RECHERCHES AUTOUR D'UN MODELE :COMPTABILITE ET CONVENTIONS

Marc Amblard

▶ **To cite this version:**

Marc Amblard. RECHERCHES AUTOUR D'UN MODELE :COMPTABILITE ET CONVENTIONS. Sciences de l'Homme et Société. Université du Sud Toulon Var, 2006. tel-00267003

HAL Id: tel-00267003

https://theses.hal.science/tel-00267003

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.

Université du Sud Toulon-Var

Laboratoire i3M - Equipe d'accueil 3820
Recherches en sciences de l'information et de la communication

RECHERCHES AUTOUR D'UN MODELE : COMPTABILITE ET CONVENTIONS

Tome 1

Candidature à l'Habilitation à Diriger des Recherches en Sciences de Gestion

Présentée et soutenue publiquement le 29 Juin 2006 par

MARC AMBLARD
Maître de Conférences - Université de Provence – Aix en Provence

Membres du jury :

Monsieur PHILIPPE DUMAS
Professeur, Université du Sud Toulon-Var

Monsieur YVES DUPUY
Professeur, Université Montpellier II

Monsieur PIERRE GENSSE
Professeur, Université du Sud Toulon-Var

Monsieur CHRISTIAN HOARAU
Professeur, CNAM

Monsieur ROBERT TELLER
Professeur, Université de Nice Sophia-Antipolis

Monsieur LUCIEN VERAN
Professeur, Université Paul Cézanne

SOMMAIRE

Pages

LISTE DES TRAVAUX ET PUBLICATIONS …… 6
PREAMBULE …… 8
INTRODUCTION GENERALE …… 9

1ère PARTIE
FONDEMENTS SCIENTIFIQUES DES TRAVAUX

CHAPITRE 1 - LA PERSPECTIVE HETERODOXE DES CONVENTIONS COMME CADRE THEORIQUE …… 15

1. L'économie …….. 16
2. La rationalité …… 24
3. Le concept …… 31

CHAPITRE 2 - L'INDIVIDUALISME AFFAIBLI COMME POSITIONNEMENT METHODOLOGIQUE …….. 39

1. Le flottement des économistes ……. 40
2. La discrétion des gestionnaires …… 48
3. L'individualisme affaibli du comptable ..…… 60

CHAPITRE 3 - ORIENTATIONS EPISTEMOLOGIQUES ET METHODES D'INVESTIGATION …….. 69

1. Une posture constructiviste ……. 70
2. Une approche positive de la comptabilité …… 75
3. Méthodologie de la recherche …….. 81

Conclusion partie 1 ……... 87

2ème PARTIE
COMPTABILITE ET CONVENTIONS : LES AXES DE RECHERCHE

CHAPITRE 4 – MODELE ET REPRESENTATIONS AD HOC …… 92

1. De la variété des représentations ……. 93
2. Un cas d'inadéquation du modèle : les nouvelles formes organisationnelles 107

CHAPITRE 5 - UNE RELECTURE PAR LA THEORIE DES CONVENTIONS …….. 126

1. Vers une approche sociologique du modèle …….. 128
2. Des conventions marquées …… 148

CHAPITRE 6 - APPORTS & PROLONGEMENTS DU MODELE : LA DYNAMIQUE DES CONVENTIONS COMPTABLES …….. 169

1. Alternatives et facteurs d'émergence ……. 173
2. Les réactions …….. 193

CONCLUSION GENERALE ……..…. 206

Bibliographie ……. 214

Annexes ...……...…… 225

Tout le paradoxe de la convention réside dans sa circularité : issue de l'activité humaine, elle finit par former les hommes…

REMERCIEMENTS

Un grand merci à tous les membres du jury qui ont fait l'effort de lire ce dossier et qui ont accepté de faire le déplacement jusqu'à Toulon pour cette épreuve. J'en suis sincèrement très honoré.

La recherche est 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.

Je profite de ces lignes pour remercier une seconde fois, le professeur Pierre Gensse qui fut, il y a presque sept ans déjà, mon directeur de thèse. Son écoute, ses conseils, ses commentaires, ses encouragements et sa sagesse ont toujours beaucoup compté pour moi. 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. J'aimerais apporter à mes futurs doctorants autant qu'il a su m'apporter.

Enfin, je remercie mon épouse Nathalie pour les heures qu'elle a (encore) consacrées à la lecture et aux nombreuses corrections, sans parler de sa compréhension et de son réconfort.

LISTES DES TRAVAUX ET PUBLICATIONS

- OUVRAGES :

- *Conventions et management* (dir.), De Boeck Université, Belgique, Louvain, 2003.
- *Modélisation comptable et théorie des conventions*, Editions L'Harmattan, Paris, 2002.

- ARTICLES PUBLIES :

- « La comptabilisation des stock-options : comptabilité d'entreprise ou comptabilité d'actionnaires ? », *GESTION 2000*, n° 4/05, juillet-août 2005, pp. 187-206.
- « Conventions et comptabilité : vers une approche sociologique du modèle », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, numéro spécial, juin 2004, pp. 47-68.
- « Les multiples frontières de l'entité comptable », *La revue du financier*, n° 123, mars 2000, pp. 73-85.
- « Le modèle comptable face aux mutations organisationnelles », *La revue du financier*, n° 121, septembre 1999, pp. 23-37.

- ARTICLE A PUBLIER :

- « Performance financière : vers une approche renouvelée du résultat comptable », article terminé à soumettre à la revue *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 2006.

- CHAPITRES DANS OUVRAGE COLLECTIF :

- « Vers une théorie sur la dynamique des conventions » *in* Amblard M. (dir.), *Conventions et management*, De Boeck, Louvain, Belgique, 2003, pp. 139-158.
- « Conventions et modélisation comptable » *in* Amblard M. (dir.), *Conventions et management*, De Boeck, Louvain, Belgique, pp. 61-88.
- « Lexique conventionnaliste » avec Heem G. et Zécri J.L. *in* Amblard M. (dir.), *Conventions et management*, De Boeck, Louvain, Belgique, pp. 297-303.

- **COMMUNICATIONS, ANNALES & ACTES :**

  - « Conventions et modélisation comptable », Colloque *Conventions et Institutions*, CNRS, Université Paris 10 - Nanterre, La Défense, décembre 2003.
  - « La comptabilisation des stock-options : comptabilité d'entreprise ou comptabilité d'actionnaires ? », in *Actes de l'Association française de comptabilité (AFC)*, mai 2003, Congrès de Louvain, Belgique.
  - « Droit, gestion et organisations : esquisse d'une théorie sur la dynamique des conventions » *Annales du Congrès des* IAE, septembre 2000.
  - « Le changement des règles comptables : une interprétation par la théorie des conventions », *Actes de l'Association française de comptabilité (AFC)*, mai 2000.
  - « Les nouvelles formes organisationnelles : l'inadaptation du modèle comptable », *in Actes de l'Association française de comptabilité (AFC)*, 1999.
  - « Le système comptable face aux changements organisationnels », *Les deuxièmes journées de recherche de l'AFC « Entreprise, Comptabilité et Cognition »*, Université Paul Sabatier, Toulouse III, 15 novembre 1998.
  - « La théorie des conventions : une approche renouvelée du modèle comptable », in *Actes de l'Association française de comptabilité (AFC)*, mai 1998.

- **PAPIERS DE RECHERCHE :**

  - « L'incommensurabilité de la firme », Cellule de recherche LEA, Université de Provence.
  - « Financement des entreprises de haute technologie : contrôle, pacte et relation d'agence », CETFI, Université Aix-Marseille III.

PREAMBULE

Nous comprenons le dossier d'habilitation comme une épreuve destinée à vérifier chez son auteur la présence de deux qualités fondamentales : d'une part, être un bon chercheur et d'autre part, savoir diriger efficacement.

La première n'induit pas la seconde. Etre un bon chercheur relève d'une démarche le plus souvent individuelle qui consiste à mettre en œuvre un ensemble d'actions et de réflexions en vue d'améliorer l'état des connaissances dans un domaine scientifique.

Etre un bon directeur de recherche nécessite de savoir proposer, organiser, choisir, décider, réorienter … Il lui faut en plus être suffisamment psychologue et altruiste pour déclencher des inspirations, les imposer et orienter subtilement l'élève sur des pistes de recherches sans en percevoir les futurs dividendes. Bref, le directeur de recherche est le plus souvent un homme de l'ombre qui transmet beaucoup mais reçoit finalement assez peu. Que le jury n'y voit aucune complaisance, tel est vraiment notre ressenti.

Si on ajoute à cela qu'un directeur de recherche est aussi un enseignant et qu'il lui faut à ce titre développer d'autres aptitudes, on imagine alors que peu de personnes sont capables de cumuler toutes ces dispositions. C'est là toute la difficulté de l'entreprise. C'est aussi tout le bonheur de se lancer un tel défi.

INTRODUCTION GENERALE

Le présent dossier constitue une synthèse des travaux menés ces dernières années. Il est l'occasion (rare) de relier nos investigations, de rationaliser notre discours, d'expliciter nos choix de parcours, d'être autocritique par rapport à notre recherche tout en en esquissant les perspectives. Il permet aussi d'éclairer différents points comme la singularité de l'engagement théorique ou encore les différentes collaborations menées lors des travaux de recherche. Il nous entraîne à prendre du recul et, nous l'espérons, franchir un pas supplémentaire dans notre démarche de chercheur et d'accompagnateur.

1. Le cadre de la recherche

Des mutations profondes affectent depuis quelques années l'univers économique. A notre sens, la libéralisation des marchés financiers et la réappropriation progressive du gouvernement d'entreprise par les actionnaires en sont les plus marquantes. Conséquence inattendue, ces transformations ont placé le système d'information comptable au cœur de ces nouvelles problématiques. Dès lors, la normalisation est devenue un enjeu essentiel du capitalisme contemporain. On doit pourtant reconnaître que les données comptables retiennent toujours plus l'attention que les normes qui président à leur élaboration (Crouzet, Véron, 2002).

Dans ce contexte, il nous a semblé pertinent de nous pencher sur les fondements du modèle mais aussi sur ses évolutions actuelles en situant notre réflexion à la croisée de différentes disciplines. Un tel abord a permis de lever le voile de la rigueur et de la neutralité dont on recouvre généralement la comptabilité, pour découvrir un construit social « modelé » par les groupes qui, historiquement, ont su établir par leur poids une représentation idiosyncrasique de la firme.

Menés dans le cadre de différents laboratoires, ces travaux nous ont amenés à collaborer avec de nombreux chercheurs sous diverses formes : ouvrage collectif, revues, colloques, projets et cahiers de recherche dans des domaines très variés.

2. De la problématique aux objectifs

Si les théories micro-économiques standard ont permis de mieux comprendre le rôle du système comptable au sein de l'organisation, elles ne sont pas parvenues, selon

nous, à expliquer les choix économiques, politiques et idéologiques qui ont forgé le modèle et orientent aujourd'hui encore son évolution.

Nous avons alors tenu le pari que l'approche conventionnaliste, jeune courant théorique, pouvait nous fournir de nouveaux outils pour analyser la comptabilité et les acteurs qui l'animent. Adoptant un regard différent, nos recherches se sont fixé l'objectif de considérer le système comme un ensemble de règles et procédures socialement construites appelées « conventions ». 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 son comportement renvoie. Toutes ne sont pas explicites, mais en sommes-nous conscients ?

Le questionnement qui a guidé notre réflexion durant ces dernières années peut alors se résumer de la façon suivante :

- Le modèle comptable est-il donné ou convenu ?
- Dans ce dernier cas, quelles sont les conventions qui le fondent ?
- Sont-elles consensuelles ou privilégient-elles un point de vue particulier ?
- Enfin, selon quels processus évoluent-elles ?

3. 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. Placé au centre du problème, le modèle 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 collective plus qu'une technique d'arithmétique rigide, à laquelle on tend à l'apparenter.

4. L'interdisciplinarité

Le choix du sujet et surtout de l'outil théorique, nous entraîne à franchir la limite des sciences de gestion pour emprunter aux disciplines voisines leurs concepts et 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 réputées plus éloignées.

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

5. Articulation du dossier

Ce document s'articule autour de deux grandes parties. La première présentera les soubassements scientifiques de notre recherche. Celle-ci s'avère indissociable d'une certaine vision que nous avons de l'être humain et de l'environnement mais aussi d'une méthodologie que nous considérons, à tord ou à raison d'ailleurs, comme étant la plus pertinente pour traiter l'objet de nos travaux. De fait, il est toujours difficile de revendiquer une impartialité scientifique. Aussi, par souci d'honnêteté intellectuelle et pour légitimer ce type de travail, nous avons tenu à expliciter les fondements épistémologiques qui ont orienté notre conduite tout au long de la recherche. Cette mise au point, pour nécessaire qu'elle soit, n'en est pas moins délicate à aborder, attendu qu'elle nous contraint en tant que chercheur à nous interroger sur la nature de la connaissance produite et, plus en amont, sur la nature de la réalité que nous pensons pouvoir appréhender (Girod-Séville, Perret, 1999). Elle nous invite à un questionnement portant tout autant sur la place de l'homme dans la société que sur les rapports qu'il entretient avec les structures sociales.

Les réponses à ces interrogations sont fondamentales sachant qu'elles engagent l'esprit dans un schéma intellectuel déterminant quant à la mise en œuvre de la recherche et quant aux résultats obtenus.

Ces présupposés scientifiques clairement annoncés, la seconde partie nous amènera à considérer le modèle comptable comme la représentation symbolique d'une réalité perçue. Si l'individu construit sa propre réalité, il y a alors autant de représentations que d'observateurs. La firme n'échappe pas au phénomène : en fonction de son vécu, des objectifs et de ses besoins, chacun de ses membres se

compose une image qui lui est propre. Cependant, la communication financière entre les agents exige qu'à l'égard de l'entité comptée, soit construite une représentation commune apte à véhiculer un ensemble d'informations. Il en ressort inévitablement un décalage entre le modèle « convenu » de l'organisation et la perception qu'on en a. Si l'inadéquation induite trouve parfois une solution avec des retraitements comptables adaptés, dans d'autres cas, le problème ne peut être résolu sans remettre en cause les hypothèses fondatrices du modèle.

D'où l'idée d'envisager la formation et l'évolution de la comptabilité autrement qu'en l'inscrivant traditionnellement dans le paradigme néoclassique. Nous renoncerons ainsi à son statut d'outil de gestion des conflits d'intérêts, pour l'appréhender plutôt comme un dispositif social de résolution de problèmes. La théorie des conventions nous en offrira l'occasion en intégrant dans le raisonnement tout ce que l'individualisme et l'opportunisme contractualistes a écarté de sa route (affects, rites, mimétisme …).

L'exercice débouchera ainsi sur une approche sociologique du modèle où les conventions sont appréhendées comme des solutions choisies, admises et reconnues pour résoudre des problèmes de représentation comptable. Si elles procurent au système une certaine cohérence dans la représentation du réel, nous verrons qu'il est toutefois difficile d'admettre leur neutralité. Elles modèlent considérablement l'image comptable et, dans le même temps, guident le praticien ou plus généralement l'utilisateur des comptes dans un schéma de pensée très orienté.

PARTIE I

FONDEMENTS SCIENTIFIQUES

DES TRAVAUX

1ère PARTIE

FONDEMENTS SCIENTIFIQUES DES TRAVAUX

Il ne suffit pas de "voir" un objet jusque-là invisible pour le transformer en objet d'analyse. Il faut encore qu'une théorie soit prête à l'accueillir.

François Jacob, extrait de *La logique du vivant* (1970).

Toute recherche impose que soient précisés les soubassements théoriques sur lesquels elle est fondée. L'oublier, ce serait admettre implicitement que les chercheurs mobilisent les mêmes présupposés scientifiques. Hypothèse évidemment irréaliste qui retire toute légitimité à la démarche de recherche. Celle-ci pose plusieurs questions qui appellent chacune des réponses diverses selon son auteur : quelle autonomie prêter à l'individu ? Est-il le produit des structures sociales ? Comment qualifier sa rationalité ? Peut-il se prévaloir d'une réalité extrinsèque ou bien agit-il sur elle ? S'en tient-il à ce qui est ou s'attache-t-il à dire ce qui doit être ?

Le questionnement prend une résonance toute particulière dans le champ des sciences sociales eu égard au faible degré de matérialité et au contenu idéologique qui les différencient des sciences dures. Inévitablement, le chercheur emprunte une grille théorique d'analyse qui renvoie à un ensemble d'hypothèses ayant trait au monde observé. Il lui faut alors clairement l'annoncer. Pour notre part, ce sera l'objet de cette première partie. Le premier chapitre exposera la perspective hétérodoxe des conventions comme cadre théorique de nos recherches. Le second présentera l'individualisme affaibli comme positionnement méthodologique. Enfin le troisième et dernier chapitre de cette partie précisera notre posture épistémologique et nos méthodes de recherche sur le terrain.

CHAPITRE 1

LA PERSPECTIVE HETERODOXE DES CONVENTIONS COMME CADRE THEORIQUE

La théorie est si peu opposée à la pratique qu'elle n'est autre chose que la pratique expliquée.

F. Bastiat, extrait d'*Œuvres complètes*, 1862.

A quoi sert une théorie ? A cette question, nous répondons volontiers qu'elle permet à l'observateur de mieux comprendre les pratiques. A l'instar de F. Bastiat, nous rapprochons à dessein les deux termes communément jugés antagoniques ; non pas par esprit de provocation mais parce que nous définissons la théorie comme une construction intellectuelle grâce à laquelle le chercheur en sciences sociales peut extraire des faits observés, des logiques explicatives imperceptibles autrement.

Nous croyons même pouvoir dire que l'apprentissage de certaines théories (des systèmes, de la firme, des contrats puis des conventions) durant nos études et recherches universitaires, a considérablement modifié notre vision du monde. Elles l'ont fait évoluer au point de rendre intelligibles et structurés des événements et des pratiques qui nous semblaient auparavant confus, chaotiques ou infondés. Les théories nous habitent et nous entraînent, qu'on le veuille ou non, à réinterpréter notre quotidien dans ses banalités les plus criantes. D'un point de vue scientifique, elles nous ont amenés à poser un regard renouvelé sur la modélisation comptable. Nous y avons repéré des racines idéologiques, des influences culturelles et des jeux politiques que dissimule une physionomie rigoriste.

Trois angles d'analyse permettront alors d'appréhender notre outil théorique : économique (1.), contextuel (2.) et conceptuel (3.).

1. L'ECONOMIE : LES CARENCES DE L'APPROCHE STANDARD

1.1. Les hypothèses néoclassiques

Commençons par replacer la théorie des conventions dans son contexte économique. Cela fait plus de deux siècles que la science économique s'est développée en prenant appui sur un postulat : les individus sont rationnels et agissent selon des calculs fondés sur la maximisation de leur bien-être économique (Gomez, 1997-a). Ainsi chaque individu poursuit des objectifs variés, qui vont de la satisfaction des besoins fondamentaux à celle d'aspirations plus complexes. Or, les moyens disponibles pour satisfaire ces objectifs à un moment donné sont limités soit par le volume de l'offre disponible, soit par le pouvoir d'achat dont dispose l'individu. Cette rareté des ressources est une contrainte qui oblige l'agent économique à réaliser des arbitrages pour maximiser son utilité. Rapporté de façon très schématique, cela revient à dire que les décisions qu'il prend sont le fruit d'un calcul d'évaluation et de comparaison : la satisfaction obtenue d'une part et le sacrifice consenti par l'action engagée, d'autre part. La microéconomie fut très constructive en la matière en pénétrant efficacement la logique qui animent les deux acteurs du modèle standard, le consommateur et le producteur.

Le premier éprouve selon les conditions économiques, sociales et contextuelles, un ensemble de besoins qui vont entraîner un sentiment de désir couplé à une sensation de frustration auxquels il répond en consommant. Les théoriciens de l'utilité marginale, comme Marshall, nous ont enseigné ce principe majeur de l'analyse microéconomique selon lequel toute décision individuelle provient d'une égalisation à la marge des coûts et avantages qui y sont liés. A cet instant, l'avantage maximal est atteint. En d'autres termes, toute unité supplémentaire de consommation si elle procure un surcroît de bien-être (utilité), suppose dans le même temps un sacrifice (entendons par là une dose de souffrance liée à l'effort consenti pour obtenir le pouvoir d'achat correspondant). Aussi, lorsque l'utilité (1) devient inférieure à l'effort (2), l'agent devrait logiquement renoncer à la consommation d'une unité supplémentaire. Côté producteur (ou entrepreneur), le raisonnement est très proche : la production cesse lorsque le coût (marginal) d'une unité (ou série) supplémentaire (2) devient supérieur à la recette induite par la vente de cette même unité (1).

Ce raisonnement économique sous-tend toutefois l'existence de trois processus :

1) *Un processus synoptique* : l'agent économique peut dénombrer tout les états de la nature possibles.

2) *Un processus d'optimisation* : l'agent économique peut affecter à chaque option un coût (1), un avantage (2) (utilité marginale) et une probabilité de réalisation ; il est alors possible de calculer et choisir l'espérance de gain la plus élevée.

H. Simon (1983, pp. 13-14) a fort bien décrit cette figure de la rationalité illimitée : « Le décideur contemple et comprend de manière immédiate tout ce qui s'offre à lui. Il accède à l'ensemble des alternatives de choix possibles, non seulement dans le présent, mais également dans le futur. Il comprend les conséquences de chacune des stratégies de choix possibles, au point d'être capable d'assigner des distributions de probabilités aux états du monde futurs. Il a confronté ou concilié toutes ses valeurs partielles contradictoires, et les a synthétisées dans une fonction d'utilité unique, qui ordonne tous les états du monde futurs, selon ses préférences ».

3) *Le processus de coordination* : l'agent économique exerce son choix sur les marchés face à une contrepartie agissant en sens inverse. Les marchés sont donc des espaces de coordination desquels émerge un facteur d'équilibre, le prix.

Si cette mécanique microéconomique est intellectuellement séduisante, elle n'en demeure par moins réductrice et les processus sous-tendus représentent autant d'hypothèses comportementales réfutables. Il fallut cependant attendre les années cinquante pour que des approches critiques soient favorablement accueillies par la communauté scientifique. Ainsi, les « théories relativistes » des comportements individuels bouleversent un des grands principes fondateurs de la théorie classique : la rationalité parfaite.

H. Simon (1955), (suivi par d'autres auteurs parmi lesquels R. Cyert et J. March (1963)) 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. 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 entités économiques ne maximiseraient pas leur profit, mais se contenteraient d'un niveau satisfaisant et appliqueraient des procédures de routine et non de calcul optimal. On s'éloigne alors sensiblement des hypothèses fondatrices de la pensée néoclassique.

H. Simon n'est pas le seul à remettre en cause les hypothèses standard ; J.M. Keynes les bouscule sans ménagement en réfutant l'idée qu'un individu puisse connaître l'ensemble des événements susceptibles d'affecter sa décision. Les agents économiques n'apprécient le champ des possibles qu'à partir d'une connaissance limitée des faits. Le philosophe devenu économiste montre que le processus de

décision est autrement plus complexe et subtile : en l'absence d'une connaissance préalable de l'avenir donné, attribuer une probabilité à un événement ne relève plus du calcul mais d'une opération de jugement. J.M. Keynes (1936)[1] parle alors d'incertitude *radicale.*

1.2. Le « tout contrat »

Quelques années plus tard, des chercheurs vont compléter ces travaux en s'interrogeant sur la nature des relations économiques observables dans les organisations et sur les marchés. Une nouvelle vision de la coordination marchande prend forme : celle-ci apparaît comme un ensemble de contrats imparfaits. Ce nouveau courant qui introduit l'imperfection de l'information et l'existence d'asymétries informationnelles entre agents, s'appuie sur trois piliers : la théorie des droits de propriété, la théorie des coûts de transaction 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. La nature de la propriété selon la théorie influence de manière déterminante les performances des différentes organisations produisant un même *output*. Les firmes ayant le profit pour objectif seraient 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 privée (Tezenas du Montcel, Simon., 1977). Le système des droits de propriété permet d'intéresser directement les agents aux performances de l'entreprise et d'évacuer ceux jugés non contributifs.

De son côté, la théorie des coûts de transaction remet en cause le marché comme mode d'ajustement optimal, en opposant les structures de marché et d'entreprise. R. Coase, père fondateur de la théorie, est le premier à avoir mis en évidence que le recours au marché entraînait deux types de coûts : ceux induits par la recherche de « prix adéquats » et ceux liés à la négociation et à la conclusion de contrats pour chaque transaction. Il en déduit que dans certaines situations, l'internalisation des activités au sein d'une entreprise permet d'y échapper. L'existence de la firme est de ce fait légitimée. O. Williamson caractérisera ces situations et proposera une liste de facteurs explicatifs pour le choix entre marché et entreprise.

[1] Cité par Chaserant C., Thévenon O. (2001).

