridique : les nouvelles techniques d'ingénierie financière

« Car une cellule, un être unicellulaire indépendant, c'est un organisme très astucieux et très compliqué. Il n'a pas de pieds : il s'en fait pousser quand il en a besoin, les utilise pour se déplacer, puis les résorbe. Il n'a pas de membres préhensiles : il s'en fait pousser pour saisir la proie qui s'approche. Il n'a pas de bouche pour absorber sa nourriture : il s'en ouvre une au contact de ce qu'il a saisi, avale, et se referme. Parfois, il arrive que la proie soit trop grosse et le fasse éclater. Ses morceaux se rapprochent l'un de l'autre, reprennent contact, se ressoudent et le reconstituent. »

René Barjavel, *La faim du tigre*¹⁰⁹.

Les écrits comptables de ces dernières années font fréquemment ressortir un second facteur qui contribuerait à l'éclatement de l'entité comptable : l'utilisation de plus en plus fréquente des techniques d'ingénierie financière¹¹⁰. Comme les organisations, ces dernières ont évolué et nous verrons qu'elles aboutissent souvent à la création de sociétés « ad hoc » dont la seule finalité est parfois, de sortir des éléments de l'actif ou du passif ; leur maintien dans l'entité étant jugé pénalisant pour la situation financière apparente d'une entreprise ou d'un groupe.

a) Approche contextuelle et technique d'une comptabilité dite « créative »

- Définition

Il existe de nombreuses définitions permettant d'expliquer le concept de comptabilité créative : « pratiques d'ingénierie financière imaginées pour donner des comptes d'une entreprise l'image la plus flatteuse possible », « façon promotionnelle de présenter la situation financière d'une entreprise », « manipulations comptables à la limite de la légalité »... Toutefois, pour séduisantes qu'elles paraissent, ces définitions

¹⁰⁹ R. Barjavel, op. cit., p.51.

¹¹⁰ C.f. P. Gensse et P. Topsacalian, *Ingénierie financière*, Economica, Paris, 1999.

n'emportent pas l'unanimité ; certains auteurs ou professionnels leur reprochent une connotation trop négative, arguant du fait qu'en matière de comptabilité, la créativité peut être au contraire une qualité fort souhaitable.

De ce point de vue, J. Mériaux¹¹¹ estime que la comptabilité est par essence créative par la valeur qu'elle apporte aux données primaires ; entre celles-ci et les états financiers, il existe tout un traitement dont le processus relève de la créativité humaine. Y. Bernheim¹¹², pour sa part, considère qu'une comptabilité créative est une comptabilité qui sait s'adapter aux évolutions économiques et financières, et traduire le plus fidèlement possible la réalité économique des opérations. En revanche le même auteur juge impropre l'appellation « comptabilité créative » lorsqu'elle désigne une comptabilité qui accepte de traduire des opérations qualifiées d'ingénierie financière et qui sont en réalité des opérations de manipulation comptable. Ce à quoi P. Gensse rétorque qu'on doit se défendre de lier l'ingénierie financière et la comptabilité créative. La première n'implique pas la seconde et inversement. « Tout est affaire d'intention »¹¹³.

Retenons simplement que la comptabilité créative désigne la mise en œuvre de pratiques plus ou moins ingénieuses visant à manipuler les comptes ou contourner les règles comptables jugées pénalisantes pour le résultat et la situation financière de l'entité¹¹⁴. De tels agissements ne sont pas forcément détectables au premier abord ; d'une part, parce que les procédés utilisés sont sophistiqués et discrets ; d'autre part, parce que seule la connaissance de l'intention qui a présidé à l'acte comptable ou financier, peut permettre de distinguer celui dont la finalité est réelle de celui dont la finalité est uniquement l'habillage des comptes.

- Les ferments de la comptabilité créative

De nombreuses raisons expliquent ce phénomène. La raison la plus « naturelle » est inscrite dans toute relation d'agence : cette théorie qui a fait l'objet de nombreuses études et que nous aurons le loisir d'approfondir plus loin, nous enseigne que la comptabilité fait partie des moyens qui permettent à l'apporteur de capitaux de contrôler l'usage qui en est fait par les dirigeants. Ces derniers peuvent voir leur

¹¹¹ J. Mériaux, intervention lors d'une table ronde organisée par l'Association Dauphine Compta 124, « La comptabilité créative », *Cahiers de recherches du CREFIGE*, n° 9401, pp. 10-14.

¹¹² Y. Bernheim, intervention lors d'une table ronde organisée par l'Association Dauphine Compta 124 sur la comptabilité créative, *Cahiers de recherches du CREFIGE*, n° 9401, pp.18- 25.

¹¹³ P. Gensse, P. Topsacalian, *Ingénierie financière*, Economica, Paris, 1999, p. 312.

¹¹⁴ C. Hoareau, « Les utilisateurs de l'information financière face à la créativité ou l'imagination comptable », *Revue de droit comptable*, n° 95-2, 2^{ème} trimestre 1995, p. 79.

rémunération et leur emploi remis en cause s'il n'est pas fait preuve de leur efficacité. La tentation est alors grande de modifier l'apparence des comptes de l'entreprise pour influencer le jugement des propriétaires. La nécessité de recourir aux marchés financiers lorsque l'entreprise atteint une certaine taille, a elle aussi favorisé l'émergence d'une certaine imagination comptable ; c'est à croire que l'embellissement des états financiers apparaît nécessaire pour séduire les différents investisseurs ; du coup, les techniques de lissage des résultats se sont considérablement développées depuis ces dernières années.

Il est très probable que la crise actuelle ait joué un rôle d'amplificateur de ce phénomène : certaines sociétés dont les résultats connurent de belles périodes de croissance pendant les trente glorieuses, sont tentées d'utiliser depuis quelques années, des techniques leur permettant de limiter la baisse des résultats apparents¹¹⁵.

A ces facteurs d'émergence de la comptabilité créative, R. Teller et B. Raybaud-Turillo en ont rajouté deux autres : la globalisation de l'économie et la mutation de l'entreprise : « compte tenu de l'ampleur des actifs immatériels du fait de la tertiairisation de l'économie et de la relative imprécision des normes comptables internationales, il y a là un champ non négligeable pour la comptabilité créative »¹¹⁶. Les auteurs précisent qu'en outre, la libre circulation des capitaux sur des marchés financiers décloisonnés a eu pour conséquence de donner la priorité absolue au facteur financier, le développement de l'ingénierie financière et des pratiques comptables créatives associées en étant la traduction chiffrée.

Le second facteur qu'ils développent est directement lié aux nouvelles structures réticulaires. Dans le précédent paragraphe, nous avons pu constater que l'entreprise correspond de moins en moins à son enveloppe juridique mais repose plutôt sur un ensemble de maillons formant une chaîne de valeurs. Par conséquent, la distinction entre ce qui est interne et externe à l'organisation devient très délicate, et les opportunités de comptabilité créative ont alors tendance à se développer. Il est en effet possible de s'appuyer sur le flou des frontières qui circonscrivent l'entité comptable pour considérer un élément indésirable comme externe ou un autre élément favorable comme interne¹¹⁷.

- Quelques techniques de gestion de bilan

¹¹⁵ R. Teller et B. Raybaud-Turillo, art. cit.

¹¹⁶ R. Teller et B. Raybaud-Turillo, art. cit., p.4.

¹¹⁷ R. Teller et B. Raybaud-Turillo, art. cit.

Nous allons maintenant examiner quelques montages, désormais classiques, de gestion de bilan¹¹⁸ ; cela nous permettra ensuite de comprendre dans quelle mesure leur traduction comptable remet en cause le postulat de l'entité en utilisant ses frontières.

Le portage de titres peut être défini comme une convention organisant la détention juridique d'un bien pour le compte d'un tiers¹¹⁹. Il existe plusieurs conventions de portage, mais toutes ont un point commun : un investisseur fait l'acquisition des titres d'une société avec la garantie que ces titres seront rachetés au terme d'une période déterminée. Le portage d'actions est une pratique très répandue, à tel point qu'il est devenu un service couramment proposé par les banques françaises. Il existe différents types de portages :

- le *portage de discrétion* permet à une entreprise d'acquérir une participation dans des conditions très discrètes ; ainsi, la société qui souhaite prendre des intérêts dans une autre société pourra faire appel à une entité juridique autonome qui portera les titres pendant un certain temps, puis les lui cédera à un prix convenu à l'avance ;
- le *portage de sécurité*, quant à lui permet d'offrir de meilleures garanties de financement ; par exemple, une société qui présente quelques difficultés de trésorerie passagères peut céder une partie de ses titres en garantie à l'établissement financier et s'engager ensuite à les racheter lorsque ses problèmes de liquidités seront résorbés ;
- le *portage d'attente* peut aussi permettre de déconsolider certaines filiales en faisant porter une partie des titres par un tiers de façon à abaisser le taux de participation en dessous du seuil de consolidation ;
- le *portage de contrôle* est utilisé pour équilibrer le contrôle d'une société en confiant à un cessionnaire, le pouvoir d'arbitrer les conflits éventuels ;
- le *portage de gestion de bilan* est utilisé dans des opérations de financement sans que celles-ci ne pèsent sur le bilan des sociétés impliquées dans le projet.

D'un point de vue comptable, ce sont les règles classiques qui doivent s'appliquer ; les titres apparaîtront dans les comptes du porteur tant qu'ils n'auront pas été rachetés, comme une vente de titres dépourvue de conventions. Concernant l'engagement de rachat, il semble que la législation comptable n'ait prévu aucune obligation de comptabilisation, invoquant vraisemblablement le respect de la confidentialité des affaires. A ce propos, on cherchera en vain une mention précise relative aux conventions de portage, tant dans les recommandations de l'OECCA qui concernent

¹¹⁸ Cf. P. Gensse, P. Topsacalian, op. cit.

¹¹⁹ G. Berlioz, « Portage et droit comptable », *Option finance*, 19 avril 1993, n°255, p. 26.

les engagements hors bilan, que dans les articles de la quatrième directive communautaire réglementant les engagements de garantie¹²⁰.

Autre technique d'ingénierie financière très répandue, le désendettement de fait (*in-substance defeasance*), permet à une entreprise de supprimer une dette figurant à son passif par le transfert de titres qu'elle possède, à une entité juridique distincte qui sera chargée en contrepartie du service de la dette. Cette opération n'a pas pour effet de libérer juridiquement l'entreprise de son obligation initiale. Economiquement, l'opération est équivalente à un remboursement anticipé d'emprunt¹²¹.

La titrisation quant à elle consiste, notamment pour un établissement de crédit, à céder une partie de ses créances inscrites à l'actif de son bilan à une entité juridique distincte appelée « fonds commun de créances », qui émet en contrepartie des parts représentatives de ces créances.

Ce procédé permet alors de faire disparaître les créances du bilan de la société qui n'a plus à en supporter le risque (du moins comptablement). Le compte « créances » est supprimé pour la valeur transférée au profit du compte « titres » qui fait son apparition à l'actif du bilan.

Ainsi, lorsqu'est apparue la crise immobilière à la fin des années 90, nombreux furent les établissements financiers qui souhaitèrent se débarrasser des créances douteuses accumulées. Pour éviter d'avoir à accroître leurs fonds propres, de mettre en péril leurs ratios de solvabilité et de compromettre leur notation, ils ont souvent choisi la technique de la titrisation. De cette façon, tout ou partie du risque rattaché à ces créances put être éloigné en étant transféré sur une entité juridiquement autonome. D. Arnaud signale à ce propos que « depuis deux ans, les banquiers ont sorti de leurs bilans plus de cent milliards de créances immobilières douteuses dans des structures de « defeasance ». Un héritage forcé, difficile à écouler »¹²².

Autre technique bien connue, le *lease-back* ou la cession-bail permet à une entité de transférer la propriété d'un bien à une autre entité qui le lui reloue aussitôt dans le cadre d'un contrat de crédit-bail. Le cédant s'engage alors irrévocablement à louer le même bien pendant une certaine durée (dans la plupart des cas, entre quinze et vingt ans) au terme de laquelle, il redeviendra propriétaire du bien cédé moyennant le paiement d'un prix, souvent symbolique. De cette façon, les entreprises en pleine conformité avec les textes, peuvent dégager des plus-values comptables tout en

¹²⁰ G. Berlioz, art ; cit., p. 28.

¹²¹ *Dictionnaire de la comptabilité*, La Villeguérin Editions, 4^{ème} édition - 1993/1994, p.451.

¹²² D. Arnaud, « Structures de « defeasance », le lent cheminement des banques », *Les Echos*, jeudi 26 octobre 1995, p. 21.

obtenant une source de financement importante, et inscrire en charges le loyer qu'elles versent périodiquement.

Sur le plan comptable, l'opération s'analyse comme une cession d'immobilisation. Dans la majorité des cas, la vente fait apparaître une plus-value de cession par rapport à la valeur comptable. En l'absence d'avis des organismes compétents, le sort qui doit être réservé à cette plus-value fait l'objet de positions divergentes. Si l'on assimile le montage en question à deux contrats indépendants, une cession et un contrat de crédit-bail, on aboutit à la conclusion que la plus-value résultant de la cession peut être considérée comme un profit de cession classique.

Mais on peut aussi considérer, comme la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes, que les deux aspects de l'opération sont indissociables ; ainsi, la plus-value dégagée n'est que le résultat de la non-inscription au passif du bilan d'une dette réelle existant au moment de la signature du contrat et correspondant aux loyers que l'entreprise s'est engagée à verser ; dans ces conditions, le résultat de cession ne peut revêtir le caractère d'un bénéfice réalisé. Par conséquent, la plus-value devrait être inscrite en « produits constatés d'avance » et partant, rattachée systématiquement aux résultats futurs pendant la durée du contrat.

A l'évidence, en l'absence de normes claires et précises, les entreprises choisiront la méthode qui optimisera leur stratégie de présentation des comptes.

Les techniques d'ingénierie financière qui viennent d'être décrites, ne relèvent pas toutes de la comptabilité créative, nombre d'entre elles ont une finalité économique réelle. Cependant, certaines opérations n'ont parfois pas d'autre objectif que de travestir l'apparence des comptes pour orienter le jugement des observateurs. On comprendra alors aisément que ces montages, outre le fait qu'ils menacent la crédibilité de la comptabilité comme instrument de représentation cohérent et objectif, aboutissent peu à peu à l'éclatement des entités en faisant de leurs frontières un enjeu stratégique.

b) Une remise en cause du postulat de l'entité

« Désormais la comptabilité n'est plus un simple outil, elle est considérée comme un acteur. Son passé ne l'y préparait guère. »

Romain Durand¹²³.

- Lorsque les frontières de l'entité deviennent un enjeu stratégique

Une image trompeuse et tronquée

Il est souvent fait reproche aux techniques qui viennent d'être décrites (et il en existe d'autres) de mutiler l'image comptable de l'entité en lui retirant une partie de ses actifs (le lease-back et le portage), en évacuant une partie de ses dettes (defeasance) ou en éliminant certains risques (la titrisation). Ces techniques, dont nous ne doutons pas pour la plupart de la légalité, utilisent des « réceptacles juridiques », entités qui n'ont très souvent d'autonomie que le système comptable. Il est clair que la société principale exerce un véritable pouvoir de contrôle et de disposition sur les éléments transférés (souvent créés ou utilisés pour la circonstance), au point qu'on pourrait les qualifier en fait de « structures de complaisance ».

Ces réflexions amènent certains auteurs à reconnaître dans la conception traditionnelle de l'entité une large porte ouverte sur la comptabilité créative. En s'appuyant sur la notion de patrimoine pour jouer avec ses frontières, ces différents montages démunissent et rendent inopérant le système comptable actuel. Certes, ces innovations financières s'appuient sur une réalité juridique incontestable, mais elles ont souvent pour seule finalité la transformation de la physionomie comptable de l'entreprise ; les transactions réelles qu'elles engendrent sont décidées uniquement en fonction de leur impact sur ses résultats et son image financière. Comme l'exprime C. Hoareau, « jusqu'à présent l'image comptable était une représentation modélisée du monde réel. Désormais, c'est le monde réel qui est façonné en fonction de l'image comptable. »¹²⁴

Encore une fois, l'entité comptable, dit-on, se dénature ; plus précisément, elle se fragmenterait, victime d'une approche très patrimoniale de la comptabilité qui ne parvient pas à traduire correctement ces nouvelles réalités. En créant des « véhicules »

¹²³ R. Durand, « Werner Sombart, le capitalisme et la comptabilité », *Cahiers d'histoire de la comptabilité*, Editions comptables Malesherbes, Paris, 1992, p. 14.

¹²⁴ C. Hoareau, art. cit., p. 86.

juridiques qui permettent à l'entreprise d'y transférer des biens, des dettes et des risques, il est souvent dit de l'entité comptable qu'elle se démembrer, renvoyant d'elle-même une image tronquée et trompeuse. Aussi, R. Teller et B. Raybaud-Turillo suggèrent-ils qu'« au-delà de l'existence formelle d'une entité distincte, il est primordial de déceler dans quelle mesure cette nouvelle personnalité est indépendante et dans quelle mesure les éléments qui lui sont transférés sont réellement détachés de l'entité d'origine. »¹²⁵

Peu à peu, l'image comptable de l'entité se transforme en un *puzzle* que certains utilisateurs auront toutes les peines du monde à reconstituer, faute d'obtenir l'information disponible. Système d'information privilégié de l'entreprise, nombreux sont ceux qui craignent que la comptabilité ne devienne à terme un système de désinformation, outil stratégique de séduction ou de dissimulation au service de quelques spécialistes.

A nouveau, certaines catégories d'utilisateurs redoutent que la crédibilité et la pertinence de la comptabilité soient mises à mal : les analystes perdent toute vision claire des performances et de la situation financière de l'entreprise, les actionnaires réclament plus de transparence et les pouvoirs publics s'en émeuvent. Chacun s'interroge, le problème n'est pas simple ; faut-il accroître la réglementation ? Les comptables imaginatifs des grands groupes exploitent alors les contradictions entre règles concurrentes et font du *cherry-picking*, leur sport favori. Faut-il alors alléger la normalisation ? Il est à craindre que les vides réglementaires soient aussitôt utilisés pour traduire les faits comptables à leur convenance.

Le modèle comptable (et partant, l'entité qu'il produit), serait ainsi victime des conventions qui le fondent et l'empêchent de s'adapter aux évolutions économiques et financières. Certains auteurs vont même jusqu'à s'interroger sur la pertinence de la notion de patrimoine en comptabilité.

¹²⁵ R. Teller et B. Raybaud-Turillo, art. cit., p.12.



Il est reproché au système comptable, de produire une image de l'entité de plus en plus mutilée et fragmentée. Sa nature même d'outil de quantification et de mesure contribue à son appauvrissement, en rejetant hors de ses frontières une multitude d'événements pourtant importants. La dématérialisation progressive de l'économie et partant, de l'entreprise, constitue un facteur supplémentaire de perturbation sachant que l'approche traditionnelle ne parvient pas à appréhender correctement cette évolution. Comme s'il n'y suffisait pas, l'entité comptable, appauvrie, tend aussi dit-on, à se démembrer ; les nouvelles structures réticulaires et l'utilisation fréquente des techniques d'ingénierie financière, aboutissent en effet, à une représentation éclatée de l'entité.

Ce constat n'est hélas, pas sans conséquences sur la pertinence, la crédibilité et l'accessibilité des données comptables : l'opacification progressive qui en résulte et, dans certains cas, la manipulation chiffrée, entraînent outre sa dévalorisation, toutes les conséquences de l'information privilégiée qu'elle suscite au détriment d'informations objectives publiques. Il en résulte des gains illégitimes pour certains bénéficiaires aux dépens des autres, ainsi que la méfiance du public envers les marchés et l'économie moderne¹²⁶.

Notre approche traditionnelle de la comptabilité aurait-elle alors vécu ?

A bien y réfléchir, une question mérite toutefois d'être posée, celle de savoir si nous avons des frontières de l'entité, une perception univoque. Parce qu'avancer que l'entité comptable souffre d'un certain nombre de dysfonctionnements en rejetant à l'extérieur une foule d'événements affectant l'organisation, laisse sous-entendre en effet, qu'on lui prête tous le même regard, en d'autres termes, qu'elle est indépendante de son observateur.

Fidèle à notre engagement épistémologique, la partie qui suit tentera de montrer, que l'entité comptable et les frontières qui la circonscrivent sont plutôt les produits d'une composition de l'esprit.

¹²⁶ J.P. Lagrange, « Pour une lisibilité de l'information financière : réalité économique, analyse financière et comptabilité », *Analyse Financière*, septembre 1996, n°108, p.92.

TITRE II – LES FRONTIÈRES DE L'ENTITÉ COMME CONSTRUIT

« ...*Marcheur, il n'y a pas de chemin, le chemin se construit en marchant...* »

A. Machado, poète espagnol¹²⁷

On ne saurait aborder raisonnablement la notion d'entité sans faire référence à ses frontières ; l'entité n'existe que par les frontières qui l'isolent de son environnement. Sans frontières, l'entité se fond dans l'uniformité et perd l'essence même de son existence. Cependant, les frontières de l'entité ne s'imposent pas d'elles-mêmes ; elles ne nous sont pas plus livrées par quelque *deus ex machina*, par on ne sait quel pouvoir ou don.

Nous soutiendrons justement l'idée que l'entité comptable, sujet d'observation, peut très difficilement se réclamer d'une perception universellement partagée. Variant au gré du regard qu'on lui porte, ses frontières sont multiples (chapitre I). Néanmoins, les attributions informationnelles de la comptabilité, ne peuvent raisonnablement s'accommoder de la diversité de ses représentations sans compromettre les qualités qui lui sont reconnues. Un modèle consensuel de l'entité devait donc émerger, dont nous prendrons pour hypothèse que la relation d'agence en est la principale justification (chapitre II).

¹²⁷ Chant XXIX des *Proverbes et chansons*, Champs de Castille, 1917, traduit de l'Espagnol. Cité par J.L. Lemoigne dans *Les épistémologies constructivistes*, PUF, 1995, p. 120.

CHAPITRE I - LES FRONTIERES DE L'ENTITE

« Nous croyons naïvement que la réalité est la façon dont nous voyons les choses, quiconque les voit autrement devant par nécessité être méchant ou fou. Or, c'est une illusion de penser qu'il existe une réalité de deuxième ordre « réelle », et que les gens « sains » en sont plus conscients que les « fous ». Dès qu'on réfléchit, il devient évident qu'une chose n'est réelle que dans la mesure où elle répond à une définition du réel, et ces définitions sont innombrables. »

P. Watzlawick, J. Weakland, R. Fisch¹²⁸

Le présent chapitre se donne pour objectif, dans un premier temps, de replacer la frontière dans une approche organisationnelle. Outil de délimitation indispensable à toute modélisation, nous verrons que les sciences de gestion ont cependant, longtemps ignoré cette notion dans leurs représentations de l'organisation (section I). Une réflexion menée dans le cadre de l'entité comptable renforcera dans un second temps, l'idée que la frontière tend plus à s'apparenter à un concept qu'à une réalité. Aussi, la perception même de l'objet mesuré apparaît-elle fortement dépendante du point de vue de l'observateur (section II).

¹²⁸ P. Watzlawick *et alii*, op. cit.

SECTION 1 : LES FRONTIERES DE L'ENTITE- ORGANISATION

Dans le cadre de nos recherches, le concept de frontière apparaît incontournable : outil de délimitation, c'est elle qui va donner le statut d'entité à tout objet perçu en en « bornant » le champ de la représentation. Devenant une interface, elle permet d'identifier les éléments constitutifs de l'entité et ceux appartenant à son environnement.

Aussi, considérant la frontière comme une ligne de démarcation d'usage universel dans toute tentative de représentation mentale, nous présenterons d'abord les aspects généraux du concept (§ 1) ; nous orienterons dans un second temps, nos réflexions vers le point qui nous préoccupe plus particulièrement, l'entité-organisation, sujet d'observation du système comptable (§ 2).

§ 1 - Approche conceptuelle

a) Le processus « d'entitation »

Instrument séparateur et distinctif, la frontière fait partie intégrante des processus cognitifs. Indispensable à la perception du monde qui l'entoure, l'utilisation de « bornes mentales » permet à l'individu de s'y repérer en le décomposant en autant d'éléments susceptibles d'être mentalement appréhendés.

Il lui est inacceptable de considérer son univers comme une immense fresque multicolore et polymorphe, sans signification précise. Le cerveau humain a en effet besoin de comprendre et de structurer les éléments perçus en s'appuyant sur un mécanisme récursif et itératif : la construction des images résulte d'un processus de va et vient entre une décomposition parcellaire et une reconstruction synthétique et subjective.

A ce sujet, R. Gérard, il y a une trentaine d'années, faisait remarquer que tout système de représentation dispose d'un mécanisme d'exacerbation des différences. Ainsi, l'œil qui détecte une variation d'intensité lumineuse lors du mouvement des récepteurs rétiniens suggère alors l'existence d'une frontière potentielle, alors que l'uniformité d'une couleur pourra la lui dissimuler¹²⁹.

¹²⁹ R. W. Gérard, « Hierarchy, entitation and levels », in L. Whyte *et alii*, *Hierarchical structures*, NY, American Elsevier Pub, 1969.

b) La frontière comme outil structurant

Les éléments perçus sont ainsi isolés, étiquetés, référencés, reconnus ; ils constituent alors autant d'entités de niveau n ; les agrégeant ensuite en fonction de critères personnels, pour constituer des groupes d'éléments classifiables, l'observateur forme alors des entités de niveau $n + 1$, qui seront elles-mêmes éventuellement regroupées, etc.

Ainsi, dès ses premiers jours et tout au long de sa vie, l'individu construit son paysage mental en fractionnant ce qu'il perçoit, isolant des éléments et établissant des frontières qui délimitent des catégories devenant alors distinctes.

Comme le fait remarquer L. Guéret-Talon, « partant de constatations perceptuelles pour aller vers des conventions délibérées et arbitraires, les frontières jouent un rôle de créateurs d'ensembles reconnaissables et utiles pour l'appréhension d'une situation »¹³⁰.

Prenons l'exemple d'une cellule : la bactérie ; objet d'étude du biologiste, elle en constitue l'entité de base, sujet d'observation. Comme toute entité, elle dispose, entre autres, d'une frontière : l'*organite cytoplasmique* ; constituée de lipides et de protéines, cette membrane va contrôler les échanges que la bactérie effectue avec l'environnement dans lequel elle vit (contenu de l'intestin humain, par exemple).

Cependant, aux yeux du médecin, cette cellule perd son statut d'entité sachant qu'elle ne représente que l'élément d'une entité de niveau supérieur, l'organisme ; lui-même n'étant, sous un regard différent, qu'une des parties d'une nouvelle entité, l'homme, etc.

L'interrogation existentielle d'E. Morin illustre bien ces réflexions : « Qui suis-je ? Je peux me concevoir comme un système physique de milliards de milliards d'atomes ; un système biologique de trente milliards de cellules ; un système organismique de centaines d'organes ; un élément de mon système familial, ou urbain, ou professionnel, ou social, ou national, ou ethnique... »¹³¹

De l'être unicellulaire jusqu'au cosmos, les mécanismes d'inclusion et de juxtaposition des différentes entités sont innombrables ; le monde apparaît à l'individu, comme un gigantesque patchwork, assemblage organisé d'entités se côtoyant, se superposant et s'incluant.

Toutefois, les multiples frontières qui trament le monde ne sont bien souvent que des séparations artificielles et arbitraires conçues par l'esprit à des fins de

¹³⁰ L. Guéret-Talon : « L'émergence d'un management public créatif : perception de l'environnement en mutation et comportements décisionnels différenciés », thèse université de Nice, 1996, p.92.

¹³¹ E. Morin, *La nature de la nature, La méthode 1*, Seuil Poche, 1981, p.139.

commodité méthodologique. Une fois tracée, la frontière permet d'isoler l'entité dont l'observateur peut alors apprécier les caractéristiques morphologiques. En ce sens, elle est un outil structurant.

De ce point de vue, l'entité s'apparente à un concept plutôt qu'à une réalité ; l'observateur crée l'entité en fonction du niveau d'observation auquel il se place. Les frontières ne sont donc pas données, elles ne sont, selon l'expression d'A.C. Martinet, que « des clôtures provisoires et partielles, cognitivement et politiquement construites et décidées »¹³² ; elles contribuent ainsi à définir et fixer une identité à l'objet observé afin de lui donner une unité apparente.

c) La frontière comme une composante du système

Définissant le système comme « un ensemble d'éléments en interaction dynamique, organisés en fonction d'un but »¹³³, la frontière est alors comme un de ses principaux éléments. Il est admis que tout système comprend en plus des trois composantes que constituent les *éléments* (pouvant être eux-mêmes des sous-systèmes), le *réseau de relations* (véhiculant matière, énergie et information), et les *réservoirs* (de stockage), une quatrième composante : *la frontière*.

Plus ou moins perméable, elle sépare le système de son environnement ; la peau du corps, les remparts d'une ville ou les frontières d'un pays en sont bien entendu, des exemples, mais ce peut être aussi les limites plus floues d'un système mal défini, tel un groupe social¹³⁴.

Il est alors possible de la définir comme un organe grâce auquel le système émet ou reçoit un ensemble d'événements qui concernent ou affectent son comportement, autrement dit, les intrants et les extrants du système¹³⁵.

En 1865, le professeur de médecine C. Bernard écrivait : « les systèmes ne sont pas dans la nature mais seulement dans l'esprit des hommes »¹³⁶.

A l'évidence, il en va de même pour leurs frontières, et les spécialistes de la systémique rajoutent que n'étant pas données celles-ci varient en fonction des objectifs du modélisateur.

¹³² A.C. Martinet, *Les paradigmes stratégiques*, communication au séminaire CONDOR, Paris, juin 1993.

¹³³ J. de Rosnay, *Le macroscopie*, Editions du Seuil, 1975, p.101.

¹³⁴ D. Durand, *La systémique*, Presse Universitaire de France, 1992.

¹³⁵ J.L. Lemoigne, *La théorie du système général*, Presse Universitaire de France, Paris, 1977

¹³⁶ C. Bernard, *Introduction à l'étude de la médecine expérimentale*, Paris, Librairie J. Gibert, 1943.

J.L. Lemoigne écrivait à ce propos que la délimitation quasi topologique du système est certes facile puisque arbitraire *a priori*, mais elle n'empêche pas celui-ci de couper à notre insu « le membre en deux » : « Pour guider la main du découpeur, il faut quelques repères ; il n'en est d'autres que ceux qu'il se forge lui-même : les intentions du système de représentation déterminent, explicitement ou non, les frontières, les séparations, dans la systémodigraphie de l'objet. Dis-moi quels sont tes objectifs, je te dirai ce que sont les séparations sur lesquelles tu articules le modèle de cet objet. »¹³⁷. L'expérience, le langage et toute autre convention qui habite le modélisateur constituent autant de contraintes pesant sur le découpage des objets. Aussi, un peu plus loin, l'auteur nous invite-t-il à la lucidité intellectuelle en diagnostiquant avec clairvoyance l'influence et l'origine de ces contraintes.

§ 2 – Approche organisationnelle

« La conception de l'entreprise ne s'est dégagée que tardivement. Les auteurs italiens en ont fait l'objet de leurs études bien avant qu'on se soit attaché à ce problème dans d'autres pays. Ce fut l'aspect économique de l'entreprise qui domina pendant longtemps les esprits et il a fallu la vigoureuse poussée des études d'organisation scientifique pour dégager ce concept, de préoccupations trop unilatérales. Parallèlement à ces recherches sur le plan de l'organisation rationnelle, se sont poursuivies les études sur le plan juridique et sociologique, de telle sorte qu'une vision complète de l'entreprise tend à se dégager et à s'imposer. »

Joseph-H Vlaemminck, *Histoires et doctrines de la comptabilité*¹³⁸

L'existence de frontières définies permettant de distinguer clairement l'intérieur et l'extérieur d'une entité constitue une des prémisses du modèle classique de l'organisation. Pendant longtemps, cette évidence ne fut guère contestée. Nous

¹³⁷ J.L. Lemoigne, op. cit., 1977, p. 98.

¹³⁸ Joseph-H Vlaemminck, *Histoires et doctrines de la comptabilité*, Dunod, Paris, 1956, p. 217.

montrons pourtant, qu'à l'égard de l'organisation, le concept de frontière renvoie à des courants théoriques qui en fournissent des représentations très diverses.

a) Un concept délaissé

L'entreprise, pendant de nombreuses années fut l'objet d'innombrables recherches de la part des théoriciens de l'économie. Tandis qu'elle suscitait de plus en plus d'interrogations et qu'elle était de plus en plus présente dans nos universités, l'entreprise apparût comme n'étant étrangement et tristement qu'une « boîte noire », tout au plus, un automate sans épaisseur, un organisme réflexe aux réactions totalement prévisibles. La substance de cette entité se réduisait alors à une fonction de production qui fournit des outputs en utilisant diverses combinaisons d'inputs, mais aussi une relation de marché où l'entrepreneur vise à maximiser son profit (rapport des productivités marginales égales au rapport des prix).

Dans cet esprit, l'entreprise s'adapte mécaniquement à son environnement sans chercher à agir sur lui, en prenant connaissance du prix des produits et des différents facteurs se conformant aux règles du calcul marginaliste. Cette adaptation est d'autant plus facile que sa rationalité est parfaite. Cette dernière d'ailleurs, peut-être facilement postulée, sachant que la firme évolue dans un environnement simple, stable et exempt de l'incertitude.

Enfin, les performances de l'entreprise se résument à un indicateur de rentabilité qui intègre un taux de marge et un taux de profit, avançant que l'optimisation du profit reste le but recherché.

L'entrepreneur raisonnant dans un monde d'informations supposées parfaites, cette approche est essentiellement déductive. La rationalité des agents et la coordination des conduites grâce au marché, constituent alors les soubassements théoriques de l'équilibre général. Au demeurant, cette image de l'entreprise, comme le font remarquer Coriat et Weinstein¹³⁹, présente quelques incohérences vis à vis des bases mêmes du système néoclassique, sachant que cette représentation traite comme un agent individuel ce qui est clairement une entité collective aux mécanismes complexes.

En somme, même si elle peut apporter beaucoup à l'analyse des marchés et de certains aspects du comportement des entreprises, toute cette littérature n'explique en rien pourquoi l'entreprise existe et de quoi sa nature est faite.

¹³⁹ B. Coriat et O. Weinstein, *Les nouvelles théories de l'entreprise*, Le Livre de Poche, 1995.

Dès lors, pour les économistes classiques, l'entreprise n'a pas véritablement d'existence, elle n'est qu'une boîte qu'on se garde bien d'ouvrir. Aussi, le problème de ses frontières ne se pose-t-il pas¹⁴⁰.

Il fallut attendre les années trente pour qu'un économiste parvienne enfin à expliquer les fondements de l'entreprise. R. Coase¹⁴¹ présente dans un article intitulé « The nature of the firm » un principe explicatif connu sous les termes d'économie des coûts de transaction. Cet auteur redécouvert dans les années soixante, pose deux questions essentielles :

- pourquoi la firme existe-t-elle ?
- pourquoi s'est-elle imposée comme une forme d'organisation économique distincte du marché ?

Poser ces questions suppose qu'entreprise et marché constituent des formes d'organisation et d'allocation de ressources radicalement distinctes, que les frontières qui séparent l'une de l'autre sont clairement identifiables ; pourtant, nous verrons plus loin que ces hypothèses sont difficilement vérifiables : les limites qui séparent l'entreprise de son marché sont parfois très difficilement perceptibles.

R. Coase apporte alors des éléments de réponses à ces questions en s'appuyant sur les défaillances du marché : la firme existe car elle internalise des transactions, se substituant à lui. Pourquoi ? Parce que le fonctionnement du marché n'est pas gratuit : en simplifiant à l'extrême, son usage entraîne deux types de coûts, celui induit par la recherche de l'information pour relever les prix les plus pertinents, et celui lié aux coûts des contrats (coûts de négociation, de conclusion et de contrôle des contrats). Ces coûts sont appelés « coûts de transaction ». L'entreprise se présente alors comme une solution par la coordination interne des transactions qui permet d'évacuer ces coûts. Elle devient ainsi un refuge en coordonnant les activités qui auraient pu être contractées à l'extérieur.

L'esquisse d'une frontière séparant la firme de son environnement commence alors à poindre ; R. Coase y contribue en affirmant que, si dans un premier temps, l'entreprise permet de supprimer des coûts de transaction en internalisant des activités, elle génère dans un second temps des coûts liés au rendement décroissant de la fonction entrepreneuriale (incapacité progressive de la direction à gérer un nombre croissant d'activité).

Le raisonnement marginaliste peut ainsi déterminer jusqu'à quel point s'étendra le champ d'activité de l'entreprise, et comment s'effectuera le choix entre le recours au marché et l'internalisation au sein d'une firme : lorsque le coût de coordination interne

¹⁴⁰ J.M. Saussois, « L'entreprise à l'épreuve du dehors et du dedans » pp. 3- 22, in *Dedans, dehors, les nouvelles frontières de l'organisation*, collectif coordonné par P. Besson, Institut Vital Roux, 1997.

¹⁴¹ R. Coase, *The nature of the firm*, Economica, 1937.

d'une transaction supplémentaire devient supérieur au coût de cette même transaction effectuée par le biais d'un échange sur le marché, les limites ou les frontières de l'entreprise sont alors atteintes¹⁴².

Toutefois, pour séduisantes qu'elles soient, les spéculations sur la frontière restent très subjectives et surtout très floues ; de surcroît, l'utilisation d'un tel outil s'avère très délicate : il y a parfois coordination à l'extérieur de la firme notamment au sein de certains réseaux, et les transactions peuvent, dans certains cas, animer les échanges entre les différents services d'une même firme.

Plus tard, certains chercheurs tenteront d'améliorer cette représentation en disséquant plus encore le contenu de la boîte noire. S'il reste entendu qu'elle est un centre de calcul et de stratégie, on s'accorde désormais à considérer que l'entreprise n'est plus le temple de la rationalité absolue, parfaite, type « *Homo oeconomicus* » longtemps postulée. Les « théories relativistes » des comportements individuels bouleversent un des grands principes fondateurs de la théorie classique : la rationalité parfaite.

H. Simon¹⁴³, (suivi par d'autres auteurs parmi lesquels R. Cyert et J. March¹⁴⁴) a montré que cette rationalité est limitée dans le sens où les acteurs ont des difficultés à stocker et à traiter l'information de manière fiable. Diverses raisons peuvent expliquer cette déficience : le niveau des connaissances et des techniques, l'insuffisance des moyens matériels et immatériels, la faiblesse des mécanismes cognitifs, les capacités réduites de mémorisation et d'anticipation ainsi que le temps d'enregistrement et de réaction. On est très loin des processus synoptiques et d'optimisation chers aux théories néoclassiques ; il en résulte que ce n'est pas l'optimisation qui est recherchée mais la satisfaction, avec des considérations s'étendant bien au-delà des composantes usuelles du calcul technique et économique. Les firmes ne maximiseraient pas leur profit, mais se contenteraient d'un niveau satisfaisant de profit et appliqueraient des procédures de routine et non de calcul optimal.

Quelques années plus tard, des chercheurs vont compléter ces travaux en s'interrogeant sur la nature des relations qui lient les membres de la firme. Une nouvelle vision de l'entreprise prend forme : celle-ci apparaît comme un nœud de contrats imparfaits. Ce nouveau courant qui introduit l'imperfection de l'information,

¹⁴² La pensée de Coase trouva dans les années soixante un bel écho sous la plume de O. Williamson qui prolongea brillamment sa théorie des coûts de transactions en introduisant des hypothèses plus actuelles sinon plus réalistes (rationalité limitée et opportunisme, résultant de la présence d'incertitude et de diversité).

¹⁴³ H. Simon, *Models of bounded rationality*, Cambridge, Mass. The M.I.T. Press, 2 volumes, 1955.

¹⁴⁴ R. Cyert et J. March, *A Behavioral Theory of the Firm*, Englewood Cliffs, NJ., Prentice Hall, 1963.

et l'existence d'asymétries informationnelles entre agents s'appuie sur deux piliers : la théorie des droits de propriété et la théorie de l'agence.

La théorie des droits de propriété se propose de montrer la supériorité des systèmes de propriété privée sur les autres formes d'organisation. En effet, selon cette théorie, la nature de la propriété influence de manière déterminante les performances des différentes organisations produisant un même output. Les firmes ayant le profit pour objectif, sont beaucoup plus efficaces. Pour la firme publique ou pour toute autre organisation sans but lucratif (association, mutuelle, coopérative...), la perte subie n'a que peu d'effet sur la richesse de chaque propriétaire. Par contre, tout gaspillage est durement ressenti par l'actionnaire (quoique cela dépende aussi de la taille de l'entreprise) et facilement imputable au responsable qui dirige la firme privée¹⁴⁵. Le système des droits de propriété permet d'intéresser directement les agents aux performances de l'entreprise, et d'évacuer les agents non contributifs.

La théorie de l'agence, pour sa part, avance que la firme n'a pas d'existence véritable. Celle-ci est un lieu virtuel qui sert de scène à l'accomplissement du processus d'équilibre entre les objectifs conflictuels des individus. Selon Jensen et Meckling¹⁴⁶, une relation d'agence est entendue comme un contrat dans lequel une ou plusieurs personnes (les mandants ou principaux) ont recours au service d'une autre personne (le mandataire ou l'agent) pour accomplir en son nom une tâche quelconque, ce qui implique une délégation de nature décisionnelle.

La difficulté de ce type de contrat réside dans le fait que le principal n'a pas les moyens de contrôler la loyauté de son agent. Ce dernier détient des informations de façon exclusive ; il en résulte que le contrat est nécessairement incomplet et que le mandant n'a pas les moyens de contrôler parfaitement les agissements du mandataire sans supporter un ensemble de coûts spécifiques. Un système d'incitation et de contrôle doit donc être mis en place en déterminant le dispositif contractuel qui permettra de minimiser ce coût.

Certes, les analyses sont alors plus clairvoyantes, la concurrence devient imparfaite, les informations ne s'échangent plus en toute transparence et les asymétries qui en découlent engendrent des comportements opportunistes. Pourtant, l'entreprise n'obtient pas encore une véritable reconnaissance. Pire, elle semble n'être qu'un terrain imaginaire sur lequel s'élaborent des contrats comme partout ailleurs¹⁴⁷.

¹⁴⁵ H. Tezenas du Montcel et Y. Simon, *Théorie de la firme et réforme de l'entreprise*. *Revue de la théorie des droits de propriété*, Revue économique, n°3, 1977.

¹⁴⁶ M. C. Jensen et W. H. Meckling, « Theory of the Firm : Managerial Behaviour, Agency Cost, and Ownership Structure », *Journal of Financial Economics*, n° 3, 1973.

¹⁴⁷ H. Demetz, *Ownership, control and the firm*, Basic Blackwell, Oxford, 1967.

La fameuse boîte noire est devenue une « fiction légale » et l'entreprise n'a de substance que par les contractants qui viennent y échanger leurs ressources.

Dès lors, le problème de la frontière ne se pose toujours pas puisque celle-ci n'existe pas. En effet, l'entreprise n'a pas à être distinguée du marché, elle *est* un quasi-marché.

Quelques années plus tard, l'organisation commencera à susciter le plus vif intérêt chez certains sociologues qui y verront un formidable terrain d'observation et d'expérimentation. Les classes sociales s'y affrontent, les règles s'y développent, les stratégies s'y construisent et le pouvoir s'y déchire.

L'univers complexe des rapports humains et de l'interaction sociale peut être considéré comme potentiellement perturbé et conflictuel. La communauté organisationnelle est abordée en analysant l'ensemble des mécanismes par lesquels une stabilisation est atteinte : la construction de la coopération et de la coordination indispensables entre les initiatives, les actions et les conduites des différents acteurs. Cette construction qui se présente sous des aspects très différents selon les milieux et très instables d'un contexte à un autre, devient le problème central et fondamental que doit résoudre toute organisation¹⁴⁸. Celle-ci abrite deux types d'interrelations réciproques, les unes entre les acteurs et l'entreprise, les autres entre les acteurs de l'entreprise.

La différenciation des activités, des fonctions, rôles et statuts nés de la division du travail et de la hiérarchisation entraîne des rapports de compétition-coopération, d'opposition complémentarité, de lutte-solidarité. Ces comportements donnent naissance à des tensions, positives ou négatives, caractérisées par les traits particuliers de la personnalité de chaque acteur, par les rationalités qui l'animent ainsi que par les sentiments qu'il nourrit à l'égard des autres¹⁴⁹. Des situations conflictuelles pourront alors apparaître, qui, si elles ne sont pas résolues, iront jusqu'à compromettre la pérennité de l'organisation.

Par conséquent, l'intérieur de la frontière intéresse les chercheurs, mais les sujets de recherche s'orientent plus vers le comportement des individus qui la composent que vers l'organisation elle-même. Parallèlement, le monde extérieur n'est pas négligé ; on sait, par exemple, que celui-ci détermine pour une grande part, la conduite de l'acteur au sein de l'entreprise. Dans une de ses études sociologiques, E. Friedberg note que : « ...dans la mesure où les comportements qu'on observait avaient justement tendance à déborder, de toutes parts, les prescriptions des structures et des règles formelles voulues par l'organisation et imposées par les contraintes technico-

¹⁴⁸ L. Guéret-Talon, op. cit.

¹⁴⁹ J.G. Mérigot, : « *Qu'est-ce que l'entreprise ?* » in Encyclopédie de gestion, Vuibert, Paris, pp. 23-43.

économiques de son fonctionnement interne, c'est tout naturellement dans ces appartenances sociales extérieures à l'organisation et dans les processus d'apprentissage et de socialisation qu'elles induisaient, qu'on allait chercher l'explication des phénomènes observés. »¹⁵⁰

Aussi, la question de la frontière de l'organisation n'a pas plus de sens pour ces sociologues du travail qui n'y voient pas réellement une entité spécifique. L'entreprise n'est qu'un cadre d'étude pour comprendre les influences du système productif sur les rapports sociaux. Comme l'écrit le sociologue J.M. Saussois, l'entreprise est « à l'image d'un nuage transpercé par les forces sociales qui, elles, impriment et structurent la société. L'entreprise est l'expression d'un rapport social, expression qui se manifeste certes « localement » et concrètement dans une structure mais rien de plus pour autant. L'entreprise apparaît comme une scène de théâtre sur laquelle jouent des acteurs selon un répertoire souvent acquis du dehors et où vont se déployer symboliquement les luttes des places qui renvoient à des luttes de classes. »¹⁵¹

Nous le voyons, les relations déterminantes entre l'environnement et l'entité-organisation ne semblaient pas constituer un terrain d'investigation très prisé par les chercheurs ; la frontière s'imposait alors d'elle-même, sans qu'il parût utile de s'attarder sur son identification.

Cependant, depuis une trentaine d'années, certaines études (notamment les approches contingentes) ont montré l'influence qu'exerce l'environnement sur les structures organisationnelles. Aux yeux de ces chercheurs, celles-ci se sont émancipées ; on leur accorde volontiers des objectifs et des règles de fonctionnement qui leurs sont propres indépendamment des acteurs qui l'animent. L'organisation naît, vit, réagit et pense, elle devient une entité à part entière.

Pendant longtemps, l'environnement fut considéré comme une donnée externe à l'entreprise : elle se contente d'en percevoir et d'en analyser les messages émis pour s'adapter, sans qu'elle puisse le modifier. Les chercheurs vont alors tenter d'établir une relation entre certains aspects de l'organisation et certaines caractéristiques de l'environnement : la congruence entre le milieu et la structure de l'entreprise devient la condition de l'équilibre organisationnel.

¹⁵⁰ E. Friedberg, *Le pouvoir et la règle*, Editions du Seuil, Paris, 1993, p. 77. Nous soulignons.

¹⁵¹ J.M. Saussois, op. cit. p. 6.

Dès lors, le repérage et l'analyse de la frontière qui la sépare de son environnement prît une dimension qu'on n'avait jamais connue jusque là. Pour autant, les travaux de recherche ont beau se multiplier, l'organisation n'a cessé d'apparaître comme une entité aux réalités diverses et troublantes : le concept qui semblait définitivement acquis, apparut de plus en plus flou à mesure qu'on tentait d'en appréhender la réalité.

Aussi, devant la complexité croissante des phénomènes et la multiplication de leurs interactions, les méthodes d'analyse purement cartésiennes s'avèrent limitées. Une approche constructiviste apparaît alors plus appropriée.

b) Des contours « institués » et des enveloppes fonctionnelles

Définir la frontière qui sépare deux éléments suppose, cela va sans dire, qu'on puisse aisément isoler le premier du second. Or, aux yeux des chercheurs, il paraît de plus en plus sage et raisonnable de considérer environnement et organisation comme des notions s'apparentant plus à des concepts construits qu'à des objets donnés. L'un et l'autre relèvent d'une réalité que P. Watzlawick¹⁵² qualifierait de « second ordre » ; cela signifie qu'aucun des deux concepts ne peut entraîner un consensus de perception. Nous ne sommes pas en face d'objets présentant des propriétés purement physiques, objectivement vérifiables et irréfutables.

Chacun d'entre nous n'en perçoit que des aspects, créant ainsi sa propre vision des choses. Là est toute la difficulté.

Inscrivant leurs recherches dans cet esprit, M. Alkrich, M. Callon et B. Latour ont montré qu'à l'égard de l'environnement, les acteurs appartenant à l'organisation se construisent une représentation mentale de l'environnement en concevant un réseau d'interlocuteurs extérieurs¹⁵³. Selon les auteurs, cette identification d'un concept aussi abstrait, à quelques personnages ou institutions permet à l'individu de structurer l'environnement et de s'ouvrir à lui de façon sélective et personnelle.

Dans cette approche, nous pourrions rajouter que l'acteur construit son organisation et son environnement autant qu'ils s'imposent à lui. C'est en s'appuyant sur un processus cognitif bâti à partir d'observations multiples et de regards fractionnés, qu'il en construit une « réalité ».

¹⁵² P. Watzlawick *et alii*, op. cit.

¹⁵³ M. Alkrich, M. Callon et B. Latour, « A qui tient le succès des innovations ? », *Gérer et comprendre*, n° 11, p. 4-17 et n° 12, pp. 14-29.

Toutefois, ces « enveloppes psychiques » ne sont pas dépourvues de fonctions¹⁵⁴ :

- tout d'abord, elles permettent à l'individu de s'immerger dans une « zone d'appartenance » à l'intérieur de laquelle il s'identifiera à ses pairs et tentera d'y investir ses affects. Le fait d'être accepté et reconnu au sein de cette zone va lui donner un statut et partant, une « épaisseur sociale » ; l'organisation devient alors une communauté dont il est membre.
- Dans le même temps, ces frontières vont constituer autant de remparts de protection ; l'individu s'y sentira à l'abri des agressions venant de l'extérieur. Etre parmi les siens, c'est être plus fort.
- La frontière joue aussi un rôle de réducteur d'anxiété ; le monde est beaucoup trop complexe et turbulent pour lui être accessible. Les capacités limitées de l'individu ne lui permettent pas d'en appréhender tous les mécanismes. De fait, l'autre côté de la frontière n'est qu'un océan d'incertitudes et de dangers. A l'intérieur, au contraire, le monde est à son échelle ; après une période d'apprentissage plus ou moins longue, il a appris à en connaître les composantes : personnes, objets, symboles ; tout lui devient familier.
- Enfin, ces enveloppes vont aussi contribuer à orienter et coordonner la conduite des hommes qui en peuplent l'intérieur. Les pratiques, les usages, les coutumes et les règles qui s'y sont construits constituent un espace normé au sein duquel chacun sait explicitement et plus encore implicitement, quel est son rôle, l'effort qu'il doit fournir et comment il doit gérer ses relations avec autrui. C'est ainsi que l'organisation se construit une cohésion interne.

Ces quelques réflexions nous incitent à repousser l'idée d'une frontière donnée s'imposant comme une évidence ; nous pensons bien au contraire, que la limite qui sépare l'entité-organisation de son environnement est fortement empreinte d'un subjectivisme qui rend l'espoir d'une perception commune plus illusoire que jamais.

¹⁵⁴ R. Zrihen, « Aux frontières de l'organisation et des individus » pp. 191- 203, in *Dedans, dehors, les nouvelles frontières de l'organisation*, ouvrage collectif coordonné par P. Besson, Institut Vital Roux, 1997.

A l'image du marcheur dont parle le poète espagnol, auteur de l'épigraphe du présent chapitre, l'observateur trace une ligne séparatrice lui permettant d'isoler ce qu'il *décète* être une entité. Dans ces conditions, la frontière n'est qu'une vue de l'esprit.

Toutes ces raisons conduisent alors à remettre en cause l'univocité du concept d'entité et son corollaire la frontière, longtemps postulés tant par les économistes que par les gestionnaires et, bien entendu, par les comptables.

SECTION 2 : LES MULTIPLES FRONTIÈRES DE L'ENTITÉ COMPTABLE

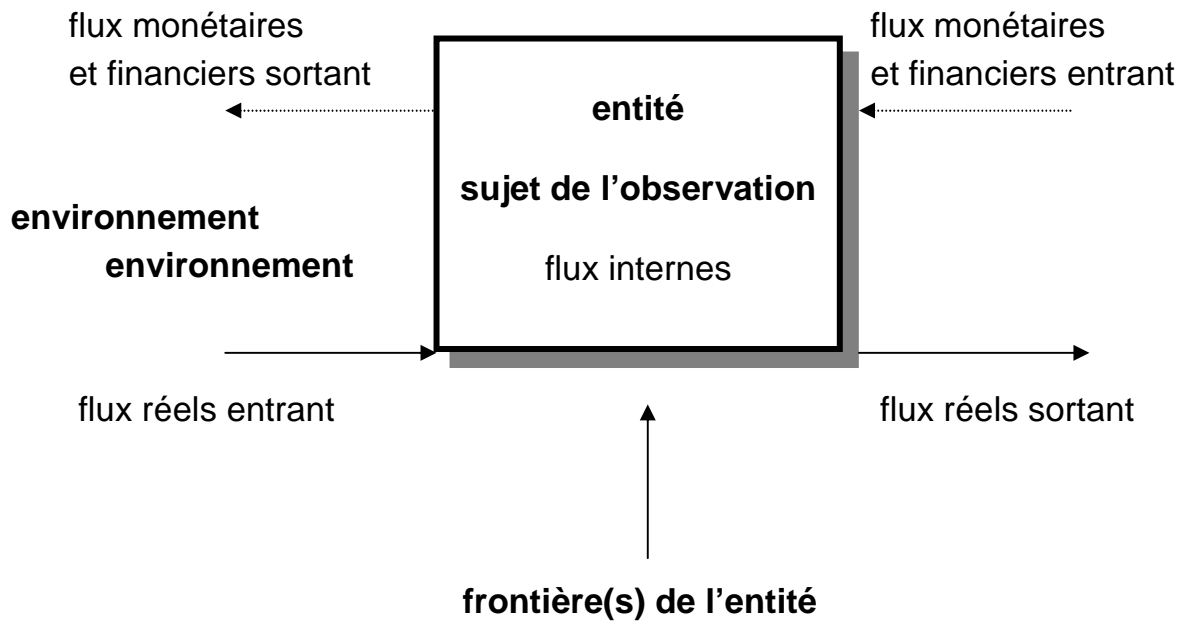
« La démarche comptable consiste dans la sélection de certains éléments. Avant toute méthode de présentation technique et avant toute convention destinée à faciliter cette présentation, se pose le problème de savoir quels sont les éléments que la sélection comptable retiendra, quels sont ceux qui ne doivent pas entrer dans son champ d'observation ; pourquoi les uns doivent être retenus et les autres écartés, et quels sont les critères à utiliser pour opérer rationnellement une telle discrimination ».

J.H. Vlaemminck¹⁵⁵

Nous limitons volontairement le champ de notre étude à l'entité appréhendée par les comptes sociaux (ou individuels). Toutefois, nous avons parfaitement conscience que le problème de la frontière se pose avec tout autant d'acuité à l'égard des groupes. L'enchevêtrement de leurs participations indirectes, croisées ou circulaires ainsi que les différentes notions de contrôle qui permettent de les cerner, affaiblissent plus encore l'idée d'une séparation nette entre l'intérieur et l'extérieur de l'entité comptable.

Avant d'aborder de plus amples développements, il nous semble toutefois utile d'explicitier les caractères propres aux frontières de l'entité comptable.

¹⁵⁵ J.H. Vlaemminck, op. cit., p.208.



Telle qu'elle figure sur le schéma, la frontière apparaît comme le « point » à partir duquel le flux est considéré comme entrant, c'est-à-dire relevant de l'observation comptable. Il y a alors enregistrement dudit flux. Il nous semble alors utile de reconnaître à la frontière une triple dimension : une dimension spatiale, temporelle et substantielle.

- **La frontière spatiale :** La représentation comptable de l'entité a obligatoirement pour conséquence de fixer avec précision les limites de l'espace à décrire : où commence l'entreprise et où s'arrête-t-elle ? Telles sont les questions auxquelles le comptable doit forcément apporter une réponse... même s'il n'en a pas conscience.
- **La frontière temporelle :** Limitée dans l'espace, l'entité comptable l'est aussi dans le temps. Il semble évident qu'on ne peut attendre l'extinction de l'activité pour en connaître les mesures comptables. A partir de quand enregistre-t-on les flux et jusqu'à quand ? En d'autres termes, où doit-on placer les bornes permettant de limiter la période d'observation ?
- **La frontière substantielle :** Après avoir observé les limites spatio-temporelles de l'entité, le « où » et le « quand », il convient de définir le « quoi » de la modélisation comptable. A ce stade, la sélection comptable va donner un « corps » à l'entité en fixant la nature des flux monétaires et financiers qui y sont comptés.

L'épaisseur ou le volume de l'entité comptable s'apprécie alors en fonction du degré de diversité des éléments et faits inclus dans ses frontières.

Force est de reconnaître que le problème de l'entité a trop souvent été occulté et l'intérêt s'est pratiquement toujours orienté vers la technique comptable¹⁵⁶, en d'autres termes, le « comment » de la modélisation. Il est pourtant primordial de cerner l'objet dont on prend la mesure comptable.

Cette section est alors l'occasion de montrer que les contours de l'entité comptable peuvent différer selon les intentions et les besoins qui guident le regard de l'observateur. Ceux-ci évoluent-ils qu'aussitôt les frontières se déplacent, donnant ainsi à l'entité une toute autre conformation.

Les utilisateurs de l'information comptable sont nombreux ; loin de prétendre à l'exhaustivité, nous pouvons déjà citer les catégories les plus connues : les actionnaires, les banquiers, les analystes financiers, les clients, les fournisseurs, les responsables dirigeants, le personnel, les commissaires aux comptes, les contrôleurs boursiers (la Commission des opérations boursières par exemple) et l'Etat et ses administrations¹⁵⁷. Nous avons alors mené des entretiens avec ceux qui nous semblaient les plus représentatifs des catégories étudiées. Ces entretiens ont été réalisés sous forme de discussion guidée par une série de questions. Celles-ci furent essentiellement destinées à :

- localiser les frontières de l'entité comptable perçue par chacun des interlocuteurs ;
- mesurer l'écart entre la frontière perçue et la frontière comptable ;
- et détecter les insatisfactions à l'égard du modèle comptable.

Les détails de cette première enquête (sociétés et personnes contactées, nature des questions posées) sont mentionnés dans l'annexe 1.

Ces échanges, très enrichissants, nous ont permis de comprendre à quel point l'entité est filtrée par un prisme dont la déformation est inhérente aux besoins et aux intérêts de l'observateur. Ainsi, chaque personne interrogée a de l'entité une perception très spécifique. Un autre fait que révélèrent ces entretiens et qui est tout aussi marquant, c'est la sensation que chaque utilisateur ignore cette spécificité en supposant que l'image que leur renvoie l'entité est universellement partagée par les

¹⁵⁶ P. Boisselier et B. Olivéro, « Du principe de partie double au concept d'entité », Association française de comptabilité, Congrès de Toulouse, 1993, pp. 609-625.

¹⁵⁷ E. Stamp, *L'information financière publiée par les sociétés : évolution future*, Etudes de recherche, l'Institut Canadien des Comptables Agréés, Toronto, 1980-1981.

autres utilisateurs. Pourtant, nous allons le voir, la localisation de ses frontières diffère considérablement selon le point de vue adopté.

Afin de clarifier l'exposé, nous aborderons l'étude des frontières de l'entité comptable selon deux types d'approches : les approches contractuelles (§ 1) et les approches décisionnelles (§ 2).

§ 1 – Les approches contractuelles de l'entité

Les approches contractuelles considèrent l'entreprise comme un ensemble de contrats entre les différents agents économiques qu'elle fait intervenir. Dans ces conditions, les informations comptables doivent pouvoir fournir des éléments quantitatifs permettant de s'assurer que les engagements des diverses parties ont bien été respectés¹⁵⁸.

a) Les frontières de l'entité selon le prêteur

Le prêteur accorde aux comptes de l'entité une attention particulière. Avant de contracter, il en évaluera la capacité de remboursement ; par la suite, il s'attachera à surveiller son aptitude à faire face aux échéances. Les objectifs qu'il poursuit sont donc très spécifiques. En conséquence, il ne faut guère s'étonner si le regard qu'il pose sur l'entité diverge considérablement des catégories qui suivront.

Connaissant ces besoins, il n'y a aucune raison, par exemple, pour que cet utilisateur intègre les biens acquis en crédit-bail à l'intérieur de l'espace comptable. N'étant pas la propriété de l'entreprise mais du crédit-bailleur, ils ne peuvent faire partie du gage des créanciers. Ils sont alors exclus. De la même façon, les biens acquis à crédit n'ont pas plus de raisons d'être retenus dans l'espace comptable, si une clause de réserve de propriété en diffère le transfert.

Pour les mêmes motifs, l'intégration dans l'entité des structures juridiquement autonomes, mais économiquement dépendantes (sous-traitants liés, consultants subordonnés) ne présente aucune justification. Inversement, pourront être rapatriées dans les frontières de l'entité comptable, les dettes extérieures dont l'entreprise se serait portée caution, s'il était estimé une probabilité élevée de défaillance du débiteur.

¹⁵⁸ P. Dumontier et B. Raffournier, « L'information comptable : pour qui ? Pour quoi ? », Revue française de gestion, mars-avril-mai 1989, pp. 23-29.

Ainsi, lorsqu'un banquier se munit de garanties portant sur des biens dont le dirigeant est personnellement propriétaire, il élargit à sa convenance le périmètre de l'entité en y incluant des éléments extérieurs. De la même façon, lorsqu'il y intègre des éléments appartenant à une société civile immobilière, pourtant juridiquement indépendante, on constate alors un déplacement vers l'extérieur, des frontières spatiales de l'entité mesurée.

Les frontières substantielles de l'entité, quant à elles, tendent à se contracter, puisque seuls importent les flux qui offrent une contrepartie à la garantie des créances. En conséquence, leurs titulaires sont peu enclins à prêter une valeur particulière à l'estimation des actifs immatériels, et plus généralement, tout ce qui ne relève pas du quantifiable et du marchand. Ainsi, le fonds de commerce développé par l'entreprise ne sera pas admis à l'intérieur des frontières, faute d'évaluation objective et de marché probant¹⁵⁹. Il le sera, s'il est acquis, en lui appliquant une décote, le cas échéant.

Il convient en revanche, de tempérer ces propos, sachant que nombre de banquiers ont fait évoluer depuis quelques années leur appréciation de la solvabilité du client en utilisant de nouveaux outils. L'approche patrimoniale du diagnostic, malgré tout bien enracinée, cède progressivement du terrain aux différentes approches fonctionnelles. Ainsi, la responsable du service des prêts que nous avons rencontrée à la Société Générale, utilise un tableau de flux dérivé de celui proposé par la Banque de France. Toutefois, ajoute-t-elle, « *les compétences du chef d'entreprise et de son équipe, la qualité des projets développés, ainsi que la pertinence de l'argumentation sont des paramètres qui pèsent dans notre décision, tout autant que les informations comptables* »¹⁶⁰. De telles considérations nous invitent alors à considérer que l'immatériel n'est pas totalement exclu de la représentation *a priori* que le prêteur peut se faire de l'entité.

En revanche, le contrôle *a posteriori* entraînera une contraction de ses frontières, les seuls éléments retenus étant destinés à surveiller l'évolution des garanties offertes en contrepartie du prêt.

b) Les frontières de l'entité selon le salarié

¹⁵⁹ « Eléments incorporels du fonds de commerce créés par l'entreprise : naissant de l'activité de l'entreprise sans nécessiter de dépenses propres, ils ne sont pas enregistrés, leur coût étant nul. », Mémento comptable F. Lefebvre 1998, §1564-II. Les auteurs s'appuient sur le décret du 29 novembre 1983 qui ne traite que des éléments de fonds de commerce acquis et sur la loi du 30 avril 1983 qui limite la réévaluation (C. com. Art. 12, al.4) aux immobilisations corporelles et financières.

¹⁶⁰ Entretien n°1, annexe 1.

Pour des raisons très différentes, le salarié est directement concerné par l'information comptable : la santé financière de l'entreprise qu'il sert, conditionne la pérennité de son emploi. Dans la plupart des cas, son intérêt se manifestera par l'intermédiaire d'une organisation syndicale à qui il délègue ses droits.

Le salarié ou ses représentants rechercheront alors dans les données comptables plusieurs types d'informations :

- les arguments leur permettant d'étayer leurs revendications en termes de salaires ou d'emplois ;
- les éléments d'appréciation de sa situation économique ;
- les informations passées permettent au salarié, partie prenante, d'apprécier le partage de la valeur ajoutée (ou la valeur partenariale, pour reprendre un concept plus actuel), ou encore de contrôler la véracité de l'argumentation patronale dans le cas de licenciements ;
- les informations prévisionnelles sont tout aussi importantes, puisque les stratégies développées par la direction ont un impact direct sur l'emploi et le niveau des rémunérations ;
- ainsi, l'appréhension temporelle de l'entité s'inscrit à la fois dans une dimension rétrospective et prospective.

Les frontières spatiales de l'entité sont aussi présentes à l'esprit du salarié, du fait qu'il accordera une attention toute particulière à l'activité « externalisée ». La production qui franchit les limites de l'entité pour être assurée par des unités étrangères, se traduit en effet, par des déplacements ou des pertes d'emplois.

Toutefois, la perception de ces frontières est encore une fois de plus très spécifiquement liée à la position du salarié ainsi qu'à ses intérêts : un module de production appartenant au site principal, mais éloigné géographiquement, sera rejeté à l'extérieur des frontières de l'entité appréhendée par un salarié localement enraciné. Aussi, tout transfert dans ledit module pourrait être perçu comme un licenciement. De la même manière, une unité de production appartenant à une entreprise sous-traitante, mais installée sur le site du donneur d'ordre pourra, dans l'esprit du salarié, appartenir à la même entité.

c) Les frontières de l'entité selon le propriétaire ¹⁶¹

¹⁶¹ C.f. P. Gensse, « Modèle comptable français », *Encyclopédie de la comptabilité, du contrôle de gestion et de l'audit*, B. Colasse (éd.), Paris, Economica, à paraître.

Amené à prendre fréquemment des décisions et à exercer un contrôle sur l'activité de ses subordonnés ou des dirigeants à qui il délègue les fonctions de gestion, le propriétaire¹⁶² est un utilisateur permanent des données comptables. Pour mener ces actions, il doit à la fois, être informé de la situation générale de l'entreprise et disposer de données détaillées sur les diverses opérations effectuées, ne serait-ce que pour tirer du passé des enseignements sur les conduites à tenir dans le futur.

Dans sa perception de l'entité, le propriétaire selon son pourcentage de détention, peut être enclin à confondre le patrimoine de celle-ci avec son propre patrimoine, s'incluant ainsi dans les frontières d'un espace élargi. L'entreprise n'étant alors que le « prolongement » de lui-même, le propriétaire se considérera détenteur des éléments d'actif et dans le même temps, responsable du passif. Ainsi, l'entité n'aura d'autres dettes que celles qui ont été contractées à l'égard des tiers dont il ne s'estime pas faire partie.

Dans cet esprit, l'entité n'est plus qu'un agent d'exécution gardien des valeurs du propriétaire et chargé de les faire fructifier¹⁶³. L'équation comptable s'exprime alors sous la forme : actif – passif = capitaux propres¹⁶⁴ ; les capitaux propres représentant les avoirs nets du propriétaire et non la dette de l'entité envers une catégorie particulière d'apporteurs de capitaux.

P. Gensse a déjà évoqué cette approche : « les actifs sont les droits de propriété et de créances que détient l'entreprise. Au passif, la situation nette mesure la fortune des propriétaires, c'est-à-dire leurs apports successifs et les bénéfices mis en réserves. »¹⁶⁵ De ce point de vue, les intérêts et les impôts sont assimilés des charges alors que les dividendes sont considérés comme une distribution du résultat dégagé par l'entité comptable.

Ainsi, et pour reprendre certains points évoqués plus haut, nous pourrions avancer qu'il n'y a aucune raison qui justifie l'intégration, dans les frontières spatiales de l'entité, des biens ou satellites sur lesquels il n'est détenu aucun droit de propriété. Ces éléments sont alors rejetés d'une entité ainsi perçue par le propriétaire, comme mesurant l'ensemble de ses richesses.

Il n'y a pas plus de raisons non plus d'inclure dans ses frontières substantielles, les ressources humaines sachant que le système d'information comptable a pour principale finalité la représentation du patrimoine au sens juridique du terme, et l'appréciation

¹⁶² Le propriétaire est ici entendu comme un actionnaire ou un groupe d'actionnaire majoritaire exerçant les fonctions de contrôle qui lui sont dévolues.

¹⁶³ L. Batardon, *La comptabilité à la portée de tous*, Dunod, Paris, sixième édition, 1935.

¹⁶⁴ R. Labelle, art. cit.

¹⁶⁵ P. Gensse, « L'invention comptable de la réalité : entre la règle et le mythe », in *Mélanges en l'honneur du Professeur Claude Pérochon*, Foucher, Paris, 1995, p. 226.

des performances en terme de rentabilité financière. Dans ces conditions, les dépenses sociales constituent plus une contrainte à gérer qu'un facteur d'opportunité.

Plus généralement, seront exclus des frontières de l'entité, tous les actifs sans valeur marchande, comme les frais d'établissement et les charges à répartir, et tout ce dont l'entreprise n'est pas propriétaire. Le patrimoine de l'entité comptable, s'entend donc bien ici dans son acception juridique.

d) Les frontières de l'entité selon le citoyen

L'évolution du rôle de l'entreprise et de la perception que nous en avons, fait partie des tendances lourdes qui sont en train de marquer, depuis quelques années, le fonctionnement de notre société. Progressivement se dissipe l'image de l'entreprise héritée de la théorie néoclassique ; celle-ci devient autre chose qu'une unité technique dont la finalité est uniquement d'engendrer des profits en écoulant des produits et des services sur un marché. Le citoyen et la société dans son ensemble, attendent plus d'elle, et lui assignent de nouveaux objectifs dont on pourrait souhaiter un contrôle par la mesure comptable.

La comptabilité traditionnelle a pour vocation d'enregistrer les flux observables entre deux entités économiques, ou à l'intérieur d'une même entité. Cependant, on peut imaginer que le citoyen, partie intégrante de la société, introduit dans son champ d'observation les échanges qui s'opèrent entre l'entité et son environnement. Celui-ci représente pour l'organisation une ressource sociale ; aussi, une partie des échanges qu'elle effectue avec son environnement représente-t-elle une utilisation de cette ressource, ou inversement une contribution. Il en résulte pour l'entité, un coût social ou un avantage social.

Il est clair que les flux échangés entre l'entreprise et son environnement ne sont pas limités aux seuls flux de trésorerie et de produits. L'exploitation des richesses du sous-sol ou du sol par exemple, ou les rejets de déchets, ne concernent pas seulement l'entreprise mais aussi la communauté locale, nationale ou internationale¹⁶⁶. Aussi, le citoyen détenteur de droits sur l'environnement, peut manifester un intérêt évident à évaluer l'impact des décisions de gestion et des choix financiers pris par les responsables afin d'apprécier avec justesse les performances et les responsabilités de l'entité. Les comptes de celle-ci devront faire apparaître une mesure claire des externalités, qu'elles soient positives ou négatives. Les frontières de l'entité considérée

¹⁶⁶ Ordre des Experts Comptables et Comptables Agréés, *Comptabilité et prospective*, OECCA, Paris, 1984.

excéderont alors celles de l'unité juridique pour englober les satellites gérés directement ou indirectement par ces mêmes responsables. Y seront inclus, non seulement les faits financiers qui affectent directement l'entreprise, mais aussi tout autre fait de nature à engendrer un coût ou avantage entre l'entité et son environnement sociétal.

e) Les frontières de l'entité selon l'Etat

Autre utilisateur, l'administration fiscale, afin de satisfaire le financement d'une partie de ses dépenses, utilise les données comptables de l'entreprise comme assiette de détermination de nombreux impôts. Encore une fois, la perception des frontières de l'entité est très spécifique et diffère sur bien des points, des approches jusque là évoquées.

Quel résultat et quel patrimoine les services fiscaux doivent-ils retenir pour calculer les différentes bases imposables ? Autant de questions qui nécessitent de définir avec précision le périmètre de l'entité assujettie. Cependant, s'il est une singularité qui caractérise l'appréhension qu'en a les services fiscaux de l'Etat, c'est sa multiplicité : il existe pourrait-on dire autant d'entité que de formes d'imposition.

A l'égard du résultat, par exemple, l'impôt sur les sociétés est calculé à partir du reliquat qui revient aux seuls actionnaires : sont ainsi implicitement exclus de l'entité tous les autres agents participant à la création du profit.

Inversement, la TVA est calculée sur la valeur ajoutée, c'est-à-dire sur le résultat dégagé par l'entité au sens large du terme, puisque le solde en question est ensuite réparti entre les différents agents ayant contribué à sa formation : le personnel, l'Etat, les prêteurs, les actionnaires.

Les performances de l'entreprise ne sont pas les seules à fournir une base d'imposition, son patrimoine est lui aussi au centre de différents dispositifs fiscaux. Dans le cas d'immobilisation financée par crédit-bail, par exemple, la TVA grevant la valeur d'origine ne sera pas immédiatement récupérable. Seules les immobilisations dont l'entreprise a la pleine propriété peuvent en effet, prétendre à la déductibilité de la taxe. Il y a donc exclusion du périmètre de l'entité des biens financés par ce type de contrat et la TVA sur les loyers sera uniquement récupérable de façon fractionnée, sur la durée du contrat. Inversement, l'immobilisation en question sera incluse dans les frontières de l'entité lorsqu'il s'agira de déterminer la base d'imposition de la taxe professionnelle. A cet égard, la notion d'immobilisation s'étend bien au-delà des seuls

équipements dont l'entreprise est propriétaire, pour englober l'ensemble des immobilisations corporelles qui servent son activité professionnelle¹⁶⁷.

Ces quelques exemples, ils sont en réalité fort nombreux, permettent de révéler l'extrême flexibilité de l'appréhension de l'entité par l'administration fiscale. Bien entendu, il n'échappe à personne, que la volonté d'éviter une déperdition de matière imposable en est la principale raison.

Cela nous permet, en tous cas, de constater qu'un même agent, peut prêter à l'entité et ses frontières un ensemble de configurations fort différentes les unes des autres.

§ 2 – Les approches managériales de l'entité

Les approches décisionnelles considèrent les documents comptables comme une source d'informations utiles à la prise de décisions rationnelles en matière d'investissement et plus généralement, de management. Deux grandes catégories d'utilisateurs sont ici présentées : l'investisseur « hand-off »¹⁶⁸ et le dirigeant.

a) Les frontières de l'entité selon l'investisseur « hand-off »

Leurs besoins étant particuliers, les personnes qui fournissent à l'entreprise des capitaux en vue de les faire fructifier sans prendre part à la gestion, se font de l'entité une représentation très différente de celles qui viennent d'être envisagées, et ce même si cette catégorie peut être considérée comme partiellement propriétaire de la firme. Deux types d'informations les concernent alors directement : le risque encouru et la rentabilité passée et future.

Ainsi, l'actionnaire investisseur examinera plus particulièrement le résultat distribuable et tout autre renseignement lui permettant d'estimer la valeur de l'entreprise. Dans cette mesure, toutes les décisions commerciales, sociales ou de production prises par la direction de l'entreprise présenteront une fonction utilitaire importante aux yeux de l'actionnaire du fait de leurs implications financières. L'entité

¹⁶⁷ J.P. Casimir et M. Chadeaux, « Le patrimoine professionnel du commerçant : une notion à géométrie variable », *Revue française de comptabilité*, n°300, mai 1998, p. 55-60.

¹⁶⁸ Par investisseur « hand-off », nous entendons l'individu ou l'institution dont l'objectif est d'effectuer un placement sans avoir l'intention de prendre part à la gestion ou de contrôler les décisions prises par les dirigeants.

s'en trouve élargie, ses frontières étant repoussées pour y intégrer les éléments propres à satisfaire ces exigences informationnelles.

Les frontières temporelles de l'entité font alors l'objet d'une appréhension particulière :

- d'une part, l'investisseur peut réclamer une plus grande fréquence de publication ou une correspondance plus réaliste avec les cycles d'activité de l'entité ;
- d'autre part, son regard est essentiellement prospectif. Les différentes études menées sur le comportement de l'investisseur ont montré que les flux futurs ont tout autant d'importance que l'image du passé. L'appréciation des dividendes et plus encore du prix de cession ultérieur dépend de l'opinion simultanée de l'ensemble des investisseurs, c'est-à-dire du marché, au sujet des performances futures de l'entité¹⁶⁹.

Écoutons à ce propos M. Bouchez, directeur général de la société « Optimum Finance International » et responsable des opérations d'introduction et de capital-risque :

« lorsque nous plaçons des fonds sur une société, ou lorsque nous en dressons un business plan pour le compte d'investisseurs clients, les informations comptables passées n'ont d'intérêt que pour vérifier le niveau d'endettement. Ce qui importe essentiellement, c'est la valeur des projets développés dans les mois ou les années qui viennent. A notre stade, l'objectif consiste à réaliser une sortie totale ou partielle en bourse ; or le marché boursier anticipe les performances de la société. Ce phénomène est largement amplifié, lorsqu'on s'adresse à des marchés « high tech » comme le NASDAQ aux Etats-Unis ou le Nouveau Marché en France ; l'entreprise qui a réalisé de faibles résultats par le passé, bénéficie d'une grande tolérance si les perspectives à venir sont alléchantes. Il n'est pas rare sur ces marchés, que les investisseurs accordent des PER¹⁷⁰ (price earning ratio) de 50, où même 200 à des entreprises dont l'endettement excède nettement les normes communément admises ! »¹⁷¹

Le champ de la perception temporelle des flux est donc élargi pour y accueillir des flux futurs qui tiennent compte, par exemple, des contrats acquis mais non exécutés ou de la rentabilité potentielle d'un produit nouveau. Cette demande d'information s'est largement fait sentir depuis plusieurs années, soit directement par les groupes d'actionnaires, soit par leurs représentants : analystes financiers et gestionnaires de portefeuille. Nous avons d'ailleurs pu constater sur les quinze dernières années une remarquable évolution des techniques d'analyse des données

¹⁶⁹ F. Pasqualini, « La diversité des utilisateurs et l'unicité de l'information comptable », *Revue de droit comptable*, 1^{er} trimestre 1991, pp. 6-16.

¹⁷⁰ Le price earning ratio est un instrument de mesure du prix d'une action. Il correspond au résultat de la division du cours d'une action par son Bnpa (bénéfice net par action).

¹⁷¹ Entretien n°11, annexe 1.

comptables. D'une analyse statique et patrimoniale, les méthodes se sont déplacées vers une analyse dynamique du développement de l'entreprise¹⁷². Les tableaux de flux de trésorerie et les *business plans* prévisionnels (*cash flow accounting*) ont remplacé progressivement les ratios de structure et de liquidité.

Les frontières substantielles, quant à elles, sont repoussées de façon à y inclure, par exemple, les éléments du fonds de commerce créé qui concourent à donner à l'ensemble de l'entreprise une valeur supérieure à celle de ses composantes recensées. Observons le marché, nous constatons que les valeurs qu'il accorde aux actions ou aux entreprises sont, dans bien des cas, très supérieures à la valeur comptable, même corrigée. Ainsi, l'apparition de *goodwill* disproportionnés peut témoigner d'un élargissement des frontières substantielles de l'entité perçue, sachant que les investisseurs intègrent dans leur système de représentation un certain nombre d'éléments immatériels ; on citera entre autres, la qualité de gestion des dirigeants, la compétence technique du personnel, le savoir-faire industriel, les marchés, les débouchés, les recherches en cours et bien entendu, la réputation et l'image de l'entreprise.

Nul ne contestera que ces éléments, développés progressivement par l'entité, constituent une partie non négligeable de son patrimoine économique, et par conséquent, une fraction importante de sa valeur.

b) Les frontières de l'entité selon le dirigeant

Seconde catégorie d'utilisateurs, les dirigeants de l'entreprise sont directement concernés par les informations comptables, pour des raisons à la fois redditionnelles et décisionnelles.

Dans une certaine mesure, l'image de l'entité les préoccupe en raison de l'impact qu'elle peut avoir sur le comportement des partenaires de l'entreprise. De ce point de vue, les dirigeants sont confrontés à des exigences contradictoires. A l'égard des prêteurs et des investisseurs, l'intérêt parfois bien compris des gestionnaires est de présenter une image valorisante de l'entité. La préoccupation est alors tout autre lorsqu'il s'agit de fournir des comptes à l'administration fiscale : le résultat doit être le plus faible possible.

¹⁷² M. Levasseur, « Comptabilité et information des actionnaires », *Les cahiers français*, n° 210, mars-avril 1983, PP. 31- 34.

Dans le premier cas, les dirigeants pourront être tentés de sortir des éléments indésirables du périmètre de l'entité. Les opérations de « désendettement de fait », de portage de titres ou de *lease back* dont on a parlé dans la première partie, permettent, par exemple, d'aller loger des éléments de l'entité dans des « véhicules juridiques » externes. Les frontières de l'entité comptable sont alors « tirées » vers l'intérieur ; pour autant, se sont-elles réellement déplacées dans l'esprit des dirigeants ? Ces mouvements entre l'entreprise et son environnement, étant bien souvent destinés à « modeler » l'entité comptable à des fins de séduction.

L'obligation de rendre des comptes ne constitue pas la seule raison qui explique l'intérêt qu'accordent les dirigeants à la comptabilité. Les décisions qu'ils sont amenés à prendre régulièrement ont des effets directs sur le patrimoine dont ils disposent ; il est donc important d'en prendre acte périodiquement à des fins managériales.

Leurs besoins informationnels sont dans ce dernier cas très différents ; aussi, le regard qu'ils porteront sur l'entité comptable sera éminemment divergeant¹⁷³. Nous assistons alors à un déplacement d'une ampleur considérable de ses frontières. Les entretiens furent à ce sujet, très révélateurs.

Ainsi, afin de satisfaire des objectifs d'analyse, les responsables sont parfois amenés à fractionner l'entité en imprimant aux frontières un mouvement de rétraction et de multiplication. Dans une logique d'orientation des actions, de prise de décisions, d'étude des coûts et de suivi des résultats, l'organisation est alors segmentée en de multiples unités qui sont considérées comme autant d'entités devant rendre compte de leur gestion¹⁷⁴. Chaque « micro-entité » ainsi formée (appelée parfois centre de profit), renvoie à son responsable un ensemble d'informations propres à lui fournir un cadre de pilotage.

Le niveau de responsabilité supérieur pourra alors créer une entité nouvelle en procédant à une agrégation des informations renvoyées par les entités subordonnées, et ainsi de suite.

Inversement les frontières peuvent se voir appliquer un mouvement opposé pour former une « méta-entité » apte à procurer aux managers des informations relatives à un groupe d'unités juridiquement autonomes. Dans le cas de liens financiers, on parle alors de consolidation. Mais les groupes liés financièrement ne sont pas les seules entités susceptibles de capter l'attention des dirigeants ; nous l'avons vu dans la partie

¹⁷³ Bien que les besoins des utilisateurs soient difficilement identifiables et vérifiables, des études ont montré que certains d'entre eux pourraient obtenir une plus grande satisfaction à disposer d'une vision élargie, autrement dit, plus globalisante de l'entité, et de ses performances.

¹⁷⁴ G. Naulleau, « L'entité comptable : les différents niveaux », in *Principes comptables et information financière*, par les professeurs du département Comptabilité et Contrôle de gestion de l'Ecole Supérieure de Commerce de Paris, Editions Malesherbes, Paris.

réservée aux dysfonctionnements de l'entité comptable, les structures réticulaires constituent des unités dont le pilotage peut aussi exiger des représentations mesurables.

A l'égard des « réseaux restreints »¹⁷⁵, les dirigeants peuvent être amenés à reconsidérer le périmètre de l'espace comptable en y intégrant des unités juridiquement autonomes (ou « société-satellites ») mais en état de subordination économique. On citera à titre d'exemple le cas des sous-traitants, techniciens, consultants, artistes, ouvriers, juridiquement indépendants, mais dont l'activité est en grande partie orientée vers un seul donneur d'ordre. Dans ce cas, le positionnement des frontières de l'entité ne fait aucunement référence au droit de propriété, mais à la notion de contrôle.

Si l'on prend pour exemple les équipementiers de l'industrie automobile, ne constituent-ils pas pour certains d'entre eux, des unités parfaitement *contrôlées* par leur client unique ?

Reconnaissons qu'en vertu de ces considérations, les sous-traitants « partenaires » sont considérés par les dirigeants, dans bien des cas, comme faisant partie d'une même entité. La « négociation » unilatérale des prix par le donneur d'ordre qui dicte sa loi, en est la meilleure preuve. Le gérant de la société de travaux publics Luciani, que nous avons interrogé¹⁷⁶, considère sans aucune hésitation, les tacherons composant ses quatre équipes comme *ses* propres employés. Qu'ils soient juridiquement indépendants ne change rien à l'affaire, ils font partie, dans son esprit, de la société Luciani, et pour cause, puisqu'avant d'être inscrits sur le registre des métiers comme travailleurs indépendants, ils étaient les salariés de l'entreprise. Les vicissitudes du droit du travail, la flexibilité organisationnelle requise et le souhait d'obtenir du travailleur une implication plus forte, sont autant de facteurs qui poussèrent le responsable à « externaliser » son personnel.

D'autres entretiens ont été réalisés au sein de plusieurs entreprises de transport et logistique ; ils ont confirmé cette tendance chez les dirigeants à élargir les frontières de l'entreprise pour y inclure des entités financièrement et juridiquement autonomes. Lorsque celles-ci sont parfaitement contrôlées pour des raisons professionnelles, leur inclusion dans les contours de l'entité permet de communiquer une image économique plus conforme à la représentation qu'ils se font de leur groupe.

Aux yeux de ces dirigeants, le poids économique leur paraît tout aussi important que le poids financier.

¹⁷⁵ On entend par « réseaux restreints », les organisations formées d'une entité-mère, autour de laquelle gravite un ensemble de micro-organisations en état de « dépendance économique avancée ».

¹⁷⁶ Entretien n°16, annexe 1.

Écoutons le PDG d'une entreprise de transport s'adressant à des investisseurs institutionnels lors d'une conférence de presse organisée à l'occasion d'une introduction au second marché : « *nos indépendants qui roulent pour l'entreprise depuis des années et qui arborent nos couleurs sont considérés comme faisant partie intégrante de notre flotte. Les ignorer dans la représentation de notre groupe contribuerait à en déformer largement la réalité.* »¹⁷⁷. Aussi, certaines données financières livrées au public à cette occasion, concernaient-elles l'entité au sens économique du terme, c'est-à-dire, en incluant dans ses frontières des unités juridiquement indépendantes, mais économiquement contrôlées. Il n'est qu'à consulter la plaquette d'introduction en bourse pour constater que le nombre de « tracteurs » constituant la flotte de l'entreprise en question est loin de correspondre au nombre de ceux qui figurent à l'actif du bilan.

Pour autant, les frontières de ces entités élargies ne s'imposent pas à l'évidence dans l'esprit des dirigeants ; si la représentation comptable de ces entités peut leur apparaître souhaitable, nous avons pu constater lors de nos entretiens, qu'elle donne le jour à de nouvelles difficultés : comment évaluer correctement et précisément le degré de dépendance ? Au-delà de quel seuil doit-on considérer les deux entités comme ne faisant qu'une ? Doit-on inclure dans l'entité le sous-traitant dépendant du sous-traitant qui dépend de la firme pivot ? Autrement dit, jusqu'à quel degré de « parenté » faut-il remonter ?

Force est de reconnaître que cette perception de l'entité ne se limite pas aux frontières de la personnalité juridique et aux liens financiers, mais intègre dans une approche holiste, la réalité des rapports unissant des unités légalement autonomes.

Le phénomène prend une ampleur considérable lorsqu'on dépasse le simple stade de subordination commerciale pour aborder cette fois les structures réticulaires. Nous ne reviendrons pas sur l'analyse de ces structures qui ont déjà fait l'objet d'un développement dans le précédent chapitre ; nous nous attacherons, en revanche, à montrer que la plus grande fluidité de ce type d'organisation émergent tend à entraîner un déplacement des frontières spatiales et temporelles dans l'esprit de ceux qui ont pour fonction de les gérer.

Prenons pour exemple le cas de l'industrie cinématographique¹⁷⁸. Les grands studios intégrés de la première moitié du siècle qui possédaient leurs propres équipes

¹⁷⁷ Entretien n°12, annexe 1.

¹⁷⁸ Exemple utilisé par l'économiste F. Fréry dans l'article : « L'entreprise transactionnelle », *Gérer et comprendre*, Annales des Mines, septembre 1996, pp. 66- 78.

de décorateurs, techniciens, acteurs, réalisateurs, scénaristes, musiciens et salles de projection, ont été progressivement délogés par des structures réticulaires, mouvantes, et éphémères. Les salariés ont fait place à des spécialistes recrutés pour une durée limitée à celle du projet. Ainsi, la société de production Amblin, fondée il y a quelques années par S. Spielberg, gère les plus gros budgets du secteur cinématographique. « Avec 200 millions de dollars de bénéfice en 1994, c'est la compagnie la plus rentable de l'audiovisuel mondial »¹⁷⁹.

Mobilisant plus de deux mille personnes pour chaque tournage, elle n'en emploie qu'une cinquantaine à titre permanent. Les immobilisations requises pour chaque film s'évaluent en dizaines de millions de dollars ; toutefois, on en cherchera vainement la trace dans les états financiers.

La façon dont les dirigeants peuvent se représenter les frontières d'une telle hyper-structure est intéressante sachant qu'elle s'oppose totalement aux représentations contractuelles décrites dans le paragraphe précédent.

Nul ne disconvient que la société Amblin n'est que la tête d'un corps beaucoup plus vaste. Or, l'image que peut nous renvoyer le système comptable traditionnel est l'image éclatée des multiples unités autonomes participant à chaque opération. Un immense puzzle. En ce sens, elle ne peut satisfaire les exigences informationnelles des dirigeants qui peuvent exiger une image plus globale et plus économique de l'entité afin d'en piloter les projets avec plus d'efficacité. Il y a en effet, tout lieu de penser que la zone d'action des managers est beaucoup plus étendue que ne le laisserait supposer une approche purement juridique de l'entité. Autrement dit, le pouvoir de décision, donc le contrôle, dévolu aux responsables ou gestionnaires, s'étend sur une superficie dont les limites excèdent largement ses propres frontières juridiques.

De fait, les dirigeants de ces nouvelles structures font ressortir une appréhension complètement renouvelée des frontières spatiales et temporelles de l'entité comptable en inversant les hypothèses qui fondent le modèle traditionnel :

- d'une part, l'espace occupé par l'organisation n'est pas prédéterminé, mais varie en fonction des nécessités du projet pour lequel elle est engagée ;
- d'autre part, l'état stationnaire postulé ne trouve guère de correspondance avec la réalité, les opérations menées n'étant jamais d'une durée identique ; aussi, l'inconstance de ces structures ne peut-elle que contraster avec la linéarité du temps comptable.

Ces considérations nous amènent à penser que la perception managériale de telles entités s'inscrit non plus dans une zone préalablement définie et dans la continuité, mais plutôt dans la diversité spatio-temporelle des projets accomplis.

¹⁷⁹ F. Fréry, art. cit. p. 74.

En d'autres termes, il est apparu possible et souhaitable d'évaluer les performances et l'étendue de l'organisation, opération par opération, lorsque l'activité du réseau s'y prête, bien entendu. Ce peut-être l'accomplissement d'un ouvrage de travaux publics, la réalisation d'une collection vestimentaire, une mission d'audit, ou une étude technique, par exemple.

Si l'on reprend le cas de la société Amblin, les responsables ont trouvé une utilité décisionnelle à la représentation d'une entité élargie en y intégrant les satellites contrôlés temporairement, et surtout, en prenant comme période d'observation la durée de l'opération, en l'occurrence la réalisation d'un film.

La délimitation de l'étendue à mesurer repose dans ce cas sur des critères de contrôle économique continu ou éphémère (selon la nature des relations entretenues avec les firmes satellites) et non plus sur des critères d'appartenance patrimoniale. Le contrôle étant entendu dans ce cas, non pas comme une dépendance économique durable, mais comme une situation de subordination temporaire.

La prise en compte des frontières temporelles devient alors flexible puisqu'il n'est plus fait appel à la notion de périodicité annuelle mais à des durées de projet irrégulières. Pour cette raison, le type de représentation proposé n'a de validité que le temps du projet, la durée de celui-ci étant, dans la plupart des cas, sans rapport avec l'année civile.

Dans cette approche, l'entité comptable devient un concept à géométrie variable ; il semble difficile de l'envisager différemment puisque la configuration de l'organisation est précaire ou transitoire. A quoi bon dans ces conditions, vouloir comparer des images espacées d'une année, quand on en connaît la faible correspondance, la structure s'étant entre-temps métamorphosée.

La comptabilité, en tant que système d'information, ne doit-elle pas fournir une image aussi fluide que l'objet dont elle est censée donner une représentation ?

Il est amusant de constater que la première des caractéristiques d'une telle appréhension n'est certainement pas la nouveauté. Une mise en perspective historique de l'entité comptable (titre 1) nous a révélé que la comptabilité « par opération » vit le jour bien avant l'émergence des comptabilités dites « continues ». Dès le Moyen-Age, l'essor des sociétés en commandite donna en effet naissance à la comptabilité par opérations qui, somme toute, est fort proche du modèle dont on vient de brosser l'esquisse. Nous avons expliqué dans la première partie que certains propriétaires plaçaient leurs capitaux dans des expéditions maritimes en chargeant des négociants navigateurs de les faire fructifier dans des opérations commerciales. Au départ, ces

sociétés n'étaient qu'éphémères, puisqu'elles ne duraient que le temps du voyage. Aussi, la comptabilité par opérations avait-elle pour objectif essentiel de déterminer le montant des profits afin d'en faire le partage.

Certes, il est clair que les organisations d'aujourd'hui n'ont guère de ressemblance avec les expéditions d'hier. Cependant, elles ont ceci en commun que leur conformation ne dure que le temps d'un projet. Abordant une autre mission, l'organisation remet en question les contrats existants et en signe de nouveaux ; en ce sens, elle n'est, dans bien des cas qu'une succession d'alliances temporaires.



Ces quelques réflexions nous incitent à repousser l'idée d'une frontière donnée s'imposant comme une évidence. La limite qui sépare l'entité-organisation de son environnement est, bien au contraire, fortement empreinte d'un subjectivisme qui rend l'espoir d'une perception commune plus illusoire que jamais. Dans ces conditions, la frontière n'est plus qu'une vue de l'esprit.

Cependant, pour des raisons qui tombent sous le sens, la communication entre les agents exige qu'à l'égard de l'entité comptée, soit construite une représentation symbolique commune, apte à véhiculer les informations qu'ils en perçoivent. Invoquant les développements remarquables de ce qu'il nomme la systémographie¹⁸⁰, J.L. Lemoigne nous invite alors à considérer la modélisation de l'entité comme étant résolument inséparable des objectifs du modélisateur : « en fonction de ses propres *objectifs*, l'observateur choisit... son *objectif*¹⁸¹ pour mieux se représenter la réalité dans laquelle il intervient. »¹⁸². Autrement dit, les considérations intrinsèques qui guident le choix de ce niveau de modélisation ne peuvent pas être neutres : l'observateur dispose de sa propre grille de lecture et *sélectionne* en conséquence, les traits qui guideront le modèle. Aussi, percevoir un objet c'est nécessairement lui attribuer quelques finalités, nous rappelle l'auteur dans sa théorie de la modélisation. Le nier est illusoire, se plaît-il à rajouter, non sans faire référence à la pensée

¹⁸⁰ La systémographie est un outil au service du modélisateur ayant pour fonction d'établir une correspondance entre un objet identifié et un système général, et de représenter cet objet à travers le système (J.L. Lemoigne, 1977).

¹⁸¹ Au sens photographique du terme.

¹⁸² J.L. Lemoigne, op. cit., 1977, p.54.

cartésienne ; chaque objet ainsi que chacun de ses traits, n'a rien d'évident pour l'observateur, mais est pertinent par rapport à l'intention que celui-ci lui prête¹⁸³. Or, l'aspect rigoureux et séduisant du modèle, occulte bien souvent cette intention.

Il n'est donc pas de système de représentation qui ne soit pas orienté par les intentions du modélisateur, fussent-elles implicites. Nous atteignons là le caractère captieux de toute modélisation.

La construction de l'entité comptable trouve ici une correspondance évidente. La modélisation comptable, malgré la froideur de ses chiffres et le charme de ses équilibres n'échappe pas à la règle : les traits de l'objet comptable à mesurer varient au gré des intentions de celui qui tient le crayon. Autrement dit, ce sont les finalités du modélisateur qui dirigent l'identification des différenciations (flux entrant/flux sortant) qu'il tient pour pertinentes. Nous sommes alors invités à considérer l'entité comptable et les frontières qui la circonscrivent comme résolument consubstantielles aux besoins informationnels des différents utilisateurs. Aussi, le champ de la représentation comptable ne peut-il être précisément défini qu'après avoir posé deux questions cruciales :

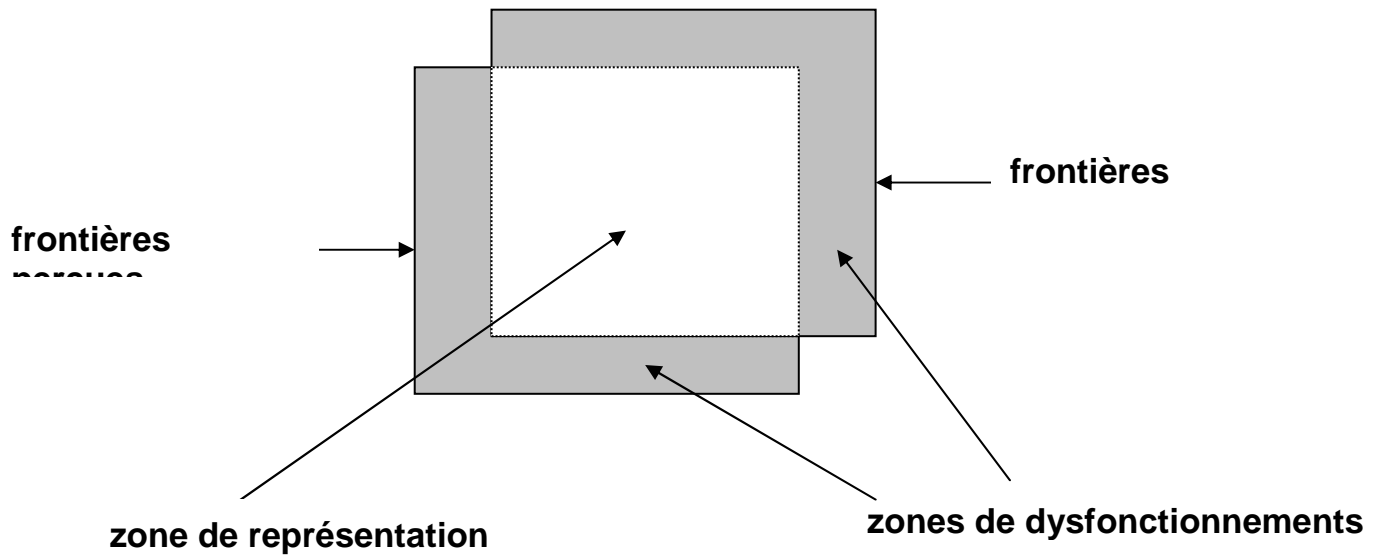
- à qui l'information est-elle destinée ?
- dans quels buts l'information est-elle utilisée ?

Toutefois, la comptabilité est porteuse de messages partagés, et ne saurait, dès lors, souffrir de la diversité de ses représentations sans remettre en cause ses fonctions essentielles de communication. Un modèle particulier de l'entité devait donc progressivement s'imposer. Dès lors, toutes ces frontières construites (et seules quelques unes d'entre elles ont été évoquées) ne se sont pas devenues des frontières convenues.

Les informations comptables concernant l'entité ont pour finalité de satisfaire les besoins des utilisateurs. S'il reste entendu que ces besoins diffèrent selon les groupes concernés, on doit alors accepter que la localisation des frontières en est étroitement liée. Dès lors, les faire s'accorder autour d'un même modèle de l'entité relève de l'utopie. Conséquemment, l'absence de superposition entre l'entité perçue et l'entité convenue (entendons par-là, celle produite par la comptabilité traditionnelle) entraîne chez certains utilisateurs des insatisfactions qui apparaissent comme autant de dysfonctionnements de l'entité comptable. Ainsi que nous l'avons décrit dans le chapitre précédent, de nombreux auteurs ont en effet, reproché au système actuel de produire de l'entité une image mutilée et fragmentée. Connaissant le caractère contingent et construit de nos représentations, nul doute alors que ces discordances ne

¹⁸³ J.L. Lemoigne, op. cit., 1977.

peuvent clairement s'apprécier et s'analyser qu'à l'aune de la distance séparant les frontières perçues par chacun, des frontières convenues du modèle.



Le chapitre qui suit tentera justement de montrer que seule l'approche juridique au service du propriétaire, semble être parvenue véritablement à imposer son modèle. Peut-être pourrions-nous alors trouver dans la théorie de l'agence une explication clairvoyante à cette suprématie.

CHAPITRE II – LE MODELE ACTUEL ET SA JUSTIFICATION

A l'égard des techniques comptables, l'adoption d'un langage commun s'est très rapidement imposée au sein des populations concernées. La notion même de communication qu'elle soit financière ou autre, repose sur la nature consensuelle des termes, symboles et signes auxquels font appel les acteurs. Des usages se sont alors progressivement dégagés, pour devenir des règles qui nous sont à ce point familières qu'on en oublie qu'elles résultent d'un choix parmi différentes façons de représenter l'entité. Ses frontières ne pas données mais convenues (section 1). Les conventions qui se sont ainsi tramées, n'ont pas forcément été retenues pour leur efficacité, mais parce que des groupes plus dominants que d'autres ont su imposer leur propre vision de l'entité comptable. Nous prendrons alors pour hypothèse que la relation d'agence en constitue la justification la plus pertinente (section II).

SECTION 1 - LES FRONTIERES CONVENUES

Unité de production, de profit et de répartition des revenus, l'entreprise est au centre du champ de la représentation comptable. Toutefois, sa réalité est pluridimensionnelle et ramenée à la seule dimension économique, l'entité subit une amputation telle, qu'elle nous force à élargir notre cadre d'étude. Le sujet d'observation du système comptable est plus et autre chose que cela.

Celui-ci s'inscrit aussi dans une dimension juridique que nous ne pouvons ignorer tant celle-ci est prégnante dans son mode de représentation (§1) ; il en résulte des conventions très orientées qui guident la main du modélisateur dans le découpage de l'entité comptable (§2).

§ 1 – La prégnance du droit

La dimension juridique de l'entité est en effet très présente dans la représentation que le comptable s'en fait. Ce paragraphe est alors l'occasion de montrer que si la comptabilité, par sa nature même, n'est pas complètement inféodée au droit, l'entité qu'elle produit en est tout de même largement conditionnée.

a) Le droit ne régit que partiellement la vie de l'entreprise

Les faits qui animent l'entreprise, achat, vente, emprunt, augmentation de capital, ne sont à la base, ni des faits comptables, ni des faits juridiques. Chaque événement économique survenu ou provoqué au sein d'une entreprise est comptabilisé dès lors qu'il est repérable et quantifiable.

La comptabilité a pour premier rôle d'enregistrer les informations relatives à la vie économique de l'entreprise. Elle est donc devenue l'instrument d'observation et d'enregistrement des faits économiques mesurables qui l'affectent au cours de son activité. Peu importe la finalité de l'entreprise, la comptabilité est indispensable aussi bien pour ses responsables que pour les tiers qui sont en relation avec elle, parce

qu'elle permet de réduire l'incertitude de ses utilisateurs. Cette incertitude concerne aussi bien la connaissance du passé que la prévision de l'avenir¹⁸⁴.

Le droit quant à lui, est l'expression de l'intérêt général. Il a pour finalité d'organiser et protéger l'équilibre entre divers ordres de valeurs morales et plus particulièrement entre le social et l'économique, entre l'individuel et le collectif. Cependant, la loi n'intervient que là où les faits menacent l'équilibre reconnu comme nécessaire par les autorités pour éviter le désordre et l'injustice. Nous n'oublions pas que la liberté est la règle dans notre système démocratique et l'intervention de la loi, l'exception.

Le droit n'impose que des cadres généraux qui représentent néanmoins des contraintes auxquelles le chef d'entreprise devra se conformer. Toutefois, celles-ci sont loin d'être uniques puisque s'y ajoutent des contraintes économiques, financières, techniques, sociales, toutes aussi puissantes.

Aussi, si le droit s'occupe d'aspects de plus en plus nombreux, il n'a pas pour rôle de réglementer tous les aspects économiques de l'activité professionnelle.

Pour ce qui est de la comptabilité, il est tout aussi difficile de la considérer totalement inféodée au droit : elle se contente d'enregistrer les faits qui affectent l'entité mesurée. Prenons l'exemple d'un « bakchich » versé à un diplomate étranger pour obtenir un marché dans un pays où ce genre de pratique est courant. Bien entendu, cela constitue un acte de corruption punissable pénalement, nul n'en disconvient ; pour autant, la comptabilité l'ignorera-t-elle ? Absolument pas, cette commission sera enregistrée dans le compte de charge correspondant (en considérant que cette somme n'est pas prélevée dans une caisse occulte de l'entreprise) et même l'administration fiscale admettra cette charge en déduction, à condition qu'elle ait été engagée dans l'intérêt de la société (V. CE, 31 juillet 1992 : RFJ 1992, p. 883).

« La comptabilité n'a trouvé dans le droit qu'un maître à penser pour se fonder sur les bases solides du droit patrimonial. Pour le reste, le droit est l'un des dictionnaires auquel le comptable a recours pour trouver la définition de certaines opérations et pour organiser le classement de ses comptes », nous assure Jean Rochette¹⁸⁵. Nombreux sont ceux qui pensent que cette neutralité de la comptabilité est une qualité essentielle à sa validité. D'autres, en revanche, se demandent plutôt si elle doit se contenter de traduire servilement les faits ou si cette traduction doit comporter un jugement de valeur. Autrement dit, une comptabilité dite régulière peut-elle enregistrer des faits juridiquement irréguliers ?

¹⁸⁴ P. Dumontier et B. Raffournier, *L'information comptable : pour qui ? Pour quoi ?*, Revue française de gestion, mars - avril - mai 1989, pp. 23-29.

¹⁸⁵ J. Rochette, *La comptabilité et le droit*, éd. Bruylant, Bruxelles, 1973, p. 17.

Cette indépendance du droit par rapport à la comptabilité (toute relative, certes) peut même aboutir à la création d'une personnalité comptable sans qu'il y ait pour autant personnalité juridique. L'entreprise individuelle nous en donne le meilleur exemple.

Celle-ci est considérée comme une entité, qui a ses droits et ses obligations envers le propriétaire, lequel apparaît comme le créancier de son apport initial et des bénéfices réalisés ; il en découle des besoins qui lui sont propres auxquels répond une organisation adaptée. Le système comptable imposera une séparation rigoureuse entre les biens et les dettes affectées à l'activité de l'entreprise et les autres biens de l'exploitant¹⁸⁶. Mais on ne peut transposer ces rapports « propriétaire-entreprise » au plan juridique. L'existence économique de l'entreprise ne correspond pas, jusqu'à présent à un concept juridique qui en épouse la réalité. La personnalité juridique, reconnue aux entreprises sociétaires, n'est pas étendue à l'entreprise individuelle. Une « personnalité comptable » lui est néanmoins accordée, et obligation est faite à son propriétaire d'en dresser tous les ans, un inventaire ; la comptabilité va reconnaître une réalité autonome à l'entreprise individuelle qui accède ainsi au statut d'entité.

Cette personnalisation comptable de l'entreprise conduit à isoler l'ensemble des éléments d'actifs et passifs qui sont affectés à son activité. Ceci s'explique par l'objet même de la comptabilité générale qui est un instrument d'information interne et externe. Interne parce qu'elle est, pour l'entrepreneur, un outil d'aide à la décision ; externe, parce qu'elle doit fournir aux tiers, les éléments quantitatifs permettant de s'assurer que les engagements des diverses parties ont été respectés. Nous pourrions faire une constatation identique pour le groupe qui, pour des raisons différentes, constitue une entité reconnue et réglementée même si elle ne dispose pas d'une existence juridique indépendante.

Pour faire ressortir le caractère autonome de la comptabilité, C. Panglaou signalait, qu'« une comptabilité ne faillit pas nécessairement à sa mission du fait qu'elle n'enregistre pas certaines manifestations juridiques qui sont bien des droits constatés tels que les obligations « de ne pas faire ». La comptabilité est-elle alors inachevée ? On ne le pense pas. La comptabilité n'est pas conçue techniquement en vue d'indiquer, par exemple, les zones de ventes délimitées par contrat ; elle n'a que

¹⁸⁶ Cette personnalité comptable n'a été reconnue que tardivement; jusqu'en 1953, l'article 8 du Code de commerce français obligeait le commerçant à porter sur le livre-journal « tout ce qu'il paye et reçoit à quelque titre que ce soit et d'y énoncer mois par mois les sommes employées à la dépense de la maison ». Depuis, le terme « maison » a été (entre autres modifications) remplacé par « entreprise », marquant ainsi la distinction entre le patrimoine de celle-ci et le patrimoine privé du commerçant.

faire des conventions statutaires et commerciales qui prohibent tel ou tel genre d'affaires »¹⁸⁷.

La comptabilité n'est pas servie du droit, elle s'inscrit dans le cadre que ce dernier lui a tracé, et si son fonctionnement obéit à certaines données juridiques, elle répond souvent à des prescriptions qui échappent à la sphère juridique. Toutefois, cette distance par rapport au droit est loin d'être absolue. Elle est limitée par les critères de classement, de qualification des opérations et de reddition des comptes¹⁸⁸. De plus, le champ d'action du droit est de plus en plus vaste. Mais le facteur le plus « subversif » est sans nul doute le principe de patrimonialité.

b) Le droit asservit l'appréhension de l'entité comptable

Commençons par évoquer le concept de patrimoine ; il est effectivement très utile de s'interroger sur son contenu et d'étudier les conditions dans lesquelles il conditionne et « limite » la perception de l'entité en devenant une personnification de l'entreprise.

Le mot patrimoine, selon l'étymologie, désigne l'ensemble des biens légués par le père et, par extension, l'ensemble des avoirs et des dettes d'un individu. A ce terme, sont associés d'autres mots comme terres, héritage, propriété... Dans une conception ancienne¹⁸⁹, le patrimoine est la fortune d'une personne constituée d'un actif et éventuellement d'un passif. L'actif regroupe l'ensemble de ses biens évalués de manière objective par le marché, le passif l'ensemble des dettes évaluées à leur valeur nominale.

Le patrimoine net représente alors la différence entre l'actif et le passif, soit la valeur qui resterait une fois les biens vendus et les dettes payées. Pour être plus précis, s'agissant des droits et des obligations susceptibles de constituer les patrimoines, le Code Civil distingue :

- les droits « personnels » qui permettent à une personne d'exiger d'une autre l'exécution d'une prestation ;

¹⁸⁷ C. Panglaou, *Introduction à la technique comptable* ; Presse universitaire de France, Paris, 1929, p. 44.

¹⁸⁸ En tout premier lieu, il convient de signaler que l'ordonnance de Colbert de 1673 régularisa l'usage des livres de commerce et les rendit obligatoires. Elle prescrivit en même temps certaines formalités destinées à assurer la régularité de leur tenue.

¹⁸⁹ P. Lassègue, *Comptabilité*, Lexique Dalloz, 3^{ème} édition, Paris, 1993.

- les droits « réels », donnant la faculté de disposer des choses ; ils se divisent en deux groupes, les droits réels « corporels », relatifs au pouvoir d'agir sur des choses corporelles, et les droits réels « incorporels », correspondant au pouvoir d'agir sur des choses immatérielles.

A ces distinctions se superpose un classement des biens en « immeubles » (par nature, par destination ou par affectation) et « meubles ». Ces principes de classement rejoignent dans une large mesure les classifications économiques, avec la séparation entre d'une part, les biens matériels ou immatériels, (auxquels correspondent des droits réels), d'autre part, les créances et les dettes (correspondant aux droits personnels). Les échanges de biens matériels ou immatériels effectués par les agents sont des échanges de droits relatifs à ces biens. D'un point de vue strictement juridique, une personne ne vend pas un bien à une autre, mais lui cède le droit de bénéficier d'une « jouissance exclusive » à l'égard de ce bien¹⁹⁰. De même, une personne ne possède pas une créance sur une autre personne, mais le droit de lui réclamer à une certaine date, le paiement d'une certaine somme.

A l'égard de l'entreprise, les éléments d'actif représentent les diverses catégories de biens dans lesquels ont été investis les capitaux, à titre permanent (immobilisations) et temporaire (actifs circulants) : propriétés corporelles ou incorporelles et autres droits réels, ainsi que des droits de créance contre divers débiteurs.

Les éléments du passif regroupent les obligations de l'entreprise. Ces dernières se scindent en deux catégories : les dettes envers les tiers (le passif externe) et les dettes envers les associés ou l'exploitant (le passif interne). Cette dernière catégorie n'a d'existence juridique que dans le cas des sociétés puisque les associés ont un droit de créance qui porte sur le capital et les réserves. En l'absence de personnalité juridique, il en va différemment pour l'entreprise individuelle, le propriétaire ne pouvant être débiteur ou créancier de lui-même.

Ainsi, le système comptable en enregistrant les variations de ces éléments actifs et passifs, produit une représentation quantifiée et valorisée de l'ensemble des droits et obligations de l'entreprise faisant apparaître sa structure patrimoniale.

Mais l'existence d'un droit ne suffit pas à lui donner une valeur, c'est le caractère de jouissance précédemment défini qui confère une valeur d'échange aux droits de propriété. Cette valeur sera d'ailleurs différente selon qu'on la rattache aux

¹⁹⁰ Souvenons-nous comment les juristes définissent le droit de propriété : « la propriété est le droit de jouir et de disposer des choses de la manière la plus absolue, pourvu qu'on n'en fasse pas un usage prohibé par les lois ou par les règlements ».

droits de propriété ou au patrimoine ; l'exemple de la fusion est frappant : les biens de la société dissoute sont reçus par la société absorbante qui les comptabilisera à leur valeur d'apport car il y a transfert des droits de propriété ; l'ancienne valeur historique cédera la place à une nouvelle valeur historique. Ceci peut paraître singulier sachant qu'on admet la continuité des valeurs comptables dans la transformation d'une société n'entraînant pas de dissolution. On pourrait tout aussi bien envisager un rattachement des valeurs comptables au patrimoine plutôt qu'à la propriété et dans ce cas, les valeurs historiques initiales seraient logiquement conservées.

Ceci illustre clairement la solidité des liens unissant le droit à la comptabilité. Ces attaches apparaissent sans ambiguïté dans la formule du doyen R. Savatier : « le domaine où sont souveraines les valeurs comptables s'arrête juridiquement, aux biens patrimoniaux »¹⁹¹.

Il est un autre exemple plus connu, qui consacre à sa façon le principe de patrimonialité du bilan, c'est celui de la comptabilisation du contrat de crédit-bail. N'ayant pas la pleine propriété du bien utilisé, l'entreprise utilisatrice ne pourra pas l'inscrire parmi ses immobilisations. Cette situation peut parfois prêter à sourire lorsque, les clauses du contrat prévoient une valeur de rachat en fin de période égale au franc symbolique. Il apparaît à l'évidence que les contractants se sont appuyés sur le principe de patrimonialité pour apporter une garantie supplémentaire à l'organisme de financement.

Ce principe, qui oblige l'entreprise à ne faire figurer au bilan que les biens dont elle a la propriété trouve une justification dans la fonction originelle de la comptabilité : apporter toutes les preuves et informations sur la situation patrimoniale de l'entreprise. Nous aurons l'occasion de revenir plus longuement sur cet aspect dans le chapitre qui suit.

On ne peut être, pour autant, victime de l'illusion de patrimonialité ; comme l'a très justement fait remarquer J.P. Lagrange, « ... il serait inexact d'affirmer que le bilan décrit l'état du patrimoine de l'entreprise, pour la raison décisive que l'enregistrement des flux d'entrée des actifs et passifs ne peut, sans ouvrir le voie à tous les abus, y être réalisée qu'en valeurs historiques ensuite figées. Or le propre de l'économie est d'être plongée dans une mouvance permanente, où la valeur des biens se modifie sans cesse. Le bilan est donc toujours « faux » quant aux valeurs qui y sont inscrites, et ce, en règle générale, d'autant plus que valeurs y sont entrées depuis plus

¹⁹¹ Formule citée par A. Vandier et C. de Lauzainghein, Droit comptable 2^{ème} édition, Précis Dalloz, p. 272.

longtemps. Ceci n'enlève rien à son utilité réelle qui est de mémoriser la liste exhaustive des actifs et passifs... »¹⁹².

Pour revenir au principe qui nous occupe, il est intéressant de remarquer que le concept de patrimoine est très large et ses multiples acceptions ont certainement incité les rédacteurs du Code Civil à lui préférer les termes de « propriété », « biens » ou « droits ». « Ce qui est légué par le père », selon l'étymologie, ne se réduit pas à la propriété qui désigne plutôt un droit de possession ; on parlera de patrimoine culturel plutôt que de propriété culturelle, et l'expression « propriété intellectuelle » n'aura pas la même signification que « patrimoine intellectuel ».

Le sens du mot patrimoine ne sous-tend donc pas forcément la propriété au sens juridique du terme, toutefois, la confusion sémantique de ces deux notions ne peut que conforter le postulat selon lequel l'entité décrite par le système comptable doit se limiter à un ensemble de droits et d'obligations.

Cette primauté du droit de propriété va très fortement conditionner la modélisation comptable de l'entreprise, mais, comme l'explique si justement J. H. Vlaemminck, ce serait toutefois une erreur de s'arrêter à cet aspect du problème et de ne pas aller au-delà, jusqu'à la dimension comptable elle-même. « Si les comptes expriment des réalités juridiques, c'est que le droit couvre le domaine de l'entreprise elle-même. Les innombrables phénomènes juridiques dont celle-ci est le théâtre, entrent dans la masse de faits au sein de laquelle le comptable doit opérer son travail de sélection. Il retiendra, ceux qui sont numérables et dont la transformation en unités monétaires dans les comptes est utile à la gestion rationnelle de l'entreprise. Encore une fois, ce n'est pas la nature du fait ou du phénomène qui servira de critère à la sélection. Donc pour la démarche comptable, ce n'est pas la nature juridique du fait qui imposera sa comptabilisation, pas plus que ce ne fut sa nature économique. En dégageant ce fait de la masse d'activités et de phénomènes non comptabilisables, on l'intégrera dans un compte, sans le dépouiller de sa double nature éventuelle économique-juridique, mais seule l'utilité pour l'entreprise aura servi de guide à ce processus ».¹⁹³

Ainsi, fortement prégnant, l'esprit du droit est la force discrète qui guide la main du modélisateur en traçant les frontières de l'entité comptable.

¹⁹² J.P. Lagrange, « Pour une lisibilité de l'information financière : réalités économiques, analyse financière et comptabilité ». Analyse financière, septembre 1996, n°108, p. 90.

¹⁹³ Joseph-H Vlaemminck, op cit, p. 219.

§ 2 – Des conventions très orientées

Les frontières, on l'a vu, ne s'imposent pas d'elles-mêmes ; concernant l'entreprise, objet abstrait par excellence, chacun s'accordera à considérer qu'il est alors difficile d'obtenir l'assentiment général sur leur appréhension. Il est en effet, malaisé d'imaginer une totale indépendance entre l'observateur et l'objet observé, l'entreprise étant un construit et non un fait¹⁹⁴.

Pourtant, il est un principe fondamental de la réglementation et de la normalisation comptable en matière de comptes individuels : l'unicité, en vertu de laquelle les entreprises ne peuvent produire qu'un seul jeu de comptes.

Or, s'il est reconnu qu'une perception commune de l'objet à représenter est illusoire, on admettra alors que les utilisateurs doivent nécessairement s'entendre sur les hypothèses qui fondent l'élaboration des états financiers.

Représenter l'entité comptable, revient donc à s'accorder sur le champ d'observation à circonscrire, c'est-à-dire à *convenir* des limites spatiales et temporelles de l'objet à décrire et bien entendu, de la nature des faits qui y sont observés.

Dans la plupart des cas, ces considérations échappent complètement aux différents utilisateurs de l'outil comptable, et si l'objet mesuré est *a priori* identifié sans ambiguïté, c'est qu'un certain nombre de conventions sont profondément ancrées dans le processus de modélisation. Fortement influencées par le droit, comme il vient d'être vu, elles contribuent alors à poser discrètement mais avec précision, les frontières spatiales, temporelles et substantielles de l'entité comptable.

a) La frontière spatiale

La convention de patrimonialité

Il est loin le temps où l'entreprise était reconnaissable à ses murs ; les organisations, comme nous l'avons déjà précisé, ont largement évolué et la réalité physique n'a guère de sens pour identifier leurs contours. Aussi, convient-il de s'accorder sur l'étendue de la zone à mesurer.

¹⁹⁴ B. Colasse, « Commentaire analytique et critique du projet de cadre conceptuel du CDPC », *Revue française de comptabilité*, N° 282, octobre 1996, p. 29-34.

La convention de patrimonialité apporte alors une réponse à l'incertitude relative au bornage de l'entité ; n'oublions pas que « le domaine où sont souveraines les valeurs comptables s'arrête juridiquement, aux biens patrimoniaux ». Nous citons une seconde fois la formule du doyen R. Savatier pour marquer une convention qui conditionne profondément l'établissement des comptes sociaux, notamment en France.

Ainsi, une partie des investissements se trouvera refoulée en dehors des limites de l'entité comptable si ces derniers ont été financés par un contrat de crédit-bail. Certes, on ne contestera pas que d'un strict point de vue juridique ces biens sont la propriété exclusive de l'organisme financeur, même si physiquement ils ont été installés dans l'entreprise et même si celle-ci en assume les risques ; mais on peut faire remarquer dans le même temps que la comptabilité anglo-saxonne intègre dans l'entité ce type de matériel afin de communiquer une image plus économique. Nous sommes ici en présence d'un principe dont on reparlera plus en détail dans la seconde partie, le principe de territorialité des conventions : chaque convention s'exerce au sein d'une zone d'influence qui lui est propre, et le transfert d'une zone à une autre engendre inévitablement des variations comportementales.

C'est aussi cette même convention qui joue le rôle d'élément séparateur pour extraire l'entité à mesurer du réseau économique dans lequel elle s'inscrit. L'entreprise n'est pas une forteresse dont les remparts constituent un périmètre distinctif. Elle est immergée dans un ensemble de transactions plus ou moins étroites avec son environnement. Or, c'est bien le concept même de transaction, ensemble de flux de sens opposés, qui pose le problème de la limite de l'entité à mesurer. Les transactions comptables sont inter-organisationnelles par nature. Corrélativement, les transactions intra-organisationnelles n'entrent pas directement dans le champ de la représentation comptable (comptabilité financière s'entend) sauf par leurs effets indirects sur les précédentes. Aussi, la séparation conceptuellement essentielle entre flux internes et flux externes est primordiale¹⁹⁵ mais très embarrassante dans son application, les contours postulés de l'entité comptable étant loin d'être aussi nets que les frontières d'une carte géographique.

Certaines fonctions sont externalisées... même à l'intérieur de l'entreprise ; cette remarque qui peut paraître paradoxale, marque surtout la délicate qualification « interne-externe » des flux qui en découlent. De nombreuses situations nous en offrent l'illustration ; c'est le cas de la production, mais aussi de l'entretien, de l'informatique, du marketing qui, pour des raisons de flexibilité fonctionnelle et numérique sont confiées à d'autres entreprises. Ainsi, tel fraiseur, bien installé dans les

¹⁹⁵ Y. Dupuy, « L'approche par les flux comme pédagogie de la modélisation comptable », in *Mélange en l'honneur du Professeur Claude Pérochon*, Foucher, 1995, pp. 213- 220.

murs de l'entreprise est en fait inscrit en nom propre, possède son tour et facture à son « client-employeur » les pièces que celui-ci lui commande. De la même façon, tel directeur de la communication, est en réalité un consultant, qui vend ses prestations après en avoir négocié les tarifs ...

Dans ces conditions, le repérage de l'espace à mesurer s'avère malaisé et surtout, faut-il le préciser à nouveau, relève inévitablement de l'arbitraire. Aussi, la convention de patrimonialité permet-elle de faire un tri en repoussant hors des frontières de l'entité les activités déclarées externes. Le fraiseur et son tour, le spécialiste en communication avec ses fichiers et son matériel informatique pourront consacrer exclusivement leurs efforts à la société utilisatrice et être sous son contrôle, mais étant juridiquement indépendants, ils ne seront pas considérés sur le plan comptable comme faisant partie de l'entité comptable. En effet, l'entreprise ne détient aucun droit de propriété sur les actifs utilisés et nos deux hommes n'y sont rattachés par aucun contrat de travail ; dans ces conditions, ladite convention commandera de les repousser au-delà les frontières.

Cette approche très juridique de la comptabilité, contribue de la même manière, à exclure de l'entité une autre partie du personnel, celle qui est fournie par une société de travail intérimaire : comme précédemment, les charges correspondantes ne sont pas inscrites dans le compte frais de personnel, mais dans un compte de charge externe, et l'effectif de l'entreprise qui apparaît dans l'annexe en ignorera la présence.

De cette façon, la convention de patrimonialité participe au « bornage » du champ de la représentation ; elle inscrit un certain nombre de repères en pointillés qui guideront le découpage du modélisateur.

b) La frontière temporelle

Limitée dans l'espace, l'entité comptable l'est aussi dans le temps. Il semble évident qu'on ne peut attendre l'extinction de l'activité pour en connaître les mesures comptables.

La convention d'annualité

Il a donc été convenu que l'entreprise doit arrêter sa situation une fois par an, et ce, quelque soit son « biorythme ». La mesure des événements qui l'animent ne peut s'appréhender dans la continuité du temps qui s'écoule. Le regard a besoin de stopper

et fractionner artificiellement le réel pour en analyser certaines composantes. Cependant, cette convention d'annualité donne de l'entreprise une représentation quasi intemporelle qui s'oppose au mouvement discontinu des flux qui la traversent. Autrement dit, le changement perpétuel qui anime l'entité observée est largement occulté par la mesure comptable qui requiert une segmentation (pour ne pas dire un tronçonnage) du temps en exercice annuel.

P. Lassègue note à propos du traitement du temps qu'il s'agit en fait, « de périodes-cadre, mesurées sur le calendrier et dont la durée est sans rapport avec celle des processus étudiés ; elles constituent en quelque sorte une grille plaquée de l'extérieur pour classer sommairement les phénomènes à décrire. Ce découpage en exercices renonce à un classement affiné de processus de longueur différente, au profit d'un classement binaire. »¹⁹⁶

c) La frontière substantielle

Après avoir observé les limites spatio-temporelles de l'entité, la modélisation comptable doit lui donner un « corps » en fixant la nature des flux monétaires et financiers qui y sont comptés. L'épaisseur ou le volume de l'entité comptable s'apprécie alors en fonction du degré de diversité des éléments et faits inclus dans ses frontières.

Toutefois, ce tri n'est pas toujours clairement perçu, et une longue habitude du langage comptable pourrait laisser croire à l'existence « réelle » d'un certain nombre d'objets « comptables par nature »¹⁹⁷. R. Reix l'a fort bien noté, « la majorité de ces objets comptables est le résultat d'une modélisation du réel perçu : beaucoup de ces objets sont des construits découlant de l'application de modèles explicites ou non »¹⁹⁸.

La convention de quantification monétaire

Une convention vient alors guider le modélisateur dans sa tâche : la convention de quantification monétaire. Il a effectivement été convenu que les flux saisis en comptabilité devaient être estimés en unités monétaires. Nous l'avons précisé plus haut, ce recours à la monnaie comme mode d'estimation présente l'avantage d'agrèger des valeurs d'objets très différents et donc d'homogénéiser un tout hétérogène,

¹⁹⁶ P. Lassègue, « Le modèle comptable du temps », in *Mélanges en l'honneur du Professeur Claude Pérochon*, Foucher, 1996, pp. 311- 323.

¹⁹⁷ Y. Dupuy, op. cit.

¹⁹⁸ R. Reix, « Quelques réflexions sur l'identité de la recherche en comptabilité-contrôle » in *Mélanges en l'honneur du Professeur Claude Pérochon*, Foucher, 1996, pp. 466.

l'entreprise¹⁹⁹. Néanmoins, les événements qui affectent de près ou de loin l'entité ne sont pas tous exprimables en unités monétaires ; il s'ensuit une inévitable sélection qui rejette à l'extérieur de l'entité comptable, certains faits, notamment ceux relevant du non marchand.

D'un même point de vue, B. Colasse constate que cette convention est plus qu'un simple principe de quantification : « c'est un principe de construction du réel de l'entreprise puisque son application conduit le comptable à laisser de côté certains aspects de celui-ci et, notamment, tout ce qui touche au social, à l'écologique et à l'humain ; il joue comme un principe d'inclusion-exclusion et fixe les frontières de l'entreprise en tant qu'entité comptée et comptable »²⁰⁰.

En conséquence, la convention présente a pour effet de restreindre le périmètre d'observation aux seuls faits économiques affectant l'entité. Afin de comprendre la formation d'une telle convention, il nous apparaît important de connaître certains soubassements micro-économiques et idéologiques qui fondent le modèle comptable.

Fidèle servante du capitalisme, il est vrai que la comptabilité semble n'avoir de comptes à rendre qu'aux propriétaires : mesurer et surveiller le patrimoine, sauvegarder le gage des créanciers sont ses fonctions essentielles. La comptabilité doit aussi permettre d'apprécier les résultats dégagés par l'activité ; mais attention, pas n'importe quel résultat, celui qui revient aux propriétaires de l'entité, ce qui diffère, selon le point de vue, du résultat dégagé par l'entité elle-même.

Pour reprendre un problème qui semble préoccuper certains chercheurs, il est possible d'avancer que le système comptable, conçu dans cette optique, n'a aucune raison de se préoccuper des externalités que l'entreprise fait peser sur son environnement ; inversement, elle ne peut pas plus considérer celles dont elle lui permet de bénéficier. En effet, la société (au sens de nation) ne facture pas à l'entreprise le coût des externalités que celle-ci lui fait subir, ce type de flux n'affecte pas directement le patrimoine des détenteurs de capitaux et dès lors, échappe à l'observation comptable²⁰¹. « Qu'importe alors l'utilité et la destination sociale des produits. La production est réalisée et rapporte un supplément, c'est la seule chose qui compte. Telles entreprises organisent la production sans prêter attention aux sols et aux rivières qu'elles polluent et détruisent : elles réalisent un bénéfice, un profit, l'objectif pour elles est atteint. »²⁰²

¹⁹⁹ B Colasse, op. cit, 1996.

²⁰⁰ B. Colasse, op. cit., 1996, p. 35.

²⁰¹ Il convient tout de même de relativiser ces remarques, les externalités peuvent à plus ou moins long terme affecter le patrimoine des propriétaires sachant qu'elles ne sont pas sans incidence sur l'image que le public en général, et les consommateurs en particulier, se font de l'entreprise. Cela explique peut-être la prise de conscience soudaine qui anime les états-majors de certaines firmes.

²⁰² M. Mangenot, *La comptabilité au service du capital*, Editions J.P. Delarge, Paris, 1976, p. 209.

En conséquence, il ne faut guère s'étonner, si certaines propositions avancées par des auteurs qui ont orienté leurs recherches vers la comptabilité environnementale, n'ont trouvé dans les faits aucun écho positif. Les utilisateurs dominants n'y ont aucun intérêt. On en arrive parfois à se demander de quelle entité nous tenons les comptes. Ne serait-il pas plus honnête de reconnaître qu'en réalité, l'objectif assigné au système n'est pas de mesurer le patrimoine et d'apprécier les performances de l'entité elle-même, mais d'avouer clairement que la quantification dont on parle est l'attribut d'une comptabilité au service des apporteurs de capitaux ? Que son objectif implicite est de mesurer leur richesse, et que le résultat calculé, en est la variation ?

La convention des coûts historiques

La convention ou principe des coûts historiques est une autre convention qui participe au bornage de la frontière substantielle de l'entité comptable, en pesant sur la valeur de certains de ses éléments. Il est toujours surprenant pour un néophyte de constater dans un bilan la présence d'une immobilisation pour une valeur sans rapport avec sa valeur supposée réelle.

Il est des situations beaucoup plus caricaturales, où le bien peut en être totalement exclu ; c'est le cas notamment lorsque les actifs d'une entreprise en difficulté sont repris pour une valeur minime.

Prenons l'exemple de cette société située dans le sud de la France et employant une trentaine de salariés ; son activité principale repose sur le négoce de matériels d'exploitation minière et le reconditionnement d'engins usagés. La dirigeante que nous avons interrogée²⁰³, nous a confié que l'opération la plus rentable consiste à racheter au poids du métal et parfois même au franc symbolique, tout le matériel fixe et roulant appartenant à des mines mises en liquidation. Une fois révisé et rénové, celui-ci vient compléter un parc déjà important pour être revendu ou loué, à des exploitations situées sur le territoire étranger le plus souvent.

La dirigeante a alors précisé que la valeur marchande de ce parc qui représente tout de même quatre-vingts pour cent de la richesse de la société, est équivalente à environ cinq cents fois sa valeur comptable. Les biens en question sont, en effet, inscrits au bilan, en stock à leur coût historique, en l'occurrence le nombre de tonnes multiplié par le cours de l'acier ou parfois le franc symbolique. La majeure partie de la substance de la société est ainsi rejetée au-delà des frontières de l'entité comptable.

Le phénomène d'appauvrissement substantiel est à peu près identique lorsqu'on aborde l'appréhension comptable des éléments immatériels de l'entreprise. L'activation des frais de recherche et développement est fortement contrainte par le

²⁰³ Entretien n° 7, annexe 1.

respect de la convention des coûts historiques (et, bien entendu la convention de prudence) puisque qu'en vertu du PCG 82, seuls les coûts réellement encourus sont susceptibles d'être immobilisés.

Ainsi, nous comprenons en filigrane de notre propos, que les frontières de l'entité comptable ne sont pas *données* mais *convenues*.

Dans le prolongement de cette réflexion, nous réalisons aussi que les conventions qui les tracent ne sont pas neutres et que leurs origines ne sont pas étrangères aux groupes qui ont su progressivement imposer leur vision de l'entreprise : propriétaires et créanciers. De ceux-là, les premiers sont, peu à peu, ressortis pour devenir les destinataires privilégiés de l'information comptable.

Comme l'ont fort bien noté G. Charreau et P. Desbrières, « ils sont censés détenir l'intégralité des droits de décision résiduels et se répartir l'intégralité des flux résiduels »²⁰⁴. Pour autant, cette vision donnée par la comptabilité peut apparaître hautement réductrice et déformante pour plusieurs raisons :

- d'une part, les propriétaires ne sont pas les seuls apporteurs de ressources (les deux auteurs insistent sur le faible rôle joué par les capitaux propres dans le processus de création de valeur) ;
- d'autre part, ils ne sont pas les seuls, non plus, à bénéficier de la rente créée par la firme : les décisions de celle-ci entraînent des conséquences pour l'ensemble des *stakeholders*²⁰⁵. Le risque résiduel, notent les deux auteurs, est absorbé tout autant par les salariés ou les créanciers, voire les fournisseurs, les clients ou les pouvoirs publics, même si la sensibilité au risque apparaît différente.

La section suivante nous permettra alors de mettre à l'épreuve l'hypothèse selon laquelle la prégnance du droit dans la représentation de l'entité comptable trouve sa justification dans la relation d'agence qui s'établit entre les propriétaires de la firme et ses dirigeants.

²⁰⁴ G. Charreaux et P. Desbrières, « Gouvernance des entreprises : valeur partenariale contre valeur actionnariale », *Stratégie, finance, contrôle*, n°2, 1998, p.68.

²⁰⁵ Le terme doit être entendu comme l'ensemble des agents dont l'utilité peut être affectée par les décisions de la firme.

SECTION 2 – THEORIE DE L'AGENCE ET ENTITE COMPTABLE

Les développements précédents l'ont montré, les frontières de l'entité comptable sont multiples ; néanmoins, parmi toutes les parties prenantes de la firme, le propriétaire est l'acteur qui est parvenu le plus efficacement à imposer son point de vue. Les relations d'agence qui se trament au sein de l'entreprise en seraient alors la principale justification (§ 1).

Les évolutions dont a pu bénéficier la comptabilité durant ces dernières années, apparaîtront toutefois, comme autant de fissures mettant à mal cette hypothèse (§ 2).

§1 – La relation d'agence comme hypothèse de justification

« Seluk était le gardien des chèvres du Pharaon. Son poste constituait un grand honneur ainsi qu'une grande responsabilité. C'est à Seluk que le Pharaon s'adressait pour le lait de chèvre destiné à la table royale et aux bains de beauté de ses nombreuses épouses. Le pharaon s'adressait aussi à Seluk pour la viande de chèvre destinée à nourrir son armée, la laine de chèvre pour tisser les tapis, le cuir de chèvre pour fabriquer des rênes pour les chameaux et des sandales. En langage moderne, Seluk était le directeur de la Division Chèvres de la Société Pharaon.

Seluk avait la charge de quelques 2 000 chèvres. A chaque pleine lune, il rencontrait Ebis, le grand prêtre. Il lui faisait un rapport sur le nombre de boucs, de chèvres et de chevreaux dont se composait le troupeau au dernier recensement. Il lui déclarait aussi le nombre d'aiguières de lait livrées au palais au cours de cette période, le nombre de carcasses livrées à l'armée, le nombre d'écheveaux de laine envoyés aux tisserands du Pharaon et le nombre de peaux de chèvre qui avaient été envoyées à l'atelier royal de cuir. Ebis inscrivait tout ceci sur son papyrus et posait des questions à Seluk au fur et à mesure qu'il écrivait :

- Seluk, comment se fait-il que votre troupeau soit plus important qu'avant, mais que les aiguières de lait aient diminué ?

- Seluk, au début de cette lune, les chèvres étaient au nombre de 1991 et il y en avait 2013 à la fin de celle-ci. 240 chevreaux sont nés au cours de cette lune et 98 carcasses

ont été livrées à l'armée. Le nombre de chèvres à la fin de la lune ne devrait-il pas être de 2133 au lieu de 2013 que vous déclarez ? Où sont les 120 chèvres restantes ? » - Seluk, vous prétendez avoir livré 98 carcasses à l'armée au cours de cette lune. Mais l'armée me déclare avoir reçu 87 carcasses seulement. Expliquez-moi où sont les 11 carcasses manquantes. »²⁰⁶

Ce court extrait de fable, pour anodin et candide qu'il puisse paraître à la première lecture, permet néanmoins de saisir le rôle du comptage et par extension, celui de la comptabilité au sein des relations qui trament les échanges économiques. N'ayant pas le don d'ubiquité, les acteurs, de tous temps, furent contraints de déléguer à d'autres, une partie de la gestion de leurs avoirs.

Aussi, après avoir rappelé les fondements de la théorie de l'agence ainsi que les recherches qui ont été menées dans le cadre de la comptabilité, nous décrirons l'influence de ces relations de mandat sur les conventions qui la fondent.

a) Etat de l'art : théorie de l'agence et comptabilité

L'approche de la comptabilité par la théorie de l'agence s'inscrit dans un mouvement plus vaste appelé théorie comptable positive. Cette dernière fait référence à la recherche empirique en comptabilité générale, se plaçant à contre-courant de la théorie comptable normative. Il ne s'agit pas de prescrire des règles pouvant apparaître optimales, mais plutôt de comprendre les raisons pour lesquelles les entreprises utilisent une méthode spécifique, et de prédire les résultats et les comportements face à l'application de différentes pratiques comptables. La théorie comptable positive recouvre ainsi deux courants²⁰⁷ :

- la recherche sur le contenu informationnel des données comptables dans le cadre de l'hypothèse des marchés efficients ;
- la recherche sur les motivations contractuelles, économiques, et politiques des choix comptables faits par les entreprises, qu'on appelle la théorie contractuelle.

C'est donc dans ce dernier courant, la théorie contractuelle, que se situe l'approche de la comptabilité par la théorie de l'agence (appelée aussi théorie de la délégation ou théorie du mandat) aux côtés d'autres théories comme celle des signaux.

²⁰⁶ J. L. Livingstone, « Les décisions à prendre en comptabilité et en management », in *MBA*, ISG, Maxima Laurent du Mesnil éditeur, 1992, p. 157.

²⁰⁷ D. Tremblay, D. Cormier, M. Mignan, *Théories et modèles comptables*, Presses de l'Université du Québec, 1994.

Il existe au sein de la firme de nombreuses relations d'agence ; celle qui lie le prêteur et l'actionnaire, le dirigeant et son subordonné, l'actionnaire minoritaire et l'actionnaire majoritaire, l'actionnaire majoritaire et le dirigeant ... Bien évidemment, la liste n'est pas exhaustive. Toutefois, partant de l'hypothèse selon laquelle l'optique du propriétaire est au centre des conventions qui soutiennent le modèle comptable, c'est cette dernière relation qui retiendra notre attention dans les développements qui vont suivre.

Avant même d'aborder le courant théorique qui leur permet d'obtenir une reconnaissance scientifique, signalons que les relations d'agence ont toujours été au centre de toute relation économique : dès lors qu'un individu se voit confier une tâche, il en résulte à son endroit, une imprévisibilité comportementale entraînant une série de coûts supportés par celui pour le compte duquel il agit.

En 1776, A. Smith reconnaissait déjà l'existence des problèmes posés par ce type de relations, en avançant que les grandes sociétés par action qui venaient de faire leur apparition, constituaient une forme moins efficace d'organisation économique, attendu que les propriétaires devaient déléguer la gestion de leurs capitaux à des tiers : les dirigeants²⁰⁸.

Cependant, le développement théorique qui prit naissance quelques deux siècles plus tard, permis de comprendre que la séparation entre les premiers et les seconds ne représentait qu'une forme particulière de la relation qui unit un mandant et son mandataire ; on retrouve, en effet, le même type de relation entre les prêteurs et les actionnaires, ou encore entre les dirigeants et les salariés. De telles relations furent baptisées « *relation d'agence* ».

Ce courant de recherche fut instruit à l'origine par les travaux de Berle et Means qui soutenaient que le capitalisme deviendrait moins efficace pour les mêmes raisons que celles qui avaient été avancées par A. Smith bien plus tôt. Il faut ensuite attendre quarante ans pour que, Ross, puis Jensen et Meckling prennent le relais en considérant que la plupart des organisations ne sont en définitive que des entités ou des fictions légales servant de connexions pour un ensemble complexe de contrats entre des individus, facteurs de production.

Ces considérations relatives à la nature de la firme leur permirent ensuite d'approfondir nettement les aspects de la relation d'agence : les problèmes de ce type de relation sont liés à l'asymétrie informationnelle, l'incertitude, l'imprévisibilité des efforts de l'agent et aux coûts d'établissement et d'exécution des contrats.

²⁰⁸ G. Charreaux, « la théorie positive de l'agence : une synthèse de la littérature », in *De nouvelles théories pour gérer l'entreprise*, Economica, 1987, pp. 19-55.

Il est vrai que le contrôle des efforts accomplis par un agent dans l'exécution de la mission qui lui a été confiée, est très délicat, et parfois impossible. Dans ces conditions, la complétude des contrats n'est qu'une illusion. De surcroît, la position de l'agent lui confère la maîtrise d'un certain nombre d'informations qui échappent au principal.

Dans le cadre du contrat liant le dirigeant au propriétaire de la firme, il est tout aussi vrai que celui-ci est dans l'impossibilité de prévoir toutes les situations qui peuvent subvenir du fait de l'incertitude de l'environnement.

Aussi, la théorie de l'agence repose-t-elle sur deux hypothèses comportementales²⁰⁹ :

- d'une part, tous les individus sont supposés agir de façon à maximiser leur fonction d'utilité ;
- d'autre part, ils sont capables d'anticiper rationnellement l'incidence des relations d'agence sur la valeur future de leur patrimoine.

De fait, les agents dans leurs activités contractuelles, seront enclins à profiter des « zones sombres » liées à l'incertitude et à la distance pour maximiser leur utilité, parfois aux dépens du principal.

S'appuyant sur ces travaux, un courant de recherche s'est alors progressivement développé, abordant la comptabilité sous l'angle de l'utilité contractuelle des informations qu'elle délivre.

Jensen suivi de Watts et Zimmerman²¹⁰ reprirent, en effet, les développements de la théorie pour poser sur la comptabilité un regard profondément novateur en expliquant « pourquoi la comptabilité est ce qu'elle est, pourquoi les comptables font ce qu'ils font, et quels effets ces phénomènes ont sur les gens et sur l'utilisation des ressources »²¹¹. Naquit ainsi une « théorie positive de la comptabilité » se fixant pour objectif d'expliquer le comportement de la firme en matière comptable, en prenant pour hypothèse que les décisions prises en ce domaine répondent, comme toutes les autres, à l'objectif de maximisation de l'utilité²¹².

²⁰⁹ G. Charreaux, op. cit.

²¹⁰ R. Watts et J. Zimmerman, « Towards a positive theory of the determination of accounting standards », *The Accounting Review*, vol. LIII, 1978, pp. 112-134.

R. Watts et J. Zimmerman, « Positive accounting theory : A ten years perspective » *The Accounting Review*, vol. LXV, pp. 131-156.

²¹¹ M. Jensen, *Reflexions on the state of accounting research and the regulation of accounting*, Stanford Lectures in accounting, Graduate School of Business, Stanford University, 1976.

²¹² B. Raffournier, « La théorie « positive » de la comptabilité : une revue de la littérature », *Economies et sociétés*, Série Sciences de Gestion n°16, 11/1990, pp. 137-166.

Jensen et Meckling ont ainsi montré que dans une firme managériale, le dirigeant non-proprétaire est tenté de détourner une partie de sa richesse à des fins personnelles, le coût de ces agissements étant supporté par le propriétaire, c'est-à-dire les actionnaires. Un des moyens utilisés pour limiter de tels comportements opportunistes est de faire dépendre au moins partiellement la rémunération du dirigeant du résultat de l'entreprise.

Le résultat étant lié aux conventions retenues pour sa détermination, un certain nombre d'hypothèses sont alors formulées qui tendent à montrer que les méthodes comptables choisies par les dirigeants (lorsque le choix se présente, bien entendu), ne sont pas indépendantes de leurs propres intérêts.

Pour autant, les différentes recherches menées dans cette direction, et qui prennent appui sur l'hypothèse de l'efficacité des marchés de capitaux et sur les modèles d'équilibre des actifs financiers, ne fournissent pas hélas, de test d'hypothèse expliquant pourquoi les états comptables prennent la forme qu'on leur connaît²¹³. Nous l'avons constaté, ces recherches semblent plutôt mettre l'accent d'une part, sur le comportement du dirigeant face à la marge de manœuvre que lui autorise le système comptable, et d'autre part, sur les réactions du marché face au contenu informationnel de ces états.

Il nous semble pourtant important, en tout cas pour le sujet qui nous concerne, d'analyser l'influence du propriétaire (globalement dirigé par ses exigences de contrôle à l'égard du ou des dirigeants) sur les conventions qui fondent le modèle comptable. Par rapport à la plupart des travaux qui ont été menés, nous nous plaçons alors plus en amont puisqu'il ne s'agit pas de s'interroger sur l'utilisation qui est faite des conventions comptables par le dirigeant, mais plutôt d'observer et d'analyser la prépondérance de l'approche du propriétaire sur la genèse de ces mêmes conventions.

La relation contractuelle qui les unit est une relation du type mandant-mandataire (ou principal-agent), et chacun de ces deux participants cherche à maximiser sa propre utilité ou richesse, déterminée par la performance de l'entreprise²¹⁴. Or, comme la rémunération de l'un peut aller à l'encontre de celle de l'autre, des conflits d'intérêts surgissent et laissent penser que le dirigeant n'agira pas toujours dans les meilleurs intérêts du propriétaire.

²¹³ R. Labelle, « La politique d'information comptable de l'entreprise : les différentes approches », *Revue française de comptabilité*, novembre 1985, PP. 24-33.

²¹⁴ A. Alchiam et H. Demsetz, « Production, Information costs and economic organisation », *American Economic Review*, vol. LXII, n°5, décembre 1972, p. 777-795.

Des moyens sont alors mis en œuvre pour s'assurer que le premier prend des décisions conformes aux attentes du second. L'information comptable est ainsi placée au centre de ces préoccupations : en procurant un ensemble de signaux au propriétaire, elle permet un meilleur contrôle et une évaluation plus efficace des actes accomplis par le dirigeant.

Revenons un instant au texte placé en épigraphe du présent chapitre et nous comprenons que ce dont Seluk rendait compte à Ebis chaque lune, n'était autre que les états financiers du troupeau de chèvres du pharaon. Leur fonction essentielle consistait à vérifier l'honnêteté, la diligence et la compétence de l'agent Seluk pour le compte du Pharaon, propriétaire et principal.

En conséquence, nous allons tenter de saisir dans quelle mesure les conventions qui fondent le modèle comptable, et partant, tracent les frontières de l'entité, se sont développées pour répondre aux exigences du propriétaire.

b) Un modèle au service du propriétaire²¹⁵

Dès l'origine, la principale fonction assignée à la comptabilité fut d'apporter des éléments d'information au propriétaire au sujet de son patrimoine et de son enrichissement.

Nous l'avons signalé plus haut, pendant fort longtemps, aucune distinction n'était faite entre le patrimoine personnel et le patrimoine professionnel, les frontières de l'entité comptable transcendaient l'entreprise pour ne faire de celle-ci qu'une des « choses » du propriétaire. Ça n'est qu'à partir du dix-neuvième siècle, que l'entreprise prit son autonomie comptable en se détachant de son fondateur, celui-ci devenant alors un élément extérieur. Malgré cette émancipation, l'entité comptable, encore aujourd'hui, nous semble fortement pétrie par la personnalité de celui qui lui donna naissance²¹⁶. Plus précisément, nous pensons que la relation d'agence qui lie le propriétaire au dirigeant a profondément marqué l'évolution de la comptabilité.

Il est alors intéressant d'observer l'influence de cette relation sur les frontières convenues de l'entité comptable.

- La frontière spatiale ou les origines de la convention de patrimonialité

²¹⁵ C.f. P. Gensse, art. cit., à paraître.

²¹⁶ P. Gensse, « L'invention comptable de la réalité : entre la règle et le mythe » in *Mélanges en l'honneur du professeur Claude Pérochon*, Foucher, Paris, 1995, p. 221-231.

La convention de patrimonialité dont nous avons parlé dans la section précédente, conditionne largement la frontière spatiale de l'entité. Ses origines sont connues ; elles sont directement liées à la fonction première (fonction juridique ou contractuelle) de la comptabilité, mode de preuve et d'information sur la situation patrimoniale de l'entreprise, ce qui impose de limiter l'appréhension comptable aux seuls éléments lui appartenant.

Cette fonction nous est d'ailleurs rappelée par une réponse ministérielle du 28 avril 1980 : « la comptabilité ne fait que traduire l'existence d'opérations créatrices de droits ou d'obligations pour l'entreprise et doit tenir compte de manière objective (sincère ?) des événements affectant la nature, l'étendue, la durée de ces droits et obligations »²¹⁷

La genèse d'une telle convention peut difficilement se comprendre sans être replacée dans la relation d'agence qui marqua l'histoire de l'entreprise.

Bien avant que les premières sociétés ne fassent leur apparition, le mandat s'était déjà amplement développé au sein des échanges commerciaux²¹⁸. Cela constitue certainement un des principaux facteurs explicatifs de la prégnance du droit patrimonial. Le fait de confier à une tierce personne la gestion des biens appartenant à autrui a exercé une influence considérable sur la présentation des comptes. « Il tombe sous le sens qu'un mandataire quelle que soit la nature juridique de son mandat, doit rendre compte de sa gestion à son commettant. Au Moyen-Age, dans le commerce international, les marchands, ne pouvant traiter toutes leurs affaires en personne, déléguaient souvent tantôt leurs subalternes, tantôt des agents ou facteurs, pour les représenter aux foires ou sur les places étrangères »²¹⁹.

L'essor des sociétés commerciales renforça plus encore la convention de patrimonialité. Lorsque les premières formes du capitalisme apparurent à la fin de la période médiévale, voire avant, des associations se formèrent en vue d'effectuer des opérations commerciales itinérantes ; ces dernières généralement constituées pour la durée d'un voyage donnaient lieu à une répartition des bénéfices entre les marchands aventuriers et les détenteurs de capitaux. Il était alors indispensable que la comptabilité donnât une situation exacte des acquis à l'issue de l'expédition.

²¹⁷ Réponse ministérielle, 28 avril 1980, *Journal Officiel*, Assemblée Nationale, Questions et Réponses, 1980, p. 1743.

²¹⁸ R. De Roover, « Aux origines d'une technique intellectuelle : la formation et l'expansion de la comptabilité à partie double » ; *Annales d'Histoire économique et sociale*, V. 9, n° 43, p 171-193, janvier 1937.

²¹⁹ R. De Roover, op. cit., p. 175.

Plus tard, des sociétés commerciales se formèrent non pas pour la durée d'un périple mais pour exploiter une activité durable. Plusieurs associés ayant mis leurs capitaux en commun, il leur était nécessaire de tenir compte de tous les éléments composant l'avoir social.

En l'absence d'un recensement patrimonial, une répartition périodique des bénéfices eût été alors impossible. De la même façon, le remboursement d'un associé qui souhaiterait se retirer, s'avérerait peu fiable. Enfin, il était normal que les associés eussent un droit de regard sur l'utilisation qui était faite de leurs capitaux ; l'inventaire des droits et avoirs de la société représentait alors le principal moyen de l'exercer.

Ainsi, la relation de mandat ou d'agence et le contrôle qu'elle implique ont fortement contribué à développer et renforcer l'assise patrimoniale de l'entité comptable. Certains auteurs sont même allés chercher dans l'inconscient collectif d'autres raisons plus idéologiques qui ont renforcé une telle approche de l'entité. D'après J.P. Nioche et Y. Pesqueux²²⁰, la philosophie patrimoniale de la comptabilité fut largement entretenue et renforcée par l'esprit matérialiste de la bourgeoisie française et conséquemment, la primauté du droit de propriété qui s'exerce depuis la Révolution française. Adoptant une vision résolument Marxiste, M. Mangenot²²¹, pour sa part, considère la comptabilité comme l'instrument au service des propriétaires qui l'utilisent pour défendre et légitimer leurs droits sur les moyens privés de production. Cette idéologie du patrimoine, selon F. Fréry²²², est aussi une psychologie, celle du pouvoir, de l'ordre et de la raison. Elle permet essentiellement d'assouvir la volonté de domination par la force et la taille et donc la possession.

Tels sont donc les principaux facteurs qui participèrent progressivement à l'émergence de la convention de patrimonialité, dans le cadre d'une comptabilité que d'aucuns qualifieront de « redditionnelle », bornant dans le même temps l'espace de la mesure comptable.

- La frontière temporelle ou les origines de la convention d'annualité

En ce qui concerne cette fois-ci la perception temporelle de l'entité, plusieurs raisons permettent d'expliquer la formation de la convention d'annualité. La première

²²⁰ J.P. Nioche et Y. Pesqueux, « Comptabilité, économie et gestion en France, ou la difficile émergence d'une science des comptes », in *Mélanges en l'honneur du Professeur Claude Pérochon*, Foucher, 1996, pp. 389- 406.

²²¹ M. Mangenot, op. cit.

²²² F. Fréry, art. cit.

est liée aux statistiques publiées par le gouvernement ; celles-ci sont élaborées pour certaines d'entre elles, à partir des informations comptables que les entités économiques doivent *régulièrement* faire remonter.

Il est aussi possible d'avancer que leur participation au financement des dépenses de la collectivité, obligea très rapidement les entreprises à s'acquitter d'un impôt dont les modalités de calcul et de versement sont établies et votées une fois par an.

Mais la raison qui nous semble la plus pertinente et aussi celle qui remonte le plus loin dans la formation de la convention en question est une fois encore, directement liée à la relation d'agence qui s'établit entre le propriétaire et le dirigeant. L'avènement du mandat et l'apparition des sociétés commerciales, cela rejoint d'ailleurs ce qui vient d'être dit à propos de la convention de patrimonialité, ont entraîné certaines obligations :

- la première se rattache à la détermination périodique du résultat à des fins de répartition : la nécessité s'est rapidement imposée aux entreprises d'établir *périodiquement*, une situation d'ensemble afin de procéder à une affectation sérieuse des bénéfices dégagés. Cette convention d'annualité se renforça nettement, lorsqu'au dix-neuvième siècle furent adoptées les premières dispositions relatives aux sociétés à responsabilité limitée : « l'avènement de ces entreprises rendit nécessaire la comptabilisation des données financières afin de mettre en évidence les sommes disponibles pour le paiement des dividendes, c'est-à-dire les bénéfices qu'il était possible de distribuer sans réduire illégalement le capital. »²²³
- La seconde concerne la communication régulière d'information sur le patrimoine confié aux agents. L'opération qui consiste à confier à un tiers la gestion de biens appartenant à autrui, implique qu'on fournisse à ce dernier les moyens d'exercer *périodiquement* un droit de regard sur les opérations de la société dont il fait partie²²⁴. Dès lors, le découpage du temps en périodes fixes, permet au propriétaire d'évaluer son enrichissement ou son appauvrissement en comparant simplement la valeur du patrimoine confié entre le début et la fin de période (compte tenu des retraits et des apports en capital au cours de l'exercice). Disposant régulièrement de ces informations, il pourra décider s'il convient ou non de renouveler sa confiance au dirigeant.

²²³ R.M. Skinner, op. cit.

²²⁴ R. De Roover, op. cit.

B. Colasse a fort bien décrit en quelques lignes ce que nous supposons être les racines historiques des conventions en question : « à la fin du Moyen Age, grâce aux Croisades, les grandes villes de l'Italie du Nord (Florence, Gênes et Venise) connaissent une fortune bancaire et commerciale considérable. Leurs banquiers et leurs marchands, à la tête de véritables multinationales, opèrent partout en Méditerranée et en Europe du Nord. Pour mener à bien des activités exigeant de plus en plus de capitaux et souvent très éloignées de leurs villes, ils sont amenés à s'associer et à recourir à des agents et à des mandataires. Et l'on comprend qu'ils aient cherché à se doter de comptabilités ordonnées qui leur permettent d'y voir clair dans la gestion de leurs affaires, de partager avec leurs associés les profits réalisés, de contrôler à distance leurs agents et leurs mandataires. »²²⁵

- La frontière substantielle ou les origines des conventions de quantification monétaire et des coûts historiques

Selon P. Gensse, « la comptabilité est caractérisée par son adaptation au schéma économique néoclassique de la firme, unité de production où sont mis en œuvre les facteurs capital et travail, et dont la finalité est d'engendrer des profits »²²⁶. Une telle approche qui donne à l'entreprise l'unique rôle de créateur de richesse, tend à rendre compte d'une idéologie de l'objet et de la production marchande dont le modèle comptable est largement façonné²²⁷.