Enfin, la théorie de l'agence avance que la firme est un lieu virtuel qui sert de scène à l'accomplissement du processus d'équilibre entre les objectifs conflictuels des individus. Selon M.C. Jensen et W.H. Meckling (1973), 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, impliquant par là 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 ces coûts.

1.3. Les insatisfactions

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. Le courant contractualiste aura ainsi largement contribué à renforcer la crédibilité de la théorie économique standard en offrant le réalisme qui lui faisait défaut. Pour autant, elle demeure encore une économie de la rationalité individuelle (optimisatrice dans un premier temps, limitée dans un second temps) et c'est précisément sur ce point que les insatisfactions se focalisent. La rationalité, même amoindrie, peine à rendre compte de l'action collective ; l'intérêt privé et l'opportunisme de l'individu probablement surestimés ne sont peut-être pas les seuls moteurs de l'action humaine dans les firmes et sur les marchés. La vie économique nous fournit de multiples exemples de comportements qui sont incompréhensibles si l'être humain est l'inflexible machine à calculer que nous dépeint la nouvelle microéconomie contractuelle.

Science voisine, la sociologie s'est alors invitée au débat lorsqu'elle vit dans l'organisation 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 alors 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 instable d'un contexte à l'autre, devient le problème central et fondamental que doit résoudre toute organisation (Guéret-Talon, 1996). Celle-ci abrite deux types d'interrelations réciproques : les unes entre les acteurs et l'entreprise, les autres entre les acteurs de l'entreprise.

1.4. A la croisée des sciences humaines

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. Autant de paramètres totalement ignorés par la théorie des jeux et autres analyses stratégiques qui échouent à rendre compte des relations économiques.

A l'instar des sociologues, c'est donc un regard renouvelé que nous proposent les différents courants hétérodoxes : 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. 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 émerge des acteurs une capacité collective à dépasser les divergences pour créer des accords stables et donner une véritable cohésion à l'entreprise (Scott, 1987).

Au sein de ces modèles, la théorie des conventions essaie de comprendre la coordination humaine en articulant des perspectives philosophiques, 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 s'appuyant sur des accords partagés.

Les travaux de L. Boltanski et L. Thévenot (1983) montrent justement que le fonctionnement des organisations 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 qu'ils tiennent pour légitimes, à l'aide desquels ils justifient leur action. Ces principes sont organisés dans différentes « cités », c'est à dire des idéaux types, 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'agent 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.

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 un dispositif contraignant, mais aussi et surtout par des règles morales. Ainsi, le contrat ne s'oppose pas à la convention, il s'y glisse pour mieux s'exécuter. Le courant conventionnaliste s'attache justement à étudier cette structure hiérarchique en expliquant la construction de cadres communs de coordination. Il n'est donc nullement question de rejeter le contrat mais de s'attarder sur la constitution des référentiels d'action collective qui les surplombent. Il n'est pas question non plus d'écarter le calcul. Contrairement au sens de certaines critiques couramment adressées à la théorie des conventions, celle-ci ne fait pas de l'homme un être moral désintéressé : « dans notre construction, l'individu intègre dans sa conduite une visée normative sur la coordination avec les autres et le bien commun, au lieu de se replier sur un calcul égoïste. » (Eymard-Duvernay *et alii,* (2003, p.13). En d'autres termes, « l'économie des conventions n'exclut pas la poursuite par l'agent de son intérêt personnel, mais lui ajoute un sens de la justice » (F. Bessis, 2004, p.2).

En somme, comme le souligne J. P. Dupuy (1989), 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 ; il est guidé par des normes, coutumes, règles qu'il a progressivement intégrées depuis son plus jeune âge 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 » (Dupuy, 1989).

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 telle manière que les normes de comportements qui se créent ne soient pas incompatibles entre elles, donc sources d'incertitude » (Gomez, Marion, 1997).

1.5. Un corpus hétérogène

Si l'expression « théorie des conventions » laisse entendre un corpus unifié, la réalité de ce jeune courant est quelque peu différente. Il serait d'ailleurs plus approprié de parler d' « approches conventionnalistes » (Heem, 2003) qui puisent leurs origines dans des champs disciplinaires distincts (économie, gestion, sociologie). Observons brièvement les origines du mouvement pour s'en convaincre. Il faut alors revenir vers les années vingt pour évoquer les travaux d'un philosophe, à notre sens injustement ignoré, E. Dupréel (1925). L'auteur s'efforce de comprendre la place de l'homme dans la société : « 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, en fait une activité unifiée (p. 285). ». Peu après, le concept est repris par J.M. Keynes dans son ouvrage de 1936, *The General Theory of Employment, Interest and Money* pour expliquer la prise de décision sur les marchés financiers. Notion centrale de son projet de recherche, la convention est présentée comme un point fixe dans un croisement d'anticipations individuelles (Batifoulier et Larquier, 2001) ; elle lui permettra singulièrement d'expliquer que le chômage massif, consécutif à la grande crise n'est pas dû à un taux de salaire trop élevé, mais à un taux d'intérêt trop haut, taux résultant d'une convention et non d'un calcul économique.

Quelques années plus tard, c'est un logicien, D.K. Lewis, qui en 1969 réempruntera le concept dans ses travaux sur la philosophie du langage. Après avoir mobilisé la théorie des jeux, l'auteur fait la démonstration que le concept de convention est nécessaire à des individus rationnels cherchant à résoudre un problème de coordination.
J.M. Keynes et D.K. Lewis ne situent pas toutefois la convention au même niveau (Heem, 2003). Pour le premier, la notion de convention renvoie plutôt à une représentation de l'opinion du collectif ; le second la situe plutôt à hauteur de l'individu contraint d'anticiper le comportement des autres pour surmonter un problème de coordination. Nous reprendrons plus en détail cette distinction conceptuelle dans un des chapitres suivants.
Par la suite, H. Leibenstein (1982) deviendra lui aussi une figure majeure des conventions. Face au « dilemme du prisonnier », l'auteur tente de fournir une solution à ce type de situation ; dans une organisation marquée par la divergence des objectifs, chacun observe la norme d'effort du groupe, s'y conforme et de fait la perpétue. Cet étalon d'effort entre collègues est une convention qui permet d'assurer la coopération entre salariés et employeurs.

Ce bref retour aux pères fondateurs de la théorie des conventions témoigne de la diversité de ses recherches et approches diverses. Si les problématiques sont différentes (l'économie du travail, les marchés financiers, le langage, la qualité …), les fondements méthodologiques le sont tout autant (Gensse, 2003). Nous tenterons d'en faire la démonstration après avoir examiné les données contextuelles de la convention et présenté ses différentes facettes conceptuelles.

2. LA RATIONALITE

L'incertitude est de tous les tourments le plus difficile à supporter.
Alfred de Musset, extrait de *La confession d'un enfant du siècle* (1836).

Il nous faut à ce stade de la réflexion, clarifier la rationalité que le cadre théorique des conventions prête à l'individu. Celle-ci est fortement marquée par l'incertitude et le mimétisme.

2.1. L'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. J.M. Keynes, toujours dans son ouvrage *La théorie générale de l'emploi de l'intérêt et de la monnaie* (1936), avait sur ce point alerté sa communauté : l'incertitude ne saurait se confondre avec un concept voisin, le « probable ». Un événement probabiliste est sûr, le futur probable n'est pas hypothétique. La certitude qu'il pleuvra n'est pas discutable. Seul l'est le nombre de jours à attendre la pluie. Il est toujours possible de calculer précisément une probabilité de réalisation ou bien un nombre moyen de jours à patienter. L'incertitude est plus embarrassante parce qu'elle échappe à tout calcul. On peut alors dresser la typologie suivante :

- Certitude : la liste exhaustive des évènements possible est parfaitement connue de tous ;
- Risque : on peut affecter à chaque événement une probabilité objective ;
- Incertitude simple : on peut affecter à chaque événement une probabilité subjective ;
- Incertitude radicale : la liste des événements et des probabilités associées même subjectives n'est pas connue.

Qu'elle soit simple ou radicale, deux séries de facteurs externes et internes sont génératrices d'incertitudes :
Facteur interne 1 : *les capacités.* La théorie économique postule un individu, l'*homo-economicus*, doté de capacités cognitives remarquables : capable de répertorier toutes les options, d'apprécier précisément les occurrences, il lui est possible de choisir une

solution optimale. Cependant, H. Simon (1955) l'a montré, cette vision théorique est quelque peu éloignée de la réalité et les individus dont on observe les pratiques se contentent d'aptitudes limitées. La quantité de données à intégrer, à supposer que celles-ci soient connues, est trop élevée pour être traitée par les seules capacités cognitives de la personne.

Facteur interne 2 : *le temps.* Le temps est aussi facteur d'incertitude. « 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. » (Gomez, 1996, p. 169). 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 considérer 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.

Facteur externe 1 : *l'information.* L'information n'est pas toujours disponible. Elle peut être cachée ou plus simplement dispersée. Les nouvelles technologies ont certes modifié la donne ; il n'en demeure pas moins que la surabondance de données peut tout aussi bien plonger l'individu dans l'embarras. De surcroît, l'accès à la bonne information entraîne des coûts liés à leur recherche, leur traitement mais aussi à la vérification de leur pertinence sans qu'on puisse préjuger du résultat.

Facteur externe 2 : *les autres.* Les autres contribuent tout autant à limiter la souveraineté de l'individu. Lorsque ce dernier exerce un choix, il n'est pas isolé d'un contexte social qui contraint son action. La réaction des autres constitue alors 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 et la rationalité substantielle de l'individu parce qu'il ne dispose pas réellement des moyens lui permettant de calculer une solution plus efficace qu'une autre.

Aussi, depuis plus d'une trentaine d'années, l'intégration de l'incertitude est venue bouleverser le postulat économique de la rationalité parfaite de sorte que la mécanique

microéconomique s'est considérablement complexifiée. C'est là d'ailleurs tout le drame d'une science altière qui découvre l'incertitude alors qu'elle n'a cessé pendant plusieurs siècles de vouloir passer pour une science dure en recourant à des modèles de certitude empruntés à d'autres champs scientifiques comme les mathématiques. Aussi, le traitement de l'incertitude, concept « mou », se prête assez difficilement aux modes calculatoires de la pensée dominante. On convient aisément que cet état est fort peu compatible avec les hypothèses de la théorie économique standard rappelées plus haut. Celles-ci ne tiennent, on l'a vu, qu'en admettant l'existence d'une rationalité illimitée ou substantielle.

2.2. La rationalité mimétique

L'irréalisme évident d'une telle hypothèse conduit H. Simon (1976) à l'écarter. Ses recherches vont mettre en évidence qu'outre ses capacités cognitives limitées, l'individu met en oeuvre un autre mode de prise de décision en utilisant des principes heuristiques. Dès lors, l'auteur américain définira la rationalité d'une décision non plus en fonction d'une conséquence attendue (utilité ou profit), mais en fonction de la cohérence du raisonnement qui déboucha sur cette décision. Désormais, le critère de satisfaction s'oppose à celui de maximisation. L'auteur parle alors de rationalité procédurale ou limitée. En proposant à sa façon un schéma de rationalité plus réaliste, H. Simon a ouvert la voie à l'intégration de données d'ordres psychologique et sociologique dans les procédures de raisonnement qu'il met en œuvre pour décider. La théorie des conventions n'hésitera pas à s'y engager pour enrichir plus encore le concept de rationalité limitée en y introduisant le mimétisme. Selon l'approche, le contexte dans lequel les acteurs inscrivent leur action n'est pas risqué mais incertain. Or, en situation d'incertitude, l'individu choisit non pas de façon autonome en référence à une rationalité immanente, mais en adaptant son comportement à ce qu'il pense être un comportement normal ; il se réfère ainsi à des régularités qu'il observe, qu'il anticipe ou qu'il a préalablement intégrées.

B. de Montmorillon (1999) qualifie de rationalité mimétique ce type de conduite ; dans une situation d'incertitude radicale, il n'est possible de décider qu'à partir de l'idée que l'on se fait des critères de décision des autres acteurs. Autrement dit, c'est l'observation du comportement d'autrui qui permet à l'agent de surmonter cette situation de crise et décider. Le mimétisme devient ainsi 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.

Une série d'expériences assez surprenantes dirigées par S. Asch en 1951[2] illustre très efficacement le phénomène. Une ligne d'une longueur donnée était présentée à six personnes ; on leur demandait ensuite de trouver une ligne de longueur équivalente parmi trois autres. Sur les six personnes interrogées, cinq avaient secrètement reçu 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 l'avis du groupe quand bien même celui-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. Cette pression collective est d'ailleurs extrêmement subtile, aucun membre du groupe n'exigeant ouvertement la soumission du candide. Par la suite, des entretiens avec les individus testés ont montré qu'ils n'avaient aucunement conscience d'avoir abandonné 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…

Il y a donc une recherche du comportement dominant comme la référence normative débouchant ainsi sur la réalisation des faits anticipés. L'exemple le plus couramment cité pour expliciter ce raisonnement est celui du concours de photographie utilisé par Keynes. L'objectif y est, pour gagner, de découvrir quelle photo remportera le concours. Ainsi, chaque participant ne désignera pas la photo en fonction de son propre critère de choix, mais celle qui sera susceptible de remporter le plus grand nombre de suffrages. P.Y. Gomez (1996) y voit alors un processus de rationalisation : « en s'intéressant à la rationalisation, on cherche à savoir selon quels procédés et quelles techniques les individus donnent la *raison* de leurs décisions. En d'autres termes, comment ils rendent compte de la raison qui les anime. On abandonne alors la métaphysique de la raison transcendantale et universelle, et l'infrastructure des discours sur le cognitif qui en est la version laïque, pour s'appliquer à comprendre selon quelles modalités les individus rendent leurs décisions rationnelles auprès des autres (p. 181) ».
On comprend mieux alors pourquoi l'agent reste engagé dans les processus de coordination en dépit de cet état d'incertitude. En faisant siennes les conventions d'un

[2] Ces expériences sont décrites par le psychologue S. Milgram dans son ouvrage, *Soumission à l'autorité*, Calmann-Lévy, Paris, 1986.

groupe (qu'il soit restreint ou vaste), l'individu intègre un langage social commun lui permettant d'en devenir un membre à part entière. Paradoxalement, c'est le groupe qui confère à la personne une épaisseur sociale et construit son individualité. Nous sommes dans une certaine mesure la duplication de nos pairs. L'ethnométhodologue A. Coulon (1993) nous apporte un éclairage supplémentaire : « 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 (p. 44) ».

Instinct grégaire, sentiment d'appartenance et besoin de normalité confortent ainsi les individus dans leur conduite d'imitation collective. Les économistes des conventions ont bien cerné le mécanisme : 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 principe imitatif est fort bien analysé par J.P. Dupuy (1989) quand 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 les 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-dehors du système des acteurs lesquels regardant tous dans le sens qu'il indique, cessent de croiser leurs regards et de s'épier mutuellement (p. 373) ». Les vertus explicatives de la rationalité mimétique sont ainsi très enrichissantes : on découvre alors que si l'ensemble des acteurs fondent leurs décisions sur une norme issue du mimétisme collectif, l'état du monde finit de proche en proche par ressembler effectivement à celui que les acteurs anticipaient. C'est d'ailleurs ce raisonnement qui a permis à A. Orlean (1999) de décrypter les comportements sur les marchés boursiers et d'expliquer sous un angle novateur la formation et l'éclatement des bulles spéculatives. L'effondrement des valeurs Internet au début des années 2000 a fourni

une illustration pour le moins brutale du processus: les investisseurs se positionnaient sur des titres au mépris d'indicateurs fondamentaux désastreux avec pour seule justification l'anticipation d'une hausse forte. Les achats massifs déclenchaient alors mécaniquement une hausse des cours confortant ainsi la conviction des investisseurs quant à leurs anticipations. Les positions acheteuses devenaient encore plus dominantes, contribuant de la sorte à alimenter la bulle. Les analystes détenteurs d'informations financières révélatrices auraient dû selon toute logique ramener les foules à la raison. Il n'en fut rien. Ces professionnels n'ont fait que suivre et alimenter l'opinion dominante. Tout avis inverse aurait été contraire à la convention. Pour justifier les valorisations retenues avant et après introduction sur les marchés financiers, de nouveaux indicateurs ont même vu le jour (nombre de visiteurs, nombre de pages vues par jour, nombre d'abonnés, taux de clic …) et les multiples du résultat ou du chiffre d'affaires avancés n'avaient d'autre légitimité que d'être semblables à ceux observés sur le même secteur. On voit à présent les limites d'une telle rationalité autoréférentielle.

Ces propos rejoignent ceux du philosophe R. Girard (1990). Le mimétisme, nous dit l'auteur, est une force puissante qui doit être gérée intelligemment, sans quoi elle risque de faire s'effondrer la société. Il est intimement lié à la violence et peut produire des effets désastreux. S'il n'y a pas de « degré », de hiérarchie, d'ordre, la rivalité mimétique peut devenir catastrophique. Avec le développement des médias, « la technologie moderne accélère les effets mimétiques ; elle les répète à satiété et étend leur rayon d'action à toute la planète » (p. 199). Girard n'hésite pas alors à dénoncer le conformisme intellectuel et soutient que la tyrannie de la mode n'a jamais été aussi totale dans une autre époque que dans la nôtre. C'est le mimétisme qui explique les comportements grégaires, ajoute-t-il.

La véhémence du philosophe ne doit pas nous faire oublier qu'avant tout, le mimétisme est une solution au problème de la coordination collective ; il est une option d'apaisement. Parce que les volontés sont diverses, il est aussi garant de l'ordre en orientant uniformément les conduites. En apportant une réponse à l'incertitude, le mimétisme devient une pièce essentielle à la mécanique conventionnaliste en donnant naissance à des règles volontairement suivies.

2.3. Révéler l'incertitude cachée

Si l'incertitude est à l'origine de toute convention (il y a incertitude par qu'il y a plusieurs façons d'agir et cette multiplicité implique qu'un groupe ou une population *convienne* d'une conduite commune à des fins de coordination), révéler aux

convenants son existence sous-jacente pose toujours des difficultés. Quelle incertitude ? Il n'y a pas d'incertitude puisque qu'on s'est toujours comporté ainsi, s'entend-on répondre. Preuve que l'accord originel est tombé dans l'oubli pour laisser place à une vérité banale qui ne saurait faire l'objet de discussion. Pourtant, force est de reconnaître que ce sont ces ententes collectives, aussi anodines soient-elles qui fondent une société, cimentent une organisation ou fluidifient un marché. Il faut l'avouer, la banalité dérange et devient un obstacle pour le conventionnaliste en exercice. Pour autant, il ne doit pas renoncer mais au contraire insister parce que la banalité cache le plus souvent un choix idéologique profondément ancré dans l'inconscient collectif.

Aussi, les expressions « c'est comme ça », « on a toujours agi de la sorte » ou « c'est normal » sont autant de réponses qui doivent éveiller l'intérêt du chercheur en situation car elles trahissent le plus souvent la présence d'une ou plusieurs conventions. Au demeurant, son questionnement dérange les répondants attendu qu'il met ici le doigt sur des évidences indiscutées. Nous l'avons remarqué, insister devient très vite incongru : s'interroger sur ces évidences, c'est mettre l'individu face à des pratiques qui n'ont le plus souvent pas d'autres légitimités que celle d'être commune à un groupe ou une population. C'est aussi mettre en défaut son libre arbitre. C'est aussi et surtout contrarier, bousculer l'image qu'il se construit de lui-même, celle d'un être souverain maître de sa destinée. La nature humaine est ainsi faite qu'elle supporte difficilement l'idée de n'être qu'une particule de l'infiniment grand et notre ego s'accommode assez mal de ce qu'une partie non négligeable de nos actes échappe aux calculs de notre raison profonde.

3. LE CONCEPT : DEFINITIONS ET VALIDATION AXIOMATIQUE

Nous avons replacé la convention dans le courant économique qui lui a donné le jour ; nous nous sommes attachés ensuite à décrire son contexte marqué par l'incertitude dont l'individu s'exonère en reproduisant la conduite de ses semblables. Il nous faut à présent définir plus précisément le concept, décrire ses caractéristiques et enfin présenter les axiomes de la théorie.

3.1. Définitions

Plusieurs auteurs ont proposé une définition de la convention ; celle d'O. Favereau (1986), à défaut d'être précise, a le mérite d'être concise : « la convention consiste en un dispositif cognitif collectif ». A. Orléan (1989) 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 standard de résolution de problèmes* sur lesquelles on modèle par analogie, les réponses à de nouveaux problèmes (p. 266) ». La définition de P.Y. Gomez (1997) 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 (p. 67) ».
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.*

L'ouvrage collectif coordonné par P. Batifoulier entend apporter une précision non négligeable. D'après ses contributeurs économistes, deux types de convention devraient être distingués selon le niveau d'approche.

1. *L'approche stratégique* situe la convention au niveau du comportement. Son adoption est uniquement suivie par intérêt : la seule sanction est l'échec de la coordination (exemple : la conduite à droite ou les rameurs de Hume (1740)). L'élément normatif semble inexistant. La convention est alors rebaptisée « règle conventionnelle » ou « règles régulatives » (Searle, 1995). Cette première approche offre une conception resserrée de la convention en ce qu'elle positionne l'observation à la hauteur de l'agent condamné à articuler ses actes avec ceux des autres (Batifoulier, 2001, p. 21). La convention n'est alors qu'un choix de comportement individuel destiné à rendre possible l'action collective. Les outils de la théorie des jeux sont ici largement sollicités par les chercheurs.

2. *L'approche interprétative*, place pour sa part la convention au niveau de l'interprétation qui s'appuie sur un jugement de valeur. Dès lors, il s'agit moins de règles de comportement que de « modèles d'évaluation qui permettent d'interpréter toutes les règles (Batifoulier, 2001, p. 20) ». L'incomplétude des règles est au fondement de ce courant. Selon les auteurs de l'ouvrage, c'est parce qu'une règle n'est jamais suffisamment complète pour la rendre totalement opérante que les individus ont besoin de se référer à des principes communs pour résoudre l'incertitude induite. La convention est ici qualifiée de « modèle d'évaluation conventionnel » ou « règle constitutive » (Searle, 1995). Cette seconde approche débouche cette fois-ci sur une vision élargie de la convention : son attention n'est plus concentrée sur le jeu que mène l'acteur pour résoudre un problème de coordination mais sur la façon dont il mobilise des principes supérieurs pour interpréter une règle incomplète.

Nous souhaiterions à ce stade dissiper une confusion en apportant une distinction supplémentaire selon le degré de formalisation qui caractérise la convention. Deux catégories apparaissent alors :

- 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, au point d'avoir donné naissance à un Code. La convention de salaire minimal (SMIC) est aussi une convention explicite attendu qu'elle aboutît à des accords signés par les différentes instances représentatives ;
- les conventions « implicites » ou « spontanées » qui émanent des acteurs mais sans qu'il y ait eu un accord formalisé. Elles résultent plus d'un «consentement coutumier » que d'une volonté délibérée. Ainsi, on cherchera en vain une

quelconque trace des conventions de salut comme la poignée de main ou l'accolade. 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.

3.2. Principales caractéristiques

Nous venons de définir la convention ; une revue de ses principales caractéristiques permet alors de mieux la distinguer de ses concepts voisins.

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 (1988) 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 ... (p. 125) ».

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 « liant » 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 ; 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 (1991) 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 eussent obtenue en suivant la convention (p. 239) ». 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 ; précisons-le, à notre sens, la première ne crée pas la seconde, tout au plus elle l'entérine, en signale la présence. Ainsi, comme le précise P.Y. Gomez (1996), « 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 (p. 174) ».

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 qu'elle a fixées et imposées ; il se développe fréquemment des ententes et des accords implicites en marge des prescriptions autoritaires qui guident avec une certaine efficacité parfois 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. En opposition à 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 attentatoire à sa liberté, inconcevable 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 (1767) 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 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 (§ 46) ».

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 qui 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 s'en suit une perte du sens de la responsabilité ; l'individu n'est pas responsable de ses actes puisqu'il a agi conformément à la convention, c'est-à-dire comme ses pairs, ce qu'on ne saurait lui reprocher. Ainsi, l'individu rassuré s'abandonne aux 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, il pourrait s'y opposer, mais ce ne serait pas son intérêt, cette « douce soumission » lui procurant maints avantages :

- d'abord, elle évite les calculs censés résoudre les difficultés liées aux situations d'incertitude ; ces calculs lui étant au demeurant le plus souvent inaccessibles parce qu'infinis ;
- 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 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, renforçant ainsi sa sensation d'« épaisseur sociale ».

En revanche, la dissidence conventionnelle 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 (1989) 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 (p. 39). ». 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'opportunité de revenir sur la logique d'évolution dans la seconde partie de ce dossier d'habilitation.