Ayant donné dès le départ, cette orientation à ses recherches, W. Sombart, avait amplement développé l'idée selon laquelle le système de comptabilité en partie double portait en lui les idées d'accumulation et de rationalité économique qui caractérisent le capitalisme : « la comptabilité en parties doubles ne poursuit qu'un seul objectif : l'accroissement de la valeur d'une somme, *mesurée de façon purement quantitative*²²⁸. Celui qui s'enfonce dans la comptabilité en parties doubles *oublie la qualité* de tous les biens et tous les produits, oublie le principe de satisfaction de la demande et ne se préoccupe plus que d'une seule idée d'accumulation ; il ne peut en être autrement, s'il veut se situer de façon cohérente à l'intérieur de ce système : il n'est plus question de voir des bottes ou des cargaisons, de la farine ou du coton, mais uniquement des valeurs qui s'apprécient ou se déprécient. »²²⁹.

²²⁵ B Colasse, op. cit., 1996.

²²⁶ P. Gensse, art. cit., 1995, p. 226.

²²⁷ B. Martory, « Comptabilité socio-économique : une étude de cas et ses leçons », in *Actes de l'Association française de comptabilité (AFC)*, 1981, pp. 168- 179.

²²⁸ Souligné par nous.

²²⁹ W. Sombart, op. cit., p.24.

Même si certains reprochèrent à l'historien d'en exagérer la portée, reconnaissons lui le mérite d'avoir révélé les liens qui unissent la comptabilité au système capitaliste.

Dès lors, il ne faut guère s'étonner que relèvent de l'observation comptable les seuls événements qui ont un effet direct sur le profit de la firme. Celui-ci appartenant aux propriétaires, l'information sur l'entité leur est essentiellement destinée ; en conséquence, tous les flux qui ne concernent pas leurs avoirs sont repoussés au-delà des contours de l'entité.

Nous pourrions aussi signaler la convention de prudence et la convention des coûts historiques²³⁰ comme ayant une influence sur les frontières substantielles de l'entité comptable. Ces conventions qui sont aussi des principes reconnus, représentent une contrainte dont ont convenu les professionnels et certains utilisateurs²³¹.

Cette approche n'est pas sans conséquence sur l'entité comptable puisqu'elle contribue à repousser par delà ses frontières des éléments contribuant pourtant à donner de la valeur à l'entreprise.

Ainsi, est-il convenu d'adopter une appréciation raisonnable, voire pessimiste des faits ; l'évaluation du fonds non acquis sera considérée peu fiable et surtout reposant sur des critères pouvant varier considérablement d'une l'entreprise à l'autre. Les éléments qui constituent cet actif (clientèle, achalandage, savoir-faire...) et relèvent effectivement d'une approche éminemment subjective, se voient exclus des frontières substantielles de l'entité comptable. De la même façon, sommes-nous conduit à inscrire dans le bilan les éléments à leur coût d'acquisition ou de production, exprimés en unités monétaires non actualisées. A l'égard du fonds de commerce créé, sa valeur d'origine étant nulle, il n'y a pas lieu d'inclure dans le périmètre de l'entité les éléments immatériels qui le constituent. Voilà une deuxième raison qui justifie une telle exclusion et qui n'est certainement pas étrangère à la relation d'agence.

On peut, encore une fois avancer que ces conventions trouvent leurs origines dans la relation d'agence. Le propriétaire a toujours redouté que le dirigeant, potentiellement opportuniste, ne surévaluât l'enrichissement passé ou futur de la firme afin de maximiser l'efficacité apparente de sa gestion, et partant sa rémunération. Cette crainte est d'autant plus vive que le dirigeant dispose du monopole de production de l'information comptable. Bien entendu, l'inquiétude est tout aussi grande chez le créancier de voir son gage disparaître par des prélèvements illégitimes.

²³⁰ Nous aurons l'occasion d'y revenir lors de l'étude des conventions comptables et de leur dynamique.

²³¹ A. Burlaud, M. Friédérich, et G. Langlois, *Comptabilité approfondie*, Foucher, 1998.

Le fait que la convention des coûts historiques ait survécu jusqu'à nos jours en dépit des nombreuses remises en question, peut alors trouver un fondement explicatif dans la théorie de l'agence. Considérée comme un instrument contractuel, elle permet aux parties contractantes d'effectuer des vérifications sur une base plus objective que ne le serait toute autre convention²³², sachant que « la distinction établie entre la propriété et la gestion incite les administrateurs à procéder à une évaluation subjective sinon malhonnête. »²³³

Un éclairage de l'entité comptable par la théorie de l'agence semble ainsi confirmer l'hypothèse selon laquelle la relation de mandat orienta dès le début les conventions qui participent à sa construction ; dès lors, ces considérations nous invitent à penser qu'il n'y a aucune raison pour que le modèle comptable évolue vers une approche plus économique. Pourtant, nous allons le voir, une série de fissures vient ébranler la démonstration.

§ 2 – La relation d'agence et les fissures du modèle

Le modèle juridique de la comptabilité fait pourtant apparaître de nombreux craquements laissant ainsi supposer un reflux de l'approche strictement patrimoniale et contractuelle. Pour illustrer le phénomène, nous évoquerons trois séries d'exemples : les frais d'établissement, le plan comptable de 1982 et la clause de réserve de propriété, et enfin la règle « marked-to-market ».

a) Une fissure vieille de près de deux siècles : les frais d'établissement et les charges à répartir

Les conventions qui trament le modèle comptable sont largement conditionnées, nous venons de le voir, par la fonction de contrôle que les propriétaires lui ont assignée. Toutefois, faire de la comptabilité une technique de représentation totalement

²³² R. Labelle, op. cit.

²³³ R.M. Skinner, op. cit, p. 43.

inféodée à l'approche patrimoniale relève de la caricature, tant les entorses sont nombreuses et peu récentes.

Ainsi, il y a près de deux siècles, certains comptes fort peu représentatifs du patrimoine, firent progressivement leur apparition dans les bilans d'entreprises. En 1827, P.A. Godard recommandait dans un de ses ouvrages²³⁴ de procéder à l'amortissement des frais d'établissement, ce qui à l'époque s'accordait assez mal avec les justifications juridiques de l'amortissement²³⁵. Les compagnies minières y faisaient alors entrer, par exemple, les travaux de creusement et d'aménagement des puits et galeries et tout autres frais engagés à des fins d'exploitation minière.

A titre d'illustration, nous présentons ici un extrait du bilan de la Société Métallurgique de l'Ariège, au 30 avril 1869 :

| ACTIF | |
|--|------------|
| Immeubles | 649 129,30 |
| Mobilier et outillages | 126 656 76 |
| Frais de premier établissement pour les mines | 8819,10 |
| Amortissements sur constructions et outillage de l'ancienne usine | 147 753,20 |
| Amortissements sur constructions et outillage de l'année (usine neuve) ... | 38 652,34 |
| Amortissements sur frais de constitution de la nouvelle société..... | 10 900,55 |
| Matières premières et approvisionnements divers | 328 323,94 |
| Marchandises pour le commerce..... | 67 109,73 |
| Source : A. N. 59 AQ 188 ²³⁶ . | |

Même si d'autres entreprises se contentaient d'y intégrer les dépenses liées à leur constitution et au lancement de l'activité, on reconnaîtra avec Y. Lemarchand que « l'inscription de ces frais à l'actif a de plus en plus de mal à se concilier avec la vision patrimoniale du bilan. A la condition que le filon soit effectivement productif, on n'aura guère de difficulté à admettre que les travaux d'aménagement d'une concession minière lui ajoutent une valeur »²³⁷.

²³⁴ P. A. Godard, *Traité général et sommaire de la comptabilité commerciale*, 1827, cité par Y. Lemarchand, *Du dépérissement à l'amortissement*, Ouest éditions, 1993, p. 611.

²³⁵ Lemarchand Y., *Du dépérissement à l'amortissement*, Ouest Editions, Nantes, 1993.

²³⁶ Y. Lemarchand, op. cit., p. 617.

²³⁷ Y. Lemarchand, op. cit., p. 612.

Dès la fin du dix-neuvième siècle, cette pratique fut entérinée par les juges²³⁸ qui lui reconnurent quelque fondement économique dans la mesure où il apparut justifié d'étaler une charge importante afin de ne pas grever le résultat du premier exercice. Cependant, ces sommes inscrites à l'actif ne représentant aucune valeur véritable, les magistrats précisèrent que les sociétés avaient le devoir de pourvoir rapidement à leur amortissement. Aussi, serions-nous tentés de voir dans cette attitude une façon d'adapter la loi aux usages observés, tout en ménageant certains destinataires de l'information comptable ...

Le principe vaut aussi pour les charges à répartir qui comprennent certains frais affectant plusieurs exercices. Mathieu de Dombasle évoque au début du XIXème siècle, le problème de l'étalement des charges d'amendement dans un traité d'agriculture : « un point assez embarrassant, dans une comptabilité agricole, dans laquelle on a pour but d'obtenir la plus grande régularité possible, est de partager les frais d'amendement des terres, entre les diverses années sur lesquelles cet amendement doit avoir de l'influence »²³⁹.

L'auteur propose alors un système d'abonnement annuel dans le cadre d'un assolement quadriennal (rotation sur quatre des cultures occupant un même sol) en adoptant un système très proche de celui que nous utilisons à l'égard du compte des charges à répartir sur plusieurs exercices.

De la même façon, les frais liés à l'acquisition d'un immeuble ou l'installation d'un matériel, feront l'objet d'un abonnement sur plusieurs exercices en chargeant le compte d'actif concerné.

On cherchera en vain les fondements patrimoniaux d'un tel dispositif, le type de dépenses inscrites dans ces comptes n'ajoutant, dans bien des cas, que très peu de valeur aux biens concernés.

Ainsi, P. A. Godard écrit-il au début du XIXème siècle qu'«un bâtiment neuf, ou l'établissement d'une machine considérée comme immeuble par destination, n'augmente pas toujours la valeur vénale de l'immeuble de toute la dépense qui en est résultée. Il est très possible qu'en supposant même ce bâtiment ou cette machine bien entretenus, on ne doive pas les considérer comme ajoutant à l'immeuble une valeur vénale de plus de 30 000 F, quoi qu'ils en aient coûté 50 000. Mais il ne serait pas juste de grever une seule année d'une pareille différence. »²⁴⁰

²³⁸ L'un des premiers jugements sur la question fut rendu le 20 juin 1885 par le Tribunal civil de Nantes.

²³⁹ C. Mathieu de Dombasle, *Le calendrier du bon cultivateur ou manuel de l'agriculteur praticien*, Paris, Huzard, 1821, p.439.

²⁴⁰ P.A. Godard, op. cit., cité par Y. Lemarchand, op. cit., p. 449.

La technique des frais d'établissement ainsi que celle des charges à répartir, qui se répandirent progressivement dans tous les secteurs, constituent une brèche certaine dans l'édifice de la comptabilité patrimoniale, pourtant toute jeune au regard de la pratique.

Nous sommes alors amenés à considérer que très tôt, la comptabilité ne fut pas considérée uniquement comme un outil de contrôle au service des propriétaires et le bilan comme un recensement de leurs avoirs. Notre hypothèse trouve alors dans le passé, sa première infirmation.

b) Des fissures récentes : le Plan comptable de 1982 et la clause de réserve de propriété

Ces vingt ou trente dernières années (ce qui est bien peu au regard des quatre ou cinq siècles d'histoire de la comptabilité) ont été l'objet d'un certain nombre de changements qui nous semblent marquer un reflux de l'approche strictement patrimoniale. Le plan comptable révisé de 1982 a notamment apporté un lot de nouveautés conformes à une conception plus décisionnelle, pourrait-on dire, de la comptabilité.

Les états financiers recèlent un certain nombre de comptes fort éloignés du principe de patrimonialité et qui apparaissent comme autant de contradictions dans l'édifice du modèle décrit plus haut. Progressivement, l'approche juridique ou contractuelle a dû concéder des parcelles de sa suprématie devant l'immixtion d'éléments plus conformes à une dimension économique ou décisionnelle de la comptabilité. Nous pensons bien entendu, à l'activation des charges (frais d'établissement, charges à répartir...), mais aussi aux nouveautés qui ont été apportées par le plan comptable de 1982.

Ainsi, dans le respect des prescriptions de la quatrième directive européenne de 1978, il introduit entre autre, la notion d'« image fidèle », traduction du concept anglo-saxon de « true and fair view ». Certes, les comptes doivent être réguliers et sincères, mais ils doivent en plus donner une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de l'entreprise. Le principe des coûts historiques est même discrètement remis en cause par l'article 12 du code de commerce, qui prévoit dans certains cas, la

possibilité de réévaluer les immobilisations corporelles et financières²⁴¹. Certes, les applications de cette mesure sont réduites, mais l'évolution ainsi amorcée révèle le souci de mieux traduire une certaine réalité économique.

Les modifications apportées à la présentation des documents de synthèse renforcent nettement cette impression. Le classement des postes du bilan par ordre de liquidité et d'exigibilité a laissé la place à une organisation plus fonctionnelle et donc plus économique : la possibilité de reconstituer les flux en raison du maintien de la nature originelle des emplois et des ressources facilite grandement l'analyse dynamique du fonctionnement de l'entreprise.

Une remarque identique pourrait être formulée à l'égard des frais d'acquisition des immobilisations, auparavant inscrits dans les frais d'établissement, et désormais inclus dans la valeur brute de ces immobilisations. On cherchera en vain les fondements d'une telle modification dans une approche juridique, sachant que ces frais n'ajoutent rien à la valeur patrimoniale de l'immobilisation. Toutefois, dans une approche fonctionnelle ou analytique, l'inclusion de ces frais dans la valeur d'origine présente l'intérêt de connaître avec plus de précision le flux de fonds lié à l'investissement. Pour minime que puisse paraître cette modification, elle traduit néanmoins un glissement d'une approche statique, du type recensement-inventaire vers une approche plus dynamique du type emplois-ressources.

La recherche d'une présentation plus économique et plus fonctionnelle du bilan s'est aussi traduite par l'apparition de comptes spéciaux tels que les amortissements dérogatoires dont le rôle est d'isoler les répercussions comptables de certaines dispositions fiscales. Nous pourrions rajouter à cet inventaire la nouvelle présentation des actifs réalisables, qui se voient reclassés en éléments cycliques (exploitation) et acycliques (hors exploitation).

Dès lors, il est difficilement contestable que les besoins de l'analyse financière ont eu une part d'influence dans la construction du nouveau plan comptable. La présentation des états ainsi que le plan de comptes qui ont été adoptés (notamment dans le système développé) doivent permettre de dégager avec le moins de retraitements possibles :

- la capacité d'autofinancement,
- les éléments du fonds de roulement,
- les éléments du besoin en fonds de roulement,
- le tableau de financement²⁴².

²⁴¹ Code de commerce, art. 9, alinéa 7.

²⁴² C. Pérochon, « Présentation du nouveau plan comptable », *Analyse financière*, 1^{er} trimestre 1981, pp. 9-26.

L'appréciation des performances de l'entreprise n'échappe pas non plus à l'influence de l'approche financière fonctionnelle. L'établissement des soldes intermédiaires de gestion dans le système développé, avec la mise en évidence de la valeur ajoutée révèlent le souhait de répondre à de nouvelles exigences. Il est vrai que cet indicateur prend une position centrale pour qui veut juger la rentabilité dégagée par l'entité elle-même ; elle est la richesse créée par l'ensemble des partenaires qui la composent. Les soldes placés en aval ne font que décrire la manière dont elle sera répartie.

L'excédent brut d'exploitation, solde qui suit la valeur ajoutée, a lui aussi un intérêt évident dans l'analyse économique de la firme sachant qu'il n'est affecté ni par les charges calculées (amortissements et provisions) toujours sujettes à caution, ni par la politique financière menée par le dirigeant.

Le résultat net qui représente le solde final (et demeure encore aujourd'hui la principale préoccupation des analystes de marché, il faut l'avouer) n'est en rien le résultat dégagé par l'entité ; il n'est que le surplus de la richesse créée qui revient au créancier résiduel, le propriétaire. Reconnaissons toutefois, que ce tableau qui privilégie la présence et l'analyse des soldes intermédiaires de gestion ne lui fait pas la part belle.

En revanche, selon P. Dumontier et B. Raffournier, c'est certainement dans l'annexe que l'approche économique du modèle comptable tente de s'infiltrer avec le plus de conviction. Le plan comptable prévoit en effet, que l'annexe doit faire ressortir tout fait susceptible d'avoir une influence sur le jugement que les destinataires de l'information comptable peuvent porter sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entreprise. Certes, le Plan décrit un ensemble de mentions obligatoires, mais son contenu demeure en grande partie sous la responsabilité de l'entreprise qui doit chercher avant tout, à fournir d'elle-même l'image la plus fidèle. « Ce renoncement partiel du législateur à fixer l'information qui doit être communiquée témoigne selon les deux auteurs, de la reconnaissance de la spécificité de chaque entreprise, et en cela, est conforme à la conception prédictive de l'information comptable. »²⁴³

L'approche contractuelle plus prégnante dans l'ancien Plan comptable marque donc un certain recul devant la volonté manifeste du nouveau Plan, de satisfaire des

²⁴³ P. Dumontier et B. Raffournier, art. cit., p. 28.

catégories d'utilisateurs émergentes au détriment des destinataires jusqu'alors privilégiés, les propriétaires.

Pour allonger la liste des fissures récentes, nous pourrions rajouter la loi du 12 mai 1980 qui prescrit certaines instructions comptables à l'égard des achats de biens frappés par une clause de réserve de propriété. Selon cette loi qualifiée à l'époque de novatrice, les achats frappés de la dite clause doivent être enregistrés en pleine propriété, quand bien même le transfert juridique ne serait pas effectif en l'absence du paiement complet du prix.

Certains commentateurs, comme J. M. Mousseron et C. Pérochon, ne manquèrent pas à l'époque de faire ressortir le caractère révolutionnaire du texte : « il s'agit là d'une très sérieuse entorse au principe du périmètre patrimonial du bilan, entorse si sérieuse que nous n'hésitons pas à parler du caractère « révolutionnaire » de cette disposition.... Ainsi, par l'effet de cette loi, toute entreprise est-elle susceptible de présenter une image patrimoniale faussée, par rapport à celle que nous connaissons... En revanche, on peut se réjouir de voir pris un « virage » capital : celui d'une atteinte caractérisée au principe du périmètre patrimonial du bilan ; cette atteinte à un principe jugé comme sclérosant par les tenants d'une comptabilité plus « économique » peut être l'amorce d'une évolution capitale en ce domaine : celle d'une plus grande intégration des paramètres économiques dans les modèles d'analyse comptable »²⁴⁴. Nous aurons dans la seconde partie, l'occasion de revenir sur ce point qui, bien qu'accessoire dans la pratique comptable, n'en constitue pas moins un coup marquant porté à l'approche patrimoniale.

c) Des fissures en gestation : l'exemple de la règle « marked-to-market »

Fondée sur la valeur de marché, la règle « marked-to-market » fut traduite par les francophones par la notion de « juste valeur ». Suscitant depuis quelques années les plus vifs débats, ce critère donne la préférence à l'actualité de l'évaluation, transgressant ainsi la convention des coûts historiques. Une telle règle n'est, pour l'heure, que très peu employée puisque seules certaines opérations bancaires (change) et quelques dispositions fiscales (imposition des plus-values latentes sur des titres d'OPCVM par exemple) y font appel²⁴⁵.

Le principe consiste à évaluer un actif à un prix proche de la valeur qu'on en obtiendrait en le négociant sur un marché à la date de l'inventaire. La symétrie du

²⁴⁴ J. M. Mousseron et C. Pérochon, « La nouvelle réserve de propriété après la loi du 12 mai 1980 », *Revue Française de Comptabilité*, 1981, pp. 10- 65.

²⁴⁵ P. Lassègue, op. cit., 1998.

traitement comptable, fait remarquer P. Lassègue²⁴⁶, est ainsi respectée dans la mesure où les variations à la hausse comme à la baisse sont prises en compte. Tel n'est pas le cas de la pratique actuelle, puisqu'entre la valeur d'origine et la valeur d'inventaire n'est retenue que la plus faible des deux.

Toutefois, des avancées notables dans le processus de normalisation internationale nous invitent à considérer qu'il sera fait appel dans un avenir proche à la règle « marked-to-market » pour évaluer certains actifs²⁴⁷. Si ce projet parvient à s'imposer à la pratique actuelle, une atteinte notable sera alors portée au principe des coûts historiques que semblaient pourtant protéger les intérêts du propriétaire. Nous ne nous attardons pas plus longtemps sur cette « petite révolution » sachant qu'il nous sera donné la possibilité de s'y référer à nouveau, lors des développements consacrés à la mobilité des conventions.



Pendant des siècles, l'entreprise fut considérée comme « la chose » de son (ou ses) propriétaire(s)²⁴⁸ ; aussi, le système comptable lui était-il complètement dévoué. Progressivement, mais le phénomène est tout de même récent, s'est développée une approche plus « partenariale » de la firme ; rassembler des capitaux et les investir dans un projet ne suffit plus à assurer son succès et sa pérennité. Immersée dans un environnement fortement marqué par la concurrence et l'imprévisibilité, la réussite de l'entreprise semble reposer désormais sur une nécessaire convergence comportementale des partenaires qui la composent : actionnaires minoritaires, analystes financiers, salariés, banquiers, citoyens et autres, font entendre leurs voix et leurs points de vue spécifiques.

Dès lors, l'entité comptable résiste difficilement à ces mouvements de fond. Nous le verrons, celle-ci se modèle au gré des pressions et du jeu constant des acteurs sociaux qui bousculent les conventions que d'aucuns pouvaient pourtant considérer acquises à la cause des droits du propriétaire.

Par conséquent, si la relation d'agence dont il a été question, a largement contribué à la genèse des conventions comptables, elle nous semble aujourd'hui inapte à expliquer et justifier l'évolution dans laquelle celles-ci s'inscrivent.

²⁴⁶ P. Lassègue, op. cit., 1998.

²⁴⁷ A. Moutardier, « Board IASC de Zurich : Avant-dernier round de négociations sur le projet Instruments Financiers E 62 », *revue française de comptabilité*, n°306, décembre 1998, pp. 7-9.

²⁴⁸ L'expression est empruntée à B. Colasse.

CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE

Le problème de l'entité a trop souvent été occulté et l'intérêt s'est pratiquement toujours orienté vers la technique comptable. La question fondamentale est pourtant bien de savoir de qui on présente les comptes²⁴⁹.

Aussi, traiter le problème de ses frontières revient-il à s'interroger sur la nature des intérêts servis par la comptabilité. Nous sommes alors obligés de reconnaître qu'en tant que système d'information, celle-ci n'a de valeur réelle que pour les détenteurs de capitaux, destinataires privilégiés. Pourtant, nul ne contestera aujourd'hui que l'entreprise n'est pas qu'un patrimoine, qu'elle n'est pas exclusivement un objet de propriété²⁵⁰.

Comme le fait remarquer P. Gense, la « comptabilité de l'entreprise » ne serait-elle qu'une comptabilité d'actionnaire ?²⁵¹

Le modèle juridique de la comptabilité laisse apparaître toutefois un certain nombre de fissures qui nous amènent à penser que les conventions qui le fondent ne sont pas figées ; le mouvement qui les anime fait subir à l'entité un « remodelage » discret en déplaçant ses frontières selon un schéma qui relèverait plus d'une approche économique que d'une approche strictement contractualiste.

Comment expliquer alors les pressions qui s'exercent discrètement sur le modèle comptable ? La théorie de l'agence qui semblait le « condamner » à rester un outil au service du « principal-proprétaire », affiche aujourd'hui ses limites.

En effet, même si la théorie de l'agence nous fournit un cadre d'analyse très fécond pour appréhender les comportements et les systèmes de contrôle au sein de la firme, elle tend subtilement à diriger et modeler le regard de l'utilisateur en lui procurant une grille de lecture réductrice à plusieurs titres.

- D'une part, elle surestime les capacités cognitives du principal et de l'agent. En faisant d'eux des calculateurs en recherche constante d'amélioration de leur bien-être personnel, elle tend à en négliger l'hypothèse de rationalité limitée. Les phénomènes d'information partielle et de limitation des facultés d'analyses sont ainsi occultés par

²⁴⁹ P. Boisselier et B. Olivéro, « Du principe de partie double au concept d'entité », Association française de comptabilité, Congrès de Toulouse, pp. 609- 625, 1993.

²⁵⁰ B. Colasse, « Par delà le modèle comptable normalisé », Journée AFC – CNC sur la recherche en comptabilité, Conseil National de la Comptabilité, 30 novembre, pp. 86- 95, 1992.

²⁵¹ P. Gense, op. cit., 1995, p. 226.

l'illusion des processus de repérage synoptique et d'optimisation des choix économiques.

- Postulant l'existence de relations d'agence entre les différentes parties prenantes et une maximisation de l'intérêt individuel, ce qui constitue en soi, un apport irréfutable et sa légitimité, elle en réduit la portée en concentrant son étude presque exclusivement sur les relations entre propriétaires et dirigeants.

- Ensuite, la théorie de l'agence débouche sur un modèle mécaniste et instable. En exacerbant les comportements opportunistes, elle transforme la firme en un champ de bataille où chacun se livre une guerre sans fin ; en poussant le raisonnement, on voit alors se dessiner une mécanique infernale que P.Y. Gomez décrit de la façon suivante : « plus l'opportunisme croît dans l'entreprise, plus les coûts de surveillance augmentent, donc les coûts d'agence, ce qui augmente l'intérêt de recourir au marché, mais conduit à accroître les coûts de transactions sur le marché où règne l'opportunisme, jusqu'à ce que ceux-ci dépassent les coûts d'agence, auquel cas il y a internalisation de nouveau, opportunisme, etc., dans une logique d'emballement du modèle »²⁵². Voilà qui donne de l'entreprise une vision bien peu hospitalière, celle d'un lieu balayé par les vents glaciaux du calcul, de la suspicion et du contrôle, et qui fait de la comptabilité, une arme au service des uns pour contrôler les autres.

- Enfin et surtout, la théorie de l'agence ne nous fournit pas une logique apte à comprendre la dynamique du modèle comptable. Les nombreuses évolutions qui l'ont animé depuis plusieurs années ne trouvent aucun véritable fondement explicatif dans l'approche contractualiste utilisée. Les quelques fissures qui ont été exposées plus haut, ont montré de surcroît que les mutations du modèle comptable n'ont pas permis de confirmer notre hypothèse de départ.

Fort de ces considérations, une façon d'envisager la construction de l'entité comptable autre que celle qui consiste à l'inscrire dans le paradigme contractualiste, s'impose alors à notre recherche. Dans une approche que l'on pourrait qualifier de plus *cognitive* et moins *mécaniste*, il est possible de concevoir cette construction non pas comme un outil de gestion des conflits d'intérêts, mais plutôt comme un système *collectif* et *social* de résolution de problèmes.

La deuxième partie de cette thèse sera justement l'occasion d'adopter un nouvel outil théorique capable d'éclairer la construction comptable de l'entité. Il s'agit plus précisément de présenter *la théorie des conventions* comme alternative à l'approche contractualiste. Nous estimons en effet, que la convention peut constituer la meilleure

²⁵² P.Y. Gomez, *Le gouvernement de l'entreprise*, InterEditions, 1996, p. 154.

réponse aux limites ci-dessus exposées, en intégrant dans le concept tout ce qui échappe au marché : routines, procédures, solidarités, éthique, coutumes, usages, réflexes, rites.... Bref, tout ce qui fait obstacle à l'individualisme et l'opportunisme contractualiste.

DEUXIEME PARTIE : VERS UNE APPROCHE RENOUVELEE DE L'ENTITE

« La vie est une épée qui blesse mais ne peut se blesser elle-même, comme un œil qui voit mais ne peut pas se voir »

Un maître Zen.

Cette réflexion rapportée par P. Watzlawick²⁵³, porte en filigrane un message de sagesse selon lequel il est très difficile d'avoir de sa propre culture, de ses usages et autres règles de vie une vision qui ne soit pas subjective et superficielle. L'auteur considère qu'il est alors parfois indispensable d'abandonner cette vision et se préparer au choc que l'on ressent en la voyant de l'extérieur, comme le savent tous les anthropologues et nombreux voyageurs.

De la même façon, il nous semble opportun d'échapper au cadre de pensée traditionnel, afin d'analyser au mieux les problèmes qui viennent d'être décrits et d'envisager les perspectives d'amendement possibles.

La partie qui va suivre s'est alors donné pour ambition de modifier le contexte conceptuel habituel pour le replacer dans un autre cadre que nous estimons mieux correspondre à la situation décrite. Ainsi, puisque la construction comptable de l'entité et ses frontières repose sur un ensemble de conventions dont les origines ont été évoquées plus haut, nous nous attacherons à en examiner plus précisément les différents aspects.

Nous prenons ainsi pour postulat méthodologique que le corpus conceptuel fourni par la théorie des conventions, est à même de nous procurer une alternative à l'axiomatique standard des théories néoclassiques. Ces dernières n'ont pas permis, nous semble-t-il, d'aboutir à une vision holiste du modèle comptable propre à le considérer comme une construction sociale.

²⁵³ P. Watzlawick *et alii*, op. cit.

En revanche, la théorie des conventions devrait constituer une base d'étude pour le moins originale et féconde : à la rationalité des acteurs dans la production et l'utilisation des règles comptables, elle va substituer un autre modèle d'analyse ; les comportements observés y seront pensés comme s'insérant dans une collectivité tramée de consensus socio-économiques appelés conventions.

Un tel outil permettra dans cette deuxième partie de fournir une approche renouvelée de l'entité comptable. Le premier titre jettera une lumière conventionnaliste sur le modèle comptable. Le second s'attachera alors à montrer que les conventions qui déterminent les frontières de l'entité comptable peuvent évoluer selon un processus dont nous tenterons de percer la logique.

TITRE I - MODELE COMPTABLE ET THEORIE DES CONVENTIONS

Nous proposons à présent de repenser le modèle comptable en utilisant un nouvel outil, la théorie des conventions. Cependant, avant toute chose, nous souhaiterions replacer cette jeune théorie en quête de légitimité scientifique, dans le contexte économique qui lui a permis de devenir un courant de pensée à part entière.

Appelée aussi « économie des conventions », cette recherche s'est développée en se nourrissant des reproches couramment adressés à l'encontre de la théorie contractualiste de l'entreprise. Empruntant pour une grande part à la sociologie, elle en constitue ainsi une alternative.

Le courant contractualiste postule que toute relation socio-économique peut se manifester dans des contrats implicites ou explicites entre les individus. Ce sont ces contrats qui guident le comportement des acteurs, lesquels cherchent à optimiser leur intérêt individuel. Les théories des coûts de transaction, de l'agence et des droits de propriété ont donné à ce modèle une solide assise conceptuelle, lui permettant ainsi d'alimenter abondamment les disciplines de gestion. Cependant, certaines questions restent sans réponse, et progressivement la théorie contractualiste doit affronter de nombreuses critiques :

- l'intérêt privé et l'opportunisme de l'individu y sont surestimés : ils ne sont peut-être pas les seuls moteurs de l'action humaine au sein d'une organisation. De même, sont négligées les solidarités internes qui donnent pourtant une cohésion au comportement du groupe. En conséquence, il est difficile de considérer la rationalité des actions au sein de l'entreprise comme une simple et seule optimisation de l'intérêt individuel. « La tendance extrême de l'individualisme méthodologique, qui domine en grande partie l'économie moderne, rend difficile à comprendre la façon dont l'action économique est modelée et contrainte par la

structure des relations sociales dans lesquelles tout acteur économique réel est inscrit. »²⁵⁴

- L'entreprise est pensée comme une agrégation d'individus ayant chacun leur propre rationalité ; elle semble ne pas avoir d'existence propre. Certains auteurs pensent au contraire que l'organisation constitue un système à part entière, en surplomb des individus qui la composent. Apparaissant alors comme une «construction sociale», elle doit être envisagée comme une entité différenciée, ayant ses propres règles et une existence économique, sociale et culturelle distincte.
- Le courant contractualiste, de surcroît, a négligé l'analyse dynamique des entreprises ; selon quels processus celles-ci évoluent-elles ? Pour quelles raisons assiste-t-on à une modification permanente des structures organisationnelles ? L'approche statique du modèle limite en conséquence les qualités prédictives du modèle.

De ces constatations naissent de nouvelles hypothèses, qui, appliquées aux pratiques économiques et sociales des institutions contemporaines, amènent certains auteurs à revoir les concepts clefs de l'économie classique. Ainsi, de nombreux modèles alternatifs se développent, qui tendent à montrer que les échanges économiques représentent une structure collective et non le résultat du libre jeu des acteurs. Il existe dans les échanges des rapports de calcul, mais également de confiance et d'honneur. Les croyances et les représentations des acteurs y jouent un rôle très important. Ces modèles mettent en évidence que la théorie des jeux et les comportements uniquement stratégiques échouent à rendre compte des relations dans l'entreprise.

C'est donc un regard différent que nous proposent les différents modèles alternatifs : des théories dites « évolutionnistes » à l'école de la « régulation », on s'accorde à considérer que l'entreprise n'est pas qu'un espace regroupant des actions individuelles et utilitaires ; la coopération des individus n'est pas non plus qu'un échange financier, reposant sur un calcul soumis aux déterminismes économiques.

²⁵⁴ M. Granovetter, « Les institutions économiques comme constructions sociales : un cadre d'analyse », in *Analyse économique des conventions*, PUF, Paris, 1994, p. 81.

Ces différents courants relèvent la présence d'éléments culturels internes à l'entreprise qui régulent les rapports sociaux, et lui permettent de construire un projet collectif ; il existe une capacité collective des acteurs à dépasser les divergences pour créer des accords stables et donner une véritable cohésion à l'entreprise²⁵⁵.

Au sein de ces modèles, la théorie des conventions essaie de comprendre ces relations en articulant des perspectives sociologiques et économiques. Les différentes recherches mettent en évidence plusieurs formes d'arrangements internes susceptibles d'expliquer comment l'action collective dans l'entreprise est capable de s'ordonner autour d'un projet fédérateur : un mouvement communautaire inscrit dans le social reposant sur des accords partagés.

Les travaux de L. Boltanski et L. Thévenot²⁵⁶ montrent que le fonctionnement des entreprises ne repose pas seulement sur l'appartenance à une culture commune, ou sur l'agrégation de stratégies individuelles, mais sur un certain nombre de conventions passées entre les individus ou les groupes. L'entreprise est présentée comme un lieu de tension naturelle entre des logiques contradictoires, que les différents acteurs s'attachent à réduire au moyen de « normes de conduite ». En effet, selon les auteurs, les acteurs ont une capacité commune à se référer à des principes de justice considérés comme légitimes, à l'aide desquels ils justifient leur action. Ces principes de justice sont organisés au sein de différentes « cités », c'est à dire des idéaux-type d'univers de socialisation professionnels ou non professionnels. Pour réduire les tensions entre ces principes parfois divergents, les personnes vont s'accorder sur des justifications communes.

Les accords sont possibles grâce à la construction d'un état de « généralité », lors « d'épreuves » où chaque personne essaie d'intégrer la logique de l'autre. Autrement dit, le calcul des agents est largement conditionné par des contingences sociales qui les dominent.

C'est certainement là, le principal reproche qu'on a pu formuler à l'encontre des théories contractuelles : l'acteur n'est pas entièrement autonome et son comportement n'est pas guidé uniquement par un calcul d'optimisation ; il est aussi dicté par des procédures préétablies, socialement construites et dont il n'a pas toujours conscience. Adossées au principe de mimétisme collectif, elles permettent aux individus d'évoluer en toute quiétude dans un espace normé.

²⁵⁵ W.R. Scott, « The adolescence of institutional theory », *Administrative Science Quarterly*, Vol 32, 1987, p. 493-511.

²⁵⁶ L. Boltanski et L. Thévenot, *Les économies de la grandeur*, Cahiers du centre d'études de l'emploi, Presse Universitaire de France, Paris, 1983.

Il ne s'agit pas d'opposer au contrat une nouvelle forme de coordination, bien au contraire, celui-ci est dépendant d'un tissu d'accords collectifs sans lequel il ne peut exister. L'activité contractuelle, peut être difficilement efficace si elle ne repose pas sur une « trame institutionnelle » qui réduit l'incertitude en bornant le comportement des contractants, et en limitant l'incomplétude inévitable des contrats. Le contrat n'est efficace que s'il est protégé des tentations opportunistes inhérentes à la nature humaine par une doctrine transcendante. Ainsi, le contrat ne s'oppose pas à la convention, il s'y glisse pour mieux s'y exécuter.

Le courant conventionnaliste s'attache ainsi à étudier cette structure hiérarchique en expliquant la construction de cadres communs de coordination. Il n'est donc nullement question de rejeter le contrat et le calcul, mais de s'attarder sur la constitution des référentiels d'action collective qui les surplombent.

Ces conventions auxquelles nous faisons référence, ne sont pas figées, elles évoluent en permanence ; aussi, l'analyse de cette dynamique ouvre de nouvelles perspectives quant à l'étude des phénomènes de régulation et de transformation au sein des firmes.

En somme, comme le souligne J. P. Dupuy, nous assistons à un glissement du paradigme de l'*Homo oeconomicus* vers celui d'*Homo sociologicus* :

- le premier est dégagé de tout ce qui fait la vie en société : influences, imitations, soumission, déterminisme social ; il est autonome, souverain ; sa rationalité lui permet de maximiser son bien-être en exploitant les moyens rares dont il dispose ;
- le second a perdu son autonomie ; comme nous le verrons dans les développements qui suivent, il est guidé par des normes, coutumes, règles qu'il a progressivement intégrées depuis son plus jeune âge²⁵⁷ et jusque dans l'organisation qui l'accueille : « Celles-ci, automatiquement, mécaniquement, le déterminent à agir, fut-ce au détriment de son intérêt bien compris. »²⁵⁸

Dès lors, les apports scientifiques d'une telle théorie aux disciplines de gestion sont multiples. Elle permet notamment de comprendre par quels processus les comportements se normalisent. « Il devient important d'appréhender comment se créent, évoluent et disparaissent les normes, afin de montrer combien gérer signifie autant faire en sorte que les comportements s'inscrivent dans les normes, qu'agir de

²⁵⁷ C. Oliver, « The institutional embeddedness of economic activity », Baum J.A.C. et Dutton J.E. (ed), *Advances in strategic management, the embeddedness of strategy*, Vol.13, Jai Press Inc, Greenwich, Connecticut, 1996, p. 163-186.

²⁵⁸ J. P. Dupuy, « Convention et Common knowledge », *Revue Economique* n°2, mars 1989, p. 361.

telle manière que les normes de comportements qui se créent ne soient pas incompatibles entre elles, donc sources d'incertitude²⁵⁹ ».

Certes, l'approche de la comptabilité par les théories micro-économiques et plus particulièrement, les théories contractuelles a permis de mieux comprendre le rôle du système comptable au sein de l'organisation ; en revanche, elle n'est pas parvenue, selon nous, à expliquer les dysfonctionnements dont il a été question dans la première partie de cette thèse. Qu'il nous soit permis de leur reprocher notamment, de ne pas prendre suffisamment en compte la nature sociale de la construction du modèle comptable. Pour y remédier, nous nous sommes fixés comme objectif de montrer que la comptabilité ne s'impose pas d'elle-même, qu'elle est un ensemble de règles et procédures socialement construites appelées « conventions ».

En reconnaissant cette qualité au modèle comptable, il nous sera peut-être plus aisé d'analyser les origines de ses imperfections et de contribuer à son indispensable évolution. Dès lors, pour répondre à un tel souhait, il apparaît indispensable d'effectuer un détour théorique qui aura pour but d'explicitier les fondements conceptuels de ce jeune courant de pensée.

Par conséquent, l'objet de ce nouveau titre consiste à exposer une analyse du système comptable, en adoptant une approche résolument conventionnaliste. La théorie des conventions sera d'abord développée ; dans cette perspective, nous comprendrons que le comportement d'un individu s'inscrit dans un espace balisé par un ensemble de repères socialement construits (chapitre 1). Les développements proposés s'appuient bien entendu, sur des travaux existants, mais aussi, sur notre propre contribution à ce programme de recherche. La seconde partie se veut être un apport original dont on peut souhaiter qu'il enrichira la théorie comptable. Il prend ainsi le parti de considérer la comptabilité comme un ensemble de conventions implicites et explicites qui permettent de guider les agents dans la résolution des différents problèmes de représentation comptable (chapitre 2).

²⁵⁹ P.Y. Gomez et G. Marion, « Introduction », *Revue Française de Gestion*, janvier-février 1997, pp. 60-63.

CHAPITRE I - FONDEMENTS THEORIQUES DES CONVENTIONS

« ...En dépit de leur mauvaise réputation, les rues des villes constituent un cadre où les gens qui ne se connaissent pas se manifestent à tout moment une confiance réciproque. Il s'y accomplit une coordination volontaire des actions où chacune des deux parties a sa conception de la façon de régler les choses, où les deux conceptions s'accordent, où chaque partie pense que cet accord existe et où chacune estime que l'autre pense de même. Bref, on y trouve les conditions structurales préalables d'un règlement fondé sur la convention. »

Erving Goffman²⁶⁰.

Clarifier les bases conceptuelles de la théorie des conventions est un détour indispensable si l'on souhaite aborder dans les meilleures conditions, le système comptable à l'aide de ce nouvel outil. La première section sera l'occasion de définir les principales notions attachées au contexte conventionnaliste ; la seconde présentera l'axiomatique formelle en précisant les conditions d'application du concept de convention.

²⁶⁰ E. Goffman, *La mise en scène de la vie quotidienne. Les relations en public*, Les Editions de Minuit, Paris, 1973, p.32.

SECTION I : ANALYSE CONTEXTUELLE ET CONCEPTUELLE DE LA CONVENTION

Le comportement d'un individu s'apprécie à la convergence du calcul et de la convention.

Notions fondamentales dans la théorie des conventions, l'incertitude et le mimétisme verront successivement leur contenu clarifié dans un premier paragraphe. Cela permettra ensuite de définir avec plus de précision ce qu'est une convention (paragraphe 2).

§ 1 - Approche contextuelle de la convention

« L'économie n'est pas autre chose que l'étude de la façon dont les gens font des choix ; la sociologie n'est rien d'autre que l'étude de la façon dont ils s'arrangent pour ne pas avoir de choix à faire »

J. Duesenberry

a) La notion d'incertitude

L'incertitude peut s'apparenter à une situation dans laquelle les facteurs qui influent sur l'action d'une personne en prise avec un problème existentiel ou pratique, ne sont pas tous déterminables ou prévisibles. Trois facteurs paraissent comme responsables de situations d'incertitudes : les capacités intellectuelles de l'homme, le temps et les autres.

- Les capacités

La théorie économique postule un individu, l'homo-economicus, parfaitement rationnel ; en simplifiant à l'extrême, son comportement décisionnel repose sur deux processus cognitifs : le processus synoptique lui permet de prendre en considération et comparer tous les choix possibles concernant toutes les options qui se présentent à lui, tandis que le processus d'optimisation lui indique l'option qui apportera le maximum

de satisfaction avec le minimum de risque. Cependant, H. Simon²⁶¹ l'a montré, cette vision théorique est quelque peu éloignée de la réalité, et les individus dont on observe les pratiques se contentent d'une rationalité limitée. La connaissance des options est en effet limitée par les capacités de chacun et par la connaissance des informations dont on dispose sur une situation donnée. Ainsi, reprend l'auteur, les conventions naissent des limites de la rationalité.

- Le temps

Le temps est aussi facteur d'incertitude car de demain nul n'est certain. « Entre la souveraineté de l'individu et la décision qu'il prend, s'inscrit le temps auquel il se réfère. De là vient l'incertitude sur l'état futur du monde dans lequel il agira. »²⁶². En effet, comment un individu situé à l'instant présent peut-il avoir connaissance des conditions relatives à l'instant futur, moment à partir duquel sa décision prendra effet, alors que celles-ci dépendent de ce qu'il décidera ?

Sauf à supposer que les règles de choix qui auront cours dans le futur sont identiques à celles qui régissent le présent, ce qui est totalement utopique, l'un ne se déduisant pas de l'autre, une personne est incapable de faire un choix parfait, faute de référentiel temporel.

Si l'on considère l'impossibilité de prévoir toute la chaîne de conséquences pour chaque option qui s'ouvre, les valeurs qui lui sont attachées sont imaginées en l'absence d'informations complètes.

- Les autres

Les autres constituent un troisième facteur limitant la souveraineté de l'individu : lorsque ce dernier exerce un choix, il n'est pas isolé d'un contexte social qui le contraint son action. La réaction des autres constitue une donnée imprévisible qu'il ne peut intégrer dans son calcul : conformément à la théorie des jeux, une incertitude supplémentaire naît de ce qu'il agit dans un univers social, où d'autres sujets décident librement et accomplissent des actions qui s'entrecroisent avec les siennes. Les difficultés liées à l'anticipation individuelle des conditions futures sont alors renforcées par une anticipation obligatoire sur le comportement d'autrui.

Interférant de façon incontrôlable avec les intentions ou les projets des agents, les facteurs qui viennent d'être décrits remettent en cause l'autonomie de l'individu

²⁶¹ H. Simon, op. cit.

²⁶² P. Y. Gomez, *Le gouvernement de l'entreprise, modèles économiques de l'entreprise et pratiques de gestion*, Interéditions, Paris 1996, p. 169.

parce qu'il ne dispose pas des moyens lui permettant de calculer une solution plus efficace qu'une autre. Il est impuissant, frustré et bloqué... ou du moins, devrait-il l'être s'il n'avait recours au mimétisme.

b) La notion de mimétisme

Dans ces conditions, comment l'individu réagit-il face à l'incertitude ? Se replie-t-il sur lui-même, perclus et inhibé ? Non, il agit, et le plus souvent en échappant totalement aux frustrations que l'incertitude aurait dû engendrer. En observant le comportement d'autrui, il pourra tout de même surmonter cette situation de crise et décider. Le mimétisme devient alors la seule conduite rationnelle : s'il ne sait pas comment agir, les autres le savent peut-être ; dans ce cas, l'individu en tirera alors profit, et s'ils ne savent pas, il pourra toujours justifier son action par celle des autres. L'erreur collective n'est-elle pas préférable à la raison isolée ?

Instinct grégaire et sentiment d'appartenance confortent les individus dans leur conduite d'imitation collective. Ce phénomène s'autoréalise, chaque personne voyant son action conforme au mouvement collectif ; se construit ainsi une réalité conventionnelle.

La production d'une « objectivité » émanant d'un groupe d'acteurs s'imitant collectivement a tendance à se renforcer lorsqu'augmente le nombre de ceux-ci. Ce mécanisme imitatif est fort bien analysé par J. P. Dupuy lorsqu'il écrit que « les rumeurs les plus absurdes peuvent polariser une foule unanime sur l'objet le plus inattendu, chacun trouvant la preuve de sa valeur dans le regard ou l'action de tous autres. Le processus se déroule en deux temps : le premier est celui du jeu spéculaire et spéculatif dans lequel chacun guette chez les autres les signes d'un savoir convoité et qui finit tôt ou tard par précipiter tout le monde dans la même direction ; le second est la stabilisation de l'objet qui a émergé, par oubli de l'arbitraire inhérent aux conditions de sa genèse. L'unanimité qui a présidé à sa naissance le projette, pour un temps, au-delà du système des acteurs lesquels regardant tous dans le sens qu'il indique, cessent de croiser leurs regards et de s'épier mutuellement. »²⁶³

Une série d'expériences très enrichissantes dirigées par Salomon Asch en 1951²⁶⁴, illustre ces phénomènes de groupe. Une ligne d'une longueur donnée était présentée à six personnes ; on leur demandait ensuite de trouver une ligne équivalente parmi trois autres. Sur les six personnes interrogées, cinq avaient secrètement reçu

²⁶³ J.P. Dupuy, art. cit., p. 373.

²⁶⁴ Ces expériences sont décrites par le psychologue S. Milgram dans son ouvrage, *Soumission à l'autorité*, Calmann-Lévy, Paris, 1986.

comme instruction de choisir lors de chaque test, une ligne manifestement fausse (les trois lignes présentées étaient de longueurs sensiblement différentes afin qu'aucun doute ne fût possible). Le sujet naïf était placé de telle sorte qu'il pouvait entendre les résultats des autres membres avant de donner le sien. Aussi étonnant que cela puisse paraître, l'expérimentateur constata que la plupart des sujets testés préféraient donner une réponse conforme à celle du groupe, quand bien même celle-ci était contraire à ce que leurs yeux pouvaient constater.

Cette expérience a permis de montrer que l'individu adapte son comportement à celui du groupe ; plus qu'une adaptation, on peut avancer qu'il abandonne l'initiative de son action à une source externe. L'imitation entraîne ainsi une homogénéisation du comportement, attendu que chaque individu copie inconsciemment la conduite de ses pairs. Cette pression collective est extrêmement subtile, aucun membre du groupe n'exigeant ouvertement la soumission du candidat : nous le verrons plus loin, celui-ci le fait spontanément.

Par la suite, des entretiens avec les individus testés ont montré qu'ils n'avaient aucunement conscience d'avoir perdu leur libre arbitre, ils se défendent d'avoir subi l'influence du groupe et prétendent que seule leur propre volonté est responsable de leur choix...

L'analyse du comportement d'un individu au sein d'un groupe permet en effet de mieux saisir le rôle des conventions et surtout de connaître davantage les moteurs psychologiques qui poussent l'individu à adopter un comportement mimétique. En faisant siennes les conventions d'un groupe (qu'il soit restreint ou vaste), l'individu intègre un langage social commun lui permettant d'en devenir un membre à part entière. A de rares exceptions près, l'individu n'est pas un ermite, et même si parfois, l'enfer c'est les autres, ces derniers lui sont indispensables, fut-ce à titre de miroir pour donner du sens à sa propre existence.

L'ethnométhodologue A. Coulon nous en rappelle le principe : « une fois affiliés, les membres n'ont pas besoin de s'interroger sur ce qu'ils font. Ils connaissent les orientations implicites de leurs conduites et acceptent les routines inscrites dans les pratiques sociales. C'est ce qui fait qu'on n'est pas étranger à sa propre culture, et qu'à l'inverse les conduites ou les questions d'un étranger peuvent nous sembler étranges. Un membre, ce n'est donc pas seulement une personne qui respire et qui pense. C'est une personne dotée d'un ensemble de procédures, de méthodes, d'activités, de savoir-faire, qui la rendent capable d'inventer des dispositifs d'adaptation pour donner du sens au monde qui l'entoure. C'est quelqu'un qui, ayant incorporé les ethnométhodes d'un groupe social considéré, exhibe « naturellement » la

compétence sociale qui l'agrège à ce groupe et qui lui permet de se faire reconnaître et accepter. »²⁶⁵

Pour conclure ce paragraphe, nous rejoindrons l'avis de P.Y. Gomez qui considère que le mimétisme est une attitude rationnelle, celle-ci exprimant la conséquence possible de la souveraineté des choix des individus²⁶⁶. Le mimétisme est alors une réponse à l'incertitude.

La collectivité donne ainsi naissance à des règles de conduite volontairement suivies qui permettent à chacun d'évoluer en toute quiétude, paradoxalement, d'être libre. Ces guides comportementaux seront appelés conventions.

§ 2 - Etude conceptuelle de la convention

a) Définition

Plusieurs auteurs ont proposé une définition de la convention ; celle d'O. Favereau, à défaut d'être précise, a le mérite d'être concise : « la convention consiste en un dispositif cognitif collectif »²⁶⁷.

A. Orléan la complète et la commente en rajoutant qu'elle repose « sur un principe d'économie des ressources cognitives, au sens où on ne cherche à produire de nouvelles connaissances que dans la mesure où ont été épuisées toutes les tentatives d'interprétations compatibles avec l'état du savoir. Selon ce principe, la découverte de réponses partielles à des problèmes particuliers est un fait suffisamment rare pour justifier qu'en priorité on cherche à mobiliser ces résultats anciens lorsque le corps social affronte de nouveaux défis. La convention fonctionne alors comme une heuristique au sens de H. Simon. Elle fournit les *formes standards de résolution de problèmes* sur lesquelles on modèle par analogie, les réponses à de nouveaux problèmes. »²⁶⁸

²⁶⁵ A. Coulon, *L'ethnométhodologie*, Presse Universitaire de France, Paris, 1993, p. 44.

²⁶⁶ P.Y. Gomez, « Des règles du jeu pour une modélisation conventionnaliste », *Revue française d'économie*, volume x, 3, été 1995, p. 144.

²⁶⁷ O. Favereau, « La formalisation du rôle des conventions dans l'allocation des ressources », in *Le travail. Marchés, règles, conventions*, R. Salais, L. Thévenot ; Paris, INSEE - Economica, p.249-267.

²⁶⁸ A. Orléan, « Pour une approche cognitive des conventions économiques », *Revue Economique* n°2, mars 1989, p. 266.

La définition de P.Y. Gomez en est très proche, à ceci près, qu'elle insiste peut-être davantage sur les interactions observables entre l'individu et la convention : « on appelle convention le système de règles dans lequel se situent les acteurs lorsqu'ils ont à effectuer un choix. Elle permet de rendre raisonnable, c'est-à-dire de donner une raison, un sens, aux choix individuels. Ce sens est commun : c'est parce que tout le monde est supposé rationaliser d'une certaine façon que chacun agit de la sorte, ce qui confirme que tout le monde agit de la sorte... Les conventions et les individus existent en même temps. Les individus ne peuvent décider que parce qu'il existe des conventions et les conventions n'existent que parce que les individus les adoptent. »²⁶⁹

En résumé, nous retiendrons que la convention est un ensemble de repères socialement construits, permettant aux individus de résoudre des problèmes récurrents, en coordonnant leurs comportements dans un espace normé afin d'en assurer la compatibilité.

Toutefois, afin de dissiper certaines confusions, nous rajouterons qu'il est possible de classer les conventions en deux grandes catégories :

- les conventions « explicites » ou programmées qui résultent d'un accord conscient entre les convenants ; pour reprendre cet exemple, nous pouvons constater que la conduite automobile repose sur un tapis de conventions explicites, clairement définies, puisqu'ayant donné naissance à un Code. La convention de salaire minimum (SMIC) est aussi une convention explicite attendu qu'elle donna lieu à des accords signés par les différentes instances représentatives ;
- les conventions « spontanées » qui émanent des acteurs, sans que ceux-ci les aient consciemment souhaitées. Elles résultent plus d'un « consentement coutumier » que d'une volonté délibérée. Ainsi, on cherchera en vain une quelconque trace de la convention selon laquelle, par exemple, en cas d'interruption de la liaison téléphonique, celui qui a appelé la première fois doit rappeler son correspondant. On ne trouvera pas plus de trace de la convention qui prescrit de vouvoyer son interlocuteur dans certaines circonstances et de le tutoyer dans d'autres.

²⁶⁹ P. Y. Gomez, « Information et conventions : le cadre du modèle général », *Revue française de gestion*, n°112, janvier - février 1997, p. 67.

b) Principales caractéristiques

- **La convention présente des limites spatiales** ; chaque convention s'exerce au sein d'une *zone d'influence* qui lui est propre. Ce *principe de territorialité des conventions* permet de comprendre les différences comportementales observables en cas de transfert d'un milieu à un autre. Ainsi les termes « normal » et « marginal » n'ont de sens que par rapport à la convention qui leur sert de référentiel. Déplaçons nous d'un territoire à l'autre : ce qui est admis ici est condamné là et ce qui est recommandé là est méprisé ici. Le philosophe G. Deleuze a déjà eu l'occasion d'insister sur ce point : « l'idée que la vérité sorte du puits, il n'y a pas de plus fausse idée. Nous ne trouvons les vérités que là où elles sont, à leur heure et dans leur élément. Toute vérité est vérité d'un élément, d'une heure et d'un lieu... »²⁷⁰
- **C'est l'adhésion de la collectivité à la convention qui lui permet d'exister** ; chacun a la conviction que la convention est respectée par l'autre et cette conviction constitue le ciment de la convention. Celle-ci devient alors un système de justification en indiquant à chaque individu ce qu'il est convenu de faire sachant que chacun est convaincu que les autres agissent de la sorte. En ce sens, elle représente le fondement de la vie sociale. Retirons cette conviction, que se passe-t-il ? Le doute s'installe, chacun s'interrogeant sur l'adhésion de l'autre à la convention ; naîtra ainsi la suspicion, le système menaçant alors de s'écrouler.
- **La convention s'autoconforte** ; comme nous venons de le voir, l'individu agit d'une certaine façon, persuadé que les autres agissent à l'identique ; par conséquent, en adoptant un tel comportement spéculaire, il nourrit la convention et la renforce malgré lui, en indiquant aux autres la façon dont il faut agir : A agit comme il pense que B agirait, ainsi, B, observant A, renforce sa conviction dans l'adhésion de tous à la convention, et agit conformément à A.
- **La convention ne s'impose pas** ; elle ne contraint pas les comportements individuels, elle les guide en proposant à l'individu un système de repères. C'est parce qu'une collectivité y souscrit, qu'une convention existe, parce que chacun trouve normal et bénéfique de s'y référer. Reprenant la théorie des jeux, R. Boyer et A. Orléan montrent que « s'il existe un petit nombre d'individus qui ne se conforment pas à la convention, ils obtiennent une utilité moindre que celle qu'ils

²⁷⁰ G. Deleuze, *Nietzsche et la philosophie*, Presse Universitaire de France, Paris, 1988, p. 125.

eussent obtenue en suivant la convention »²⁷¹. Chacun a donc tout intérêt à adhérer à la convention pour maximiser son bien-être.

On peut à ce propos, éprouver quelque gêne à situer la règle de droit par rapport à la convention ; sachons alors, que la première ne crée pas la seconde, tout au plus, elle l'entérine, en signale la présence. Ainsi, comme le précise P.Y. Gomez, « les lois les plus sévères ne sont respectées que parce que chaque membre d'une population est convaincu durablement de leur adoption par les autres. Les lois sont respectées par convention et non l'inverse. Le jeu du mimétisme en miroir fait croire à chacun que tous les autres adoptent la convention. C'est ce qui assure finalement l'existence durable d'une convention et sa concrétisation éventuelle dans les règles de droit. »²⁷²

Les recherches qui ont été développées dans cette direction ont bien montré qu'au sein d'un espace comme l'entreprise, les acteurs ne se conforment pas toujours aux règles fixées et imposées par l'entreprise ; il se développe fréquemment des ententes et des accords implicites, en marge des prescriptions autoritaires, et qui d'ailleurs guident avec une certaine efficacité les comportements au sein de l'organisation.

Illustrons ces propos par une loi qui fut votée et mise en application il y a quelques années en France, l'interdiction de fumer dans les lieux publics. Allant à l'encontre d'une convention plus résistante, il est des espaces où cette loi ne fut jamais respectée, si ce n'est pendant les quelques jours qui suivirent sa promulgation. En effet, selon la convention en place, chaque fumeur se sent libre de fumer et estime que toute volonté répressive serait une atteinte à sa liberté, pure hérésie dans un pays comme la France. Les faits montrent que dans la plupart des lieux, la nouvelle convention (le respect des non-fumeurs) qu'a tenté d'imposer le nouveau texte n'a pas emporté l'adhésion des citoyens, chacun d'entre eux n'étant pas suffisamment convaincu de l'adoption de la nouvelle règle par les autres.

E. Kant avait déjà, à son époque, avancé l'idée qu'on ne saurait gouverner durablement contre le peuple : « le pouvoir législatif ne peut appartenir qu'à la volonté unifiée du peuple. En effet, comme c'est d'elle que doit procéder tout droit, elle ne doit par sa loi pouvoir faire, absolument, d'injustice à quiconque. Or il est toujours possible, lorsque quelqu'un décide quelque chose à l'égard de l'autre, qu'il lui fasse, ce faisant, tort, mais ce n'est point le cas en ce qu'il décide à l'égard de soi (...). Il n'y a donc que la volonté unie et unifiante de tous, dans la mesure où chacun

²⁷¹ R. Boyer et A. Orléan, « Les transformations des conventions salariales entre théorie et histoire », *Revue économique*, n°2, mars 1991, p. 239.

²⁷² J.P. Gomez, op. cit., 1996, p. 174.

décide la même chose sur tous et tous sur chacun, il n'y a donc que la volonté collective d'un peuple qui puisse être législative. »²⁷³

- **Mais elle entraîne un état de soumission librement consenti** ; lorsqu'il pénètre sur le territoire d'une convention, l'individu en accepte le contrôle. Dès lors, il ne se voit plus comme l'auteur de ses actes. Ces derniers n'ont plus pour origine sa raison profonde, mais sont plutôt imputables aux prescriptions de la convention. Sa conscience est alors « mise en veilleuse » et une perte du sens de la responsabilité s'en suit : l'individu n'est pas responsable de ses actes puisqu'il a agit conformément à la convention, c'est-à-dire comme ses pairs, ce qu'on ne saurait lui reprocher.

Ainsi, l'individu s'abandonne à la convention ; comme un enfant il se laisse bercer, par cette « seconde mère ». Il s'immerge douillettement dans le bain des conventions qui régissent la vie collective. De la même façon qu'il assimile progressivement les règles du langage pour communiquer, il intériorise depuis son plus jeune âge et tout au long de son existence, les conventions qui permettent de satisfaire aux exigences de la communauté et l'aideront à s'y épanouir.

Bien sûr, l'individu pourrait s'y opposer, mais ce ne serait pas son intérêt sachant que cette « douce soumission » lui procure maints avantages :

- d'abord, elle évite les calculs qui lui permettent de surmonter toutes les difficultés liées aux situations d'incertitude ; ce calcul lui étant au demeurant, le plus souvent inaccessible ;
- ensuite, elle permet de justifier d'autant plus facilement ses actes que ceux-ci sont conformes à ce que font les autres et ce qu'ils attendent de lui ; s'il y a erreur, elle sera collective et donc plus facilement pardonnable ; c'est le principe de justification : l'individu rationalise ses actes par la conformité ;
- enfin, l'individu qui se soumet à la convention, nous l'avons expliqué en décrivant le mimétisme, gagne du prestige par la reconnaissance de ses pairs, et renforce son intégration au groupe. A sa propre existence et ses particularités qui font sa personnalité, il substitue celle du groupe, se donnant ainsi la sensation d'une « épaisseur sociale ».

²⁷³ E. Kant, *Doctrine du Droit*, 1767, § 46.

En revanche, la « dissidence institutionnelle » entraîne des sanctions : l'abaissement du statut de l'individu dans le groupe, l'infamie, et parfois, plus grave, son bannissement. Le sociologue J. D. Reynaud reconnaît que l'exclusion est la sanction majeure : « celui qui ne suit pas les règles et qui veut les ignorer, ne se heurte pas seulement à la désapprobation ou à la mauvaise humeur du groupe. Il en est retranché. »²⁷⁴.

Nous appellerons ce phénomène *l'état de soumission*. On comprendra aisément que cette « capitulation idéologique » constitue le soubassement comportemental essentiel de toute convention.

- **La convention évolue** ; la stabilité qui caractérise la convention, n'interdit pas son évolution. La convention n'étant effective que par sa capacité à convaincre, le doute sur son adhésion peut fort bien se répandre dans la population. La structure de la convention peut alors s'ébranler selon un mécanisme opposé à celui qui présida à la bâtir. Nous aurons l'occasion de revenir sur la logique d'évolution dans un prochain chapitre consacré à la dynamique des conventions.

Nous savons maintenant que la convention, qu'elle soit explicite ou spontanée, est un ensemble de repères permettant de résoudre des problèmes d'incertitude au sein d'un espace donné, en s'appuyant sur des comportements de mimétisme. Nous savons aussi qu'elle suppose l'adhésion de tous, qu'elle s'autoconforte en s'appuyant sur un mécanisme spéculaire. Elle ne s'impose pas mais chacun s'y soumet volontairement. N'étant pas figée, la convention est par ailleurs, susceptible d'évoluer ou de disparaître.

Ce faisant, en coordonnant les conduites, la convention constitue une réponse au chaos. Ciment d'une communauté, elle lui permet de surmonter l'état de désorganisation en donnant à ses membres un ensemble de normes et de valeurs communes. Comme l'écrit le philosophe E. Dupréel, « La convention établit entre ses auteurs de la correspondance, crée de l'accord, fait en sorte que la réunion de leurs conduites, au lieu d'être une somme d'éléments disparates, constitue un tout organisé, elle fait une activité unifiée. »²⁷⁵

²⁷⁴ J. D. Reynaud, *Les règles du jeu, l'action collective et la régulation sociale*, Armand Colin, Paris, 1989, p. 39.

²⁷⁵ E. Dupréel, « Convention et raison », *Revue de Métaphysique et de morale*, 1925, p. 285.

Plus loin, le même auteur fait remarquer la fonction stabilisatrice de la convention : chacun agissant pour des causes différentes, l'accord spontané des esprits et des volontés est une pure utopie. Dès lors, la convention substitue à cette variété, l'identité d'une règle apaisante, quelle que puisse être la diversité des facteurs agissant sur les conventions.

Ainsi, en évitant les calculs et spéculations, elle fournit aux individus les moyens de déterminer dans quelles directions doivent se porter leurs actions et, surtout rend ces actions communicables et justifiables à leurs yeux et aux yeux d'autrui²⁷⁶.

La section qui suit donnera l'occasion de vérifier que la convention dispose aussi d'une structure particulière et facilement identifiable.

²⁷⁶ N. Brunsson, *The Irrational Organization*, Wiley, Chichester, 1985.

SECTION II : ANALYSE ORGANIQUE ET FONCTIONNELLE DE LA CONVENTION

« Assurer l'ordre aux jonctions des artères d'une grande ville implique avant tout une absence de collisions entre les gens et les véhicules qui interfèrent réciproquement. On ne peut pas dire que l'ordre règne entre des gens qui vont dans la même direction à la même allure, car il n'y a pas alors d'interférence. Il n'existe pas non plus quand les personnes se heurtent continuellement. Mais quand tous ceux qui se rencontrent ou se dépassent sur des voies encombrées prennent le temps et la peine nécessaires pour éviter les collisions, la foule est alors ordonnée. Eh bien, au fond de la notion d'ordre social, on trouve la même idée. Les membres d'une communauté ordonnée ne s'écartent pas de leur route pour s'agresser mutuellement. De plus, chaque fois que leur trajectoires interfèrent, ils font les ajustements nécessaires pour échapper à la collision, et ils les font selon une certaine règle conventionnelle ».

E. Alsworth Ross²⁷⁷.

Présenter l'architecture d'une convention et décrire sa composition sont les objectifs de la présente section. Son utilisation comme « outil d'analyse » doit s'appuyer sur un ensemble de propositions à suivre sous peine de dévoyer la signification du concept (§1). La convention sera ensuite abordée comme un émetteur de messages (§2).

²⁷⁷ E. Alsworth Ross, *Social Control*, New York, The Macmillan Company, 1908, p.1.

§ 1 - L'axiomatique conventionnaliste

a) Les cinq propositions

Dans son étude philosophique de la convention, D. K. Lewis²⁷⁸, énonce cinq propositions qui sont autant de conditions à respecter pour adopter légitimement une approche conventionnaliste.

- Proposition n°1 : la conformité générale

La convention a permis à l'individu de repérer le comportement attendu parce qu'elle est adoptée par l'ensemble de la collectivité. Certes, il est possible à certains de s'y dérober mais ils se positionneront toujours par rapport à elle. De toute façon, ils n'y ont guère intérêt : se soustraire à la convention, peut entraîner de la part de la collectivité, des réactions d'exclusion et plus généralement une diminution de l'utilité et du bien-être de l'individu.

- Proposition n°2 : l'anticipation

L'individu anticipe que la population adopte la convention ; c'est d'ailleurs cette anticipation qui est la base du processus qui permet à la convention de s'autorenforcer. En se retranchant derrière le comportement qu'il suppose être celui des autres, le comportement « normal », il atténue la responsabilité de ses actes et les justifie ; c'est ainsi qu'il rationalise son comportement ; mais dans le même temps et sans qu'il en ait vraiment conscience, il renforce la convention en indiquant aux autres comment « il faut » agir. Chacun adopte la convention mais participe dans le même temps, à sa construction et son développement.

- Proposition n°3 : la préférence pour une conformité générale

Tous préfèrent une conformité générale à la convention plutôt qu'une conformité moindre que générale ; une multiplication des déviations remettrait alors en cause le comportement du convenant. En étant convaincu que toute la population

²⁷⁸ D.K. Lewis, *Convention : A Philosophical Study*, Cambridge, Harvard University Press, 1969.

concernée se conforme à la convention, l'individu, rassuré, rationalise ses actes et leur donne un sens.

- Proposition n°4 : l'alternative

La convention n'est pas obligatoire, une autre convention peut lui être opposée. Si ce n'est pas le cas, on ne peut véritablement parler de situation d'incertitude : l'individu n'ayant pas le choix, nous sortons alors du cadre des conventions. Le dernier chapitre consacré à la dynamique des conventions nous donnera l'occasion d'approfondir le concept d'alternative : la mobilité des conventions n'est en définitive que le résultat d'un affrontement qui oppose la convention établie à son alternative

- Proposition n°5 : le « common knowledge »

D. K. Lewis fait remarquer que ces quatre propositions sont « common knowledge » ; cela signifie que chacun sait que chacun sait... Se constitue ainsi une connaissance commune de la convention. Cette réflexion spéculaire est autorenforçante ; J. P. Dupuy remarque à ce sujet, que le fait que chacun ait connaissance du raisonnement que les autres font pour se convaincre qu'il doivent se conformer à la convention, tend à renforcer la conviction quand à son adoption ²⁷⁹. Toutefois, ce dernier prend soin de rajouter que « des travaux récents sur les fondements de la théorie des jeux font sérieusement douter que l'idéal de transparence totale et de réflexivité absolue manifestée par le *common knowledge* puisse jamais venir à bout de l'extériorité et de l'opacité du collectif »²⁸⁰. Nombreux sont les auteurs qui partagent ce scepticisme ; aussi, considèrent-ils qu'il est préférable de parler d'une forme affaiblie de savoir collectif²⁸¹.

b) Le langage comme exemple de convention

Pour mieux comprendre le contexte conventionnaliste et illustrer son axiomatique, nous avons choisi un exemple qui concerne tous les hommes : le langage. Pour communiquer, les peuples ont développé des systèmes de symboles vocaux et

²⁷⁹ J.P. Dupuy, art. cit.

²⁸⁰ J. P. Dupuy, art. cit., p.366.

²⁸¹ A. Orléan, « Vers un modèle général de la coordination économique par les conventions », in *Analyse économique des conventions*, ouvrage collectif, Presses Universitaire de France, Paris, 1994, pp. 9- 40.

scripturaux s'appuyant sur de multiples conventions devenues à ce point des évidences, que rares sont ceux qui se sont interrogés sur leur genèse²⁸².

Caractéristiques contextuelles

- L'incertitude

La meilleure façon de connaître le sentiment d'incertitude qui envahit et indispose l'individu en l'absence de conventions de langage, est de circuler dans un pays dont on ne connaît pas la langue et dont les habitants ne connaissent pas la vôtre. Très tôt, le besoin de communiquer se manifeste : contrôles divers, demande de renseignements, achats à effectuer, démarches administratives, les occasions sont fréquentes et les mots vous manquent alors. Aussi, notre premier réflexe est-il de se rabattre sur des conventions qui offrent plus de chances d'être communément adoptées : représentations gestuelles, dessins, mimes, mais le contenu des messages est extrêmement limité. Si aucune tierce personne ne vient nous secourir, une impression d'isolement, de frustration, puis de vulnérabilité peut nous gagner selon les situations. L'incertitude nous habite et l'on se met à rêver d'une convention partagée par tous, un langage universel, un espéranto ; mais c'est sous-estimer l'enracinement puissant des conventions en place...

- L'imitation

Quelle solution permettra de sortir de cette situation délicate dans laquelle vous plonge l'incertitude ? S'il faut y séjourner durablement, il faudra se résoudre à adopter les conventions de langage locales. Par un processus d'imitation, y seront alors repérées les expressions utilisées par les autochtones ; à chacune d'entre elles, seront associées les idées contenues. Par un processus de mémorisation, d'analyse, de combinaisons et de tests répétés, les conventions seront alors progressivement intégrées.

- L'axiomatique conventionnaliste

Proposition n°1 : la conformité générale

²⁸² C.f. C. Hagège, *L'homme de parole*, Folio – Essais n° 49, Paris, 1996.

Sur le territoire concerné, l'adoption de la convention de langage est générale ou quasi-générale (ce qui n'exclut pas les affrontements de conventions) car chacun y a un intérêt évident ; en l'adoptant, il obtient une plus grande utilité que celle qu'il obtiendrait en échappant à la convention. En effet, ne pas partager un langage avec ses pairs aboutit à une absence de communication, à un isolement et un repli sur soi ; finalement, on perd tout contact avec la réalité extérieure. Les psychiatres appellent cette situation : l'autisme.

Proposition n°2 : l'anticipation

Ayant décidé d'adopter la convention de langage, nous utilisons les quelques mots et phrases inscrits sur notre registre dès que nous communiquons ; or nous le faisons sans même nous poser la question de savoir si notre interlocuteur a adopté la convention ; du fait de son appartenance au pays, nous anticipons qu'il l'adopte.

Proposition n°3 : la préférence pour une conformité générale

Tous les utilisateurs préféreront une conformité générale ; en effet, un langage n'a d'utilité que s'il est partagé. Il est ainsi possible de considérer qu'un langage qui ne serait utilisé que par une seule personne n'aurait pas plus de sens que l'absence de langage. Aussi, la préférence pour une conformité générale tombe sous le sens, chacun rêve que son propre langage soit universellement partagé. Inversement, sur un territoire donné, les déviants sont souvent marginalisés ; les langages érotiques, qu'ils naissent dans la rue ou dans l'esprit des experts ont toujours suscité la méfiance de la population qui les considère comme des actes de différenciation, de dissidence ou de dissimulation.

Proposition n°4 : l'alternative

La convention de langage ne s'impose pas, elle n'est pas obligatoire dès lors que d'autres formes de langages existent ; du reste une autre convention de langage peut toujours lui être opposée. A ce propos, il faut signaler que plusieurs conventions peuvent coexister et diviser une population. Chacun sait que nombreux sont les pays qui connaissent cette situation dans laquelle différentes conventions de langage s'affrontent (langue officielle, dialectes) ; et même si le pouvoir central tente légalement d'imposer à son pays l'usage d'une langue, la loi n'aura de force que si les habitants sont convaincus de l'utilité d'adopter la nouvelle convention et surtout si

chacun est persuadé de son adoption généralisée ; dans le cas contraire, la langue officielle ne deviendra qu'une langue administrative, voire une langue morte.

Proposition n°5 : le « common knowledge »

Tout membre de la population connaît les quatre propositions précédentes, mais sait encore que chacun des autres membres le sait aussi. L'axiomatique de la convention de langage est donc une connaissance commune.

§ 2 - La convention comme émetteur de messages

Afin de compléter l'analyse de la convention, nous proposons au lecteur d'examiner plus précisément sa structure ; aussi, s'inspirant des travaux de P.Y. Gomez²⁸³, nous essaierons de considérer toute convention comme un émetteur de messages. Le discours qu'elle véhicule fera d'abord l'objet d'une observation particulière ; seront ensuite décrits les moyens de transmission utilisés.

a) Le discours

Repérer le comportement « normal »

En situation d'incertitude, nous savons que l'individu s'en remet aux conventions ; selon un processus que les sociologues qualifient de programmation mentale, celles-ci ont été progressivement intégrées depuis le tout début de son existence. Le processus d'intégration est continu : en fonction des groupes ou des cités (dans le sens que leur ont donné L. Boltanski et L. Thévenot²⁸⁴) qui l'accueillent, l'acteur s'ouvre à de nouvelles conventions qui lui permettront d'y évoluer paradoxalement, plus « librement ». Constamment, celles-ci délivrent des messages qui lui indiquent le comportement considéré comme « juste » ou « normal » ; ceci lui évite ainsi d'interpréter les flots d'informations provenant de son environnement, et lui épargne dans le même temps, une infinité de calculs inaccessibles qui pourraient aboutir à des situations de blocage.

²⁸³ P.Y. Gomez, *Qualité et théorie des conventions*, Economica, Paris 1994, p. 109.

²⁸⁴ L. Boltanski et L. Thévenot, *Les économies de la grandeur*, PUF, Paris, 1989.

En épousant les conventions, l'individu, en toute quiétude, évolue en harmonie avec ses pairs ; les pulsions brutales que pourraient éveiller chez lui certaines situations (provoquant par exemple la haine ou le désir) sont réfrénées, censurées (au sens freudien du terme) par ces règles sociales. A ce propos, il est piquant de constater que l'activité onirique ne s'embarrasse guère des conventions ; la censure qui dresse une frontière entre l'inconscient et le conscient de l'être, s'estompe pendant le rêve²⁸⁵. Des pans entiers de ce que l'individu peut refouler en situation d'éveil (par conformité consciente ou inconsciente aux conventions), se libèrent alors dans une belle anarchie.

Ainsi, le discours est un ensemble de signaux qui ont pour fonction de « borner » les comportements de l'individu en lui indiquant ce qui est compatible avec la norme et ce qui ne l'est pas.

Repérer les convenants

Le discours précise aussi le type de population concernée par la convention, afin qu'une personne puisse se situer par rapport à elle, et éventuellement l'adopter. Pour reprendre l'exemple du langage, nous pouvons constater que l'individu n'adopte pas le même langage en fonction du pays dans lequel il séjourne ; dans un même pays, il peut aussi adapter son langage au milieu dans lequel il évolue ; ainsi, le vocabulaire et les constructions syntaxiques qu'il emploiera seront différents selon qu'il s'adresse à l'être convoité ou qu'il plaisante avec ses proches.

Repérer la sanction

Selon le même exemple, le discours de la convention dicte alors à l'individu le degré de sophistication du langage en phase avec le contexte. Mais il délivre aussi une autre indication : la sanction, c'est-à-dire les conséquences éventuelles en cas de non-adoption. Dans notre cas, si l'individu ne respecte pas les prescriptions délivrées par le message, il prend le risque d'être considéré comme une personne rustre ou vulgaire, et rejeté alors par la personne qu'il courtise.

En résumé, le discours peut être défini comme un ensemble de signaux qui indiquent à l'individu, placé dans une situation d'incertitude, la solution que la

²⁸⁵ S. Freud, *Le rêve et son interprétation*, Gallimard, Paris, 1925.

convention est susceptible de proposer, ainsi que les conséquences en cas de non-adoption.

b) Les moyens de transmission

Par quel canal, et de quelle manière le discours qui précise le comportement à adopter est-il véhiculé ? Autrement dit, quels sont les moyens techniques qu'utilise la convention pour assurer l'acheminement de son message vers le destinataire ?

Deux catégories de moyens peuvent être alors observées, les moyens humains et les moyens matériels.

Les moyens humains

La convention n'est efficace que si elle entre en contact avec l'individu et le convainc que les autres sont aussi en contact avec elle. Recevant le message délivré par la convention, il se transforme lui-même en moyen de transmission ; devenu « adopteur », l'individu montre à ceux avec qui il est en relation, le comportement « normal » à suivre et amplifie par-là même le degré de conviction à l'égard de l'adoption de la convention : c'est la transmission implicite.

Reprenant l'exemple de la loi qui limite l'usage du tabac, nous pouvons constater qu'en entrant dans un lieu public, le comportement des autres nous renseigne sur la convention. En s'abstenant de fumer, ceux-ci émettent un signal qui confirme l'adoption de la convention et nous enjoint de la respecter sous peine de rejet. La respectant, nous renforçons la convention en émettant un signal aux gens présents et aux nouveaux arrivants : nous transmettons ainsi l'information. Mais la transmission peut être plus explicite : conseils, éducation, pédagogie, apprentissage sont des moyens qui, s'ajoutant au mimétisme, contribuent à l'adoption des conventions.

Les moyens matériels

Cette transmission humaine est renforcée par des moyens matériels qui viennent avertir les individus de l'existence d'une convention à adopter : écrits divers, médias, codes, lois, écoles, organismes de formation et autres représentent des courroies de transmission au service des conventions. Les signaux émis seront plus ou moins redondants selon la nature et la multiplicité des procédés mis en œuvre. Toutefois, ces

différents moyens matériels destinés à véhiculer le discours de la convention, n'auront d'utilité que si l'individu joue lui-même son rôle de transmetteur.

Nous pouvons repérer quelques dispositifs matériels destinés à transmettre le message à l'individu : les panneaux « interdiction de fumer », l'absence de cendriers, le texte de loi inscrit dans le code civil... Cependant, nous constatons qu'en l'absence de transmission humaine, l'efficacité de ces moyens reste très limitée. En fumant dans un lieu public, par exemple, une personne refuse la convention, mais, et c'est certainement le plus important, rejette dans le même temps son rôle de transmetteur et introduit la suspicion en envoyant un signal qui contredit celui véhiculé par le dispositif matériel. Si un tel comportement tend à se généraliser, ce dernier devient alors sans effet.

Bien entendu, tous les messages transmis ne viendront nourrir la convention que s'ils sont cohérents. Il n'y a de conviction que si les signaux émis, proposent des discours compatibles entre eux ; s'ils sont contradictoires, les individus procèdent à des calculs opportunistes, la conviction s'estompe et la suspicion envahit la population concernée. Naîtra alors une nouvelle convention.

Pour clore ce chapitre consacré aux caractéristiques contextuelles et structurelles des conventions, nous dirons qu'une convention est un ensemble de repères socialement construits qui permettent de résoudre des problèmes récurrents, en coordonnant le comportement des individus dans un espace normé. Elle se caractérise par une structure particulière répondant à cinq propositions : la conformité générale, l'anticipation, la préférence pour une conformité générale, l'alternative et le « common knowledge » ou principe de connaissance commune. De plus, en tant qu'émetteur de messages, elle est observable selon deux angles : le discours et les moyens de transmission qui le véhiculent.

D'aucuns diront que la théorie des conventions retire toute l'autonomie et la liberté de calcul que les théories contractuelles prêtaient à l'individu. Il y a une vingtaine d'années, dans leur ouvrage commun, M. Crozier et E. Friedberg²⁸⁶ mettaient en doute la vision déterministe de la conduite humaine. En aucun cas, avançaient-ils, le comportement de l'acteur est guidé par des valeurs reçues et intériorisées ; même si les normes culturelles conditionnent les individus, ceux-ci doivent pouvoir choisir entre plusieurs stratégies possibles dans une situation donnée.

²⁸⁶ M. Crozier et E. Friedberg, *L'acteur et le système*, Editions du Seuil, Paris, 1977.

Sans aller dans le sens des deux auteurs, nous ne réfutons pas totalement l'idée d'autonomie et de calcul, et il n'est pas non plus question de verser dans une utopie selon laquelle l'organisation serait exempte de tous conflits grâce à un arsenal de procédures préétablies. Celle-ci demeure un lieu de tension, de lutte, et de pouvoir. Pour autant, on ne peut délester l'acteur, tout du moins celui de la théorie classique des organisations, de ses dimensions historiques et culturelles qui ont semble-t-il été trop rapidement éludées par le raisonnement stratégique²⁸⁷.

« Lorsque le conflit éclate, le compromis et les conventions continuent de coordonner la relation entre les acteurs (ne serait-ce que par exemple, parce que la grève sera préférée par les salariés au pain de plastique déposé sous la voiture du directeur ! »²⁸⁸.

En somme, l'individu est autonome et calculateur, *mais* dans un espace de liberté dont les contours sont *bornés* par un ensemble de conventions ; il rationalise son action par rapport aux autres parce qu'il n'agit jamais de façon isolée. Ce qui est quelque peu différent.

Aussi, concluons-nous en suggérant que le comportement d'un individu s'apprécie à la convergence du calcul et de la convention.

Forts de ces principes, nous disposons d'un nouvel outil pour analyser le système comptable selon un angle différent. Sera alors émise l'hypothèse selon laquelle il est un construit social reposant sur un ensemble de conventions qui parfois nous échappent.

²⁸⁷ H. Amblard *et alii*, *Les nouvelles approches sociologiques des organisations*, Seuil, Paris, 1996.

²⁸⁸ Y. Livian et G. Herreros, « L'apport des économies de la grandeur : une nouvelle grille d'analyse des organisations ? », *Revue française de gestion*, pp. 43-59, novembre-décembre 1994.

CHAPITRE II - LES CONVENTIONS COMPTABLES

*Rien n'est donné, tout est convenu*²⁸⁹

L'objectif principal de ce chapitre est de jeter un regard différent sur le système comptable en répondant à une série de questions :

- le processus comptable répond-il à une approche conventionnaliste ?
- plus précisément, le praticien est-il totalement libre dans le choix de ses actes, ou bien, est-il « mentalement programmé » par un ensemble de conventions qui déterminent son comportement ?
- si oui, quelles sont ces conventions ?
- et quels rôles jouent-elles au sein de notre modèle comptable ?

Dans cette approche, se dissipera très rapidement l'idée réductrice selon laquelle le produit comptable nous est donné et s'impose de lui-même. Exit le mythe de la représentation universelle qui fait des états financiers la photographie objective de l'entreprise. Bien au contraire, la comptabilité devrait apparaître comme mettant en mouvement un ensemble de règles et procédures socialement construites. Dès lors, il apparaît possible de repérer et d'examiner les conventions sur lesquelles repose le modèle.

Les caractéristiques d'une convention comptable seront examinées en montrant notamment, qu'elle obéit à l'axiomatique conventionnaliste de Lewis (section 1). Suivront alors des développements relatifs à sa structure en tant qu'émetteur de messages (section 2).

²⁸⁹ D'après l'aphorisme de Gaston Bachelard, « Rien n'est, tout est construit » dans *La formation de l'esprit scientifique*, 1938.

SECTION I : PRINCIPALES CARACTERISTIQUES DES CONVENTIONS COMPTABLES

« Les règles sont efficaces (pour autant qu'elles le sont) parce que ceux auxquels elles s'appliquent croient en leur justesse et en viennent à se concevoir en fonction de ce que la conformité leur permet d'être et en fonction de l'état auquel une déviation implique qu'ils sont réduits »

E. Goffman, *La mise en scène de la vie quotidienne*²⁹⁰.

Pour qu'une approche conventionnaliste du système comptable soit envisageable, un certain nombre d'exigences doit être respecté. Cependant, avant de vérifier le respect des cinq conditions de Lewis (§2), il apparaît souhaitable d'examiner le contexte qui caractérise la modélisation comptable (§1) ; il sera alors constaté que les agents supposés adopter la convention se trouveraient dans une situation d'incertitude si un flot de conventions ne venaient guider leurs actes au sein d'un espace comptable largement balisé.

§ 1 - Une situation à choix multiples

Devant un événement particulier, le comptable se trouve-t-il en situation d'incertitude ?

On serait tenté de répondre par la négative, tant les automatismes qui l'animent sont nombreux et prégnants. Considérons la question d'un peu plus près et nous constatons que notre comptable, serait très rapidement embarrassé par la multiplicité des choix, s'il n'avait recours à un cadre normalisé. En véhiculant les messages d'un ensemble de conventions, ce cadre soustrait l'individu à l'incertitude en lui indiquant une solution attendue.

Une première approche nous permet de recenser quatre sources principales d'incertitude comptable :

²⁹⁰ E. Goffman, op. cit., p.103

a) Première source d'incertitude : la délimitation du champ d'observation

Sans l'intervention des conventions comptables, une première série de questions viendrait à gagner l'esprit du praticien.

- De qui tient-on la comptabilité ? Où commence l'entreprise, où s'arrête-t-elle ? Doit-on distinguer les comptes de l'entreprise et ceux de son propriétaire ? Autrement dit, quelles sont les frontières spatiales de l'entité dont on tient les comptes ?
- Quand doit-on arrêter les comptes ? Quelles sont les frontières temporelles de la période d'observation ? La durée d'un exercice est égale à douze mois, pourquoi pas six ou dix-huit ?
- Quels sont les événements qui relèvent de l'observation comptable ? Quels sont ceux qui en sont exclus et pourquoi ? Sur quels critères devons nous nous baser ? La modélisation comptable implique que soit préalablement définis les critères qui permettront de sélectionner les événements relevant de la représentation. Les moyens physiques et financiers mis à la disposition de l'entreprise sont inscrits à l'actif du bilan, pourquoi ne pas enregistrer les moyens humains dont l'importance va en s'accroissant ? Quelles réactions faut-il avoir face aux événements écologiques et sociaux ?
- Sur quels critères doit-on se baser pour juger si une dépense est une charge ou une affectation du résultat ? Par exemple, les dividendes doivent-ils être considérés comme une répartition ou comme des charges ? Même question pour les frais financiers prélevés par les prêteurs, ou pour la part de la valeur ajoutée affectée au personnel.

b) Deuxième source d'incertitude : le langage

Une seconde série de questions relatives à la façon traduire et communiquer les flux repérés dans le champ d'observation, pourrait, de la même façon, plonger le praticien dans l'incertitude.

- Comment exprimer les faits observés ? Comment mesurer les flux qui naissent de l'activité de l'entreprise ? Autrement dit, quel critère de mesure utiliser ?
- Une fois fixé le principe de quantification monétaire, une autre question pourrait tarauder le comptable : la monnaie n'étant pas un valorimètre universel²⁹¹, comment donner une expression monétaire à certains événements qui relèvent notamment du non marchand ou du qualitatif ?
- Le comptable doit-il pour autant les ignorer ?
- L'unité monétaire n'est pas un étalon constant, dès lors, comment agréger des sommes exprimées à des époques différentes ? Doit-on procéder à des réévaluations régulières ou bien négliger ce facteur ?
- L'unité monétaire n'étant pas commune à tous les pays, comment, en conséquence, résoudre les problèmes de conversion lorsqu'une entreprise a des activités internationales ?

c) Troisième source d'incertitude : la procédure.

Après avoir repéré le champ d'observation et le symbolisme utilisé, un certain nombre de questions se posent quant à la procédure à suivre :

- la tenue d'une comptabilité est-elle obligatoire ?
- Comment effectuer la saisie des informations sélectionnées ? Le mécanisme de la partie double ne s'impose pas de lui-même et n'a pas toujours prévalu ; bien au contraire, sa genèse fut lente et d'autres systèmes le précédèrent²⁹². D'ailleurs, certains auteurs ont proposé des alternatives comme les comptabilités en parties triples ou multiples. L'usage de la partie double résulte donc bien d'un choix délibéré.
- Quelle organisation comptable est-elle la plus efficace ? Quels sont les documents obligatoires ? Doit-on utiliser un journal unique ou bien plusieurs journaux auxiliaires ?

²⁹¹ B. Colasse, op. cit., 1996, p.35.

²⁹² Pour plus de détails, le lecteur pourra revenir à la première partie, dans le paragraphe consacré à l'histoire du principe d'entité.

- Comment orienter les comptes ? Les débits recensent-ils les entrées de valeur dans le compte ou bien les sorties ?
- Quelle présentation adopter pour les états financiers ? Il n'est pas plus rationnel d'inscrire l'actif à gauche du bilan et le passif à droite que l'inverse ; ainsi, nos voisins anglais classent les actifs dans un ordre voisin du nôtre mais, à l'instar de leur mode de pilotage automobile, les font figurer à droite du bilan.
- Peut-on changer de méthode d'un exercice à l'autre ?

d) Quatrième source d'incertitude : le fait générateur

Le moment exact qui va déclencher la procédure d'enregistrement est une source d'incertitude supplémentaire :

- à quel moment enregistre-t-on un flux ? Prenons l'exemple d'une charge, à partir de quand doit-on constater l'appauvrissement dans le compte de résultat ? Lors de la consommation de la dite charge ou lors du décaissement ? Quand un bien doit-il ou peut-il être considéré comme une charge ? Comme un actif ? Dans ce dernier cas à quelle date doit-il figurer à l'actif du bilan : lors du transfert de propriété, ou lorsqu'on en a le contrôle, la maîtrise et qu'on en assume entièrement les risques ? Le traitement des contrats de crédit-bail et des clauses de réserve de propriété sera différent selon la convention choisie.
- Doit-on enregistrer une charge potentielle, c'est-à-dire une charge dont on n'a pas la certitude qu'elle sera supportée par l'entreprise ? Peut-on enregistrer un produit de même nature, ou doit-on pécher par pessimisme systématique ?
- Doit-on amortir un bien immobilisé qui se déprécie ? Doit-on réévaluer une immobilisation dont la valeur augmente ? Quelle méthode utiliser ?

Cette liste est loin d'être exhaustive, et bien d'autres sources d'incertitude seraient à même de plonger le comptable dans l'embarras et de bloquer son comportement. Dans ces conditions, comment le comptable surmonte-t-il cette situation ? Peut-on lui prêter

une autonomie de décision qui soit telle qu'il choisisse de façon isolée les règles comptables idoines ?

Est-il souverain au point de pouvoir émettre un jugement à chaque fois qu'une difficulté de cet ordre survient ? Et même en postulant une rationalité parfaite, peut-on imaginer un seul instant que ses normes de références correspondront à celles des autres comptables ? Seront-elles acceptées par les utilisateurs de l'information comptable ?

Rien n'est moins sûr. Dans ce cas, la comptabilité pourrait-elle apporter une confiance aux acteurs économiques : comment permettrait-elle de vérifier le respect des dispositions contractuelles régissant l'entreprise, et comment celle-ci comparerait-elle ses comptes avec ceux des autres entreprises ?

Plutôt que de procéder à un calcul judicieux après un longue réflexion sur les conséquences de telle ou telle écriture, plus ou moins consciemment, le comptable se réfère à un ensemble de pratiques communément admises dans sa profession, les *conventions comptables* ; les messages qu'elles délivrent sont par ailleurs confortés dans la plupart des cas, par une réglementation et un plan comptable précis.

Il importe, à notre sens, d'insister sur un point ; la plupart des comptables, quelques soit leur statut professionnel, n'ont pas réellement conscience des zones d'incertitude qui viennent d'être évoquées ; ils n'ont pas non plus conscience d'évoluer dans un espace convenu, c'est-à-dire résultant de choix à un moment donné. Les solutions s'imposent comme si elles étaient uniques. Pour ces raisons, tout au long du sondage²⁹³, nous avons ressenti, que nos questions dérangent, parfois même, irritaient. Ainsi, après avoir interrogé plusieurs dizaines de personnes, nous avons dû supprimer certaines questions. Parmi celles-ci, il en est une qui ne manquait pas de mettre le comptable dans l'embarras :

« *La rémunération des fonds apportés par le banquier est considérée comme une charge, celle des fonds apportés par l'actionnaire est considérée comme un prélèvement sur les bénéfices ; cela vous paraît-il logique ?* ». Beaucoup n'ont pas compris l'intérêt de la question ; nous leur avons alors demandé de qui entre l'entreprise elle-même ou l'actionnaire, ils tenaient la comptabilité, en ajoutant qu'à l'égard de la première, en tant qu'entité, il pouvait être jugé que la nature de l'apporteur de fonds importait peu quant à la détermination de son résultat. Certains ont reconnu qu'il y avait là matière à réfléchir, mais la plupart ont préféré passer à la question suivante.

²⁹³ Pour ce qui concerne les différents aspects du sondage (population, échantillon, questionnaire, résultats ...), nous renvoyons le lecteur à l'annexe s'y rapportant.

Ainsi, en établissant des règles communes dans le but d'harmoniser les pratiques comptables, la normalisation renforce la conviction des praticiens dans l'adoption généralisée des conventions comptables.

Elle en représente généralement, la traduction écrite et en est un des moyens de transmission. Elle véhicule le message conventionnel auprès de l'utilisateur du système comptable. Bien entendu, il existe comme nous le verrons par la suite, d'autres moyens qui permettent de porter à sa connaissance les différentes modalités des procédures convenues.

Signalons toutefois qu'une règle comptable ne s'impose pas d'elle-même, nous avons vu que d'autres règles tout aussi logiques pourraient s'y substituer. Elle s'applique parce que progressivement, chacun fut convaincu qu'elle était appliquée par les autres membres de la population concernée.

Grâce aux conventions, chaque praticien est informé sur les critères de choix retenus par la collectivité. Il sait ce que les autres font, ce qu'il doit faire et aussi ce qui lui est impossible de faire. De cette façon, la convention comptable peut être appréhendée comme un guide permettant d'orienter le comportement des agents.

§ 2 - La convention comptable : un guide comportemental

a) Physionomie générale des conventions comptables

- La convention comptable comme réponse à l'incertitude

Malgré toutes les zones d'incertitude qui occupent l'espace comptable, le professionnel agit, la plupart du temps en toute quiétude ; sauf exception, il n'est jamais bloqué, il sélectionne dans son environnement les faits enregistrables, rejette les autres, les quantifie, les valorise, les convertit s'il est besoin, arrête ses comptes à telle date, et ceci dans le cadre d'une procédure administrative précise et acquise.

Prenons l'exemple de la comptabilisation des ressources humaines ; au cours de notre enquête, nous avons demandé aux praticiens pourquoi ils n'inscrivaient pas les salariés à l'actif du bilan (question n°6) ; étonnés qu'on puisse leur poser une question de ce type, ils ont globalement réagi de deux façons :

- trouvant la question incongrue, sans fondement ou embarrassante, ils n'ont apporté aucune réponse (44 %) ;

- ils ont répondu que n'étant pas propriétaire des hommes, l'entreprise ne peut en aucune façon les porter au bilan.

Avec une pointe d'humour et d'ironie, quelques uns ont même ajouté que l'esclavage était aboli depuis plusieurs siècles.

Plus simplement, pourrait-on avancer que cette proposition est contraire à certaines conventions qui trouvent leur origine dans une conception très juridique de la comptabilité.

Pourtant, une brève réflexion économique nous permettrait de comprendre qu'il est tout à fait possible d'inscrire une valeur significative à l'actif du bilan pour tenir compte de la participation des ressources humaines à l'objet économique de l'entreprise. Pour mettre nos interlocuteurs dans l'embarras, nous leur avons alors demandé pourquoi les clubs de football inscrivaient-ils leurs joueurs à l'actif du bilan ; la plupart furent étonnés, mais certains ont répondu que les contrats relatifs aux joueurs professionnels s'achètent et se revendent, que dans ce cas, la comptabilisation peut se justifier. Certes, la négociation de ce type de contrat a pour effet de produire un « prix de marché » et donc permet la valorisation des hommes ; ce à quoi nous pourrions rétorquer qu'il existe certaines techniques²⁹⁴ (méthodes des coûts historiques, des coûts de remplacement, des coûts d'opportunité) permettant de valoriser les ressources humaines sans que des contrats soient négociés entre entreprises, et il n'est pas plus rationnel d'inscrire un footballeur professionnel à l'actif de son club que d'inscrire un précieux collaborateur à l'actif d'une société de conseil, entreprise dans laquelle la matière grise constitue, par excellence, la principale ressource. D'ailleurs aux Etats-Unis, il est de moins en moins rare qu'une entreprise rachète le contrat d'un spécialiste à une entreprise concurrente ; le phénomène s'observe notamment dans les milieux juridiques avec les transferts d'avocats de renom. Pour l'heure, ces montants sont encore jugés comme des indemnités inscrites en charges et non comme des investissements activables ; toutefois, rien n'interdit d'imaginer qu'à l'avenir, le développement de ce type de pratiques amènera la communauté comptable à reconsidérer le problème.

Ainsi, la prégnance des conventions conduit-elle leurs adopteurs à les considérer comme des évidences indiscutables ; progressivement, celles-ci s'imposent à l'esprit comme des certitudes absolues et quiconque tente de les combattre prend le risque d'être jugé par ses pairs comme hérétique ou fou.

²⁹⁴ Cf. M. Capron : « Les enjeux d'une comptabilisation des ressources humaines », in *Annales de l'Association Française de Comptabilité*, premier congrès de l'AFC ; Bordeaux, 1992, p. 169.

Afin de tester le phénomène, nous avons inclus dans notre sondage une série de quatre questions relatives au processus d'activation et, par conséquent, à la convention de patrimonialité :

- Question n° 14 : *Connaissez-vous les raisons pour lesquelles les biens financés par crédit-bail ne figurent pas à l'actif ?*
- Question n° 15 : *Cela vous paraît-il logique ?*
- Question n° 20 : *Une entreprise fait l'acquisition d'un ordinateur à crédit, assortie d'une clause de réserve de propriété, doit-elle l'inscrire à l'actif du bilan ?*
- Question n° 21 : *Existe-t-il une autre façon de procéder ?*
- Question n° 22 : *L'enregistrement actuel vous paraît-il logique ?*
- Question n° 23 : *N'y a-t-il pas contradiction avec l'enregistrement comptable du crédit-bail ?*

A la question n° 14, une grande partie des praticiens (89 %) a répondu en avançant le principe de propriété. Quand nous leur avons demandé si cela leur paraissait logique (question n° 15), ils ont été 46 % à répondre par l'affirmative, 28 % par la négative, les 26 % restant ayant des difficultés à prendre une position ferme. Ils sont en effet, nombreux (plus de la moitié, en fait) à considérer que l'exclusion du bilan des biens financés par crédit-bail peut entraîner des déformations de l'image comptable selon le point de vue adopté.

La question n° 20 relative à la clause de réserve de propriété ne présenta aucune difficulté aux professionnels interrogés qui répondirent dans une large majorité (89 %), que le bien doit être inscrit à l'actif en dépit de la clause. A la question (n°22) « l'enregistrement actuel vous paraît-il logique ? », ils ont été tout aussi nombreux à répondre par l'affirmative (92 %).

Il y a là une contradiction car les résultats obtenus montrent qu'une catégorie d'individus (46 % des personnes interrogées) estime qu'il serait illogique d'immobiliser dans le bilan un bien financé par un dispositif (le crédit-bail) qui nous prive de sa propriété et, dans le même temps, logique d'inscrire à l'actif un ordinateur dont nous ne sommes pas plus propriétaires du fait de la clause qui en diffère le transfert.

| Questions | oui | non | s.o. ²⁹⁵ | base |
|--|------------|------------|----------------------------|-------------|
| 15. Un bien financé par crédit-bail ne figure pas à l'actif du bilan : cela vous paraît-il logique ? | 89 46% | 53 28% | 50 26% | 192 |
| 22. Un bien financé à crédit avec une clause de réserve de propriété est tout de même inscrit à l'actif du bilan : cela vous paraît-il logique ? | 177 92% | 6 3% | 9 5% | 192 |

Cette contradiction, somme toute partielle puisque ne concernant qu'une fraction des personnes interrogées (celles qui avaient répondu par l'affirmative à la question n°15), fut largement confirmée et étendue par les réponses recueillies à la question n°23.

| Questions | oui | non | s.o. | base |
|--|------------|------------|-------------|-------------|
| 23. N'y a-t-il pas contradiction, selon vous, entre les deux enregistrements ? | 19 11% | 146 82% | 13 7% | 178 |

Près de 82 % des professionnels ont en effet, répondu spontanément qu'ils ne voyaient aucune contradiction dans le fait qu'un bien financé par un contrat de crédit-bail soit exclu du bilan et qu'inversement, un bien y soit inscrit malgré la clause qui vient en frapper l'acquisition. Il est alors marquant de constater que les personnes qui émettaient des doutes quant au bien fondé de l'enregistrement comptable du crédit-bail, donc conscients des limites de la stricte application du principe de propriété, n'ont pas détecté, de prime abord, l'antinomie des deux enregistrements. En revanche, les entretiens épars qui se sont glissés après la question n° 23 ont montré que la plupart des professionnels comprenaient la contradiction après une rapide réflexion, tout en reconnaissant, d'ailleurs qu'ils n'en avaient, jusque là, jamais pris conscience.

Comme toute autre convention, les conventions comptables dotent le praticien d'un ensemble de mécanismes qui le soustraient aux multiples situations d'incertitude. Or, et les résultats obtenus viennent de l'illustrer, ces conventions sont à ce point

²⁹⁵ Sans opinion, ne sait pas répondre ou réponse très hésitante.

prégnantes que les praticiens concernés en oublient leurs fondements et perdent à leur égard une partie du sens critique.

Cette vision de la comptabilité nous invite alors à examiner plus précisément certains aspects propres aux conventions qui la soutiennent.

- Caractéristiques principales des conventions comptables

- Chacune d'entre elles se caractérise par un « espace » à l'intérieur duquel elle emporte la conviction des adopteurs ; déplaçons-nous d'un espace à un autre, les conventions changent ; les choix n'ont alors de justification que par rapport à celles qui leur servent de référentiel. C'est *le principe de territorialité des conventions*. Dans notre exemple, les conventions qui régissent la comptabilité de certains clubs sportifs ne sont pas tout à fait semblables à celles qui sont communément admises dans les entreprises traditionnelles.
- De plus, c'est *l'adhésion* de l'ensemble de la profession qui permet à la convention comptable d'exister. Chaque praticien *sait* que la convention comptable qu'il applique est aussi respectée par ses pairs ; peu importe qu'elle soit juste ou non, que l'image qu'elle produit soit fidèle ou non, le plus important, c'est que son adoption par la collectivité puisse donner une justification à son acte ; c'est ainsi qu'il rationalise son comportement. En tant que procédure de représentation collective, sorte de langage commun, la comptabilité ne présenterait que peu d'intérêt si elle n'emportait l'adhésion de tous ; la fonction sociale de la comptabilité ne consiste-t-elle pas justement à produire une *croissance collective* ? M. Capron l'a d'ailleurs fort bien exprimé : « le problème n'est pas d'apporter une vérité comptable objective qui engendrerait la confiance comme le pensent la plupart des praticiens et de nombreux auteurs comptables, mais d'apporter *une croissance*, un bien commun, une référence commune qui permettrait aux principaux acteurs et à un moment donné, de dialoguer, de s'affronter, d'effectuer des transactions, de négocier... »²⁹⁶
- Ainsi *une convention comptable ne s'impose pas* ; on ne l'adopte pas parce qu'elle est obligatoire, mais parce qu'elle suscite l'adhésion d'une population

²⁹⁶ M. Capron, “ La comptabilité : faut-il y croire pour avoir confiance ? ”, *Gérer et comprendre*, décembre 1990, pp. 79.

suffisamment vaste pour s'imposer comme la norme. De fait, chaque praticien trouve normal de s'y référer.

La tentation est grande d'expliquer le respect des conventions par la crainte du châtement. Il est indiscutable que l'intérêt bien compris de l'acteur peut parfois l'amener à considérer les risques de sanction négative dans ses calculs ; cependant, si notable que puisse être ce facteur, il ne saurait, à lui seul rendre compte de la conformité.

De nombreux sociologues, parmi lesquels T. Parsons²⁹⁷, ont justement montré, à l'aide d'exemples, l'importance des processus de socialisation, au cours desquels certaines normes sont progressivement intériorisées par les individus qui se sentent engagés à s'y conformer en dehors de tout calcul rationnel ou souci de sanction.

Dans cet esprit, il est peu probable que le praticien observe les usages de sa profession par simple respect de la législation comptable. Il semble que celle-ci ne crée pas les conventions, elle les entérine et en informe l'existence ; l'ensemble des règles comptables existait bien avant que les textes ne les ratifient. Nous le verrons dans la prochaine section, la réglementation comptable représente un des moyens de transmission qui permettent de véhiculer le message de la convention. Dans le même temps elle contribue à renforcer la conviction des acteurs dans l'adhésion aux conventions.

Pour autant, cela ne signifie pas qu'il n'y a pas de lutte d'influence au sein des organismes de normalisation visant à modifier certaines conventions²⁹⁸ ; nous voulons simplement dire que les lois comptables ne sont respectées que parce que chaque membre de la communauté concernée, est convaincu durablement de leur adoption par les autres.

Dans un article récent, B. Colasse et P. Standish²⁹⁹ remarquent qu'*a priori* la normalisation française « ne nécessite pas un appareil coercitif très puissant pour être mis en œuvre dans la mesure où elle satisfait les besoins de nombreux acteurs économiques et sociaux et où les normes émises sont censées résulter d'un accord entre eux ». Les travaux que nous menons nous amènent à penser que la reconnaissance et l'application des normes comptables, résultent moins d'un consensus au sujet de leur contenu (ce qui reste d'ailleurs à prouver) que d'une

²⁹⁷ T. Parsons, *The Social System*, Glencoe, 1951.

²⁹⁸ A ce sujet, nous verrons dans la partie consacrée à la dynamique des conventions que ces dernières sont parfois les fruits d'un processus continu d'affrontement, et que la mission des organismes de normalisation consiste souvent dans la reconnaissance d'un rapport de force, favorisant inévitablement un groupe d'acteurs particulier.

²⁹⁹ B. Colasse et P. Standish, « L'Etat, les entreprises et la profession comptable : mise en perspective socio-historique de la réforme inachevée de 1996-97 du dispositif français de normalisation comptable », *Cahier de recherche du CREFIGE* n°9702 et Communication lors du XVIème congrès mondial de l'IAAER, Paris, 1997.

entente conventionnelle. Le Plan comptable n'est respecté que parce que chaque praticien est durablement convaincu de son adoption par l'ensemble de la population à laquelle il s'adresse, et de son intérêt à s'y conformer. Et ce, même s'il y a désaccord sur le sens de la norme.

- Mais *le comptable s'y soumet volontairement* ; typiquement, le professionnel qui pénètre dans un système de conventions ne se voit plus comme l'auteur de ses actes mais plutôt comme l'agent exécutif de leurs propres prescriptions. Plus haut, nous avons appelé ce principe, *l'état de soumission*. Il se retranche derrière les pratiques conventionnelles, celles adoptées par ses pairs sur un territoire donné. Pour s'en convaincre, il suffit d'observer l'usage de quelques techniques comptables peu recommandables dans certaines entreprises ou secteurs particuliers (tenue d'une comptabilité occulte, estimation frauduleuse des stocks...). Le comptable, engageant sa responsabilité, devrait s'y opposer, ou pour le moins, culpabiliser terriblement. Dans la plupart des cas, certains entretiens ont montré que ni la rébellion, ni la culpabilité ne viennent l'animer ; il se soumet docilement aux conventions en vigueur : « on a toujours fait comme ça et les autres (entendons par-là ceux qui appartiennent au même secteur) font comme ça ».

La soumission aux conventions locales est l'attitude maîtresse qui va désormais guider son comportement. Acceptant d'être totalement contrôlé par les conventions placées en surplomb, l'acteur ne s'estime plus responsable de ses actes : « je ne suis pas là pour changer le monde ». En d'autres termes, il se réfère à une pratique à ce point institutionnalisée que la question de sa rationalité, de sa légitimité ou même de sa licéité ne se pose même plus.

Sans doute, objectera-t-on qu'il a liberté de les refuser, mais compte tenu de certains mécanismes qui le poussent vers l'approbation et la reconnaissance du groupe, il les fera siennes ; sans même avoir pleinement conscience qu'il choisit ainsi l'intégration au rejet.

Prenons l'exemple d'un secteur de la distribution que nous avons eu l'occasion d'approcher durant notre enquête, l'ameublement, et plus particulièrement celui des canapés. L'exercice pour superficiel qu'il apparaisse, enrichira, fut-ce potentiellement, notre compréhension du principe de soumission aux conventions.

Dans ce secteur où les ventes se font « à l'arraché », où tous les arguments sont bons pour vendre, (même les plus spécieux), il est très fréquent de reprendre l'ancien canapé du nouvel acquéreur (parfois même à une valeur supérieure à la valeur d'origine, ce qui ne pose guère de difficultés, sachant que la marge réalisée sur le neuf est suffisamment importante pour tolérer une perte sur la reprise). Celui-ci est ensuite revendu, par l'intermédiaire de magasins spécialisés dans la vente

d'objets d'occasion. Le respect élémentaire de la réglementation comptable voudrait que deux groupes d'écritures soient enregistrés : l'achat et la vente du canapé repris, d'une part, l'achat et la vente du canapé neuf, d'autre part. Dans la réalité une seule écriture est passée, celle qui concerne le canapé neuf, mais à un prix de vente minoré du montant de la reprise ; il suffit d'inscrire sur la facture le mot « remise » au lieu de « reprise » et d'encaisser le produit de la vente du canapé usagé en liquide. Bien entendu, ce système permet d'afficher en fin d'année, un résultat comptable nettement amoindri et par-là d'alléger la facture fiscale.

Cette manipulation est d'un usage très répandu dans le secteur, et les comptables embauchés ne sont pas de vils individus peu scrupuleux. Ils ne font que se soumettre aux conventions locales qui ont préséance sur d'autres conventions plus « éloignées ».

Et l'éthique ? Pourrait-on demander ; nous répondrons qu'elle est « en veilleuse » ; en effet, nous pensons qu'à partir de l'instant précis où il franchit la limite territoriale d'une convention, l'individu accepte le contrôle qu'elle exerce sur lui. Dans le même temps, il perd le sens de la responsabilité ; est responsable l'individu qui a conscience que ses actes sont dictés par sa raison profonde ; ça n'est pas le cas des comptables rencontrés : *« Au début, je ne pensais pas enregistrer la vente de cette façon ; certes, on ne me l'a pas imposé, on ne m'en a même jamais parlé, mais ça s'est toujours fait comme ça, mon prédécesseur tenait les livres ainsi, et les collègues responsables de la comptabilité des autres filiales procèdent aussi de la sorte. »*³⁰⁰

Ne pas se soumettre aux conventions locales reviendrait alors à s'exclure du groupe avec toutes les conséquences dommageables qu'on peut imaginer.

- *Les conventions comptables évoluent*, elles ne sont pas figées. Sans vouloir anticiper le chapitre traitant de la dynamique des conventions comptables, plusieurs facteurs d'évolution des conventions sont à signaler comme les modifications du contexte qui leur sert de cadre. Illustrons cet exemple avec l'opération d'« in-substance defeasance »³⁰¹. Selon notre législation comptable d'inspiration fortement patrimoniale, il n'est pas possible de faire disparaître du passif d'un bilan un emprunt pour lequel l'entreprise est toujours obligée. Pourtant, si certaines conditions sont remplies (transfert à l'entité distincte irrévocable, affectation exclusive des titres reçus au remboursement du montant de la dette...), l'opération

³⁰⁰ Entretien n°5

³⁰¹ L'opération d'*in-substance defeasance* est une technique d'ingénierie financière qui permet à une entreprise donnée d'atteindre un résultat équivalent à l'extinction d'une dette figurant au passif de son bilan par le transfert de titres à une entité juridique distincte qui sera chargée du service de la dette (définition du Conseil national de la comptabilité).

s'apparente économiquement à un remboursement anticipé de l'emprunt ; dans ce cas, pourquoi ne pas sortir la dette du bilan ?

Tant que cette opération restait l'initiative d'un nombre très faible d'entreprises, la convention de patrimonialité à l'origine du maintien de la dette dans le bilan, n'était pratiquement pas suspectée. Lorsque cette pratique devint largement répandue pour des raisons liées au contexte économique et boursier, nombre de professionnels et utilisateurs se mirent à remettre en cause la règle en question ; à telle enseigne que le Conseil National de la Comptabilité estima, dans un avis publié en 1988, que l'opération d'« *in-substance defeasance* » pouvait être traduite en comptabilité si certaines conditions de sécurité étaient remplies. Même si actuellement, il semble y avoir discordance entre notre droit comptable et l'avis du Conseil, il n'en reste pas moins vrai qu'on assiste à une évolution de la convention de patrimonialité dès lors que les entreprises adoptent l'avis du conseil.

Pour résumer, nous dirons que l'incertitude qui entoure la qualification et l'enregistrement d'un événement, est résolue parce qu'il existe un dispositif cognitif appelé « convention comptable » permettant de coordonner les actes du praticien. Cette convention qui évolue au sein d'un espace, suppose une adhésion généralisée de la population concernée.

b) L'axiomatique conventionnaliste

A ce stade de la démonstration et fort de l'analyse qui vient d'être faite, nous pouvons vérifier l'hypothèse principale selon laquelle l'acte comptable est bien une convention. Nous décidons alors de recourir à l'approche de Lewis (largement reconnue par l'école conventionnaliste), en testant le respect des cinq propositions de son axiomatique que nous prendrons comme autant d'hypothèses de travail.

Hypothèse 1 - Chacun se conforme à la convention comptable

La convention comptable, par son message a permis au praticien de repérer le comportement adopté par l'ensemble de la collectivité. L'appartenance au corps social

des professionnels et la reconnaissance de *la compétence* supposent que chacun adopte la convention.

Il faut bien comprendre que l'adoption des conventions comptables élève le praticien et plus généralement l'utilisateur au statut de *membre* : en maîtrisant progressivement le langage institutionnel qu'est la comptabilité, il s'affilie à un groupe, intègre une institution. Une fois assimilé, le membre n'a pas besoin de s'interroger sur ce qu'il fait, les règles explicites et implicites qu'il a progressivement enregistrées guident sa conduite. A l'inverse, la *dissidence conventionnelle* aurait pour effet d'exclure l'individu, remettant ainsi en cause sa fonction professionnelle.

Notre enquête a d'ailleurs révélé une absence de déviations par rapport à la régularité des pratiques. Ainsi, les praticiens interrogés ont massivement jugé à 98%³⁰² que leur pratique était conforme aux usages de la profession. Certes, rien ne prouve leur bonne foi, mais d'un autre côté, ce résultat n'a rien d'étonnant pour celui qui a pratiqué la comptabilité en cabinet ou en entreprise : les professionnels se conforment aux usages par intérêt et surtout par réflexe.

Attention, cela ne signifie pas que les comportements observés sont totalement conformes aux prescriptions réglementaires, nous ne parlons pas de droit mais de pratiques observées, ce qui est très différent. La question d'ailleurs, ne faisait absolument pas référence au droit comptable mais aux usages. Ainsi, l'exemple de l'amortissement dérogatoire illustre assez bien l'écart entre la norme en tant que prescription réglementaire et la norme au sens de régularité statistique. Dans la quasi-totalité des cas (90% des personnes interrogées, question n° 26), l'enregistrement d'un amortissement dégressif reconnu ne pas correspondre à l'amortissement économiquement justifié, ne donne lieu à aucun calcul d'amortissement dérogatoire. Les praticiens sont dans bien des cas, tout à fait conscients du manquement à la règle prescrite par la loi comptable ; en revanche, ils sont tout aussi conscients que leur comportement est conforme à ce que pratiquent leurs pairs. Dès lors, cette connaissance commune et spéculaire peut constituer une justification et une protection autrement plus efficace que le simple respect des règles légales.

Il faut toutefois noter que leur perception de la pratique d'autrui est en réalité limitée à la « zone relationnelle » à laquelle ils appartiennent, du fait des contacts qu'ils entretiennent avec leurs collègues ou confrères. Tout au plus les experts-comptables ou assistants connaissent-ils les pratiques de leurs homologues sur un territoire qui, généralement, n'excède pas leur département ; ainsi ignorent-ils

³⁰² D'où l'intervalle de confiance à 95 % : $p - 1.96. J < P < p + 1.96. J$ soit :

$$0.98 - (1.96. 0.01) < P < 0.98 + (1.96. 0.01) \text{ soit } \mathbf{0.960 < P < 0.999}$$

Nous pouvons avancer avec un risque de 5% que la moyenne de la population totale est comprise entre 96 % et 99.9%.

certaines pratiques observables dans les grandes entreprises, ou certains usages comptables en vigueur dans les cabinets situés dans une autre région de la France.

Un autre point, au moins tout aussi important, fut révélé par l'enquête, celui des « déviances sectorielles ». Nos investigations empiriques nous ont amenés à découvrir des enregistrements comptables non seulement contraires à la loi, mais aussi contraires aux pratiques généralisées ou supposées comme telles. En poussant les recherches, nous avons alors découvert que ces pratiques qualifiées dans un premier temps de « déviantes », découlent en fait, d'un consensus plus ou moins tacite propre à tout un secteur donné (par exemple, le secteur des canapés comme nous l'avons signalé un peu plus haut, mais aussi celui du bâtiment, de l'automobile ou du ciment). Ainsi, il ne s'agit pas de déviances à proprement parler, mais bien de conformité à des conventions locales, régissant un micro-territoire, lui-même s'étant partiellement détaché de son territoire d'origine.

Hypothèse 2 – Chacun anticipe que tous se conforment à la convention comptable

Le comptable anticipe que toute la population adopte la convention ; ainsi, comme nous l'avons précisé dans la proposition précédente, chaque comptable justifie ses actes et se met à l'abri en précisant qu'ils sont conformes à ce que font ses confrères. Il limite de cette façon, sa responsabilité en cas de litige, mais dans le même temps renforce la convention en montrant aux autres qu'il l'adopte. Ainsi, à la question n°2 : « Quel est votre sentiment à l'égard de vos confrères (en cabinet ou en entreprise) : pensez-vous qu'eux aussi se conforment aux usages de la profession ? », les praticiens interrogés ont répondu par l'affirmative dans 87 % des cas et seuls 2 % ont apporté une réponse opposée³⁰³.

Nous retrouvons là, la conscience que chacun a de la conformité de son comportement à ceux adoptés par ses pairs, du moins sur un territoire donné. Ainsi pour reprendre l'exemple des enregistrements illégaux observés dans le secteur du canapé, chacun des sept comptables interrogés, appartenant à des entreprises distinctes, anticipe que les autres comptables du secteur en question procèdent aux mêmes enregistrements : « *Certes, l'enregistrement de la reprise du canapé usagé, est peut-être une technique différente de ce qui se pratique dans les autres secteurs, mais dans le canapé, et plus généralement, dans l'ameublement, on a toujours procédé de la sorte, et tout le monde fait comme ça* ». Trois personnes ont même certifié qu'elles

³⁰³ Pour plus de détails et pour consulter l'intervalle de confiance, nous renvoyons le lecteur à l'annexe 2.

ignoraient l'existence d'un enregistrement « plus légal », pensant que celui auquel elles souscrivaient depuis plusieurs années était le seul possible.

Hypothèse 3 – Chacun préfère une conformité générale à la convention comptable

Toute déviance serait considérée comme une entrave à l'unanimité et remettrait en cause la pertinence de l'enregistrement comptable. Celui-ci n'est pas juste en soi, et peu importe qu'il le soit, le principal étant que tous s'y conforment ; au sein du raisonnement conventionnaliste, c'est justement l'adhésion généralisée à une solution donnée qui lui donne un sens et une justification.

Afin de valider l'hypothèse, nous avons inclus dans le sondage la question suivante (n°4) : « Préférez-vous que tous s'y conforment (*aux usages comptables*) dans le cadre d'une pratique homogène ou bien êtes-vous indifférent à une multiplication des déviances qui aboutirait à une pratique hétérogène ? (base : 192 personnes) ».

Les résultats ont alors montré que chaque personne interrogée n'est pas indifférente à ce qui se pratique chez les confrères puisque près de 90% des praticiens s'accordent à considérer qu'une pratique homogène de la comptabilité est préférable à une multiplication des déviances, et seuls 5% sont indifférents aux pratiques exercées par leurs confrères.

Il est ainsi apparu qu'une pratique divergente pouvait mettre le professionnel dans l'embarras ; il nous a semblé, mais les réponses obtenues n'ont pas permis de confirmer clairement cette impression, que l'embarras résulte moins de l'atteinte au principe de comparabilité des comptabilités, que de la remise en cause de la règle supposée acquise. En d'autres termes, une pratique divergente est réellement gênante en ce qu'elle contredit indirectement la régularité et la généralisation de la pratique adoptée, et partant, l'anticipation de ce que les autres font.

Hypothèse 4 – Il existe au moins une alternative à la convention comptable

La convention n'est pas unique, une autre convention peut lui être opposée. La règle comptable retenue par la profession est une solution parmi d'autres. Le principe de la partie double, par exemple, n'est pas incontournable, diverses études l'ont montré, et il est très possible qu'on assiste un jour à sa remise en cause et son remplacement par un autre mécanisme plus performant

De même, le principe des coûts historiques est encore une méthode convenue et d'autres méthodes toutes aussi valables pourraient s'y substituer : son prix d'acquisition actuel, prix de revente, valeur actuelle des revenus, etc. Remarque identique à l'égard du principe de patrimonialité du bilan : d'autres critères que la propriété juridique pourraient être retenus pour décider de l'inclusion ou de l'exclusion d'un élément dans les comptes de l'entreprise. Aucun de ces principes n'est valable dans l'absolu, ils ne répondent pas aux mêmes exigences. Nous pourrions continuer et montrer que toute solution choisie admet au moins une alternative ; par conséquent, toute convention peut être remise en cause par celle-ci. Le sondage est ici inopérant dans la mesure où le repérage de l'alternative relève plus d'une analyse conceptuelle de la convention comptable que d'une interrogation du convenant, souvent peut conscient de sa condition.

Hypothèse 5 - Ces quatre propositions sont « common knowledge »

D. K. Lewis avance que les quatre conditions précédentes doivent être « *Common Knowledge* » ; cela signifie en d'autres termes que chacun les connaît et sait que les autres les connaissent de la même manière. Nous allons le voir, cette connaissance commune a pu être vérifiée, tout au moins pour les trois premières hypothèses.

- **Sous-hypothèse H 5-1 : chacun sait que globalement tous se conforment aux conventions comptables (et sait que chacun sait ...).**

Il suffit de revenir un instant aux résultats issus de la question n°2 « Quel est votre sentiment à l'égard de vos confrères : pensez-vous qu'eux aussi se conforment aux usages de la profession ? » (taux de réponses positives : 87 %) pour admettre l'aspect spéculaire de la conformité générale aux conventions comptables.

- **Sous-hypothèse H 5-2 : chacun sait que chaque praticien anticipe que tous se conforment à la convention comptable.**

Nous avons alors posé la question suivante (n°3) : « Pensez-vous que vos confrères partagent votre sentiment ? En d'autres termes, pensez-vous que les autres praticiens prêtent à leurs homologues la même conformité aux usages de la profession ? ». Par l'effet de miroir sur lequel elle s'appuie, la question est délicate et nécessita en conséquence quelques explications avant d'obtenir une réponse. Une bonne majorité des praticiens (61%) a alors répondu positivement ; 5 % d'entre eux ont apporté une réponse négative et 36 % ont préféré s'abstenir.

- **Sous-hypothèse H 5-3 : chacun sait que chacun préfère une conformité générale à la convention comptable.**

Pour tester cette hypothèse, nous avons fait suivre la question n°4 (« Préférez-vous que tous s’y conforme dans le cadre d’une pratique homogène... ») d’une question annexe : « Selon vous, comment les autres praticiens interrogés ont-ils répondu à la question précédente ? » ; 77 % des praticiens interrogés ont alors estimé que leurs homologues avaient dû répondre positivement à la première question. Cela signifie qu’une large majorité sait que les autres praticiens préfèrent une conformité générale à une multiplication des déviations. Uniquement 5 % des personnes interrogées ont pensé le contraire.

- **Sous-hypothèse H 5-4 : chacun sait qu’il existe au moins une alternative à la convention comptable.**

Force est de reconnaître en revanche, qu’il nous est difficile de valider cette hypothèse. En effet, nos observations *in situ* ont montré que les pratiques sont à ce point intériorisées, que les convenants ont perdu conscience (si tant est qu’ils l’aient eue un jour) de leur justifications originelles et de leur caractère alternatif. Ainsi, parmi les praticiens interrogés (question n° 16), un peu plus d’un tiers reconnaît par exemple, que d’autres critères que la propriété juridique pourraient être utilisés en tant que principe d’inclusion dans le périmètre de l’entité comptable ; de la même façon, il n’y eut que 4 % des personnes interrogées (question n° 31) à considérer qu’il peut exister d’autres façons d’enregistrer les écarts de conversion. En revanche, ils sont plus de 80 % (82 % exactement) à imaginer qu’il existe d’autres critères d’évaluation que celui des coûts historiques (question n° 33).

Il convient de signaler, néanmoins, que l’aspect « *Common Knowledge* » des conventions est loin de faire l’unanimité chez les conventionnalistes, et notamment, à l’égard de la quatrième proposition concernant la régularité alternative. Ainsi, P. Dumouchel montre-t-il à ce sujet, que la notion de convention ou règle chez certains économistes comme Hayek diffère sensiblement de la convention chez D. K. Lewis : « même si les membres de P (*la population*) observent R (*la convention au sens de régularité*) parce que tous les autres le font, qu’ils s’attendent à ce presque tous les autres le fassent, et savent que c’est pourquoi ils observent R, ils n’ont généralement pas en tête une régularité de remplacement R’ et ne savent

généralement pas que si presque tous se conformaient à R' plutôt qu'à R, presque tous préféreraient qu'au moins une personne de plus se conforme à R' »³⁰⁴.

Il semble, pour notre part, que c'est justement le propre d'une convention que de guider l'individu dans la résolution de problème, jusqu'à faire disparaître le problème lui-même, de sorte qu'aucune question ne se pose et que la voie à suivre s'ordonne comme une évidence.

Nous rejoignons alors l'avis d'O. Favereau qui précise que les règles s'imposent aux personnes, dans l'instant courant, comme des présupposés dont les conditions sociales de la genèse sont oubliées³⁰⁵. Progressivement, l'adhésion aux conventions s'immerge dans une opacité, à l'intérieur de laquelle les individus n'ont pas conscience que les règles qu'ils suivent pourraient être évaluées et comparées à d'autres règles possibles³⁰⁶.

Pour ces raisons, nous décidons de passer outre la non-validation de la sous-hypothèse H 5-4 et estimons pouvoir qualifier la règle comptable de convention sans risquer d'en dévoyer le concept.

Nous en donnons alors la définition suivante : **la convention comptable est un ensemble de procédures cognitives préétablies, permettant aux agents de résoudre des problèmes de représentation comptable, en guidant leurs comportements dans un espace normé.**

³⁰⁴ P. Dumouchel, « L'évolution des règles et des conventions », *Cahiers d'épistémologie*, n° 179, publication du groupe de recherche en épistémologie comparée, Université du Québec, Montréal, pp. 18, 1992, cité par N. Richebé, « libéralisme et normes : une comparaison avec l'Economie des conventions », Colloque *Analyse et Doctrine Economiques dans la pensée Hayekienne*, Paris, 27-29 mai 1999, Association des Historiens de la Tradition Economique Autrichienne, pp. 1-32.

³⁰⁵ O. Favereau, « Marchés internes, marchés externes », *Revue économique*, n°2, mars 1989, pp. 276-325.

³⁰⁶ A. Orléan, art. cit., 1989.

SECTION II : STRUCTURE DES CONVENTIONS COMPTABLES

De la section précédente, il est ressorti que les travaux du comptable ne sont pas le résultat de choix individuels. Celui-ci serait constamment en proie à l'incertitude s'il ne s'appuyait sur un ensemble de procédures collectives préétablies appelées « conventions ».

En ce sens, la convention comptable peut être appréhendée comme un transmetteur d'informations qui coordonne le comportement du professionnel en « balisant » sa tâche par un ensemble de repères. Ainsi, seront successivement étudiés le discours émis à son attention (§1), puis les différentes « stations d'émission » (§2).

§ 1 - Le discours

Le rôle du discours est d'explicitier le processus comptable qui sera adapté à la situation dans laquelle se trouve celui qui a pour fonction de tenir les comptes. En délivrant certaines informations, le discours lui permet de surmonter une zone d'incertitude ; il donne un sens à l'action du professionnel. Il est alors possible de dresser une typologie des conventions comptables en fonction de *la nature du discours* délivré au sujet. Quatre grandes catégories semblent se distinguer : les conventions d'observation, les conventions de mesure, les conventions de réalisation, et les conventions de procédure.

a) Typologie des conventions comptables en fonction du discours

1 - Les conventions d'observation

Ces conventions par leurs discours, ont pour rôle de délimiter le champ d'observation du comptable, en dessinant les frontières de l'entité comptée. Il est alors possible d'en faire une représentation comptable autonome. Nous avons remarqué que le principe d'entité permet d'émanciper l'entreprise, tant en ce qui concerne les

structures individuelles³⁰⁷ que les entreprises sociétaires. Aussi, après l'avoir détachée de ses propriétaires, convient-il d'en préciser les contours ; nous avons d'ailleurs vu qu'une analyse du processus permet de comprendre que les limites de l'entité retenues par le comptable se confondent avec son enveloppe juridique, du moins en ce qui concerne les comptes sociaux. La convention de patrimonialité est alors fortement prédominante dans ce processus de bornage.

Après avoir situé l'entreprise dans l'espace, le comptable doit intégrer la dimension du temps dans sa phase d'observation. A moins d'attendre la dissolution de l'entreprise, ce qui n'est guère envisageable, il est obligé de découper le temps pour apprécier, à intervalles réguliers, le patrimoine et les performances de l'entreprise ; la période d'observation est égale à un an, pour cette raison, nous parlons de convention d'annualité.

2 - Les conventions de mesure

L'entreprise observée étant « bornée » dans le temps et dans l'espace, il est nécessaire de connaître la nature des flux qui relèvent de l'observation comptable et ceux qui en sont exclus. Il importe ensuite d'en prendre la mesure ; il est alors nécessaire de recourir à des instruments et des critères qui permettent d'évaluer des grandeurs par comparaison avec des grandeurs de même nature prises comme références. Ainsi se forme la « substance » qui donnera « corps » à l'entité. Diverses conventions semblent régir ces mécanismes d'inclusion et de valorisation, les principales étant, semble-t-il, la convention de quantification monétaire et la convention des coûts historiques.

Conventionnellement, il est fait recours à la monnaie et au critère de la valeur historique. On peut donc observer deux conventions de mesure qui contribuent à définir la frontière substantielle de l'entité comptable : la convention de quantification monétaire, la convention des coûts historiques

Une troisième convention de mesure participe à la modélisation comptable en considérant que la vie de l'entreprise se déroule continûment dans le temps : la convention de continuité.

La convention de quantification monétaire signale au comptable que les flux et les stocks qui relèvent de l'observation comptable, doivent être estimés en unités

³⁰⁷ Il est à noter toutefois que la frontière séparant le patrimoine de l'entreprise et celui de son propriétaire n'est pas toujours clairement définie.

monétaires. Comme nous l'avons précédemment signalé, cette convention exclut du domaine comptable un certain nombre d'événements qui relèvent du non-marchand et qui, par conséquent, sont difficilement estimables en monnaie (notamment les aspects sociaux, humains et environnementaux de l'entreprise).

La convention des coûts historiques, pour sa part, indique au praticien la technique d'évaluation retenue par la communauté à laquelle il appartient. Il existe de nombreuses méthodes pour évaluer le prix d'un bien ; ne répondant pas au même objectif, aucune n'est d'application générale. Aussi, pour garantir à la comptabilité sa comparabilité, a-t-il fallu « convenir » d'un critère unique d'évaluation : le coût historique. Il faut entendre par-là, le coût d'acquisition ou de production exprimé en unités monétaires non actualisées, c'est-à-dire au jour de l'entrée dans le patrimoine de l'entreprise. De même quand il s'agit d'un élément du passif, la valeur d'origine s'applique de la même façon. Cette convention se justifie par son objectivité ; le coût historique constitue, en effet, une information vérifiable que nul ne peut contester. Pour autant, cette convention présente un inconvénient majeur : la valeur nette comptable des biens détenus apparaissant en fin d'année dans le bilan correspond rarement à leur valeur réelle.

La convention de continuité indique au professionnel que les comptes doivent être tenus en présumant que l'entreprise va continuer indéfiniment son exploitation. Elle légitime en quelque sorte la convention des coûts historiques sachant qu'elle élimine la nécessité de recourir à des valeurs de liquidation ou des valeurs actuelles pour comptabiliser les actifs et passifs de l'entreprise.

3 - Les conventions de réalisation

Mesurer le revenu de l'entreprise suppose que l'on ait fixé préalablement des conventions quant aux conditions de sa réalisation. Il est en effet, nécessaire de définir la nature de ce revenu, de spécifier de quelle manière il faut le mesurer et d'indiquer le moment de sa réalisation³⁰⁸. Quatre conventions importantes diffusent auprès du praticien un discours lui permettant de se soustraire à l'incertitude en apportant toutes ces précisions : la convention de qualification, de reconnaissance, de prudence et de rattachement.

³⁰⁸ A. Belkaoui, op. cit., p.173.

La convention de qualification permet au praticien, de repérer dans un flux, une charge ou un produit. Cette qualification n'a rien d'évident : pour quelle raison, la rémunération des apporteurs de capitaux serait-elle qualifiée de simple dépense d'affectation (du résultat) et non de charge ?³⁰⁹ Dans ce cas, pourquoi ne pas considérer la rémunération des autres partenaires (personnel, prêteurs...) comme des flux de répartition plutôt que de les enregistrer en charges ? Là encore, rien n'est donné tout est convenu.

Selon la convention de reconnaissance, les produits sont comptabilisés lorsqu'ils sont acquis et les charges, lorsqu'elles sont engagées juridiquement. Une solution alternative consistait à les enregistrer lors de leur encaissement ou décaissement. De ce fait, le résultat d'une période ne correspond nullement à l'encaissement net perçu par l'entreprise mais à un revenu « en attente » ou potentiel.

Par son discours, la convention de rattachement indique au comptable que tout produit doit être rattaché à l'exercice concerné ; et toute charge doit être rapportée à la période au cours de laquelle, elle a été consommée. Cette convention est en quelque sorte le corollaire de la convention d'annualité et de la convention précédente : en découpant l'activité de l'entreprise en période de douze mois, le comptable s'expose à un décalage entre la consommation de la charge et sa comptabilisation (*idem* pour les produits). Par conséquent, son adoption implique le passage d'écriture de régularisation en fin d'exercice.

Quant à la convention de prudence, d'après le Plan comptable général, elle prescrit une appréciation raisonnable voire pessimiste des faits observés ; son respect permet d'éviter, toujours selon le Plan, le risque de transfert sur l'avenir d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine et les résultats de l'entreprise. En conséquence, cette convention imposera à l'entreprise de choisir systématiquement entre diverses possibilités comptables celle qui conduit à la présentation la plus défavorable, et donc la plus prudente des résultats de l'entreprise. Ainsi, les charges sont enregistrées dès qu'elles sont prévisibles, alors que les produits ne le sont que s'ils sont certains et réalisés ; les plus-values latentes ne sont pas enregistrées alors que les moins-values le seront immédiatement qu'elles soient certaines ou simplement éventuelles.

Cette convention trouve son origine dans la volonté d'éviter de présenter des comptes trop optimistes comme le souhaiteraient parfois certains dirigeants, ceci afin de protéger les créanciers et les actionnaires. De nombreux auteurs ont mis en doute

³⁰⁹ P. Gensse, op. cit., 1995, p. 226.

l'utilité d'une telle convention qui selon eux, nuit à une évaluation objective du patrimoine et des performances de l'entreprise ainsi qu'à une estimation juste des risques qu'elle encourt.

4 - Les conventions de procédure

L'activité de l'entreprise se traduisant par des échanges et des transactions avec d'autres unités, la comptabilité a pour fonction de relever et saisir les événements qui modifient la consistance de son patrimoine. Elle enregistre ainsi, des flux de sens opposé, réels et monétaires.

Ces enregistrements doivent alors permettre de suivre avec une grande précision, toutes les opérations affectant les biens, les créances, les dettes, les charges et les produits de l'entreprise. Aussi, est-il nécessaire d'utiliser une procédure spécifique faisant appel notamment à un instrument, le compte ; celui-ci, muni de deux colonnes de signe opposé, sépare, dans chaque nature de phénomène, les événements additifs (arrivées de valeur) et les événements soustractifs (départs de valeur)³¹⁰. Ces comptes sont reliés entre eux par le mécanisme de la partie double, au sein d'un système ayant pour finalité la production périodique des états financiers. Deux conventions viennent informer le praticien, la convention de la partie double ainsi que la convention de présentation.

La convention de la partie double fixe le fonctionnement et la coordination des différents comptes utilisés par l'entreprise. Dans chaque écriture, l'un des comptes est débité, l'autre crédité, ce qui permet de dégager l'égalité fondamentale :

$$\text{DEBIT} = \text{CREDIT}$$

$$\text{ou encore : BIENS} + \text{CHARGES} = \text{DETTES} + \text{PRODUITS}$$

Selon cette même convention, les comptes de biens et charges augmentent au débit et diminuent au crédit, les comptes de dettes et produits augmentent au crédit et diminuent au débit. En conséquence, l'équilibre est toujours respecté. Toute convention admettant au moins une alternative, nous aurions très bien pu choisir la solution inverse, cela n'aurait rien changé au principe, l'important étant que « nous roulions tous dans le même sens » ; c'est bien là le fondement même de la convention.

³¹⁰ P. Lassègue, *Comptabilité*, Lexique Dalloz, 3^{ème} édition, Paris, 1993, p.83.

Une autre fonction plus implicite est attribuable à cette convention : par le séduisant équilibre des comptes auquel elle aboutit, elle renforce la conviction des adopteurs dans l'idée que notre modèle comptable est cohérent, par conséquent juste et fidèle. Pour le néophyte, une comptabilité qui délivre la vérité est une comptabilité équilibrée ; seules les comptabilités truquées, frauduleuses dissimulent la réalité parce que leurs auteurs ont intentionnellement manipulé les comptes. La « croyance » est ainsi renforcée.

Si la convention de partie double permet au professionnel de gérer le mécanisme d'enregistrement, la convention de présentation lui indique la façon dont il doit présenter les documents comptables (livres, journaux, balance, états financiers). Celle-ci est parfois normalisée et obligatoire comme en France, mais elle peut ne pas l'être comme aux Etats Unis ; dans ce cas, nous constatons qu'une grande majorité d'entreprises a néanmoins choisi de produire des documents semblables, car toutes ont compris qu'il était dans leur intérêt d'adopter la même convention de présentation. La comparabilité des comptes de sociétés et la mise en confiance de certains utilisateurs semblent devoir passer par l'uniformisation des documents comptables.

La comptabilité repose ainsi sur une multitude de conventions dont les différents discours viennent guider le praticien en lui indiquant les actes « normaux » c'est-à-dire ceux qu'on est *normalement* en droit d'attendre de lui.

Cela pourra éventuellement paraître surprenant, mais il n'est pas dans l'objet du discours de la convention de révéler à l'individu la solution *idéale* à un problème rencontré, mais plutôt d'indiquer ce qui est *collectivement bon*, c'est-à-dire *ce que chacun croît être bon*. La nuance est de taille.

Pour cette raison, le respect de ces conventions n'assure pas à l'utilisateur de l'information comptable, une représentation parfaite de la réalité ; elles contribuent à dessiner une image qui en est nécessairement une schématisation et donc une réduction. Néanmoins, l'adoption généralisée de ces conventions permet d'apporter aux acteurs économiques et sociaux, la confiance, fondement même de la négociation et de l'échange.

Sorte de « rites comptables », les conventions ont aussi pour fonction d'organiser une « mise en scène » de l'information, destinée à rassurer non seulement l'utilisateur mais aussi le praticien. En guidant les actes de celui-ci par un réseau de messages, les conventions vont apporter une solution adaptée et surtout reconnue par la communauté à défaut d'être juste.

Mais en a-t-il conscience ?

Notre enquête a justement révélé que les conventions comptables sont à ce point prégnantes qu'elles agissent comme une programmation mentale collective donnant à l'individu dans la plupart des cas, l'illusion d'être souverain, ou que la solution s'impose d'elle-même en l'absence d'alternative.

b) Quelques réflexions

Malgré la différenciation de ces conventions par la nature du message qu'elles délivrent, les discours tendent en revanche, à s'agréger pour former un corpus cohérent. Son rôle est de borner le comportement du comptable, en lui indiquant ce qu'il est « convenu » de faire ou de ne pas faire dans chaque situation. Pour autant, il serait erroné de confondre les conventions comptables avec la réglementation comptable ; on pourrait être tenté de penser que le droit comptable, avec ses lois et ses règlements, contraint les comportements en imposant des normes. Nous l'avons déjà dit, la loi ne crée pas la convention, elle l'entérine, en signale la présence. Si les individus la respectent c'est uniquement parce que chacun est durablement convaincu de son adoption par les autres.

La législation n'est qu'un moyen parmi d'autres de porter à la connaissance du professionnel le discours des conventions comptables. Il en va de même pour les fumeurs (voir chapitre précédent) comme pour les comptables, une loi ne sera respectée qu'à la condition de ne pas contrarier les conventions existantes et d'emporter l'adhésion du plus grand nombre. Le praticien sera d'autant plus convaincu que l'adoption sera généralisée.

Au même titre qu'on ne peut la confondre avec la réglementation, on ne saurait non plus confondre convention comptable et principe comptable. Bien que les professionnels aient donné le nom de principes comptables à une grande partie des conventions, on ne peut assimiler systématiquement les deux notions. Si certains principes relèvent d'une approche déductive de la comptabilité (ils sont nés de la pratique) et ont valeur de convention, d'autres sont plutôt le fruit d'une tentative de normalisation. A ce titre, ils ne peuvent être qualifiés de conventionnels.

Prenons l'exemple du *principe d'image fidèle*, plusieurs fois repris dans les articles de la quatrième directive européenne et dans la loi comptable française : « *Les comptes annuels doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise* ».

Le texte précise même que si l'application d'une prescription comptable se révèle impropre à donner une image fidèle de l'entreprise, il doit y être dérogé.

Pourtant, nombreux sont les cas nous montrant que ce texte est inappliqué pour plusieurs raisons ; la première, c'est qu'il faudrait préciser ce qu'est une image fidèle et surtout à quelle réalité les comptes doivent être fidèles. A cela certains auteurs comme B. Colasse objecteront que « l'entreprise n'est pas une réalité qui s'impose toute seule, c'est un construit : ce n'est pas un *fait*, elle est, au moins en partie, *faite* par son observateur »³¹¹ ; on pourrait d'ailleurs, aller jusqu'à dire qu'il y a autant d'images fidèles de l'entreprise que d'observateurs ou d'utilisateurs de l'information comptable.

Deuxième raison qui concerne plus directement notre propos, l'application du principe d'image fidèle se heurte, du moins en France, au respect de certaines conventions : pouvons-nous soutenir que l'adoption simultanée de la convention des coûts historiques et la convention de prudence contribue à donner une image fidèle de l'entreprise ? Fidèle à la réalité économique ? Certainement pas, et on en est très loin lorsqu'un bilan contient des immeubles amortis depuis des années et n'ont jamais fait l'objet de réévaluation, ou lorsqu'un portefeuille de SICAV monétaires figure à l'actif depuis des années pour sa valeur d'acquisition alors qu'une capitalisation des intérêts vient systématiquement en augmenter la valeur.

Les exemples ne sont pas rares, ils illustrent simplement l'inanité d'une recommandation, d'un principe ou d'un texte qui va à l'encontre de certaines conventions. Aussi, est-il très difficile voire impossible d'attendre du système la production d'une image fidèle (en postulant son existence), tant que certaines conventions comptables, au demeurant fortement enracinées, gouvernent les pratiques comptables.

Toujours pour marquer la distinction entre convention comptable et principe comptable, signalons que le comportement des praticiens repose sur certaines conventions particulières qui n'ont jamais donné naissance à des principes reconnus. Il en va ainsi pour certaines conventions d'observation dont on ne trouve aucune trace dans notre cadre conceptuel ; c'est le cas notamment de celles qui permettent au comptable de fixer les frontières de l'entité dont il doit rendre les comptes : où commence-t-elle ? Où s'arrête-t-elle ? Quels sont les événements qui l'animent ? Quels sont ceux qui sont exclus de la représentation ? Force est d'avouer que les cadres conceptuels sont très discrets à ce sujet et ce ne sont pas « les principes comptables généralement reconnus » qui guideront les travaux du professionnel. Or, si ce dernier agit sans même avoir conscience des blocages que ces questions devraient

³¹¹ B. Colasse, « Commentaire analytique et critique du projet de cadre conceptuel du CDPC », *Revue française de comptabilité*, N° 282, octobre 1996, p. 30.

engendrer, c'est que sa pratique repose confortablement sur un ensemble de conventions dictant ce qu'il doit « normalement » faire.

§ 2 - Les sources d'émission

Le discours ne se réduit pas à un texte dont la source serait unique ; il est un réseau de messages qui se superposent, se complètent et d'images multiples qui constituent globalement sa cohérence³¹², telle que le comptable peut la saisir.

On peut repérer cinq sources principales de discours, selon qu'ils sont émis par la puissance publique, les organisations professionnelles, l'entreprise, la formation ou les utilisateurs eux-mêmes.

a) La puissance publique

La réglementation comptable véhicule le discours de la convention en normalisant son contenu. Elle joue un rôle de confirmation en « ratifiant » le message de la convention ; elle rassure ainsi le professionnel.

Si elle peut enrichir (ou bien appauvrir) son discours, la réglementation, répétons-le, n'impose pas la convention. Celle-ci existait bien avant que n'apparaissent les premières réglementations ; de plus, nous avons vu que certaines conventions sont repérables sans qu'on puisse les rattacher à une réglementation spécifique. Ainsi, on ne peut difficilement concevoir de réglementation qui ne porte sur une convention comptable déjà établie et dont elle confirme le discours. On ne crée pas *ex nihilo* une procédure collective³¹³.

C. de Montesquieu et J-J. Rousseau ont clairement montré en leur temps, à l'aide d'une foule d'exemples, par quel art subtile le législateur devait diriger la réglementation vers les conventions établies. Elles sont parfois orientées, bousculées, mais jamais prises à revers : « ce qui rend la constitution d'un Etat véritablement solide et durable, c'est quand les convenances sont tellement observées que les rapports naturels et les lois tombent toujours de concert sur les mêmes points, et que celles-ci ne font, pour ainsi dire, qu'assurer, accompagner, rectifier les autres. Mais si le Législateur, se trompant dans son objet, prend un principe différent de celui qui naît

³¹² P.Y. Gomez, op. cit., 1994, p. 187.

³¹³ P.Y. Gomez, op. cit., 1994, p.154.

de la nature des choses, que l'un d'eux tende à la servitude et l'autre à la liberté, l'un aux richesses, l'autre à la population, l'un à la paix, l'autre aux conquêtes, on verra les lois s'affaiblir insensiblement, la constitution s'altérer, et l'Etat ne cessera d'être agité jusqu'à ce qu'il soit détruit ou changé, et que l'invincible nature ait repris son empire³¹⁴. »

Nous verrons consécutivement trois grandes sources d'émission relevant de la puissance publique : les organisations internationales, les pouvoirs publics français et la jurisprudence.

- Les organisations internationales

- L'OCDE

Il y a quelques années, l'Organisation de coopération et de développement économique a créé un « Groupe de travail sur les normes comptables » ; au milieu des années 70, le groupe rédigea un texte important dont l'objet était d'énoncer les *Principes directeurs à l'intention des entreprises multinationales*. Ces principes exigent en supplément des comptes annuels, la publication d'informations relatives à la structure de l'entreprise, la répartition géographique de l'ensemble de ses activités, les principaux investissements réalisés et bien d'autres renseignements relatifs à sa politique générale. Fautes de conventions établies dans les différents Etats membres, ces recommandations n'ont pas toujours trouvé l'écho que les auteurs auraient souhaité.

- La CEE

En 1978, l'union européenne élaborait la 4^{ème} directive se rapportant aux comptes annuels des entreprises. Elle fut suivie de la 7^{ème} directive sur les comptes consolidés en 1983 et de la 8^{ème} directive concernant les contrôleurs légaux, l'année suivante. Contrairement aux principes directeurs de l'OCDE, ces directives s'imposent en vertu du traité de Rome aux pays membres. L'objectif étant d'harmoniser l'information comptable afin de faciliter la libre circulation des capitaux.

- Les pouvoirs publics français

³¹⁴ J.J. Rousseau, *Du contrat social*, Editions Magnard, Paris, 1990.

- Le parlement

Ce sont les parlementaires qui ont voté en 1983 la loi comptable relative à l'harmonisation des obligations comptables des entreprises avec les directives européennes dont on vient de parler.

- Le gouvernement

Par ses décrets et ses arrêtés, il met en application les lois, mais surtout il apporte des précisions au sujet des conventions comptables dans ses circulaires et réponses ministérielles aux parlementaires.

- Le CNC

Le Conseil national de la comptabilité est un organisme consultatif placé sous l'autorité du ministre de l'Economie et des Finances. A l'origine du Plan comptable général, il publie régulièrement des avis sur toutes réglementations, instructions ou recommandations comptables. Par ailleurs, il propose des adaptations professionnelles du PCG, et analyse la compatibilité de ce dernier avec les normes de l'IASC dont on parlera plus loin.

Comprenant plus d'une centaine de membres, le CNC regroupe des représentants d'origines très diverses : comptables, organisations patronales, administrations, syndicats ouvriers... Cette particularité fait du CNC, un organisme de concertation qui, dit-on, « fabrique du consensus » ; en d'autres termes, il officialise des conventions en renvoyant aux conventions dans l'incertitude, une image de la pratique dont on peut supposer qu'elle est ou sera suivie par le plus grand nombre.

- Le CRC

Récemment a été créé un organisme composé de membres en nombre plus réduit que le CNC : le Comité de réglementation comptable ; plus léger et donc plus dynamique, il est investi d'un pouvoir réglementaire qui permet de donner une force juridique et donc plus d'autorité à certains avis du CNC.

- La COB

Dotée d'une mission générale de protection de l'épargne et de contrôle des marchés boursiers, la Commission des opérations de bourse est un organisme investi d'un pouvoir réglementaire. Il lui arrive aussi de préciser certains points de doctrine comptable dans ses instructions et recommandations.

b) Les organisations professionnelles

Elles ont un rôle de conseil, parfois une fonction disciplinaire. Leurs objectifs étant moins larges et leur approche plus pragmatique que les pouvoirs publics, ces organisations harmonisent les comportements en transmettant des messages précis sur les conventions comptables. Elles légitiment le discours de la convention en indiquant au professionnel ce qu'il est en droit de faire. Nous distinguerons alors les organisations internationales des organisations françaises.

- Les organisations internationales

- L'IFAC

L'International Federation of Accountants créée en 1977 à New York, a pour objet de promouvoir la profession comptable et de favoriser sa coordination à l'échelon mondial en rapprochant les différentes conventions comptables. Ses activités sont associées à celles de l'IASC.

- l'IASC

L'International Accounting Standards Committee a été créé en 1973 par les organisations professionnelles de 10 pays, dont la France. Son rôle est de contribuer au développement et à l'adoption de normes comptables comparables entre les différents pays. Le comité est une organisation indépendante des gouvernements et n'a aucun pouvoir pour rendre obligatoires les normes qu'il publie, néanmoins comme l'IFAC, il contribue au rapprochement des conventions comptables en harmonisant les discours.

- La FEE

La Fédération européenne des experts comptables remplace depuis le 1^{er} janvier 1987 l'Union européenne des experts comptables économiques et financiers (U.E.C.) et le Groupe d'études des experts comptables de la C.E.E.. Installée à Bruxelles, la FEE a pour fonction de veiller à l'amélioration et l'harmonisation de la pratique de la profession d'expert comptable en Europe. Elle représente la profession comptable européenne à l'échelon international et organise fréquemment des groupes de travail. A ce propos, il convient de signaler la publication des synthèses comparatives des pratiques en vigueur dans les pays membres et des études prospectives sur des problèmes comptables spécifiques³¹⁵.

³¹⁵ Dictionnaire de la comptabilité, La Villeguérin Editions, 4^{ème} édition 1993/1994 ; p. 600.

- Les organisations françaises

- La CNCC

La Compagnie nationale des commissaires aux comptes qui organise la profession de ses membres, publie des normes relatives à leur mission ainsi qu'à la déontologie du commissariat. Ses avis, réponses, guides techniques, études juridiques et autres notes d'informations constituent autant de repères qui permettent de coordonner les comportements des professionnels de la comptabilité dans toutes les situations relevant de leur activité. Elle participe de cette façon à la formation, à l'enrichissement et la diffusion des conventions.

- l'OECCA

Créé en 1945, l'Ordre des expert comptables et comptables agréés a une mission déontologique et disciplinaire : il défend l'honneur et l'indépendance de ses membres et dispose d'un pouvoir de contrôle de leur compétence et de leur moralité. Les normes qu'il publie expriment l'opinion de la profession quant au comportement d'un praticien raisonnablement diligent dans l'exercice de ses missions ; elles fixent un ensemble de règles professionnelles propres à garantir un bon exercice de l'activité. En ce sens, l'OECCA est un grand pourvoyeur de conventions comptables. Ce rôle se trouve renforcé depuis que l'Ordre s'est doté d'un Comité professionnel de la doctrine comptable ayant pour fonction d'émettre des avis en matière de principes comptables³¹⁶.

Les normes professionnelles constituent un émetteur efficace de conventions comptables ; elles en assurent la cohérence en rassurant tous les professionnels sur leur adoption généralisée. Ces derniers en s'y conformant, se retranchent derrière l'organisme tutélaire pour justifier leurs actes.

c) L'entreprise

A un échelon plus local, l'entreprise est elle-même source de discours : certaines conventions comptables s'y développent.

³¹⁶ Depuis 1984, un groupe de travail formé par ce comité et présidé par J.C. Caillau, est investi d'une mission qui consiste à proposer un modèle de cadre conceptuel adapté au modèle comptable français. Les conclusions de ces travaux sont régulièrement publiées dans *la Revue Française de comptabilité*. Le premier compte rendu a été publié dans le n°277 de cette revue, en avril 1996.

Notre sondage a permis de constater par exemple, que certains services ou cabinets comptables ne pratiquent jamais l'amortissement dégressif, alors que d'autres le pratiquent systématiquement et ce, sans justification particulière ; dans le premier cas, le professionnel en place ne l'utilise pas parce que son prédécesseur ou ses collègues ne l'ont jamais utilisé, et parfois il n'en faut pas plus pour orienter un comportement et dans le même temps, renforcer une pratique qui s'instaure. Après avoir interrogé les personnes sur les justifications, nous avons remarqué que les actes s'orientent sans qu'il soit fait de déclaration officielle de la part du responsable, mais plutôt en vertu d'un mimétisme non-dit.

Dans tel autre secteur ou entreprise, se pratiquera systématiquement l'étalement des frais de publicité par le compte de charges à répartir, même en l'absence de justification, ou encore, pourra-t-on remarquer que les écarts de conversion des créances et dettes libellées en monnaie étrangère ne sont jamais comptabilisés. Certes, ces méthodes sont parfois contraires à la réglementation, mais elles sont « conformes » à ce qui se pratique régulièrement sur un territoire donné. Et le professionnel qui engage pourtant sa responsabilité ne s'y opposera pas, attendu que son comportement est conforme aux conventions les plus puissantes.

Ainsi, en tant qu'émetteur de messages, l'entreprise diffuse un discours à l'attention de ceux qui ont pour fonction d'en tenir les comptes. Discours explicite (plan comptable adapté à l'organisation, durée d'amortissement prévue pour chaque type d'immobilisations, utilisation systématique de certaines provisions réglementées, provision pour hausse des prix, provision pour investissement, par exemple) et implicite, mais tout aussi efficace (usages, transmission de recommandations, respect de certaines pratiques locales) contribuent à construire un ensemble de repères, de règles, de procédures qui permettent aux comptables de coordonner leurs actes.

d) Les utilisateurs

L'ensemble formé par la population des utilisateurs constitue une source d'émission. Nous savons que l'individu rationalise et justifie ses actes en fonction de ceux qu'il peut observer chez ses pairs ; aussi, le processus d'imitation décrit un peu plus haut fait de l'utilisateur lui-même, un puissant émetteur de messages conventionnels.

Conseils, avis, notes, critiques contribuent à définir ce qu'il faut attendre du système d'information comptable et conséquemment, du professionnel. Les groupements d'utilisateurs comme les groupes d'actionnaires ou les associations

d'analystes financiers, ainsi que la presse spécialisée s'en faisant l'écho, peuvent contribuer à véhiculer des messages concernant les conventions comptables. Critiquant, approuvant ou condamnant certaines règles, ils participent ainsi, à nourrir la conviction ou la suspicion quant à l'adoption de certaines conventions.

e) La formation

Le discours étant un ensemble de signes adressés au praticien qui lui signalent quels comportements il doit adopter « normalement », la formation professionnelle nous paraît être une source abondante et propre à « borner » les conduites en spécifiant la nature des conventions et surtout en forgeant les convictions. Qu'il s'agisse de formation initiale ou de formation par la pratique, elle livre à l'individu une pensée et des techniques comptables, mais surtout, lui apprend à fonctionner à l'intérieur d'un cadre conventionnel. Les exercices pédagogiques, les études de cas, mettent l'apprenti comptable en « situation », et déjà, lui sont transmises des procédures cognitives préétablies qui vont le guider dans la résolution de problèmes d'incertitude. Ainsi, sans qu'il en ait forcément conscience, seront occultées des solutions alternatives, mais non conformes ; mentalement programmé, il apprendra à se mouvoir dans un espace normé ; il intégrera progressivement les conventions qui feront de lui un praticien accepté et reconnu.