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, adossés à des comportements de mimétisme. Nous savons aussi qu'elle suppose l'adhésion de tous et 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, elle 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'a relevé le philosophe E. Dupréel (1925), la convention présente une fonction stabilisatrice : chacun agissant pour des causes différentes, l'accord spontané des esprits et des volontés est une pure utopie. Dès lors, elle substitue à cette variété l'identité d'une règle apaisante quelle que puisse être la diversité des facteurs agissant sur les convenants. 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'autrui (Brunsson, 1985).

3.3. L'axiomatique conventionnaliste

La manipulation de la convention comme « outil d'analyse » doit s'appuyer, au risque d'être dévoyée, sur un ensemble de conditions à respecter pour adopter légitimement une approche conventionnaliste. Empruntons alors à D. K. Lewis (1969) son axiomatique qui s'appuie sur cinq propositions. Nous aurons d'ailleurs l'occasion de revenir sur ces développements dans la seconde partie lorsqu'il s'agira de valider l'hypothèse selon laquelle la règle comptable est une convention.

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, on l'a vu.

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 permettant 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. En l'adoptant chacun participe 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 sporadique et occasionnelle ; une multiplication des déviances remettrait alors en cause le comportement du convenant. En étant convaincu que toute la population 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 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 conventionnel. Une section de la seconde partie consacrée à la dynamique des conventions nous offrira l'occasion d'approfondir le concept d'alternative : leur mobilité 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 qu'elles sont connues de tous, que chacun sait que les autres les connaissent et enfin, que chacun sait que chacun sait que les autres les connaissent … J. P. Dupuy (1989) 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. 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 (p. 366) ».

Nombreux sont les auteurs qui partagent ce scepticisme ; aussi, considèrent-ils qu'il est préférable de parler d'une forme affaiblie de savoir collectif (Orlean, 1994).

En conclusion

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 un ensemble de propriétés et répond à une axiomatique assez précise. Toutefois, le schéma conventionnaliste est perfectible parce qu'il est jeune ; nous ne doutons pas alors qu'il sera progressivement amendé par les chercheurs que ce courant ne cesse d'entraîner. Une théorie ne s'élabore pas en un jour, elle se construit dans la durée à partir d'hypothèses, de réfutations, de critiques, de discussions, de débats, de discordes mais surtout de collaboration. Le colloque de décembre 2003 à Paris consacré au sujet en fut une magistrale illustration. Nous ne fûmes pas moins de cent vingt chercheurs à présenter et confronter nos recherches sur les conventions. Il en ressort beaucoup d'interrogations, de doutes, de remises en cause mais aussi et surtout un enrichissement indiscutable et des orientations prometteuses.
Une réflexion menée dans la section qui suit nous invite alors à considérer deux postures méthodologiques possibles selon l'angle d'analyse conventionnaliste.

CHAPITRE 2

L'INDIVIDUALISME AFFAIBLI COMME POSITIONNEMENT METHODOLOGIQUE

> *Les hommes se trompent quand ils se croient libres ; cette opinion consiste en cela seul qu'ils sont conscients de leurs actions et ignorants des causes par lesquelles ils sont déterminés.*
>
> B. Spinoza, extrait d'*Ethique* (1677).

La première section s'est efforcée de présenter la théorie des conventions comme une alternative au modèle standard. Nous verrons dans la seconde partie qu'elle est aussi un outil d'analyse original et efficace pour aborder le modèle comptable comme le résultat d'une construction sociale. Pour autant, l'usage des conventions comme soubassement théorique ne révèle en rien la posture méthodologique adoptée.

La recherche en sciences économiques ainsi qu'en sciences de gestion procède généralement par la création de théories et d'hypothèses puis leur test dans le monde social ; la formulation même de ces hypothèses dépend très étroitement de l'objet d'étude circonscrit par le chercheur. Or, la difficulté, il faut bien le reconnaître tient au fait que la nature et les limites de cet objet ne sont pas données comme telles (c'est en tous cas la posture que nous soutenons) mais reposent, au moins en partie, sur sa conception du monde social et plus précisément des moteurs de l'action humaine. A ce sujet, la réflexion sur la façon dont les sciences sociales approchent et définissent leur objet tend à dégager, de façon assez schématique, deux principales méthodologies. Nous allons tenter à présent d'identifier celle des économistes (2.) ainsi que celle des gestionnaires (1.). Il est entendu que nous limiterons notre analyse au courant conventionnaliste. Nous terminerons cette section en clarifiant notre propre position (3.).

1. LE FLOTTEMENT METHODOLOGIQUE DES ECONOMISTES

Le positionnement méthodologique revêt un intérêt majeur pour tout chercheur qui s'engage dans un programme de recherche. La raison est assez claire : le choix de méthode détermine le choix de l'objet (Raveaud, 2005).

1.1. Deux approches de la convention

Selon R. Boudon (1986), l'individualisme méthodologique consiste, pour expliquer un phénomène quelconque, à reconstruire les motivations des individus concernés et à appréhender ce phénomène comme le résultat des comportements individuels dictés par ces motivations. La présence et l'influence de « dispositifs collectifs » ou de « cadres communs » ne sont pas rejetées mais représentent le fruit du comportement des individus pris isolément.

En matière de conventions, l'individualisme méthodologique supposera comme point de départ une situation fictive où seuls des individus sont mis en scène (Raveaud, 2004) ; il s'agira alors de faire émerger de façon spéculative des « objets » collectifs. Ainsi, le chercheur créera un espace vierge au milieu duquel il placera un groupe de personnes contraintes de résoudre des problèmes de coordination ; on postulera au départ qu'aucun référent commun ne leur permet de choisir une solution plutôt qu'une autre. L'intérêt de la tâche résidera alors non pas dans la façon dont les acteurs mobilisent une convention (puisqu'elle n'existe pas) mais dans leur capacité à créer de l'accord *ex nihilo*. A cet effet, la théorie des jeux fournira une aide précieuse à la réflexion.

Le holisme méthodologique, pour sa part, renverse le raisonnement : les phénomènes sociaux ne peuvent s'expliquer qu'en invoquant les propriétés d'entités irréductiblement supra-individuelles telles que la culture, les structures ou les institutions. D'un point de vue conventionnaliste, cette approche commandera au départ de considérer la présence d'« objets » collectifs préexistants et d'observer le comportement des individus au sein de ces objets pour résoudre des situations de coordination indécidables par le seul calcul.

1.2. La théorie des jeux pour une approche stratégique et individualiste de la convention

Les économistes des conventions dressent le constat suivant : dans un certain nombre de situations, des conditions d'information parfaite et sans coût ne garantissent pas pour autant un résultat socialement souhaitable. Les comportements pourtant rationnels à l'échelle de l'individu peuvent parfois déboucher sur des situations collectives incohérentes. Des choix de conduites permettront néanmoins de coordonner les personnes dans un cadre collectif. Cette analyse qui suppose une vision interactive des relations s'est alors considérablement enrichie des raisonnements développés par la théorie des jeux. L'objet de cette dernière est justement l'étude de toute situation présentant des caractéristiques proches de celle des jeux de société où les individus sont amenés à faire des choix en situation d'interdépendance. Pour résumer grossièrement, la théorie fournit deux archétypes de situations :

- le premier est constitué par les situations de « coordination parfaite » (Sudgen, 1986) ou « pure coordination » (Schelling, 1960) dans lesquelles il n'existe aucun conflit d'intérêt entre les joueurs. Leurs préférences sont parfaitement convergentes puisque chacun d'entre eux trouve souhaitable la même option qui leur procure une semblable 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 là devant un cas particulier de situation conventionnelle dont l'exemple typique, maintes fois repris, est le sens de la conduite automobile, alternativement à droite ou à gauche de la chaussée. Il est indifférent que nous conduisions du côté gauche ou droit de la route, à condition que nous empruntions tous le même côté. A cette fin, il importe que chacun puisse anticiper la conduite de l'autre conformément à la règle. Dans l'absolu, l'individu n'a pas de préférence mais son intérêt lui dicte de faire un choix identique à celui des autres.
- Le second archétype est celui des jeux présentant un problème de coopération : les joueurs ont des orientations en partie divergentes, mais ils ont intérêt à coopérer car l'exercice de la seule rationalité stratégique les mènerait à une situation qui serait la plus mauvaise pour tous. Aussi, seule la coopération peut les conduire à renoncer aux gains les plus élevés possibles pour éviter le pire. L'exemple le plus connu est le « dilemme du prisonnier » qui met en scène deux individus interrogés séparément par la police. Si aucun des deux ne dénonce son complice, dans le doute, la peine sera faible. Si l'un dénonce l'autre et que ce dernier se tait, le premier est libéré et le second lourdement sanctionné. S'ils s'accusent mutuellement, tous deux écopent d'une forte peine. L'intérêt collectif leur dicterait de se taire mais la stratégie individuelle

recommande à chacun d'accuser l'autre pour déboucher finalement sur la pire solution collective.
Dans les deux cas - coordination ou coopération - il faut « autre chose » que le simple jeu des intérêts pour expliquer que l'on n'aboutisse pas à un résultat socialement absurde (Palombarini, 1999). Les individus doivent alors s'appuyer sur des règles, des repères, des conventions. Certains économistes ont choisi d'appeler « analyse stratégique des conventions » de telles approches dont le trait dominant est de « relier les conventions aux stratégies individuelles et, par extension, aux concepts d'équilibre et d'optimalité d'un jeu » (Batifoulier, Larquier (de), 2001). Trois auteurs considérés comme les grands initiateurs de l'analyse stratégique sont fréquemment cités : Schelling (1960) qui a introduit la notion de jeux de coordination, Lewis (1969) qui s'en est inspiré pour définir plus précisément la convention et surtout bâtir une axiomatique très largement reconnue au sein des conventionnalistes et enfin Leibenstein qui utilise le concept de convention d'effort pour expliquer notamment les relations de coopération entre salariés et employeurs. Ce courant instruit par une communauté scientifique plutôt anglo-saxonne (Gomez, 1996), s'inscrit donc parfaitement dans l'individualisme méthodologique : il ne s'agit pas de considérer ces repères comme donnés, mais de comprendre comment ils émergent d'un agrégat d'actions individuelles (Palombarini, 1999).

1.3. La sociologie pour une approche interprétative et holiste de la convention

Cette approche stratégique et individualiste conduit toutefois à ne traiter le plus souvent qu'un seul type de situation, celle d'un conflit entre rationalité individuelle et rationalité collective, inhérent à tout problème de coordination. Autrement dit, l'intérêt est plus particulièrement porté sur la façon dont des agents rationnels vont accorder leur stratégies dans le cadre d'une action collective (Batifoulier, Larquier (de), 2001).
Cette perspective est loin par conséquent d'avoir séduit tous les économistes et un courant de critiques a progressivement émergé pour remettre en cause une conception de la décision jugée trop irréaliste. Les études empiriques démontrent en effet que les individus ne se comportent pas comme le raisonnement typiquement stratégique nous inciterait à le croire. Son caractère opératoire perd par conséquent une grande partie de sa pertinence même si personne ne songe à remettre en cause son apport conceptuel.
Aussi, l'économie des conventions (nous qualifions ainsi le travail réalisé par les auteurs du numéro spécial de la Revue Economique en 1989) a-t-elle tenu clairement à marquer ses distances par rapport à la pensée stratégique ; l'opposition fondamentale entre les deux approches tenant essentiellement dans une conception fort différente des

niveaux de lucidité et d'intentionnalité qui habitent la personne. Dans la première, le niveau est élevé, chaque personne *estimant* qu'il lui faut coopérer pour optimiser son bien-être au sein de la collectivité. La seconde approche fait plutôt l'hypothèse d'un individu immergé dans un bain social et amoindri dans sa lucidité. Parfois même, les règles de coordination sont à ce point engrammées qu'il en perd toute conscience. Suivies par automatisme, la question de leur légitimité ne se pose même plus. Il est vrai qu'une fois établie, la convention gagne en extériorité ce qu'elle perd en historicité. Elle se perpétue en dehors de toute volonté et nul ne se questionne plus sur les conditions de sa formation : qui s'interroge sur la naissance de son propre langage ? Sur les origines du découpage du temps en fuseaux horaires ? Sur les règles de politesse ou d'habillement ? Ainsi, la présence d'un savoir commun fournit aux personnes un ensemble de référents qui les soustrait à l'incertitude de la coordination.

Cette reconnaissance d'objets collectifs nous entraîne alors à passer d'une perspective ascendante (les individus créent de l'accord) à une perspective descendante (les accords collectifs orientent les comportements). Dans ces conditions, l'individualisme méthodologique se relâche sensiblement pour se rapprocher d'une posture holiste. Pour s'en convaincre, revenons vers les caractéristiques qui permettent de définir ce dernier sur lesquels nombre de sociologues, au premier chef E. Durkheim (1986), semblent s'accorder :

- Le groupe forme un tout qui est plus que la somme de ses parties
- la société restreint (au sens de « contraint ») les choix individuels
- la structure sociale influence les comportements individuels

L'idée est ici défendue, on vient de le voir, que les « cadres communs » ou « structures collectives » préexistent les personnes et que celles-ci sont immergées dans des relations et des situations au sein desquelles elles agissent. Dans cet esprit, L. Boltanski et L. Thevenot (1991) révèlent l'existence de mondes différents, de cités identifiées auxquelles les acteurs se réfèrent lorsqu'ils doivent justifier leur action. Ceux-là, soutiennent les deux auteurs, mobilisent des grandeurs au sein d'un idéal qui les dépasse. On retrouve dans cette analyse la reconnaissance d'un « tout » extérieur auquel les membres de la « cité » renvoient pour légitimer leur conduite.

Les sociologues ne sont pas les seuls à avoir travailler sur cette approche, les économistes, on va le voir, ont eux-mêmes longuement débattu sur la question de la posture méthodologique. A commencer par les travaux de J.M. Keynes pour qui les conventions ne sont pas seulement des régularités comportementales mais aussi des modèles d'évaluation facilitant l'interprétation des règles[3].

[3] Pour cette raison, cette approche est aussi qualifiée d' « interprétative » par certains économistes conventionnalistes.

Face à un phénomène économique, le holisme méthodologique supposera alors que soient identifiés en amont les dispositifs (juridiques, économiques, sociaux, affectifs …) qui définissent le cadre d'action des individus avant de s'intéresser à l'action de ces mêmes individus. Difficile alors dans ces conditions d'écarter une filiation étroite, on va le voir, avec les économistes conventionnalistes qui ont choisi d'inscrire leurs travaux dans une approche sociologique. Ils sont pourtant nombreux à s'en défendre.

1.4. Un individualisme méthodologique « modéré »

Dans leur numéro spécial de la Revue Economique, les pères fondateurs de l'économie des conventions ont tenu en effet à préciser leur perspective individualiste : « les auteurs du numéro s'accordent sur le fait que la place admise à une convention commune ne doit pas conduire à renoncer aux préceptes de l'individualisme méthodologique : les seuls acteurs sont des personnes, qu'on les saisisse ou non comme membres d'un collectif ou d'une institution, ou dans l'exercice d'une fonction de représentation d'un groupe. Toute autre position revient, au bout du compte, à réduire la personne à l'état de chose manipulable ou agie de l'extérieur, que ce soit avec ou sans son consentement ou sa conscience. Selon le précepte de Popper et Agassi, on ne peut prêter à des objets collectifs ni objectifs ni intérêts » (Dupuy *et alii*, 1989). Il est vrai que selon ce point de vue les formes collectives s'analysent comme une agrégation d'actions individuelles.

Ce rattachement est pourtant ambigu (Raveaud, 2005) : que l'individu soit au centre de l'analyse, nul n'en disconvient et aucun conventionnaliste n'a jamais songé à l'en écarter. Aussi, affirmer que les seules personnes sont des acteurs ne suffit pas à prétendre qu'on relève d'un individualisme méthodologique. Et c'est là toute l'ambiguïté et l'instabilité d'un positionnement assez difficile à tenir, les auteurs fondateurs le reconnaissant eux-mêmes (toujours dans ce texte introductif) : « la reconnaissance du rôle d'une convention commune remet en cause l'opposition simple entre individualisme et holisme. Comme le suggère bien le champ sémantique du terme « convention », qui désigne le dispositif constituant un accord de volontés tout comme son produit, doté d'une force normative obligatoire, la convention doit être appréhendée à la fois comme le résultat d'actions individuelles et comme un cadre contraignant les sujets ». (Dupuy *et ali*, 1989, p. 143).

Même s'ils se réclament ouvertement de l'individualisme méthodologique, les auteurs ont donc pris conscience de la difficulté à tenir cette posture en reconnaissant qu'il s'agissait là d'un programme de recherches non standard, traitant les institutions d'une façon qui simultanément échappe et emprunte aux méthodologies traditionnelles : « si

la tradition individualiste ne voit, derrière les institutions que le choc des décisions, ce programme hétérodoxe se rapproche de la tradition holiste, sans s'y perdre, en donnant enfin à voir, derrière le choc des décisions, le poids des situations (Favereau, 1998, p. 197) ».

Ainsi, l'approche conventionnaliste se situerait quelque part entre les deux pôles méthodologiques mobilisant à la fois l'individu et un cadre transcendant. Il faut reconnaître que la posture de l'individualisme méthodologique est tout de même délicate à défendre pour les économistes parce qu'elle contribue à faire de la théorie des conventions « une construction intellectuelle fondée sur comportement d'agents individuels donnés isolément les uns des autres (Raveaud, 2005, p. 2) ». Une telle qualification serait de toute évidence contraire au point de vue qui anime les conventionnalistes. On comprend alors qu'il leur fut nécessaire de « relativiser » leur positionnement.

1.5. Une posture contre nature

Pourtant, ce « flottement méthodologique » pour séduisant et pratique qu'il paraisse, ne tient pas devant les critiques formulées par un nombre croissant d'économistes parmi lesquels H. Defalvard (1991), N. Postel (1998), G. Raveaud (2004). Ceux-là réfutent cette appartenance « contre nature » à l'individualisme méthodologique en soutenant qu'une véritable alternative à la théorie standard, soucieuse de comprendre les relations économiques en les resituant dans des structures collectives, ne peut se prévaloir d'un point de départ méthodologique identique au risque d'aboutir aux mêmes apories. Ce ralliement à un individualisme même modéré serait d'autant plus surprenant que les auteurs de l'économie des conventions n'ont jamais développé une analyse mathématique des comportements : les situations exposées et les modes opératoires adoptés n'ont que peu de rapports avec ceux de la théorie des jeux. A l'examen des articles du numéro spécial de la Revue Economique, il apparaît difficilement contestable que les auteurs renversent la perspective en admettant l'existence « de cadres communs » ou encore de « conventions constitutives » comme préalable à l'action individuelle.

Relisons-les un instant : « … l'accord entre des individus, même lorsqu'il se limite au contrat d'un échange marchand, n'est pas possible sans un cadre commun, sans une convention constitutive. On s'écarte donc du postulat néoclassique selon lequel l'accord des parties procéderait d'une écriture préalable qui expliciterait chaque détail en reflétant, de part et d'autre, une rationalité et une intentionnalité optimisatrices identiques. » (Dupuy et al., 1989, p. 142). En somme, « tout se passe comme si les

conventions devenaient autonomes et échappaient au contrôle des hommes qui les ont pourtant créées » (Orléan, Boyer, 1994, p. 226). En d'autres termes, l'action individuelle ne peut s'exercer sans mobiliser des systèmes de référents préexistants.

Ces raisonnements seraient finalement assez éloignés de l'individualisme méthodologique et soutenir que seuls les individus sont acteurs ne permettrait pas de s'en prévaloir (Raveaud, 2004). Il faut bien comprendre que la posture holiste ne consiste pas à déplacer le centre d'intérêt ; *in fine*, c'est bien à l'homme que le chercheur s'intéresse mais son action est observée en tant que placée dans des situations qui le précèdent et immergée dans un bain social. Nous ne faisons ainsi que reprendre une réflexion menée il y a fort longtemps par E. Durkheim (1893, p. 342, cité par Defalvard, 2000, p. 21) : « En voilà assez, pensons-nous, pour répondre à ceux qui croient prouver que tout est individuel dans la vie sociale, parce que la société n'est faite que d'individus. Sans doute, elle n'a pas d'autre substrat ; mais parce que les individus forment une société, des phénomènes nouveaux se produisent qui réagissent sur les consciences individuelles, les forment en grande partie ». Ainsi, l'approche holiste, selon le sociologue, n'est en rien incompatible avec l'idée que l'individu forme la substance même de la vie sociale (mais qui en doutait ?) ; seule change, pourrions-nous rajouter la manière dont on appréhende l'origine de ses actes.

Aussi, les économistes critiques précités[4] n'ont pas manqué de conclure leurs propos en déclarant que l'approche adoptée par les rédacteurs du numéro spécial relevait sans équivoque du holisme méthodologique en dépit de leur appartenance déclarée. Et de rajouter pour finir qu'« une véritable alternative à la Théorie Standard (élargie ou non), soucieuse de rendre compte de la dimension collective de l'univers capitaliste, ne saurait admettre le même point de départ méthodologique que celle-ci sous peine de s'y confondre. En d'autres termes, la critique de la TS ne doit pas porter sur son incapacité à prendre en compte l'incertitude, mais sur son incapacité à « voir » la nature collective des biens dans les économies de partage, et l'inscription de leur dimension commune sur les comportements individuels » (Defalvard, 2000).

Attentif à ces divergences et confusions, il serait légitime de s'interroger sur les raisons d'une appropriation méthodologique qui semble contre nature à une catégorie d'économistes. La réponse la plus appropriée nous est étonnamment apportée par un proche d'O. Favereau : F. Bessis. Ecoutons-le (2004) : « Si nous préférons l'emballage « individualisme », c'est parce qu'il nous semble mieux véhiculer la promesse d'un discours audible pour la majorité des économistes qui demeure, sauf correction, notre auditoire de référence. Il n'est pas interdit d'espérer que ces stratégies de communication deviennent moins nécessaires avec le temps (p. 5) ». Il s'agirait donc selon l'auteur d'une « stratégie de communication ». Voilà qui laisse à réfléchir. Nous

[4] H. Defalvard, N. Postel, G. Raveaud.

pourrions rajouter qu'il s'agit aussi d'une stratégie de « combat » ; en sortant du *mainstream*, les économistes de l'école des conventions prendraient le risque d'être d'office écartés du débat, classés « hors champ » par le seul fait de revendiquer une position méthodologique hétérodoxe. La démarche serait donc plus subtile : adopter la sémantique de l'ennemi pour mieux l'abattre.

2. LA DISCRETION DES GESTIONNAIRES

2.1. Une mère de famille

Tout travail de recherche en sciences sociales renvoie inévitablement vers la place de l'être humain dans la société. Est-il libre, le contexte n'étant qu'un système de contraintes avec lequel il lui faut composer ? Ou bien faut-il soutenir que les structures collectives *lato sensu* le déterminent dans ses comportements et ses jugements ? Si l'exemple qui suit est une illustration assez grossière des deux approches, il n'en est pas moins éclairant[5] :

Une mère de famille, secrétaire, décide de cesser son activité professionnelle à la naissance de son second enfant pour se consacrer à son éducation. Son mari par ailleurs est cadre dans une grande entreprise.

Selon l'approche individualiste de R. Boudon, la secrétaire pouvait continuer son activité professionnelle en prenant certaines dispositions. Une autre décision fut cependant prise à partir d'un calcul de type utilitariste : en toute logique, le couple a mis en balance les avantages et les inconvénients réciproques de l'activité ou de l'inactivité professionnelle de la femme. Les inconvénients liés à la reprise d'activité sont apparus comme supérieurs aux avantages. En renonçant à son travail professionnel, la secrétaire augmente la disponibilité de son mari au bénéfice de sa carrière de cadre. Le couple obtiendra un meilleur niveau de vie ; elle, la reconnaissance de son conjoint et un lien privilégié avec ses deux enfants.

L'interprétation holiste de P. Bourdieu est fort différente : la décision de la secrétaire est en fait largement influencée par les structures historico-culturelles qui attribuent à la femme un rôle domestique et au père un rôle nourricier. La femme a intériorisé le rôle féminin, elle le reproduit.

Le résultat est le même : la femme reste au foyer ; dans le premier cas c'est une décision rationnelle du couple et un arrangement mûrement calculé mais dépendant du contexte ; dans le second, il s'agit d'une option en grande partie issue d'une éducation, des représentations collectives et des rapports de pouvoirs à l'intérieur du couple

Le propos est volontairement caricatural pour marquer cette opposition d'approche, il serait d'ailleurs assez opportun de la relativiser ; il suffit de voir comment les deux auteurs ont adouci leurs positions respectives. P. Bourdieu a peu à peu intégré les stratégies mises en oeuvre par les individus et s'est interrogé sur l'origine et la formation des structures qui ne sont pas données mais construites. R. Boudon a admis

[5] Emprunté au site du lycée Bellevue (Académie de Toulouse)

que l'ensemble social dans lequel l'acteur est nécessairement inséré pèse inévitablement sur ses comportements.
Aussi le choix d'une posture est pour le moins délicat car il en appelle à des concepts philosophiques et d'une certaine façon idéologiques ; il est pourtant primordial pour un programme de recherche qui prend appui sur une théorie empruntant largement à la sociologie.