Nous le constatons, les sources d'émission sont multiples ; nous avons tenté dans un premier temps, à l'aide de notre sondage de détecter auprès du praticien, les sources d'émission les plus efficaces, c'est-à-dire, celles qui ont le plus contribué à porter à sa connaissance, ce qu'on attend de lui dans chaque type de situation rencontrée. Nous avons dû alors écarter rapidement ce type de questions auxquelles les personnes interrogées ont paru bien en peine de répondre avec une précision suffisante. Une fois adoptée, la convention comptable nous a semblé être intégrée au point de ne plus se distinguer du passé qu'elle efface. Ce constat corrobore ainsi, les résultats d'une étude réalisée en 1994 et qui, de la même façon, révèle qu'un fort pourcentage des individus interrogés sur leur premier contact avec la convention, ne s'en souvient plus ou même, avoue l'avoir toujours su³¹⁷.

³¹⁷ Enquête réalisée par B. Bac-Charry, dans le cadre d'une thèse de doctorat en Sciences de Gestion « *Le système d'information et de diffusion des normes comptables et les changements dans les pratiques comptables des PME* », Université de Poitiers, 1994.

Ainsi, pour le professionnel qui l'adopte et s'y soumet, la convention comptable n'est pas un message précis, formalisé et émanant d'une source unique. C'est un ensemble d'informations plus ou moins convergentes, allant des textes officiels ayant force de loi, aux prescriptions locales méconnues, et qui, ensemble, participent à la définition des comportements attendus d'un praticien. Il s'agit d'une construction lente dont les origines remontent parfois à plusieurs siècles.

Cependant, une convention comptable n'emportera l'adhésion des professionnels que si elle est convaincante, c'est-à-dire si les informations qu'ils reçoivent ne sont pas contradictoires. Une certaine homogénéité du discours est alors requise ; si des signaux discordants sont émis, des perturbations affaiblissent le système et ébranlent peu à peu la confiance de l'adopteur.



L'approche conventionnaliste nous a fourni de nouveaux outils pour analyser la comptabilité et les acteurs qui l'animent. Adoptant un regard différent, elle nous permet de considérer le système comptable comme un ensemble d'accords collectifs sur des situations données. La théorie postule en effet un individu socialisé. Ses actes au sein de l'espace comptable sont compréhensibles pour peu qu'on ait préalablement mis à jour les conventions auxquelles il fait référence pour agir. Toutes ne sont pas explicites, mais en sommes-nous conscients ?

Certes, ces conventions procurent à notre modèle, comme nous l'avons montré, une certaine cohérence dans la représentation du réel. Cependant, on peut difficilement admettre leur neutralité. Elles modèlent considérablement l'image comptable, et dans le même temps, guident le praticien et plus généralement l'utilisateur dans un schéma de pensée très orienté.

Le reconnaître, c'est accepter que notre modèle comptable n'est qu'une construction contingente des groupes sociaux qui, historiquement, ont su établir par leur poids une vision conventionnelle de la firme.

La représentation comptable n'est donc pas donnée mais bien convenue.

Forts de ces principes, la partie qui va suivre peut être consacrée à l'entité comptable, telle qu'elle apparaît à l'aune de la théorie conventionnaliste. Nous nous attacherons alors à montrer et analyser par quels mécanismes les conventions comptables qui conditionnent les frontières de l'entité mesurée ont et peuvent encore évoluer.

TITRE II - ENTITE COMPTABLE ET DYNAMIQUE DES CONVENTIONS

« C'est à cause de ce principe que la notion générale de convention mérite d'être discernée par le philosophe et retenue ; il explique la nature profonde de l'opération conventionnelle : cet accord des esprits, dont résulte quelque chose d'unifié, ce n'est pas toujours le résultat d'une multiplicité de causes identiques et concurrentes. S'il en était ainsi, l'acte conventionnel ne serait qu'un aspect peu important et pas toujours nécessaire d'une réalité qui serait déjà toute dans ces antécédents. La convention ne serait que le signe de ce qui avant elle et sans elle. Au contraire, la diversité de ses conditions rend urgente une opération dont résulte une réalité nouvelle. »

E. Dupréel³¹⁸

La première partie de ces travaux s'est donné pour tâche de montrer qu'il existe une multitude de points de vue aboutissant chacun à une morphologie spécifique de l'entité comptable et de ses frontières. Dès lors, les contraintes d'uniformité qui pèsent sur le langage comptable aboutissent à la primauté d'un modèle particulier, celui du propriétaire. Les frontières qui bornent l'entité comptable relèvent donc bien d'un processus conventionnel.

La théorie de l'agence nous a alors permis de pénétrer la logique d'une telle suprématie ; dans le même temps, elle invite à penser que les conventions qui enserrent l'entité comptable, n'ont en conséquence, pas lieu d'évoluer dans une autre direction que celle qui sert les contrats.

Pourtant, un certain nombre de brèches sont venues fissurer ce schéma et nous ont amenés à réfuter la théorie de l'agence comme principale justification du modèle actuel. Aussi, si les évolutions de celui-ci ne peuvent trouver de légitimations dans le paradigme contractualiste, la théorie des conventions peut, en revanche, nous

³¹⁸ E. Dupréel, art. cit.

permettre de comprendre les mouvements de fonds qui l'affectent depuis de nombreuses années. L'entité comptable et les frontières qui la circonscrivent ne seraient pas figées comme l'approche contractualiste nous a amenés à le supposer ; bien au contraire, les conventions qui les fondent évoluent selon une dynamique que nous nous proposons de décrire et d'analyser.

Nous savons à présent que toute convention comptable est une procédure collective identifiable par sa conformation. Ensemble de repères socialement construits, elle permet de guider les comportements d'un individu dans un espace normé. Son discours émet un ensemble de signaux ayant pour fonction de borner les pratiques comptables, les moyens de transmission se chargeant de porter ces signaux à la connaissance des praticiens et autres convenants.

De ce point de vue, la convention comptable comme toute autre convention, constitue un ordre surplombant les individus et les groupes, dont la principale fonction est d'assurer une convergence des pratiques en créant de l'accord. Ainsi, peut-on la qualifier de phénomène social et interpersonnel, présentant permanence, continuité et stabilité³¹⁹. Cependant, cette régularité de la convention n'exclut pas son évolution. Aussi, ne se maintient-elle que par la vertu d'un « consentement collectif », dont les équilibres internes varient en fonction des pressions contradictoires auxquelles il est soumis. Dans cette perspective, la convention comptable représente un système autonome dont il est possible de décrire la dynamique.

Toutefois, le courant conventionnaliste est hélas très discret sur ce thème et on ignore par quel processus sont impulsées les négociations sur les conventions ou comment naissent les désaccords sur les règles. Les auteurs se réclamant du courant, précise H. Lhotel³²⁰, positionnent presque toujours leur axe de recherche dans une perspective de « convention fondant les relations » plutôt que « convention, stabilisation des contradictions ». On ne dispose hélas, d'aucune analyse montrant une périodisation approfondie de l'évolution des conventions même si la perspective théorique d'une histoire des conventions a été maintes fois évoquée. Si l'on admet l'idée de remise en cause d'une convention, rien n'est dit sur sa dynamique interne d'évolution et d'entrée en crise, laquelle est renvoyée à un extérieur³²¹.

³¹⁹ J. Chevalier, « L'analyse institutionnelle », in *L'institution*, ouvrage collectif sous la direction de J. Chevalier, Paris, Presses Universitaires de France, 1981.

³²⁰ H. Lhotel, « Eléments pour une critique de l'économie des conventions », *Cahiers du GREE*, Paris, Editions du CNRS, 1990, N°5, pp. 2- 33.

³²¹ A. Clerc, M. Périsset, M. C. Villeval, « De l'organisation externalisante à l'organisation interactive, le jeu des institutions dans le changement » in *Formes anciennes, formes nouvelles d'organisation*, ouvrage collectif sous la direction de J. H. Jacot, Presses Universitaire de Lyon, 1994, pp. 179- 204.

Il est clair que la pensée conventionnaliste, selon son angle d'approche, court le danger d'aboutir à une aporie. La dynamique des conventions est parfois considérée comme reposant sur la capacité de l'acteur à s'approprier les règles collectives auxquelles il participe pour les orienter dans une direction qui lui est plus favorable. Or, la convention étant dans le même temps approchée comme une structure naturelle, transcendante et donc extérieure à l'individu, comment celui-ci peut-il s'en dégager pour lui exercer une pression ? En fait, cette vision de la convention est, à notre sens, assez réductrice et ce, pour deux raisons essentielles :

- d'une part, la convention qui surplombe l'individu et oriente son comportement dans un espace normé, est un fait qui n'exclut aucunement sa clairvoyance ; il lui est tout à fait possible d'avoir conscience que ses propres actes reposent sur la construction d'un accord collectif. La soumission n'exclut pas forcément la lucidité ;
- d'autre part, s'imaginer que l'évolution des conventions repose sur une volonté délibérée de ses convenants, revient à ignorer la majeure partie des facteurs de mobilité. Nous aurons justement l'occasion de voir un peu plus loin, que l'intention stratégique de quelques acteurs ne représente qu'un des cinq facteurs susceptibles de déclencher une dynamique des conventions établies.

Ainsi, faute de développer suffisamment cet aspect des conventions, les premières analyses conventionnalistes sont condamnées à rester statiques³²².

En revanche, nous devons reconnaître les avancées remarquables de quelques travaux qui nous ont permis d'enrichir considérablement nos recherches dans cette direction. Nous citerons notamment les études de P. Y. Gomez³²³ qui s'est attaché à expliquer par quels mécanismes les conventions de qualité évoluent, ainsi que celles menées par R. Boyer et A. Orléan³²⁴, qui adoptent un regard original sur la transformation des conventions salariales.

Du point de vue qui nous occupe, nous savons maintenant que le système comptable s'appuie sur un ensemble de conventions reconnues ou implicites ; pour

³²² N. Postel, « L'économie des conventions. Une approche instrumentale de la rationalité individuelle ? », *Revue économique*, novembre 1998, pp. 1473-1495.

³²³ P.Y. Gomez, *Qualité et théorie des conventions*, Economica, Paris, 1994.

³²⁴ R. Boyer et A. Orléan, « Les transformations des conventions salariales entre théorie et histoire », *Revue économique*, n°2, mars 1991, pp. 233- 274.

autant, pouvons-nous les considérer comme figées ? Force est de reconnaître qu'une grande partie des conventions qui régissent notre quotidien, même les plus profondes ou les plus inavouées, subissent un certain nombre de contraintes et évoluent en conséquence. De la même façon, les conventions qui bornent l'entité comptable ne sont pas immuables ; elles se sont adaptées progressivement, parfois avec du retard et non sans opposer quelque résistance à l'environnement économique. Il y a alors tout lieu de penser, qu'elles peuvent réagir et se transformer pour pallier, au moins partiellement, les dysfonctionnements qui ont été décrits dans la première partie.

Il nous semble ainsi possible d'enrichir l'analyse conventionnaliste de la comptabilité, d'une vision dynamique qui abordera, selon un angle original, les évolutions possibles du modèle actuel, et partant, de l'entité qu'il produit. Cette réflexion devrait ainsi, c'est en tout cas une de ses ambitions, jeter une lumière pour le moins originale sur le processus de normalisation comptable. Cependant, le concept de « norme » pouvant recouvrir deux acceptions différentes, il convient dès à présent, de dissiper toute confusion sémantique possible.

Le premier sens du mot « norme » est celui que lui prête le langage sociologique, à savoir une règle ou un critère orientant notre vie en société. Il ne s'agit pas d'une régularité dans les comportements constatés, mais d'un *modèle idéal de conduite* vers lequel nous sommes tous censés tendre.

Dans une seconde acception plus réaliste ou plus inductive pourrait-on dire, la norme représente le comportement *le plus fréquemment observé*. Ainsi, en mathématique, la loi de Gauss est nommée loi normale en ce qu'elle se réfère aux phénomènes statistiques dont la fréquence relevée se rapproche d'une valeur centrale (mode = moyenne = médiane).

C'est bien entendu, vers cette dernière définition que le langage conventionnaliste nous renvoie.

Aussi, s'interroger dans ce sens sur le processus de *normalisation comptable* revient en fait à décrire et analyser les mécanismes par lesquels les conventions comptables sont produites et évoluent. Nous pourrions alors tout aussi bien parler de « conventionnalisation comptable ».

L'objectif de cette dernière partie est de compléter et enrichir les travaux conventionnalistes existants, en nous appuyant sur nos propres expériences. Nous tenterons alors de brosser une esquisse de la dynamique des conventions : quels sont les facteurs capables de remettre en cause les conventions existantes ? Quelles sont alors leurs réactions ? Telles sont les questions auxquelles nous tenterons d'apporter

un certain nombre de réponses (chapitre I). Ce nouveau corpus conceptuel nous permettra ensuite de jeter un regard novateur sur l'évolution des règles comptables et plus particulièrement celles qui participent au bornage de l'entité comptable (chapitre II).

CHAPITRE I – ALTERNATIVE ET REACTIONS

« *La dynamique sociale est celle de la tension entre les individus et leurs cadres normatifs, entre la volonté d'adhérer et la volonté de changer.* »

P. Y. Gomez, *Le gouvernement de l'entreprise*³²⁵.

La convention n'est qu'un équilibre mimétique³²⁶ ; aussi, les conventions comptables établies sont parfois mises en doute par des conventions adverses que nous appellerons « *alternatives* », et dont la cohérence et la pertinence du discours peuvent selon les conditions, séduire la population des convenants (section I). Diverses réactions qui vont de l'affrontement à l'adaptation sont alors possibles ; elles feront l'objet d'un second développement (section II).

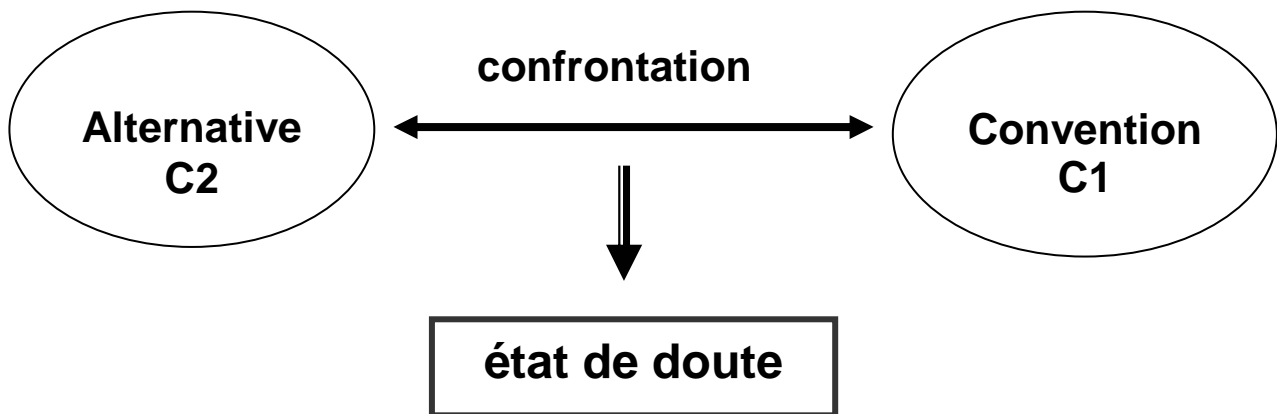
Nous reprenons ici l'idée largement développée par P.Y. Gomez qu'une convention ne saurait se transformer sans la pression d'une convention concurrente, nommée en la circonstance *suspicion* par l'auteur. En ce qui nous concerne, nous préférons parler d'alternative, la suspicion représentant plutôt le doute, produit de la confrontation des deux conventions en lice. C'est d'ailleurs cet état de doute (ou de suspicion) qui remet en cause le caractère convaincant de la convention établie.

³²⁵ P. Y. Gomez, op. cit., 1996, p. 177.

³²⁶ P.Y. Gomez, op. cit., 1994, p.227.

SECTION I : L'ALTERNATIVE ET SES FACTEURS D'EMERGENCE

Pour qu'il y ait un changement de règle comptable, il est nécessaire qu'émerge, en amont, une *alternative*, c'est-à-dire une convention adverse propre à mettre en doute la convention en place. En ce sens, elle doit être considérée comme l'élément de motricité par excellence du processus d'évolution des conventions. Toutefois, avant même d'aborder les facteurs qui participent à son émergence, il est nécessaire d'en bien percevoir la nature.



Si l'on veut comprendre ses origines, il importe d'admettre qu'une *alternative* est une règle prescrivant un comportement distinct de celui prescrit par la convention en place. Pour reprendre l'exemple de Schelling, nous dirons que la circulation routière à gauche de la chaussée constitue une *alternative* à notre convention actuelle. A l'inverse, notre système qui impose une circulation routière sur la droite de la chaussée représente une *alternative* à la convention souscrite par nos voisins anglais. La remarque est, au demeurant, tout aussi valable pour la disposition de l'actif et du passif au sein du bilan, de chaque côté de la Manche. Concernant la valorisation des postes dans les états financiers, nous constatons que si le principe des coûts historiques est la convention en vigueur, la valorisation au coût actuel est en fait, une des *alternatives* qui lui sont opposables. De la même façon, le principe de prudence comptable qui dicte d'enregistrer les charges latentes et de rejeter les produits de même nature, est une convention qui admet une *alternative*, le principe de réciprocité, en vertu duquel les charges et les produits latents doivent être comptablement traités

de façon identique. En fait la liste est très longue puisque toute convention admet au moins une *alternative*. Aussi, les nombreuses approches développées lors de l'étude de frontières de l'entité (première partie – titre 2) représentent-elles autant d'*alternatives* qui s'opposent au modèle convenu.

En examinant les cinq propositions à respecter pour adopter légitimement une approche conventionnaliste, il a justement été avancé qu'en l'absence d'*alternative*, il n'était plus possible d'évoquer une situation d'incertitude, l'individu n'ayant pas de choix. Dans ces conditions, on ne peut véritablement parler de convention mais plutôt d'obligation. Nous dirons alors que *l'alternative* est un dispositif délivrant un discours non compatible avec celui de la convention en place et remettant en cause la légitimité de ce dernier. Conséquemment, le professionnel, selon le contexte, peut progressivement douter de l'adoption généralisée de la convention, de moins en moins convaincu de sa cohérence et de sa pertinence.

Ce faisant, le convenant dubitatif va renvoyer aux autres un message les informant sur ses incertitudes quant à la légitimité de la convention existante. Le doute peut alors se répandre et faire le lit d'une nouvelle convention plus convaincante. Ainsi, *l'alternative* engendre le doute qui lui-même modifie l'aptitude à convaincre d'une convention supposée acquise.

Cependant, pour revenir à notre sujet, il ne faudrait pas se méprendre sur le caractère « réactif » de la technique comptable et surestimer l'impact des *alternatives*. La comptabilité n'a pas réagi à toutes les impulsions extérieures et seules les inventions « utiles » qui ont su convaincre toute une population ont été adoptées. Rappelons que les outils d'une information comptable très sophistiquée, offerts très tôt par L. Pacioli, ne seront utilisés qu'au XX^{ème} siècle. Ainsi, lorsque l'auteur propose une classification de type « actif stable », « actif circulant », il s'agit bien d'une *alternative* face aux conventions de présentation en vigueur à l'époque ; mais l'innovation est prématurée et ne correspond pas à un besoin de gestion, en conséquence, *l'alternative* en question sera sans effet et les praticiens ne la retiendront pas³²⁷.

Toute proposition s'inscrivant dans une approche qui diffère de la convention en place, si elle peut être qualifiée d'*alternative*, n'est donc pas forcément apte à engendrer un état de doute.

Invokant les travaux de R. Sudgen, nous rajouterons que le mécanisme d'autorenforcement de la convention fait d'elle, un *équilibre évolutionnairement stable*. « Un *équilibre évolutionnairement stable* est une forme de comportement telle que, si elle est suivie au sein d'une population, un tout petit groupe qui en dévie réussit

³²⁷ B. Bac-Charry, op. cit.

moins bien que ceux qui la suivent »³²⁸. En conséquence, une telle situation, reprennent R. Boyer et A. Orléan, « résiste à toute stratégie déviante pour peu que celle-ci ne soit suivie que par un faible nombre d'individus, d'où le terme d'*évolutionnairement* stable : « une mutation » qui n'affecterait que quelques individus ne saurait renverser le comportement dominant »³²⁹.

En d'autres termes, pour qu'une *alternative* émerge, le doute qui l'accompagne ne doit pas se limiter à quelques esprits critiques, mais envahir une portion suffisamment grande de la population pour amener ses membres à s'interroger quant à une adhésion durable et généralisée de la convention.

Ainsi, l'évolution d'une convention comptable est-elle directement liée à l'émergence d'une proposition alternative, diffusant un discours que d'aucuns jugeront plus cohérent, plus pertinent pour résoudre un même problème d'incertitude. Toutefois, cohérence et pertinence sont des termes qui renvoient à la raison sinon à une certaine rationalité. Or dans le domaine collectif, la raison n'explique pas les pratiques de façon absolue. Les individus rationalisent en effet, leurs comportements en se référant à une conduite qu'ils considèrent comme « normale », c'est-à-dire celle qu'ils imaginent être la plus répandue et la plus acceptée. Aussi, *l'alternative* ne sera véritablement menaçante pour la convention établie que si elle amène la population à douter de son adoption généralisée.

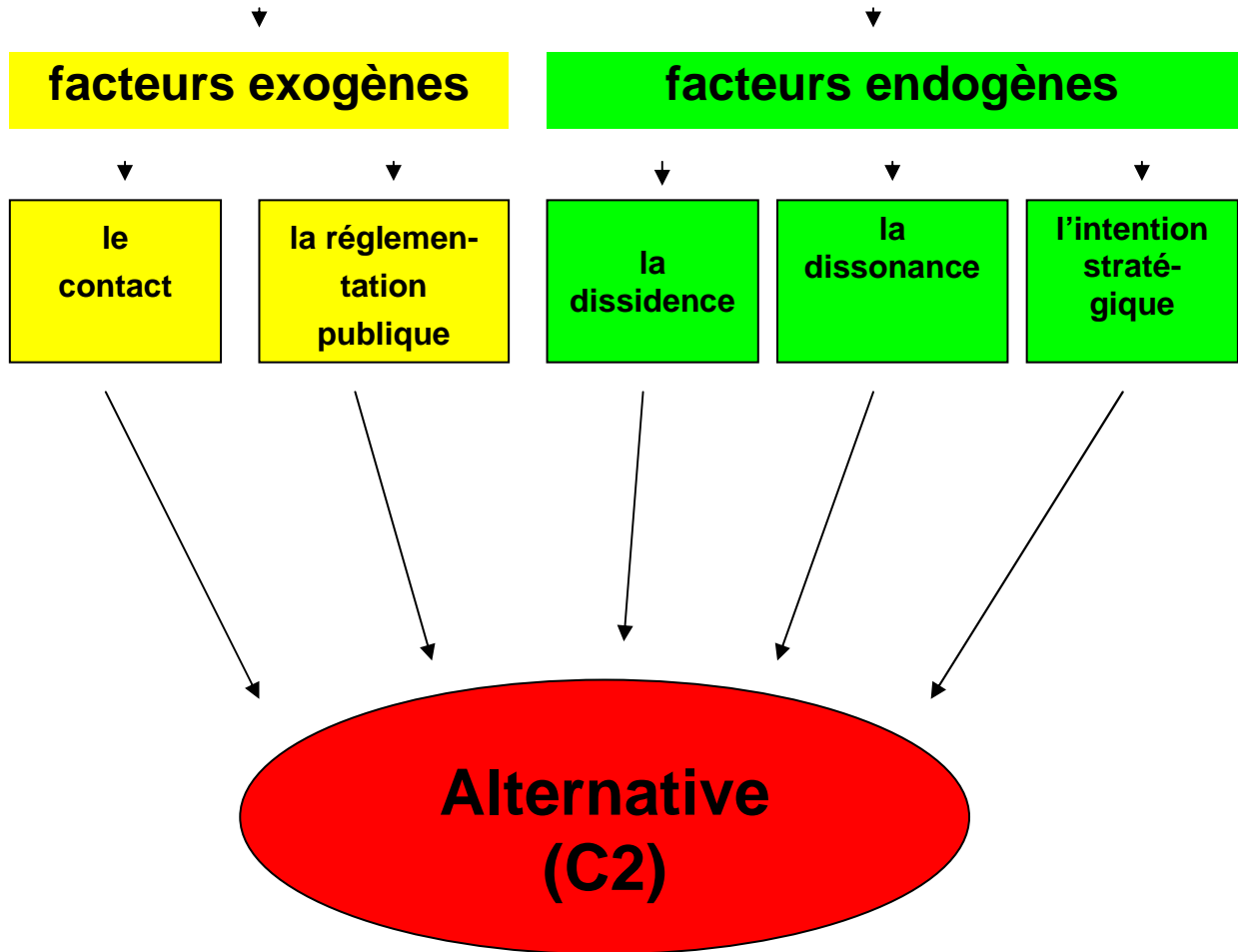
Il est maintenant admis que c'est l'existence même de *l'alternative* qui conditionne l'irruption d'un doute sur le comportement collectif, et conséquemment, la remise en cause de la convention actuelle. Aussi, l'analyse de ses sources apparaît ici incontournable. Après avoir défini la nature de *l'alternative* comptable, il importe maintenant de connaître les facteurs qui favorisent son émergence, même si ceux-ci ne sont pas toujours identifiables avec précision. Il est en effet malaisé, du point de vue qui nous occupe, d'adopter un raisonnement linéaire ; au sein du système conventionnaliste, il est difficile d'imaginer une cause unique justifiant une série de conséquences.

Globalement, nous avons relevé deux catégories de facteurs susceptibles de mettre en péril la convention existante en favorisant l'émergence de *l'alternative* : les facteurs exogènes (§1) et les facteurs endogènes (§2).

³²⁸ R. Sudgen, *The Economics of Rights, Co-operation and Welfare*, Basil Blackwell, 1986, p.91.

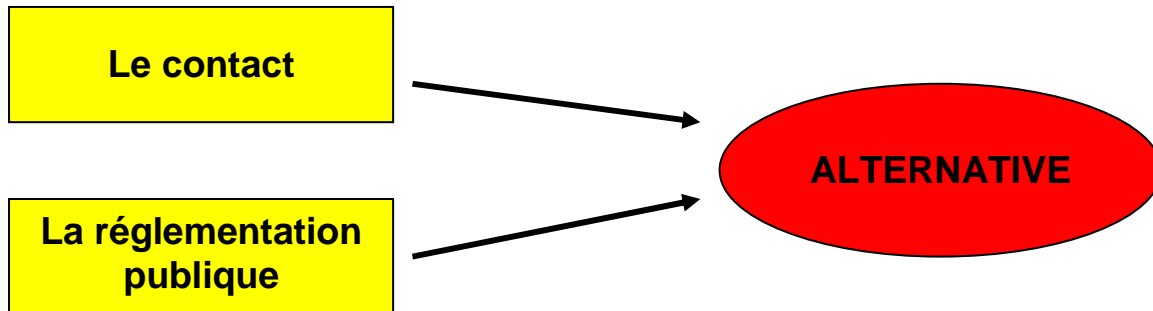
³²⁹ R. Boyer et A. Orléan, *art. cit.*, p. 240.

LES FACTEURS D'EMERGENCE



§ 1 – Les facteurs exogènes

Les facteurs exogènes peuvent être définis comme des agents extérieurs à la convention, qui concourent à la production d'une *alternative*. En d'autres termes, les causes à l'origine de l'*alternative* sont étrangères aux déterminants de la convention établie. Ainsi qu'il apparaît sur le schéma, deux facteurs peuvent être relevés : *le contact* et *la réglementation publique*.



a) Le contact

Le *contact* est un facteur qui participe fréquemment à l'émergence d'une *alternative*. Nous pouvons remarquer en effet, que lorsque deux populations (au sens conventionnaliste du terme) sont amenées à se rapprocher pour quelques causes que ce soit, plusieurs conventions peuvent entrer en contact ; chacune devient alors l'*alternative* de l'autre dans un enchaînement de frictions aux issues diverses. Ainsi, lorsque le groupe G1 adoptant la convention C1 entre brusquement en compétition avec le groupe G2 doté de la convention C2, l'issue du combat dépend de la proportion de chacun des groupes G1 ou G2 par rapport à la population totale donnée par $G1 + G2$. Au-delà d'un certain seuil dont la valeur dépend des données du contexte, les individus qui avaient adopté la convention, aujourd'hui numériquement déclinante, par hypothèse C1, se convertiraient progressivement à C2.

Ce mécanisme est auto-renforçant puisque, comme nous l'avons déjà expliqué, l'individu trouve un avantage à se soumettre à la convention C2 dès lors qu'il est convaincu que ladite convention est elle-même adoptée par le plus grand nombre. Nous avons vu précédemment qu'en se retranchant derrière le comportement qu'il suppose être celui des autres, tout du moins le plus répandu, le convenant justifie ses actes et en atténue la responsabilité ; c'est ainsi qu'il rationalise son comportement. Aussi, lorsque la population à laquelle il appartient, G1, lui semble décroître, le doute gagne son esprit, et pour peu que ses hésitations transparaissent dans son comportement, il renverra aux autres un message non-dit qui tendra lui-même à répandre un doute sur les résistances opposées par C1. L'effet étant cumulatif, on assiste alors à une fuite de la population G1 qui rejoint G2 rendant par-là la convention C2 encore plus convaincante.

Illustrons ce processus spéculaire en utilisant un exemple de coordination parfaite³³⁰ : le sens de la conduite automobile. Prenons alors une zone du globe au sein de laquelle les automobilistes (G1) ont convenu de rouler sur la file de droite (convention C1), et imaginons, peu importe le motif, que cette région soit un jour envahie par une population étrangère (G2) ayant adopté une convention de conduite opposée à C1(C2). La population G2 n'entend pas adopter la convention en place, mais imposer la sienne à G1. Nous sommes alors dans un cas typique d'affrontement engendré par le contact de deux conventions délivrant chacune un discours contradictoire. Pour le groupe G1, la convention C2 représente une *alternative* mettant en doute la convention C1. Nul ne disconviendra en effet, qu'un automobiliste plus attaché à sa vie qu'aux conventions établies, sera contraint d'anticiper la conduite des autres automobilistes ; il est alors plus que probable que la proportion (perçue) d'automobilistes roulant à droite ou à gauche déterminera son attachement à C1 ou son déplacement vers C2.

Toutefois, le processus en question n'implique pas obligatoirement un rapprochement physique, un *contact* entre des populations éloignées pouvant être réalisé par exemple par le truchement des moyens de communication modernes.

Cette remarque peut être illustrée par la chute du régime soviétique. Les progrès dont a pu bénéficier la technologie des télécommunications sont certainement un des principaux facteurs responsables du récent déclin. La multiplicité de l'information, sa rapidité d'accès, et son coût de plus en plus bas, sont autant de paramètres qui ont largement participé à l'affaiblissement des frontières et partant, à l'interpénétration des nations. Ainsi, des sociétés aux règles de fonctionnement différentes, voir opposées, ont pu s'observer et s'analyser comme jamais elles ne l'avaient fait jusqu'à présent. Un nombre croissant de conventions occidentales sont alors rentrées en contact avec le bloc de l'Est, faisant naître chez eux (et peut-être un peu moins chez les autres) des doutes à l'égard de la pertinence des conventions (notamment économiques et sociétales) auxquelles ils se conformaient jusqu'à présent. Sans vouloir entrer dans le détail, là n'est pas le sujet de nos travaux, nous dirons que la dynamique qui en résulte

³³⁰ Une situation de « coordination parfaite » ou de « pure coordination » est une situation dans laquelle il n'existe aucun conflit d'intérêt entre les joueurs. Leurs préférences sont parfaitement convergentes puisque chacun d'entre eux trouve souhaitable la même situation qui leur procure la même utilité. En conséquence, les agents ne peuvent résoudre ce problème d'indétermination avec leur seule rationalité, aucun choix n'étant plus logique qu'un autre. Nous sommes alors devant un cas particulier de situation conventionnelle dont l'exemple typique, maintes fois repris est le sens de la conduite automobile. Il n'y a, en effet, aucune raison qui puisse justifier une préférence pour l'une des deux files. Une convention est toutefois nécessaire pour rendre compatible la conduite des automobilistes.

est un élément central de la transformation du système économique et du système de production soviétiques, sachant qu'elle atteignit ses fondements mêmes.

Un autre exemple, pour le moins frappant, nous est fourni par le succès des transplants japonais au Royaume-Uni et aux Etats-Unis dans le secteur de l'industrie automobile. L'étude menée par R. Boyer et A. Orléan décrit le processus grâce auquel les modes de gestion et le système de détermination des salaires asiatiques se sont diffusés dans l'industrie anglo-saxonne. « Au début des années quatre-vingts, nombre d'observateurs furent amenés à penser que les établissements établis à l'étranger ne pourraient réussir en dehors de leur territoire d'origine, tant le modèle japonais semblait lié étroitement à un système de valeurs, de coutumes et de normes implicites, tout à fait spécifiques et idiosyncrasiques »³³¹. Le succès des transplants est aujourd'hui amplement reconnu au point que la littérature sur la question évoque parfois le processus de « nipponisation » de l'industrie américaine. Même si la formule apparaît exagérée, il faut reconnaître néanmoins, que nombre de conventions qui auparavant régissaient le secteur de l'automobile et de l'électronique, sont depuis quelques années sérieusement malmenées par la généralisation des pratiques japonaises.

Concernant la comptabilité, nous nommerons « *contact* », le rapprochement d'au moins deux populations adoptant des conventions comptables distinctes. Cette situation peut introduire la suspicion, dans l'une des deux populations, voire les deux. Nous pouvons avancer, à ce propos, qu'une partie de nos conventions comptables est aujourd'hui sérieusement mise en doute par le contexte de mondialisation dans lequel évoluent nos entreprises. Depuis le début des années 80, celles-ci sont de plus en plus nombreuses à chercher des financements sur les marchés étrangers ; aussi, sont-elles poussées à adopter des conventions différentes, afin d'en satisfaire les besoins informationnels. Il y a donc un premier *contact* à l'extérieur, puis un second à l'intérieur, lorsque les groupes en question, ramènent sur leur territoire d'origine, à travers les comptes qu'ils publient, ces nouvelles conventions. Ainsi, les normes américaines (FASB) et internationales (IASB), s'introduisent-elles discrètement en France, bousculant progressivement les normes locales.

Il est un second facteur qui contribue à renforcer ce phénomène, c'est la présence, en qualité de membres, de l'Ordre des Experts Comptables et de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes au sein de l'*International Accounting Standards Committee* (IASB)³³². Aussi, en tant que praticiens d'une part,

³³¹ R. Boyer et A. Orléan, *art. cit.*, p. 237.

³³² B. Colasse et P. Standish, *art. cit.*

et éléments constitutifs du CNC d'autre part, les deux organismes nationaux, sont-ils d'excellents relais capables, par *contact*, de véhiculer des *alternatives* étrangères.

La présence des gros cabinets comptables anglo-saxons au sein des organismes de normalisation français, pourrions-nous ajouter, est un facteur supplémentaire qui participe à l'introduction sur notre territoire de conventions différentes.

Si l'on prend l'exemple du crédit-bail, force est de reconnaître que la convention de patrimonialité qui guide sa comptabilisation dans les comptes sociaux (individuels), est encore une fois, sérieusement mise en doute par le *contact* de notre modèle avec les normes étrangères, anglo-saxonnes notamment, qui préconisent un traitement différent. Par *contact*, celles-ci fournissent une *alternative* dont le discours nous apparaît de plus en plus cohérent. La convention établie s'en trouve alors nettement déstabilisée. Il est vrai que son discours est, de surcroît, fortement *dissonant*, ainsi que nous le verrons plus loin.

b) La réglementation publique

La réglementation publique est le second facteur d'émergence exogène ; les textes qu'elle édicte sont susceptibles de réorienter les conduites en déplaçant les bornes comportementales. Les conventions établies sont alors remises en cause par l'*alternative* ainsi produite.

Il importe cependant, de bien comprendre que si *la réglementation publique* contribue à faire émerger une *alternative*, elle ne crée pas l'accord pour autant. La conformité à un comportement donné ne réside pas d'une obéissance aveugle à une autorité supérieure, mais résulte plutôt dans la conviction que ce comportement sera adopté par toute la population. Cette conviction repose sur plusieurs facteurs parmi lesquels on citera :

- la prévisibilité de la réaction des autres ; autrement dit, face à une prescription réglementaire, l'attitude de l'individu est fonction en grande partie de l'anticipation qu'il fera du comportement d'autrui. Cette anticipation dépend elle-même de la connaissance de ses pairs et de la distance d'observation qui l'en sépare. On retrouve ici le mécanisme spéculaire décrit par Schelling³³³ et Dupuy³³⁴.
- La légitimité du pouvoir qui produit la règle ; cette légitimité ne s'impose pas non plus : le bien-fondé des règles précédemment édictées, l'assujettissement plus ou

³³³ T. C. Schelling, *The stratégie of Conflict*, Oxford University Press, 1977.

³³⁴ J. P. Dupuy, « Convention et Common knowledge », *Revue Economique* n°2, mars 1989, pp. 361-400.

moins spontané de la population sont des facteurs qui contribuent à assurer la légitimité du pouvoir.

- La performance de la règle elle-même, c'est-à-dire sa capacité à augmenter l'utilité sociale des conventions constitue un troisième facteur qui contribuera à renforcer la conviction de la population quant à une adoption généralisée de la règle produite.

Ainsi, si l'individu est convaincu, pour ces différentes raisons, que toute la population se conforme à la prescription, il s'y conformera lui-même, renforçant dans le même temps, la conviction des autres dans une adoption généralisée. La règle acceptée, peu à peu, devient ainsi convention. Toutefois, la disposition de la force et de la contrainte ne garantit pas à l'institution légale que la règle qu'elle édicte se transformera en convention.

Prenons deux exemples qui, pour triviaux qu'ils paraissent, permettront néanmoins d'illustrer notre propos.

L'installation de feux tricolores dans la ville de Naples (et dans bien d'autres villes d'ailleurs), ainsi que l'instauration d'un code de conduite, n'ont jamais modifié le comportement des automobilistes³³⁵. Il suffit en effet, de traverser la ville pour constater aussitôt que la très grande majorité des Napolitains circulent dans leur ville au mépris des feux de signalisation, comme si ceux-ci n'avaient jamais existé. Pour autant, il n'y a pas blocage et les véhicules y circulent même avec une certaine fluidité. Le fait est que d'autres conventions en place, en assurent la circulation intra-urbaine : priorité au véhicule le premier arrivé au croisement, le plus rapide, à l'automobiliste le plus déterminé...

A leur grand désespoir, les autorités municipales ne sont jamais parvenues à imposer le respect du Code. Il est en effet impossible de verbaliser chacun des millions d'automobilistes qui sillonnent continuellement la ville.

La *réglementation publique* n'a pas convaincu la population ; chacun de ses membres, observant et anticipant que l'autre ne se conformera pas au code, maintient et renforce les vieilles conventions en place. Ainsi, la règle de droit n'est jamais devenue convention.

Inversement, le fait d'autoriser un comportement type ne garantit pas à la *réglementation publique* sa réalisation.

Ainsi, la Cour suprême de l'Etat de New York en 1992, a admis que tout individu était autorisé à se promener ou à bronzer torse nu, hommes et femmes. Il faut dire que

³³⁵ Pour une étude sociologique des populations et des rites, nous renvoyons le lecteur à l'article de C. Riveline, « La gestion et les rites », *Annales des mines*, décembre 1993, pp. 82- 90.

depuis de nombreuses années, les tenants de l'égalité des sexes ont exercé une pression sans relâche auprès des autorités pour qu'il soit reconnu les mêmes droits aux femmes qu'aux hommes.

Pourtant, les bustes des New-yorkaises restent depuis six ans, résolument couverts, même sur les plages. L'idée était pourtant acquise, que si les Américaines, contrairement aux Européennes, couvraient leur torse sur la plage, c'était uniquement par respect de la réglementation en vigueur. La loi fut modifiée à New York et les comportements demeurèrent inchangés, au grand étonnement, on s'en doute, de ceux qui livrèrent bataille contre les autorités locales. Ils avaient simplement oublié qu'en surplomb des lois, il y a les conventions.

Autrement dit, l'anticipation de la réaction des autres est un facteur autrement plus contraignant que la règle de droit.

Si les textes de loi peuvent créer une suspicion, ils ne peuvent pour autant, décréter une convention. Les feux rouges ne sont pas respectés par les automobilistes napolitains et les bustes découverts se font attendre à New York. On retrouve ici l'opposition *homoeconomicus* / *homosociologicus* : l'individu n'est peut-être pas uniquement mu par la recherche de son intérêt personnel, dans le cadre des lois et des règles. Nous n'avons cessé de le dire, son comportement est balisé par un ensemble de conventions, le soustrayant ainsi à l'incertitude. Les conventions transcendent les lois, J.J. Rousseau, en son temps le fit remarquer, « L'autorité la plus absolue est celle qui pénètre jusqu'à l'intérieur de l'homme et ne s'exerce pas moins sur la volonté que sur les actions »³³⁶.

Les deux exemples illustrent le fait qu'un changement de réglementation n'induit pas obligatoirement une modification des comportements. L'individu n'agit pas en fonction de ce que lui prescrit l'autorité publique, mais en anticipant le comportement des autres et de ce que ceux-ci attendent de lui. La nuance est notable.

S'il reste entendu que rien n'en garantit l'adoption généralisée, la règle décrétée par l'autorité publique est tout de même génératrice d'*alternative* et donc de doute. Dans ces conditions, la *réglementation* comptable peut, elle aussi, constituer un facteur d'émergence en présentant à la population des textes qui prescrivent un changement dans les pratiques comptables. L'*alternative* ainsi produite contribue à remettre en cause les conventions existantes.

³³⁶ J.J. Rousseau, *Discours sur l'économie politique*, 1755.

Au sujet de la comptabilité, il est toujours tentant de prêter à la législation plus de pouvoir qu'elle n'en a réellement ; malgré sa contribution certaine à l'émergence d'*alternatives*, le poids qu'elle exerce sur les conventions comptables est probablement plus faible qu'on ne le supposerait de prime abord, et ce pour deux raisons :

- d'abord, une convention comptable n'existe, nous l'avons vu, que parce qu'une collectivité d'utilisateurs accepte d'y souscrire, parce qu'elle trouve normal et bénéfique de s'y référer, et surtout parce que chacun de ses membres est convaincu durablement de son adoption par les autres. Nul ne peut décréter l'accord.
- Ensuite, parce que la réglementation publique, se contente dans la plupart des cas, de valider une norme préexistante, elle ne crée pas l'entente, elle entérine *a posteriori* des conventions comptables dont les origines lui sont étrangères. Le primat de l'autorité législative sur les normes, pour rassurant qu'il paraisse ne résiste pourtant pas à l'examen génésiaque des pratiques comptables.

Prenons pour exemple l'amortissement des frais d'établissement ; une perspective historique nous enseigne que le procédé fut initié par P.A. Godard, dans les Cristalleries de Baccarat au début du 19^{ème} siècle (1824)³³⁷. Quelques trois années plus tard, le même Godard publiait un ouvrage qui recommandait d'adopter l'amortissement des frais d'établissement. L'influence qu'il exerçait au sein de la communauté des professionnels de la comptabilité ainsi que la cohérence de ses explications ont ensuite séduit de nombreux praticiens, au point que la méthode se répandit rapidement. Ça n'est que dans une troisième phase du processus, que les tribunaux l'entérinèrent comme résultant des usages en vigueur. Nous remarquons alors qu'une norme qui pourrait apparaître au profane comme résultant d'une prescription réglementaire est en fait issue d'un processus dont la « juridicisation » n'est pas l'origine mais plus modestement une étape finale.

Ainsi, lorsqu'aux Etats-Unis, le FASB émit en 1983 la norme n° 76 « Extinguishment of Debt » relative au désendettement de fait, elle ne fit qu'entériner une pratique qui commençait à se répandre depuis plus d'un an, initiée en l'occurrence, par deux sociétés « dissidentes » : Xerox et Exxon. La réglementation comptable devient ainsi, un écran qui occulte d'autres facteurs d'émergence.

La pratique érige, le droit fige.

Les principes qui ont été inscrits dans le code de commerce en 1983 n'ont fait que reprendre des conventions acquises de longue date (les juristes de la comptabilité

³³⁷ Y. Lemarchand, *Du dépérissement à l'amortissement*, Ouest Editions, Nantes, 1993.

n'en disconviendront pas, eux-mêmes s'accordant à considérer que les sources du droit comptable résidaient, jusqu'en 1983, essentiellement dans des usages³³⁸).

Le seul principe qui fut innovant, dans le sens où il n'émanait pas d'une convention existante, est celui d'image fidèle qui nous a été apporté par les Anglais ; il est au demeurant, frappant de remarquer qu'il ne fut jamais respecté faute de cohérence. En empruntant au discours conventionnaliste, nous dirons que l'énoncé du texte rentre en conflit avec le discours de certaines conventions existantes.

D'aucuns ont longtemps cru par exemple, que le Plan comptable général fut adopté par les entreprises parce qu'il était obligatoire, mais c'est un contresens, nous semble-t-il. Le Plan fut respecté bien avant qu'un décret datant de 1982 n'en rendît l'application obligatoire. Il s'est progressivement imposé non pas par coercition, mais parce qu'il était adopté de façon suffisamment générale pour apparaître aux yeux des entreprises comme la norme. Ainsi, chacune d'entre elles trouvait normal de se repérer par rapport à lui. La loi comptable de 1983 ne fit qu'en rappeler l'existence³³⁹.

Que ces propos ne fassent pas injure aux normalisateurs, la réglementation comptable est indispensable ; la population se sentant confortée et sécurisée dans sa conviction d'une adoption généralisée, la convention peut ainsi gagner les conventions plus rapidement qu'en l'absence de normes explicitement reconnues. On peut ainsi prêter à la réglementation comptable un triple rôle.

- Premièrement, la réglementation, nous l'avons déjà signalé, est un *moyen de transmission* qui participe à la diffusion du discours conventionnel. En d'autres termes, elle porte à la connaissance des professionnels, la conduite à adopter dans tel ou tel type de situation. Dès lors, les organismes de normalisation s'apparentent le plus souvent à des miroirs renvoyant à une population dans l'attente, le reflet des pratiques en état d'évolution ou d'émergence ; elle contribue ainsi à amplifier et renforcer une pratique à l'état de gestation ou d'incertitude.
- Ensuite, la réglementation *renforce la convention* établie en officialisant sa légitimité ; elle constitue ainsi, un rempart destiné à la protéger des doutes qui pourraient la déstabiliser. Pour autant, rien n'en garantit la pérennité.

³³⁸ B. Raybaud-Turillo, *Le modèle comptable patrimonial, les enjeux d'un droit comptable substantiel*, Vuibert, Paris, 1997.

³³⁹ A ce sujet B. Raybaud-Turillo fait observer que « si l'on examine sous cet angle la chronologie et la hiérarchie des sources du droit comptable, il n'est plus étonnant que le Plan comptable général (approuvé par simple arrêté, mais issu de ce vaste ensemble de normalisation et d'usages) ait précédé le vote de la loi, celle-ci n'étant pas l'origine, mais étant la *consécration* de la force obligatoire des usages comptables », op. cit., p. 209.

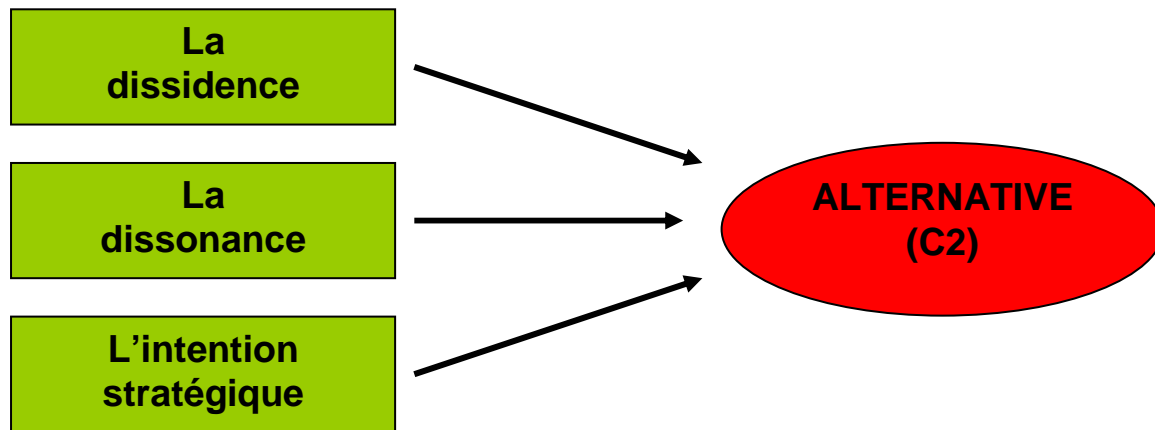
- Enfin, la législation a pour fonction supplémentaire de *limiter les déviations*. La convention n'exclut pas la transgression. Si la quasi-totalité de la population se conforme à la convention, un petit nombre d'individus, peut, pour des raisons diverses, s'en détourner. Aussi, lorsqu'il est reconnu que les comportements déviants peuvent causer un préjudice à la population des convenants, l'autorité publique, défendant l'intérêt général, a pour mission de les contenir. Si l'on reprend l'exemple du sens de la conduite automobile, il est évident, dans ce cas, que la déviance n'est pas admissible pour des raisons de sécurité ; l'autorité publique se doit donc d'intervenir. De la même façon, elle interviendra lorsqu'une entreprise adoptera des dispositions comptables contraires aux conventions établies ; la fiabilité et la crédibilité de l'information financière en dépendent. Notons simplement que la formation d'un droit comptable propre à rendre plus coercitive la normalisation, ne vit le jour que tardivement, puisque la première loi comptable date du 30 avril 1983.

Cependant, si l'émergence d'une réglementation comptable a pour effet de renforcer les conventions établies, elle a aussi tendance à les rigidifier en freinant la dynamique conventionnelle. Ainsi, B. Colasse et P. Standish précisent-ils que la normalisation française éprouve depuis, maintes difficultés à s'adapter à l'innovation financière et la normalisation internationale, et ce au moment même où cela devenait le plus nécessaire³⁴⁰.

§ 2 – Les facteurs endogènes

Contrairement aux facteurs précédents, les facteurs endogènes correspondent aux agents générateurs d'*alternatives* consubstantiels à la nature même de la convention en place. Trois types de facteurs peuvent alors être recensés : *la dissidence*, *la dissonance* et *l'intention stratégique*.

³⁴⁰ B. Colasse et P. Standish, art. cit.



a) La dissidence

Premier facteur endogène, la *dissidence* peut être définie comme le comportement d'un groupe étendu d'individus (que nous qualifierions de « dissidents » (G2)), décidant de ne pas ou de ne plus se conformer à la convention en place (C1). Pour autant, l'action n'est pas ici considérée comme subversive, car il n'est pas dans l'intention du groupe dissident de renverser la convention établie, mais simplement d'en adopter une autre (C2).

Ce phénomène peut avoir, selon les circonstances, l'effet d'un détonateur qui propage avec plus ou moins de force, et plus ou moins loin, un doute déstabilisant. Le jeu spéculaire auquel se livrent alors les différents membres, va permettre à chacun d'entre eux d'apprécier l'impact de ce nouveau type de comportement. S'il y a conviction que le groupe rebelle est suffisamment influent pour séduire le reste de la population (G1), la convention en place est alors menacée. Il est en effet, probable que chacun s'interroge sur l'attitude adoptée par le reste de la population à l'égard de *l'alternative C2*, véhiculée par le groupe dissident. Le doute peut alors se répandre quant à une adoption pérenne de la convention en place.

Deux paramètres essentiels vont alors déterminer en grande partie la résistance ou inversement l'affaiblissement de la convention C1 :

- d'une part, il est très probable que le groupe G1 évalue la pertinence de C2 (en terme d'utilité sociale ou professionnelle selon le contexte) et la compare à celle de C1. Le différentiel de pertinence en faveur de C2 peut alors être facteur participant à la déstabilisation de C1 ;

- d'autre part, les qualités et le poids politique *lato sensu*, que la population reconnaît aux sécessionnistes est un paramètre tout autant déterminant sur les résultats de la lutte « C1- C2 », chaque membre de G1 anticipant l'influence du comportement de G2 sur le reste de la population. Cette anticipation étant étroitement liée à la légitimité reconnue au groupe G2.

On se souvient par exemple du combat mené par la société Virgin contre la réglementation publique et les syndicats pour obtenir l'ouverture dominicale de ses magasins. La société de distribution se plaçait alors en position de *dissidence*. Certes, les conventions établies ont résisté, mais nul ne contestera qu'elle furent sérieusement mises en doute face à la convention *alternative*. Il eut été plus que probable qu'une victoire de Virgin constituât alors une brèche dans laquelle d'autres entreprises se seraient rapidement engouffrées, mettant à mal une convention vieille de plus d'un demi-siècle.

Comme toute convention, la convention comptable peut-être mise en doute par un groupe dissident qui prend la décision de ne plus s'y conformer afin d'adopter une règle différente. Celle-ci apparaîtra alors comme une *alternative* aux yeux des autres membres de la population.

Ainsi, lorsque la Deutsche Bank, il y a quatre ans, annonça qu'elle présenterait son bilan 1995 selon les normes IAS (International Accounting Standards), cela constitua une première outre-Rhin. En langage plus conventionnaliste, nous dirons que la banque allemande, fit preuve de *dissidence* à l'égard de la convention établie (production des comptes aux normes allemandes). La banque justifia sa décision par un souci de transparence, l'adoption de ces normes devant permettre de mieux répondre aux attentes des investisseurs internationaux. « La banque veut offrir une meilleure vision du développement et du résultat de ses activités », a souligné la Deutsche Bank dans un communiqué. « Nous répondons ainsi aux exigences accrues de transparence et de qualité d'information que l'on constate dans le monde entier », a en outre rajouté Juergen Krumnow, chargé du contrôle au sein du directoire de la banque. Ainsi, les normes comptables internationales gagnent-elles peu à peu du terrain ; elles en sont même venues à investir le secteur bancaire allemand, puisqu'actuellement, plus de la moitié des grandes banques allemandes ont suivi la voie tracée par la Deutsche Bank.

Si elle innova en adoptant des normes non conventionnelles, la banque fut toutefois, précédée, mais sur un autre secteur, par Daimler-Benz qui publia en 1993 ses comptes aux normes américaines. On connaît d'ailleurs la confusion que cela

provoqua, Daimler-Benz affichant un bénéfice selon les normes allemandes et une perte selon les normes américaines³⁴¹.

b) La dissonance

Second facteur endogène, *la dissonance* peut se définir comme une inadéquation du discours délivré par la convention face aux transformations contextuelles.

Les conditions qui présidèrent à la genèse d'une convention peuvent effectivement se modifier au point de lui faire perdre toute sa pertinence. Les mutations de l'environnement au sein duquel évolue la convention expliquent largement ce phénomène.

La pertinence d'une convention peut-être définie comme l'ensemble des éléments qui légitiment son adoption aux yeux des convenants. Il y a *dissonance* lorsque cette pertinence est remise en cause pour diverses raisons. Certes, la pertinence n'est pas une qualité indispensable au maintien d'une convention : nombre de conventions qui orientent quotidiennement nos comportements n'ont aujourd'hui plus d'autres justifications que d'être adoptées par l'ensemble de la population ; « j'agis de la sorte, simplement parce que je suis convaincu que mes pairs agissent ainsi, et attendent de moi, les même actes, sans pour autant trouver une raison logique à ces actes ». Toutefois, *la dissonance* peut à terme, selon les conditions, jeter progressivement un doute sur le respect de la convention en place, et contribuer à l'émergence d'une nouvelle pratique, *l'alternative*.

Le fonctionnement des régimes de retraite constitue un bon exemple en la matière. Le financement par répartition rentre bien dans le cadre conventionnel puisqu'il a été *convenu* à l'échelon national que les cotisations retenues sur les actifs d'une période financeront les prestations versées aux retraités durant la même période. A cette occasion, des accords ont été signés entre les différentes instances syndicales représentatives.

Il est évident qu'après la seconde guerre mondiale, période au cours de laquelle, le système fut mis en place, la configuration démographique était telle que les cotisations perçues couvraient largement les prestations versées. De surcroît, la croissance économique soutenue et partant, la progression régulière des revenus, assuraient aux organismes de retraite, une trésorerie pléthorique.

³⁴¹ *Les Echos*, « La Deutsche Bank adopte les normes comptables internationales », quotidien du 20 décembre 1995.

Pour les raisons qu'on connaît (abaissement de l'âge de la retraite, allongement de la durée de vie, baisse de la population active), la situation se dégrada lentement, au point que les experts s'accordent à prévoir des déséquilibres financiers alarmants pour les prochaines décennies.

Son discours étant contredit par le contexte économique actuel, la convention de financement en place est devenue progressivement dissonante. Exprimé différemment, elle a perdu une partie des éléments qui fondaient sa légitimité dans l'esprit des conventions. Mise en doute, elle est alors sérieusement menacée ; aussi, cède-t-elle, peu à peu, du terrain à d'autres dispositifs émergents. La lutte n'est pas terminée, mais personne ne doute que la vieille convention devra tôt ou tard laisser place à une convention de financement par capitalisation ou éventuellement une convention de financement mixte.

Prenons pour second exemple celui d'une convention salariale, le salaire minimum. Instituée dans un contexte de forte croissance, cette convention répondait à la volonté d'une plus grande justice sociale. Aujourd'hui, le salaire minimum est mis en doute par un contexte économique qui semble lui prêter quelques effets pervers. Il tendrait en effet, à exclure du marché du travail un certain nombre de personnes à formation ou expérience limitée, et dont la valeur ajoutée est inférieure au coût salarial. Cette convention paraît dans ce type de cas, pécher par sa *dissonance*, sachant qu'elle se retourne contre ceux qu'elle était sensée protéger. Parfois même, les deux parties contractantes manifestent la volonté de s'extraire de la convention pour lui en substituer une autre. C'est le cas notamment des jeunes diplômés qui abordent le marché de l'emploi, et souhaitent valoriser leur formation scolaire par une expérience en entreprise. Conscients de leur manque de connaissances du terrain et de leur faible productivité, ces jeunes travailleurs sont prêts à accepter un salaire de bas niveau en échange d'une expérience profitable. Toutefois, le respect de la convention s'y oppose. Ainsi, devenant, dans certaines circonstances, un obstacle aux décisions individuelles, la convention sociale apparaît contradictoire³⁴² ; elle est alors mise en doute. Un courant libéral relayé par de nombreux articles de la presse économique participent d'ailleurs, à l'émergence d'une *alternative* au discours littéralement opposé : « laissons le marché fixer lui-même le salaire ».

Pour en revenir à notre point de vue, on reconnaîtra aisément que l'évolution du contexte peut en effet donner naissance à une ou plusieurs *alternatives*, dès lors que

³⁴² K. J. Arrow, *The Limits of Organization*, New York, W. W. Norton & Company, 1974.

certaines conventions comptables n'emportent plus la conviction des praticiens et autres utilisateurs.

Une illustration de *dissonance* nous est fournie par la dématérialisation croissante de l'économie. Les investissements des entreprises comprennent une part grandissante d'éléments incorporels que la comptabilité ne parvient pas à traduire correctement dans les actifs de l'entité ; nous ne reviendrons pas sur le phénomène, largement commenté dans la première partie de ces travaux. L'ampleur des *goodwills* révélés par les opérations d'acquisition démontre s'il était besoin, l'incapacité du modèle comptable à appréhender ce type d'investissement. Le dysfonctionnement est tel, qu'actuellement, les états financiers ne rentrent que faiblement en ligne de compte dans la valorisation d'une société. Conséquemment, les conventions qui « enserrent » le bilan, sont régulièrement mises en cause et le doute qui gagne peu à peu les esprits fraye un chemin que certaines conventions *alternatives* s'empresseront d'emprunter. Aussi, les auteurs sont-ils nombreux, depuis quelques années, à proposer des conventions divergentes, à leur sens plus adaptées.

Une *alternative* aura d'ailleurs d'autant plus de chance de s'imposer, que les groupes d'utilisateurs dominants souffrent de cette *dissonance*. Ils sont en effet légion à réclamer une approche économique de l'entité comptable. « Pour l'actionnaire actuel comme pour l'investisseur potentiel, ce qui importe, c'est la capacité bénéficiaire de la firme. »³⁴³

De toutes les façons, qu'elles soient comptables ou pas, les conventions évoluent toujours plus lentement que le contexte qui les abrite. C'est le *principe d'inertie*. Il en résulte des effets de *dissonance*, qui à terme, peuvent engendrer l'impulsion nécessaire à leur dynamique.

L'adéquation « convention-contexte » est presque toujours chaotique, rarement symbiotique.

c) L'intention stratégique

Dernier facteur endogène, *l'intention stratégique* correspond à un comportement conscient et souhaité de la part de certains acteurs ou groupes d'acteurs qui disposent d'une influence sur le territoire de la convention établie. Nous avons là un scénario de stratégie délibérée qui consiste à répandre un doute au sein des conventions, dans l'intention de les amener à basculer progressivement dans le domaine d'une convention *alternative*. L'intention qui guide le comportement de l'acteur peut

³⁴³ R. Danziger, intervention lors d'une table ronde organisée par l'Association Dauphine Compta 124, « L'avenir de la normalisation comptable à la française », *Cahiers de recherches du CREFIGE*, n° 9201, p.10, octobre 1991.

être totalement désintéressée (matériellement s'entend, car le besoin, parfois inconscient, de reconnaissance sociale et professionnelle n'est jamais à exclure totalement) ; ainsi, lorsque L. Pacioli, propose aux professionnels de modifier la présentation du bilan en préconisant un nouveau classement des actifs (celui qui nous est familier), il n'a pas pour objectif d'optimiser son bien-être personnel mais de faire simplement progresser la technique comptable. Plus généralement, il est possible d'avancer que nombre d'innovations comptables et de changements dans les usages, furent, par le passé, le fait de grands auteurs ; outre le moine italien qui vient d'être évoqué, nous pouvons citer à titre d'exemple, l'influence déterminante que sut exercer J. Savary auprès de Colbert qui instaura en France la législation sur les livres de commerce ou M. De la Porte à qui l'on doit une partie de l'organisation comptable traditionnelle que nous connaissons aujourd'hui³⁴⁴. Par leur talent et leur pouvoir, ces hommes et bien d'autres surent mettre en doute et parfois renverser les conventions établies en proposant des *alternatives* convaincantes.

Cependant, la manœuvre n'est pas toujours gratuite, et aspire, le plus souvent, à accroître l'utilité sociale des stratégies en orientant le comportement de la population visée. Ainsi, ce qu'on qualifie communément de « modes » ne sont souvent que des ruptures intentionnelles visant à modifier des comportements donnés³⁴⁵.

Attention, le groupe stratégique ne dispose aucunement d'une autorité légale, mais d'une influence qu'il peut exercer pour tenter une déstabilisation de la convention en place.

En ce sens, *l'intention stratégique* doit être distinguée de *la dissidence* ; les finalités sont différentes, même si parfois, les conséquences sont identiques :

- la *dissidence* représente le comportement d'un groupe qui cherche simplement à s'extraire de la convention établie pour adopter une convention *alternative* dont il considère le discours plus adapté à leur situation ; il n'a pas pour projet de porter atteinte à la convention existante, même si, involontairement, sa manœuvre contribue aussi à y répandre un doute ;
- *l'intention stratégique*, quant à elle, présente un objectif différent puisqu'elle a réellement pour dessein de renverser la convention en place pour lui en substituer une autre.

Sur le terrain des *intentions stratégiques*, les entreprises sont manifestement très présentes, attendu qu'elles disposent d'importantes ressources propres à remettre en cause de nombreuses règles établies. Cela va de la PME qui s'installe dans une bourgade de province en comptant y imposer certains comportements à la population

³⁴⁴ J.G. Degos, *Histoire de la comptabilité*, Presses Universitaires de France, Coll. Que sais-je ?, Paris, 1998.

³⁴⁵ P.Y. Gomez, op. cit, 1996.

locale, jusqu'à la grande entreprise pratiquant un *lobbying* continu auprès des administrations et parlements.

Le leader, c'est ainsi que J.P. Nioche et J.C. Tarondeau nomment ce type d'entreprise, « devient créateur de ses propres normes qu'il est en mesure d'exporter vers d'autres organisations... Bien que le contexte soit un des facteurs explicatifs des stratégies et de leurs effets et que de tels résultats ne puissent pas être généralisés sans précaution, on notera que l'anticipation par rapport aux processus réglementaires offre au leader des opportunités en terme de règles du jeu qui le place dans de meilleures conditions que les suiveurs »³⁴⁶.

Du point de vue qui nous occupe, le respect des règles et usages comptables n'exclut pas non plus le calcul. A la dimension sociale-historique sédimentée dans les acteurs s'ajoute le comportement stratégique. Aussi, l'intérêt bien compris de certains groupes influents peut les conduire à mener des stratégies en vue de déplacer ou de renverser les conventions comptables en place. Il ne s'agit plus alors d'agir *dans* les conventions, mais *sur* les conventions.

L'*intention stratégique* d'un ou plusieurs groupes d'agents constitue donc, une autre catégorie de facteurs favorisant la naissance du doute et partant, l'émergence de règles adverses. Dans le domaine de la comptabilité, il s'agit fréquemment des pressions intentionnelles exercées par les différents acteurs au sein des organismes de normalisation.

D'une manière générale, et comme l'a noté P. Boisselier, on peut constater que toute norme est le fruit d'un compromis dans lequel chaque partie intéressée (organisations professionnelles d'experts-comptables et commissaires aux comptes, administration fiscale, juristes, organisations patronales, Commission des Opérations Boursières...) trouve son intérêt en satisfaisant ses propres besoins ou tente autant que possible de limiter ses concessions. « La tendance de la norme sera d'aller dans le sens des parties prenantes les plus actives du moment »³⁴⁷.

Les organisations professionnelles contribuent ainsi, à faire pression sur les conventions existantes pour les faire évoluer dans un sens leur paraissant plus juste ou plus favorable. Plus précisément, elles sont enclines d'une part à favoriser les positions de leurs clients, les entreprises, et d'autre part, à promouvoir tout ce qui peut

³⁴⁶ J.P. Nioche et J.C. Tarondeau, « Les stratégies d'entreprise face aux réglementations publiques », *Revue française de gestion*, juin-juillet-août 1998, pp. 70- 73.

³⁴⁷ P. Boisselier, « Genèse des cadres conceptuels comptables : quels fondements théoriques ? », CERAM, Nice-Sophia Antipolis, 1991, p.19.

développer le recours aux services que les professionnels de la comptabilité sont susceptibles de proposer (et partant, des honoraires perçus). On pourrait rajouter que ces organisations ont aussi intérêt à pousser dans le sens d'une plus grande précision des normes (et donc une complexité accrue du discours de la convention) ; en effet, en l'absence de normes précises, le praticien qui produit les états financiers et le vérificateur qui en atteste la conformité, ne pourraient proposer des états capables de satisfaire des parties aux intérêts divergents. Ainsi, les professionnels soucieux de se procurer un abri juridique, pourront au moins se targuer de produire des états financiers conformes aux règles du jeu reconnues, dont se sont dotés les différents acteurs.

Dans ce registre et comme nous l'évoquions précédemment, il est à noter que la forte présence des cabinets anglo-saxons au sein des nouvelles institutions françaises ne relève pas du pur hasard ; l'introduction en France de normes américaines et internationales qu'ils maîtrisent mieux que les cabinets français, leur procure un avantage certain³⁴⁸.

Les analystes financiers et les organismes boursiers constituent pour leur part un autre groupe de pression qu'on ne peut non plus négliger ; fortement demandeurs d'une communication fréquente et d'une information prévisionnelle, ils auront une prédilection, facile à comprendre, pour une information plus détaillée qu'agrégée³⁴⁹.

Les entreprises, notamment les plus grandes et conséquemment les plus puissantes, peuvent aussi exercer une pression afin de bousculer les conventions ; soucieuses de leur image auprès du public, certaines d'entre elles pèsent de toute leur masse pour que soient appliquées des règles favorisant des résultats élevés ou leur lissage dans le temps.

Dans une étude réalisée en 1987 sur le *lobbying* comptable et invoquant les développements de la théorie de l'agence et des signaux, R. D. Morris³⁵⁰ tente d'expliquer le comportement des firmes à l'égard des institutions de normalisation comptables. Il montre notamment, que les sociétés qui ont des difficultés ont tendance, afin de les masquer, à réclamer plus de flexibilité dans l'élaboration et l'application des normes. Inversement, les sociétés compétitives et soucieuses de le faire savoir auprès du public et notamment, l'actionnariat, exigent une plus grande précision des

³⁴⁸ B. Colasse et P. Standish, art. cit.

³⁴⁹ J. Fortin, « Normalisation comptable : des règles discrètes qui mènent le jeu », *Annales des mines, Gérer et comprendre*, septembre 1989, p.29.

³⁵⁰ R. D. Morris, « Signalling, Agency Théorie and Accounting Policy Choice », *Accounting and Business Research*, Vol. 18, n°69, pp. 47-56, 1987.

normes de façon à permettre au marché d'établir clairement la différence entre elles et les sociétés moins efficaces.

L'auteur conclut son étude en déclarant que les firmes, qu'elles soient performantes ou non, retireront d'autant plus de bénéfice du *lobbying* comptable que l'asymétrie informationnelle dont souffrent les investisseurs à leur égard sera grande. En effet, en l'absence d'informations précises, le marché demeure le meilleur écran informationnel dont disposent les actionnaires.

Enfin, l'Etat est un autre acteur dont on ne peut ignorer le poids, tant ses *intentions stratégiques* ont été déterminantes dans la production des conventions comptables. Celui-ci voit son influence se modifier dans les négociations au fil du temps, et varier selon les types de sociétés ; selon son degré d'intervention dans le milieu économique, il intervient avec plus ou moins d'intérêt pour accroître sa capacité à décider lui-même de la répartition des richesses de la nation.

De ce point de vue, nous pouvons remarquer avec J. Fortin³⁵¹ que son aptitude à diriger la distribution des ressources collectives dépend de l'étendue du pouvoir discrétionnaire qu'il s'octroie par la législation et du volume des capitaux qu'il collecte par la taxation. Aussi, les conventions comptables ont-elles été largement influencées par cette source de pouvoir.

En ce qui concerne l'Etat français, nul ne contredira qu'il est l'acteur qui a certainement le plus pesé sur l'orientation des conventions comptables en France. Certes, le contexte actuel de déréglementation et de mondialisation des économies a considérablement affaibli son autorité ; néanmoins, force est de reconnaître que de l'Après-guerre jusqu'au second choc pétrolier, l'Etat a largement orienté la normalisation comptable, à des fins de planification économique dans un premier temps, pour satisfaire ses intérêts fiscaux dans un second temps³⁵². Ce dernier facteur a d'ailleurs joué un rôle décisif dans l'émergence des conventions comptables, sachant que les entreprises, sans qu'elles y soient contraintes, ont aligné leurs pratiques comptables sur les règles fiscales³⁵³. Le fait de se soustraire à l'incertitude en évitant toute contestation avec l'administration, puis le mimétisme, expliquent aisément ce type de comportement.

Nous le voyons, les acteurs capables de produire une suspicion à l'égard d'une ou plusieurs conventions sont nombreux, d'autant que la liste n'est pas exhaustive (il

³⁵¹ J. Fortin, op. cit., p. 29.

³⁵² B. Colasse et P. Standish, art. cit.

³⁵³ R. Danziger, art.cit. pp. 8- 11.

existe en effet d'autres groupements capables d'exercer maintes pressions : universitaires consultés, groupes d'actionnaires, syndicats, associations de consommateurs...). Bien entendu, ces manipulations sont intentionnelles, elles visent à remettre en cause certains éléments d'une ou plusieurs conventions comptables afin de leur substituer une *alternative*.

Aussi, convient-il de noter que les *intentions stratégiques* dont sont l'objet certaines conventions comptables, évolueront nécessairement au fur et à mesure que changeront les forces présentes dans l'économie.

Toutefois, si *l'intention stratégique* peut déclencher une dynamique des conventions en proposant des conventions adverses, elles peuvent aussi exercer des forces contraires qui tendent à immobiliser les conventions existantes. Certains groupes d'utilisateurs peuvent parfois trouver un intérêt dans leur maintien.

Ces développements nous ont permis de comprendre qu'une règle comptable est susceptible d'évoluer lorsqu'une *alternative* parvient par la cohérence de son discours à la mettre en doute.

Toutefois, l'émergence d'une telle convention adverse n'est pas spontanée. Nous venons de voir que plusieurs facteurs exogènes ou endogènes participent à son émergence ; les déterminants d'un tel processus ne sont d'ailleurs pas toujours clairement identifiables. Ces facteurs sont en effet, rarement isolés ; n'étant pas exclusifs les uns des autres, c'est, dans la plupart des cas, la conjonction de plusieurs d'entre eux qui engendre la production d'une *alternative*. *La dissidence* par exemple, peut avoir elle-même pour origine *un contact* avec une convention étrangère ou plus simplement *la dissonance* de la convention existante. Ainsi, un groupe prendra la décision d'adopter une convention différente (*dissidence*) parce qu'il jugera incohérent et injustifiable le discours délivré par l'ancienne (*dissonance*) ; ce sentiment pouvant être provoqué par des échanges effectués avec une population aux conventions différentes (*contact*).

De façon identique, *la réglementation publique*, peut créer une situation de doute en prescrivant un nouveau comportement à la suite de plaintes, elles-mêmes liées à *la dissonance* d'une convention ou d'une *intention stratégique* (cas du *lobbying*).

Comprenant les mécanismes qui président à la naissance d'une règle adverse, il reste à présent à connaître et comprendre les réactions qu'on peut attendre de la convention établie.

SECTION II : LES REACTIONS FACE A L'ALTERNATIVE

« La nécessité d'un comportement rationnel appelle des représentations cohérentes. De la relation vécue avec les choses et des connaissances d'une époque émerge une vision du monde qui s'applique naturellement à tous les champs de l'expérience humaine. Mais parce qu'il faut toujours un certain délai pour qu'un changement de paradigme s'impose dans les différents champs de la pensée ; parce que nos représentations mentales sont faites pour durer par delà les péripéties du court terme ; parce qu'elles ne s'effondrent pas au premier vent, l'humanité interprète naturellement les mutations qui l'affectent avec un certain retard. C'est nous qui affublons l'histoire des masques du passé. »

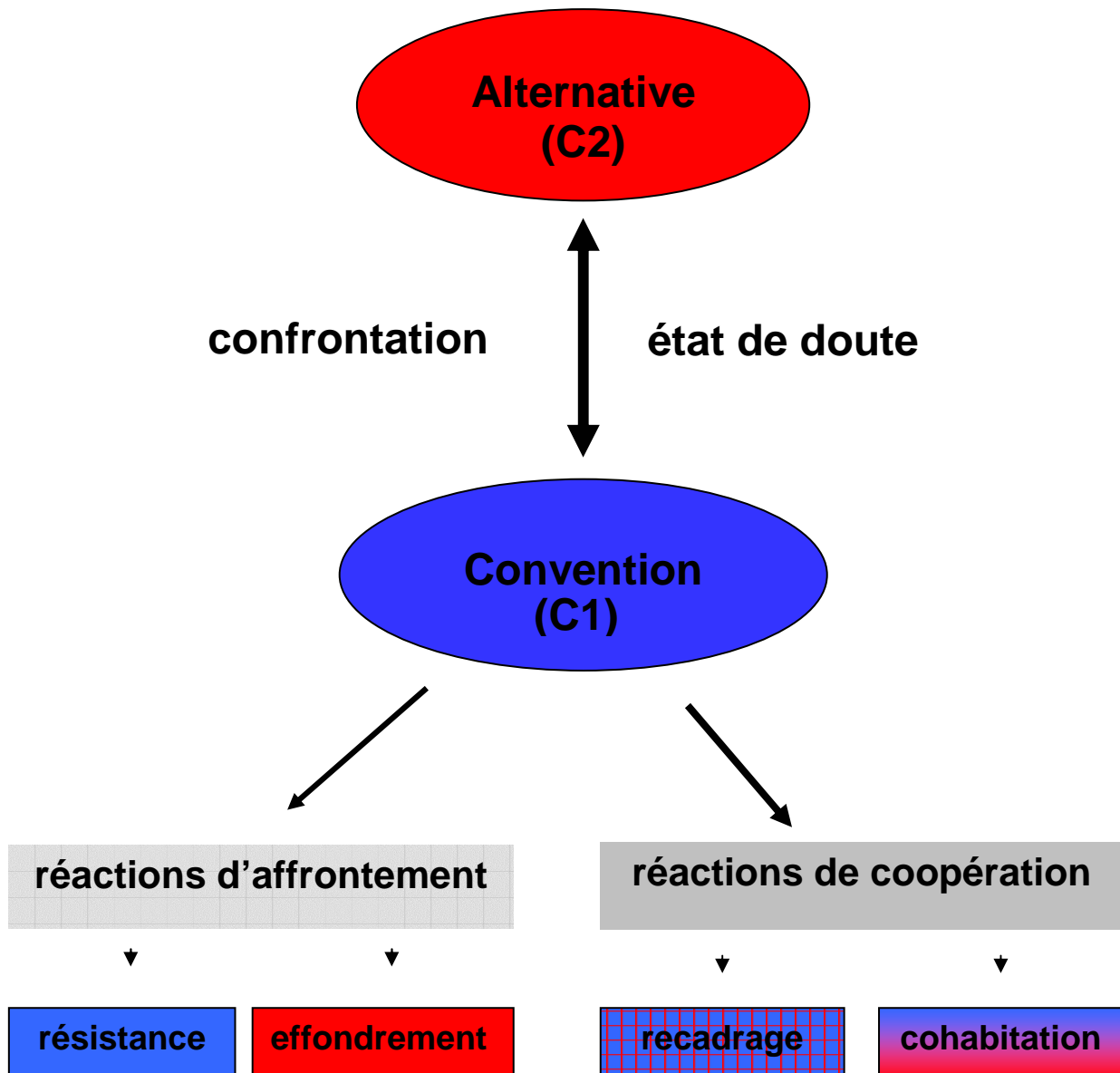
R. Passet³⁵⁴

Les différents facteurs qui viennent d'être présentés sont tous susceptibles de favoriser l'émergence d'une *alternative* et partant, de répandre le doute au sein des adopteurs. Cette situation n'est pas sans effet sur la convention établie, les comportements déviants ne laissant jamais indifférente la population des convenants.

Ainsi que le décrit le schéma suivant, la convention menacée par l'*alternative* peut alors présenter deux catégories de réactions :

- d'une part, les réactions pacifiques, que nous nommerons réactions de coopération (§ 1) ; deux types de situation peuvent alors se dégager : *le recadrage* ou *la cohabitation* ;
- d'autre part, les réactions hostiles, que nous nommerons réactions d'affrontement (§ 2) ; encore une fois deux situations peuvent apparaître : *la résistance* ou *l'effondrement*.

³⁵⁴ Passet R. (1991) « Vivre l'économie au présent », *Transversales, Science/Culture*, n° 12, novembre-décembre 1987.



§ 1 - Les réactions de coopération

Les réactions de coopération se traduisent par l'assouplissement et l'adaptation du discours délivré par la convention établie ; celle-ci peut recadrer son contenu afin de répondre aux nouvelles demandes, retirant ainsi quelques attraits à *l'alternative*. Elle peut aussi s'ajuster en concédant une partie de son territoire à la convention adverse.

a) Le recadrage

Réaction de la convention face au doute, le *recadrage* correspond à une mutation du contenu informationnel que la convention délivre aux convenants, lui permettant ainsi de s'adapter au discours de *l'alternative*. Si le *recadrage* est pertinent, le doute qui avait envahi la population est refoulé ; la conviction sur une adoption généralisée, un moment mise à mal, est alors restaurée.

Selon P. Y. Gomez, cette capacité d'adaptation est étroitement liée à son degré de complexité. La complexité d'une convention se définissant par rapport à la quantité d'informations et la précision s'y rattachant, contenue dans le discours émis.

Ainsi, une quantité d'informations très limitée autorisera plus facilement un glissement dans l'interprétation du discours. De façon plus imagée, la convention plie mais ne rompt pas.

Inversement, une convention très complexe délivrera un discours au contenu informationnel très complet. Les précisions quant au comportement à adopter seront telles, qu'il sera très difficile d'en modifier l'interprétation. Le *recadrage* est alors plus délicat.

Illustrons ce dernier scénario par la convention de salaire minimum. Celle-ci est mise en doute, faut-il le préciser à nouveau, par le manque de cohérence de son discours, notamment dans certaines circonstances.

La *résistance* apparaît en fait, peu envisageable, du moins à long terme ; selon les reproches qui lui sont adressés, le maintien d'un salaire minimum uniforme ne ferait qu'accroître le chômage et renforcer l'exclusion de ceux qui y sont déjà. De surcroît, il semble difficile d'empêcher certains contractants de sortir du cadre conventionnel institué, pour adopter d'autres conventions plus proches du marché : on assisterait alors à une recrudescence du travail clandestin, option peu souhaitable.

Inversement, *l'effondrement* de la convention (voir *infra*) est une réaction qui semble peu réaliste dans le contexte politique et social qui est le nôtre. Une grande partie de la population, est certainement très attachée au principe protecteur du salaire minimum. On imagine alors difficilement qu'à court terme, une population apeurée et parfois mise à mal par des mutations économiques puisse substituer à la convention existante, une convention plus libérale. Les manifestations populaires qui suivirent l'annonce de la création d'un « SMIC jeune » par E. Balladur, en sont la meilleure preuve.

Dans ces circonstances, la convention de salaire minimum ne s'est pas effondrée, elle n'a pas résisté non plus, elle s'est recadrée en complétant son discours par des aménagements qui lui autorisent, dans certaines circonstances, une adaptation aux mutations du contexte économique. Ainsi, des contrats, certes provisoires, sont nés, qui accordent aux employeurs, dans certaines circonstances, la possibilité de

déroger au principe de salaire minimum. Le *recadrage* permet ainsi à la convention de contrer le doute qui pourrait progressivement l'ébranler, et faire le lit d'une convention *alternative*.

Méprisant l'incertitude comme tout individu (voir première partie), l'utilisateur de l'information comptable redoute le changement dans les conduites collectives. Aussi préférera-t-il, si un changement s'avère nécessaire, modifier ou aménager certains aspects du discours de la convention comptable, plutôt que l'abandon de celle-ci. Le recadrage consistera alors à corriger, déplacer, ou compléter certains aspects de la règle de façon à rendre son contenu plus cohérent. Ainsi, le recadrage contribue-t-il à restaurer la conviction des utilisateurs sur son bien-fondé, affaiblie par la menace de l'*alternative*.

Aussi, ce que d'aucuns qualifient d'entorse à un principe ou à une règle, n'est parfois, qu'une forme de recadrage destinée à pallier une perte de cohérence. A ce sujet, le traitement comptable de la clause de réserve de propriété peut nous en fournir une bonne illustration.

Sans rentrer dans le détail, rappelons simplement qu'une telle clause dans un contrat de vente subordonne le transfert de la propriété au paiement complet du prix par l'acheteur. Par conséquent, en vertu de la convention de patrimonialité, le bien cédé doit normalement rester dans le bilan du vendeur aussi longtemps qu'est différé ledit transfert. On imagine aisément la déformation du bilan et du compte d'exploitation que les tenants d'une comptabilité plus « économique » ont pu dénoncer.

Aussi, lorsque la loi du 12 mai 1980 fut promulguée afin d'accroître la portée et l'efficacité de la clause de réserve de propriété en la rendant opposable au tiers, le législateur ne put difficilement faire autrement que de prescrire une comptabilisation transgressant la sacro-sainte convention de patrimonialité. Quelques lignes furent alors inscrites dans la loi pour recommander une comptabilisation identique, à quelques détails près, à celle d'un contrat de vente dépourvu de clause de réserve de propriété.

Toutefois, certains praticiens interrogés reconnaissent avoir « anticipé » la loi en enregistrant des contrats avec clause, sans tenir compte de celle-ci. Ils étaient en effet nombreux à remarquer les distorsions comptables qui résultaient d'une comptabilisation respectueuse des règles comptables usuelles³⁵⁵. Or, la loi du 12 mai 1980 ne pouvait qu'engendrer une expansion des pratiques commerciales faisant appel à ce type de dispositif juridique ; il eut été alors inopportun que la réglementation publique n'officialisât pas un *recadrage* déjà amorcé.

³⁵⁵ A ce sujet, nous invitons le lecteur à lire l'article de J. M. Mousseron et C. Pérochon, « La nouvelle réserve de propriété après la loi du 12 mai 1980 », *Revue Française de Comptabilité*, 1981, pp. 10- 65.

b) La cohabitation

Second cas de figure, *la cohabitation* peut être définie comme une scission de la population G1: une sous-population (G2) apparaît alors, se détachant de G1 pour adopter la nouvelle convention (C2) au détriment de l'ancienne (C1). Il y a alors *cohabitation* entre G1 et G2.

Cette situation n'est viable que sous certaines conditions : le nouveau comportement prescrit par C2 ne doit pas interférer avec celui dicté par C1, auquel cas les externalités négatives dégagées par C2 entraîneraient des réactions immédiates de la part de la population G1. L'exemple de la conduite automobile est encore une fois utile pour démontrer dans ce cas, l'impossibilité d'une *cohabitation* au sein des conventions : soit on adopte la convention C1, on circule alors sur la file de droite, soit on adopte la convention C2 et on roule sur la file de gauche, la *cohabitation* étant inconcevable pour des raisons qui tombent sous le sens.

En revanche, le secteur informatique nous offre la possibilité d'illustrer un scénario de *cohabitation* tout à fait viable : depuis 1981, deux types de population se côtoient : d'un côté, les adeptes de la norme « compatible PC », de l'autre les adeptes de la norme « Apple Macintosh ».

Chacune des deux populations dispose de son matériel et de ses propres logiciels, et, pourrions-nous rajouter, de sa propre philosophie dans l'utilisation de l'outil, même si l'on assiste depuis quelques années à un rapprochement des interfaces adoptées. Les échanges techniques « inter-conventions » sont rares et difficiles sachant que les langages sont différents ; aussi, l'identification de la convention adoptée par l'interlocuteur est-elle un préalable nécessaire à tout dialogue.

A l'inverse de la conduite automobile, la cohabitation est ici possible car les interférences qu'elle entraîne ne remettent pas en cause la sécurité des populations.

Bien entendu, *la cohabitation* est une situation d'équilibre fragile, et comme toutes les autres, rien n'en assure la pérennité. La population numériquement dominante (la norme PC) dispose d'avantages (coûts plus faibles, plus grande variété des logiciels...) propres à faire réfléchir la population adverse et mettre en doute la convention à laquelle celle-ci se rallie.

Toutefois, le pénible apprentissage que suppose le transfert d'une convention vers l'autre entraîne des « effets de viscosité » qui ralentissent considérablement le processus.

En dépit de ces résistances bien comprises, nombre d'observateurs envisagent à terme un *effondrement* de la plus ancienne convention, la norme « Apple Macintosh ».

Le domaine de la comptabilité pour sa part, fut très souvent le théâtre de telles situations. *La cohabitation* de deux conventions comptables trouve souvent son origine dans le détachement d'une sous-population qui, pour les raisons qui ont été évoquées plus haut, décide d'adopter une convention comptable différente. N'ayant pas d'incompatibilité entre les deux comportements prescrits, un état de stabilité peut alors déboucher sur *la cohabitation* des deux conventions.

A ce propos, la littérature spécialisée s'est fait plusieurs fois l'écho d'une proposition entrant parfaitement dans ce cas de figure : le double jeu de comptes.

S'il est entendu que les frontières de l'entité comptable ne sont pas données mais construites par l'observateur, on doit alors admettre que la convention d'unicité est inapte à satisfaire la totalité des besoins informationnels qui émanent des différents groupes d'utilisateurs. Il y a quelque embarras, en effet, à vouloir répondre aux multiples attentes au moyen d'un modèle comptable à vocation générale. Aussi, l'abandon du sacro-saint principe d'unicité a-t-il été maintes fois évoqué.

On a pu constater d'ailleurs, que chaque groupe utilisateur, en fonction de ses objectifs, effectue une série de retraitements qui ont pour conséquence de déplacer les frontières de l'entité comptable afin qu'elles correspondent avec plus de pertinence à la représentation qu'il tient pour légitime. Aussi, la nature plurale de l'entité comptable peut-elle inviter un certain nombre à plaider en faveur d'un abandon de la convention d'unicité afin d'accueillir de nouveaux modèles dont la *cohabitation* pourrait répondre plus efficacement aux différents besoins des utilisateurs.

Cette situation ne serait pas nouvelle puisque les comptes consolidés et les comptes sociaux connaissent depuis de nombreuses années une situation de *cohabitation* stable, qui ne heurte aucun praticien ou autre utilisateur.

Pourtant, cela n'a pas toujours été le cas. Il y a quelques décennies, l'essor industriel vit apparaître entre les entreprises, des alliances, des prises de participation, des rachats, en fait, tous types d'opérations s'inscrivant dans une stratégie de croissance externe de la firme. De véritables groupes se sont progressivement formés. Au tout début, le système comptable, bien entendu, n'avait pour préoccupation que les comptes individuels, mais rapidement, des voix se firent entendre pour réclamer une représentation comptable de ces nouvelles « méta-entités ».

Naquirent ainsi, les comptes consolidés. Pas instantanément ; ce sont d'abord quelques tentatives très sporadiques ; les groupes les plus puissants, s'inspirant des pratiques étrangères proposèrent chacun leur modèle, et, peu à peu, se dégagèrent un ensemble de règles convergentes, non sans les difficultés qu'on peut imaginer. L'administration fiscale participa à cette convergence en instaurant, par la loi du 12 juillet 1965, l'imposition du bénéfice fiscal consolidé. Peu de temps après, la pratique des comptes

consolidés se trouva consacrée par un document publié par le CNC et approuvé par un arrêté du 20 mars 1968.

Toutefois, ce n'est pas cet organisme qui déclencha l'émergence de la nouvelle convention, celui-ci ne fit que canaliser, valider et communiquer un ensemble de pratiques s'y inscrivant (nous retrouvons là le rôle de transmetteur du discours conventionnel décrit plus haut). Précisons que c'est bien là une des principales attributions du Conseil national de la comptabilité que de trancher entre plusieurs pratiques concurrentes ; en ce sens, on ne peut contester son rôle de normalisateur.

Pendant ce temps là, les comptes individuels se maintiennent, et leur utilité sera toujours reconnue, même au sein des grands groupes, préoccupés pourtant davantage par les comptes consolidés. Les premiers n'interférant pas avec les seconds, chacun s'accorde alors à considérer *la cohabitation* (au demeurant, consacrée par la loi de 1967 sur les sociétés commerciales) comme la meilleure solution.

Ainsi, la *cohabitation* en question s'est-elle inscrite dans notre vision conventionnelle de la comptabilité au point que nul ne trouve à redire au fait qu'une même société puisse établir deux jeux de comptes. Nonobstant les quelques difficultés techniques, corrections et retraitements que nous connaissons, un « dispositif de traduction » autorise le passage d'une convention à l'autre.

§ 2 – Les réactions d'affrontement

A l'opposé, les réactions d'affrontement se distinguent par l'hostilité que nourrit la convention menacée à l'égard de *l'alternative*, dans la mesure où la première n'entend pas modifier sa structure en fonction du message délivré par la seconde. Il en découle une situation conflictuelle au cours de laquelle chaque discours tente d'imposer sa propre cohérence. Dans ces conditions, la convention en place peut résister, elle en ressortira probablement renforcée, ou bien elle s'effondrera, donnant ainsi la vie à une convention nouvelle.

a) La résistance

Il y a *résistance* lorsque *l'alternative* émergente (C2) ne parvient pas à séduire la population se conformant à C1. Plus précisément, le contenu informationnel du

message véhiculé par C2 ne remet pas véritablement en cause la pertinence du message délivré par la convention en place C1.

Eclairons cette situation en utilisant un exemple présenté plus haut, l'interdiction de fumer dans les lieux publics. La *réglementation* tenta effectivement, il y a quelques années, de modifier le comportement des fumeurs en instituant une règle ayant pour effet de restreindre leur liberté.

Ce faisant, la population concernée se voyait « proposer » une *alternative* (C2), prescrivant de cesser de fumer dans les espaces publics non prévus à cet effet. L'ancienne convention C1 (liberté de fumer) fut alors sérieusement remise en cause et le doute envahit toute la population, au point que l'on crût durant les quelques jours qui suivirent l'annonce du décret, à la victoire définitive de C2. Il n'était pas impensable en effet, d'imaginer que le discours de celle-ci (accepter une restriction de sa propre liberté pour préserver celle des non-fumeurs) pût apparaître plus pertinent que celui de C1. Sans même aller jusqu'à de telles considérations altruistes, il était possible que chaque fumeur fût convaincu de l'adoption généralisée de C2. Craignant d'être alors marginalisé, il aurait pu s'y conformer, renforçant dans le même temps sa généralisation.

Toutefois, le législateur avait largement sous-estimé *la résistance* opposée par les convenants, et chacun put constater que *l'alternative* C2 n'emporta pas l'adhésion. Forte par son importance, la population concernée s'observa, se testa, s'épia et finalement s'imita. La vieille convention un instant menacée, en ressortit renforcée. La loi est toujours en vigueur ; cependant, faute d'avoir convaincu chacun de son adoption par l'autre, elle n'aura été qu'une vaine tentative de renversement.

De la même façon, il y a *résistance* d'une convention comptable lorsque *l'alternative* comptable ne parvient pas à la mettre en doute. En termes plus conventionnalistes, nous dirons que le discours diffusé par *l'alternative* n'emporte véritablement pas l'adhésion de la population au point d'abandonner ou d'aménager la convention comptable en vigueur.

L'harmonisation des comptabilités européennes, l'intégration en leur sein des différentes directives, ont montré la résistance des conventions en place. Certes, on pourra toujours se targuer d'avoir pu appliquer la quatrième directive relative aux comptes nationaux (1978) et la septième directive concernant les comptes consolidés (1983). Mais combien d'options a-t-il fallu créer pour ne pas bousculer les pratiques ? Et combien de divergences a-t-on dû accepter sur de nombreux problèmes (conversion des devises, crédit-bail ou subventions) ? Sans compter les méprises relevées à l'égard de certains concepts essentiels en comptabilité (image fidèle, bénéfice, prudence...), auxquels les pays ne sont pas parvenus à s'accorder sur la signification et les

enregistrements induits³⁵⁶. Ainsi, la quatrième directive s'est-elle bien gardée, par exemple, de traiter explicitement le mode de comptabilisation du crédit-bail, les écarts de pratique étant trop importants au sein même de la C.E.E.

De fait, ce ne sont pas les différentes comptabilités qui se sont pliées aux exigences communautaires, mais plutôt les directives européennes qui ont dû s'ajuster à grands renforts d'options, aux conventions locales, tant *la résistance* que celles-ci opposaient était forte.

b) L'effondrement

A l'opposé, *l'effondrement* est la situation qui correspond à la disparition de la convention établie et à l'instauration d'une nouvelle convention dont le discours apparaît plus pertinent, c'est-à-dire plus à même de répondre aux attentes des convenants, et surtout plus convaincant quant à son adoption généralisée.

La pertinence de *l'alternative* (C2), l'intensité du doute et le phénomène d'anticipation qui en découle vont alors déterminer la puissance du « souffle ». Plus concrètement, la survie de la convention C1 est fonction de la proportion d'individus basculant dans C2 soit : $G2 / (G1 + G2)$. En approfondissant l'analyse du processus, nous pourrions rajouter que la proportion perçue (ou même anticipée) importe plus que la proportion effective. Or, si les informations reçues amènent le convenant à considérer que C2 devient numériquement dominante ou anticipe qu'elle le deviendra, il est à peu près certain qu'il jugera celle-ci plus pertinente que C1. Craignant alors sa marginalisation, il abandonnera C1, basculera dans le camp de C2, et contribuera à renforcer le doute qui envahit la population C1. Ce mécanisme de défection cumulative et autorenforçante, engendrera très certainement la disparition à terme de C1.

En reprenant pour exemple la chute du régime soviétique, nous pouvons remarquer que la dynamique conventionnelle qui suivit le rapprochement des deux blocs entraîna à l'Est les transformations structurelles qu'on connaît. Le processus d'*effondrement* se déroula à deux niveaux :

- d'une part en amont des conventions, puisque ce sont les représentations collectives elles-mêmes (coutumes, normes, systèmes de valeurs) qui furent ébranlées ;

³⁵⁶ G. Gélard, « Harmonisation des normes comptables : mythes et réalités », *Revue française de comptabilité*, décembre 1993, pp. 22- 25.

- et d'autre part, en aval des conventions, dans la mesure où les institutions sociales, économiques et politiques, fortement mises en doute, furent victimes d'une implosion généralisée.

Pour sa part, une mise en perspective historique de la comptabilité nous révèle que de nombreuses situations d'affrontements se sont soldées par un effondrement de la règle établie. Lorsque le discours de celle-ci apparaît moins convaincant (en termes de cohérence ou d'adoption généralisée) que celui diffusé par une règle *alternative*, la population se voit basculer plus ou moins rapidement dans un nouvel espace aux prescriptions comptables différentes.

Il convient toutefois, de préciser que *l'effondrement*, pour rapide qu'il puisse être, n'est cependant pas instantané ; le processus intègre, dans la plupart des cas, différentes phases de transition. Ainsi est-il fréquent d'observer :

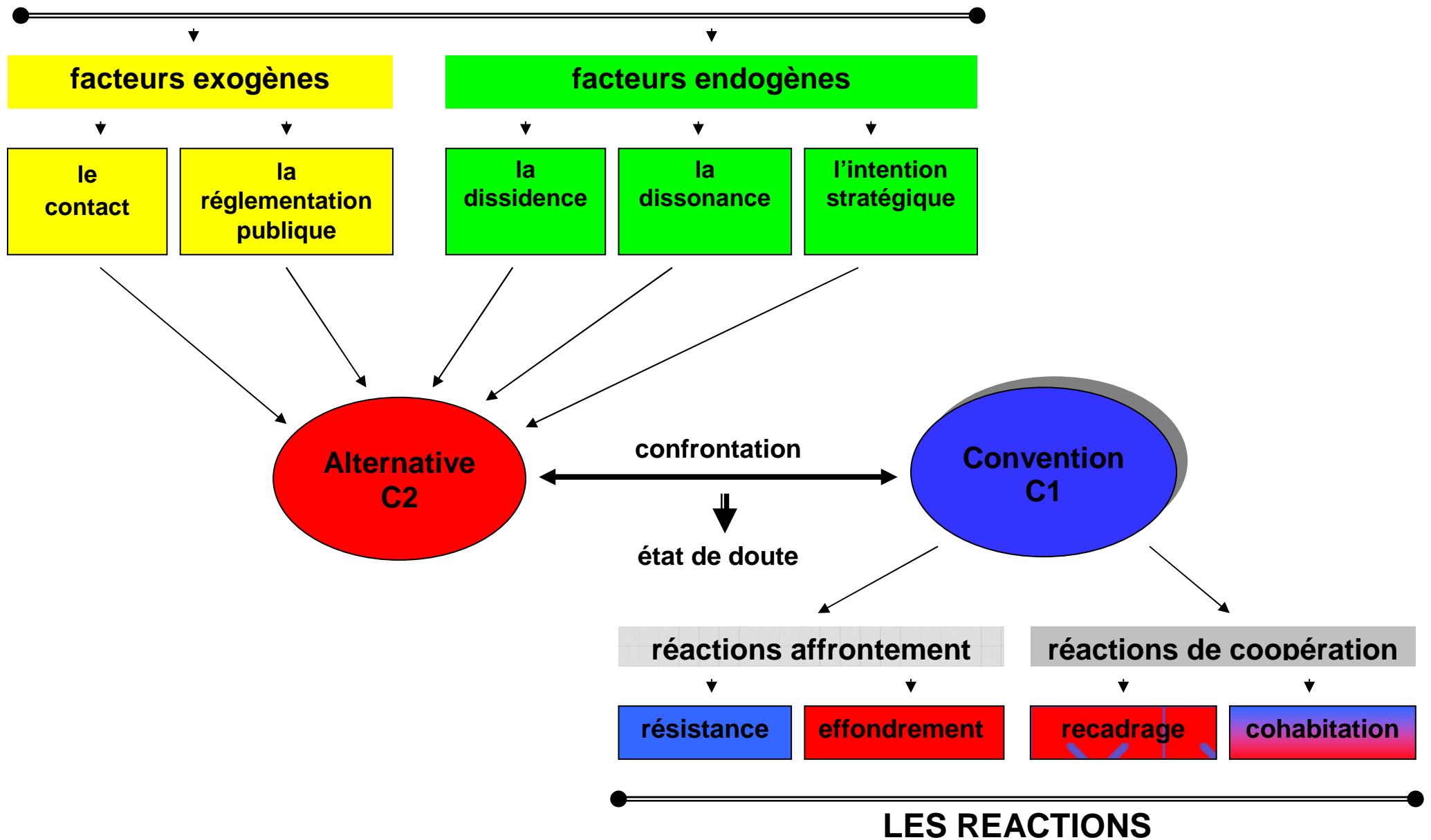
- une phase de *résistance*, la convention étant par définition une régularité comportementale, les individus n'ont ni le réflexe, ni même la volonté de modifier leur conduite immédiatement. Nous savons de surcroît, que les convenants s'en remettent à un jeu d'observation spéculaire ; aussi, avant de donner une nouvelle orientation à son comportement, chacun d'eux doit être suffisamment convaincu que l'autre agira de la sorte. Les phénomènes d'inertie ne sont pas rares.
- Une phase de *recadrage* est aussi possible ; des mesures d'aménagements sont alors destinées à limiter l'affaiblissement de la cohérence de la convention. Une grande majorité d'utilisateurs préférant à n'en pas douter, une faible perturbation (due aux aménagements) plutôt qu'un bouleversement des règles comptables qu'ils ont progressivement intégrées, il est, dès lors, très probable qu'un *recadrage* de la convention soit préalablement tenté.
- De la même façon, une phase de *cohabitation* peut parfois précéder l'effondrement de la convention. Deux cas de figure peuvent alors se présenter :
 - la cohabitation est volontaire, ceci afin de faciliter le passage de l'ancienne convention à la nouvelle. Ainsi, le passage de l'ancien Plan comptable 57 vers le plan actuel ne fut pas brutal ; les entreprises purent bénéficier d'un délai de plusieurs années pendant lequel les deux Plans cohabitèrent ;
 - la cohabitation est involontaire : les deux populations se côtoient, celle qui a pris le parti de rejoindre le camp de *l'alternative*, et celle qui résiste en s'accrochant à l'ancienne convention. Progressivement, cette dernière peut se vider, s'affaiblir jusqu'à disparaître, tous ses membres se résolvant progressivement à se conformer à la nouvelle pratique.

Forts de cette analyse, nous connaissons maintenant la logique autour de laquelle s'articule la dynamique des conventions. Celle-ci suppose qu'en amont se manifeste une *alternative* au point de remettre en cause la conviction de chacun dans l'adoption généralisée de la convention établie. Nous avons alors approché les principaux facteurs exogènes et endogènes qui participent à l'émergence de cette convention adverse.

De fait, diverses réactions sont envisageables en aval. La convention en place peut s'adapter en recadrant son discours ou en acceptant de partager son territoire avec une autre convention. Elle peut aussi, selon le contexte, affronter l'adversité en s'engageant dans une lutte qui pourra la renforcer ou bien la renverser en consacrant *l'alternative* au rang de convention nouvelle.

En superposant les schémas précédents, on obtient, page suivante, une représentation générale de la dynamique conventionnaliste. Un regard novateur peut alors être posé sur la construction des règles comptables.

LES FACTEURS D'EMERGENCE



CHAPITRE II : PERSPECTIVE DYNAMIQUE DE L'ENTITE COMPTABLE

Nous comprenons maintenant que la localisation des frontières qui enserrant l'entité comptable est étroitement liée à un ensemble de conventions qui guident la main du modélisateur. Nous savons aussi que ces conventions ne sont pas figées ; l'histoire a montré qu'elles s'inscrivent bien au contraire, dans un processus d'évolution inéluctable dont nous venons de brosser une interprétation conventionnaliste. Aussi, afin de « boucler » la démonstration, nous proposons dans ce dernier chapitre, de présenter et commenter un tableau synoptique dont l'objet est de calquer avec précision notre modèle de la dynamique des conventions sur les frontières de l'entité, objet de ces travaux. Nous posons alors sur les quatre conventions les plus impliquées à notre sens, dans la détermination des différentes frontières, une grille d'analyse permettant de faire ressortir pour chacune d'entre elles, les principaux facteurs générateurs d'*alternatives* ainsi que les réactions qu'on peut en attendre. Seront alors abordées dans une perspective dynamique, les conventions responsables du bornage spatio-temporel de l'entité (section 1) ainsi que celles qui contraignent sa dimension substantielle (section 2).

Remarque : les nombres contenus dans le tableau synoptique renvoient aux développements qui vont suivre.

TABLEAU SYNOPTIQUE

| | | | ALTERNATIVE : FACTEURS D'EMERGENCE | | | | | REACTIONS | | | | |
|----------------------------|--|------------------------------|------------------------------------|----------------------------|-------------------|---------------|-------------------------|--------------------------|-----------------|--------------------------|----------------|------|
| | | | facteurs externes | | Facteurs Internes | | | réactions de coopération | | réactions d'affrontement | | |
| | | | le contact | La réglementation publique | la dissonance | la dissidence | l'intention stratégique | le recadrage | la cohabitation | la résistance | L'effondrement | |
| F R O N T I E R E S | s p a t i o - t e m p o | C O N V E N T I O N S | de patrimonialité | (1) | (2) | (3) | (4) | (5) | (6) | (7) | (8) | (9) |
| | | | d'annualité | (10) | (11) | (12) | (13) | (14) | (15) | (16) | (17) | (18) |
| | s u b s t a n c e | C O N V E N T I O N S | de quantification monétaire | (19) | (19) | (19) | (19) | (19) | (20) | (20) | (20) | (20) |
| | | | des coûts historiques | (21) | (22) | (23) | (24) | (25) | (26) | (27) | (28) | (29) |

SECTION I : MOBILITE DES FRONTIERES SPATIO-TEMPORELLES

Comme il a été vu plus haut, deux conventions fondamentales sont à l'origine du découpage spatial et temporel de l'entité comptable, la convention de patrimonialité (§ 1) et la convention d'annualité (§ 2)³⁵⁷.

§ 1 – Dynamique de la convention de patrimonialité

Nous savons maintenant que la convention de patrimonialité apporte une réponse à l'incertitude relative au bornage de l'entité ; où commence l'objet à compter, où s'arrête-t-il ? Même s'il n'est pas consciemment perçu, un tri est réalisé permettant de circonscrire l'espace de la mesure. Aussi, la convention sur laquelle repose ce tri n'est en rien figée, sa structure pouvant évoluer en fonction des pressions auxquelles elle est soumise.

a) L'alternative

La patrimonialité (recension de droits de propriété, de droits de créances et d'obligation envers les tiers) n'est pas le seul critère permettant de sélectionner les éléments à inclure dans les contours de l'entité comptable. D'autres critères sont envisageables comme le contrôle (ou la dépendance) économique par exemple ; à l'évidence, leur adoption ne serait pas sans effet sur les frontières spatiales de l'entité comptable. Différents faits et objets, aujourd'hui exclus, y trouveraient un droit de cité : les biens financés par crédit-bail, les « satellites » en état de totale dépendance économique, mais aussi les éléments, qui pour des raisons stratégiques, ont été logés dans des « véhicules » indépendants dont on garde en réalité la maîtrise. Plusieurs facteurs pourraient contribuer à promouvoir ce type conventions rivales, apportant par-là, une solution partielle aux dysfonctionnements décrits dans la première partie.

³⁵⁷ Nous avons toutefois conscience qu'une telle classification pour séduisante qu'elle paraisse, n'en conserve pas moins une part d'arbitraire. Ainsi, avancer que la convention de patrimonialité détermine l'espace de l'entité, comporte un aspect réducteur attendu que la convention n'est pas sans incidence non plus sur la substance de l'entité ; si l'on prend l'exemple de l'immatériel, il est clair que son exclusion des frontières de l'entité doit une grande part de responsabilité à la convention de patrimonialité. Son respect conduit en effet, à poser des conditions très strictes quant aux dépenses activables ; ainsi, l'absence de droits de propriété parfaitement identifiables à l'égard de l'immatériel, conduit à rejeter au-delà des frontières ce qui constitue pourtant une substantielle richesse de l'entité.

Nous souhaiterions alors revenir sur une *alternative* précédemment évoquée lorsqu'a été traité le problème de la représentation comptable des réseaux. Pouvant correspondre à un besoin du « dirigeant-coordonnateur », il a alors été proposé une entité comptable à « géométrie variable », les frontières de la structure pouvant varier au gré des opérations. Le problème est réel, nous espérons avoir été à ce sujet convaincants. Pour autant, la proposition qui découle de cette approche peut-elle être considérée comme une *alternative* au sens conventionnaliste ? De notre point de vue, nous pensons que oui, puisqu'il s'agit bien d'un autre mode de représentation, situé, à l'opposé de la représentation traditionnelle. L'appréhension des frontières de l'entité, nous l'avons montrée, y est radicalement inversée. Toutefois, l'*alternative* en question présente-t-elle une menace à l'encontre de l'approche conventionnelle ?

Elle ne peut réellement l'être qu'à la condition d'être *cohérente*, ce qui suppose d'en définir les modalités pratiques, ce qui n'a pas été fait, mais surtout, d'apparaître *convaincante* aux yeux d'une majorité dominante d'utilisateurs. Or, la portion de population susceptible d'accueillir cette représentation avec intérêt, reste, à notre sens, trop faible pour que les autres membres puissent mettre sérieusement en doute la convention existante.

Quels sont donc les groupes d'utilisateurs concernés par une représentation élargie de l'entité formée par ces nouvelles structures ? Les actionnaires et les créanciers, destinataires implicitement visés par le modèle actuel ? Nous ne le pensons pas. Nous serions tentés de dire que les frontières de *la zone d'intérêt économique* de cette catégorie d'utilisateurs, ne s'étendent pas aussi loin.

Les études ont montré, faut-il le préciser à nouveau, que les actionnaires, notamment dans la firme managériale, s'intéressent essentiellement au risque encouru, ainsi qu'à la rentabilité obtenue. La démarche comptable qui consiste à intégrer les membres du réseau participant au projet, procure-t-elle une information de valeur dans la détermination du risque pris par l'actionnaire ? Si l'on admet que la défaillance d'un maillon du réseau, juridiquement indépendant, est sans effet durable sur l'équilibre de la firme concernée (mis à part les frais liés à son remplacement), la réponse est alors négative. Pour ce qui concerne la rentabilité, seuls importent les profits dégagés par la firme dans laquelle l'actionnaire a investi ses capitaux, puisque ceux réalisés par les autres membres du réseau lui échappent totalement. Il n'y aurait alors guère d'intérêt à calculer la rentabilité dégagée sur un projet, par l'ensemble des unités participantes.

Les créanciers, quant à eux, ne semblent pas plus concernés ; les éléments de l'entité qui constituent leur gage, c'est-à-dire une garantie de remboursement en cas de cessation de paiement, sont certainement les seuls qui retiennent véritablement leur attention. Aussi, la représentation d'une entité élargie et circonscrite en fonction des projets devrait difficilement emporter leur adhésion.

Dans ces conditions, la proposition d'une telle représentation, risque de ne présenter qu'un intérêt très limité aux populations dominantes de la comptabilité. Certes, les managers qui dirigent l'entité-mère, dans leurs fonctions de conception, de coordination et de contrôle du réseau y trouveraient une réponse à leur besoin, les entretiens menés l'ont vérifié. Quelques entreprises y ont déjà recours, mais cela ne représente qu'une fraction congrue de la population visée. Aussi, tout porte à penser que ce type de représentation, s'il constitue une *alternative* au sens conventionnaliste, ne peut, en revanche, véritablement mettre en doute les conventions en place. En d'autres termes, le groupe d'individus pouvant accorder une valeur réelle à la proposition est numériquement (et certainement politiquement) trop faible pour prétendre à la déstabilisation d'un *équilibre évolutionnairement stable* au sens de Sudgen³⁵⁸.

En revanche, nous l'avons signalé, d'autres *alternatives* moins radicales, nous paraissent tout à fait aptes à troubler la convention de patrimonialité.

1 – Facteur d'émergence : le contact

Le rapprochement de deux populations est un facteur certain d'évolution, notamment dans le domaine des pratiques comptables. Il est clair qu'en allant se financer sur des marchés étrangers, anglo-saxons en l'occurrence, les entreprises françaises sont invitées à adopter de nouvelles conventions qui constituent autant d'*alternatives* lorsqu'elles en rapatrient les discours sur leur territoire d'origine. L'enregistrement du contrat de crédit-bail en est un exemple frappant ; le fait que nos voisins anglo-saxons procèdent à un enregistrement « économique » de l'opération tend à légitimer, et partant à renforcer ce qui pour nous représente une *alternative*. Au niveau des comptes consolidés, la convention a d'ailleurs réagi en autorisant de façon optionnelle ce type d'enregistrement. Pour ce qui est des comptes individuels, la convention établie résiste encore³⁵⁹. Mais jusqu'à quand ?

C'est encore le *contact* avec les normes américaines qui peut contribuer à faire émerger une *alternative* à l'égard du traitement comptable de certaines opérations d'ingénierie financière (portage, titrisation et autre lease-back). Depuis quelques années, il est en effet suggéré outre-Atlantique d'adopter un regard différent sur ce genre de montage, en renonçant à une approche purement patrimoniale pour privilégier le « contrôle économique ». Sans revenir sur une question qui sera plus amplement développée dans le scénario de *recadrage*, signalons simplement qu'une telle position

³⁵⁸ R. Sudgen, op. cit.

³⁵⁹ le Plan comptable 1999 n'a prévu aucune réforme à ce sujet.

aurait pour effet d'élargir le périmètre de l'entité pour y englober les « véhicules » juridiques de circonstance.

Il est clair que l'attitude adoptée par nos voisins ne peut à terme, nous laisser totalement indifférents. Aussi, si ce type de point de vue devait progressivement gagner nos esprits, la convention de patrimonialité serait alors sérieusement mise en doute par une *alternative* au discours novateur.

2 - Facteur d'émergence : la réglementation publique

Est-il utile de le rappeler, la *réglementation publique* n'est, dans bien des cas, (qui plus est, dans le domaine de la comptabilité), qu'un paravent qui occulte différentes sources de contribution. Toutefois, son rôle est important, puisqu'en prenant le relais d'autres facteurs d'émergence comme la dissidence ou l'intention stratégique :

- elle contribue au renforcement de la conviction d'une adoption généralisée,
- elle participe à la diffusion du nouveau discours,
- et fige ce qui devient progressivement une pratique généralisée.

Concernant la convention de patrimonialité, une intervention de *la réglementation publique* spécifiant un autre critère d'inclusion dans les frontières de l'entité, aurait un effet hautement déstabilisant pour la vieille convention ; toutefois, rien n'assure à l'*alternative* ainsi proposée une adoption garantie. La pratique comptable est un long convoi qu'on ne saurait dévier de sa trajectoire par simple décret...

Il faut aussi signaler que la pratique comptable n'évolue pas dans un univers d'information unidirectionnelle et parfaite. Pour véhiculer les messages de la convention, nous avons vu précédemment, que les textes qui réglementent la comptabilité, ne représentent qu'un des moyens de transmission parmi d'autres. De surcroît, ceux-ci ne sont pas forcément portés à la connaissance des praticiens ; ainsi, lorsque les professionnels que nous avons interrogés, ont, dans leur plus grande majorité (89 %) ³⁶⁰, reconnu que la propriété juridique était le critère qui permettait d'activer les éléments dans le bilan, ils n'ont été que 38 % à penser qu'un texte le précisant figurait dans la loi comptable, et encore moins à connaître ce texte (4 %) ³⁶¹.

³⁶⁰ Question n°14, annexe 2.

³⁶¹ Croisement des réponses obtenues aux questions n°8 et n°9 : 38% x 11% = 4% ; annexe 2.

3 - Facteur d'émergence : la dissonance

La *dissonance* est à même de contribuer à la formation d'une ou plusieurs *alternatives* sachant que l'application de la convention de patrimonialité aboutit, aux yeux de certains utilisateurs, à la production d'une image de l'entité très éloignée de leur propre perception. Nous avons pris pour illustration le contrat de crédit-bail et montré que son enregistrement entraîne une exclusion des contours de l'entité des biens financés par cette technique. Nous savons aussi que les tenants d'une conception plus managériale de ses frontières déplorent que de tels contrats qui, dans bien des cas s'apparentent à des emprunts déguisés, aboutissent à l'enregistrement qu'on connaît. Ainsi, l'évolution des conditions économiques et des techniques financières a nettement participé à la remise en cause de l'enregistrement comptable du crédit-bail. La création de petites structures n'offrant pas de garanties suffisantes aux banques et parallèlement, la hausse importante du taux de mortalité des entreprises, sont des éléments qui favorisèrent durant ces vingt dernières années, le recours au crédit-bail, ce mode de financement procurant comme on l'a dit précédemment une garantie plus sûre aux établissements prêteurs. Dès lors, les bilans de nombreuses entreprises se sont progressivement vidés de leurs immobilisations, contribuant ainsi à répandre un doute dans la population des différents utilisateurs.

La convention de patrimonialité voit ainsi son discours perdre peu à peu sa cohérence, les adopteurs étant de moins en moins convaincus de son bien-fondé. Il y a alors *dissonance* du discours délivré par la convention. Nous pûmes d'ailleurs constater au cours de notre sondage, que l'enregistrement comptable du crédit-bail est loin de recueillir l'approbation de tous les praticiens. Certes, globalement, tous s'y conforment sans hésitation ; mais si on leur demande, le temps d'une question, de s'extraire de leur état d' « agent des conventions » pour émettre un avis, ils sont un peu plus de la moitié³⁶² à considérer l'enregistrement critiquable selon les circonstances. Dans ce cas précis, nous semble-t-il, le terrain est donc « favorable » (ou le devient progressivement), pour qu'une *alternative* y soit, un jour, consacrée. L'avenir nous le dira.

Nous l'avons vu, le recours croissant aux nouvelles techniques d'ingénierie financière constitue un autre facteur fortement générateur de *dissonance*. Pour de nombreux utilisateurs de l'information comptable, il apparaît ainsi, de plus en plus incohérent qu'une société puisse transférer dans des « entités d'affectation » des

³⁶² Fréquences cumulées des réponses non positives obtenues à la question n° 15 (28% + 26%), annexe 2.

éléments de son bilan jugés indésirables pour des raisons d'image. Ces techniques, en excluant de l'entité des biens dont on conserve pourtant le contrôle dans bien des cas, permettent d'éviter certaines provisions gênantes et ainsi de restaurer des ratios-clé. Il est évident que ces dispositifs d'affectation, en se jouant des frontières juridiques de l'entité ébranlent considérablement la notion même de patrimoine³⁶³. Il est vrai qu'à l'heure actuelle, le simple transfert de propriété suffit en droit comptable français, pour qualifier l'opération de cession véritable quand bien même la société conserve du bien la maîtrise totale et parfois la certitude d'un retour ultérieur.

4 - Facteur d'émergence : la dissidence

La *dissidence* est un autre facteur d'émergence envisageable. Certaines entreprises, ou même certains groupements professionnels, politiquement puissants, peuvent en effet, décider de se démarquer de la convention en question en procédant à des enregistrements certes « iconoclastes », mais leur paraissant plus adaptés à leur situation.

Un comportement de ce type, selon la reconnaissance et l'audience du groupe dissident, peut engendrer la diffusion d'un doute au sein des convenants, en élevant le comportement déviant au statut d'*alternative*. La société Peugeot, il y a une douzaine d'années, nous en offrit justement l'illustration en procédant à une opération de « désendettement de fait » dont l'enregistrement repose sur une convention contraire à la convention de patrimonialité. La société avait pour objectif de traduire en comptabilité l'extinction effective de son emprunt obligataire pour un montant nominal d'un milliard de francs. L'opération consista alors à constituer un portefeuille d'obligations d'Etat, ayant les mêmes échéances que la dette obligataire afin de couvrir précisément les flux de trésorerie liés à son service. Le portefeuille ainsi constitué fut alors confié à une entité autonome qui s'engagea contractuellement à en assumer le remboursement et le paiement des intérêts. La société Peugeot reste cependant juridiquement responsable de l'exécution de ses engagements envers ses obligataires. Dès lors, considérant l'extinction de la dette, la société exclut de son bilan l'emprunt obligataire et le portefeuille de titres.

Cette opération de désendettement, pour courante qu'elle puisse aujourd'hui sembler, défraya à l'époque, la chronique comptable attendu qu'elle sortait littéralement du cadre conventionnel établi. Le constructeur automobile se mettait ainsi

³⁶³ B. Raybaud-Turillo et R. Teller, « Comptabilité créative », *Encyclopédie de gestion*, Vuibert, Paris, 2^{ème} édition, tome 1, pp. 508-527, 1997.

en marge, en transgressant la convention de patrimonialité qui caractérise le modèle comptable.

Toutefois, la marginalisation n'est pas en soi l'aspect le plus remarquable de cette conduite ; ce qui l'est beaucoup plus, c'est le doute qui se propagea au sein de toute une population de praticiens et d'utilisateurs, face à l'*alternative* que Peugeot venait de faire émerger. La convention de patrimonialité en vertu de laquelle une dette ne peut être comptablement éteinte qu'à la condition d'en être plus juridiquement obligée, se voit alors opposée une convention adverse ; le discours de celle-ci autorisant au contraire de faire disparaître de ses comptes une dette, dès lors que l'opération de désendettement aboutit économiquement à un remboursement anticipé. Peugeot S.A. entraîna dans son sillage, d'autres entreprises soucieuses d'assainir leur bilan. Ainsi, l'*alternative* commençait à gagner du terrain, et dans le même temps, le doute ne cessait de s'accroître au sein des convenants. Le Conseil National de la Comptabilité, plusieurs fois saisi de la question, se rangea alors du côté de l'*alternative* ; l'avis qu'il émit, bien que critiquable au regard du droit comptable en vigueur³⁶⁴, donna à celle-ci une coloration officielle, et contribua ainsi à la renforcer sensiblement.

Il convient tout de même, de signaler que la société Peugeot, dans son acte de sécession comptable, s'inspira des pratiques extra-territoriales, la technique de la *defeasance* s'étant d'abord développée aux Etats-Unis où les deux sociétés, Exxon et Xerox, nous l'avons dit, furent les initiatrices du procédé en question. Nous pouvons d'ailleurs remarquer dans cet exemple que la situation de *dissidence* décrite n'est pas indépendante du premier facteur d'émergence abordé : *le contact*. Preuve qu'il est souvent difficile d'imputer l'origine de l'émergence à un seul élément, celle-ci reposant sur une série de causes non linéaires.

5 - Facteur d'émergence : l'intention stratégique

Un groupement d'utilisateurs, une organisation professionnelle telle que l'Ordre des experts-comptables ou l'un des géants anglo-saxons peuvent élever leur voix ou exercer leur influence de façon à jeter un trouble au sein de la convention en question. Le but de la démarche, nous le rappelons, étant de modifier les pratiques établies pour les réorienter dans des directions plus conformes aux intérêts des groupes de pression.

A l'égard du crédit bail, pour reprendre cet exemple, plusieurs sociétés cotées sur les marchés boursiers internationaux réclament depuis quelques années auprès des organismes de normalisation, un enregistrement comptable semblable aux pratiques

³⁶⁴ *Dictionnaire de la comptabilité*, La Villeguérin Editions, 4^{ème} édition - 1993, p.451.

anglo-saxonnes. Des études chiffrées ont justement montré le coût élevé supporté par les groupes contraints de présenter plusieurs jeux de comptes propres à satisfaire les différentes réglementations comptables. On peut dès lors, reconnaître une certaine légitimité à ce type d'*intention stratégique*.

A l'égard de la convention de patrimonialité comme de toute autre convention d'ailleurs, les facteurs qui participent l'émergence d'une *alternative* ne sont pas toujours clairement identifiables. N'étant pas exclusifs les uns des autres, les facteurs sont en effet, rarement isolés et c'est, dans la plupart des cas, la conjonction de plusieurs d'entre eux qui engendre la production d'un doute.

Ainsi, est-il probable que la convention de patrimonialité, soit mise en doute par l'évolution du contexte économique qui la rend progressivement *dissonante*, car inadaptée à l'appréhension de l'entité comptable. Mais il est aussi possible, dans le même temps, que le *contact* entre notre système comptable et le système anglo-saxon instille un doute capable de remettre en cause cette convention plus largement assouplie et affaiblie outre-Atlantique.

b) Les réactions

Confrontée à l'*alternative* (ou plusieurs *alternatives*), la convention de patrimonialité peut réagir de différentes façons et, partant, imprimer un mouvement aux frontières spatiales de l'entité.

6 - Le recadrage

Nous avons pu observer ce type de réaction à plusieurs reprises. Contentons-nous de reprendre un exemple qui concerne en tout premier lieu la convention de patrimonialité. L'exclusion des frontières de l'entité d'un bien vendu avec une clause de réserve de propriété constitue un cas typique de recadrage. Nous avons déjà évoqué le problème, une stricte application de la convention de patrimonialité, nous amène à maintenir le bien dans l'espace comptable aussi longtemps que le paiement du prix n'est pas complètement réalisé, et corrolairement, à l'exclure de l'entité comptable chez l'acquéreur qui en a pourtant la détention et en assume le risque. L'effet de *dissonance* ressenti par les tenants d'une comptabilité plus fonctionnelle que contractuelle était tel que la convention de patrimonialité dû assouplir son discours en y intégrant une interprétation dérogatoire. Ainsi, le franchissement des frontières

spatiales de l'entité comptable peut anticiper le transfert juridique de la propriété, le prix n'étant pas complètement versé au vendeur.

De cette façon, la convention de patrimonialité plie, sans rompre toutefois, en acceptant certains aménagements qui lui permettent de restaurer l'adhésion des convenants gagnés par le doute. Au fil de notre enquête, s'il est un point qui nous a paru particulièrement singulier, c'est la perte de conscience totale (ou l'ignorance pour les plus jeunes) du recadrage. Plus des 92 %³⁶⁵ des praticiens sondés ont trouvé tout à fait logique qu'un bien dont la propriété n'est pas encore véritablement transférée chez l'acquéreur soit tout de même inscrit à l'actif de son bilan. Ils sont tout aussi nombreux à estimer spontanément qu'il n'y a aucune contradiction avec la comptabilisation des biens financés par crédit-bail. En fait, et cela corrobore ce qui a été dit plus haut, tout se passe comme si la nouvelle convention, une fois « intériorisée » devenait transparente pour se fondre dans un ensemble d'automatismes au point d'en oublier ou ignorer les conditions qui présidèrent à sa genèse. Acceptée, la convention ou sa modification, devient ensuite une évidence.

Adoptons maintenant une vision plus « prospective » du *recadrage* de la convention en revenant à la fragmentation de l'entité décrite dans la première partie. Il n'est pas interdit de penser qu'une partie de ces dysfonctionnements pourront trouver une solution si la population des convenants les considérant comme tels, s'accroît au point de mettre en doute les conventions établies. En étudiant les approches contingentes de l'entité comptable, nous avons remarqué que certaines propositions émanant de besoins spécifiques pourraient effectivement s'inscrire dans un scénario de ce type. La requalification comptable des transferts d'actifs et des cas de dépendance économique constituent à l'égard de la convention de patrimonialité autant d'*alternatives* capables de déclencher à nouveau un déplacement de son discours.

Lors de l'étude des problèmes de l'entité liés à la comptabilité créative, il a été constaté qu'aux yeux de certaines populations, les opérations d'ingénierie financière, comme le « portage », la « titrisation » ou le « lease-back », aboutissent à l'éclatement de l'entité comptable, en faisant de ses frontières, un outil stratégique.

Dans ces conditions, un *recadrage* de la convention de patrimonialité consistant à reconsidérer en comptabilité ce type de mouvement est tout à fait envisageable. Une requalification comptable fondée sur l'intentionnalité véritable de l'opération aurait certainement pour effet d'en décourager l'usage et partant, de limiter le développement de la comptabilité créative.

C'est d'ailleurs bien dans un tel scénario que semblent s'engager les Etats-Unis ; en effet, de telles pratiques risquent de ne plus y être permises, si un projet de

³⁶⁵ Question n°22, annexe 2.

norme comptable en cours de discussion est adopté par le FASB³⁶⁶. L'organisme de normalisation américain qui s'intéresse depuis quelque temps, à ces transferts d'entité à entité, propose de jeter un regard différent sur ce genre de montage, en renonçant à une approche purement patrimoniale.

Certes, la distinction entre une véritable cession d'actifs et une opération de financement déguisée n'est pas chose facile. Aussi, le FASB a-t-il défini un ensemble de critères dont on pourrait s'inspirer. Le processus de différenciation s'appuierait alors sur une série de questions relatives à la substance de l'opération et au contrôle réel sur l'entité « ad hoc » (*special purpose entity*) :

- l'entité cessionnaire dispose-t-elle du droit inconditionnel de détenir, échanger ou céder les actifs qui lui ont été transférés ?
- Le contrôle de l'entité d'origine sur l'entité cessionnaire est-il tel que les actifs transférés lui sont facilement réappropriables (en exerçant une option d'achat ou par un contrat de rachat) ?
- L'entité cédante supporte-t-elle les risques inhérents au bien transmis ?
- Y a-t-il une totale indépendance entre les deux entités ? Pourrait être considérée par exemple, comme un lien de dépendance, la ferme obligation qui serait faite au cédant de racheter le bien à l'entité qui l'a reçu.

Ces critères d'appréciation pourraient de la sorte, aboutir à la requalification en comptabilité de certaines opérations de complaisance. La démarche aurait certainement pour effet de limiter le nombre des titrisations et autres transferts d'actifs devenus alors sans grand intérêt (ceux pour lesquels la seule finalité est comptable, bien entendu). Qualifiées juridiquement de cessions parfaites, ces opérations ont pour principale caractéristique de ne transférer qu'une partie seulement des attributs de la propriété : l'entité d'origine conserve en réalité, une part substantielle des risques attachés au bien cédé, puisque dans la plupart des cas, des clauses contractuelles en garantissent les éventuelles défaillances ou pertes. De plus, le véhicule juridique qui réceptionne l'actif est fréquemment lié au cédant par certaines clauses qui permettent à celui-ci d'en contrôler directement ou indirectement la gestion.

Dans ces conditions, les deux unités juridiques pourraient être considérées comme ne formant qu'une seule entité comptable, les actifs « indésirables » étant ainsi relogés en deçà des frontières de l'entité comptable.

Pour sa part, Y. Bernheim, estime que si les textes en cours de discussion au sein du FASB voient le jour, ils mettront clairement en évidence un durcissement dans l'application de la notion de « prééminence de la réalité sur la forme ». Il est vrai qu'outre atlantique, la convention de patrimonialité (ou d'inclusion), délivre un

³⁶⁶Y. Bernheim, « Les transferts d'actifs financiers », *Banque*, n°566, janvier 1996, pp.74- 75.

discours plus orienté vers le contrôle économique que vers l'appartenance juridique ; dès lors, il lui est peut-être plus facile de le recadrer pour s'adapter et contrer les éventuelles *alternatives*.

De notre point de vue, nous nous demandons si de telles conventions pourraient voir le jour en France. Si c'est le cas, cela constituerait alors, une mutation remarquable du modèle comptable ; nous assisterions par conséquent à un recul de la notion de patrimoine au profit de notions plus « actuelles » comme le contrôle effectif et le risque supporté. Une petite révolution. Nous nous trouverions alors dans une situation typique de *recadrage* : la convention de patrimonialité aménage certains aspects de son discours de façon à rétablir sa cohérence et regagner la conviction des convenants.

Ceci n'a rien d'exceptionnel, nous avons signalé plus haut que le droit du travail rencontrait actuellement ce genre d'aménagement en requalifiant certains contrats de sous-traitance ; notamment lorsque l'indépendance juridique du « fournisseur » dissimule un véritable état de subordination.

7 - La cohabitation

Ce type de scénario qui prévoit la coexistence de deux populations, pourrait se traduire à l'égard de la convention de patrimonialité, par la production par exemple, d'un double jeu de comptes. Nous en avons déjà parlé, depuis plusieurs années de nombreux auteurs clament les vertus d'une double comptabilité : un jeu de comptes patrimoniaux et un jeu de comptes économiques. La propriété juridique comme le critère d'inclusion dans l'entité pour le premier laisserait place au contrôle économique pour le second ; cette *cohabitation* devant satisfaire des utilisateurs aux besoins très différents, voire même opposés.

Sans aller jusque là, nous pouvons constater que la convention de patrimonialité connaît actuellement plusieurs situations de *cohabitation*. C'est le cas par exemple, de l'enregistrement du contrat de crédit-bail puisqu'au sein des comptes consolidés, deux types d'enregistrement, « juridique » et « économique » se côtoient. Dans ce domaine, les normes comptables ont effectivement admis, à titre optionnel, une comptabilisation du contrat conforme aux pratiques anglo-saxonnes. Nous constatons alors qu'à l'intérieur même d'une population de convenants (adoptant la pratique des comptes consolidés), se trouvent deux sous-populations : la population se conformant à la convention C1 (comptabilisation traditionnelle du contrat de crédit-bail) et la population adoptant C2 (comptabilisation anglo-saxonne, comme si le bien avait été acquis à crédit). G. Gélard observait récemment à ce sujet, qu'une majorité de comptes

consolidés faisaient usage de cette option en se référant aux normes américaines ou internationales³⁶⁷. De surcroît, le Comité permanent de doctrine comptable (CPDC) de l'Ordre des experts comptables est venu renforcer cette convention en publiant en 1995 un avis recommandant un retraitement du contrat de crédit-bail, conformément à l'option offerte³⁶⁸.

Cette situation de cohabitation ne semble pas choquer les praticiens ; parmi ceux qui en ont connaissance (10 % des personnes interrogées³⁶⁹), pratiquement aucun n'a semblé douter du bien-fondé de l'option. Devenue familière, cette situation fait partie en quelque sorte de leur « paysage » professionnel, et, à part quelques marginaux, nul ne songe à la condamner.

Lorsqu'on interroge sur les raisons qui ont poussé à adopter un régime différent selon le type de comptes³⁷⁰, la réponse la plus fréquemment recueillie se rapporte au caractère moins contractuel et surtout plus international des comptes consolidés.

Il est vrai qu'à l'égard des comptes sociaux (ou individuels), leur vocation redditionnelle exige une pratique plus contraignante, garantissant certaines qualités de contrôle et d'opposabilité aux tiers, notamment à l'administration fiscale. Dès lors, une situation de *cohabitation* semblable aux comptes consolidés peut apparaître plus difficilement envisageable.

Toutefois, la question peut se poser de savoir si cette réaction de coopération ne dissimulerait pas en réalité une réaction d'affrontement. En d'autres termes, la *cohabitation* des deux conventions ne serait-elle qu'une préfiguration de la souveraineté de C2 et de l'*effondrement* de C1 ? A moins que C1 ne parvienne à résister ?

8 - La résistance

Nous venons de la voir avec le point 6, les nombreux cas de *recadrage* qui ont été observés à son sujet nous invitent à penser que la convention de patrimonialité est dans l'impossibilité d'opposer une résistance sans faille *aux alternatives* qui peuvent la mettre en doute. Il est clairement reconnu qu'une stricte application de son discours entraîne des effets de dissonance tels que des dérogations doivent être accordées afin

³⁶⁷ G. Gélard, « Vers une nouvelle approche des contrats de location », *Revue Française de Comptabilité*, mars 1997, n° 287, pp. 31-32.

³⁶⁸ CPDC, « La comptabilisation des contrats de location », *Revue Française de Comptabilité*, Avis n° 29, janvier 1996, n° 274, pp. 11-13.

³⁶⁹ Question n°18, annexe 2.

³⁷⁰ Question n°19, annexe 2.

de satisfaire les besoins informationnels de quelques populations. Cependant, à l'égard de certaines conventions de niveau N-1, comme la convention d'enregistrement du contrat de crédit-bail, nous observons actuellement une réaction de *résistance* ; en effet, malgré les pressions de l'*alternative* (enregistrement « économique »), il n'est pas envisagé pour l'heure, de modifier l'enregistrement actuel. La récente révision du plan comptable, « à droit constant », contribue, d'ailleurs, à entretenir ce type de réaction.

9 - L'effondrement

Peut-on envisager à terme l'effondrement complet de cette convention ? Autrement dit, le critère qui aujourd'hui déclenche généralement le mécanisme d'inclusion ou d'exclusion des frontières de l'entité, à savoir le droit de propriété et l'obligation envers les tiers, pourrait-il totalement disparaître au profit d'un autre critère ? Il s'agit finalement d'un problème de populations et de besoins, nous serions alors tentés de répondre qu'aussi longtemps que les utilisateurs dominants de l'information comptable seront les apporteurs de capitaux *lato sensu*, la patrimonialité restera la référence en la matière. De surcroît, l'idée que la comptabilité a pour principale fonction de servir et mesurer quantitativement le capital, nous paraît à ce point profondément ancrée dans l'esprit de tout utilisateur que l'hypothèse d'un effondrement de la convention semble plus qu'improbable ; tout du moins, dans un futur proche.

Au demeurant, les praticiens que nous avons interrogés n'envisagent pas un seul instant qu'une convention nouvelle puisse lui être substituée. En revanche, près de la moitié d'entre eux³⁷¹ s'accorde à considérer que la convention de patrimonialité devrait accepter quelques aménagements ; notamment à l'égard du crédit-bail lorsque les clauses contractuelles l'apparentent plus à une cession qu'à une véritable location.

§ 2 - Dynamique de la convention d'annualité

Si l'entité est limitée dans l'espace comme nous venons de le voir, elle l'est aussi dans le temps. Un découpage artificiel permet alors d'en saisir les différentes mesures pour une période donnée.

³⁷¹ Question n°15, annexe 2.

a) L'alternative

Toute entreprise doit recenser par inventaire tout les douze mois, l'existence et la valeur des éléments actifs et passifs de son patrimoine dans des états financiers ; telle est la convention qui permet de doter l'entité comptable de ses frontières temporelles. Néanmoins, le chapitre consacré aux différentes appréhensions de l'entité a permis de montrer que d'autres approches sont concevables. Du côté de l'investisseur par exemple, on pourra souhaiter, pour des raisons décisionnelles, une plus grande fréquence de production des comptes. Les frontières temporelles de l'entité, toujours stables, seront alors contractées sur une durée plus courte. D'un point de vue managérial, la représentation des nouvelles structures organisationnelles exigera plutôt une délimitation flexible et non récurrente de la période d'observation.

10 - Facteur d'émergence : le contact

Il est ainsi, possible d'avancer, que le *contact* de nos entreprises avec les conventions en vigueur dans les pays dont le financement des entreprises est fortement lié au marché boursier, ait aménagé un terrain propice au développement d'une *alternative* sur notre propre territoire. Avec une publication trimestrielle des comptes (et distribution de dividendes, du moins au Etats-Unis), la fréquence dans les pays anglo-saxons est largement plus contraignante. Les entreprises qui souhaitent s'internationaliser et ouvrir leur capital sur ces marchés doivent alors se soumettre à cette fréquence. Aussi, leur en coûte-t-il peu d'utiliser ces états financiers pour les présenter sur nos marchés, moins exigeants en la matière. L'actionnariat local, lui aussi très demandeur d'informations chiffrées, en est très certainement reconnaissant.

Ces pratiques constituent ainsi une *alternative* à la convention d'annualité ; les sociétés habituées à publier leurs chiffres une fois par an, mises en concurrence, peuvent en effet, ressentir un déficit d'informations adressées à leurs actionnaires et ainsi mettre en doute l'efficacité d'une fréquence annuelle. Ce doute est même en train de gagner les organismes de normalisation, au point que le comité international des normes comptables adopta en février 1998 des dispositions visant à fixer plus strictement la reddition des comptes intermédiaires. Toutefois, on ne saurait affirmer que le *contact* fût le seul facteur ayant contribué à l'émergence d'une telle *alternative* ; nous allons le voir, d'autres facteurs ont pu intervenir.

11 - Facteur d'émergence : La réglementation publique

Dans ce cas, la *réglementation publique* pourrait difficilement revendiquer la paternité d'une *alternative* à la convention d'annualité, tant les entreprises furent nombreuses à produire des comptes intermédiaires avant même que le moindre texte n'y fit référence. Comme le précise « la Commission Comptabilité et Analyse Financière », présidée par J. Mériaux, « la pratique est souvent, dans les grandes sociétés cotées, en avance sur l'évolution de la réglementation »³⁷². Toutes les sociétés britanniques importantes, par exemple, publient déjà un résultat ainsi qu'un *cash flow statement* intérimaires, et ce dans un délai moyen de deux mois et demi (obligation actuelle : quatre mois). Force est de reconnaître toutefois, que les réflexions menées actuellement par les autorités comptables viennent considérablement renforcer l'impact de l'*alternative*. Ainsi, les dispositions récentes de l'IASC (février 1998) visant à durcir la production de comptes intermédiaires ne seront certainement pas sans influence sur la réglementation et les pratiques françaises. Surtout lorsqu'on sait que les recommandations de l'organisme international ont été approuvées par l'Association internationale des Bourses de valeurs.

12 - Facteur d'émergence : la dissonance

Un premier cas de *dissonance* a été décrit lors de l'étude des dysfonctionnements liés à la représentation comptable des structures réticulaires ; nous avons alors signalé que la très grande fluidité de ces structures pouvait paraître difficilement compatible avec la fixité des frontières temporelles de l'entité comptable. Il est en effet, malaisé de vouloir représenter des structures se décomposant et se recomposant au gré des projets à l'aide d'un modèle comptable dont l'un des principaux fondements est l'hypothèse de stabilité et une reproduction des flux à l'identique.

Un second cas de *dissonance* beaucoup plus fréquent peut être ressenti par les investisseurs ou les analystes financiers, de plus en plus nombreux à réclamer que les comptes soient rendus avec une plus grande fréquence. Dans un environnement marqué par les turbulences et les changements rapides, l'estimation du risque encouru et l'analyse de la rentabilité passée et future se prêtent difficilement à une reddition

³⁷² J. Mériaux *et alii*, Commission Comptabilité et Analyse financière, « Six mois pour convaincre », *Analyse financière*, n°118, mars 1999, p.84.

annuelle. La convention d'annualité présente par conséquent, des effets de *dissonance* propres à favoriser l'émergence d'une *alternative*.

A ce sujet, les divers entretiens menés dans le cadre de ces travaux, révélèrent que la quasi-totalité des utilisateurs (non praticiens) interrogés éprouvent le besoin (satisfait ou insatisfait) de consulter des comptes intermédiaires. Ceci fut clairement manifesté tant par les responsables d'établissements financiers (en tout cas au début de la relation avec le client) que par les propriétaires et les dirigeants d'entreprises. En revanche, les entretiens réalisés dans un second temps avec les praticiens, n'ont pas permis de corroborer ces conclusions, près des deux tiers étant satisfaits par une périodicité annuelle. Après réflexion, deux raisons à notre sens, justifient ce décalage d'opinion :

- la première est liée à la composition de l'échantillon retenu pour réaliser le sondage : celui-ci était en grande partie constitué de praticiens exerçant en cabinet ; or, globalement, les petites entreprises y sont plus largement dominantes, les entreprises de grandes tailles disposant de leur propre service comptable. Dans ces conditions, on peut comprendre qu'une plus grande fréquence de production des comptes soit faiblement ressentie par le pilotage des petites structures.
- La seconde raison est plus spécifiquement liée aux rapports qu'entretient le praticien avec son client ; une reddition semestrielle occasionnerait un surcroît de travail et donc un coût supplémentaire ; le professionnel peut alors redouter les frictions qu'entraînerait éventuellement une répercussion sur le montant facturé. Le phénomène est fréquemment observé lorsqu'une disposition fiscale avantageuse est proposée aux entreprises ; l'administration est souvent surprise de constater que très peu d'entre elles y ont recours. On retrouve alors la même explication : le praticien (externe ou interne), prescripteur et responsable de la mise en œuvre a dans bien des cas, tendance à écarter le dispositif fiscal du fait de sa délicate facturation. Dans la majorité des cas, le client perçoit difficilement le fait de payer un supplément malgré le surcroît de travail, considérant celui-ci comme faisant normalement partie de la lettre de mission.

13 - Facteur d'émergence : la dissidence

La *dissidence*, pour sa part, est d'autant plus courante et aisée que l'*alternative* (une fréquence de production des comptes plus élevée que la fréquence annuelle) ne se heurte en rien à la pratique établie et figée par la loi. Le fait de produire des comptes trimestriels ou semestriels ne prive pas l'entreprise d'une reddition annuelle de ses

comptes du fait de l'emboîtement des périodes. Dès lors, cette « *dissidence* pacifique » ne pourra susciter la réprobation des convenants ou de l'autorité publique.

La situation est tout autre à l'égard de l'*alternative* qui consiste à appliquer à l'entité comptable une délimitation flexible de la période d'observation ; l'approche fut évoquée plus haut lors de l'étude des nouvelles structures organisationnelles. On imagine alors difficilement qu'un ou plusieurs sujets puissent prendre la décision d'abandonner la convention d'annualité pour s'y conformer, une large majorité d'utilisateurs (Administration fiscale et actionnaires par exemple) étant directement concernée par un production annuelle des comptes. En revanche, l'appréhension flexible des frontières temporelles de l'entité comptable peut fort bien s'envisager au sein d'un système d'information parallèle spécifique à l'entreprise ; mais ne s'agissant plus de régularité comportementale au sein d'une population donnée, de telles pratiques sortiraient du champ strictement conventionnel.

14 - Facteur d'émergence : l'intention stratégique

A l'égard de la convention d'annualité, l'intention stratégique est un facteur qu'on ne saurait négliger ; l'intérêt bien compris de ceux qui ont pour profession de produire et d'auditer les comptes peut les inviter à exercer une pression sur la convention en place. Une périodicité semestrielle aurait ainsi pour effet de doubler, ou presque, les prestations comptables vendues aux entreprises. Ces considérations sont, bien entendu, purement hypothétiques. L'influence de certains groupements d'actionnaires, ou d'organisations professionnelles d'analystes financiers n'est pas à exclure non plus ; une fréquence plus élevée de publication des comptes permettrait d'atténuer l'asymétrie informationnelle dont ils peuvent souffrir de la part de certaines sociétés encore rétives à la communication.

b) Les réactions

Responsable du « bornage temporel » de l'entité, la convention d'annualité peut alors manifester plusieurs types de réactions.

15 - Le recadrage

Pour des raisons pratiques, la convention d'annualité fut déjà amenée par le passé à recadrer son discours en autorisant par exemple, les entreprises à adopter un exercice plus court ou plus long à l'occasion de leur constitution. La remarque est la même lorsqu'on envisage une modification de la date de clôture des comptes. Il s'agit bien là d'une réaction de *recadrage* qui consiste pour la convention en question à déroger à son application afin de pallier les effets de *dissonance* qu'elle peut engendrer. Plus actuelle, l'*alternative* qui consiste à adopter une fréquence de production des comptes plus élevée peut très vraisemblablement pousser la convention d'annualité à recadrer son discours ; l'aménagement d'espaces au sein desquels certaines entreprises, notamment celles qui ont accès aux marchés financiers, établissent leurs états financiers selon un rythme de périodes semestrielles et parfois trimestrielles en est un exemple.

16 - La cohabitation

Dans le cas de l'*alternative* « comptes intra-annuels », la *cohabitation* est directement liée au scénario de *recadrage*. Si la convention d'annualité autorise certains aménagements en prévoyant une fréquence plus élevée à l'égard de certaines entreprises, elle entraîne dans le même temps, une situation de *cohabitation* entre la convention d'annualité et la convention de semestrialité par exemple. Nous l'avons déjà signalé, du fait de l'enchâssement des périodes, les deux conventions peuvent cohabiter sans se heurter.

A propos de l'*alternative* qui consisterait à représenter l'entité dans des frontières temporelles flexibles au sein d'une comptabilité dite « par opérations », ainsi que nous l'avons évoquée dans la première partie, on pourrait éventuellement imaginer une *cohabitation* très « distante ». Rien n'empêche en effet, les responsables qui en éprouvent le besoin, de construire des représentations à « géométrie variable » à l'endroit des entités qu'ils dirigent. En revanche, on reconnaîtra que cette appréhension du temps pourrait difficilement répondre à la vocation redditionnelle assignée à la comptabilité ; par conséquent, le modèle classique des frontières temporelles de l'entité restant incontournable, il ne saurait y avoir de substitution, juste une *cohabitation* très éloignée des conventions.

17 - La résistance

Ce scénario est peu envisageable, du moins en ce qui concerne l'*alternative* de la périodicité intra-annuelle, et ce pour trois raisons principales :

- d'une part, parce que la dynamique est déjà engagée ; la mondialisation des marchés et des sources de financement a poussé, depuis plusieurs années, les entreprises multinationales à s'aligner sur des pratiques plus évoluées en la matière. De plus, soucieuses de satisfaire le marché boursier local, de nombreuses sociétés cotées en France ne se contentent plus de respecter les exigences légales et produisent de véritables états financiers tous les semestres, voire parfois, tous les trimestres.
- D'autre part, parce que les responsables de gestion de portefeuille et nombre d'analystes financiers qui les conseillent exercent une pression sur les sociétés et les pouvoirs publics pour que soient publiés des comptes semestriels avec la même rigueur que les comptes annuels.
- Enfin, parce que la réglementation publique par le truchement entre autres, de la Commission des Opérations Boursières, elle-même guidée par l'Association internationale des Bourses de valeurs, risque à terme de peser fortement sur les entreprises cotées afin qu'elles adoptent une périodicité semestrielle.

18 - L'effondrement

Si la réaction de *résistance* est un scénario difficilement envisageable, l'*effondrement* complet de la convention l'est aussi peu. L'une des premières raisons est qu'un des principaux rôles attribués à la comptabilité est de servir de base de départ à la détermination de plusieurs assiettes fiscales. Dans ces conditions, il est indispensable que la périodicité des comptes soit en phase avec le cycle annuel des multiples impositions.

Une autre raison est liée au coût non négligeable que représente pour l'entreprise l'établissement des états financiers : coûts d'établissement et coûts d'audit le cas échéant. Globalement, cette charge représente une fonction décroissante du chiffre d'affaires ; dès lors, il apparaît difficile pour les petites structures d'en doubler le montant en adoptant une périodicité semestrielle, par exemple. Enfin, il faut reconnaître à la convention d'annualité sa commodité ; certes, le découpage annuel est artificiel, l'écoulement du temps étant par nature continu et les processus de l'organisation sans lien avec cet intervalle calendaire, mais la convention a tout de

même le mérite de la simplicité et les vertus de la régularité. Pour toutes ces raisons, l'*effondrement* de la convention d'annualité ne nous semble pas un scénario fondé.

SECTION II : MOBILITE DE LA FRONTIERE SUBSTANTIELLE

La convention de quantification monétaire (§ 1) et la convention des coûts historiques (§ 2) déterminent en grande partie la dimension substantielle de l'entité comptable en fixant le degré de diversité des éléments et faits qui y sont inclus.

§ 1 – Dynamique de la convention de quantification monétaire

En définissant la nature des flux retenus par la mesure comptable, la convention de quantification monétaire contribue amplement à « filtrer » la substance de l'entité comptable.

a) L'alternative

- 19 -

La frontière substantielle est fortement dépendante de la convention de quantification monétaire. Celle-ci nous est à ce point familière qu'elle s'impose à nos esprits comme une évidence incontestable. Pourtant, les événements qui affectent de près ou de loin l'entité ne sont pas tous exprimables en unités monétaires ; il en résulte alors une remarquable sélection qui rejettera à l'extérieur de l'entité comptable, un certain nombre de flux, notamment ceux relevant du non marchand.

Chacun agissant en fonction du comportement attendu de l'autre, *l'alternative* est le détonateur d'un vaste mouvement en chaîne pouvant ébranler la conviction qui cimenterait une pratique acquise ou supposée comme telle. Toutefois, et nous avons déjà eu l'occasion de le signaler, l'existence d'une *alternative* n'est pas suffisante pour inquiéter les pratiques établies. Aussi, malgré les propositions avancées par quelques théoriciens de la comptabilité et notamment les défenseurs de l'approche événementielle³⁷³, l'émergence d'une *alternative* venant s'opposer à la convention de quantification monétaire nous paraît peu envisageable. Cela ne signifie en rien qu'il n'existe pas d'*alternative* à cette convention, mais aucun des facteurs externes ou

³⁷³ G. Sorter, « An Events Approach to Basic Accounting Theory », *The Accounting Review*, janvier 1969, pp. 12-19.

internes que nous avons pu relevés, nous semble véritablement capables de favoriser son émergence.

Lors de l'étude des dysfonctionnements de l'entité, nous avons fait remarquer à plusieurs reprises que la comptabilité est l'obligée du capital ; en conséquence, sa principale fonction consiste à évaluer le patrimoine des propriétaires et apprécier la solvabilité à l'aide de critères strictement financiers. En conséquence, il est fort peu probable que la pertinence des modèles alternatifs soit telle, que le doute envahisse, un jour proche, la population des convenants. Il est vrai que nos esprits se sont ainsi fortement pénétrés de l'idée selon laquelle la comptabilité n'a pas d'autres fonctions que celle de compter et valoriser en une unité monétaire commune. Aussi, peu importe l'exclusion des aspects qualitatifs de l'organisation telle que la qualité de la production, ou la pénibilité du travail, puisque de toutes les façons, disait W. Sombart au début de ce siècle, « ne pourra figurer dans les livres comptables que ce qui peut être exprimé sous la forme d'une somme d'argent ; les sommes d'argent ne seront représentées que par des chiffres, et par conséquent, chaque processus de la vie économique devra correspondre à un chiffre. »³⁷⁴

b) Les réactions

- 20 -

Nous savons que l'*alternative* est le moteur central de la dynamique conventionnaliste ; dès lors, si l'émergence d'une alternative convaincante est peu vraisemblable, il ne peut y avoir de réaction au sein de la convention en place. Aussi, même s'il ne donne de l'organisation qu'une mesure très partielle et fragmentaire, l'usage de la quantification monétaire au sein de l'espace comptable ne nous semble pas sujet à une éventuelle remise en cause. Tout au plus, la convention acceptera-t-elle d'abandonner quelques millimètres de sa parcelle pour que viennent s'y glisser des représentations divergentes, le bilan social en est un exemple ; peut-être l'annexe consentira-t-elle un jour à accueillir des informations non monétaires ; mais, à ce stade, pourrions-nous parler réellement de réaction au sens conventionnaliste du terme ?

³⁷⁴ W. Sombart (1916), *Der moderne Kapitalismus*, Munchen, extrait traduit par M. Nikitin, « L'entreprise comme unité comptable » in *Cahiers d'histoire de la comptabilité*, n°2, Editions Malesherbes, 1992, pp. 19-35.

§ 2 – Dynamique de la convention des coûts historiques

Contrainte par la convention de quantification monétaire, la frontière substantielle de l'entité l'est aussi, nous l'avons vu, par la convention des coûts historiques, et ce à double titre :

- d'une part, en pesant sur la valeur des éléments contenus dans le bilan, la convention ampute l'entité comptable de ce qui peut pourtant constituer une partie de ses richesses ; l'inscription à l'actif pour une somme dérisoire de certains terrains ou autres biens immobiliers acquis de longue date peut parfois prêter le profane à sourire ;
- en excluant d'autre part, un nombre très important d'éléments immatériels développés par l'entreprise et dont l'activation dans l'entité comptable est fortement liée au respect du principe des coûts historiques.

a) L'alternative

La convention peut alors se voir opposer plusieurs techniques de valorisation hétérodoxes constituant autant d'*alternatives* susceptibles de la mettre en doute. Ainsi, par exemple, a-t-on pu assister au développement de l'école du coût de remplacement, fortement promue par les périodes d'inflation forte que nous avons connues durant les années soixante-dix et quatre-vingts. Il ne s'agissait pas de vagues vaticinations théoriques puisque certains pays (membres de l'International Accounting Standard Committee) ont même sérieusement envisagé d'adopter cette règle comme base d'évaluation. Aux Pays-Bas, ce fut beaucoup plus qu'un projet, de nombreuses sociétés ayant souscrit à la nouvelle convention³⁷⁵.

Plus proche de nous, l'irruption de la « juste valeur » dans les projets et les discussions menées au sujet des normes comptables, représente pour sa part, un nouvel exemple d'*alternative* capable de jeter la suspicion sur la pratique actuelle des coûts historiques.

21 - Facteur d'émergence : le contact

La convention en question, pour certaines de ses applications, peut se voir opposer une *alternative* par un rapprochement de la population concernée avec d'autres populations aux pratiques différentes. Il est ainsi possible, par exemple, que le

³⁷⁵ F. Rey, *Développements récents de la comptabilité*, Editions du CNRS, Paris, 1979.

contact des entreprises françaises avec les normes américaines (la règle « marked-to-market », FAS 115 en l'occurrence³⁷⁶) ait participé à l'émergence d'une *alternative* ayant donné le jour à un projet de norme sur la « juste valeur ». Cette règle que nous avons déjà présentée, constitue une entorse indéniable à la convention des coûts historiques, attendu qu'elle prévoit d'enregistrer les instruments financiers inscrits à l'actif du bilan à leur valeur actuelle.

22 - Facteur d'émergence : la réglementation publique

La réévaluation légale des bilan est un exemple intéressant en la matière. Une *alternative* fut en effet proposée il y a quelques années par la *réglementation publique* qui donna aux entreprises la possibilité d'aménager la convention des coûts historiques en recourant à la réévaluation de certaines valeurs inscrites au bilan. Encore une fois, il est difficile d'invoquer le seul fait de la réglementation, celle-ci étant très certainement intervenue à la suite des effets de *dissonance* que n'ont pas manqué de relever praticiens et utilisateurs ; toujours est-il, qu'en modifiant l'article 12 du code de commerce, qui prévoit dans certains cas, la possibilité de réévaluer les immobilisations corporelles et financières, l'*alternative* fut ainsi sérieusement renforcée. En fin de compte, les applications de cette mesure ont été relativement réduites, les entreprises n'y ayant pas vraiment souscrit, ne serait-ce qu'en raison des conséquences fiscales.

Pour l'avenir, il est probable que les interventions du Conseil national de la comptabilité et du Comité de réglementation comptable viendront renforcer l'*alternative* de la règle de la « juste valeur » en en prescrivant l'usage à l'égard de certains postes du bilan, notamment les instruments financiers dans un premier temps.

Observons à ce propos, un autre cas, celui de la conversion des dettes et créances libellées en monnaie étrangère prescrite par les textes il y a quelques années. Il s'agit bien là d'une *alternative* à la convention des coûts historiques, puisque le poste de créance ou dette doit apparaître au bilan pour sa valeur d'inventaire et non pour sa valeur d'origine. A ce sujet, et l'information est notable, notre sondage a permis de révéler que près d'un tiers des personnes interrogées ne procédait pas à l'actualisation de ces postes, à l'inventaire et donc ne recourait pas à l'utilisation, pourtant obligatoire, des comptes 476 (écart de conversion actif) et 477 (écart de conversion passif)³⁷⁷ Preuve, s'il était besoin, que si l'intervention de la

³⁷⁶ La norme américaine FAS 115 qui traite de la comptabilisation des titres de placement, fut publiée en mai 1993 par le FASB.

³⁷⁷ Question n° 29, annexe 2.

réglementation publique peut nettement contribuer à en nourrir la conviction et à en diffuser le discours, cela n'en garantit pas forcément l'adoption généralisée³⁷⁸.