2.2. Silence et retenue

Nous pensions alors que les économistes des conventions y avaient répondu clairement et nous avons appris que la position intermédiaire qu'ils revendiquaient est aujourd'hui assez fortement critiquée par un autre groupe d'économistes leur reprochant un flottement méthodologique peu convainquant.
Nous nous sommes alors très naturellement tournés vers les gestionnaires, moins nombreux, il faut l'avouer. Il est vrai que la rencontre entre les sciences de gestion et le courant des conventions est assez récent, une douzaine d'années tout au plus, si l'on prend comme point de départ la publication des deux ouvrages de P.Y. Gomez en 1994 puis en 1996. L'auteur, précurseur et chef de file, y expose un modèle conventionnaliste de la firme à la fois novateur, riche et enthousiasmant. Suit un numéro spécial de la Revue Française de Gestion consacré à « la théorie des conventions en pratique »[6] ainsi qu'un chapitre de l'ouvrage « De nouvelles théories pour gérer l'entreprise du XXIème siècle » (Montmorillon, 1999). Enfin, il y a trois ans, la parution de l'ouvrage collectif *Conventions et management* (Amblard, 2003) marque la volonté de rassembler des chercheurs qui, malgré l'hétérogénéité de leurs études, partagent le souhait de rompre avec la pensée néoclassique en rejoignant le courant des conventions. Nous décidons alors de prendre appui sur ce recueil pour développer une analyse des postures méthodologiques dans les sciences de gestion à partir de ses auteurs.
La tâche n'était toutefois pas aisée, nos contributeurs étant assez discrets quant au protocole de recherche mis en œuvre. Force est d'admettre que si les économistes annoncent leur engagement méthodologique dans leurs travaux conventionnalistes, les gestionnaires restent peu diserts sur le thème. Nous compris. On invoquera éventuellement un faible degré de maturité, l'utilisation des conventions dans la recherche en gestion étant nouvelle, et peut-être avancerons-nous une moindre rigueur méthodologique et épistémologique chez les gestionnaires que celle dont font preuve

[6] *Revue Française de Gestion* (1997), n° 112, janvier-février.

dans leur travaux nos collègues économistes. Nous nous garderons bien, néanmoins, de généraliser au risque de voir leurs foudres s'abattre sur nous.
Toujours est-il que le mot « holisme » est totalement absent du collectif des gestionnaires et l'expression « Individualisme méthodologique » n'est utilisée que par un seul auteur : P. Gensse. Reconnaissons-lui alors le mérite d'avoir présenté dans son introduction de l'ouvrage collectif (pp.15-18) une synthèse des positions adoptées par les conventionnalistes en matière de méthodologie mais aussi de rationalité prêtée aux acteurs. Les chapitres qui ont suivi n'ont toutefois pas abordé la question. C'est dire le parcours qu'il reste à réaliser pour clarifier nos approches. Cela étant dit, l'absence de revendication n'évite pas le positionnement méthodologique « de fait », et nous allons tenter à la lecture des différentes contributions du collectif d'en extraire brièvement une orientation. Nous écartons volontairement de cet examen nos deux chapitres, l'étude de notre propre approche méthodologique faisant l'objet d'un exposé final.

2.3. Un examen du collectif

Pour G. Marion, auteur du 1er texte, *Le marketing et les conventions de qualification* (pp. 27-59), les besoins ne sont pas des données mais des constructions sociales. On peut donc repérer les conventions sur lesquelles reposent la construction et la traduction de la demande, d'une part dans le domaine de la grande consommation, d'autre part dans le milieu industriel. Une véritable théorie conventionnaliste du marketing est ainsi proposée qui renouvelle l'approche de la gestion de la relation marchande par le " marketer ". Le marketing devient alors « un ensemble d'opérations permettant la construction de croyances et de convictions, tandis que la publicité apparaît d'emblée comme un instrument de gestion des images ». Ce constat amène l'auteur à « rejeter l'idée d'une rationalité consubstantielle à chaque acteur et accepter l'existence de formes de rationalité construites collectivement. Dès lors, la rationalité en tant que propriété intrinsèque importe moins que le processus de rationalisation d'un choix. Le comportement de la consommatrice passionnée par son apparence n'a plus à être expliqué par la Raison Universelle. C'est en référence à « ce qui se fait en général » que l'on pourra expliquer sa conduite ». Ainsi le consommateur renvoie au cadre commun de « ce qui se fait en général » et c'est ainsi en « référence à des règles partagées » que l'on pourra expliquer sa conduite. G. Marion défend là l'idée que le consommateur n'est pas un être libre dans ses choix : « … l'existence d'un désir autonome est impossible, la relation d'un sujet à un objet ne prend son sens que dans la relation d'un sujet aux autres sujets ». Le propos de l'auteur paraît ainsi assez éloigné de l'approche stratégique qui prête à la personne des attributs de calculs et de

négociation : « ces relations de présupposition réciproque sont hors de la négociation entre personnes : les attributs apparaissent comme des éléments *exogènes* aux préférences et aux choix de l'ensemble des agents. C'est en ce sens qu'on peut dire, comme les promoteurs du *marketing management*, que les besoins sont « donnés » ». Le consommateur est à ce point « enferré » dans la toile du marketer que l'auteur ne lui reconnaît pas la paternité de ses besoins. Quant à la qualité perçue d'un produit, elle ne repose pas plus sur des éléments tangibles et justement appréciés mais sur une convention (de qualification) dont le rôle est de « diffuser de l'information à l'ensemble des acteurs de l'échange (client, chef de produit, vendeur, revendeur, publicitaire …) sur les convictions partagées, les règles et les normes pour donner sens à leur choix ». Ainsi, « c'est une construction sociale qui, acceptée par les acteurs en quête de repères pour limiter leur incertitude, assure sa réalisation non seulement par cette acceptation généralisée mais aussi par des dispositifs matériels qui rendent les repères tangibles et, ce faisant, encore plus convaincants : une convention est donc repérable par des énoncés et des dispositifs matériels ». L'approche s'écarte sensiblement de l'individualisme dur : le consommateur n'est pas autonome, ses choix sont en partie guidés par des cadres communs qui déterminent ses « propres » besoins ; la qualité du produit est un attribut exogène dont la perception par le client ne repose pas sur sa raison profonde mais sur une convention repérable qui elle seule sert de repère. Une telle perspective relève à notre sens d'une position que nous qualifierons par la suite d'individualisme méthodologique affaibli.

Dans le chapitre, *Conventions et gestion budgétaire* (pp. 89-116), J.L. Zécri s'intéresse à la procédure de construction des budgets. En distinguant deux phases, l'élaboration puis la décision budgétaire, l'auteur essaie de montrer en quoi l'utilisation des conventions permet de mieux comprendre la coordination des acteurs et d'améliorer la performance budgétaire. Ceux-là sont ici dotés d'une capacité de calcul importante et corrélativement, d'une intentionnalité forte. Lucides, ils savent que l'interaction aboutit à une situation d'incertitude et que seule la coopération pourra les en extraire : « chaque agent a une idée personnelle de son activité ou de son rôle à tenir, tout en s'interrogeant. Tous coopèrent ; suis-je moi-même en retrait ? Ma coopération est-elle suffisante pour le travail attendu ? » Aussi, « les agents doivent agir en tenant compte des choix des autres acteurs pendant cette phase de formalisation ». « La convention de coopération permet (alors) de régler ce problème d'incertitude et se perçoit comme un mode régulier de coordination des acteurs lors de la budgétisation ». Il s'agit là d'une « procédure cognitive partagée par l'ensemble des acteurs et susceptible de supprimer différents cas d'incertitude. Elle établit le niveau de coopération attendu d'un agent. Pour communiquer aux autres son adoption à la

convention, l'agent envoie un signal prouvant que son comportement est conforme. Ainsi, « l'individu conserve au sein des conventions sa marge de liberté et ne s'inféode pas à un groupe. Il s'insère dans un système d'actions concret ; adopter une convention doit lui apporter une réponse à l'incertitude et lui procurer un intérêt suffisamment satisfaisant ».
La souveraineté de l'acteur et le degré élevé d'intentionnalité permanente laissent ici peu de place au doute : c'est bien l'individualisme méthodologique fort qui anime cette étude. Et même si l'auteur s'intéresse à la structuration des conventions mobilisées (morphologie, énoncé, complexité), c'est pour mieux revenir vers l'objet central de son étude : le salarié intéressé à coopérer dans le cadre d'une procédure budgétaire.

Le chapitre *Conventions et contrôle interne bancaire* (pp. 117-137) s'interroge pour sa part sur l'évolution du contrôle interne dans les banques. Son auteur, G. Heem, le définit comme « un dispositif permanent, comportant des aspects formels et des aspects informels (ou visibles et invisibles) qui permet à une organisation de s'assurer que les décisions et comportements développés en son sein sont en cohérence avec ses finalités ». Deux établissements financiers ont servi de terrain de recherche faisant ainsi apparaître deux approches différentes en matière de risque de crédits. Les activités à « risques intégrés » exigent un contrôle direct avec des « règles contraintes » et des « règles contrats ». De leur côté, les activités à « risques gérés » appellent la coordination par les « règles conventions ». La distinction montre que contrôle diffère selon les secteurs : c'est dans le secteur le plus incertain qu'il faudrait en revoir les fondements.
Dans la mesure où l'une des finalités du contrôle est d'influencer les comportements, les conventions sont des mécanismes y participant ; « en constituant une norme de référence, la convention permet aux acteurs d'exercer un auto-contrôle ». Le développement de G. Heem adopte une position méthodologique intermédiaire qu'il baptise lui-même de « mésosociale ou mésoscopique ». Côté individualisme, l'auteur défend l'idée de liberté chez les individus : « ainsi, la convention permet-elle de comprendre l'existence des formes collectives, tout en maintenant la liberté des individus. Une convention existe en même temps grâce à chaque agent (parce que chaque agent l'adopte) et en dehors d'eux (parce que tout le monde l'adopte) ». Cette idée d'autonomie de liberté largement inspirée par les travaux de H. Leibenstein est assez récurrente : « pour sortir de l'incertitude, l'individu peut suivre la convention (par exemple la convention d'effort qui définit le niveau d'effort à fournir). L'individu suit alors la convention par mimétisme, soit automatiquement (sans réfléchir), soit en rationalisant sa décision … Mais l'individu peut très bien ne pas adopter la convention

par opportunisme. Il connaît la convention mais il juge par exemple que les autres individus ne pourront évaluer s'il la suit ou non. Enfin, l'individu peut ne pas adopter la convention car la jugeant non valable (suspicion) ».
Côté holisme, G. Heem, admet que la légitimité de ces règles repose sur des institutions. D'où son inclinaison à se rapprocher du courant « néo-institutionnaliste » pour comprendre la façon dont « l'institution cognitive » oriente la conduite humaine en dehors de tout mécanisme coercitif. L'auteur fait ainsi ressortir une filiation des concepts en rappelant à travers les travaux de P. Berger et T. Luckmann (1967) que « ces habitudes de penser et de faire se transforment progressivement en institutions par un processus de construction sociale de la réalité ». G. Heem (2002) tente ainsi d'emprunter « une voie médiane entre l'individualisme méthodologique comme seul principe d'interprétation des comportements économiques et le holisme déterministe qui minimise la nature individualiste des comportements au profit des structures ».

Le chapitre de L. Véran, *Organisation de la décision : efforts de rationalisation et limites conventionnelles. Une analyse clinique* (pp. 161-177), est tiré d'une étude menée pendant trois ans au sein du comité de direction d'une PME. Les observations effectuées révèlent l'existence de jeux décisionnels que la vision standard ne permet pas d'anticiper. Certaines situations de gestion échappent au modèle de la décision organisée et ne peuvent être pensées dans le cadre de la stricte articulation : « création de valeur-management scientifique ». L'interrogation centrale dégagée par l'auteur est la suivante : « comment coordonner efficacement, dans une situation de communication imparfaite, des acteurs dont les intérêts individuels peuvent fréquemment diverger et qui ne disposent ni du temps nécessaire ni de l'information qui leur permettrait de rationaliser totalement leurs choix ? ». Une réponse est apportée par la reconnaissance d'un cadre conventionnel implicite où se combinent jeux et efforts. Il est alors pris appui sur les travaux de H. Leibenstein (1987), pour comprendre que les acteurs intègrent deux conventions dominantes : une convention de réversibilité (« l'on peut jouer avec la décision tant que l'entreprise n'est pas irrémédiablement engagée »), et une convention de divisibilité accessoire de la première (« le jeu est d'autant plus toléré que l'objet de la décision peut être fractionnée »). Cette explication relève du cadre des analyses de la convention d'effort définie « comme un complexe implicite, ancré dans l'esprit d'acteurs interdépendants ayant à se coordonner et rendant relativement prévisibles leurs comportements ».
Une telle réflexion s'inscrit indiscutablement dans une approche stratégique où l'individu est pensé comme un joueur exerçant sous contrainte. L'organisation y est pensée comme « un espace social plus riche, tissé de contrats et de jeux, dans lequel des individus à la fois autonomes et contraints par un contexte organisé ». On retrouve

d'ailleurs à plusieurs reprises des références à T.C. Schelling, H. Libenstein, M. Weber et plus généralement à la théorie des jeux : « au sein des organisations humaines se déploie : « un dilemme caché du prisonnier à plusieurs personnes » ce qui signifie que des individus en situation de déficit communicationnel (un cas de figure extrême étant celui de prisonniers coupés les uns des autres) ont à prendre des décisions qui les engagent tous et qui conditionnent la performance de l'ensemble au sein duquel ils interagissent. Des règles du jeu qui ne sont pas toujours parfaitement explicitées (Weber, 1947) constituent une base commune de connaissances (Dupuy, 1989) sur laquelle tous s'appuient pour construire leurs stratégies ».
Fidèle à sa posture, l'auteur refuse par ailleurs de reconnaître les dispositifs d'accord collectifs comme des entités auxquelles se réfèreraient les membres d'une organisation : « Contrairement à ce que pourrait laisser penser une image souvent utilisée (Courpasson, 2000), les limites conventionnelles *ne surplombent pas* les acteurs, elles vivent en eux avec plus ou moins de force et de prégnance. Elles ne sont ni des attracteurs externes ni des forces motrices indépendantes mais bien des composantes plus ou moins bien mémorisées d'un savoir être et d'un savoir décider en situation d'interdépendance ». Même si l'individualisme méthodologique n'est pas nommément cité dans la contribution, son acception forte est ici implicitement revendiquée par son auteur.

Dans le chapitre, *Pour une lecture conventionnaliste du changement organisationnel : le cas d'une entreprise publique de service public (la RATP)* (pp. 179-202), l'objectif d'E. Mercier est de montrer l'originalité de la théorie des conventions dans l'analyse et la compréhension des changements organisationnels. La première partie s'attache à construire une grille d'analyse conventionnaliste du changement dans l'entreprise à partir des différentes contributions économiques et gestionnaires sur la convention d'effort. La seconde partie tente de montrer à travers un exemple représentatif des transformations du secteur public, celui de la RATP l'intérêt de la perspective conventionnaliste pour les sciences de gestion en mettant l'accent sur le rôle du gestionnaire et de ses outils. Les analyses conventionnalistes fournissent une approche originale du changement dans les organisations par la prise en compte de la dimension collective des phénomènes organisationnels sans nier l'intentionnalité des actions individuelles menées. Contrairement aux autres approches développées dans l'ouvrage collectif, celle d'E. Mercier s'efforce de dépasser une vision positive pour l'inscrire dans un cadre normatif en décrivant la façon dont le gestionnaire doit « jouer » sur les conventions pour orienter plus efficacement l'effort collectif dans l'organisation : « le rôle du gestionnaire est donc de convaincre les acteurs de la réalisation d'un *objectif commun* en jouant sur l'énoncé de la convention

(c'est-à-dire sur l'ensemble des discours décrivant l'objectif de l'entreprise comme objectif commun d'efficience), et sur *le dispositif matériel* de la convention défini comme la structure physique de l'information sur cet objectif ». Ici, l'objet de recherche est clairement identifié comme étant l'individu placé au centre de l'organisation ; celle-ci se caractérise par « la multiplicité des conventions qui suppose une logique de comportement collectif et une rationalité individuelle de type procédurale ». L'auteur intègre dans son analyse « la dimension collective des phénomènes organisationnels » tout en reconnaissant « l'intentionnalité des actions individuelles menées ». Le jeu stratégique des acteurs occupe donc en filigrane une partie du récit : « les agents sont convaincus qu'ils ont intérêt à agir selon cette norme » et celle-ci « évolue sous l'impulsion des actions individuelles … Certains acteurs sont néanmoins plus influents que d'autres car ils sont source d'informations au sein de l'organisation ». Aucun doute, l'individualisme méthodologique inspire largement ces travaux.

Dans le chapitre, *Pour un relâchement de l'axiomatique conventionnaliste en sciences de gestion. Réflexions à partir d'une étude de cas* (pp. 203-230), M. Detchessahar propose l'étude d'un cas dont l'analyse illustre bien les dimensions politique, symbolique et historique des processus de conventionnalisation laissées dans l'ombre par leur théorisation. Il s'agit plus précisément d'étudier l'évolution des modes de coordination intra-organisationnels dans une entreprise de transport routier entre 1980 et 1995. Centrée sur la coordination interne, cette étude vise à faire apparaître ce que les conventionnalistes nomment une convention d'effort, à étudier sa construction et ses évolutions. Durant cette période, l'entreprise vit un dérèglement fondamental qui, se cristallisant autour des principes mêmes de fonctionnement du champ organisationnel, conduit à la remise en cause de l'ensemble des principes d'action et d'évaluation institutionnalisés. Le choc provoque dans le même temps un bouleversement radical de l'univers symbolique de l'entreprise entraînant sa déconstruction sociale. Cette monographie a été réalisée en utilisant une méthodologie de type ethnographique. L'enquête a accordé une grande place au discours des acteurs sur leurs pratiques « afin de tenter de comprendre et de rendre compte de leur perception subjective de l'organisation et du projet qu'ils veulent y inscrire ».
L'étude qui ne semble pas relever d'une approche stratégique renvoie aux systèmes de grandeur qui orientent les comportements dans l'organisation. La pensée de L. Boltanski et L. Thévenot est ainsi mise à contribution pour décrypter les grands principes de légitimation auxquels le personnel de l'entreprise se réfère plus ou moins inconsciemment. La crise est ici entendue comme une fissuration des cadres communs

qui structurent les esprits : « plutôt qu'à un désaccord d'ordre stratégique, c'est à un conflit de grandeur » qu'il faut renvoyer.
Là, nous nous éloignons sensiblement des jeux d'acteurs typiquement individualistes ; ce sont les grands principes de justification en amont de l'organisation qui sont ici examinés dans leur gestation mais aussi dans leur mutation. La longue période d'observation (quinze ans) témoigne au besoin de l'intérêt de l'auteur pour les lents mouvements de fond qui structurent (et déstructurent) peu à peu les croyances, les symboles et partant, les logiques d'action dans cette entreprise. Nous ne pensons pas trahir la pensée de l'auteur en avançant que son étude s'inscrit dans un individualisme méthodologique que nous qualifierons d'affaibli. Il n'est d'ailleurs pas fortuit que M. Detchessahar se réfère parfois à « l'habitus », concept cher à P. Bourdieu (1987), grand bâtisseur de la sociologie holiste.

Dans le chapitre, *Problématique GRH de gestion de la relation de travail : analyse conventionnaliste à partir d'une étude de cas* (pp. 231-255), L. Honoré puise de son côté dans le cadre conceptuel de la théorie des conventions une approche renouvelée des problématiques du management des ressources humaines au sein des entreprises. L'attention est plus particulièrement portée sur la problématique de l'implication des individus. A travers une étude de cas réalisée dans une banque mutualiste régionale, l'auteur soutient qu'au-delà des règles, les processus de conventionnalisation à l'œuvre dans l'entreprise sont des vecteurs forts de structuration de la relation de travail qui lie chaque individu à l'entreprise. Ils sont ainsi des déterminants des enjeux de son implication dans son travail ».
L'agence observée apparaît à la fois comme un espace de construction des décisions et un espace de construction des modalités de déclinaison de la norme. Bien qu'étant encadré par cette norme, le fonctionnement de la banque laisse place à la capacité d'innovation et d'invention des acteurs qui, dans ce travail, constituent sans ambiguïté l'objet de recherche : « il appartient aux acteurs d'inventer le processus de mesure du risque et d'appréhension des différents paramètres qui le déterminent. Ici, la norme structure de manière lâche le fonctionnement du département et des agences et laisse un espace pour que se déploie la capacité d'innovation et d'invention des acteurs ». Certes, des principes communs régissent les conduites mais ces derniers ne sont que le résultat des jeux croisés menés par les acteurs ; la proximité entre la ligne hiérarchique et la base opérationnelle facilite une communication orale et informelle dont le rôle est double. Elle constitue un « mécanisme de dédouanement » pour des individus qui, en l'absence d'un référentiel officiel précis, ont intentionnellement recours aux autres afin de réduire l'incertitude sur la décision à prendre ou sur la qualité de cette décision. Elle est aussi un « mécanisme de conventionnalisation ».

Les observations révèlent ainsi un niveau élevé d'intentionnalité et d'initiative : « l'implication de l'individu dans son travail ne dépend plus seulement d'éléments donnés *a priori*. Ses termes et conditions sont inventés par les acteurs eux-mêmes dans le cadre de la réalisation de l'activité productive ». Même si l'auteur ne s'exprime pas sur ce sujet, nul doute que ses travaux exploratoires s'inscrivent de la sorte dans une méthodologie individualiste forte.

Le dernier chapitre *Recherche en action : propositions épistémologiques pour l'analyse conventionnaliste* (pp. 257-275), est l'occasion pour P.Y. Gomez de faire le point sur les questions de méthodologie liées à l'approche conventionnaliste (entendons par là, méthodes d'investigation sur le terrain et non positionnement individualisme *vs* holisme). Il faut reconnaître que les contributions précédentes qui occupent la partie « les conventions en actions » présentent des approches de terrain assez dissemblables quant à la démarche adoptée. Il était donc souhaitable de présenter une véritable méthodologie de la recherche empirique conventionnaliste. Cette contribution propose alors une posture au chercheur amené à manipuler des outils conventionnalistes. La question centrale est rapidement posée : « quand la référence au modèle conventionnaliste est-elle scientifiquement appropriée pour un chercheur confronté à une situation de gestion ? ». Celui-ci est toutefois mis en garde « peut-on révéler une convention ? Une convention est la partie nécessairement non rationalisée d'une relation sociale, posant les règles tacites communes qui permettent la rationalisation individuelle ». Si la partie est loin d'être gagnée, P.Y. Gomez propose néanmoins une méthode permettant de saisir que les conventions supposées réguler la situation de gestion sont prises en défaut et éventuellement de remettre en état les processus de rationalisation. « Il importe que le chercheur comprenne que sa mission d'investigation ne consiste pas toujours à « trouver de la rationalité » dans les situations de gestion, mais parfois à participer à la reconstitution d'un système de rationalisation qui est en crise et qui se présente fatalement comme pavé d'évidences. La subtilité de sa démarche vient de ce que ce qui paraît évident terme à terme aux acteurs, compose, pris dans un tout, un puissant système contraignant les comportements ».

A cette fin, l'auteur esquisse les lignes directrices pour un positionnement épistémologique en précisant dans un premier temps la manière dont on peut définir une recherche en action d'un point de vue conventionnaliste. Le détour est indispensable pour mettre en évidence dans un second temps les étapes d'une démarche systématique de recherche-action se fondant sur le modèle en question. Une troisième partie permet de revenir, point par point, sur les difficultés soulevées et proposer enfin des réponses.

S'il propose dans ce dernier chapitre une méthode de recherche-action en gestion, P.Y. Gomez n'évoque pas la posture méthodologique du chercheur ; peut-être la tient-il pour acquise. Nous prenons alors l'initiative de sortir du collectif pour rejoindre les travaux dans lesquels il évoque ce thème, notamment son ouvrage de 1996, *Le gouvernement de l'entreprise* ainsi qu'un article rédigé en 1999, « De quoi parle-t-on lorsque l'on parle de conventions? ». On trouve à la page 166 de l'ouvrage sa première déclaration : « L'individu est le point de départ du modèle conventionnaliste. Comme dans le modèle libéral, il est la plus petite partie du corps social, dotée de facultés de décision, d'adaptation et d'action. De ce point de vue, il ne s'agit pas d'un *modèle holiste*[7], tel que le corps social tout entier, ou des groupes humains (les classes sociales par exemple) agissant en tant qu' « individus » dans l'espace socio-économique ».

Petite déception, nous aurions souhaité que P.Y. Gomez soit plus précis en qualifiant son individualisme. Nous reviendrons sur cette question mais il nous semble que l'individualisme méthodologique n'est pas un point fixe mais plutôt une déclinaison de postures selon le degré d'intentionnalité prêté à l'agent et selon la situation de l'objet de recherche.

Tentons d'y voir plus clair en consultant un instant chacune des deux positions selon la description qu'Agassi (1973) en propose. Ce dernier décrit dans un tableau trois niveaux d'antagonismes méthodologiques entre l'individualisme et holisme :

Individualisme	Holisme
Seuls les individus ont des buts et des intérêts.	La société forme un tout qui est plus que ses parties.
L'individu agit selon ses intérêts dans un contexte fixé.	La société affecte les choix individuels.
La structure sociale est modifiable par les individus.	La structure sociale influence les comportements individuels.

Si une telle présentation souffre d'être caricaturale et manichéenne, elle présente au moins le mérite de clarifier les positions.

Il nous semble alors que P.Y. Gomez emprunte au holisme certaines de ses visées sans y verser toutefois : « ce que cherche à comprendre l'approche conventionnaliste, c'est la manière dont l'individu est cognitivement englué dans le social. Certains appelleront cela « ciment » social, d'autres « chaînes » (1999, p. 144) ». La reconnaissance d'objets collectifs est d'ailleurs une constante dans les écrits de l'auteur : « Ce qui

[7] Nous soulignons.

intéresse les chercheurs, c'est de montrer en quoi le contexte social contribue à générer des comportements micro-économiques spécifiques fondés sur des ajustements mutuels. En d'autres termes, il n'y aurait pas une seule approche de la rationalisation économique basée sur une rationalité a-sociale, mais l'influence de savoirs partagés et des représentations communes (Gomez, 1999, p. 137) ». Un peu plus loin : « ces savoirs sont conçus de manière plus ou moins larges comme l'influence de la société (Granovetter) ou modélisables comme des formes stables typiques (Gomez, 1999, p. 137) ». Signalons-le, P.Y. Gomez est peut-être le chercheur qui a le plus travaillé sur la « morphologie » des conventions. Fort des enseignements de J.L. Lemoigne, l'auteur a abordé la convention comme un système d'information caractérisé par un degré de complexité pour ensuite découpler l'énoncé (le discours) du dispositif matériel (le véhicule). Nul ne pourra prétendre que P.Y. Gomez n'a jamais considéré la convention comme une entité.

Pour ces raisons, l'individualisme méthodologique dont il se réclame nous paraît très relâché. Certes, il est exact que l'auteur accorde à l'individu une capacité de calcul mais dire cela n'expédie pas *ipso facto* son auteur dans les rangs de l'individualisme méthodologique fort. Admettre que la structure sociale influence les comportements individuels ne réduit pas non plus l'individu à l'état de pantin comme le sous-entend le holisme dur. L'auteur précise néanmoins que ces modalités de calcul sont contenues par une obéissance aux normes sociales : « en conséquence, je crois que se réclamer du conventionnalisme signifie, en ce sens affirmer qu'il est possible de fonder une théorie de la construction sociale des phénomènes d'organisations qui donne une place à la fois aux calculs de l'individu et à son immersion dans un contexte social qui agit sur eux (Gomez, 1999, p. 139) ».

Nous serions tentés de rajouter que l'individualisme méthodologique de P.Y. Gomez est d'autant plus affaibli qu'il se réclame sans difficulté du structuralisme, mouvement qui défend l'idée selon laquelle les individus ne sont pas réellement libres. Certes, les structures sont construites par les agents sociaux (position constructiviste) mais une fois constituées, elles conditionnent à leur tour l'action de ces agents (position structuraliste). Nous devons ce raisonnement holiste à P. Bourdieu (1987) sous le « prestigieux patronage » duquel P.Y. Gomez n'hésite pas à se placer ouvertement (1999, p. 141).

A ce stade de la réflexion, exposons à présent notre propre positionnement méthodologique.

3. L'INDIVIDUALISME AFFAIBLI DU COMPTABLE

Si dans le collectif, nos co-auteurs ont été peu bavards quant à leur perspective méthodologique, nous ne faisons pas exception à la règle et nous avouons ne jamais avoir fait nous-même l'effort d'expliciter notre positionnement dans nos travaux. Cette épreuve d'habilitation nous offre toutefois l'opportunité d'apporter une clarification en la matière.

3.1. Peu convaincu par le courant stratégique

Avant tout chose, nous souhaiterions marquer nos distances par rapport à l'approche stratégique des conventions que nous avons décrite dans la partie consacrée aux économistes. Elle suppose, rappelons-le, une vision interactive des relations et s'est très largement inspirée des modèles développés par la théorie des jeux. Cette formulation du problème de la coordination est certainement intéressante pour comprendre l'utilité du recours à une convention ; elle a permis de conceptualiser le jeu d'acteurs qui ont tous intérêt à coopérer pour s'extraire d'une situation marquée par l'incertitude. Elle a aussi amené D.K. Lewis à développer une axiomatique séduisante dont le principal mérite est d'être opératoire dans tous les domaines y compris la gestion. Au demeurant, nous n'avons pas manqué d'y recourir à plusieurs reprises dans le cadre de nos travaux.

Cela étant, une telle perspective ne permet pas de sortir d'une conception calculatrice du comportement et c'est à nos yeux son handicap le plus gênant : l'individu *conçoit* que son action peut interférer avec celle d'autrui dès lors que plusieurs options co-existent ; comprenant qu'une absence de coopération pourrait aboutir à une situation de blocage, il fait alors le *calcul* qu'une absence d'entente quant à la conduite à adopter affecterait son bien-être personnel.

Aussi, la contribution de cette « école » à notre domaine de recherche présente rapidement des contraintes rédhibitoires. D'une part, parce que nous retombons dans le champ des hypothèses néo-classiques. Si l'individu perd une partie de son autonomie, il demeure encore isolé, calculateur et dépourvu d'affects : « au sein d'une approche où les décisions individuelles sont fondées sur des considérations utilitaristes, choisir de suivre une convention est finalement un moyen de garantir ou d'accroître ses gains dans certaines configurations bien déterminées d'interactions stratégiques (Batifoulier P., Larquier G. (de), 2001, p. 100) ». Nous sommes alors convaincus de la nécessité d'échapper à ce schéma pour saisir plus efficacement la logique de l'action collective.

Enfin, parce que les « mises en scène » des joueurs sont difficilement opérationnelles de notre point de vue car fort peu réalistes. Les problèmes rencontrés par les personnes dans les organisations ou sur les marchés sont finalement assez éloignés de ces espaces de jeux expérimentaux et imaginaires. Nous ne concevons pas un individu placé au milieu d'un petit groupe devant résoudre un problème de coordination dans une grande pièce blanche, mais plutôt immergé dans de vastes réseaux qui s'entrecroisent et marqués par d'innombrables rapports avec d'autres membres. Le degré de complexité dans ce dernier cas est autrement plus élevé et amoindrit largement ses capacités de calcul. Dès lors, guère d'autres solutions pour l'individu que de se référer *in situ* à des principes d'action repérés. On s'éloigne ainsi largement de la coordination quasi mathématique.

3.2. Pas plus convaincu par le distinguo règles régulatives / règles constitutives

Seconde mise au point. Nous l'avons vu dans la partie précédente, la dernière génération d'économistes conventionnalistes a introduit dans l'ouvrage collectif de P. Batifoulier une évolution notable en distinguant deux niveaux de conventions : celui des *règles régulatives* permettant la coordination des comportements et celui des *règles constitutives* qui produisent les représentations sur ces comportements. Nous ne réfutons pas l'idée que les conventions selon le degré de généralisation de leur discours ne se situent pas à la même hauteur ; toutefois, nous ne souscrivons pas à cette catégorisation binaire. Avancer qu'il existe deux niveaux d'observation et donc deux natures de convention, c'est, dans le même temps, admettre l'existence de critères spécifiques permettant d'opérer valablement une distinction entre les deux. A notre connaissance, cela n'a pas été fait et les auteurs du collectif en restent à des définitions assez générales.

Pour notre part, nous avons un angle d'approche légèrement différent : nous préférons parler d' « enchâssement » des conventions, celles-ci s'incluant successivement dans un continuum logique. Plus précisément, nous entendons par enchâssement, la faculté attribuée à une convention de niveau n de donner le jour à une ou plusieurs conventions de niveau n-1, le discours plus « pointu » de la seconde émanant de la première. A titre d'illustration, prenons l'exemple de la convention de prudence en comptabilité. Celle-ci (niveau n ou *méta convention*) a donné naissance à plusieurs conventions de niveau n-1 : convention de provisionnement (seules les pertes de valeurs probables font l'objet d'une provision alors que les gains latents n'entraînent aucun enregistrement) et convention d'amortissement (les entreprises amortissent dans les comptes sociaux leurs immobilisations et ce, quelle que soit l'évolution réelle de

leur valeur). Cette dernière a donné elle-même naissance à des conventions de niveau n-2, prescrivant par exemple des durées d'utilisations particulières selon la nature du bien. Notre enquête menée auprès des praticiens a ainsi montré que dans leur grande majorité, les entreprises adoptent des durées d'utilisation semblables alors même qu'aucune obligation légale ou fiscale ne s'impose en la matière. Par exemple, une durée de cinq ans est majoritairement adoptée pour calculer la dépréciation annuelle des véhicules légers alors que les durées réelles varient selon l'entreprise du simple au triple en fonction de leur usage.

3.3. Individualisme ou holisme méthodologique

Ces précisions étant apportées, interrogeons-nous à présent sur la posture méthodologique adoptée. Rappelons tout d'abord que les deux approches ne s'orientent pas vers le même objet de recherche. L'individualisme méthodologique entraînera le chercheur à focaliser son travail sur l'individu et sa disposition à coopérer pour surmonter l'incertitude de la coordination. Le holisme pour sa part, recommandera plutôt d'identifier les « objets collectifs » qui orientent une population et les mécanismes grâce auxquels ses membres s'y réfèrent. Si cette distinction est assez facile à énoncer, elle l'est beaucoup moins à mettre en œuvre. A tel point que nombre de chercheurs éprouvent quelque gêne à identifier leur propre objet, ne sachant plus très bien si leur attention est tournée vers l' « entité-convention » ou bien vers l'« individu-convenant ». Les économistes viennent de nous en donner une illustration. Il est vrai que « l'objet » en question est délicat à appréhender compte tenu de son niveau d'abstraction. L'effort à fournir n'est pas mince lorsqu'il convient de construire la représentation intellectuelle d'une convention en tant que cadre commun : cela revient à donner un statut d'entité à une forme d'accord collectif et il est toujours dérangeant de détacher cette « chose » des personnes qui lui donnent vie en s'y conformant. L'absence de matérialité et l'extériorité requise rendent l'exercice peu aisé. D'autant qu'au sein d'une même recherche, l'objet peut varier en fonction du type d'investigation.

Autre élément de différenciation, individualisme et holisme méthodologiques ne s'appuient pas sur la même conception de l'être. Plus précisément, il ressort que le degré d'« intentionnalité » prêté aux agents peut contribuer à dissocier les deux postures. Par intentionnalité, nous entendons la faculté d'un individu, lorsqu'il vit un événement, à « introspecter » les raisons profondes qui ont déterminé son comportement et ainsi en confirmer ou moduler le contenu (Binswanger, 1987).

Ainsi, l'individualisme méthodologique fort attribue à la personne un degré d'intentionnalité élevé : celle-ci est entendue comme un être « éveillé » et conscient de la nécessité de coopérer avec les autres en s'alignant sur leur conduite pour parvenir à une solution moins dommageable qu'en l'absence d'accord. Sa démarche utilitariste est à ce point perceptible que certains chercheurs n'ont pas hésité, on l'a vu, à construire des modèles comportementaux fondés sur les mathématiques.
A l'opposé, le holisme méthodologique dur prête à l'individu une intentionnalité faible voire inexistante, considérant qu'il « abrite » (plus qu'il manipule) les conventions qui lui permettront d'éviter les difficultés de la coordination collective. Cette approche d'inspiration sociologique considère que l'incertitude engendrée par l'interaction a disparu sous l'effet d'une adhésion généralisée à la convention ; la conduite-type est acquise, intégrée, « enfouie » au point qu'on en oublie la question originelle. L'individu est « englué » dans des structures sociales sur lesquelles il ne peut agir.

3.4. Les conventions comptables comme objet de recherche et une intentionnalité limitée

- L'objet de recherche. C'est là son originalité, la théorie des conventions nous entraîne à orienter la réflexion vers les deux objets : les conventions, leur rôle, leur structuration et leur dynamique tout autant que vers les hommes dont elles conditionnent les conduites. On touche ici le caractère ambivalent de la convention : si elle se dégage de l'activité des hommes elle finit à par orienter leurs conduites ; elle est donc à la fois cause et effet.

- Le degré d'intentionnalité. Dans le cadre de nos travaux, nous avions réalisé une enquête dans la profession comptable ; celle-ci avait justement mis au jour une intériorisation élevée des pratiques. Ainsi, parmi les personnes interrogées, un tiers à peine reconnait que d'autres critères que la propriété juridique pourraient être utilisés en tant que principe d'activation des immobilisations dans le bilan (il serait d'ailleurs intéressant de vérifier si l'adoption des normes IFRS[8], a eu pour effet d'élever le pourcentage). Autre exemple, seuls 5% des professionnels ont admis qu'une autre façon d'enregistrer les dividendes était envisageable (en charges par exemple comme les intérêts d'emprunt). De la même façon, il n'y eut que 4 % des personnes interrogées à considérer qu'il pouvait exister d'autres façons d'enregistrer les écarts de conversion[9]. Tout porte à croire que les praticiens qui procèdent régulièrement à des enregistrements ignorent ou oublient qu'ils reposent le plus souvent sur des choix

[8] *International Financial Reporting Standards*
[9] Pour plus de détails nous renvoyons le lecteur vers notre ouvrage (Amblard, 2002).

collectifs. L'existence de solutions alternatives s'est peu à peu dissipée dans la mémoire collective et les règles adoptées s'imposent alors comme des évidences indiscutables. Lorsque nous le faisions remarquer aux répondants, nous suscitions d'ailleurs chez eux plus d'embarras et d'agacement que d'intérêt véritable. La psychanalyse des certitudes ne manque jamais d'indisposer.

Nous avions d'ailleurs relevé une illustration assez caricaturale du phénomène en observant certaines conventions comptables dans un secteur particulier, celui de l'ameublement ; les comptables y passaient des écritures illégales n'ayant d'autre objectif que d'alléger sensiblement la facture fiscale. Certains entretiens avaient montré qu'ils n'étaient pas de vils individus peu scrupuleux mais d'ordinaires praticiens respectueux des conventions locales. Quand nous les interrogions sur la nature délictueuse de leur enregistrement, ils n'en disconvenaient pas mais expliquaient globalement qu'ils n'étaient pas maîtres du « système »… Cet épisode nous avait alors permis de mieux comprendre qu'en pénétrant dans la zone territoriale d'une convention, l'individu accepte le contrôle qu'elle exerce sur lui. Il semble ainsi ressortir que ses actes ne sont plus dictés par une conformité à la conduite dominante que par sa raison profonde : « au tout début, cette pratique m'a surpris ; certes, on ne me l'a pas imposée vraiment, on ne m'en a guère 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. ». Cette perte d'autonomie révèle l'importance du caractère prégnant des conventions et leur capacité à orienter les conduites. Pour cette raison, nos travaux de recherche se sont plus dirigés vers ces dispositifs que vers les personnes assez peu intentionnalisées. Il est vrai que le terrain de recherche est particulier : difficile de concevoir le praticien autrement qu'inséré dans un réseau de contraintes et de règles. Certes, il dispose d'une marge de liberté (les études sur la politique comptable en témoignent), mais celle-ci est assez réduite : la réglementation est dense et les conventions professionnelles très présentes.

Pour ces raisons, nous situons notre positionnement à mi chemin entre les deux pôles individualisme / holisme, dans une zone que nous qualifions d'« individualisme méthodologique affaibli ».

3.5. D'une économie d'échange à une économie de partage

Un tel choix entraîne un déplacement du champ d'étude. L'économie d'échange cède la place à une économie de partage (Defalvard, 2000) : les membres d'une organisation ne sont pas mus par le strict calcul utilitariste résidant dans l'*échange* de

ressources (travail, capital, compétences, information …) ; bien sûr, il n'échappe à personne qu'un individu use de sa capacité de calcul mais dans le même temps, celle-ci est largement amoindrie par la présence en surplomb de repères collectifs que les membres d'un groupe doivent *partager* pour se coordonner. Cela relève parfois de l'usage, de rites, d'un code d'honneur, d'une déontologie, de croyances, d'affects, de solidarité de corps … : derrière la convention, concept unificateur, se cache en fait une longue liste de dispositifs les plus hétérogènes. Tous ont cependant pour point commun d'orienter les comportements en allégeant sensiblement les procédures de calcul.

Cela ne signifie pas non plus qu'ils sont des produits exogènes de toute activité humaine. Bien au contraire, ils en émergent et parfois sont le résultat de négociations, de luttes ou de conflits. Une fois institués, ces cadres dominent néanmoins les personnes et orientent leurs conduites même s'ils ne les cloisonnent pas. Reprenons l'exemple du langage. Celui-ci tire bien ses origines de l'activité humaine : la nécessité de communiquer et d'exprimer la pensée a poussé les hommes à construire peu à peu un système de signes sonores et scripturaux qui ne leur était aucunement livré comme un produit « extérieur » par on ne sait quelle divinité. Il n'est pas moins vrai que le dispositif prend aussitôt ses distances de telle sorte que chaque membre d'une population s'y réfère et l'adopte. Evidemment le processus d'élaboration n'est nullement ponctuel. Il est continu et le langage évoluera aussi longtemps que les individus s'y conformeront. C'est là la difficulté de l'approche conventionnaliste, si l'accord collectif s'élève au-dessus des individus qu'il contraint, il n'y aurait alors aucune raison de penser que ces derniers exercent une influence au point de le modifier. C'est toutefois oublier un peu vite la double nature des conventions ; bien que détachées des personnes dont elles orientent les conduites comme des écrans d'information selon l'expression chère à P.Y. Gomez, elles en sont aussi le produit. En adoptant la convention, l'individu épouse le comportement qu'il sait dominant ; il est aussi persuadé que les autres agissent à l'identique. Dans le même temps, il la nourrit 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.

3.6. Le travail sur la dynamique ne modifie pas la posture

La régularité comportementale sous-tendue par le raisonnement conventionnaliste n'exclut en rien son évolution ; le conformisme prêté aux convenants n'en fait pas pour autant les automates ou les stéréotypes de l'école

holiste ; aussi, certains facteurs comme l'intention stratégique ou la dissidence de certains membres par exemple peuvent contribuer de proche en proche à remettre en cause la conviction dans une adoption généralisée et déboucher à terme sur un changement du dispositif collectif. Ce thème de la dynamique nous est d'ailleurs assez cher puisque nous y avons consacré un chapitre de l'ouvrage collectif (*Vers une théorie sur la dynamique des conventions*). Nous y exposons notre analyse du processus par lequel les conventions sont amenées à passer d'un état à un autre. La dynamique conventionnaliste apparaît de ce point de vue, comme un mécanisme socialement construit, répondant à des influences et des courants profonds.

On pourrait alors considérer qu'en la matière le chercheur doit adapter sa posture méthodologique selon qu'il étudie le moment de la construction. Ainsi l'étude du temps spécifique de la genèse d'une convention relèverait d'un individualisme méthodologique fort alors qu'une fois instituée, la convention devenue « objet collectif », assouplirait le positionnement en autorisant un glissement sur l'axe méthodologique en direction du holisme. Ce point de vue s'appuie sur le constat que la genèse *ex nihilo* d'un comportement collectif trouve parfois ses origines dans les agissements d'un groupe restreint d'individus animés par une volonté particulière. Une approche conventionnaliste strictement stratégique et individualiste serait alors plus appropriée en recentrant l'analyse sur ces comportements isolés.

Nous sommes enclins à écarter cette argumentation pour deux raisons. D'abord, parce qu'une telle posture laisse entendre que seuls les individus sont à l'origine d'un changement dans les cadres auxquels leurs conduites se réfèrent. Nous avons montré que d'autres facteurs (n'impliquant pas des actes isolés) pouvaient potentiellement déclencher un processus dynamique : le contact[10] et la discordance[11] (la seconde partie nous permettra d'expliciter et de replacer dans leur contexte ces deux notions). L'individualisme méthodologique fort est donc ici inévitablement réducteur.

Ensuite, parce que l'approche sociologique des conventions, contrairement à la perspective stratégique, ne s'est pas fixé pour objectif d'étudier le comportement de quelques acteurs mais plutôt d'analyser la façon dont les cadres collectifs permettent la coordination entre les membres de toute une population. Nous précisons toutefois qu'à ce jour, les études menées par l'école des conventions sur leur dynamique ne se sont pas focalisées sur le comportement des acteurs ayant joué un rôle dans le changement des conduites, mais plutôt sur la manière dont ces actes ont impacté les cadres

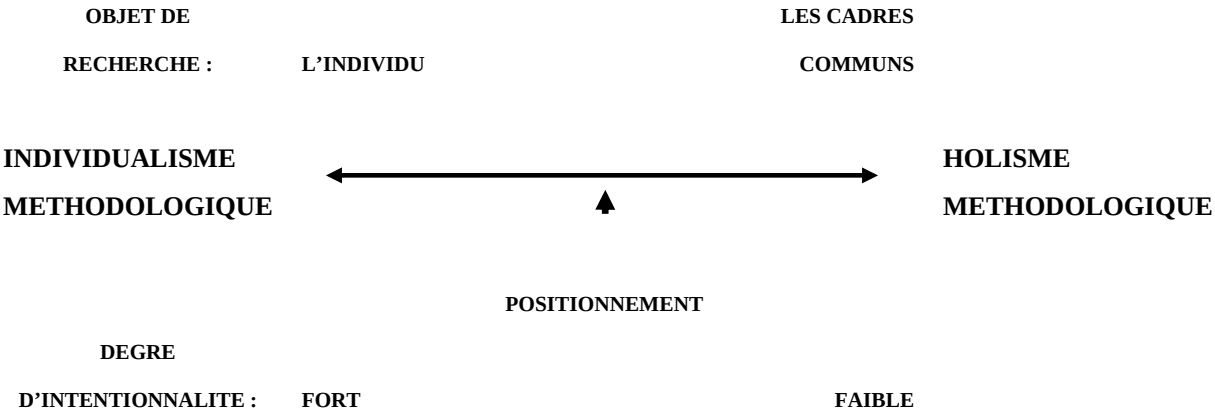
[10] Nous appelons « contact » la situation au cours de laquelle deux populations d'individus sont amenées à se rapprocher pour des causes diverses (invasion, annexion d'un pays, fusions d'entreprises, ou plus simplement obtention d'informations …) plusieurs conventions peuvent entrer en contact ; chacune devient alors l'alternative de l'autre dans un enchaînement de frictions aux issues diverses (le concept sera explicité dans la seconde partie).

[11] La dissonance se définit comme une inadéquation du discours délivré par la convention face aux transformations contextuelles. Le concept sera explicité dans le chapitre 6.

communs de coordination. La nuance est notable : d'un côté, le point d'analyse est l'individu, de l'autre il s'agit de l'objet collectif.

En conclusion

A la réflexion, il nous semble possible d'envisager individualisme et holisme méthodologiques non pas comme des valeurs discrètes mais plutôt continues. Un spectre de postures s'étalant entre deux extrêmes :



D'un côté, un individualisme fort marqué par le jeu d'un acteur rationnel, souverain, autonome et doté d'une intentionnalité élevée dans ses comportements. Les relations qu'il entretient avec son environnement sont guidées par la logique marchande et les structures sociales ne représentent qu'un ensemble de contraintes avec lesquelles il doit composer. Lui seul est l'objet de la recherche et la convention n'est qu'un acte de coopération, nécessaire autant que réfléchi. Le processus de coordination est à ce point prévisible qu'il est possible d'en tirer une modélisation mathématique. De l'autre, un holisme dur qui « surdétermine » le comportement de l'individu pour en faire une marionnette dont les conventions tiendraient les fils.

S'il nous semble impossible de s'approprier les deux méthodologies au sein d'un même protocole, il est tout à fait envisageable d'imaginer entre ces deux pôles nombre de positions intermédiaires selon le degré d'intentionnalité reconnu à la personne et la nature de l'objet de recherche défini. Au sein des sciences de gestion, les terrains de recherche sont nombreux et fort dissemblables. On peut difficilement comparer par exemple les conventions qui trament une agence bancaire locale avec celles qui fondent un système comptable national. L'échelle d'observation n'est pas la même. Les dispositifs non plus. Si le terrain diffère, le regard du chercheur aussi. Chacun se

« construit » une représentation du monde. Les uns mettent en scène des acteurs libres alors que d'autres imaginent des masses d'êtres englués dans le social. Ces divergences sont consubstantielles aux sciences humaines, nous semble-t-il.