23 - Facteur d'émergence : la dissonance

Les effets de *dissonance* liés à la convention des coûts historiques ont fréquemment fait l'objet de développements au sein de la littérature comptable. Aussi, les tentatives de lui substituer d'autres critères d'évaluation ont été fort abondantes. Les taux d'inflation à deux chiffres qu'a connus la France pendant de nombreuses années posèrent en effet, de sérieux problèmes aux praticiens et autres utilisateurs du système comptable. Nul n'ignore qu'en vertu de la convention des coûts historiques, les éléments qui pénètrent dans l'entreprise sont inscrits à leur valeur d'entrée. En conséquence, la valeur des biens destinés à y rester durablement a tendance, au fil du temps, à s'écarter très significativement des valeurs actualisées. Il en résulte une déformation accrue des actifs apparaissant au bilan et partant, une accumulation de réserves occultes. Une part importante de la substance de l'entreprise échappe ainsi à l'entité comptable.

Certes, comme nous le verrons plus loin, la convention autorisa quelques *recadrages* comme l'amortissement ou la réévaluation qui permirent d'atténuer ces écarts, mais les problèmes ne furent pas résolus pour autant. Si aujourd'hui l'inflation est maîtrisée, le problème continue à se poser à l'égard de certains postes comme les titres de placements et les instruments financiers. Selon les cas, la valeur de ces éléments peut s'éloigner très rapidement de leur coût historique ; aussi, une entreprise pourra réaliser et racheter instantanément son portefeuille en fin d'année, cette astuce lui permettant d'afficher dans son bilan les titres à leur valeur actuelle et de gonfler son résultat financier. Dans ce cas, n'y a-t-il pas un effet flagrant de *dissonance* lorsqu'on compare les comptes de cette entreprise avec ceux d'une entreprise ne recourant pas à ce type d'opération ?

Un autre phénomène, la dématérialisation croissante de l'économie, vient produire des effets de *dissonance* tout aussi dérangeants, puisque le respect de la convention revient à rejeter hors des frontières de l'entité, nous avons déjà eu l'occasion de le signaler dans la première partie, un certain nombre d'« actifs »

³⁷⁸ Une autre étude, réalisée il y a cinq ans, nous apprend que moins de la moitié des entreprises interrogées travaillant avec l'étranger et supportant des variations négatives de changes, utilise le compte de provision pour risque de change, ainsi que le prévoit le Plan comptable général. Enquête réalisée par B. Bac-Charry, « *Le système d'information et de diffusion des normes comptables et les changements dans les pratiques comptables des PME* », thèse de doctorat en Sciences de Gestion, Université de Poitiers, 1994.

immatériels. L'activation des frais de recherche et développement par exemple, est en effet fortement contrainte par le respect de la convention des coûts historiques (outre la convention de patrimonialité et, bien entendu de prudence) puisque qu'en vertu du PCG 82, seuls les coûts réellement encourus sont susceptibles d'être immobilisés.

Il va sans dire que ces *dissonances*, ont contribué et continuent de contribuer à nourrir une suspicion certaine à l'égard du discours délivré par la convention, faisant ainsi la part belle aux différentes *alternatives*. Il n'est d'ailleurs guère étonnant qu'à la question « le principe des coûts historiques vous paraît-il globalement cohérent et justifié ? », 42 %³⁷⁹ des praticiens interrogés n'aient pas répondu positivement.

24 - Facteur d'émergence : la dissidence

La convention des coûts historiques peut causer une gêne, voire un préjudice aux entreprises dont les actifs présentent une valeur marchande fort éloignée de leur valeur d'origine. Dès lors, la *dissidence* est un autre facteur d'émergence qui ne peut être totalement écarté. Il n'est pas inimaginable en effet, qu'une société ou un groupement professionnel, suffisamment puissant pour ne pas redouter les foudres de l'administration, puisse prendre la liberté d'adopter un système de valorisation non conforme à la convention en vigueur. Le scénario est d'autant plus envisageable que l'*alternative* apparaîtra davantage apte à renvoyer une image jugée plus « fidèle » ou plus « réaliste ».

Une situation semblable peut être illustrée par la société hollandaise Phillips qui, à partir des années trente, mit en place un système comptable où les stocks n'étaient plus évalués au coût historique mais au coût de remplacement. Le procédé fut ensuite étendu aux autres valeurs d'exploitation ainsi qu'aux immobilisations³⁸⁰.

25 - Facteur d'émergence : l'intention stratégique

Les acteurs de la scène comptable, producteurs et utilisateurs de l'information, disposent toujours d'une capacité à agir sur les cadres structurants que sont les conventions. Aussi, la convention des coûts historiques peut-elle se voir opposer une ou plusieurs *alternatives* par l'influence de certains groupes dont l'intérêt pourrait être servi par l'utilisation généralisée d'autres critères de valorisation. Rien n'empêche de penser par exemple, que de puissants groupes d'assurance ou bancaires ont exercé ou

³⁷⁹ Fréquences cumulées des réponses non positives obtenues à la question n° 32 (22% + 20%), annexe 2.

³⁸⁰ P. Gensse, *Systèmes comptables et variations monétaires*, Economica, Paris, 1985.

exerceront une pression sur les instances de normalisation pour tenter de les convaincre quant au bien-fondé d'une convention d'évaluation à la « valeur actuelle ». Détenteurs d'importants portefeuilles et propriétaires de parcs immobiliers imposants, ces sociétés pourraient trouver pour certaines raisons, un intérêt évident à rehausser leur valeur bilantielle.

b) Les réactions

L'émergence d'une ou plusieurs *alternatives*, peut entraîner une série de conséquences sur la convention des coûts historiques.

26 - Le recadrage

A l'égard de la convention des coûts historiques, le cas de *recadrage* le plus ancien que nous puissions relever est très certainement l'enregistrement de l'amortissement en fin d'année. En amortissant les immobilisations de l'entreprise, le comptable « corrige » le coût historique en lui retranchant le montant des dépréciations subies au cours de l'exercice, afin de satisfaire les exigences de réalisme et de prudence que nous connaissons.

Plus récent, la conversion des créances et des dettes libellées en monnaie étrangère est un autre exemple de *recadrage* auquel nous avons pu assister il y a une vingtaine d'années lors de l'adoption du nouveau plan comptable. Ce type de correction comptable, rappelons-le, a pour effet d'afficher dans le bilan les postes de créances et dettes exprimés à l'origine en devises, à leur cours actuel plutôt qu'au cours historique. Il s'agit donc bien d'un aménagement du discours délivré par la convention en question.

Pour l'avenir, une autre situation de *recadrage* semble se profiler à l'horizon avec le projet « marked-to-market » que nous considérons dans la première partie comme une fissure du modèle patrimonial au service du propriétaire. Cette règle qui accomplit des avancées notables dans les débats au sein de la normalisation internationale nous invite à considérer que dans un futur proche, il sera fait appel à ce dispositif pour évaluer certains actifs. Dans un premier temps, il n'est question que d'actifs financiers destinés à couvrir certains risques (swaps, options, achats ou ventes à terme de devises), mais cela ne peut nous empêcher d'imaginer que la règle sera ensuite étendue à d'autres actifs plus courants. Actuellement, ces instruments sont considérés en France et ailleurs, comme des engagements hors bilan jusqu'à leur date

de règlement, mais le projet de norme E 62 initié par l'IASC, prévoit qu'un instrument financier devra être reconnu au bilan d'une entreprise dès la date où elle s'engage avec une contrepartie. Lors de sa comptabilisation initiale, l'instrument sera enregistré à son coût, soit à la juste valeur du montant donné pour acquérir l'actif ou du montant reçu du fait de l'obligation qui résulte du passif. Par la suite, il sera sous certaines conditions, évalué à la juste valeur, c'est-à-dire à un niveau équivalent à la valeur de marché si elle existe, ou à la valeur actuelle des flux de trésorerie futurs générés par l'instrument.

Le projet n'emporte pas encore l'accord unanime de tous les participants, mais la France aurait déjà donné son accord de principe à condition, toutefois, d'en limiter les effets. On doit cependant noter à ce sujet qu'une très grande majorité des personnes interrogées ont avoué ne pas connaître l'existence du projet en question.

27 - La cohabitation

Pour une même entité, et pour un même fait comptable, la convention des coûts historiques peut-elle cohabiter avec une autre convention comme celle de la valeur actuelle ? Pour des raisons de comparabilité et d'opposabilité aux tiers, il semble difficile d'envisager deux enregistrements recourant à des conventions de valorisation différentes pour un même groupe de postes comptables. En revanche, et nous l'avons déjà signalé à l'égard de la convention de patrimonialité, une situation de *cohabitation* peut se concevoir dans l'hypothèse d'un double jeu de comptes : le « bilan patrimonial », qui, pour des raisons de prudence et d'objectivité, continue de s'appuyer sur la convention des coûts historiques, alors qu'un « bilan économique » pourrait faire appel à d'autres techniques de valorisation comme la valeur de remplacement, la valeur de revente ou la valeur actualisée des flux futurs, pour ne citer que ces méthodes. Dès lors, nous ne pouvons que souscrire à la proposition de certains auteurs et praticiens, parmi lesquels R. Teller³⁸¹, S. Bartolucci et M. Trudel³⁸² qui proposent de coupler au modèle actuel, un modèle non plus fondé sur les coûts mais sur la valeur, sa vocation étant essentiellement décisionnelle.

Ainsi, le premier jeu de comptes à vocation contractuelle serait accompagné d'un second jeu dont la traduction des événements reposerait sur une vision plus économique que juridique. Ses destinataires n'étant pas les créanciers, il serait alors

³⁸¹ R. Teller, « Valeur, marché et organisation », *Actes des XIVèmes journées nationales des I.A.E.*, Nantes, 1998, tome 1, Presses académiques de l'Ouest, pp. 429- 445.

³⁸² S. Bartolucci et M. Trudel, « Les comptes annuels doivent-ils appréhender des coûts ou des valeurs ? », *Revue de droit comptable*, n°95 – 2, 1995, p. 113- 122.

possible de s'affranchir de toutes les contingences liées à la reddition des comptes, notamment le respect de la convention des coûts historiques.

Cette approche permettrait ainsi de résoudre une partie des dysfonctionnements liés à l'émergence des actifs immatériels dans l'organisation. N'étant plus liée à la convention des coûts historiques, l'intégration de certains éléments incorporels dans l'entité serait alors rendue possible en activant, par exemple, des marques créées par l'entreprise ou des frais se rattachant au recrutement d'un nouveau collaborateur. Il y aurait ainsi *cohabitation* entre le premier jeu de comptes traditionnel et un second plus économique à vocation décisionnelle. Il est tentant en effet, de dissocier les deux types de comptes, les conventions auxquelles ils obéissent étant très différentes³⁸³.

Toutefois, l'opération n'est pas sans danger. Nous en avons conscience. On prend le risque, en effet, de perturber la fonction sociale de la comptabilité : il sera plus difficile, dans ces conditions, de soutenir la croyance en la véracité, la rigueur et le sérieux d'un modèle unique. L'idée qu'il n'existe pas une réalité mais plusieurs réalités construites, qu'il n'est donc pas de vérité absolue, risque de contrarier pour le moins, les esprits, certainement très attachés à une référence commune³⁸⁴.

28 - La résistance

Hormis les cas de *recadrage* cités précédemment, ils sont somme toute, assez peu nombreux, la convention des coûts historiques peut illustrer avec pertinence la réaction de *résistance*.

En effet, malgré les *dissonances* qui ont été décrites et qui déclenchèrent une suspicion incontestable à l'égard du discours de la convention, aucune des *alternatives* n'est parvenue véritablement à s'imposer dans notre pays. La convention des coûts historiques traverse le temps avec bonheur, le plus grand nombre n'étant pas suffisamment convaincu qu'une autre règle puisse véritablement s'y substituer sans compromettre une partie des avantages actuels. Il est vrai que l'adoption d'une *alternative* risquerait de perturber les fonctions contractuelles de la comptabilité auxquelles certains groupes d'utilisateurs dominants restent très attachés.

Au sujet de la règle de la « juste valeur » ou « marked-to-market » actuellement en discussion, certains éléments nous amènent justement à penser que l'ampleur du *recadrage* en cours de gestation en France atteindra difficilement celui qui a bousculé il y a quelques années, les pratiques établies aux USA. Epaulée par notre système juridique, la convention des coûts historiques offrira certainement quelque *résistance* à

³⁸³ S. Bartolucci et M. Trudel, art. cit.

³⁸⁴ C. f. M. Capron, « La comptabilité : faut-il y croire pour avoir confiance ? », *Gérer et comprendre*, décembre 1990, pp. 75- 83.

l'*alternative* de la « juste valeur ». L'article 12, al. 4 du Code de Commerce précise en effet, que « la plus-value constatée entre la valeur d'inventaire d'un bien et sa valeur d'entrée n'est pas comptabilisée ». De surcroît, l'article 15 insiste en précisant que « seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture peuvent être inscrits dans les comptes annuels ». En conséquence, une adaptation du discours de la convention ne pourrait être envisagée qu'après une modification du Code de Commerce, ce qui renforce la vraisemblance d'une réaction de *résistance*. Certes, les pratiques peuvent se jouer des textes, mais on peut imaginer qu'un tel dispositif juridique ralentira le processus d'évolution ; surtout lorsqu'on sait qu'un amendement du Code de commerce nécessiterait préalablement une modification du droit comptable communautaire (l'article 12 al. 4 du Code de commerce précité représente lui-même une synthèse des différents articles de la quatrième directive européenne³⁸⁵).

29 - L'effondrement

Il y a quelques années, certains pays, notamment en Amérique du sud, handicapés par des taux d'inflation importants, connurent à l'égard de la convention des coûts historiques une situation de ce type en décidant de s'y soustraire afin d'adopter une comptabilité d'inflation. Le contexte économique, il est vrai, différait quelque peu du nôtre, l'érosion monétaire y étant sans aucune mesure commune avec les taux que nous connûmes durant les années soixante-dix et quatre-vingts. Aussi, dans ces conditions d'inflation galopante, la *dissonance* du discours de la convention était telle que l'*alternative* proposée put sans peine convaincre la population de s'y conformer.

Sur notre territoire, les facteurs qui ont soutenu la convention des coûts historiques depuis que la comptabilité existe, nous paraissent encore aujourd'hui suffisamment puissants pour écarter l'hypothèse d'un *effondrement* complet. « Elle est simple et, à défaut d'être utile pour tous, elle est fondée sur la réalité d'une transaction et acquiert ainsi, ce qui est important d'un point de vue juridique, un caractère certain ; enfin, argument circulaire, mais à considérer cependant, elle est pratiquée universellement par la profession comptable et tire sa force d'un consensus au moins apparent »³⁸⁶. Et même si certains auteurs qualifient la règle « marked-to-market » (ou juste valeur) de véritable révolution, au sens conventionnaliste, il ne s'agit pas d'un *effondrement* mais d'une simple situation de *recadrage* comme nous le signalions plus haut. Aussi, lorsque G. Gélard annonce la fin du coût historique, c'est tout à fait ce

³⁸⁵ « Le marked-to-market devient la règle aux Etats-Unis », *Bulletin comptable et financier*, Ed. Francis Lefebvre, n°61, décembre 1993, pp. 63-72.

³⁸⁶ B. Colasse, op. cit., 1996, p.37.

type de scénario auquel il fait référence dans ses prévisions : « la plupart des actifs seront dès lors inscrits à leur juste valeur, qu'elle soit inférieure au coût (chiffre d'affaires qui était la solution classique) ou supérieure (ce que l'on considérait naguère comme contraire au principe de prudence). Seuls échappent encore à ce schéma (mais pour combien de temps ?) les immobilisations corporelles, les immobilisations incorporelles et les stocks ».

Ces considérations, bien entendu, n'engagent que leur auteur, pour notre part, nous n'allons pas jusque là, les « seules » immobilisations qui sont encore évaluées au coût historique dans les recommandations internationales sont tout de même largement majoritaires dans les bilans d'entreprise. Le problème est en fait d'ordre politique car l'élément déterminant dans l'évolution d'une telle convention est le pouvoir et les pressions qu'exercent les différentes populations sur l'élaboration des normes. Or, si les approches contractuelles de l'entité (voir plus haut) demeurent prédominantes dans les débats français, la convention des coûts historiques a encore, très probablement, de beaux jours devant elle. Son *effondrement* ne serait alors pas pour demain.

Equipés d'un nouvel outil conventionnaliste, nous connaissons désormais le processus dans lequel s'inscrit la mobilité des conventions responsables du bornage de l'entité comptable. Nous comprenons alors que celles-ci ne se maintiennent en que par le jeu subtile de tensions diverses. Aussi, l'équilibre est fragile et les facteurs capables d'en perturber la stabilité ne sont pas rares.

CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE

Après avoir, dans une première partie, cerné le concept d'entité comptable et analysé la construction de ses frontières, il nous fallait dans cette deuxième partie mettre au point un outil d'analyse capable d'aborder l'entité et ses transformations comme le résultat d'une composition sociale. Conscients des insuffisances que présentent les approches contractualistes, nous avons emprunté à la théorie des conventions son système de raisonnement.

La règle comptable y fut considérée comme un dispositif cognitif permettant de résoudre des problèmes de représentation comptable, en guidant la pratique dans un espace balisé. Par le biais de différents canaux d'émission, la convention émet un discours qui indique au praticien les actes que la collectivité attend de lui.

Toutefois, nous ne pouvions nous contenter d'une approche statique de la convention comptable ; aussi, avons-nous tenté dans un second titre, d'esquisser une théorie sur la dynamique des conventions. Cette nouvelle perspective a donné l'occasion de saisir les mécanismes qui engendrent dans le temps le changement des règles comptables. Nous avons alors compris que les conventions qui enserrent l'entité comptable ne sont pas figées, mais s'inscrivent, elles aussi, dans un processus d'évolution que nous souhaitons à présent clarifié.

CONCLUSION GENERALE

Depuis qu'elle existe, la comptabilité n'a cessé d'évoluer ; ces trente dernières années, plus particulièrement, ont été le théâtre de transformations notables tant en France qu'à l'étranger : objectifs, présentation, contenu, techniques d'enregistrement et contrôle des comptes ont subi d'importantes modifications.

Pourtant, les causes majeures de ces évolutions ont été souvent ignorées, si ce n'est par la description du mode d'élaboration des lois et des normes comptables. Tout semble se passer comme si quelques organismes souverains, véritables *Deus ex-machina* de la normalisation comptable, prodiguaient des règles auxquelles les entreprises s'empresseraient de se conformer. Toutefois, cette vision nous semble hautement réductrice car pas plus qu'on ne gouverne par décret, on ne saurait réduire l'évolution du comportement au mode d'élaboration des règlements³⁸⁷.

Comme nous avons tenté de le montrer, l'évolution des conventions comptables obéit au contraire à des forces et des énergies plus complexes, s'appuyant sur un ensemble de mécanismes collectifs.

Ainsi que nous le rappelle D. Pham, « forgés au cours des siècles par la pratique, ces principes ont été sélectionnés et consacrés non pas parce que leurs implications avaient satisfait à des tests empiriques ou logiques, mais tout simplement en raison de leur acceptabilité par les producteurs et les utilisateurs de comptes à différentes époques. »³⁸⁸. Un peu plus loin, la pensée de l'auteur corrobore ce que nous avons avancé à propos du rôle de l'autorité publique au sein des conventions comptables : « leur formalisation par la doctrine et le législateur ne constitue pas une approche scientifique de la comptabilité : tout au plus pourrait-on parler à leur égard de rationalisation *a posteriori* de pratiques historiques. »³⁸⁹

Nous avons alors proposé une grille de lecture qui permet de resituer le modèle comptable au sein d'une construction sociale que traversent de part en part, les racines culturelles, les pressions sociales et parfois même les enjeux politiques. Plus encore, notre approche renouvelée de l'entité comptable et ses frontières s'est enrichie d'une

³⁸⁷ R. Maeder, « Progression des principes comptables et diffusion des innovations », in *Réflexion sur la comptabilité*, Economica, 1990.

³⁸⁸ D. Pham, « Principes comptables fondamentaux », in *Encyclopédie de gestion*, Economica, 2^{ème} édition, tome 3, 1997, p. 2465.

³⁸⁹ D. Pham, *art. cit.* p. 2465.

analyse dynamique, découvrant la logique conventionnelle qui en détermine le processus.

Pour en arriver là, différentes étapes de notre recherche ont jalonné un parcours dont nous pouvons rappeler les grandes lignes.

L'entité comptable fut d'abord définie comme le champ de la représentation, circonscrit par trois types de frontières : spatiale, temporelle et substantielle. Dans ce domaine, la modélisation suppose, en effet, que soit préalablement déterminées les limites de l'espace à décrire, la période d'observation, ainsi que la nature des faits qui y sont observés.

Après avoir présenté les perspectives historiques et réglementaires de l'entité comptable, une première partie s'est alors proposé d'analyser les différents dysfonctionnements dont on la prétend victime. Il est en effet, reproché au système comptable de produire de l'entité, une image mutilée et fragmentée. Il est vrai que sa nature même d'outil de comptage et de mesure participe amplement à son appauvrissement, en écartant un certain nombre de flux non quantifiables. De surcroît, l'inaptitude de l'approche traditionnelle à traduire la dématérialisation des échanges économiques, constitue une cause supplémentaire de dysfonctionnements.

A ce processus de mutilation, notre étude a rajouté un phénomène de fragmentation. L'entité comptable tend aussi, dit-on, à se démembrer : les nouvelles structures réticulaires et l'utilisation fréquente des techniques d'ingénierie financière, aboutissent en effet, à une représentation éclatée de l'entité.

Dans une seconde sous-partie, la question s'est alors posé de savoir si tous les utilisateurs avaient de l'entité comptable, une perception universelle. Formuler à son égard, l'idée même de dysfonctionnement implique que chacun lui prête le même regard. Or, une telle approche s'oppose à notre engagement épistémologique en vertu duquel nous prîmes, dès le départ, le parti de considérer que loin de s'imposer d'elle-même, la réalité est interprétée, voire construite par l'observateur. Les développements se sont alors attachés à montrer que l'entité comptable et ses frontières sont plutôt les produits d'une composition de l'esprit. Aussi, ce que les uns peuvent reprocher au modèle comptable peut fort bien apparaître comme des qualités indispensables à d'autres. A ce titre, un examen des différents points de vue révéla que les frontières, loin de susciter une perception convergente, varient au gré des attentes et des besoins de l'utilisateur.

Toutefois, les fonctions informationnelles et redditionnelles de la comptabilité devaient faire émerger de l'entité un modèle particulier. « Fidèles servantes du capitalisme », les conventions comptables nous parurent essentiellement orientées pour

servir les intérêts du propriétaire *lato sensu*. Nous avons alors pris pour hypothèse que la relation d'agence qui lie celui-ci à ses mandataires en constituait la principale justification.

La théorie de l'agence permit ainsi de percer la logique d'une telle suprématie ; dans le même temps, elle invita à penser que les conventions qui enserrent l'entité comptable n'ont, en conséquence, pas lieu d'évoluer dans une autre direction que celle qui sert les contrats.

Pourtant, un certain nombre de brèches sont venues fissurer ce schéma et nous amenèrent à réfuter ladite théorie comme principale justification du modèle. Si elle fournit un cadre méthodologique intellectuellement séduisant et efficace pour analyser les comportements et comprendre les réactions des agents au sein de la firme, cette théorie présente néanmoins le danger d'orienter le chercheur vers une destination hautement réductrice. Force est de reconnaître que le courant contractualiste, plus généralement, a dépouillé l'acteur de tout ce qui en fait un être humain au sens ontologique du terme : affects, mimétisme, coutumes, croyances, usages, traditions et rituels...

Par conséquent, même si elle nous donna la possibilité, dans un premier temps, d'appréhender la genèse de certaines conventions comptables, la théorie de l'agence nous a ensuite paru inapte à éclairer l'évolution dans laquelle celles-ci s'inscrivent.

La deuxième partie de la thèse fut alors l'occasion d'adopter un nouvel outil théorique capable d'éclairer plus efficacement la construction comptable de l'entité et ses transformations. Il s'est agit plus précisément, de présenter la théorie des conventions comme une alternative au paradigme contractualiste. Nous estimions en effet, qu'elle pouvait constituer la meilleure réponse aux impasses dans lesquelles une approche strictement contractualiste aurait pu nous entraîner.

Ainsi, dès l'abord de cette étude, nous avons découvert que la convention comptable pouvait être approchée et étudiée comme une procédure collective identifiable par sa morphologie comme toute autre convention. Constituant un ordre surplombant les individus et les groupes, sa principale fonction est de procurer à l'individu un ensemble de repères récurrents afin d'assurer une convergence des pratiques comptables dans un espace balisé.

Une réflexion menée dans le cadre d'un second titre nous invita à considérer que la régularité de la convention n'excluait en rien son évolution. Aussi, cette perspective dynamique de l'étude était particulièrement enthousiasmante pour le sujet qui nous préoccupe : l'entité comptable et ses frontières ne seraient pas figées comme la théorie de l'agence nous amenait à le supposer. Bien au contraire, les conventions

qui les fondent évolueraient selon une dynamique dont nous nous sommes donné pour objectif de découvrir la logique dans un dernier chapitre.

Le changement dans les comportements collectifs, notamment les pratiques comptables, ne relève pas du pur hasard, loin s'en faut. La transformation progressive et désordonnée des conventions comptables a justement paru répondre à des influences et des courants profonds, s'appuyant sur des mécanismes collectifs et socialement construits.

Nous avons alors compris que l'évolution d'une règle comptable nécessite l'émergence en amont, d'une convention adverse propre à la mettre en doute. Cette convention que nous avons nommée pour la circonstance « alternative », présente un discours dont la cohérence et la pertinence peuvent selon les conditions, séduire la population des convenants. En ce sens, l'alternative doit être considérée comme l'élément de motricité par excellence du processus d'évolution des conventions comptables. Aussi, l'analyse incontournable de ses sources a-t-elle révélé deux catégories de facteurs d'émergence : les facteurs exogènes et endogènes, selon que leurs déterminants sont liés ou étrangers aux origines de la convention en place.

L'évolution du contexte économique, financier et sociétal a justement propulsé sur le devant de la scène comptable de nombreuses catégories d'acteurs animés par des besoins spécifiques ; il en est résulté, conséquemment, l'apparition de nouvelles propositions, voire même de nouveaux modèles contribuant ainsi à l'émergence d'alternatives diverses. Aussi, ces dernières ne sont-elles pas sans effet sur la convention en place : selon les situations et l'intensité du doute, diverses réactions qui vont de l'affrontement à l'adaptation sont alors envisageables.

Afin de clore la démonstration, nous avons enfin proposé dans un dernier chapitre d'utiliser avec précision notre modèle de la dynamique des conventions pour comprendre comment les frontières de l'entité comptable pouvaient évoluer. Une grille d'analyse fut alors posée sur les quatre conventions responsables, à notre sens, de son bornage spatio-temporel et de sa dimension substantielle. Nous avons alors fait ressortir pour chacune d'entre elles, les principaux facteurs générateurs d'alternatives ainsi que les réactions qu'on peut en attendre.

Il a été reconnu plus haut que l'entité comptable et plus globalement, le modèle qui l'engendre, souffrent d'un certain nombre de conventions dont on peut imaginer

que la discordance et l'incohérence seront les ferments d'un processus d'évolution. Toutefois, l'analyse de l'*alternative* comptable et l'étude des facteurs qui participent à son émergence, font-ils ressortir qu'une partie de ces dysfonctionnements trouveront difficilement une solution adaptée.

Dans cet esprit, il est peu probable que l'appauvrissement de l'entité dû aux conventions de quantification et de mesure, soit résolu, attendu qu'il n'existe à ce jour aucune *alternative* véritable. Il est vrai que les esprits sont fortement imprégnés de l'idée selon laquelle la comptabilité n'a pas d'autre fonction primaire que le comptage. Concernant les nouvelles structures organisationnelles, la fragmentation de l'entité comptable qui en résulte nous laisse tout aussi réservés quant à l'adaptation du modèle comptable. Nous avons montré, qu'une approche holistique peut difficilement prétendre au statut conventionnaliste d'*alternative* convaincante, sachant que la population intéressée est largement minoritaire. Toutefois, l'émergence progressive de « comptes combinés » répondant à ces attentes, n'est pas à exclure totalement dans le cadre d'une *cohabitation*.

En revanche, certaines propositions pourraient contribuer à déstabiliser sérieusement les conventions responsables des mutilations de l'entité liées au développement des investissements immatériels et de la comptabilité créative. Nous l'avons vu, quelques facteurs participent à leur mise en doute et corollairement à l'émergence d'une ou plusieurs *alternatives*. En conséquence, plusieurs réactions sont envisageables. La *résistance*, vraisemblablement, ne constituera qu'une étape transitoire ; les doutes sont trop forts pour que soit contenue la conviction des utilisateurs. De la même façon, l'*effondrement*, réaction opposée, apparaît peu probable, certains groupes dominants ayant un intérêt bien compris à sauvegarder les conventions en cause. Les deux autres scénarii, le *recadrage* et la *cohabitation* sont par contre beaucoup plus réalistes, pour ne pas dire incontournables. De nombreux indices nous ont même invités à considérer que le processus était déjà bien engagé.

L'intérêt de ce travail est alors perceptible, nous semble-t-il, à trois niveaux.

1. Nous avons pu constater que le problème de l'entité a trop souvent été occulté et les études comptables se sont le plus souvent orientées vers la technique (à savoir le « comment » de la modélisation) plus que vers l'objet à modéliser (soit les « quoi », « où » et « quand » de la zone de représentation)

La question fondamentale est pourtant bien de savoir de qui on présente les comptes.

2. La convention comptable y fut considérée comme toute autre convention. Répondant à l'axiomatique conventionnaliste, nous avons compris qu'elle représente un dispositif cognitif qui, en coordonnant les actes du praticien, permet de dissiper l'incertitude qui entoure la qualification et l'enregistrement d'un événement. Si certains auteurs avaient déjà envisagé le modèle comptable comme résultant d'une construction sociale, aucune étude à ce jour, nous semble-t-il, n'avait abordé le modèle comptable sous l'angle de l'économie des conventions.

3. Cela nous donna ensuite l'opportunité d'aborder l'évolution de la convention comptable à la lumière d'une théorie sur la dynamique des conventions. Une telle perspective permet alors d'explorer le produit comptable et de comprendre le processus collectif qui déclenche le passage de la règle A à la règle A'. La modélisation comptable fut étudiée à de nombreuses reprises mais jamais à notre connaissance sous ce type d'approche. Il est vrai que la théorie en question date en France d'une dizaine d'années à peine.

A ce stade, l'originalité des travaux est donc triple :

- d'une part, nous avons largement complété les recherches jusque là entreprises à l'endroit de la dynamique des conventions, en en dressant une esquisse de théorie ;
- en plaquant, ensuite ce schéma sur la mobilité des règles comptables ; nous avons relevé et identifié les facteurs nécessaires à l'émergence en amont d'une alternative, et analysé en aval les réactions qu'on pouvait attendre de la règle établie ;
- enfin, en nous interrogeant sur la mobilité des conventions qui conditionnent la localisation de ses frontières, nous avons pu montrer que l'entité comptable longtemps supposée comme étant donnée et figée, s'inscrit en réalité dans un processus d'évolution dont nous nous sommes attachés à identifier les moteurs.

Enfin, l'intérêt est aussi présent dans l'ensemble des connaissances que nous avons dû mettre en œuvre pour explorer ce domaine ; parmi les apports qui ont nourri nos recherches citons ceux :

- de l'histoire pour examiner les racines, puis les mutations successives de l'entité comptable ;
- du paradigme contractualiste pour saisir les orientations originelles du modèle ;
- de la sociologie et l'économie des conventions afin de comprendre l'évolution des pratiques comptables à l'aune d'une grille de lecture faisant de la comptabilité une construction sociale.

- Les voies de recherches futures

Cette recherche nous a ainsi permis de montrer par quel processus la pratique comptable comme tout autre accord collectif, n'a cessé et ne cessera d'évoluer. Elle nous donne alors l'occasion de repérer quelques pistes de recherche qui peuvent prolonger ce travail :

- sachant que cette évolution n'est pas étrangère aux pressions que peuvent exercer différents groupes aux intérêts parfois divergents, la première consisterait à remonter en amont du mouvement pour analyser la nature et la géographie des rapports de force qui s'exercent sur les pratiques établies ;
- nous savons que le message délivré par la convention est porté à la connaissance du convenant grâce à un ensemble de dispositifs que nous avons nommé « sources d'émission » ; la seconde piste de recherche consisterait alors à évaluer le poids et l'efficacité de chacun de ces moyens de transmission sur l'apprentissage des individus. Une meilleure connaissance en la matière donnerait aux organismes de normalisation plus d'efficacité dans leur rôle d'information et d'orientation des pratiques.
- Chaque convention admettant au moins une alternative, les pratiques comptables ne sont pas nées spontanément mais sont étroitement liées aux contingences culturelles et politiques du territoire qui les abrite. Aussi, même si des approches culturalistes de la comptabilité ont déjà été entreprises, un travail passionnant de recherches historiques et sociologiques, reste à réaliser sur la genèse de certaines normes comptables en France et à l'étranger. L'observation du passé pouvant nous éclairer sur les évolutions futures du modèle, ce domaine nous semble riche

d'enseignements. En raison de l'intérêt qu'elle présente et des connaissances multidisciplinaires qu'elle requiert, cette voie de recherche a notre faveur.



Dans ce domaine que nous avons décrit comme ourdi de conventions, les équilibres et les modifications des conventions constituent une alchimie sociale dont il n'est pas toujours aisé de percer la logique interne.

On doit reconnaître toutefois, que les conventions qui déterminent l'entité comptable et ses frontières, s'inscrivent dans une dynamique inéluctable. Certes, nous savons que la résistance des règles établies est un scénario envisageable, mais nous savons aussi, et l'histoire peut en témoigner, que la comptabilité est un système qui présente la propriété de s'adapter. Or si certaines populations d'utilisateurs souffrent de ce qu'elles estiment être des dysfonctionnements de l'entité comptable, il est fort probable que les conventions qui la fondent se verront tôt ou tard remises en cause. La lutte qui s'en suivra pourra éventuellement donner le jour à de nouvelles conventions, et donc à une entité remodelée.

Ainsi, nous souhaitons sincèrement que ces travaux donneront de l'entité comptable et plus généralement de la modélisation comptable, un nouvel angle d'observation et partant, une autre façon d'en comprendre les évolutions passées et futures. Au fil de notre démonstration, s'est dégagée l'idée que l'entité comptable ne se décrète pas, elle se construit dans un jeu aussi complexe que subtil. Il en ressort toujours une représentation du réel. Pas forcément le sien.

BIBLIOGRAPHIE GENERALE

- Afriat C., « Pour une reconnaissance de l'investissement intellectuel », *Revue française de gestion*, janvier-février 1992, pp. 38-44.
- Airaudi S., « Le destin de la globalisation », *Revue française de gestion*, septembre-octobre 1994, pp. 57-61.
- Alchiam A. et Demsetz H., « Production, Information costs and economic organisation », *American Economic Review*, vol. LXII, n°5, décembre 1972, p. 777-795.
- Alkrich M., Callon M. et Latour B., « A qui tient le succès des innovations ? », *Gérer et comprendre*, n° 11, p. 4-17 et n° 12, pp. 14-29.
- Alsworth Ross E., *Social Control*, New York, The Macmillan Company, 1908.
- Amblard H. et alii, *Les nouvelles approches sociologiques des organisations*, Seuil, Paris, 1996.
- American Accounting Association, « The Entity Concept », *Accounting Review*, avril 1965, pp. 358-367.
- Aoki M., « Aspects of conventions within the firm », in *Analyse économique des conventions*, PUF, 1994, pp. 281-306.
- Arnaud D., « Structures de « defeasance », le lent cheminement des banques », *Les Echos*, jeudi 26 octobre 1995, p. 21.
- Arrow K. J., *The Limits of Organization*, New York, W. W. Norton & Company, 1974.
- Ashkenas R., *The boundaryless organisation*, Josey-Bass, 1995.
- Augustin G., « De la comptabilité événementielle aux comptabilités multidimensionnelles », *Revue française de comptabilité*, n° 156, 1985, pp. 10-17.
- Bac-Charry B., « Normalisation comptable et inertie face au changement dans les PME », *Revue française de gestion*, novembre-décembre 1998, pp. 129-138.
- Bac-Charry B., thèse de doctorat en Sciences de Gestion « *Le système d'information et de diffusion des normes comptables et les changements dans les pratiques comptables des PME* », Université de Poitiers, 1994.
- Bachelard G., *La formation de l'esprit scientifique*, 1938.
- Barjavel R., *La faim du tigre*, Folio, Paris, 1976.
- Barouch G., « Le rôle des langages formalisés au sein des organisations ; question d'épistémologie », in *Actes de l'Association française de comptabilité (AFC)*, 1985, pp. 36-45.
- Bartolucci S. et Trudel M., « Les comptes annuels doivent-ils appréhender des coûts ou des valeurs ? », *Revue de droit comptable*, n°95-2, 1995, p. 113-122.
- Batardon L., *La comptabilité à la portée de tous*, Dunod, Paris, sixième édition, 1935.

- Belkaoui A., *Theorie comptable*, Presse de l'Université du Québec, 1985.
- Berger P., Luckmann T., *La construction sociale de la réalité*, Méridiens Klincksieck, 2^{ème} éd, 1996. Traduit de : *The Social Construction of Reality*, New York, Doubleday, 1966.
- Berlioz G., « Portage et droit comptable », *Option finance*, n°255, 19 avril, 1993, pp. 26-29.
- Bernard C., *Introduction à l'étude de la médecine expérimentale*, Paris, Librairie J. Gibert, 1943.
- Bernheim Y., « Les transferts d'actifs financiers », *Banque*, n°566, janvier 1996, pp.74-75.
- Bernheim Y., intervention lors d'une table ronde organisée par l'Association Dauphine Compta 124 sur la comptabilité créative, *Cahiers de recherches du CREFIGE*, n° 9401, 1994.
- Bertrand F., « Investissements non matériels contre investissements physiques », *Les cahiers français*, La documentation française, Paris, n°210 mars-avril 1983, p. 6.
- Blanchet A., Ghiglione R., Massonat J., Trognon A., *Les techniques d'enquête en sciences sociales*, éd. Bordas, Paris, 1987.
- Boisselier P., « Genèse des cadres conceptuels comptables : quels fondements théoriques ? », CERAM, Nice-Sophia Antipolis, 1991.
- Boisselier P., « *Investissement immatériel et comptabilité* », thèse université de Nice, 1990.
- Boisselier P., Olivéro B., « Du principe de partie double au concept d'entité », Association française de comptabilité, *Congrès de Toulouse*, 1993, pp. 609-625.
- Boland J.R., « Accounting and the interpretative act », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 18, n°2/3, 1993, pp. 125-146.
- Boltanski L. et Thévenot L., *Les économies de la grandeur*, Cahiers du centre d'études de l'emploi, Presse Universitaire de France, Paris, 1983.
- Boltanski L. et Thévenot L., *Les économies de la grandeur*, PUF, Paris, 1989.
- Boltanski L., Thévenot L., *De la justification : Les Economies de la Grandeur*, NRF Essais, Gallimard, Paris, 1991.
- Bouwman M.J., Human diagnosis Reasoning by Computer : an illustration from financial Analysis, *Management Science*, june 1983, pp. 683-672.
- Boyer R. et Orléan A., « Les transformations des conventions salariales entre théorie et histoire », *Revue économique*, n°2, mars 1991, p. 233-274.
- Brunsson N., *The Irrational Organization*, Wiley, Chichester, 1985.
- Bulletin comptable et financier*, « Le marked-to-market devient la règle aux Etats-Unis », Ed. Francis Lefebvre, n°61, décembre 1993, pp. 63-72.

- Burlaud A., « Réflexions sur le principe de l'entité », *Journée AFC–CNC sur la recherche en comptabilité*, Conseil National de la Comptabilité, 30 novembre 1993, pp. 112- 124.
- Burlaud A., Friédérich M. et Langlois G., *Comptabilité approfondie*, Foucher, Paris, 1996 et 1998 (dernière édition).
- Burlaud A., *Comptabilité de gestion* (coll.), Vuibert, Paris, 1993.
- Capron M., « La comptabilité : faut-il y croire pour avoir confiance ? », *Gérer et comprendre*, décembre 1990, pp. 75-83.
- Capron M., « Les enjeux d'une comptabilisation des ressources humaines », in *Annales de l'Association Française de Comptabilité*, congrès de l'AFC, Bordeaux, 1992, pp. 169-191.
- Capron M., *La comptabilité*, Editions La Découverte, 1985.
- Casimir J.P. et Chadefaux M., « Le patrimoine professionnel du commerçant : une notion à géométrie variable », *Revue française de comptabilité*, n°300, mai 1998, pp. 55-60.
- Casta J.F., « Le nombre et son ombre : mesure, imprécision et incertitude en comptabilité », in *Actes de l'Association française de comptabilité (AFC)*, 1993, pp. 149-169.
- Charreau G. et Desbrières P., « Gouvernance des entreprises : valeur partenariale contre valeur actionnariale », *Stratégie, finance, contrôle*, n°2, 1998, pp. 57-88.
- Charreaux G., « la théorie positive de l'agence : une synthèse de la littérature », in *De nouvelles théories pour gérer l'entreprise*, Economica, 1987, pp. 19-55.
- Chatfield M., *A history of accounting thought*, Robert E. Krieger Publishing company, New York, 1977.
- Chevalier J., « L'analyse institutionnelle », in *L'institution*, ouvrage collectif sous la direction de J. Chevalier, Paris, Presses Universitaires de France, 1981.
- Chiavelli A., « L'image fidèle des performances de l'entreprise », in *Les publications de l'I.A.E. de Nice*, collections Travaux, articles et documents, cahier n° 6.
- Clerc A., Périsset M., Villeval M.C., « De l'organisation externalisante à l'organisation interactive, le jeu des institutions dans le changement » in *Formes anciennes, formes nouvelles d'organisation*, ouvrage collectif sous la direction de J. H. Jacot, Presses Universitaire de Lyon, 1994, pp. 179-204.
- Coase R., *The nature of the firme*, Economica, 1937.
- Colasse B., « Les trois âges de la comptabilité », *Revue française de gestion*, septembre-octobre 1988, pp. 83-87.
- Colasse B., « Par delà le modèle comptable normalisé », *Journée AFC – CNC sur la recherche en comptabilité*, Conseil National de la Comptabilité, 30 novembre 1992, pp. 86-95.

- Colasse B., *Comptabilité générale*, Economica, 5^{ème} édition, Paris, 1996.
- Colasse B., « Commentaire analytique et critique du projet de cadre conceptuel du CDPC », *Revue française de comptabilité*, N° 282, octobre 1996, pp. 29-34.
- Colasse B., « Comptes de groupe » in *Encyclopédie de gestion*, Economica, 2^{ème} édition, Paris, 1997, pp. 568-583.
- Conseil National de la Comptabilité, *Plan Comptable Général*, 3^e Edition, 1983.
- Coriat B. et Weinstein O., *Les nouvelles théories de l'entreprise*, Le Livre de Poche, 1995.
- Coulon A., *L'ethnométhodologie*, Presse Universitaire de France, Paris, 1993.
- Courcelle-Seneuil, *Traité élémentaire de comptabilité*, Paris, Hachette, 1869.
- CPDC – Avis n° 29 – « La comptabilisation des contrats de location », *Revue Française de Comptabilité*, janvier 1996, n° 274, pp. 11-13.
- Crozier M. et Friedberg E., *L'acteur et le système*, Editions du Seuil, Paris 1977.
- Cyert R. et March J., *A Behavioral Theory of the Firm*, Englewood Chiffs, NJ., Prentice Hall, 1963.
- De Bruyne P., Herman J., Schoutheete M., *Dynamique de la recherche en sciences sociales*, Presses Universitaires de France, Paris, 1974.
- Degos J.G., *Histoire de la comptabilité*, Presses Universitaires de France, Coll. Que sais-je ?, Paris, 1998.
- Deleuze G., *Nietzsche et la philosophie*, Presse Universitaire de France, Paris, 1988.
- Demetz H., *Ownership, control and the firm*, Basic Blackwell, Oxford, 1967.
- Dictionnaire de la comptabilité*, La Villeguérin Editions, 4^{ème} édition, 1993.
- Doucet Y., « La question de la représentation et de la réduction en comptabilité », in *Actes de l'Association française de comptabilité (AFC)*, 1985, pp. 17-27.
- Dumontier P. et Raffournier B., « L'information comptable : pour qui ? Pour quoi ? », *Revue française de gestion*, mars-avril-mai 1989, pp. 23-29.
- Dumouchel P., « L'évolution des règles et des conventions », *Cahiers d'épistémologie*, n° 179, publication du groupe de recherche en épistémologie comparée, Université du Québec, Montréal, 1992, pp. 1-22.
- Dumoulin R. et Gbaka A., « Contrôle d'entreprises et réseaux stratégiques, une étude exploratoire », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Revue de l'AFC, tome 3 - volume 1, mars 1997, pp. 23-38.
- Dupréel E., « Convention et raison », *Revue de Métaphysique et de morale*, 1925, pp. 283-310.
- Dupuy J. P., « Convention et Common knowledge », *Revue Economique* n°2, mars 1989, pp. 361-400.

- Dupuy Y., « L'approche par les flux comme pédagogie de la modélisation comptable », in *Mélange en l'honneur du Professeur Claude Pérochon*, Foucher, 1996, pp. 213-220.
- Durand D., *La systémique*, Presse Universitaire de France, 1992.
- Durand R., « Werner Sombart, le capitalisme et la comptabilité », *Cahiers d'histoire de la comptabilité*, Editions comptables Malesherbes Paris, 1992, pp. 7-17.
- Dutton J.E., *Advances in strategic management, the embeddedness of strategy*, Vol.13, Jai Press Inc, Greenwich, Connecticut, 1983, p. 163-186.
- Elster J., « Social Norms and Economic Theory », *Journal of Economic Perspectives*, N°3, automne 1989, p.99-117.
- Favereau O., « La formalisation du rôle des conventions dans l'allocation des ressources », in *Le travail. Marchés, règles, conventions*, R. Salais, L. Thévenot, INSEE - Economica, Paris, p.249-267.
- Feitz A., « La BIMP innove pour nettoyer son bilan », *Option Finance*, n°309, 30 mai 1994, pp. 19-21.
- Fortin J., « Normalisation comptable : des règles discrètes qui mènent le jeu », *Annales des mines, Gérer et comprendre*, septembre 1989, p. 22-32.
- Fréry F., « L'entreprise transactionnelle », *Gérer et comprendre*, Annales des Mines, septembre 1996, pp. 66-78.
- Freud S., *Le rêve et son interprétation*, Gallimard, Paris, 1925.
- Friedberg E., *Le pouvoir et la règle*, Editions du Seuil, Paris, 1993.
- Gélard G., « Harmonisation des normes comptables : mythes et réalités », *Revue française de comptabilité*, décembre 1993, pp. 22-25.
- Gélard G., « Vers une nouvelle approche des contrats de location », *Revue Française de Comptabilité*, n° 287, mars 1997, pp. 31-32.
- Gensse P., « L'invention comptable de la réalité : entre la règle et le mythe » in *Mélanges en l'honneur du professeur Claude Pérochon*, Foucher, Paris, 1995, pp. 221-231.
- Gensse P., « Le modèle comptable », in *Encyclopédie du management*, Vuibert, Paris, 1987, pp. 988-998.
- Gensse P., « Le renouvellement du modèle comptable : évolution ou révolution ? », *Revue française de comptabilité*, octobre 1983, pp. 374-383.
- Gensse P., *Système comptable et variations monétaires*, Economica, Paris, 1985.
- Gensse P. et Topsacalian P., *Ingénierie financière*, Economica, Paris, 1999.
- Gensse P., « Ingénierie financière et comptabilité », *Encyclopédie de la comptabilité, du contrôle de gestion et de l'audit*, B. Colasse (éd.), Paris, Economica, à paraître.
- Gensse P., « Modèle comptable français », *Encyclopédie de la comptabilité, du contrôle de gestion et de l'audit*, B. Colasse (éd.), Paris, Economica, à paraître.

- Gérard R.W., « Hierarchy, entitation and levels », in L. Whyte *et alii*, *Hierarchical structures*, American Elsevier Pub, NY, 1969.
- Girod-Séville M., Perret V., « Fondements épistémologiques de la recherche », in R. A. Thiétart (coll.), *Méthodes de recherche en management*, Dunod, Paris, 1999, pp. 13-33.
- Godard P. A., *Traité général et sommaire de la comptabilité commerciale*, 1827.
- Goffman E., *La mise en scène de la vie quotidienne. Les relations en public*, Les Editions de Minuit, Paris, 1973.
- Gomez P.Y., *Qualité et théorie des conventions*, Economica, Paris, 1994.
- Gomez J.P., « Des règles du jeu pour une modélisation conventionnaliste », *Revue française d'économie*, volume x, 3, été 1995, pp. 137-171.
- Gomez P.Y., *Le gouvernement de l'entreprise*, InterEditions, Paris, 1996.
- Gomez P.Y. et Marion G., « Introduction », *Revue Française de Gestion*, janvier-février 1997, pp. 60-63.
- Gomez P.Y., « Economie des conventions et sciences de gestion » in *Encyclopédie de gestion*, Economica, 2^{ème} édition, tome 1, 1997, p. 1060-1072.
- Gomez P.Y., « Information et conventions : le cadre du modèle général », *Revue française de gestion*, n°112, janvier – février 1997, pp. 64-77.
- Granovetter M., « Les institutions économiques comme constructions sociales : un cadre d'analyse », in *Analyse économique des conventions*, PUF, Paris, 1994, pp. 79-94.
- Grenier C. et Bonnebouche J., *Système d'information comptable*, Foucher, Paris, 1998.
- Guéret-Talon L.: « L'émergence d'un management public créatif : perception de l'environnement en mutation et comportements décisionnels différenciés », thèse université de Nice, 1996.
- Guilhon B. et Gianfaldoni P., « Chaîne de compétences et réseaux », *Revue d'économie industrielle*, 1er trimestre, n°51, 1990, pp. 97-112.
- Hagège C., *L'homme de parole*, Folio – Essais n° 49, Paris, 1996.
- Hermanson, Edwards, Salmonson, *Accounting Principles*, Plano Business Publication, Third Edition, 1986.
- Hirschman A. O., *Face au déclin des entreprises et des institutions*, Editions ouvrières, Paris, 1972.
- Hoareau C., « Les utilisateurs de l'information financière face à la créativité ou l'imagination comptable », *Revue de droit comptable*, n° 95-2, 2^{ème} trimestre 1995, pp. 77-95.
- Horwich P., *Probability and evidence*, Cambridge, Cambridge University Press, 1982.
- Huet J., « Le chiffre et le management », *Revue française de comptabilité*, septembre, n°226, 1991, pp.82-85.

- Husband G. R., « The Entity Concept in Accounting », *The Accounting Review*, octobre 1954, pp. 552-563.
- Jensen M. C. et Meckling W. H., « Theory of the Firm : Managerial Behaviour, Agency Cost, and Ownership Structure », *Journal of Financial Economics*, n° 3, 1973.
- Jensen M., *Reflexions on the state of accounting research and the regulation of accounting*, Stanford Lectures in accounting, Graduate School of Business, Stanford University, 1976.
- Johanson J. et Mattson L., « Interorganizational relations in industrial systems : A network approach compared with transaction-cost approach ». In E. Sharpe Inc. Stockholm, 1989.
- Kant E., *Doctrine du Droit*, 1767.
- Kaplan R.S., « The Evolution of Management Accounting », *The Accounting Review*, 1984, pp. 390-418.
- Klee L. *et alii*, *La comptabilité des sociétés dans la C.E.E.*, La Villeguérin Editions, Paris, 1992.
- Klee L., « Image fidèle et jeux d'images sur l'entreprise. Réflexions sur les rapports entre principes comptables et réalité économique », *Revue de droit comptable* n° 92 - 4, 4^{ème} trimestre 1992, pp.59-73.
- Labelle R., « La politique d'information comptable de l'entreprise ; les différentes approches », in *Actes de l'Association française de comptabilité*, 1985, pp. 46-73.
- Labelle R., « La politique d'information comptable de l'entreprise : les différentes approches », *Revue française de comptabilité*, novembre 1985, PP. 24-33.
- Lacroix M., *Les actifs incorporels : étude comparée de la doctrine comptable française et internationale*, travaux de recherches n° I.9606, Centre de recherches et d'études en gestion, Université Montesquieu, Bordeaux IV, 1996.
- Lagrange J. P., « Pour une lisibilité de l'information financière : réalité économique, analyse financière et comptabilité », *Analyse Financière*, n°108, septembre, 1996, pp. 78-86.
- Lassègue P., « Le modèle comptable du temps », in *Mélanges en l'honneur du Professeur Claude Pérochon*, Foucher, 1995, pp. 311-323.
- Lassègue P., *Comptabilité*, Lexique Dalloz, 3^{ème} édition, Paris, 1993.
- Lassègue P., *Comptabilité*, Lexique Dalloz, 4^{ème} édition, Paris, 1998.
- Lemarchand Y., *Du dépérissement à l'amortissement*, Ouest Editions, Nantes, 1993.
- Lemoigne J.L., *La modélisation des systèmes complexes*, Dunod, Paris, 1990.
- Lemoigne J.L., *La théorie du système général*, Presse Universitaire de France, Paris, 1977
- Lemoigne J.L., *Les épistémologie constructivistes*, Presses Universitaires de France, collection Que sais-je ? , 1^{ère} édition, Paris, 1995.

- Les Echos*, « La Deutsche Bank adopte les normes comptables internationales », quotidien du 20 décembre 1995.
- Levasseur M., « Comptabilité et information des actionnaires », *Les cahiers français*, n° 210, mars-avril 1983, PP. 31-34.
- Lewis D.K., *Convention : A philosophical Study*, Cambridge (USA), Harvard University Press, 1969.
- Lhotel H., « Eléments pour une critique de l'économie des conventions », *Cahiers du GREE*, Paris, Editions du CNRS, N°5, 1990, pp. 2-33.
- Livian Y. et Herreros G., « L'apport des économies de la grandeur : une nouvelle grille d'analyse des organisations ? », *Revue française de gestion*, novembre-décembre 1994, pp. 43-59.
- Livingstone J. L., « Les décisions à prendre en comptabilité et en management », in *MBA*, ISG, Maxima Laurent du Mesnil éditeur, 1992.
- Mace G., *Guide d'élaboration d'un projet de recherche*, éd. De Boeck Université, Bruxelles, 1991.
- Machado A., Chant XXIX des *Proverbes et chansons*, Champs de Castille, traduit de l'Espagnol, 1917.
- Maeder R., « Progression des principes comptables et diffusion des innovations », in *Reflexions sur la comptabilité*, Economica, 1990, pp. 75-93.
- Magaud J. et Sugita K., « Le retour des réseaux, une comparaison franco-japonaise », *Annales des mines*, juin 1993, pp.60-68.
- Mangenot M., *La comptabilité au service du capital*, Editions J.P. Delarge, Paris, 1976.
- Margirier G., « L'impact des technologies d'information sur les performances et l'organisation de la firme. Le cas des réseaux locaux industriels. », *Revue d'économie industrielle*, 1^{er} trimestre 1990, n°51, pp. 75-96.
- Marquès E., « Comptabilité des ressources humaines et comptabilité sociale », in *Actes de l'Association française de comptabilité (AFC)*, 1982, pp. 253-275.
- Marquès E., *La comptabilité des ressources humaines*, Hommes et Techniques, Suresnes, 1974.
- Martinet A. C., « Grandes questions épistémologiques et sciences de gestion », in Martinet A. C. (ed.), *Epistémologie et sciences de gestion*, Economica, Paris, 1990, pp. 9-29.
- Martinet A.C., « Les paradigmes stratégiques », communication au séminaire CONDOR, Paris, juin 1993.
- Martory B., « Comptabilité socio-économique : une étude de cas et ses leçons », *Actes de l'Association française de comptabilité (AFC)*, 1981, pp. 168-179.

- Mathieu de Dombasle C., *Le calendrier du bon cultivateur ou manuel de l'agriculteur praticien*, Paris, Huzard, 1821.
- Mélis F., *Storia della Rionaria (Contributo alla conoscenza e interpretazione delle fonti piu significative della storia economica)*, Dott. Cesare Zuffi, 1950, Bologne, p. 388, cité par J.H. Vlaemminck, *op. cit.*, p. 48.
- Mériaux J. *et alii*, Commission Comptabilité et Analyse financière, « Six mois pour convaincre », *Analyse financière*, n°118, mars 1999, pp. 81-89.
- Mériaux J., Table ronde organisée par l'Association Dauphine Compta 124, « La comptabilité créative », *Cahiers de recherches du CREFIGE*, n° 9401, 1994.
- Mérigot J.G., : « *Qu'est-ce que l'entreprise* » in Encyclopédie de gestion, Vuibert, Paris, pp. 23-43.
- Milgram S., *Soumission à l'autorité*, Calmann-Lévy, Paris, 1986.
- Mingat A., Salmon P., Wolfelsperger A., *Méthodologie économique*, Presse Universitaire de France, Paris, 1985.
- Môme P.F.: « *Emergence du modèle européen de la consolidation* », thèse université de Nice-Sophia Antipolis, 1995.
- Moonitz M., *The basic Postulates of Accounting*, American Institute of Certified Public Accountants, New-York, 1961.
- Morin E., *La nature de la nature, La méthode I*, Seuil Poche, 1981.
- Morris R. D., « Signalling, Agency Théorie and Accounting Policy Choice », *Accounting and Business Research*, Vol. 18, n°69, 1987, pp. 47-56.
- Mouchot J. M., Moles A., *Les méthodes des sciences humaines dans l'entreprise*, Fayard-Mame, Paris, 1971.
- Mousseron J. M. et Pérochon C., « La nouvelle réserve de propriété après la loi du 12 mai 1980 », *Revue Française de Comptabilité*, 1981, pp. 10-65.
- Moutardier A., « Board IASC de Zurich : Avant-dernier round de négociations sur le projet Instruments Financiers E 62 », *revue française de comptabilité*, n°306, décembre 1998, pp. 7-9.
- Nash, J. F., « Equilibrium Points in n-Person Games » *Proceedings of the National Academy of Sciences of the USA*, n° 36, 1950, pp.48-49.
- Naulleau G., « L'entité comptable : les différents niveaux », in *Principes comptables et information financière*, par les professeurs du département Comptabilité et Contrôle de gestion de l'E.S.C. Paris, Editions Malesherbes, Paris, pp. 87-91.
- Nioche J.P. et Pesqueux Y., « Comptabilité, économie et gestion en France, ou la difficile émergence d'une science des comptes », in *Mélanges en l'honneur du Professeur Claude Pérochon*, Foucher, 1996, pp. 389-406.
- Nioche J.P. et Tarondeau J.C., « Les stratégies d'entreprise face aux réglementations publiques », *Revue française de gestion*, juin-juillet-août 1998, pp. 70-73.

- Oliver C., « The institutional embeddedness of economic activity », Baum J.A.C. et Dutton J.E. (ed), *Advances in strategic management, the embeddedness of strategy*, Vol.13, Jai Press Inc, Greenwich, Connecticut, 1996, p. 163-186.
- Ordre des Experts Comptables et Comptables Agréés, *Comptabilité et prospective*, OECCA, Paris, 1984
- Ordre des experts comptables et des comptables agréés, ouvrage collectif, *Comptabilité et prospective*, 1985.
- Orléan A., « Marchés, normes et conventions », *Cahiers du CREA*, n° 13, septembre 1989, Ecole Polytechnique.
- Orléan A., « Pour une approche cognitive des conventions économiques », *Revue Economique* n°2, mars 1989, p. 241-272.
- Orléan A., « Vers un modèle général de la coordination économique par les conventions », in *Analyse économique des conventions*, ouvrage collectif, Presses Universitaire de France, Paris, 1994, pp. 9-40.
- Panglaou C., *Introduction à la technique comptable* ; Presse universitaire de France, Paris, 1929.
- Parsons T., *The Social System*, Glencoe, 1951.
- Pasqualini F., « La diversité des utilisateurs et l'unicité de l'information comptable », *Revue de droit comptable*, 1^{er} trimestre 1991, pp. 6-16.
- Passet R., « Vivre l'économie au présent », *Transversales, Science/Culture*, n° 12, novembre-décembre 1987.
- Paton W.A., *Accounting Theory*, New York, Ronald Press Co., 1922.
- Pérochon C., « Présentation du nouveau plan comptable », *Analyse financière*, 1^{er} trimestre 1981, pp. 9-26.
- Pham D., « Pour comprendre les comptes de groupe », *Les Cahiers Français*, n°210, mars-avril 1983, pp. 41-46.
- Pham D., « Principes comptables fondamentaux », in *Encyclopédie de gestion*, Economica, 2^{ème} édition, tome 3, 1997, pp. 2451-2467.
- Piniot M.C., « In-substance defeasance (suite) », *Revue de droit comptable*, n°89-1, mars 1989, pp. 5-12.
- Popper K. R., *La connaissance objective*, Aubier, 2^e édition, Paris, 1991. Traduit de : *Objective Knowledge*, Londres, Oxford University Press, 1972.
- Porter M. E., *Competitive Advantage : Creating and Sustaining Superior Performance*, New-York, The Free Press, 1985.
- Postel N., « L'économie des conventions. Une approche instrumentale de la rationalité individuelle ? », *Revue économique*, novembre 1998, pp. 1473-1495.
- Pourtier F., « Modélisation comptable des groupes et conséquences du principe d'entité », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, tome 2, volume 1, mars 1996, p. 45-64.

- Raffournier B., « La théorie « positive » de la comptabilité : une revue de la littérature », *Economies et sociétés*, Série Sciences de Gestion n°16, 11/1990, pp. 137-166.
- Raybaud-Turillo B. et Teller R., « Comptabilité créative », *Encyclopédie de gestion*, 2^{ème} édition, vol. 1, Vuibert, Paris, 1997, pp. 508- 527.
- Raybaud-Turillo B., « Une approche renouvelée de la patrimonialité », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, mars 1995, tome 1, volume 1, pp. 25-44.
- Raybaud-Turillo B., *Le modèle comptable patrimonial, les enjeux d'un droit comptable substantiel*, Vuibert, Paris, 1997.
- Reix R., « Quelques réflexions sur l'identité de la recherche en comptabilité-contrôle » in *Mélanges en l'honneur du Professeur Claude Pérochon*, Foucher, 1996, pp. 461-473.
- Renouard Y., *Etudes d'histoire médiévale*, Paris Sevpen, 1968.
- Rey F., *Développements récents de la comptabilité*, Editions du CNRS, Paris, 1979.
- Reynaud J. D., *Les règles du jeu, l'action collective et la régulation sociale*, Armand Colin, Paris, 1989.
- Riveline C., « La gestion et les rites », *Annales des mines*, décembre 1993, pp. 82-90.
- Richebe N., « libéralisme et normes : une comparaison avec l'Economie des conventions », Colloque *Analyse et Doctrine Economiques dans la pensée Hayekienne*, Paris, 27-29 mai 1999, Association des Historiens de la Tradition Economique Autrichienne, pp. 1-32.
- Rochette J., *La comptabilité et le droit*, p. 17 ; Ed Bruylant, Bruxelles, 1973.
- Roover R. De, « Aux origines d'une technique intellectuelle : la formation et l'expansion de la comptabilité à partie double » ; *Annales d'Histoire économique et sociale*, V. 9, n° 43, janvier 1937, pp. 171-193.
- Roover R. De, « Le rôle des Italiens dans la formation de la banque moderne », *Revue de la Banque*, Bruxelles, n°9-10, 1952.
- Rosnay J. de, *Le microscope*, Editions du Seuil, 1975.
- Rousseau J.J., *Discours sur l'économie politique*, 1755.
- Rousseau J.J., *Du contrat social*, Editions Magnard, Paris, 1990.
- Salais R., « Flexibilité et convention du travail : une approche », *Economie appliquée*, tome XLIV, n°2, 1991, pp. 5-31.
- Saussois J.M., « L'entreprise à l'épreuve du dehors et du dedans », in *Dedans, dehors, les nouvelles frontières de l'organisation*, collectif coordonné par P. Besson, Institut Vital Roux, 1997, pp. 3-22.
- Savatier R., *Le droit comptable au service de l'homme*, Dalloz, Paris, 1969.
- Scheid J.C., Standish P., « A Study of French and English Speaking Perceptions on Accounting Standardisation », Cahier de recherches HEC-ISA, CR 330, 1989.

- Schelling T.C., *The strategy of Conflict*, Oxford University Press, 2^{ème} édition, 1977.
- Scott W. R. et Meyer J. W., *Institutional environments and organization*, Sage Publications, Thousand Oaks, California, 1994.
- Scott W.R., « The adolescence of institutional theory », *Administrative Science Quarterly*, Vol 32, 1987, p. 493-511.
- Sigaut J., *La comptabilisation des quantités en partie double*, Delmas, Paris, 1951.
- Simon H., *Models of bounded rationality*, Mass. The M.I.T. Press, 2 volumes Cambridge, 1955.
- Skinner R. M., *Les principes comptables*, The Canadian Institute of Chartered Accountants, Toronto, 1973.
- Sombart W., *Der moderne Kapitalismus*, Munchen, 1916.
- Sorter G., « An Events Approach to Basic Accounting Theory », *The Accounting Review*, janvier 1969, pp. 12-19.
- Stamp E., *L'information financière publiée par les sociétés : évolution future*, Etudes de recherche, l'Institut Canadien des Comptables Agréés, Toronto, 1980-1981.
- Sudgen R., *The Economics of Rights, Co-operation and Welfare*, Basil Blackwell, 1986.
- Teller R. et Raybaud-Turillo B (1997), « Comptabilité créative », *Encyclopédie de gestion*, 2^{ème} édition, vol. 1, pp. 508-527, Vuibert, Paris.
- Teller R., « Evolution des travaux de recherche en comptabilité », *Les Cahiers de recherche de l'A.F.C.*, cahier n°2, mai 1997, pp. 5-18.
- Teller R., « Les hypothèses implicites du modèle comptable classique », In : *Méthodologies fondamentales en gestion*, Colloque ISEOR-FNEGE, 13/14 novembre, 1985.
- Teller R., « Un modèle comptable de la valeur peut-il restaurer la valeur du modèle comptable ? », *Actes des XIVèmes Journées nationales des I.A.E.*, Nantes, tome 1, Presses académiques de l'Ouest, 1998, pp. 429- 445.
- Teller R., « Valeur, marché et organisation », *Actes des XIVèmes journées nationales des I.A.E.*, Nantes, 1998, tome 1, Presses académiques de l'Ouest, pp. 429-445.
- Teubner G., « Nouvelles formes d'organisation et droit », *Revue française de gestion*, novembre – décembre 1993, pp. 50-66.
- Tezenas du Montcel H. et Simon Y., *Théorie de la firme et réforme de l'entreprise. Revue de la théorie des droits de propriété*, *Revue économique*, n°3, 1977, pp. 321-351.
- Tezenas du Montcel H., « L'avenir appartient à l'immatériel dans l'entreprise », *Revue française de gestion*, septembre-octobre 1994, pp.97-101.
- Thévenot L., « Equilibre et rationalité dans un univers complexe », *Revue Economique* n°2, mars 1989, pp. 147-198.

- Tremblay D., Cormier D., Magnan M., *Théories et modèles comptables*, Presses de l'Université du Québec, 1994.
- Vandier A. et Lauzainghein C. de, Droit comptable 2^{ème} édition, Précis Dalloz, *Varii autores*, « Une méthodologie pour les comptes combinés », *Option Finance*, n° 359, 12 juin 1995, p.9.
- Vax L., *Logique*, PUF, 1982.
- Virard M.P., « Entreprises, le dessous des comptes », *Enjeux - Les Echos*, décembre 1995, pp. 58-69.
- Vlaemminck J.H., *Histoires et doctrines de la comptabilité*, Dunod, Paris, 1956.
- Watts R. et Zimmerman J., « Positive accounting theory : A ten years perspective » *The Accounting Review*, vol. LXV, 1978, pp. 131-156.
- Watts R. et Zimmerman J., « Towards a positive theory of the determination of accounting standards », *The Accounting Review*, vol. LIII, 1978, pp. 112-134.
- Watzlawick P., Weakland J., Fisch R., *Changements, paradoxes et psychothérapie* Editions du Seuil, 1981, p.177.
- Weiss D., « Les nouvelles frontières de l'entreprise », *Revue française de gestion*, septembre-octobre 1994, pp. 38-49.
- Williamson O., *Markets and Hiérarchies. Analysis and Anti-Trust Implications*, The Free Press, New York, 1975.
- Yamey B.S., « Scientifique book-keeping and the rise of capitalisme : further notes on a theme by Sombart », *Journal of Accounting Research*, vol. 2, 1964, p.117 – 136.
- Zrihen R., « Aux frontières de l'organisation et des individus », in *Dedans, dehors, les nouvelles frontières de l'organisation*, ouvrage collectif coordonné par P. Besson, Institut Vital Roux, 1997, pp. 191-203.

INDEX DES AUTEURS CITES

- Afriat C. p. 58, 62
 Airaudi S. p. 65
 Alsworth Ross E. p. 173
 Arnaud D. p. 77
 Bac-Charry B. p. 218, 228, 289.
 Barjavel R. p. 63, 73
 Bartolucci S. p. 292
 Berger P. p. 10
 Bernard C. p. 86
 Blanchet A. p. 8
 Boisselier P. p. 59, 62, 99, 151, 246
 Borgès J.-L. p. 5
 Boyer R. p. 169, 223, 229, 233
 Burlaud A. p. 39, 142
 Capron M. p. 190, 193, 294
 Charreaux G. p. 131, 134, 135
 Chiavelli A. p. 49
 Clerc A. p. 222
 Colasse B. p. 26, 35, 37, 41, 51, 125, 129, 141, 150, 151, 186, 194, 211, 233, 239, 247, 248, 293
 Coulon A. p. 166
 Courcelle-Seneuil A. p. 21
 Danziger R. p. 244, 248
 De Bruyne P. p. 10
 Deleuze G. p. 168
 Desbrières P. p. 131
 Dombasle M. de p. 145
 Doucet Y. p. 54
 Dumontier P. p. 100, 119, 148
 Duesenberry J. p. 162
 Dupréel E. p. 171, 221
 Durand R. p. 79, 86
 Dupuy J.-P. p. 159, 164, 175, 234
 Dupuy Y. p. 126, 128
 Favereau O. p. 166, 203
 Friédérich M. p. 39, 142
 Friedberg E. p. 93, 181
 Fisch R. p. 83
 Fréry F. p. 66, 67, 111, 112, 139
 Gélard G. p. 32, 259, 276.
 Gensse P. p. 50, 73, 74, 76, 102, 103, 137, 141, 151, 207, 289
 Ghiglione R. p. 8
 Girod-Séville M. p. 9, 10
 Godard P.-A. p. 144, 145
 Goffman E. p. 161, 184
 Gomez P.-Y. p. 152, 160, 163, 166, 167, 169, 178, 212, 223, 226, 245
 Granovetter M. p. 157
 Guéret-Talon L. p. 92
 Herman J. p. 10
 Herreros G. p. 182
 Hoareau C. p. 74, 79
 Jensen M. p. 91, 135
 Kant E. p. 170
 Lacroix M. p. 60
 Lagrange J. P. p. 32, 81, 124
 Langlois G. p. 39, 142
 Lassègue P. p. 56, 121, 128, 149, 150, 208
 Lemarchand Y. p. 144, 237
 Lemoigne J.-L. p. 49, 86, 87, 114
 Lhotel A. p. 222
 Livian Y. p. 182
 Livingstone J.-L. p. 133
 Luckmann T. p. 10
 Mace G. p. 8
 Machado A. p. 82
 Maeder R. p. 297
 Mangenot M. p. 129, 139
 Marion G. p. 160

- Martinet A. C. p. 9, 86
 Massonat J. p. 8
 Mériaux J. p. 74, 279
 Mingat A. p. 7
 Moles A. p. 10
 Montesquieu C. de p. 212
 Morin E. p. 85
 Mouchot J. M. p. 10
 Mousseron J.-M. p. 149, 254
 Nioche J.-N. p. 139, 246
 Orléan A. p. 166, 169, 175, 203, 223, 229
 233
 Panglaou C. p. 121
 Passet R. p. 251
 Perret V. p. 9
 Périssé M. p. 222
 Pérochon C. p. 147, 149, 254
 Pham D. p. 298.
 Popper K. R. p. 9
 Pourtier F. p. 35
 Raffournier B. p. 100, 119, 135, 148
 Raybaud-Turillo B. p. 44, 57, 80, 238,
 270
 Reynaud J.-D. p. 171
 Reix R. p. 128
 Renouard Y. p. 55
 Rey F. p. 288
 Rochette J. p. 119
 Roover R. de p. 18, 138, 140
 Rosnay J. de p. 86
 Rousseau J.-J. p. 213, 236
 Saussois J. M. p. 89, 93
 Savatier R. p. 123, 126
 Schoutheete M. p. 10
 Skinner R.M. p. 25, 55, 140, 143
 Sombart W. p. 22, 50, 53, 141, 286.
 Sorter G. H. p. 57, 285
 Standish P. p. 194, 233, 239, 247, 248
 Sudgen R. p. 229, 267
 Tarondeau J.-C. p. 246
 Teller R. p. 57, 72, 75, 80, 270, 292
 Teubner G. p. 68
 Tézenas du Montcel H. p. 58, 61, 91
 Trognon A. p. 8
 Trudel M., p. 292
 Vax L. p. 33
 Villeval M.-C. p. 222
 Vlaemminck J. H. p. 17, 19, 20, 21, 51,
 87, 97, 124
 Watzlawick P. p. 14, 83, 94, 154
 Weakland J. p. 83
 Weiss D. p. 65, 66
 Wolfelsperger A. p. 7
 Zrihen R. p. 95

TABLE DES MATIERES

| | pages |
|--|-----------|
| INTRODUCTION GENERALE | 5 |
| <hr/> | |
| PREMIERE PARTIE | |
| LA CONSTRUCTION COMPTABLE DE L'ENTITE ET SES | |
| LIMITES | |
| <hr/> | |
| TITRE I | |
| L'ENTITE COMPTABLE ET SES LIMITES | |
| <hr/> | |
| Chapitre I - L'ENTITE DANS LE SYSTEME COMPTABLE | 14 |
| Section I - le concept d'entité et les comptes sociaux | 16 |
| § 1 - L'entité à travers les âges | 16 |
| a) Les quatre périodes | 16 |
| b) L'entité et la théorie comptable | 23 |
| § 2 – Perspective réglementaire de l'entité | 25 |
| a) La réglementation française | 25 |
| b) La réglementation allemande | 28 |
| c) La réglementation anglaise | 29 |
| d) La réglementation internationale | 31 |
| Section II - le concept d'entité et les comptes consolidés | 34 |
| § 1 - La reconnaissance du groupe comme entité | 34 |
| a) Approche conceptuelle de la consolidation | 34 |
| b) Le périmètre de consolidation comme frontière de l'entité | 37 |
| §2 - Perspective réglementaire de l'entité-groupe | 39 |
| a) La législation relative aux comptes consolidés | 39 |
| b) Les recommandations relatives aux comptes combinés | 43 |
| Chapitre II - LES DYSFONCTIONNEMENTS DE L'ENTITE | 48 |
| COMPTABLE | |
| Section I - L'entité mutilée par les conventions comptables | 50 |
| § 1 – Quantification, mesure et perte d'informations | 50 |
| a) La quantification, critère d'exclusion | 51 |
| b) La mesure, facteur d'appauvrissement | 53 |
| § 2 - Immatériel et perte d'informations | 57 |
| a) Description du phénomène | 57 |
| b) Causes et effets sur la construction comptable de l'entité | 60 |

| | |
|---|----|
| Section II - L'entité fragmentée par les conventions comptables | 63 |
| §1 - L'inadaptation du modèle au système économique : les structures émergentes | 63 |
| a) L'avènement des structures transactionnelles | 64 |
| b) Le problème de la représentation comptable de l'entité | 68 |
| §2 - L'inadaptation du modèle au système juridique : les nouvelles techniques d'ingénierie financière | 73 |
| a) Approche contextuelle et technique d'une comptabilité dite « créative » | 73 |
| b) Une remise en cause du postulat de l'entité | 78 |
| Conclusion du titre 1 | 81 |

TITRE II

LES FRONTIERES DE L'ENTITE COMME CONSTRUIT

| | |
|---|-----|
| Chapitre I - LES FRONTIERES DE L'ENTITE | 83 |
| Section 1 – Les frontières de l'entité-organisation | 84 |
| § 1 - Approche conceptuelle | 84 |
| a) Le processus d'entitation | 84 |
| b) La frontière comme outil structurant | 85 |
| c) la frontière comme une composante du système | 86 |
| § 2 – Approche organisationnelle | 87 |
| a) Un concept délaissé | 88 |
| b) Des contours « institués » et des enveloppes fonctionnelles | 94 |
| Section 2 - Les multiples frontières de l'entité comptable | 97 |
| § 1 – Les approches contractuelles de l'entité..... | 100 |
| a) Les frontières de l'entité selon le prêteur | 100 |
| b) Les frontières de l'entité selon le salarié | 101 |
| c) Les frontières de l'entité selon le propriétaire | 102 |
| d) Les frontières de l'entité selon le citoyen | 104 |
| e) Les frontières de l'entité selon l'Etat | 105 |
| § 2 – Les approches managériales de l'entité | 106 |
| a) Les frontières de l'entité selon l'investisseur « hand-off » | 106 |
| b) Les frontières de l'entité selon le dirigeant | 108 |
| Chapitre II – LE MODELE ACTUEL ET SA JUSTIFICATION | 117 |
| Section 1 - Les frontières convenues | 118 |
| § 1 – La prégnance du droit | 118 |

| | |
|---|------------|
| a) Le droit ne régit que partiellement la vie de l'entreprise | 118 |
| b) Le droit asservit l'appréhension de l'entité comptable | 121 |
| § 2 – Des conventions très orientées | 125 |
| a) La frontière spatiale | 125 |
| b) La frontière temporelle | 127 |
| c) La frontière substantielle | 128 |
| Section 2 – Théorie de l'agence et entité comptable | 132 |
| § 1 – La relation d'agence comme hypothèse de justification | 132 |
| a) Etat de l'art : théorie de l'agence et comptabilité | 133 |
| b) Un modèle au service du propriétaire | 137 |
| § 2 – La relation d'agence et les fissures du modèle | 143 |
| a) Une fissure vieille de près de deux siècles : les frais d'établissement et les charges à répartir | 143 |
| b) Des fissures récentes : le Plan comptable de 1982 et la clause de réserve de propriété | 146 |
| c) Des fissures en gestation : l'exemple de la règle « marked-to- market » | 149 |
| Conclusion de la première partie | 151 |

DEUXIEME PARTIE

VERS UNE APPROCHE RENOUVELEE DE L'ENTITE

TITRE I

MODELE COMPTABLE ET THEORIE DES CONVENTIONS

| | |
|---|------------|
| Chapitre I - FONDEMENTS THEORIQUES DES CONVENTIONS | 161 |
| Section I - Analyse contextuelle et conceptuelle de la convention..... | 162 |
| § 1 – Approche contextuelle de la convention | 162 |
| a) La notion d'incertitude | 162 |
| b) La notion de mimétisme | 164 |
| § 2 - Etude conceptuelle de la convention | 166 |
| a) Définition | 166 |
| b) Principales caractéristiques | 168 |
| Section II - Analyse organique et fonctionnelle de la convention | 173 |
| § 1 - L'axiomatique conventionnaliste | 174 |
| a) Les cinq propositions | 174 |
| b) Le langage comme exemple de convention | 175 |
| § 2 - la convention comme émetteur de messages | 178 |
| a) Le discours | 178 |
| b) Les moyens transmission | 180 |

| | |
|--|-----|
| Chapitre II - LES CONVENTIONS COMPTABLES | 183 |
| Section 1- Principales caractéristiques des conventions comptables | 184 |
| § 1 – Une situation à choix multiple | 184 |
| a) Première source d’incertitude : la délimitation du champ d’observation | 185 |
| b) Deuxième source d’incertitude : le langage | 185 |
| c) Troisième source d’incertitude : la procédure | 186 |
| d) Quatrième source d’incertitude : le fait générateur | 187 |
| § 2 – La convention comptable : un guide comportemental | 189 |
| a) Physionomie générale des conventions comptables | 189 |
| b) L’axiomatique conventionnaliste | 197 |
| Section II - Structure des conventions comptables | 204 |
| § 1 - Le discours | 204 |
| a) Typologie des conventions comptables en fonction du discours | 204 |
| b) Quelques réflexions | 210 |
| § 2 - Les sources d’émission | 212 |
| a) La puissance publique | 212 |
| b) Les organisations professionnelles | 215 |
| c) L’entreprise | 216 |
| d) Les utilisateurs | 217 |
| e) La formation | 218 |
| Conclusion du titre I | 220 |

TITRE II

ENTITE COMPTABLE ET DYNAMIQUE DES CONVENTIONS

| | |
|--|-----|
| Chapitre I – ALTERNATIVE ET REACTIONS | 226 |
| Section I – L’alternative et ses facteurs d’émergence | 227 |
| § 1 – Les facteurs exogènes | 230 |
| a) Le contact | 231 |
| b) La réglementation publique | 234 |
| § 2 – Les facteurs endogènes | 239 |
| a) La dissidence | 240 |
| b) La dissonance | 242 |
| c) L’intention stratégique | 244 |
| Section II - Les réactions face à l’alternative | 251 |
| § 1 – Les réactions de coopération | 252 |
| a) Le recadrage | 253 |
| b) La cohabitation | 255 |

| | |
|---|------------|
| § 2 – Les réactions d’affrontement | 257 |
| a) La résistance | 257 |
| b) L’effondrement | 259 |
| Chapitre II – PERSPECTIVE DYNAMIQUE DE L’ENTITE COMPTABLE..... | 263 |
| Section I - Mobilité des frontières spatio-temporelles | 265 |
| § 1 – Dynamique de la convention de patrimonialité | 265 |
| a) L’alternative | 265 |
| b) Les réactions | 272 |
| § 2 – Dynamique de la convention d’annualité | 277 |
| a) L’alternative | 278 |
| b) Les réactions | 281 |
| Section II - Mobilité de la frontière substantielle | 285 |
| § 1 – Dynamique de la convention de quantification monétaire | 285 |
| a) L’alternative | 285 |
| b) Les réactions | 286 |
| § 2 – Dynamique de la convention des coûts historiques | 287 |
| a) L’alternative | 287 |
| b) Les réactions | 291 |
| Conclusion de la deuxième partie | 296 |
| Conclusion générale | 297 |
| Bibliographie générale | 305 |
| Index des auteurs cités | 318 |

ANNEXES

| | |
|-----------------------------|-----|
| Annexe 1 : entretiens | 326 |
| Annexe 2 : sondages | 335 |

ANNEXES

ANNEXE 1

ENTRETIENS

Dans le cadre de ces recherches, divers entretiens ont été menés dans l'intention de collecter un ensemble de données discursives à des fins d'analyse. Il s'agit d'amener les sujets interrogés à dévoiler les processus cognitifs qui aboutissent à une construction de l'entité perçue.