Pour ces raisons, l'honnêteté intellectuelle qui préside à toute démarche scientifique nous dicte de cerner et d'annoncer préalablement la position du curseur sur l'axe méthodologique. Nous en prenons conscience. Nous espérons à présent avoir comblé cette carence en nous réclamant clairement d'un « individualisme méthodologique affaibli ». L'homme de notre recherche est un être humain calculateur mais immergé dans un bain social et dépendant des autres par nécessité autant que par affectivité. Ses actes sont guidés par sa raison profonde tout autant que par le regard des autres. Certes, il conserve une marge de calcul mais celle-ci est largement amoindrie par les structures qui le dominent.

Pour autant nous ne basculons pas dans un holisme conventionnaliste qui priverait l'individu de toute liberté. Calcul et liberté n'ont pas le même sens. Un individu *dispensé* de calcul n'est pas un être *privé* de liberté. Première raison d'ordre interne : c'est parce que la collectivité donne naissance à des règles de conduite volontairement suivies que les personnes peuvent échapper à des calculs fastidieux ou impossibles ; cet évitement leur permet d'évoluer sans appréhension et, paradoxalement, d'être libres. Perd sa liberté, l'agent qui se trouve dans une situation d'interdépendance et ne peut résoudre un problème d'indétermination avec sa seule rationalité, aucun choix n'étant plus logique qu'un autre. Est libre celui qui a intégré les choix collectifs pour coordonner ses actes avec ceux des autres.

Seconde raison, d'ordre externe cette fois-ci. Nous l'avons précisé dans nos travaux, chaque convention s'exerce au sein d'une zone d'influence qui lui est propre. Ce principe de territorialité des conventions permet de saisir les différences comportementales observables en cas de transfert d'un milieu à un autre. Aussi, un individu a généralement la liberté de sortir d'un espace pour en rejoindre un autre régit par une convention différente. Ce n'est pas le fait de référer à une convention qui inhibe la liberté, c'est celui de ne pas pouvoir référer à plusieurs (Gomez, 1999). En somme, plus il y a de conventions et plus il y a de liberté.

CHAPITRE 3

ORIENTATIONS EPISTEMOLOGIQUES ET METHODES DE RECHERCHE

La réalité n'est qu'un point de vue.
Philip K. Dick

L’extériorité du chercheur peut-elle réellement lui permettre d’étudier son objet sans agir sur lui ? (1.) S’en tient-il à ce qui est ou s’attache-t-il à dire ce qui doit être (2.) ? Quelles méthodes d’investigation ont été mobilisées pour valider ses hypothèses de recherche (3.) ? Autant d’interrogations auxquelles toute démarche scientifique doit préalablement répondre.

1. POUR UNE POSTURE CONSTRUCTIVISTE

La façon dont la réalité est appréhendée fait partie des présupposés scientifiques que tout chercheur se doit d'annoncer dans son protocole de recherche.

1.1. Connaissance de la réalité

Quels rapports entretenons-nous avec la réalité ? Comment s'assurer que les caractéristiques de l'objet que nous observons nous sont fidèlement rapportées par notre système de perception ? Quand bien même, sommes-nous vraiment certain qu'il existe une image fidèle de la réalité perçue ? Et si celle-ci n'existait pas en tant que telle ? Si elle n'était que le fruit d'un processus cognitif de décomposition et de recomposition ? Assurément, le questionnement n'est pas simple. Il n'en est pas moins essentiel pour qui s'attache à comprendre le fonctionnement du monde. Lorsque l'objet de recherche ne nous est pas livré par la nature mais issu de l'activité des hommes, le problème prend une dimension toute particulière. Pour tenter d'y voir plus clair, nous nous sommes rapprochés des travaux de P. Watzlawick (1988) ; en réponse à notre interrogation, le philosophe de Palo-Alto formule une démonstration qui repose elle-même sur trois propositions :

1. nous sommes couramment convaincus que ce que nous savons est le strict reflet de la manière dont les faits ou évènements se sont *réellement* passés. A ce titre, nous nous prévalons facilement de la plus grande objectivité ;
2. mais comment savons-nous ce que nous tenons pour vrai ? Répondre à la question suppose de s'engager dans une véritable épreuve d'introspection mentale peu aisée : comment pénétrer et examiner nos processus de pensée avec ce même outil de pensée ? Comment un œil pourrait-il s'observer lui-même ? Sur ce point, écoutons P. Watzlawick, (1988, p. 9) : « si ce que nous savons dépend de comment nous sommes parvenus à le savoir, alors notre conception de la réalité n'est plus une image vraie (objective, positive) de ce qui se trouve à l'extérieur de nous-mêmes, mais elle est nécessairement déterminée par les processus qui nous ont conduits à cette conception (donc subjective, construite) ».
3. *la* réalité n'est peut-être alors qu'*une* construction (inconsciente) de celui qui l'observe, pourtant convaincu de son extériorité. La réalité s'apparenterait ainsi à une invention de l'objet par le sujet.

Certains philosophes, les solipsistes, ont poussé ce raisonnement jusqu'à son paroxysme en avançant que rien n'existe en dehors de notre propre pensée et que tout ce que nous croyons réel n'est que le fruit de notre propre imagination : j'observe à travers ma fenêtre les feuilles de l'arbre qui frissonnent sous la brise pendant que mon fils, dans sa chambre, dessine son héros préféré ; d'aucuns considèreront qu'il s'agit là d'une réalité qui m'est très proche mais extérieure de sorte qu'il m'est possible d'en faire une représentation et la restituer telle qu'elle est. Le solipsisme nous interpelle alors : comment être sûr que cela existe réellement et que nous ne l'inventons pas ? Et si tout ça n'était qu'une abstraction composée ? Qu'une fiction que nous aurions créée tout en nous posant comme le personnage central ? Certes, je peux prendre mon enfant contre moi et sentir sa chaleur, mais suis-je certain que ces sensations ne sont pas imaginaires ?

La démarche intellectuelle est tout autant passionnante qu'effrayante : en poussant l'exercice dans ses retranchements, il est possible de considérer que moi-même, le sujet pensant, ne suis que l'objet pensé par un autre ; dans ce cas, la conscience de mon être n'est qu'un attribut, élément d'une composition organisée par mon créateur. Une illustration magistrale de ce raisonnement nous a été livrée par une nouvelle de J.L. Borgès, « Les ruines circulaires » issue de son ouvrage *Fictions* (1986). Lisons-en les dernières lignes (p. 59) : « 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 ».

Revenons alors à l'épistémologie des sciences en considérant par souci d'intelligibilité deux façons d'appréhender la réalité : le positivisme et le constructivisme.

1.2. Réalité objective

Le positivisme défend l'idée d'une réalité extérieure, objective et l'existence de lois universelles qui gouvernent l'univers, lois que la science se charge de découvrir. Selon *Le Dictionnaire des Sciences* (Serres, Farouki, 1997), l'idée principale présidant à l'élaboration d'une connaissance dite positive est que celle-ci doit être fondée sur une base empirique, c'est-à-dire le monde tel qu'on le perçoit : « d'une manière générale, on qualifie de positiviste toute personne qui, dans le cadre de la recherche scientifique, souhaite éliminer du discours scientifique tout ce qui ne relève pas directement de

l'observation et de l'expérience (p. 745) ». Aussi, partant du principe que la réalité a une essence propre, c'est-à-dire qu'elle existe en soi, le chercheur peut s'attacher à la saisir puisqu'elle 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 objet.
Concernant nos recherches, ce principe d'objectivité soulève toutefois 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 agir sur sa nature ? Le comportement humain peut-il être véritablement considéré comme une extériorité 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.

1.3. Réalité construite

Si le paradigme positiviste est largement présenté comme étant dominant dans les sciences de l'organisation, le constructivisme tend aujourd'hui à étendre peu à peu l'influence de sa conception de la connaissance au sein de la communauté des chercheurs. Les constructivistes défendent l'idée selon laquelle la réalité n'est jamais indépendante de l'esprit de celui qui l'observe et l'analyse. Par conséquent, elle 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. Cet avis rejoint la formulation de M. Weber (1965, p.. 163, cité par Palombarini, 2001, p. 60) : « la distance entre la réalité et sa compréhension correspond à celle entre le *chaos* qui caractérise la première et l'exigence d'y mettre de l'*ordre* qu'exprime la deuxième. L'impératif de la mise en ordre raisonnée du réel implique qu'une portion seulement de la réalité singulière prend de l'intérêt et de la *signification* à nos yeux, parce que seule cette portion est en rapport avec les *idées de valeurs culturelles* avec lesquelles nous abordons la réalité ». Certains auteurs parlent alors d'hypothèse phénoménologique qui s'oppose à l'hypothèse ontologique soutenue par les positivistes : un phénomène est une manifestation interne des choses dans la conscience. De fait, la réalité ne peut être objective puisqu'elle est une construction de l'esprit. Aussi, les sciences utilisent-elles le terme de constructivisme pour désigner

une forme d'épistémologie dont l'objectif est d'expliquer l'invention des réalités qu'elles soient sociales, individuelles et idéologiques.
Aussi, sachant que toute connaissance humaine est développée, véhiculée et soutenue par des situations sociales spécifiques, le chercheur doit s'employer à pénétrer les processus par lesquels une composition de l'esprit et une mise en scène peuvent s'imposer progressivement à l'individu comme une réalité préexistante. Cela étant dit, un raisonnement identique nous conduit à objecter que s'il s'efforce de rapporter la façon dont l'individu construit sa réalité, à son tour le chercheur dans sa tâche, organise et compose la connaissance de son objet de recherche. Dès lors, toute la science ne serait qu'une construction subjective. A cette proposition, E. Morin (1986) répond que le propre de la scientificité n'est pas de refléter le réel, mais de le traduire en des théories changeantes et réfutables. La connaissance scientifique n'est donc pas le reflet strict du réel, tel qu'il est *en soi*, mais une construction de l'esprit qui s'applique aux données, évidemment vérifiées par l'observation et l'expérimentation. Partant, l'auteur ajoute que l'évolution de la connaissance scientifique n'est pas seulement faite d'accroissement et d'extension du savoir ; elle est aussi faite de transformations, de ruptures, de passages d'une théorie à l'autre.

1.4. Constructivisme et conventions

Le courant conventionnaliste a toujours refusé l'approche positiviste dans les sciences sociales, position qui le conduit à défendre une épistémologie alternative par rapport à celle des sciences dites « dures » (Palombarini, 1999). Le chercheur ne peut pas se reconnaître une capacité de connaissance *supérieure* à celle des acteurs, et puisque le jugement porté par ces derniers sur la réalité est indissociable de la connaissance qu'ils en ont, il doit en aller de même pour le chercheur. Avoir l'ambition d'élaborer une analyse purement positiviste de la réalité reviendrait à adopter une position de surplomb incompatible avec l'épistémologie de la théorie des conventions (Amable et Palombarini, 2004 ; Bessis, 2004).
N. Richebé (1999) avait d'ailleurs souligné lors d'un séminaire qu'il s'agissait là d'un des points communs que l'économie des conventions partage clairement avec F. Hayek (1948, 1952) : l'observateur qui rend compte du monde d'un point de vue physique fait abstraction de lui-même alors que lorsqu'il s'agit d'étudier les phénomènes mentaux, l'observateur se prend pour objet d'observation et sa connaissance du monde vient inexorablement des liens qu'il tisse avec celui-ci. Il est impossible donc pour un chercheur en sciences sociales de connaître la réalité objective et la notion même de règle peut être considérée comme une notion théorique

pour décrire le comportement des individus. Bref, la vision du social que partagent F. Hayek et l'économie des conventions doit être élargie à celle de l'activité scientifique en sciences sociales, ce qui a conduit effectivement un certain nombre d'auteurs du courant conventionnaliste à emprunter une position épistémologique ouvertement anti-positiviste (Palombarini, 1999).

Nos travaux se rallient à cette posture : nous faisons nôtre l'idée selon laquelle, plutôt que d'observer une réalité donnée et extérieure, l'individu bâtit une réalité modelée par ses 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. A l'inverse, revendiquer une démarche purement positiviste, c'est courir le risque de perdre de vue (ou faire perdre de vue à ses interlocuteurs) ce qui, pour avoir le caractère de l'évidence, ne relève pas moins de choix (Bessis, 2004).
En somme, le réel n'est jamais que dans les esprits.

2. UNE APPROCHE POSITIVE DE LA COMPTABILITE

Comment appréhendons-nous le modèle comptable ? Cherchons-nous à comprendre ce qu'il est ou bien ce qu'il doit être ? Le débat n'est pas nouveau : la théorie doit-elle précéder la pratique en l'orientant vers ce qu'elle tient pour juste et souhaitable (position normative) ou bien doit-elle la suivre en se contentant de rapporter ce qui « est » et éventuellement prévoir ce qui « sera » (position positive) ?

2.1. L'approche normative

Nous définissons une approche *normative* comme une démarche intellectuelle orientée vers *un idéal de ce qui doit être* et non *un état de ce qui est*. Elle est donc prescriptive à la différence d'une recherche positive qui s'emploie à expliquer les pratiques réelles. D'après R.J. Chambers (1955)[12], cette dernière ne saurait donner le jour à une théorie comptable cohérente fondée sur des principes clairement établis attendu qu'il s'agit d'une simple démarche descriptive se contentant de relever et expliquer des faits (Colasse, 2004-a). Dès lors, comment aboutir à l'amélioration des pratiques comptables si on se contente de les décrire ? D'autant que ces pratiques sont souvent discutables et largement perfectibles.

Les tenants d'une approche normative défendent alors l'idée selon laquelle la principale fonction d'une théorie comptable est de servir de cadre à la pratique tout en s'appuyant sur un ensemble de présupposés économiques relatifs à la firme. Ce n'est qu'en respectant ces conditions, qu'il est envisageable de développer des principes justes et des règles pertinentes pour faire de la comptabilité une technique efficace et fondée scientifiquement. Une théorie comptable, pour R.J. Chambers, repose alors sur un certains nombre d'axiomes relatifs à l'entreprise et son environnement ; elle se construit en déduisant de ces axiomes des hypothèses qu'il convient de confronter à la réalité. Cette démarche, soutient B. Colasse (2004), est largement empruntée par les organismes de normalisation, notamment par l'instance américaine, le Financial Accounting Standards Board (FASB). Le cadre conceptuel dont celui-ci s'équipe à la fin des années 70 et au début des années 80 s'inscrit dans le droit fil des préconisations formulées par R.J. Chambers. L'idée selon laquelle la comptabilité doit être un instrument d'aide à la décision est à la base même de son élaboration et de son développement. D'autres organismes de normalisation ou d'harmonisation, et

[12] Cité par B. Colasse (2004-a).

notamment l'*International Accounting Committee* (IASC), suivront plus tard la voie ouverte par le FASB (Colasse, 2004-b).
Ainsi, l'approche normative assigne à la science un rôle directeur chargé de conduire plus justement la destinée des hommes.

2.2. L'approche positive

A la fin des années soixante-dix, l'approche normative se voit fermement remise en cause par quelques auteurs qui la jugent non scientifique bien qu'elle inspirât à l'époque toute la recherche en comptabilité. M. Jensen (1966) qui en est un des précurseurs, évoque une théorie positive de la comptabilité visant à expliquer « ...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 (p. 225) ». Quelques années plus tard, R. Watts et J. Zimmerman (1978) s'inspirent de ces travaux pour renverser ouvertement le paradigme normatif et poser sur la comptabilité un regard profondément novateur ; une théorie de la comptabilité, soutiennent-ils, doit expliquer mais aussi prédire les pratiques : elle fournit à ceux qui prennent des décisions relatives à une politique comptable (dirigeants, experts comptables, banquiers, investisseurs, analystes financiers, législateurs) des prédictions et des explications au sujet des conséquences dans l'organisation et sur les marchés.
Naquit ainsi une véritable théorie positive ou politico-contractuelle de la comptabilité se fixant pour principal objectif d'expliquer le comportement de la firme en matière comptable, prenant pour hypothèse que les décisions prises en ce domaine répondent, comme toutes les autres, à un objectif de maximisation de l'utilité.
De fait, c'est une conception très différente de la science que sous-tend cette approche : la connaissance scientifique ici n'a pas de rôle directeur et régulateur mais une fonction explicative et éventuellement prédictive. Cette distinction avait été clairement révélée bien des années plus tôt par J. M. Keynes (1891, p. 34) repris par M. Friedman (1953, 1995, p.303) : « une science *positive* peut être définie comme un corps de savoirs systématisés sur ce qui est » ; cette perspective s'appuie sur les phénomènes observés pour valider un ensemble d'hypothèses alors qu'une théorie normative est prescriptive en ce qu'elle cherche à modéliser un idéal. Or cette dernière, selon les auteurs, ne peut se prévaloir d'une légitimité scientifique sachant qu'elle mobilise inévitablement un jugement de valeur à la différence d'une approche positive réputée dépourvue de subjectivité (Jeanjean, 1999). R. Watts et J. Zimmerman (1986) soulignent à cet effet que la fixation d'un idéal suppose, au moins implicitement, l'existence d'une fonction objectif, ce qu'ils réfutent car la science,

disent-ils, n'a pas pour fonction de s'exprimer sur les valeurs. Il faut reconnaître que depuis, cette approche a très largement gagné la communauté des chercheurs en comptabilité. Les deux auteurs attirent d'ailleurs l'attention sur le fait qu'en dépit de ses objectifs annoncés, la recherche normative a fort peu influencé la pratique. B. Colasse (2004) fait alors remarquer que ce constat est établi en 1979 ; or, à cette date, les organismes de normalisation (FASB, IASB …) sont loin d'avoir élaboré l'intégralité des cadres conceptuels que nous connaissons aujourd'hui. Ceux-là ne se développeront qu'ultérieurement dans les années 80 et 90. Au demeurant, une étude actuelle sur la question infirmerait probablement les allégations de R. Watts et J. Zimmerman. Peut-être montrerait-elle que le cadre dans lequel se sont développées les normes IFRS qui régissent aujourd'hui les comptes de nos groupes cotés s'est lui-même inspiré de la recherche normative. A étudier.

2.3. Positif/normatif : une distinction floue.

Il semble toutefois que l'opposition entre propositions normatives et positives n'est pas aussi tranchée que ce propos pourrait le laisser croire. Le raisonnement de J. Sterling (1990) est le suivant : l'objectif de la théorie comptable est de prédire et d'expliquer les pratiques comptables. Cet énoncé est-il normatif ou positif ? Il n'est pas difficile de remplacer « est » par « devrait être », et de transformer cette proposition positive en affirmation normative. De manière générale, il est simple de passer du normatif au positif et inversement. Soit la phrase positive : « si la pression est faible alors les gaz se dilatent », elle est formellement équivalente à « pour diminuer le volume des gaz, on doit augmenter la pression ». Comment affirmer que la première formulation est *scientifique* et l'autre non ? (Proposition développée et commentée par T. Jeanjean, 1999).

M. Jensen (1983) et R. Sterling (1990) avancent alors la nécessité de dépasser ces clivages pour saisir l'intérêt d'une approche positive. Le point important de cette dernière n'est pas de savoir si les théories doivent être formulées avec des « est » ou des « devrait », mais plutôt d'insister sur la *réfutabilité* (ou *falsifiabilité*) des propositions ou des affirmations (Jeanjean, 1999). Pour gagner sa légitimité scientifique, une proposition doit pouvoir être réfutable (Popper, 1981). En d'autres termes, il doit être possible d'en infirmer les prédictions soit par l'observation soit par la discussion. Aussi, si certains discours normatifs doivent être écartés car il est impossible de les discuter sans renvoyer à des valeurs trop éloignées (Sterling, 1990, Whittington,1987), d'autres sont en revanche tout à fait acceptables compte tenu de leur réfutabilité.

2.4. Une théorie positive des conventions pour une théorie positive de la comptabilité

Avant d'aborder notre objet de recherche, évoquons rapidement l'outil sur lequel nous avons travaillé indépendamment du modèle comptable. La question de la normativité mérite là aussi d'être débattue. Au même titre qu'il existe deux théories, une positive, l'autre normative de la comptabilité, nous pensons pouvoir dire qu'il existe une théorie positive et une théorie normative des conventions. Certes, le courant est jeune et à notre connaissance fort peu de travaux se sont véritablement inscrits dans une approche normative des conventions. Citons tout de même ceux de P.Y. Gomez qui, à la fin de son second ouvrage *Le gouvernement de l'entreprise* (1996), aborda une visée prescriptive en ébauchant une théorie de l'entrepreneur. Ce dernier en tant que membre de l'organisation joue évidemment *dans* les règles qui la structurent ; mais son statut particulier lui offre la possibilité de jouer aussi *sur* les règles. C'est à lui, nous dit l'auteur, qu'il revient d'initier des « ruptures conventionnelles » pour réorienter les conduites. A cette fin, il forgera de nouvelles convictions quant à l'adoption d'une alternative dont il suppose (plus qu'il anticipe) qu'elle est le gage d'une plus grande efficience de la firme. Autant dire que la tâche est ici fort ambitieuse, nous semble-t-il.

Aussi, telle ne fut pas la direction prise par nos recherches ; celles-ci se sont toujours inscrites dans une approche positive. Entendons par là que nous ne nous sommes pas interrogés sur la façon dont on pouvait influer sur les régularités comportementales pour les orienter dans un sens souhaité ; nous avons plutôt cherché à comprendre pourquoi et comment une population s'y réfère pour échapper au chaos et aussi par quels mécanismes elles sont amenées à évoluer. En somme, ce n'est pas l' « agir sur les conventions » qui occupe notre réflexion mais plutôt l'« agir dans les conventions ». Pour en revenir à notre terrain d'étude, nous nous sommes attachés à établir de manière *positive*, comment fonctionnent les conventions qui fondent et animent les systèmes comptables.

Cet engagement théorique nous entraîne *ipso facto* vers une approche semblable de notre objet. Rien d'original au demeurant sachant qu'aujourd'hui encore, la majeure partie des recherches comptables se déroulent dans le cadre de la théorie positive. Les voies les plus empruntées peuvent alors se scinder en deux courants (Chiapello, Desrosières, 2003) :

- Les études portant sur les décisions comptables prises dans l'entreprise : pour quelles raisons, une équipe dirigeante est-elle amenée à faire tel choix comptable ? Par

exemple, on mesurera la relation entre l'adoption d'une méthode d'amortissement du goodwill et la taille de l'entreprise ou bien la rémunération du dirigeant. La démarche de recherche passe alors par la formulation d'hypothèses testées ensuite sur le terrain.

- Les études traitant de la relation entre l'information comptable et le niveau des marchés financiers (Dumontier, Raffournier, 1999). Il s'agit le plus souvent de corréler un indicateur (le résultat net ou l'excédent brut d'exploitation par exemple) et le cours de bourse, l'hypothèse étant alors testée à partir d'un échantillon d'entreprises présentant des caractéristiques communes.

Pour notre part, le travail de recherche s'est lui aussi déroulé dans un cadre positif : nous nous sommes attachés à comprendre les pratiques comptables et non à dire ce que les comptables devraient faire[13]. La direction empruntée fut toutefois sensiblement différente de celles qui viennent d'être énoncées. Nous ne cherchons pas à connaître les motivations qui président à certains choix comptables délibérés et observés dans un groupe d'entreprises sur une période donnée. Nous ne cherchons pas non plus à établir une relation entre les performances de la firme et le marché. Nous tentons plutôt de pénétrer la formation et l'évolution, la structure et la fonction des conventions qui trament notre modèle comptable et saisir par quels processus les membres d'une population s'y réfèrent avec parfois un degré d'intentionnalité faible.

Contrairement aux recherches classiques qui se recommandent de la théorie positive, nous montrons que la très grande majorité des praticiens n'adoptent pas des règles comptables par calcul considérant qu'elles sont meilleures que d'autres, mais plus simplement parce qu'ils anticipent que les autres agissent de la sorte. Certes, les comportements stratégiques et opportunistes existent. Ces phénomènes sont néanmoins loin de concerner toutes les entreprises ; surtout, ils ne reposent que sur quelques variables comptables autorisant des marges de liberté. Au même titre qu'un arbre ne peut cacher une forêt, ces espaces discrétionnaires ne sauraient écarter du champ de recherche les multiples conventions qui composent un système comptable. Là où certains n'y voient que calculs utilitaristes, respect de contraintes réglementaires et crainte de sanctions, nous, nous y voyons une lente construction sociale que traversent, de part en part, les racines culturelles, les pressions sociales et parfois les enjeux politiques voire idéologiques. Ces influences débouchent sur la cristallisation des pratiques autour d'une solution particulière.

Nous le répétons, la démarche n'est en rien normative : nous n'avons jamais esquissé un modèle de procédures qui permettrait par exemple à un organisme de normalisation

[13] Nous avons dérogé une fois à ce choix méthodologique au tout début de nos recherches dans un article intitulé « Le modèle comptable face aux mutations organisationnelles » publié dans *La revue du financier*, n° 121, septembre 1999, pp. 23-37. Dans une troisième et dernière partie, nous avions alors esquissé le canevas d'un modèle destiné à fournir une représentation plus pertinente de ces nouvelles structures organisationnelles en remettant en cause les hypothèses du modèle traditionnel.

de mettre en œuvre les dispositifs destinés à renforcer la conviction dans l'adoption d'une convention. C'est là, rappelons-le, un champ de recherche qui dépasse largement le cadre de nos réflexions.