1.1. Objectifs des entretiens

- Localiser les frontières de l'entité comptable perçues par chacun des interlocuteurs ;
- Mesurer l'écart entre la frontière perçue et la frontière comptable ;
- Détecter les insatisfactions à l'égard du modèle comptable ;
- Repérer la catégorie d'utilisateurs présentant le décalage le plus faible entre les frontières perçues et convenues.

1.2. Moyens utilisés

- Entretiens individuels semi-directifs ; l'entretien individuel peut être défini comme une situation de face à face entre un investigateur et un sujet, fondée sur la pratique d'un questionnement de ce dernier avec une attitude plus ou moins marquée de non-directivité³⁹⁰. En ce qui nous concerne, nous avons utilisé un guide d'entretien contenant une trentaine de questions. Toutefois, ce guide ne fut pas strictement respecté ; il s'agit alors que d'une semi-directivité.
- Discussions ouvertes ; pour différentes raisons liées au sujet ou au contexte, les entretiens semi-directifs ont laissé place à des discussions totalement libres. Les enregistrements et les prises de notes, nous ont permis cependant, de compléter notre analyse.
- Entretiens de groupe ; à plusieurs reprises, nous avons réuni différents sujets autour d'un même thème, l'entité comptable. Les divergences de point de vue entraînèrent d'ailleurs, une interactivité féconde quant aux spécificités perceptuelles.

³⁹⁰ P. Baumard, *et alii.*, « La collecte des données et la gestion de leurs sources », in R. A. Thiétart (coll.), *Méthodes de recherche en management*, Dunod, Paris, 1999, pp. 13-33.

1.3. Guide d'entretien

Le guide d'entretien dont le rôle est d'orienter la discussion, s'est articulé autour de quatre séries de questions. Nous en rapportons les principales :

1.3.1. Questions liées à la perception des frontières spatiales

- De quels moyens matériels dispose la société ?
- Quels sont les hommes et les équipes qui animent la société ?
- Quels rapports entretenez-vous avec vos partenaires (indépendants) ?
- De quel pouvoir disposez-vous lors des négociations commerciales ?
- Etes-vous leur principal client ?
- Disposez-vous de représentations chiffrées ou graphiques les faisant apparaître ?
- Quel est approximativement leur poids dans la valeur ajoutée globale ?
- Estimez-vous justifiée l'absence au bilan des biens stables financés par crédit-bail ? Pour quelles raisons ?

1.3.2. Questions liées à la perception des frontières temporelles

- Les relations avec vos partenaires sont-elles stables ou bien ceux-là sont-ils uniquement recrutés pour la durée d'un projet ?
- La configuration de votre structure est-elle globalement identique à celle de l'an passé à la même date ?
- L'activité est-elle cyclique ?
- Quelle est votre fréquence d'utilisation des états comptables ?
- Utilisez-vous des comptes intermédiaires ?
- Parmi les données comptables passées et prévisionnelles, quelles sont celles qui ont à vos yeux le plus d'importance ?

1.3.3. Questions liées à la perception des frontières substantielles

- Trouvez-vous normal d'inscrire les frais d'établissement à l'actif du bilan ?
- Les hommes-clefs de la société devraient-ils, d'après vous, être mentionnés dans Le bilan ? Pourquoi et si oui pour quelle valeur ?
- A quel prix seriez-vous prêt à céder l'entreprise ?
- Qu'est-ce qui fait la richesse de votre entreprise ?
- Quelle est sa capitalisation boursière ?
- Quelle est sa valeur bilantielle ?
- Comment expliquez-vous l'écart ?

1.3.4. Questions mixtes

- Quels retraitements appliquez-vous aux documents comptables pour les exploiter ?
- Êtes-vous satisfaits de l'image que les documents comptables renvoient de la société ?
- Que représente, pour vous, le poste « capital » ou plus largement la situation nette ?
- Quelles informations n'y figurant pas estimeriez-vous nécessaires de communiquer à une personne qui souhaiterait connaître la société ? En d'autres termes, y a-t-il des éléments qui n'apparaissent pas dans le bilan de l'entreprise mais que vous seriez tenté d'intégrer dans la représentation que vous vous en faite ?
- Inversement, y a-t-il des éléments du bilan que vous seriez tenté d'exclure ?

Selon le type d'entreprise, la position des individus dans l'organisation ou encore le degré de confidentialité des informations, ces questions n'ont pas forcément été posées à l'interlocuteur dans leur intégralité. Inversement, des questions supplémentaires sont venues se glisser dans les entretiens qui ont pris parfois l'allure de discussions totalement libres et ouvertes. Les informations recueillies n'en furent pas moins riches pour notre sujet.

1.4. Fiches d'identification des principaux interlocuteurs

1.4.1. 1^{ère} catégorie d'utilisateurs : les prêteurs

➔ Entretien n° 1

Société contactée : banque Société Générale à Marseille 8^{ème}

Chiffre d'affaires : non communiqué

Personne interrogée : D. David

Fonction : responsable locale du service des prêts

➔ Entretien n° 2

Société contactée : Caisse d'Epargne Côte d'Azur à Hyères

Chiffre d'affaires : non communiqué

Personne interrogée : Mr Raymond

Fonction : directeur d'agence et responsable du service des prêts

1.4.2. 2^{ème} catégorie d'utilisateurs : les salariés

➔ Entretien n° 3

Société contactée : SECAFI - Marseille

Activité : comptabilité

Chiffre d'affaires : non communiqué

Type d'entreprise : réseau de cabinets

Personne interrogée : Mr Bournissa

Fonction : responsable du service comptabilité des comités d'entreprise

➔ Entretien n° 4

Société contactée : Volvo - Paris

Activité : Importation de moteurs – secteur marin

Chiffre d'affaires : 45millions de francs

Type d'entreprise : S. A. à gestion managériale

Personne interrogée : C. Vassas

Fonction : responsable des ventes

➔ **Entretien n° 5**

Société contactée : X – La Valette (83) (confidentialité exigée du fait de la non-conformité des pratiques comptables)

Activité : distribution grand public de canapés et fauteuils

Chiffre d'affaires : non communiqué

Type d'entreprise : S. A. à gestion managériale (appartenant à une grande chaîne)

Personne interrogée : Mlle X

Fonction : comptable

1.4.3. 3^{ème} catégorie d'utilisateurs : les propriétaires

➔ **Entretien n° 6**

Société contactée : Mac Donald - Bordeaux

Activité : Restauration rapide

Chiffre d'affaires : 100 millions de francs

Type d'entreprise : S.A. à gestion managériale

Personne interrogée : C. Luttmann

Fonction : Propriétaire (actionnaire à 99%) de huit restaurants Mac Donald

➔ **Entretien n° 7**

Société contactée : Continental Industrie

Activité : Vente et entretien de matériel d'exploitation minière

Chiffre d'affaires : 45millions de francs

Type d'entreprise : S.A. à gestion mixte

Personne interrogée : Mme Rambaud

Fonction : Actionnaire majoritaire

➔ Entretien n° 8

Société contactée : GHHP-Primotel - Marseille

Activité : Gestion hospitalière et hôtelière

Chiffres d'affaires : 300 millions de francs

Type d'entreprise : S.A. à gestion managériale

Personne interrogée : R. Tian

Fonction : directeur général

1.4.4. 4^{ème} catégorie d'utilisateurs : les investisseurs « hand-off »

➔ Entretien n° 9

Société contactée : Optimum Finance International - Lyon

Activité : Gestion de patrimoine

Chiffres d'affaires : 5 millions de francs

Type d'entreprise : S.A. à gestion entrepreneuriale

Personne interrogée : M. Sandoval

Qualité & fonction : actionnaire et gestionnaire de portefeuilles

➔ Entretien n° 10

Société contactée : Hambrecht & Quist - Paris

Activité : banque d'investissement

Chiffres d'affaires : non communiqué

Type d'entreprise : L.t.d. à gestion managériale

Personne interrogée : Mlle M. Haddaoui

Qualité & fonction : Directeur des ventes institutionnelles

➔ Entretien n° 11

Société contactée : Optimum Finance International - Aix en Provence (13)

Activité : Capital-investissement

Chiffres d'affaires : 7 millions de francs

Type d'entreprise : S.A. à gestion entrepreneuriale

Personne interrogée : D. Bouchez

Qualité & fonction : actionnaire et capital-risqueur

1.4.5. 5^{ème} catégorie d'utilisateurs : les dirigeants

➔ Entretien n° 12

Société contactée : Transports Navarro – Aix les Milles (13)

Activité : transport de marchandises

Chiffres d'affaires : 95 millions de francs

Type de gestion : managériale

Personne interrogée : M. Navarro

Qualité & fonction : actionnaire principal et président directeur général

➔ Entretien n° 13

Société contactée : Dimotrans France - Lyon

Activité : transport et logistique

Chiffres d'affaires : 250 millions de francs

Type de gestion : managériale

Personne interrogée : M. Chabert

Qualité & fonction : Président directeur général

➔ Entretien n° 14

Société contactée : Dimotrans Ile de France - Roissy

Activité : transport et logistique

Chiffres d'affaires : 23 millions de francs

Personne interrogée : L. Niel

Qualité & fonction : Directeur général

➔ Entretien n° 15

Société contactée : Optimum Finance International - Paris

Activité : Ingénierie financière

Chiffres d'affaires : 19 MF

Type d'entreprise : S.A. à gestion entrepreneuriale

Personne interrogée : P. Zen

Qualité & fonction : actionnaire principal et président directeur général

➔ Entretien n° 16

Société contactée : STP Luciani - La Crau (83)

Activité : Bâtiment et travaux publics

Chiffre d'affaires : non communiqué

Type de gestion : entrepreneuriale

Personne interrogée : M. Luciani

Qualité & fonction : gérant majoritaire

ANNEXE 2.1. ENQUETE - PHASE PREPARATOIRE

Préalablement à ces investigations, nous avons dû répondre à trois types de questions fondamentales :

- qui interroger ?
- pourquoi ?
- et comment ?

Toute démarche statistique implique au premier stade, une réflexion sur la population à cibler, la nature des informations que l'on cherche à recueillir et enfin sur la méthode à utiliser.

2.1.1. Choix de la population

Le principal objet de cette enquête repose sur l'appréciation et l'analyse conventionnaliste des règles comptables. Nous avons alors décidé d'interroger 192 individus fortement impliqués dans la pratique de la comptabilité. Trois catégories de professionnels nous ont semblé incontournables :

- les experts-comptables (106),
- les assistants de cabinet ou collaborateurs travaillant au service des experts-comptables (45),
- et les comptables d'entreprises (41).

Les deux dernières catégories sont sous-représentées, dans la mesure où dès le départ nous nous sommes fixés comme contrainte de n'interroger que des praticiens ayant la responsabilité d'établir les états finaux. Il est clair que nombre d'assistants de cabinets et surtout comptables d'entreprise confient cette tâche à l'expert-comptable. Celui-ci représente alors 55 % de notre échantillon.

D'un point de vue géographique, nos interventions se sont déroulées sur cinq zones :

- Le Var
- Les Bouches du Rhône
- Le Puy-de-Dôme
- L'Ile de France
- Le Rhône

Notre réseau de relation ainsi que notre passé professionnel ont largement guidé ce choix.

2.1.2. Fondement du questionnaire

Le choix des questions fut très délicat sachant que notre principal objectif était de vérifier le caractère conventionnel des règles comptables. La convention ne peut être un « concept-valise » : tout n'est pas convention. Aussi, conformément à l'axiomatique de Lewis, référence en la matière, il nous fallait en tout premier lieu tester la validité de certaines hypothèses et sous-hypothèses au sein des populations concernées.

Les questions furent alors sélectionnées en fonction de leur capacité à vérifier certaines propositions de l'approche conventionnaliste :

- chacun se conforme à la convention comptable ;
- chacun anticipe que tous se conforment à la convention comptable ;
- chacun préfère une conformité générale à la convention comptable ;
- il existe au moins une alternative à la convention comptable ;
- ces quatre propositions sont « common knowledge ».

Elles furent aussi choisies en fonction de leur aptitude à apprécier le degré de prégnance des conventions au sein de la pratique. Nous souhaitons qu'elles apportent des éléments de réponses quant au rapport que le professionnel entretient avec elles : est-il conscient de leur caractère consensuel et alternatif, ou bien perd-il à leur égard tout ou partie de son sens critique au point d'en devenir un agent ?

2.1.3. Les moyens utilisés

Pour mener l'enquête, la technique de la boule de neige fut largement utilisée. La difficulté liée au repérage d'une population peu disponible nous amena à tisser progressivement un réseau de répondants. A partir d'un petit nombre de personnes vérifiant les critères de sélection préalablement définis, nous leur avons demandé de nous recommander à d'autres interlocuteurs, qui de la même façon nous renvoyèrent vers d'autres praticiens présentant les mêmes critères de sélection.

Une autre difficulté importante qui a considérablement ralenti nos recherches vient du fait qu'aucun questionnaire ne fut rempli sans notre assistance. La nature même des questions (explications et justifications) exigeait un contact direct avec le professionnel. Par conséquent, nous n'avons pu avoir recours à l'envoi postal qui nous aurait pourtant permis de couvrir un plus large échantillon ; la liaison téléphonique et l'entrevue ont donc constitué les deux seuls moyens mis en œuvre pour réaliser le sondage.

La majeure partie des questions appelait des réponses binaires « oui / non » ; toutefois, et cela fut riche d'enseignements, nous n'avons pas manqué de recueillir des commentaires, des réflexions sur l'avis et l'attitude des répondants. Il est évident que le caractère psychologique et social de l'objet du sondage peut difficilement se prêter à une analyse unique des pourcentages obtenus.

ANNEXE 2.2. FEUILLE D'ENQUETE

Expert-comptable :

Collaborateur :

Comptable d'entreprise :

| Questions | Oui | Non | S.O <small>391</small> | Réponses ouvertes et commentaires |
|---|------------|------------|----------------------------------|--|
| 1. Globalement, pensez-vous que la pratique de la comptabilité au sein de votre cabinet (ou entreprise) est conforme aux usages de la profession ? | | | | |
| 2. Quel est votre sentiment à l'égard de vos confrères : pensez-vous qu'eux aussi se conforment aux usages de la profession ? | | | | |
| 3. Pensez-vous que vos confrères partagent votre sentiment ? En d'autres termes, pensez-vous que les autres praticiens prêtent à leurs homologues la même conformité aux usages de la profession ? | | | | |
| 4. Préférez-vous que tous s'y conforment dans le cadre d'une pratique homogène (oui) ou bien êtes-vous indifférent à une multiplication des déviations qui aboutirait à une pratique hétérogène ? (non) | | | | |
| 5. Selon vous, comment les autres praticiens interrogés ont-ils répondu à la question précédente ? - même réponse (oui) - autre réponse (non) | | | | |
| 6. Pour quelles raisons, d'après vous, les salariés ne sont-ils pas inscrits au bilan ? | | | | |
| 7. Cela vous paraît-il logique ? | | | | |

³⁹¹ Sans opinion, ne sait pas répondre ou réponse très hésitante.

| | | | | |
|--|--|--|--|--|
| 8. Selon vous, existe-t-il un texte en la matière ? | | | | |
| 9. Le connaissez-vous ? | | | | |
| 10. Pour ceux qui ont répondu oui à la question 7 : pour quelles raisons les clubs de football inscrivent-ils alors leurs joueurs à l'actif ? | | | | |
| 11. Que dire alors de certains dirigeants ou précieux collaborateurs dont les contrats se négocient entre firmes (pour ceux qui ont trouvé une justification à la question 10) ? | | | | |
| 12. La rémunération des fonds apportés par le banquier est considérée comme une charge, celle des fonds apportés par l'actionnaire est considérée comme un prélèvement sur les bénéfices. Cela vous paraît-il logique ? | | | | |
| 13. Pourrait-on concevoir une autre façon d'enregistrer les dividendes versés ? | | | | |
| 14. Connaissez-vous les raisons pour lesquelles les biens financés par crédit-bail ne figurent pas à l'actif ? | | | | |
| 15. Cela vous paraît-il logique ? | | | | |
| 16. Y aurait-il, selon vous un critère d'inclusion autre que la propriété juridique ? | | | | |
| 17. Si oui, pensez-vous qu'on s'y dirige ? | | | | |
| 18. A l'égard du crédit-bail, la règle d'enregistrement est-elle la même pour les comptes consolidés ? | | | | |
| 19. Pour quelles raisons, les comptes consolidés ont-ils prévu un autre mode de comptabilisation ? | | | | |
| 20. Une entreprise fait l'acquisition d'un ordinateur à crédit assortie d'une clause de réserve de propriété, doit-elle l'inscrire à l'actif du bilan ? | | | | |
| 21. Y aurait-il une autre façon de procéder ? | | | | |

| | | | | |
|--|--|--|--|--|
| 22. L'enregistrement actuel vous paraît-il logique ? | | | | |
| 23. N'y a-t-il pas contradiction avec l'enregistrement du crédit-bail ? | | | | |
| 24. Pratiquez-vous l'amortissement dégressif ? - 24-1 - jamais - 24-2 - rarement - 24-3 – oui dès que cela est possible | | | | |
| 25. Si jamais ou rarement pourquoi ? | | | | |
| 26. Si oui enregistrez-vous l'amortissement dérogatoire lorsqu'il n'y a pas de correspondance entre l'amortissement dégressif et l'amortissement économiquement justifié ? | | | | |
| 27. Si non pourquoi puisque les textes le prévoient ? | | | | |
| 28. Pensez-vous qu'à ce sujet les autres cabinets procèdent de la même manière ? | | | | |
| 29. Le cas échéant, enregistrez-vous les écarts de conversion en fin d'exercice ? | | | | |
| 30. Si non pourquoi, puisque les textes le prévoient ? | | | | |
| 31. A votre avis, existerait-il dans l'absolu une autre façon d'enregistrer les écarts de conversion ? | | | | |
| 32. Le principe des coûts historiques (valeur d'origine) vous paraît-il cohérent ? | | | | |
| 33. Existe-t-il, selon vous, d'autres modes d'évaluation ? | | | | |
| 34. Connaissez-vous les principes comptables mentionnés dans le PCG ? | | | | |
| 35. Si oui, y avez-vous parfois recours pour résoudre | | | | |

| | | | | |
|--------------------------------|--|--|--|--|
| un problème d'enregistrement ? | | | | |
|--------------------------------|--|--|--|--|

ANNEXE 2.3. RECENSEMENT

| | |
|---------------------------|------------|
| Experts-comptables : | 106 |
| Collaborateurs : | 45 |
| Comptables d'entreprise : | 41 |
| Total : | 192 |

| Questions | Oui | Non | S.O <small>³⁹²</small> | Nombre de réponses obtenues | Hypothèse concernée |
|---|------------|----------|--------------------------------------|-----------------------------------|------------------------|
| 1. Globalement, pensez-vous que la pratique de la comptabilité au sein de votre cabinet (ou entreprise) est conforme aux usages de la profession ? | 188 98% | 0 | 4 2% | 192 | H 1 |
| 2. Quel est votre sentiment à l'égard de vos confrères : pensez-vous qu'eux aussi se conforment aux usages de la profession ? | 167 87% | 3 2% | 22 11% | 192 | H 2 & H 5-1 |
| 3. Pensez-vous que vos confrères partagent votre sentiment ? En d'autres termes, pensez-vous que les autres praticiens prêtent à leurs homologues la même conformité aux usages de la profession ? | 117 61% | 5 3% | 70 36% | 192 | H 5-2 |
| 4. Préférez-vous que tous s'y conforment dans le cadre d'une pratique homogène (oui) ou bien êtes-vous indifférent à une multiplication des déviations qui aboutirait à une pratique hétérogène ? (non) | 171 89% | 10 5% | 11 6% | 192 | H 3 |
| 5. Selon vous, comment les autres praticiens interrogés ont-ils répondu à la question précédente ? ▪ même réponse (oui) ▪ autre réponse (non) | 148 77% | 6 3% | 38 20% | 192 | H 5-3 |
| 6. Pour quelles raisons, d'après vous, les salariés ne sont-ils pas inscrits au bilan ? | | | 72 44% | 164 | |
| 7. Cela vous paraît-il logique ? | 147 90% | 4 2% | 13 8% | 164 | |

³⁹² Sans opinion, ne sait pas répondre ou réponse très hésitante.

| | | | | | |
|--|------------|-----------|------------|-----|-------|
| 8. Selon vous, existe-t-il un texte en la matière ? | 62 38% | 34 21% | 68 41% | 164 | |
| 9. Le connaissez-vous ? | 8 11% | 43 69% | 11 7% | 62 | |
| 10. Pour ceux qui ont répondu oui à la question 7 : pour quelles raisons les clubs de football inscrivent-ils leurs joueurs à l'actif ? | | | 38 26% | 147 | |
| 11. Que dire alors de certains dirigeants ou précieux collaborateurs dont les contrats se négocient entre firmes (pour ceux qui ont trouvé une justification à la question 10) ? | | | 91 93% | 98 | |
| 12. La rémunération des fonds apportés par le banquier est considérée comme une charge, celle des fonds apportées par l'actionnaire est considérée comme un prélèvement sur les bénéfices. Cela vous paraît-il logique ? | 55 84% | 1 2% | 9 14% | 65 | |
| 13. Pourrait-on concevoir une autre façon d'enregistrer les dividendes versés ? | 3 5% | 39 60% | 23 35% | 65 | |
| 14. Connaissez-vous les raisons pour lesquelles les biens financés par crédit-bail ne figurent pas à l'actif ? | 171 89% | 9 5% | 12 6% | 192 | |
| 15. Cela vous paraît-il logique ? | 89 46% | 53 28% | 50 26% | 192 | |
| 16. Y aurait-il, selon vous un critère d'inclusion autre que la propriété juridique ? | 68 35% | 86 45% | 38 20% | 192 | |
| 17. Si oui, pensez-vous qu'on s'y dirige ? | 14 21% | 19 28% | 35 51% | 68 | |
| 18. A l'égard du crédit-bail, la règle d'enregistrement est-elle la même pour les comptes consolidés ? | 19 10% | 21 11% | 152 79% | 192 | |
| 19. Pour quelles raisons, les comptes consolidés ont-ils prévu un autre mode de comptabilisation ? | | | 6 29% | 21 | |
| 20. Une entreprise fait l'acquisition d'un ordinateur à crédit assortie d'une clause de réserve de propriété, doit-elle l'inscrire à l'actif du bilan ? | 171 89% | 6 3% | 15 8% | 192 | |
| 21. Y aurait-il une autre façon de procéder ? | 108 61% | 48 27% | 21 12% | 177 | H 5-4 |

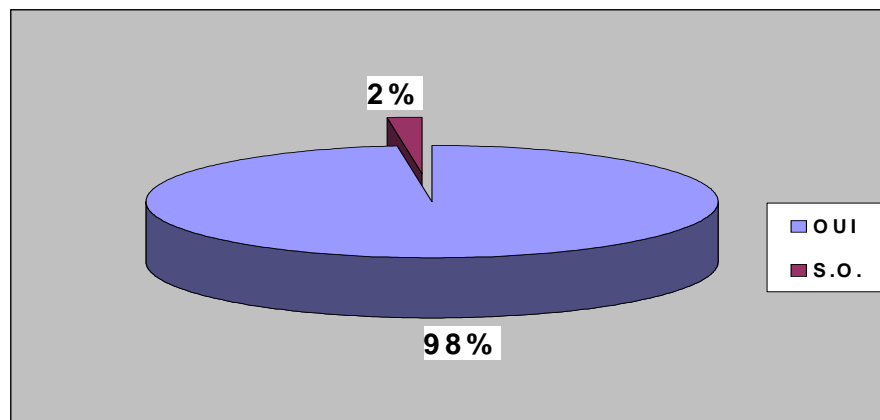
| | | | | | |
|---|-----------------|------------------------|-----------|-----|-------|
| 22. L'enregistrement actuel vous paraît-il logique ? | 177 92% | 6 3% | 9 5% | 192 | |
| 23. N'y a-t-il pas contradiction, selon vous, avec l'enregistrement du crédit-bail ? | 19 11% | 146 82% | 13 7% | 178 | |
| 24. Pratiquez-vous l'amortissement dégressif ? 24-1 - jamais 24-2 - rarement 24-2 – oui dès que cela est possible | 17 110 65 | (9%) (57%) (34%) | | 192 | |
| 25. Si jamais ou rarement pourquoi ? | | | | 127 | |
| 26. Si oui, enregistrez-vous l'amortissement dérogatoire lorsqu'il n'y a pas de correspondance entre l'amortissement dégressif et l'amortissement économiquement justifié ? | 1 2% | 59 90% | 5 8% | 65 | |
| 27. Si non, pourquoi puisque les textes le prévoient ? | | | 25 42% | 59 | |
| 28. Pensez-vous qu'à ce sujet les autres cabinets procèdent de la même manière ? | 37 62% | 0 | 22 38% | 59 | H 5 |
| 29. Le cas échéant, enregistrez-vous les écarts de conversion en fin d'exercice ? | 36 64% | 20 36% | | 56 | |
| 30. Si non pourquoi, puisque les textes le prévoient ? | | | 12 34% | 36 | |
| 31. A votre avis, existerait-il dans l'absolu une autre façon d'enregistrer les écarts de conversion ? | 5 4% | 67 57% | 46 39% | 118 | H 5-4 |
| 32. Le principe des coûts historiques (valeur d'origine) vous paraît-il cohérent et justifié ? | 111 58% | 42 22% | 39 20% | 192 | |
| 33. Existe-t-il, selon vous, d'autres modes d'évaluation ? | 158 82% | 5 3% | 29 15% | 192 | H 5-4 |
| 34. Connaissez-vous les principes comptables mentionnés dans le PCG ? | 50 29% | 97 57% | 24 14% | 171 | |
| 35. Si oui, y avez-vous parfois recours pour résoudre un problème d'enregistrement ? | 4 8% | 46 92% | | 50 | |

ANNEXE 2.4.

ENQUETE : RESULTATS ET COMMENTAIRES

Question n° 1 : Globalement, pensez-vous que la pratique de la comptabilité au sein de votre cabinet (ou entreprise) est conforme aux usages de la profession ? (base : 192 personnes)

- Réponses :



- Remarques et commentaires

Les praticiens interrogés ont massivement jugé que leur pratique était conforme aux usages de la profession. Reconnaissons toutefois que dans de nombreux cas, il leur était difficile d'apporter une autre réponse. Seraient-ils prêts à avouer la non-conformité de leur pratique ? (hypothèse 1)

- Estimation de la moyenne avec intervalle de confiance

La population étant grande et l'effectif de l'échantillon étant supérieur à 30, nous pouvons, sans crainte d'introduire des biais dans l'estimation, prendre pour hypothèse que la variable aléatoire p (proportion d'individu estimant sa pratique de la comptabilité est conforme aux usages de la profession) suit une loi normale $(p, (pq/n)^{1/2})$ ³⁹³. Il est alors possible d'en estimer la moyenne à l'aide d'un intervalle de confiance du type : $p - t \cdot J < P < p + t \cdot J$ (avec p qui représente la proportion de l'échantillon et P , la proportion de la population mère).

³⁹³ Lorsque la taille de l'échantillon est élevée, un théorème fondamental, appelé théorème central limite, affirme que si X_e est la moyenne d'un échantillon de taille n , la loi parente ayant pour espérance \bar{x} et pour variance J^2 , alors la variable aléatoire centrée réduite ($Z = X_e - \bar{x} / (J/\sqrt{n})$) a une fonction de répartition qui tend lorsque n augmente indéfiniment, vers la fonction de répartition de la loi normale centrée réduite. Ce théorème est valable quelle que soit la distribution de la loi parente. Naturellement, pour n grand, nous considérerons comme normale la loi de Z : l'approximation est en pratique considérée très bonne à partir de $n = 30$.

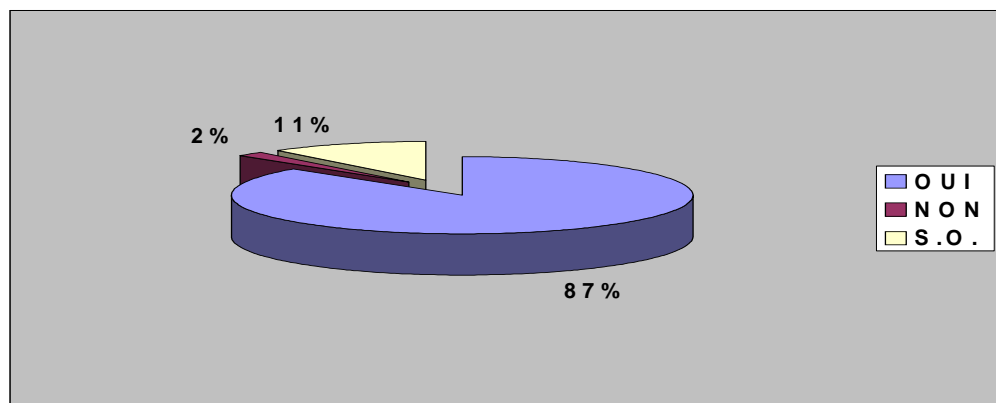
D'où l'intervalle de confiance à 95 % : $p - 1.96. J < P < p + 1.96. J$

On obtient alors : $0.98 - (1.96. 0.01) < P < 0.98 + (1.96. 0.01)$ soit **0.960 < P < 0.999**

Signification : Nous pouvons avancer avec un risque de 5% que la moyenne de la population totale est comprise entre 96 % et 99.9%.

Question n° 2 : Quel est votre sentiment à l'égard de vos confrères (en cabinet ou en entreprise) : pensez-vous qu'eux aussi se conforment aux usages de la profession ? (base : 192 personnes)

- **Réponses :**



- **Remarques et commentaires :** Une grande majorité des praticiens interrogés considèrent que la pratique de leur confrère est globalement conforme aux usages de la profession.

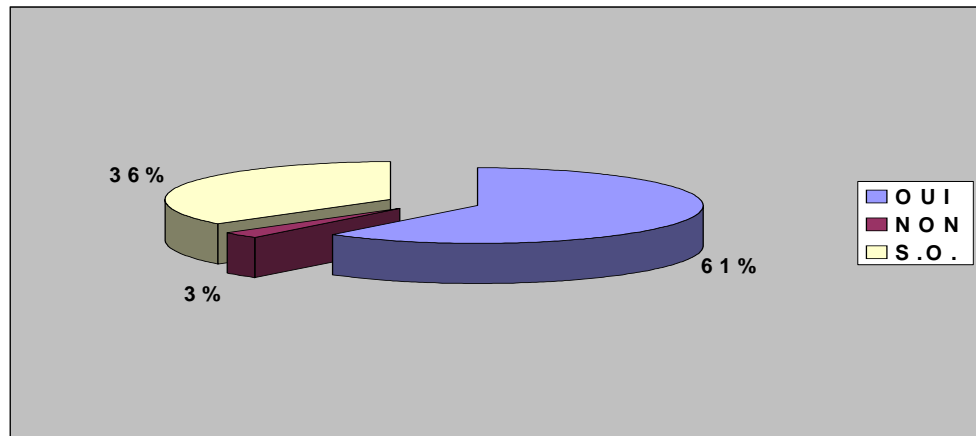
- **Intervalle de confiance à 95 % :** $0.87 - (2 \times 0.024^{394}) < P < 0.87 + (2 \times 0.024)$
soit **82% < P³⁹⁵ < 92%**

Question n° 3 : Pensez-vous que vos confrères partagent votre sentiment ? En d'autres termes, pensez-vous que les autres praticiens prêtent à leurs homologues la même conformité aux usages de la profession ? (base : 192 personnes)

³⁹⁴ Variance = $(0.87 \times 0.13)/192$

³⁹⁵ Dans les développements qui suivront, P représentera la proportion observable dans la population totale de gens répondant par oui à la question.

- Réponses :

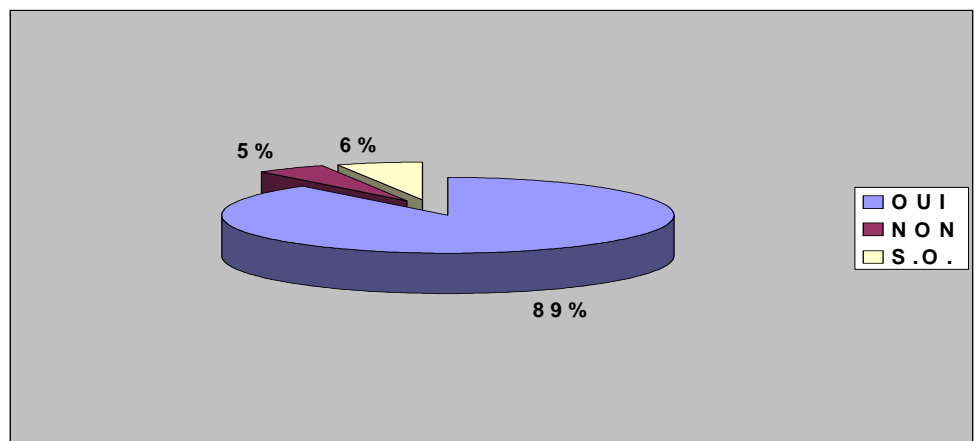


- **Remarques et commentaires :** Plus de la moitié des praticiens interrogés pensent que les autres praticiens prêtent à leurs homologues la même conformité aux usages de la profession.

- **Intervalle de confiance à 95 % :** $54 \% < P < 68 \%$

Question n° 4 : Préférez-vous que tous s'y conforment dans le cadre d'une pratique homogène (oui) ou bien êtes-vous indifférent à une multiplication des déviances qui aboutirait à une pratique hétérogène ? (non) (base : 192 personnes)

- Réponses :

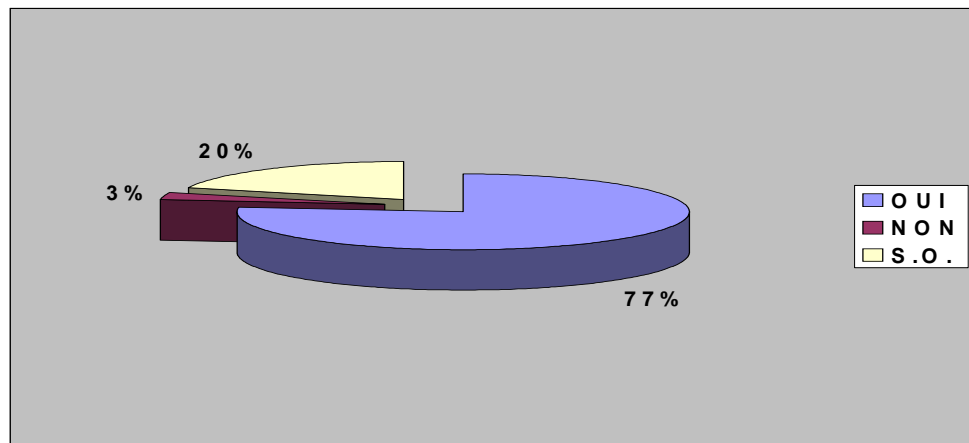


- **Remarques et commentaires :** Près de 90% des praticiens interrogés s'accordent à considérer une pratique homogène de la comptabilité préférable à une multiplication des déviances, et seuls 5% sont indifférents aux pratiques exercées par leurs confrères.

- **Intervalle de confiance à 95 % :** $84 \% < P < 94 \%$

Question n° 5 : Selon vous, comment les autres praticiens interrogés ont-ils répondu à la question précédente ? (base : 192 personnes)

- Réponses :



- **Remarques et commentaires**

Question très difficile attendu qu'elle oblige le répondant à comprendre le principe de spécularité (je sais qu'il sait que je sais...) et requiert des qualités d'empathie (que pense l'autre ?). Les trois quarts d'entre eux ont tout de même considéré que les autres praticiens préfèrent une pratique uniforme.

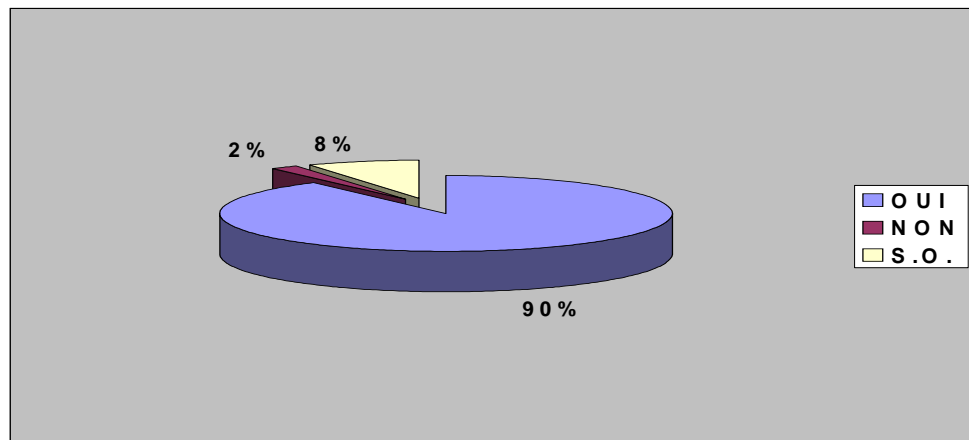
- **Intervalle de confiance à 95 % :** $71 \% < P < 83 \%$

Question n° 6 : Pour quelles raisons, d'après vous, les salariés ne sont-ils pas inscrits au bilan ? (base : 164 personnes)

- **Réponses et commentaires :** Le principe de propriété est la justification la plus fréquemment citée (48 % des personnes interrogées soit 86 % de celles qui ont fourni une réponse), viennent ensuite d'autres réponses comme la trop grande subjectivité de l'évaluation ou l'immoralité du procédé (8 % des personnes interrogées). A noter que 44 % des praticiens ne sont pas parvenus à prendre une position ferme et que la question a mis dans l'embarras près de la totalité des personnes interrogées.

Question n° 7 : Cela vous paraît-il logique (*de ne pas inscrire les salariés à l'actif du bilan*) ? (base : 164 personnes)

- Réponses :



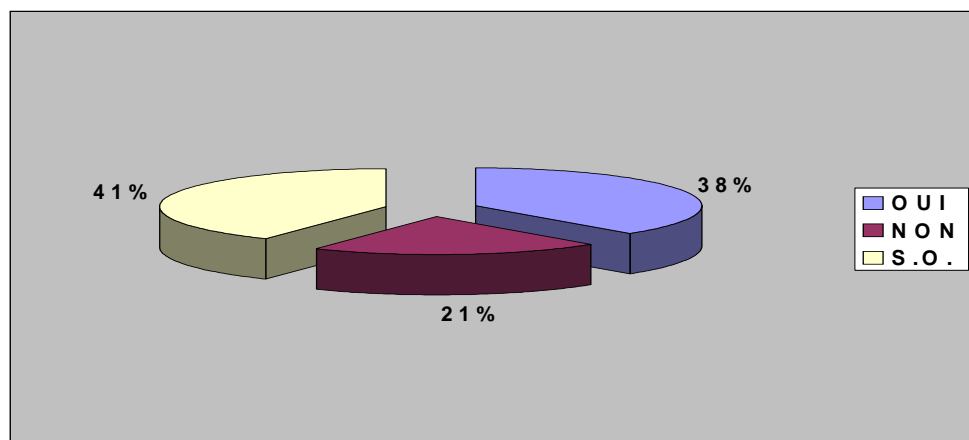
- Remarques et commentaires

Seule une personne sur dix n'a pas répondu spontanément par l'affirmative à cette question. Le plus grand nombre fut très étonné qu'on puisse en douter. Ce genre de question présente pour nous un double intérêt : d'une part, il nous permet d'apprécier la prégnance des conventions comptables et d'autre part, de connaître la « notoriété » de leur caractère alternatif (sous-hypothèse 5-4 correspondant à la 5^{ème} condition de Lewis).

- Intervalle de confiance à 95 % : $85 \% < P < 95 \%$

Question n° 8 : Selon vous existe-t-il un texte réglementaire en la matière ? (base : 164 personnes)

- Réponses :



- Remarques et commentaires

Globalement, quatre personnes sur dix considèrent qu'il existe un texte dont l'application doit entraîner le praticien à exclure les salariés du bilan. Les personnes qui pensent qu'aucun texte n'existe en la matière représentent la même proportion.

- **Intervalle de confiance à 95 % :** $30 \% < P < 46 \%$

Question n° 9 : le connaissez-vous ?

Nous constatons en revanche que parmi les 38 % qui considèrent qu'il existe un texte, seuls 11% d'entre eux le connaissent avec plus ou moins de précision (ne sont retenus que les « choses sur lesquelles s'exerce un droit de propriété »³⁹⁶).

Ce type de question est destiné à « percevoir » si le comportement du praticien repose sur un respect des textes en vigueur (vision contractuelle) ou plutôt sur un savoir commun, ensemble d'usages, rites, réflexes et solidarités (vision conventionnaliste).

Question n° 10 : pour quelles raisons les clubs de football inscrivent-ils leurs joueurs à l'actif ? (base : 147)

Cette question fut posée à ceux qui ont répondu par l'affirmative à la question 7 (est-il logique de ne pas inscrire les salariés à l'actif du bilan ?). 38 % des praticiens interrogés n'ont pu fournir une réponse. Les autres (62 %) ont avancé pour la plupart, l'existence de contrats négociés entre club qui permettent de valoriser les joueurs pour une certaine durée.

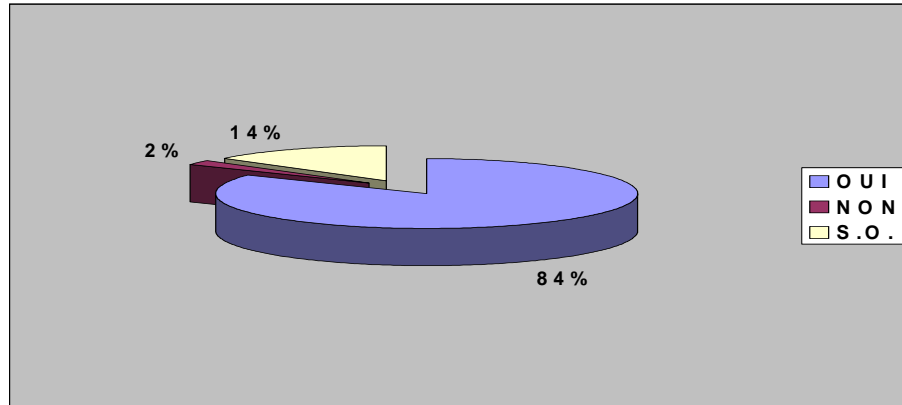
Question n° 11 : Que dire alors de certains dirigeants ou précieux collaborateurs dont les contrats se négocient entre firmes (la question s'adresse à ceux qui ont trouvé la justification du contrat à la question 10) ? (base : 98)

La quasi-totalité des personnes interrogées est restée sans opinion précise (93 %). Il est vrai que cette pratique est peu répandue. Elle se rencontre toutefois dans les sociétés privées de défenses militaires (mercenaires) et surtout au sein des gros cabinets américains spécialisés en droit des affaires ou encore dans les sociétés de *trading*.

³⁹⁶ Conseil National de la Comptabilité, *PLAN COMPTABLE GENERAL*, 3^e Edition, 1983, p. 119.

Question n° 12 : La rémunération des fonds apportés par le banquier est considérée comme une charge, celle des fonds apportés par l'actionnaire est considérée comme un prélèvement sur les bénéfices. Cela vous paraît-il logique ? (base : 65 personnes)

- Réponses :



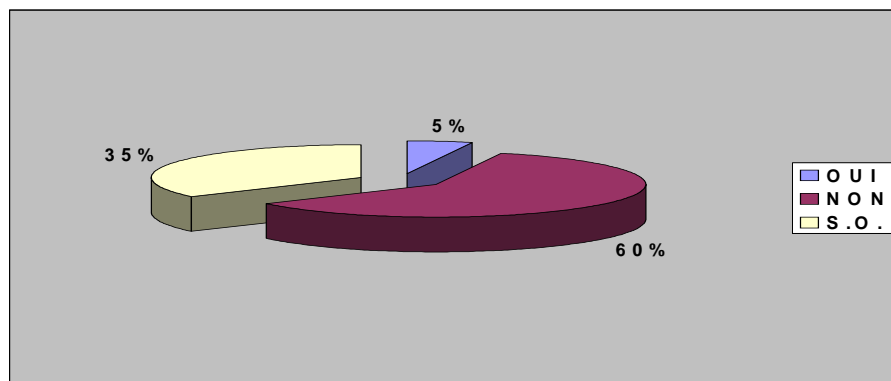
- Remarques et commentaires

Les praticiens ont répondu à 84% que l'enregistrement actuel des dividendes est logique et qu'il n'y a aucune raison pour les assimiler à des charges. Preuve que « comptabilité d'entreprise » et « comptabilité d'actionnaire » sont totalement confondues. Le nombre plus faible d'individus interrogés s'explique par la gêne voire l'agacement suscité par la question.

- Intervalle de confiance à 95 % : $79 \% < P < 89 \%$

Question n° 13 : Pourrait-on concevoir une autre façon d'enregistrer les dividendes versés ? (base : 65 personnes)

- Réponses :



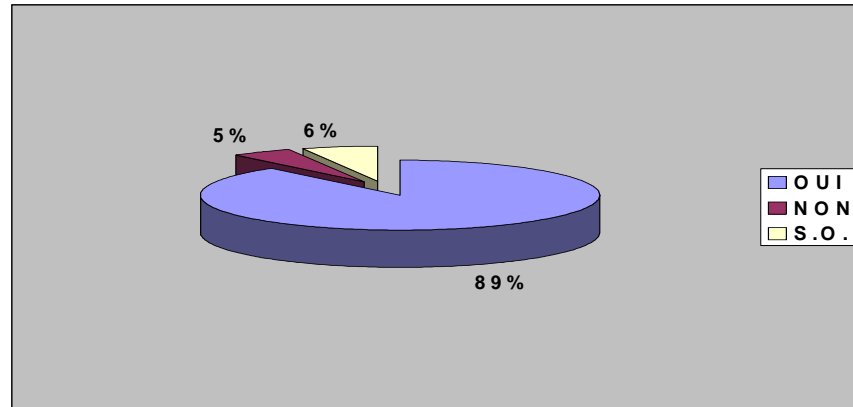
- Remarques et commentaires

5% des praticiens sondés (trois personnes en fait) ont reconnu que le versement des dividendes pouvait être enregistré différemment en les considérant par exemple comme des charges. Une bonne majorité a toutefois jugé non envisageable tout autre enregistrement que celui dicté par la pratique actuelle.

- **Intervalle de confiance à 95 % :** $48 \% < P^{397} < 72 \%$

Question n° 14 : Connaissez-vous les raisons pour lesquelles les biens financés par crédit-bail ne figurent pas à l'actif ? (base : 192 personnes)

- **Réponses :**



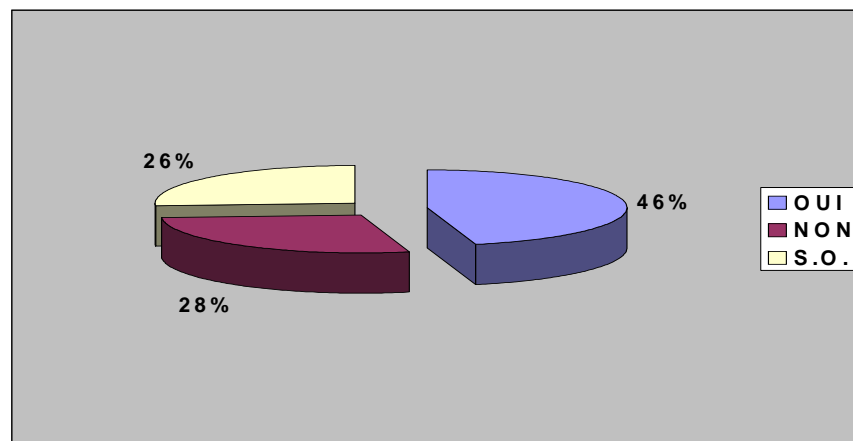
- **Remarques et commentaires**

Dans leur très grande majorité, les praticiens connaissent les raisons qui contribuent à exclure de l'entité comptable un bien financé par crédit-bail. Le principe de patrimonialité est acquis.

- **Intervalle de confiance à 95 % :** $84 \% < P < 94 \%$

Question n° 15 : Cela vous paraît-il logique ? (base : 192 personnes)

- **Réponses :**



³⁹⁷ P' représente ici la proportion d'individu répondant négativement.

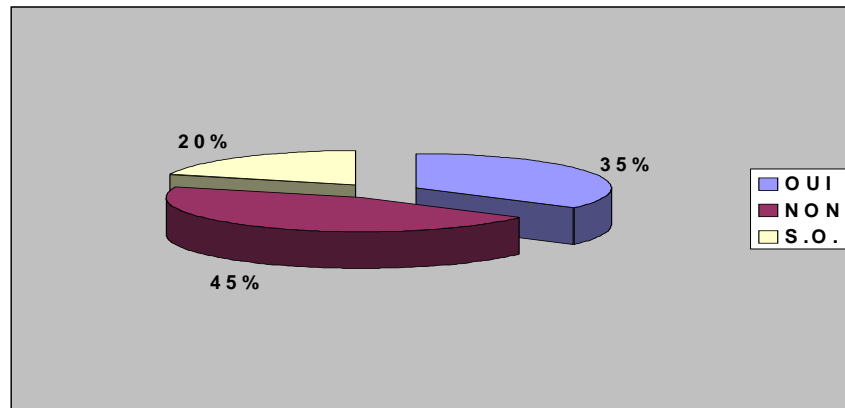
- Remarques et commentaires

Les avis sur ce sujet sont très partagés : près de la moitié des personnes interrogées considère logique et cohérent l'enregistrement actuel. En revanche, plus d'un quart en reconnaît les effets pervers. Le quart restant représente des praticiens indécis.

- Intervalle de confiance à 95 % : $39 \% < P < 53 \%$

Question n° 16 : Y aurait-il, selon vous, un critère d'inclusion autre que la propriété juridique ? (base : 192 personnes)

- Réponses :



- Remarques et commentaires

Près d'un tiers des praticiens connaît l'existence d'autres critères d'inclusion utilisables pour ce type de contrat, comme le contrôle économique (détention prolongée et assumption des risques).

- Intervalle de confiance à 95 % : $25 \% < P < 39 \%$

Question 17 : Si oui, pensez-vous qu'on s'y dirige ?

Nous constatons alors qu'ils ne sont que 21 % (parmi les 35 % à avoir répondu oui à la question précédente) à imaginer qu'on s'y dirige dans un futur proche. Les autres restent majoritairement dubitatifs malgré l'existence des normes anglo-saxonnes qui pourraient pourtant en légitimer l'adoption. A ce propos, nous avons pu remarquer au cours de nos contacts, le faible nombre de professionnels connaissant sur ce point la pratique de nos voisins. Il est vrai que le rythme de travail auquel ils sont généralement confrontés ne leur laisse le temps de s'y intéresser. Quant à ceux qui sont en contact par leur activité avec la pratique étrangère, ils représentent dans notre échantillon un nombre faible d'individus.

Question 18 : A l'égard du crédit-bail, la règle d'enregistrement est-elle la même pour les comptes consolidés ?

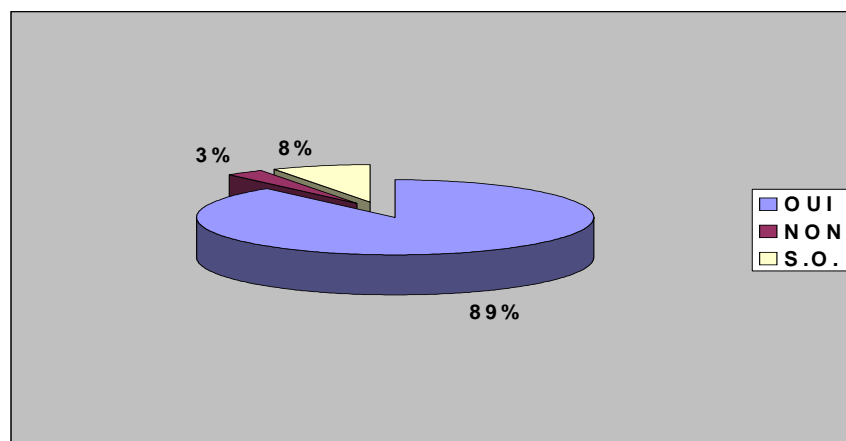
Cette question nous offre la possibilité de formuler la même remarque non plus à l'égard des conventions extra-territoriales mais à l'égard cette fois-ci, des comptes consolidés. Ils ne sont en effet que 11% à savoir que dans ce cadre, la règle est différente puisque l'option est offerte au consolidant d'inclure dans le périmètre les biens financés par un contrat de crédit-bail. Près de 80 % ont avoué méconnaître (ou avoir oublié pour ceux dont la formation initiale traitait le sujet) les règles qui régissent la consolidation des comptes. Il faut noter que parmi les praticiens interrogés, seule une dizaine pratique régulièrement ce genre de comptabilité.

Question 19 : Pour quelles raisons, les comptes consolidés ont-ils prévu un autre mode de comptabilisation ?

Nous avons demandé à ceux qui savaient que la règle était différente en matière de comptes consolidés, les raisons d'un tel régime, aucune réponse ferme n'a pu être recueillie.

Question n° 20 : Une entreprise fait l'acquisition d'un ordinateur à crédit assortie d'une clause de réserve de propriété, doit-elle l'inscrire à l'actif du bilan ? (base : 192 personnes)

- **Réponses :**



- **Remarques et commentaires**

Dans leur très grande majorité, les praticiens enregistrent l'acquisition d'un bien dans le bilan, même si une clause en diffère juridiquement le transfert de propriété. Seuls 11% des personnes interrogées ignorent la règle. Il faut toutefois noter que parmi les 89% qui ont répondu par l'affirmative, un très grand nombre avoue ne jamais s'être posé la question.

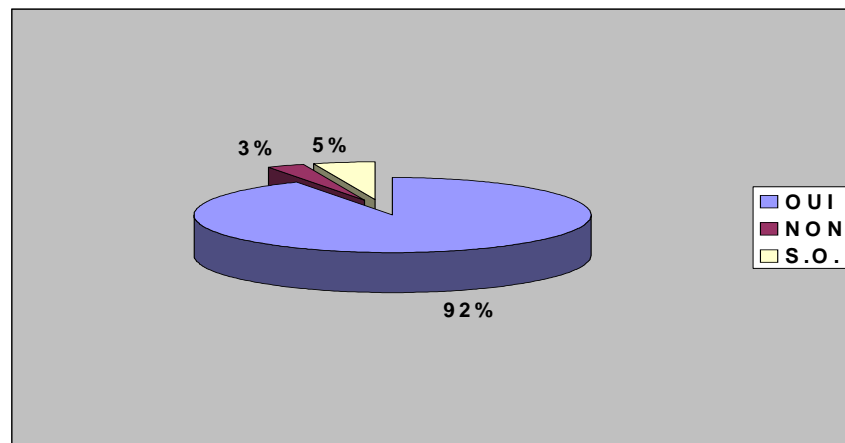
- **Intervalle de confiance à 95 % :** $84 \% < P < 93 \%$

Question 21 : Y aurait-il une autre façon de procéder ?

Plus de la moitié (61%) a reconnu après une courte réflexion qu'on pourrait en effet, exclure du bilan les biens frappés par clause de réserve de propriété. Ils ont estimé néanmoins cette solution trop peu raisonnable, ce que confirment les réponses recueillies à la question suivante.

Question n° 22 : L'enregistrement actuel vous paraît-il logique ? (base : 192 personnes)

- **Réponses :**



- **Remarques et commentaires**

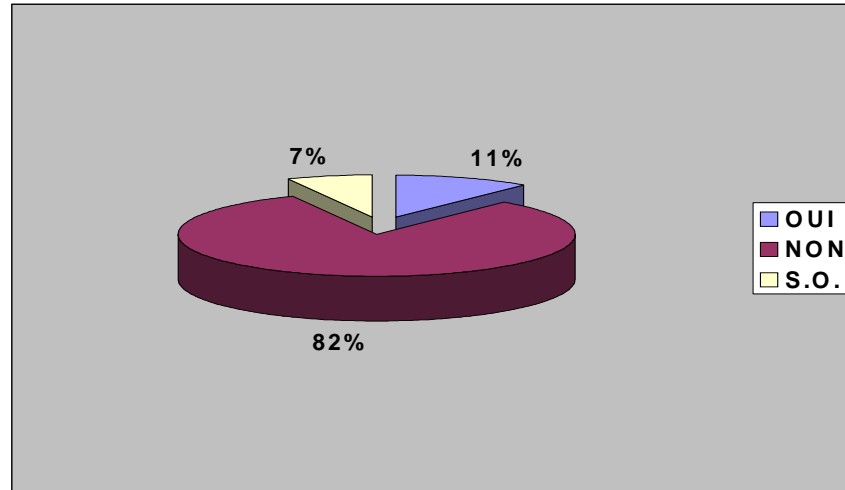
92 % des praticiens interrogés jugent logique d'intégrer dans le bilan un bien frappé par une clause de propriété. Il y a là une contradiction (intéressante pour notre recherche) car les résultats obtenus montrent qu'une catégorie d'individus estime qu'il serait illogique d'immobiliser dans le bilan un bien financé par un dispositif (le crédit-bail) qui nous prive de sa propriété, et, dans le même temps, logique d'inscrire à l'actif un ordinateur dont nous ne sommes pas plus propriétaires du fait de la clause qui en diffère le transfert.

Cette contradiction, somme toute partielle puisque ne concernant qu'une fraction des personnes interrogées (celles qui ont répondu par l'affirmative à la question n°15), est largement confirmée et étendue par les réponses recueillies à la question suivante.

- **Intervalle de confiance à 95 % :** $86 \% < P < 98 \%$

Question n° 23 : N’y a-t-il pas contradiction, selon vous, avec l’enregistrement du crédit-bail ? (base : 178 personnes)

- Réponses :



- Remarques et commentaires

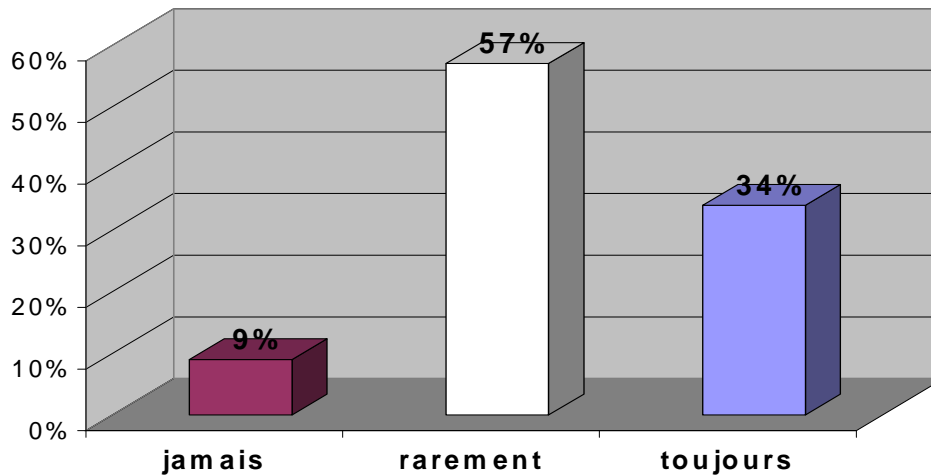
Dans leur très grande majorité, les praticiens n’ont détecté aucune contradiction dans le fait qu’un bien financé par un contrat de crédit-bail soit exclu du bilan et qu’inversement, un bien y soit inscrit malgré la clause qui vient en frapper l’acquisition. Il est alors marquant de constater que les personnes qui émettaient des doutes quant au bien fondé de l’enregistrement comptable du crédit-bail, donc conscients des limites de la stricte application du principe de propriété, n’ont pas détecté de prime abord, l’antinomie des deux enregistrements. En revanche, les discussions menées avec les praticiens au cours du sondage ont montré que la plupart d’entre eux comprenaient la contradiction après une réflexion, tout en reconnaissant d’ailleurs qu’ils n’en avaient jusque là jamais pris conscience.

- Intervalle de confiance à 95 % : $76 \% < P^{398} < 88 \%$

³⁹⁸ P' représente ici la proportion d'individu répondant négativement.

Question n° 24 : Pratiquez-vous l'amortissement dégressif ? (base :192)

- Réponses :



- Remarques et commentaires

Seul un tiers des praticiens interrogés déclare utiliser le système d'amortissement dégressif dès qu'ils en ont la possibilité. Près d'un sur dix n'y a jamais recours et plus de la moitié avoue ne le pratiquer que de temps en temps.

- Intervalle de confiance à 95 % : $50 \% < P^{399} < 64 \%$

Question n° 25 : Pourquoi ? (base :127)

Cette question fut uniquement posée aux praticiens qui ont annoncé ne jamais utiliser l'amortissement dégressif ou y avoir rarement recours. Globalement, les réponses obtenues ont été les suivantes :

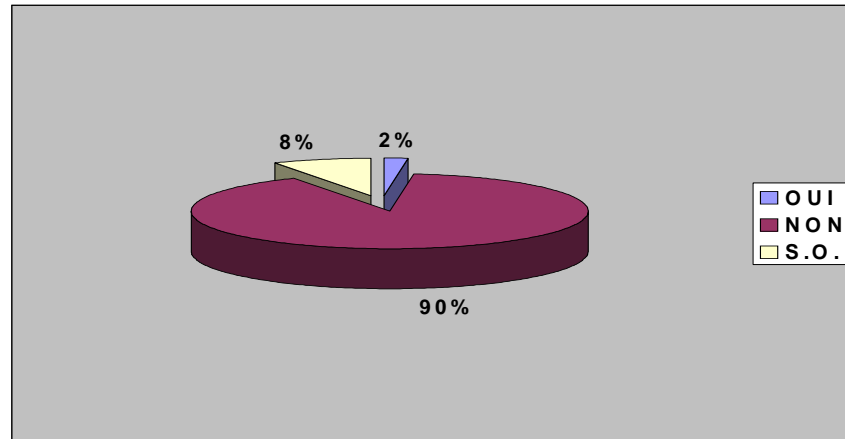
- « nous ne l'avons jamais fait » ;
- « nous n'avons pas le temps » ;
- « nous ne le faisons que lorsque le client le réclame » ;
- « nos employés ne le maîtrisent pas tous, et nous n'avons pas pris le temps de leur expliquer ».

Nous n'avons pas de statistiques concernant la fréquence de chaque réponse obtenue, toutefois, la première « nous ne l'avons jamais fait » est celle qui est revenue le plus souvent.

³⁹⁹ P' représente ici la proportion d'individu de la population totale répondant « rarement ».

Question n° 26 : Si oui, enregistrez-vous l'amortissement dérogatoire lorsqu'il n'y a pas de correspondance entre l'amortissement dégressif et l'amortissement économiquement justifié ? (base : 65 personnes)

- **Réponses :**



- **Remarques et commentaires**

Parmi les praticiens utilisant le système d'amortissement dégressif, un seul a déclaré enregistrer l'amortissement dérogatoire lorsque cela est nécessaire.

- **Intervalle de confiance à 95 % :** $83 \% < P^{400} < 97 \%$

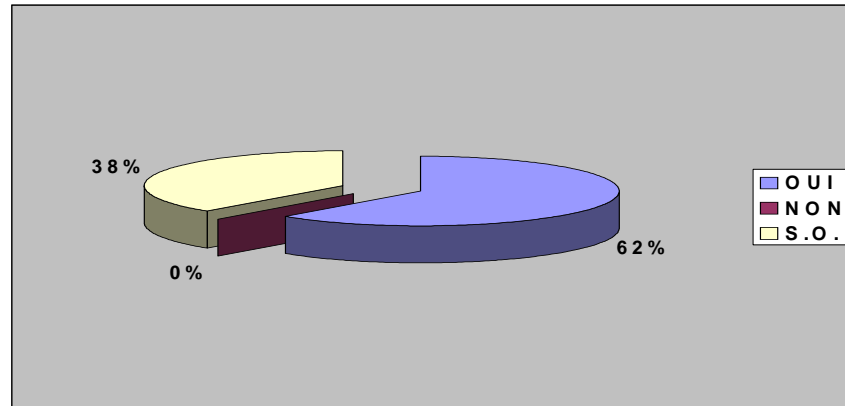
Question 27 : Nous leur avons aussitôt demandé de justifier leur rejet, attendu que le Plan comptable général oblige les entreprises à enregistrer l'amortissement dérogatoire dès lors qu'il y a absence de correspondance entre l'amortissement fiscal et l'amortissement économique (base : 59). Les réponses les plus fréquemment recueillies sont les suivantes :

- « vous savez, personne ne le fait » ;
- « on n'a pas le temps de s'occuper de ça » ;
- « oui, c'est exact, on devrait le faire ... ».

⁴⁰⁰ P' représente ici la proportion d'individu de la population totale répondant négativement.

Question n° 28 : Pensez-vous qu'à l'égard de l'amortissement dérogatoire les autres cabinets procèdent de la même manière ? (base : 59)

- Réponses :



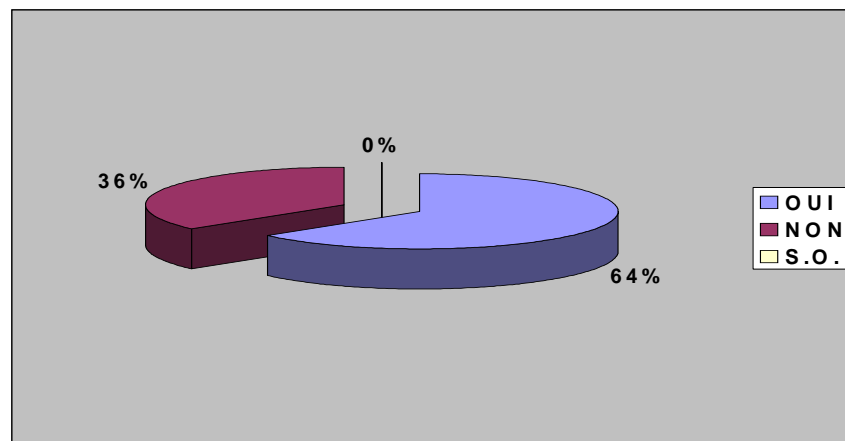
- Remarques et commentaires

Une majorité de praticiens (62 %) pense que les autres praticiens ont la même attitude à l'égard de l'amortissement dérogatoire. Nous avons d'ailleurs vu à la question précédente que cette anticipation du comportement de l'autre représente la principale justification avancée par l'échantillon.

- Intervalle de confiance à 95 % : $49 \% < P < 75 \%$

Question n° 29 : Le cas échéant, enregistrez-vous les écarts de conversion en fin d'exercice ? (base : 56 personnes)

- Réponses :



- Remarques et commentaires

Autre question destinée à connaître les usages comptables et surtout à savoir si ceux-ci divergent des prescriptions réglementaires. Près des deux tiers des praticiens interrogés déclarent enregistrer les écarts de conversion, alors qu'un tiers avoue ne pas respecter les textes en la matière. La faible taille de l'échantillon ayant répondu à cette question

s'explique par le fait que sur les 192 personnes interrogées, seules 30 % d'entre elles sont amenées à enregistrer les opérations libellées en monnaie étrangère.

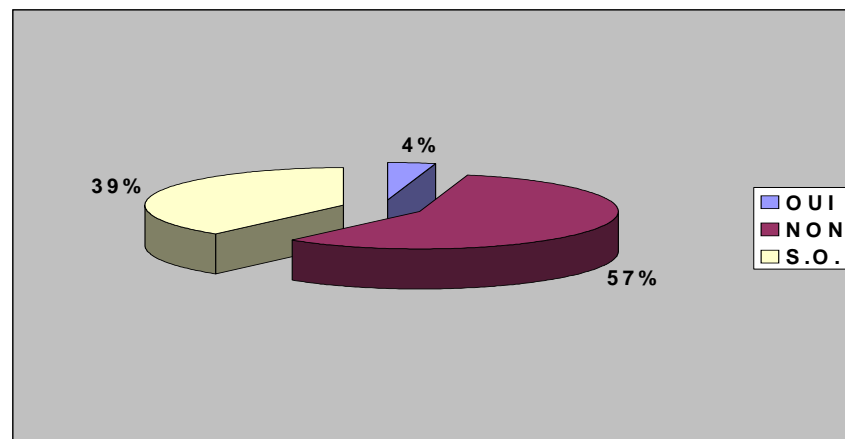
- **Intervalle de confiance à 95 % :** $51 \% < P < 77 \%$.

Question n° 30 : pourquoi, puisque les textes le prévoient ? (si réponse négative à la question précédente) (base : 56)

Aux 56 personnes ayant reconnu ne pas enregistrer, le cas échéant, les écarts de conversion, nous avons demandé une justification. Les réponses sont restées très évasives ; il nous est alors difficile dans rapporter la teneur.

Question n° 31 : A votre avis, existerait-il dans l'absolu une autre façon d'enregistrer les écarts de conversion ? (base : 118 personnes)

- **Réponses :**



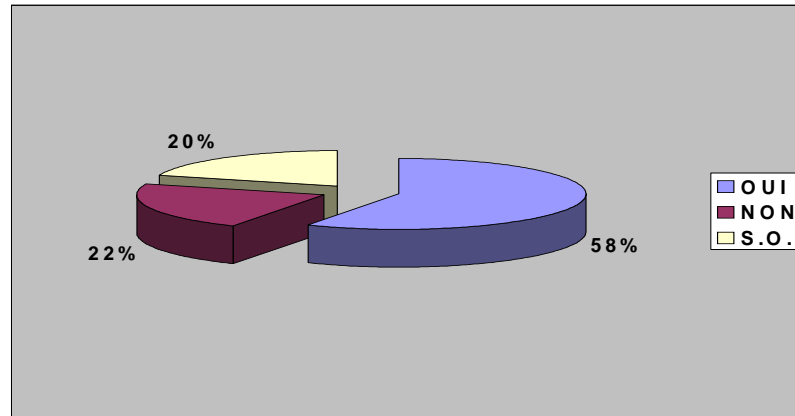
- **Remarques et commentaires**

Question destinée à apprécier cette fois-ci d'une part, le degré de prégnance de certaines conventions et d'autre part, la « notoriété » de conventions alternatives (sous-hypothèse 5-4 correspondant à la 5^{ème} condition de Lewis). Une majorité de praticiens n'imagine pas d'autre type d'enregistrement que celui qu'ils connaissent. Seuls 4 % d'entre eux reconnaissent que d'autres solutions existent, notamment celle qui consiste à enregistrer l'écart de conversion dans le compte client directement en évitant de le faire apparaître de le poste 486 ou 487.

- **Intervalle de confiance à 95 % :** $30 \% < P < 46 \%$.

Question n° 32 : Le principe des coûts historiques (valeur d'origine) vous paraît-il cohérent et justifié ? (base : 192 personnes)

- Réponses :



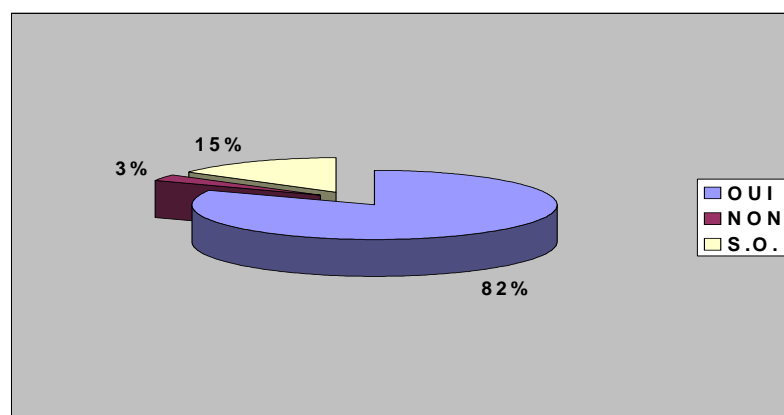
- Remarques et commentaires

58 % des praticiens interrogés approuvent l'utilisation du principe des coûts historiques qu'ils estiment cohérent et justifié. Un cinquième lui reproche notamment des déformations au niveau de l'actif du bilan. Les 20 % ont eu du mal à prendre une position.

- Intervalle de confiance à 95 % : 51 % < P < 65 %.

Question n° 33 : Existe-t-il, selon vous, d'autres modes d'évaluation ? (base : 192 personnes)

- Réponses :



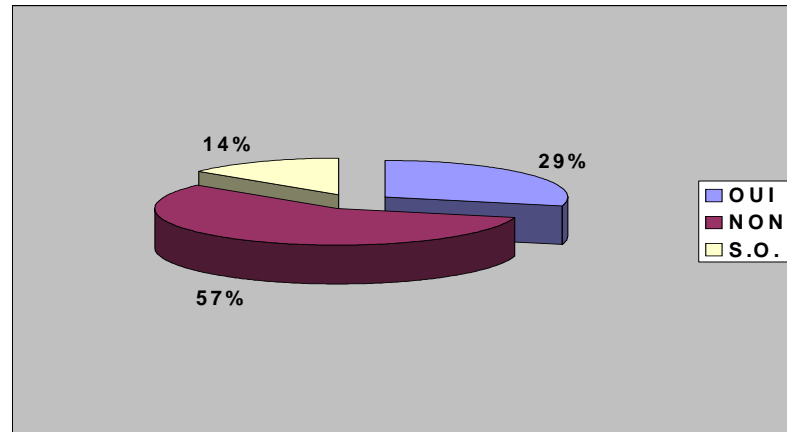
- Remarques et commentaires

82 % des praticiens interrogés connaissent l'existence de modes d'évaluation alternatifs.

- Intervalle de confiance à 95 % : 76 % < P < 88 %.

Question n° 34 : Connaissez-vous les principes comptables mentionnés dans le PCG ?
(base : 171 personnes)

- Réponses :



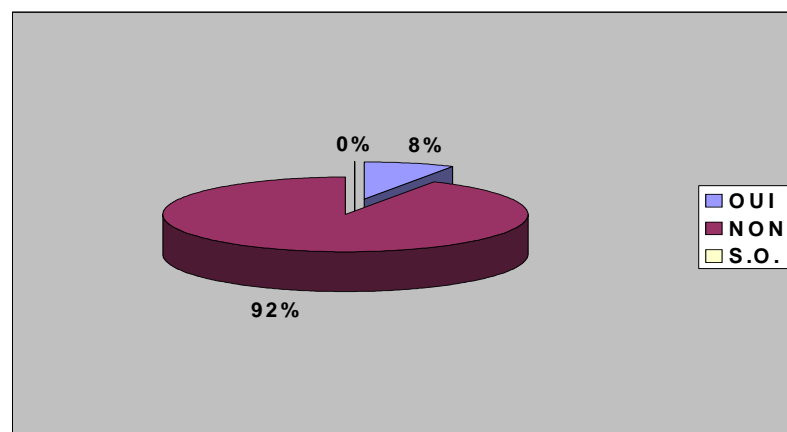
- Remarques et commentaires

Près de 70 % des praticiens interrogés (14 % et 57 %) méconnaissent les grands principes comptables mentionnés dans le PCG et le Code de commerce. Une nouvelle fois, nous avons posé ce type de question afin d'apprécier dans quelle mesure la pratique de la comptabilité s'appuie sur les grands textes fondateurs.

- Intervalle de confiance à 95 % : 22 % < P < 36 %.

Question n° 35 : Si oui, y avez-vous parfois recours pour résoudre un problème d'enregistrement ? (base : 50 personnes)

- Réponses :



- Remarques et commentaires

92 % des personnes déclarant connaître correctement les grands principes comptables avouent ne jamais y avoir recours pour résoudre un problème lié à l'enregistrement d'une opération. Néanmoins, 8 % (soit environ 2 % de l'échantillon ayant répondu à

l'avant dernière question) estiment s'y référer ou s'y être déjà référés lorsqu'ils se sont trouvés en état d'incertitude face à une opération comptable particulière.

- **Intervalle de confiance à 95 %** : $86 \% < P^{401} < 99 \%$.



Nous tenons à signaler que si la majeure partie des questions appelait des réponses binaires « oui / non », nous n'avons pas manqué toutefois, et cela fut riche d'enseignements, de recueillir des commentaires, des réflexions sur l'avis et l'attitude des répondants. Il est évident que le caractère psychologique et social de l'objet du sondage peut difficilement se prêter à une analyse unique des pourcentages obtenus. On pourra nous reprocher par ailleurs, de n'avoir pas établi de distinction selon que les réponses étaient recueillies auprès des experts-comptables, des assistants ou bien des comptables d'entreprise ; il est possible que la nature des conventions, leur prégnance et l'assujettissement du praticien puissent varier en fonction de la catégorie professionnelle abordée. La zone géographique étudiée peut aussi laisser apparaître des spécificités en la matière très intéressantes.

Maintes techniques statistiques telles les matrices de correspondance, tableaux de contingence et autres analyses multidimensionnelles des données, auraient permis d'aboutir alors à des conclusions fort enrichissantes, nous n'en doutons pas, mais là n'était pas l'objet de nos recherches. Nous avons pris le parti de considérer la population des praticiens comme une masse globale afin de valider ou invalider l'hypothèse conventionnaliste de la pratique comptable et d'en découvrir les principales caractéristiques. Reconnue comme telle, nul doute en revanche que la convention comptable ouvre de multiples champs de recherche tout aussi séduisants.

⁴⁰¹ P' représente ici la proportion d'individu répondant négativement.