Pour résumer, avançons que ces travaux tracent une troisième voie au sein de l'approche positive : si ces programmes partagent tous trois un même objectif de recherche (expliquer ce que la comptabilité « est »), ils reposent en revanche sur des bases théoriques sensiblement différentes :
(I) *Les choix comptables sont guidés par l'utilisation des données chiffrées dans les contrats* - Base théorique : la théorie de l'agence.
(II) *Les choix comptables sont faits pour manipuler le marché* - Base théorique : réfutation de la théorie des marchés efficients.
(III) *Les choix comptables sont des conventions* – Base théorique : la théorie des conventions.
Précisons tout de même que ces axes de recherche ne sont pas rivaux mais complémentaires dans la mesure où il n'y a pas d'incompatibilité dans leurs noyaux durs (Jeanjean et Tixier, 2000).

3. METHODOLOGIE DE LA RECHERCHE

La recherche scientifique adopte le plus souvent une méthodologie particulière destinée à valider des énoncés théoriques. Ce raisonnement hypothético-déductif procède par dérivation de connaissances acquises, dont il s'agit de déduire un certain nombre de propositions que les faits peuvent infirmer. Autrement dit, l'analyse théorique produit des hypothèses qu'il faut tester empiriquement (Benavent, 1999). A cette fin, nous avons fait appel à deux démarches, l'une qualitative pour appréhender plus précisément les frontières de l'entité comptable selon l'utilisateur, l'autre quantitative pour valider l'axiomatique de Lewis sur le terrain des conventions comptables.

3.1. Une démarche qualitative pour identifier les représentations

La démarche qualitative permet de repérer les similitudes et les différences entre les contextes pour donner un sens aux situations. Elle offre aussi la possibilité de prendre en compte les spécificités des personnes interrogées (idiographie) et celle d'étudier les phénomènes dans leurs cadres naturels (Giordano *et al*., 2003).
Pour notre part, nous avons choisi de mener une suite d'entretiens ; l'intention était de collecter un ensemble de données discursives à des fins d'analyse. Conformément à notre épistémologie constructiviste, il s'est agi d'amener les sujets interrogés à dévoiler les processus cognitifs qui aboutissent à une *construction* de l'entité perçue. Ces entretiens furent directifs et semi-directifs selon les circonstances (thème de la question et fonction du répondant).

Objectifs poursuivis par les 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.

Moyens mis en œuvre :
- 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-directivité (Baumard *et alii*, 1999). Pour notre part, nous avons utilisé un guide d'entretien contenant une trentaine de questions. Toutefois, n'ayant pas été strictement respecté, il ne s'agit réellement 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 l'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.

Le 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 :

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 ?

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 ?

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 ?

Questions mixtes

- Quels retraitements appliquez-vous aux documents comptables pour les exploiter ?
- Etes-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. Nous l'avons relevé dans nos dialogues, le répondant s'efforce de présenter son point de vue sous un jour particulier et se prive rarement de sortir du cadre des questions posées pour le légitimer. Tout l'intérêt réside alors dans le décryptage de sa propre grille de lecture qui agit comme un prisme déformant. L'interviewé sélectionne les faits qu'il tient pour pertinents ; il les ordonne, en décrit la finalité, évalue les conséquences en « organisant » la rationalité de sa représentation pour la rendre intelligible, cohérente et juste.

Cela dit, nous ne dénions pas notre épistémologie constructiviste et nous admettons volontiers que si le répondant « compose » sa réalité, en tant qu'interviewer, nous n'échappons pas non plus à ce processus. Même s'il s'efforce de le réduire, le chercheur en sciences sociales n'est pas moins humain que son objet de recherche ; lui

aussi est animé par une idéologie et des convictions. Sa posture particulière et la conscience de ces biais cognitifs ne peuvent toutefois lui conférer l'extériorité dont il aimerait se prévaloir. Le recours à des outils qualitatifs tels les entretiens, ne peuvent qu'exacerber ces travers : inévitablement, l'interviewer recueille les informations à travers un filtre qui oriente le résultat de ses recherches. On ne peut s'en défendre et soutenir dans le même temps une posture épistémologique.

3.2. Une démarche quantitative pour valider l'axiomatique conventionnaliste

La démarche quantitative a pour principal objectif de fournir à l'égard du problème étudié la description quantifiée des comportements ou des attitudes relevées au sein d'une population préalablement définie (le champ de l'enquête). Adossée à un nombre important d'observations, la recherche quantitative bénéficie d'un dégagement par rapport à l'objet étudié qui atténue le biais cognitif qu'on vient de souligner. Elle produit un savoir fondé sur des régularités statistiques.
Une telle approche impliquait au premier stade, une réflexion sur la population à cibler, sur la nature des informations que l'on cherche à recueillir et enfin sur la méthode à utiliser.

Choix de la population
Le principal objet de cette enquête reposait sur l'appréciation et l'analyse conventionnaliste des règles comptables. Nous avions alors décidé d'interroger 192 individus fortement impliqués dans la pratique de la comptabilité. Trois catégories de professionnels sont apparues 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 fixé comme contrainte de n'interroger que des praticiens ayant la responsabilité d'établir les états finaux. Il faut savoir qu'un grand nombre d'assistants de cabinets et surtout de 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 s'étaient déroulées sur cinq zones : Var, Bouches du Rhône, Puy-de-Dôme, Ile de France, Rhône. Notre réseau de relation ainsi que notre passé professionnel avaient largement guidé ce choix.

Fondements du questionnaire

Notre principal objectif étant de vérifier le caractère conventionnel des règles comptables, le choix des questions était délicat. La convention ne peut être un concept « fourre-tout » : tout n'est pas convention. Aussi, conformément à l'axiomatique de Lewis, 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 les 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 cœur des pratiques. Nous souhaitions 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 ?

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.
Précisons que la majeur 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.

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 sa catégorie professionnelle d'appartenance. 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, la convention comptable ouvre alors de multiples champs de recherche tout aussi séduisants.

En conclusion

Nous avons tenu dans cette dernière section à préciser certains aspects de notre posture épistémologique et à décrire nos méthodes d'investigations sur le terrain. A cette fin, le constructivisme fut clairement annoncé comme le rapport que nous pensons entretenir avec la réalité. Nous soutenons qu'elle ne nous est pas livrée ; nous la composons à travers nos grilles cognitives. Ce constat ne nous empêche aucunement de décrire ce qu'est notre objet, le modèle comptable et non ce qu'il devrait être. Plus précisément, nos recherches se sont efforcées de découvrir la nature des accords qui le fondent, comment ceux-là se forment et évoluent. Notre démarche est donc descriptive et non prescriptive. Il lui a fallu alors s'appuyer sur un ensemble d'investigations réalisées auprès des professionnels du chiffre. Entretiens et enquêtes ont permis ainsi de révéler que le système comptable s'appuie sur des choix collectifs, des orientations partiales qui, au fil du temps, se sont dissipés dans l'esprit des convenants pour se transformer peu à peu en évidences indiscutables.

CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE

Cette première partie fut entièrement consacrée à la présentation des soubassements théoriques sur lesquels nos travaux de recherche se sont appuyés durant ces dernières années. Chaque chercheur dispose en la matière de ses propres outils mais aussi d'un ensemble de balises méthodologiques qui orientent fortement l'issue de ses recherches. Qu'il s'agisse d'autonomie et de rationalité prêtées à l'individu, de déterminisme social ou encore des rapports que nous entretenons avec la réalité, nous sommes désormais convaincus que tout travail de recherche doit au préalable dévoiler clairement ses présupposés scientifiques. De leur côté, les sciences dures ont depuis fort longtemps pris l'habitude d'exposer le protocole de recherche avant d'annoncer des résultats. Il nous faut adopter une démarche semblable. C'est là une question d'honnêteté intellectuelle mais aussi de légitimité scientifique.

A cette fin, nous avons présenté dans une première section la théorie des conventions comme le cadre théorique de nos travaux. Empruntant aux disciplines connexes comme la sociologie, elle lève le voile sur des zones d'ombre que le courant économique standard avait un peu rapidement évacuées. La coordination sur les marchés et dans l'organisation en ressort profondément remaniée et enrichie dans ses représentations. La seconde section nous a ensuite donné l'occasion de clarifier notre conception du monde social et des moteurs de l'action humaine ; si l'individu use de sa capacité de calcul, celle-ci est largement amoindrie par la présence de repères auxquels il se réfère pour coordonner sa conduite au sein d'un groupe. Pour cette raison, nous avons qualifié ce point de vue d'individualisme méthodologique affaibli. Enfin, nous avons pris le parti dans une troisième section de considérer que si le réel n'existe pas indépendamment de son observateur, le chercheur peut néanmoins s'attacher à le comprendre et le décrire sans verser dans un discours normatif. Nous avons terminé cette dernière section en décrivant les méthodes empiriques employées aux fins de valider nos énoncés théoriques.

Ces choses étant dites, nous disposons à présent d'un nouvel outil pour analyser le modèle comptable selon un angle que nous avons souhaité résolument novateur et fécond.

PARTIE II

COMPTABILITE

ET

CONVENTIONS :

LES AXES DE RECHERCHE

2ème PARTIE

COMPTABILITE ET CONVENTIONS : LES AXES DE RECHERCHE

Qu'est-ce que le beau, sinon une convention acceptée par la majorité à un certain moment ?
Federico Zeri.

L'objet de cette seconde partie est d'exposer une analyse critique et sociologique du système comptable en adoptant une grille de lecture conventionnaliste.

Dans un premier temps et conformément à notre engagement épistémologique, nous montrerons qu'à l'égard de la firme, l'individu construit sa propre réalité en composant une image consubstantielle à ses attentes et son vécu. Il en ressort une représentation intellectuelle et symbolique qui peut sensiblement différer du modèle comptable communément admis. Le décalage observé explique parfois les insatisfactions dont souffrent certains groupes d'utilisateurs du fait de l'incapacité du système à traduire diverses situations économiques (chapitre 4).

Aussi, pour tenter de comprendre plus finement les choix qui ont présidé à la formation du modèle et orientent encore aujourd'hui son évolution, nous avons préféré sortir du cadre contractualiste, pourtant dominant, au profit d'une approche hétérodoxe, celle des conventions, présentée dans le premier chapitre. Après avoir emprunté son raisonnement et ses outils à la jeune théorie, nous avons resitué le praticien, l'utilisateur et les procédures dans un espace balisé par un ensemble de repères admis et reconnus. La convention comptable apparaît ainsi comme un ordre surplombant les individus et les groupes dont la principale fonction est de coordonner les conduites dans une direction donnée (chapitre 5). En ce sens, elle est un phénomène social et interpersonnel, présentant permanence, continuité et stabilité (Chevalier, 1981). Cela dit, la régularité n'exclut pas son évolution. Dans cette perspective, la convention comptable représente un système autonome et dynamique dont nous tenterons de pénétrer la logique dans un dernier chapitre (6).

Les développements proposés s’appuient bien entendu sur des travaux existants mais aussi sur notre propre contribution à ce programme de recherche dont on souhaite vivement qu’elle enrichira la théorie comptable mais aussi la théorie des conventions.

CHAPITRE 4

MODELE ET REPRESENTATIONS AD HOC

Chacun a raison de son propre point de vue, mais il n'est pas impossible que tout le monde ait tort.
M. Gandhi, extrait des *Lettres à l'Ashram* (1971).

Fidèle à notre posture constructiviste, nous considérons tout modèle comme la représentation symbolique d'une réalité perçue. Si chacun construit sa propre réalité, il y a alors autant de représentations que d'observateurs. La firme n'échappe pas au phénomène : en fonction de son vécu, des objectifs et de ses besoins, chacun de ses membres se compose une image qui lui est propre. La première section de ce chapitre s'attachera justement à regrouper les représentations en fonction du groupe d'utilisateurs visé (1.). 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 commune apte à véhiculer un ensemble d'informations. Il en ressort inévitablement un décalage entre le modèle « convenu » de l'organisation et la perception qu'on en a. Si l'inadéquation induite trouve parfois une solution dans des retraitements adaptés, dans d'autres cas le problème ne peut être résolu sans remettre en cause les hypothèses fondatrices du modèle. C'est le cas notamment des nouvelles formes organisationnelles, les structures en réseau. La seconde section y sera consacrée (2.).

1. DE LA VARIETE DES REPRESENTATIONS

PUBLICATION

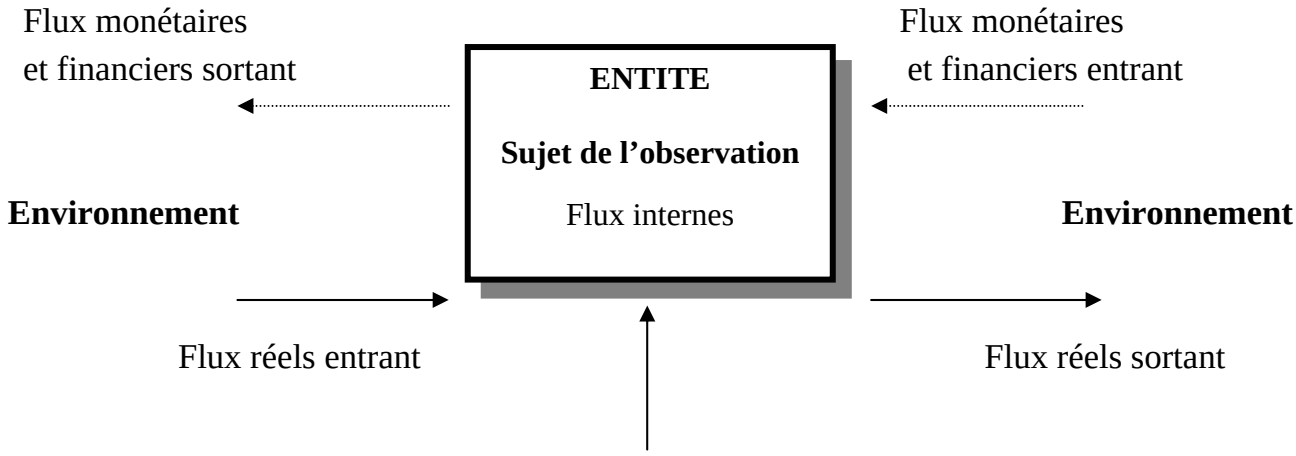
Article :

- Amblard M. (2000), « Les multiples frontières de l'entité comptable », *La revue du financier*, n° 123, mars, pp. 73-85.

La modélisation comptable suppose qu'une zone d'observation soit préalablement définie. Il est alors possible d'identifier, d'enregistrer et de communiquer les informations à propos de cette entité comme distinctes de toute autre information. Définir l'entité comptable, revient donc à circonscrire le champ de la représentation, c'est-à-dire poser les frontières spatiales et temporelles de l'objet à décrire, et préciser la nature des faits qui y sont mesurés.
La réflexion nous conduit alors à nous interroger sur la notion de frontière, puisque c'est elle qui sépare les événements retenus par le modèle comptable et ceux qui en sont exclus.

Plus généralement, la frontière, instrument dissociateur et distinctif, fait partie intégrante des processus cognitifs qui nous animent. Indispensable à la perception de notre univers, 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 besoin de comprendre et structurer ce qu'il perçoit 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. Les éléments perçus sont ainsi isolés, étiquetés, référencés, reconnus ; ils constituent alors autant d'entités de niveau n. Les agrégeant ensuite en fonction de ses propres critères pour constituer des groupes d'éléments classifiables, l'observateur forme alors des entités de niveau n + 1 qui seront elles-mêmes regroupées autant de fois que nécessaire. De cette façon, dès ses premiers jours, 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 et repérables.
Une fois tracée, la frontière permet de définir, isoler et fixer une identité à l'objet visé dont l'observateur peut alors apprécier les caractéristiques morphologiques. En ce sens, elle est l'outil structurant du processus d'entitation.
Nous comprenons alors que les frontières de l'entité ne s'imposent pas d'elles-mêmes. Elles ne nous sont pas plus livrées par quelque *deus ex machina*, on ne sait par quel pouvoir ou don, mais sont plutôt, selon l'expression d'A.C. Martinet (1993), des clôtures provisoires et partielles, cognitivement et politiquement construites. Dans cet esprit, l'entité s'apparente plus à un concept qu'une réalité ; l'observateur crée l'entité en fonction du niveau d'observation auquel il se place. Aussi, les frontières ne sont pas dans la nature mais dans l'esprit des hommes (Bernard, 1943).
Le point de vue qui nous occupe ne résiste pas à cette approche et nous verrons justement que les frontières de l'entité comptée varient au gré du regard qu'on lui porte.



La frontière, telle qu'elle figure sur le schéma, apparaît comme la limite à partir de laquelle le flux est considéré comme entrant, c'est-à-dire relevant de l'observation comptable. Il y a alors enregistrement. Nous pouvons ainsi reconnaître à la frontière une triple dimension :
- 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.
- 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 délimiter la période d'observation ?
- 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.
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 » (Dupuy, 1995). R. Reix (1995, p.466) 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 ».
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 comptable (Boisselier, Olivéro, 1993), en d'autres termes, le « comment » de la modélisation. La question fondamentale est pourtant bien de savoir de qui on présente les comptes.

L'objectif de cette première section est 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 ; toutefois, loin de prétendre à l'exhaustivité, nous nous contentons d'observer les catégories les plus connues. Aussi, afin de clarifier l'exposé, nous aborderons l'étude des frontières de l'entité comptable selon deux angles différents : les approches managériales (1.1.) et les approches contractuelles (1.2.).

1.1. Les approches managériales de l'entité

Les approches managériales 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 » et le dirigeant.

1.1.1. Les frontières de l'entité selon l'investisseur « hand-off »

Par investisseur « hand-off », nous entendons la personne ou l'institution qui entend confier des capitaux à une entreprise en vue de les faire fructifier sans avoir l'intention de prendre part à la gestion de l'entreprise, et sans exercer de contrôle sur l'équipe dirigeante. En somme, l'entreprise est ici considérée comme un actif anonyme parmi d'autres qui composent un portefeuille de placements. Au demeurant, les durées de détention du titre peuvent être brèves et dépendent des arbitrages engagés par l'investisseur.

Cette catégorie d'utilisateurs se fait de l'entité une représentation particulière, ses besoins étant très spécifiques. Deux types d'informations la concernent directement : le risque encouru et la rentabilité passée et future.

L'investisseur examinera alors 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 du fait de leurs implications financières. L'entité s'en trouve élargie, ses frontières étant repoussées pour y intégrer les éléments propres à satisfaire ces exigences informationnelles.

Ainsi, les frontières temporelles de l'entité font l'objet d'une appréhension particulière : d'une part, parce que l'investisseur peut réclamer une plus grande fréquence de publication ou une correspondance plus réaliste avec les cycles d'activité de l'entité, et d'autre part, parce que 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'entité (Pasqualini, 1991). 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 une

remarquable évolution des techniques d'analyse des données comptables. D'une analyse statique et patrimoniale, les méthodes se sont déplacées vers une analyse dynamique du développement de l'entreprise (Levasseur, 1983). Les tableaux de flux de trésorerie et les *business plans* (*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 la capitalisation boursière des entreprises est, dans bien des cas, très supérieure à la valeur comptable, même corrigée. Ainsi, l'apparition de *goodwill* importants 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.

1.1.2. Les frontières de l'entité selon le dirigeant

Seconde catégorie d'utilisateurs, les dirigeants de l'entreprise sont directement concernés par les informations comptables, et ce, à des fins 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, ils 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. En revanche, la préoccupation est toute autre lorsqu'il s'agit de fournir des comptes à l'administration fiscale : le résultat doit être alors le plus faible possible.

Dans le premier cas, les dirigeants pourront être tentés d'agir sur l'entité en rejetant à l'extérieur de son périmètre des éléments jugés indésirables. Les opérations de « désendettement de fait », de portage de titres ou de *lease back*, permettent, par exemple, d'aller loger des éléments de l'entité dans des « véhicules juridiques » externes. Les frontières de l'entité 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 sont bien souvent destinés à « modeler » l'entité comptable à des fins de séduction. Le groupe Enron, on le sait, en fit un usage dramatiquement exagéré en recourant à plusieurs centaines de SPE (*special purpose entity*) installées discrètement dans des zones *off-shore*.

L'obligation de rendre des comptes ne constitue pas la seule raison qui explique l'intérêt que portent 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, tout autres et le regard que portera alors cette catégorie d'utilisateurs sur l'entité comptable peut être très divergeant.

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 gestion. Chaque « micro-entité » ainsi formée (appelée parfois centre de coûts ou 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 ; ainsi, les structures réticulaires peuvent constituer des unités dont le pilotage doit exiger, de la même façon, des représentations mesurables. Les *comptes combinés* ont été proposés et explicités par la septième directive européenne à cet effet.

Une étude que nous avons réalisée au sein de plusieurs entreprises de transport et logistique, a permis de révéler chez les dirigeants une tendance 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 que se font les dirigeants de leur groupe. A leurs yeux, le poids économique paraît plus important que le poids financier, sachant qu'il s'agit plus de gérer de la relation que du patrimoine à proprement parler. Ecoutons un de ces PDG s'adressant à des investisseurs

institutionnels lors d'une conférence de presse organisée à l'occasion d'une introduction en bourse (Second marché) :
« Nos partenaires 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. ». 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 boursière pour constater que le nombre de « tracteurs » constituant la flotte de l'entreprise en question est loin de correspondre à celui qui apparaît dans son bilan. Dès lors, force est de reconnaître que la perception de l'entité par les dirigeants 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. Nous y reviendrons plus amplement dans la seconde section.

De telles perceptions sont en totale rupture avec les représentations contractuelles de l'entité comptable.

1.2. 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 relatives à l'entité comptable doivent pouvoir fournir des éléments quantitatifs permettant de s'assurer que les engagements des diverses parties ont bien été respectés.

1.2.1. Les frontières de l'entité selon le prêteur

Le prêteur s'intéresse de près aux comptes de l'entité. 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 précédentes.

Connaissant ces besoins, il n'y a aucune raison, par exemple, d'intégrer les biens acquis en crédit-bail à l'intérieur des limites 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'appartenir à l'espace comptable, si une clause de réserve de propriété en diffère le transfert. Nous pouvons ainsi noter une différence fondamentale quant au critère d'activation (ou d'inclusion) : du concept de contrôle des actifs pour les uns, nous passons au concept de propriété pour les autres. 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. 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 sur lesquels elle ne détient aucun droit. De la même façon, lorsqu'il y intègre des éléments appartenant à une société civile immobilière, pourtant juridiquement indépendante, il y a bien 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 attention particulière à l'estimation des actifs immatériels, et plus généralement, à tout ce qui ne relève pas du quantifiable et du marchand. Aussi, le fonds de commerce développé par l'entreprise ne sera-t-il pas admis à l'intérieur des frontières, faute d'évaluation objective et de marché probant[14]. Il le sera s'il est acquis, en lui appliquant une décote le cas échéant.

1.2.2. Les frontières de l'entité selon le salarié

Pour des raisons très différentes, le salarié est (ou devrait être) 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.

[14] « 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.

Le subordonné ou ses représentants rechercheront alors dans les données comptables plusieurs types d'informations : les arguments permettant d'étayer leurs revendications en termes de salaires ou d'emplois ainsi que les éléments d'appréciation de sa situation économique. L'appréhension temporelle de l'entité s'inscrit à la fois dans une dimension rétrospective et prospective. Les informations passées permettent au salarié, partie prenante, d'apprécier le partage de la valeur ajoutée ou encore de contrôler la véracité de l'argumentation patronale en cas de licenciements. Les informations prévisionnelles sont également importantes, puisque les stratégies développées par la direction ont un impact direct sur l'emploi et le niveau des rémunérations. Les frontières spatiales de l'entité sont aussi présentes dans l'esprit du salarié, du fait qu'il accordera une attention toute particulière à la production « externalisée ». L'activité qui franchit les limites de l'entité pour être assurée par des unités étrangères, peut se traduire en effet, par des mutations ou des pertes d'emplois. La perception de ces frontières est 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 serait considéré 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, être considérée comme appartenant à la même entité.

1.2.3. Les frontières de l'entité selon le propriétaire

Par propriétaire, nous entendons la personne ou l'institution qui détient partiellement ou entièrement les droits de propriété de la firme ; contrairement à l'investisseur hands-on, cet utilisateur s'implique dans son activité soit parce qu'il la dirige ; c'est alors le cas des structures entrepreneuriales, soit parce qu'il a délégué ces fonctions à une tierce personne (ou équipe) qu'il contrôle étroitement. On compte dans cette catégorie, outre l'entrepreneur privé, des fonds d'investissement qui réalisent des placements durables de capitaux.

Pour le propriétaire, les données comptables sont d'une grande valeur en ce qu'elles lui permettent d'assurer un suivi plus fin des décisions prises dans l'entreprise. Non seulement il peut être amené à prendre des décisions mais surtout sa qualité de détenteur de droits de propriété l'incite à exercer une surveillance sur les agissements de ses subordonnés ou des dirigeants à qui il en délègue une partie. Pour conduire 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 décisions à prendre dans le futur.
Dans sa perception de l'entité, le propriétaire, selon son pourcentage de détention, peut être enclin à confondre le capital de celle-ci avec son patrimoine personnel, s'incluant ainsi dans les frontières d'un espace élargi. L'entreprise n'étant alors que son propre « prolongement », le propriétaire peut se considérer comme lui-même détenteur des éléments d'actif et dans le même temps, responsable des dettes. 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 fructifier (Batardon, 1935). L'équation comptable s'exprime alors sous la forme : actif – passif = capitaux propres (Labelle, 1985), 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 (1995) 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 (p. 226) ». De ce point de vue, les intérêts et les impôts sont considérés comme 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, il n'y a pas de raisons qui justifient 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 de l'entité ainsi perçue par le propriétaire comme l'ensemble de ses richesses.
Il n'y a pas plus de raisons pour 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 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.

1.2.4. 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 marquent depuis quelques années le fonctionnement

de notre société. Progressivement se dissipe l'image de l'entreprise héritée de la théorie néoclassique ; celle-ci devient peu à peu 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 ils pourraient 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, le citoyen, partie intégrante de la société, est fondé à introduire dans son champ d'observation les échanges qui s'opèrent entre l'entité et son environnement. Ce dernier constitue pour l'organisation une ressource sociale ; aussi, les échanges entre les deux représentent selon leur nature une utilisation de cette ressource ou inversement une contribution à celle-ci. Il en résulte un coût social ou un avantage social. Le premier 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 la société (*externalités négatives*). 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 la société (*externalités positives*).

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 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.

1.2.5. Les frontières de l'entité selon l'Etat

Dernier utilisateur abordé, l'administration fiscale. Les données comptables de l'entreprise lui permettent de déterminer les assiettes à partir desquelles de nombreux impôts sont calculés. Encore une fois, la perception des frontières de l'entité est très caractéristique 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 la perception 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 alors 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'immobilisations financées 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 TVA. 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 seulement récupérable sur la durée du loyer. Inversement, l'immobilisation en question sera incluse dans les frontières de l'entité lorsqu'il s'agira de déterminer l'assiette de la taxe professionnelle. A cet égard, la notion d'immobilisation s'étend bien au-delà des seuls équipements qui sont la propriété de l'entreprise pour englober l'ensemble des immobilisations corporelles qui servent son activité professionnelle (Casimir, Chadefaux, 1998).
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.

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. L'observateur trace une ligne séparatrice lui permettant d'isoler ce qu'il *décrète* être une entité. Dans ces conditions, la frontière n'est plus qu'une vue de l'esprit.

Invoquant les développements remarquables de ce qu'il nomme la systémographie[15], J.L. Lemoigne (1977, p. 54) 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*[16] pour mieux se représenter la réalité dans laquelle il intervient. ». 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 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 prête (Lemoigne, 1995). 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 : A 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. L'entité comptable et les frontières qui la bornent ne sont donc pas données mais convenues.

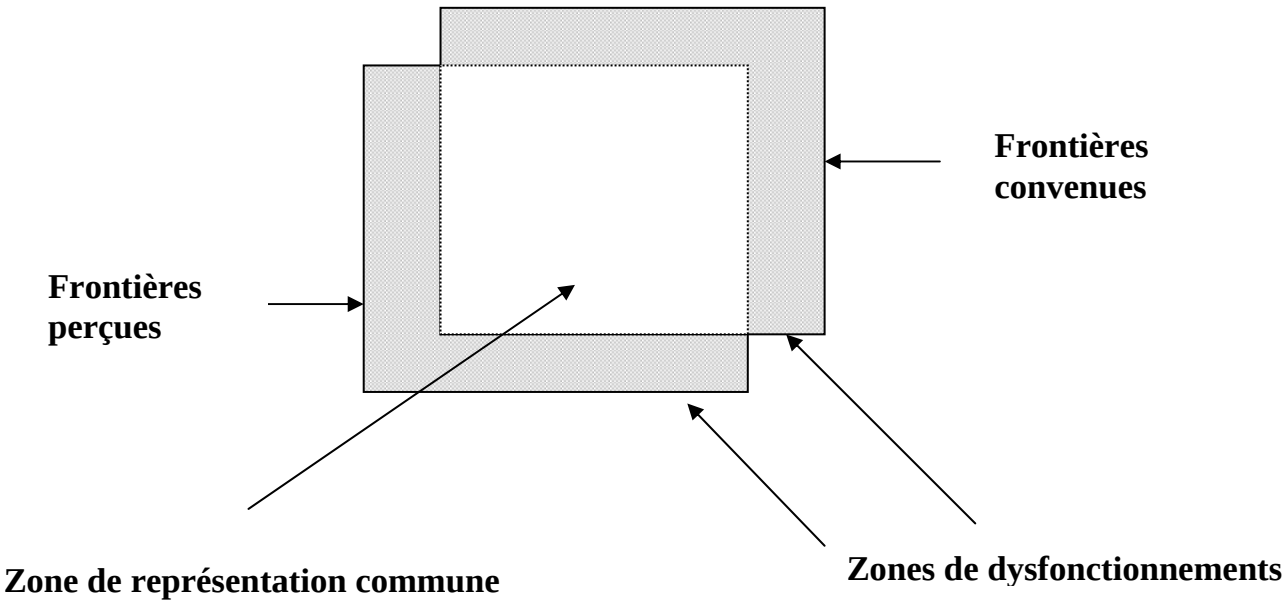
Par conséquent, l'absence de superposition entre l'entité perçue et l'entité convenue (entendons par là, celle produite par le modèle comptable traditionnel) entraîne chez

[15] La systémographie est un outil au service du modélisateur ayant pour fonctions 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).

[16] Au sens photographique du terme.

certains utilisateurs de l'information comptable des insatisfactions qui apparaissent comme autant de dysfonctionnements de l'entité comptable. De nombreux auteurs ont 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 quantification et de mesure contribue à son appauvrissement, en rejetant hors de ses frontières une multitude d'événements pourtant importants.

Connaissant le caractère contingent et construit de nos représentations, nul doute alors que ces dysfonctionnements ne 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.



2. UN CAS D'INADEQUATION DU MODELE : LES STRUCTURES HYBRIDES

PUBLICATIONS

Article(s) :

- Amblard M. (1999), « Le modèle comptable face aux mutations organisationnelles », *La revue du financier*, n° 121, septembre, pp. 23-37.

Communication(s) & acte(s)

- Amblard M. (1998), « Le système comptable face aux changements organisationnels », *Les deuxièmes journées de recherche de l'AFC « Entreprise, Comptabilité et Cognition »*, Université Paul Sabatier, Toulouse III, 15 novembre.

- Amblard M. (1999), « Les nouvelles formes organisationnelles : l'inadaptation du modèle comptable », *in Actes de l'Association française de comptabilité (AFC)*, mai.

Nous venons de le voir, chaque utilisateur selon ses objectifs et ses besoins se construit une représentation de la firme qui lui est propre. Le principe d'unicité impose en revanche que tous aient recours à un modèle unique. L'absence de convergence implique un certain nombre d'ajustements et retraitements réalisés afin de répondre plus efficacement aux attentes de chacun. Dans certains cas l'inadéquation est telle que le problème ne peut trouver de solution satisfaisante sans repenser radicalement les hypothèses qui fondent le système comptable traditionnel. La seconde présente s'attachera justement à montrer que celui-ci devient totalement inopérant lorsqu'il s'agit de fournir une représentation des structures hybrides ou réticulaires, les nouvelles formes organisationnelles.

Le phénomène doit être replacé dans son contexte économique (2.1.) avant d'analyser les conséquences sur la modélisation comptable ; nous tenterons alors de montrer que

notre système s'avère incapable d'appréhender une entité aux frontières mobiles et imprécises (2.2.). Enfin, la « comptabilité par opérations » sera présentée comme une ébauche de solution (2.3.).

2.1. L'avènement des structures hybrides

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[17] et marquant dans le même temps une « dépatrimonialisation » progressive de l'organisation.

Attention, nous n'affirmons pas que ces transformations gagnent toute l'économie et que l'ensemble des firmes sont touchées par le phénomène ; nous estimons simplement que la fraction concernée est suffisamment large pour évoquer le problème de leur représentation chiffrée.

2.1.1. Une réponse à la situation économique

La stabilité et la lisibilité du contexte économique semblent appartenir à un passé révolu ; menacée de disparition, la firme doit alors évoluer pour s'adapter.

A. Le contexte

L'analyse contextuelle peut s'inscrire dans un schéma à trois dimensions : le temps, l'espace et la complexité qui en résulte.

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

[17]Est qualifiée d'entreprise intégrée, l'entreprise qui rassemble au sein d'une même structure juridique les différentes unités qui contribuent à la transformation du produit. Selon la théorie des coûts de transaction, l'existence des entreprises intégrées s'explique par le fait que le recours au marché entraîne des coûts spécifiques auxquels il est possible d'échapper en remplaçant les transactions marchandes par des coordinations internes.

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 caractérisent 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 exigeante (Huet, 1991). 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 large diffusion des méthodes et des marchandises.
Parmi les principaux facteurs qui ont largement contribué à cette 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 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 dans le 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. L'environnement économique dans lequel s'affrontent les entreprises, caractérisé par la rapidité du changement 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 (1994, p.57), « 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 ».

B. Une mutation de la firme

La « variété requise » et la « désintégration » semblent être les deux facteurs qui caractérisent la mutation de la firme.

La variété requise. Selon D. Weiss (1994), les phénomènes décrits suscitent chez les entreprises des attitudes d'acceptation normale de faits non prévus, s'éloignant ainsi des prévisions rigoureuses mais inefficaces. Cette situation impose de nouveaux modes de travail ; la capacité des personnes, leur détermination et leur habileté relationnelle devenant cruciales. L'auteur insiste en annonçant 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 (p.40) ». La souplesse de l'organisation devient donc la qualité la plus précieuse de l'entreprise et les grandes entreprises intégrées et centralisées apparaissent souvent rigides, peu réactives 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. Aussi, 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. Nous l'avons évoqué dans la première partie, cette théorie explique 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 coûts 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 (1975), c'est la comparaison des deux catégories de coûts qui détermine le degré d'intégration souhaitable.
Il semble cependant, que le contexte économique actuel 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.
A l'appui de cette réflexion, ajoutons que le risque d'exploitation d'une entreprise (activité inférieure au seuil de rentabilité) est directement lié aux variations de l'activité par rapport aux prévisions mais aussi au volume de frais fixes qu'elle supporte. Ne maîtrisant pas les fluctuations d'activité plus fréquentes dans un

environnement perturbé, les entreprises tentent par tous les moyens de «variabiliser » leurs frais de structure constitués durant les périodes de croissance en adoptant des stratégies d'impartition. Les frais fixes, en recourant au marché, sont partagés avec des sous-traitants qui travaillent parfois pour d'autres donneurs d'ordres. Les risques sont ainsi répartis sur un tissu d'entreprises plus résistant qu'une seule entreprise intégrée. C'est le principe de mutualisation des coûts et des risques d'exploitation (Guilhon, Gianfaldoni, 1990). Précisons qu'aujourd'hui, il est possible de sous-traiter à peu près toutes les compétences (marketing, publicité, recrutement, stratégie, paye, formation, achats, ventes, recherche, production, contrôle, etc.) et que les rapports qui s'établissent entre le donneur d'ordre et le sous-traitant ont eux-mêmes évolué : le premier tend à associer le second en garantissant une certaine pérennité des relations établies au lieu de faire dépendre exclusivement leur existence d'un prix inférieur ou égal à celui de la concurrence (Margirier, 1990).
Naissent ainsi des structures hybrides tenant à la fois du marché et de la hiérarchie (Williamson, 1975), fondées sur l'instantanéité, la liquidité et la petite taille (Fréry, 1996).

2.1.2. La "dépatrimonialisation" progressive de l'entreprise

Ces nouvelles organisations qui se distinguent par la fragmentation de leur structure, orientent progressivement leur stratégie vers un développement des relations inter-entrepises plutôt que vers une accumulation patrimoniale.

A. Des structures « molles »

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. Fréry (1996), ont retenu la désignation d'entreprise transactionnelle. L'auteur la définit comme une structure rassemblant des entreprises juridiquement indépendantes au sein d'une même chaîne de valeur (selon la terminologie de Porter, 1985) ; 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.

Ces structures peuvent s'observer pratiquement dans tous les domaines. Le bâtiment est devenu un exemple connu avec ses cohortes de tacherons ; mais aussi le textile : Bénetton fait figure de chef de file avec ses deux cents stylistes, quatre cent cinquante sous-traitants et sept mille distributeurs, tous indépendants. L'industrie de la chaussure n'y échappe pas non plus : la société Nike ne fut-elle pas un des précurseurs en la matière ? Sur environ quatre-vingt deux mille personnes travaillant pour elle, seuls six mille sont officiellement employées par la société. Citons aussi Telenippon pour l'électronique, Mac Donald's pour la restauration, Toyota pour le secteur de l'automobile, etc. Dans le service bancaire et l'assurance, on observe, là encore, la naissance de sociétés indépendantes chargées, par exemple, de gérer les dossiers clients ou d'assurer un contact téléphonique avec les utilisateurs.
Ces cas ne sont pas isolés ; un mouvement de fonds transforme depuis quelques années tous les secteurs de l'économie. Il bouscule dans le même temps notre représentation mentale de l'entreprise et des frontières qui la circonscrivent.

B. D'une logique patrimoniale à une logique de relation

Dans la plupart des cas, ce type de structure est animé par 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) et un capital d'image (un nom, une marque) (Fréry, 1996). Dès lors, dans l'esprit de leurs dirigeants, 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 ainsi 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 à proprement parler, mais de flux d'informations et d'échanges de savoir-faire ; il ne s'agit plus de contrôler du capital économique, 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. En reprenant le langage des théoriciens de la firme, nous pourrions dire que les structures hybrides reposent plutôt sur un ensemble de compétences et routines permettant d'orienter les comportements tout en limitant les tentations opportunistes.
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. Se pose alors le problème de sa représentation ; l'image que nous en renvoie un système comptable fortement emprunt de patrimonialité paraît peu convaincante.

2.2. Le problème de la représentation comptable

Le système comptable, en effet, n'a pas été conçu pour traduire ces nouvelles réalités ; fruit d'une idéologie de la possession, et construit pour servir le capital, il est l'instrument qui permet de mesurer l'accroissement du patrimoine. Aussi, cette conception classique se prête avec plus d'aisance à la représentation des grosses structures stables et nettement circonscrites. Mais certains secteurs ont évolué ; les notions de flexibilité, de souplesse et d'adaptabilité y ont remplacé celles de volume, de standardisation, de grande échelle et de planification ; les méga fusions qui marquent régulièrement l'économie mondiale ne doivent pas pour autant masquer ces phénomènes de désintégration verticale : dans certains domaines, il faut être petit, léger, réactif et solidaire pour résister. Ces nouvelles formes d'organisation aboutissent ainsi à une disparition progressive de la notion de frontière si chère à l'esprit. Les limites de la firme sont en effet de moins en moins perceptibles (2.1.) et, de surcroît, largement inconstantes (2.2.). Dans ces conditions, notre système comptable semble bien en peine d'en produire une représentation économique.

2.2.1. Des frontières de plus en plus floues

La perméabilité des frontières qui caractérise le phénomène tend à remettre en cause, nous semble-t-il, le principe d'entité comptable.

A. Description et analyse du phénomène

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

Les formes de collaboration entre entreprises ne cessent de se développer, tant entre entreprises concurrentes qu'entre entreprises 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.

Nous assistons ainsi depuis plusieurs années, à de profondes mutations organisationnelles où l'environnement et la firme se dispersent l'un dans l'autre, rendant de plus en plus délicate la distinction entre les deux.

En observant ces structures d'un peu plus près, nous constatons que les entreprises satellites qui gravitent autour du noyau exercent une activité centrée sur une phase du processus productif *lato sensu* (conception, acquisition, production, distribution, administration, etc.). La plupart du temps, elles ne travaillent que pour un seul donneur d'ordre et les relations s'établissent souvent sur une longue période. Sur le plan matériel, ces sociétés utilisent fréquemment des équipements, parfois lourds, fourni par le donneur d'ordre : des chaînes de production entières sont confiées à des sous-traitants qui ont pour charge de les faire fonctionner sur son propre site.

Dans le prolongement de cette réflexion, il est à 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.

Peut-on dès lors parler encore d'externalisation ? D'entreprises autonomes ? Ne s'agit-il pas là d'une nouvelle forme d'intégration ? Non plus au sein d'un même patrimoine juridique, mais au sein d'une nouvelle entité dont les frontières transcenderaient celles de ses éléments constitutifs ?

B. Remise en cause du principe d'entité

Le rapport avec la modélisation comptable est ici patent ; comment décrire cette réalité ? Quelle entité devons-nous représenter ? Lorsqu'une société ne travaille que pour un seul client donneur d'ordre, on peut légitimement se demander s'il ne faudrait pas la considérer comme faisant partie d'une même entité. D'aucuns pourraient estimer que de tels liens de dépendance technico-commerciale valent bien les liens financiers traditionnels. Lorsqu'une société « essaime » certains de ses ingénieurs ou autres cadres en les aidant à créer leur propre structure, pour les réemployer ensuite en « free-lance » avec obligation de n'aller point divulguer à d'autres sociétés leur savoir-faire, sous peine de perdre définitivement le contrat, ne s'agit-il pas là des mêmes liens de subordination que ceux qui caractérisent le contrat de travail classique ?

D. Weiss pose alors une question de fond : « les frontières de l'entreprise resteraient-elles, alors, exclusivement d'ordre juridique ou seraient-elles délimitées par l'existence d'un langage partagé et d'une culture commune ? Différeraient-elles, en définitive, en fonction du point de vue de l'observation qu'on en fait et de la perspective qu'on assume ? (p. 49) ».

Il semble que le problème de la représentation comptable devrait alors se poser dans les termes suivants : quels intérêts la comptabilité sert-elle ? Il est vrai que 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 comptes (Boisselier, Olivéro, 1993). On l'a vu dans la section précédente, l'entité comptable n'est pas une donnée exogène, chacun la construit en fonction de ses propres besoins. Et si l'on admet que les détenteurs de capitaux sont ses destinataires privilégiés, alors le regroupement de différentes unités mais dépendant économiquement d'une même entreprise ne se justifie pas réellement puisque les titres de propriété sont détenus par des personnes différentes. Si c'est le cas, B. Raybaud-Turillo et R. Teller (1997) indiquent qu'on assisterait alors à un glissement de paradigme marqué par le passage de la théorie de l'entité à la théorie de la propriété. Autrement dit, la comptabilité n'aurait plus pour fonction de représenter un « objet économique » qui existe en soi mais de décrire un ensemble d'avoirs appartenant aux apporteurs de capitaux. Nous reviendrons plus largement sur cet aspect dans le chapitre suivant.

Pour l'heure, l'entité modélisée, dans ces circonstances, n'en est pas vraiment une, en tous cas d'un point de vue économique. Elle n'est qu'un des éléments du système lui permettant d'exister ; ses états financiers pris isolément n'ont ainsi plus guère de signification économique : ils ne sont que les produits d'une représentation fragmentée de l'entité.

Que deviennent alors les dimensions décisionnelle et prédictive de la comptabilité financière ? Comment satisfaire les décideurs et les investisseurs réclamant une image

intégrale de l'entreprise ? Même les performances de l'entité ne sont plus correctement décrites, sa valeur ajoutée étant répartie dans la comptabilité des différentes unités qui participent à sa production.
Des travaux anglo-saxons ont justement montré que les membres d'une organisation élaborent des représentations stables de celle-ci en sélectionnant des informations à leur disposition ; la nature des décisions prises étant alors fortement dépendante de ces « constructions » dominantes (Weick, 1995). Dès lors, si les données comptables contribuent, dans une certaine mesure, à donner du sens à l'organisation, ne risquent-elles pas de devenir un prisme de plus en plus déformant en produisant des représentations à la validité plus qu'incertaine ?

2.2.2. Des frontières mobiles

L'extrême mouvance qui caractérise les frontières de ces nouvelles entités tend, de surcroît, à remettre en cause le principe d'annualité comptable.

A. Une entité polymorphe et protéiforme

Soumises à un mouvement incessant de positionnement-repositionnement des acteurs, la stabilité de ces structures réticulaires n'est jamais acquise. Ces processus d'adaptation ont pour effet de renforcer les liens entre les firmes, d'exiger l'apprentissage de méthodes de résolution des conflits et d'effectuer les changements nécessaires ; 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 elle est liée contractuellement, coopérant autour d'un projet commun (Dumoulin, Gbaka, 1997). L'entreprise en tant que chaîne de compétences est en fait instantanée, car construite en temps réel en fonction des besoins et des opportunités du jour.
Certes, les relations intra-réseau vont pourtant au-delà des simples relations contractuelles : 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 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. Par conséquent, 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.
Il faut remarquer toutefois que ces orientations temporaires d'une structure adaptative ne sont pas vraiment spontanées ; les observations qui ont été faites montrent qu'un « centre nerveux » assume la fonction, entre autres, de composer et organiser le réseau en mettant en concurrence, à chaque étape, les différents intervenants susceptibles de l'intégrer. Ce processus permettrait ainsi d'obtenir, en mobilisant les meilleures compétences disponibles pour chacun des maillons de la chaîne, un niveau d'optimisation qu'une entreprise intégrée ne saurait égaler (Fréry, 1996).
Ainsi, les frontières de l'entité observée varient-elles au gré des circonstances, en fonction des problèmes à traiter et des enjeux du moment.

B. Une remise en cause du principe d'annualité

Cette diversité dans l'espace et cette variabilité dans le temps ne sont pas sans conséquence sur le modèle comptable. Elles condamnent certaines de ses hypothèses implicites, et notamment celle de l'état stationnaire qui suppose une reproduction des flux à l'identique. Une croissance est possible mais elle est régulière, équilibrée, sans rupture ni modification quant à la nature des inputs et des outputs (Teller, 1985). Elle postule une entité uniforme et non évolutive.
Si cette conception universaliste de la comptabilité est bien adaptée à l'environnement des entreprises intégrées, elle apparaît bien incapable d'appréhender la réalité des structures hybrides caractérisées par des frontières en perpétuelle évolution. La première difficulté qui avait été soulevée, concernait la délicate perception par le comptable des contours du réseau dans l'espace (dans une hypothèse de stabilité) ; en introduisant le facteur temps, le système comptable se heurte à une seconde difficulté : la représentation d'une entité dont les contours ne cessent d'évoluer ; les événements modifiant continuellement les éléments retenus dans le champ d'observation.
Le temps est par nature insaisissable ; aussi, la turbulence et l'imprévisibilité qui caractérisent l'environnement de ces firmes donnent-elles une résonance particulière à cette remarque. En effet, le changement perpétuel qui les caractérise est 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'objet observé, et le principe d'annualité en donne une représentation quasi intemporelle.

Il y a en effet, quelque gène à considérer qu'entre le moment où l'entité est observée et celui où une image en est produite par le système comptable, ladite entité aura évolué au point de produire une représentation fort peu fidèle. Si de surcroît, on considère le délai qui s'écoule entre la production de cette image et son utilisation par les divers intéressés, on imagine alors le faible niveau de pertinence.
De toute évidence, le problème de l'instabilité de l'objet observé n'est pas nouveau. L'entreprise classique n'a jamais été figée, le groupe financier dont on consolide les comptes non plus, mais la configuration intégrée procure à la structure observée une certaine « viscosité » ; de fait, une plus grande signification peut être accordée à l'image comptable produite. En comparant deux images correspondant à des dates différentes, on obtient une idée relativement précise quant à l'évolution de l'entité observée. Le problème prend cependant une acuité particulière lorsqu'on envisage la représentation des structures en réseaux, marqués par une plus grande fluidité. Se décomposant et se recomposant très rapidement, quelle utilité et quel crédit peut-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 ?
Peut-on alors se satisfaire d'un tel découpage du temps ?
On a souvent souligné que le modèle comptable 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 continuité (Teller, 1998).
Dans ces conditions, il n'apparaît pas inutile de s'interroger sur l'entité comptable afin d'en redéfinir pour la circonstance les contours.

2.3. PROPOSITIONS POUR UNE ENTITE RENOUVELEE

Le constat nous invite à présenter deux pistes de recherches : la première consiste à suggérer certains aménagements afin d'actualiser le modèle existant. La seconde, complémentaire, se donne pour ambition d'imaginer le canevas d'un modèle propre à donner un visage comptable aux nouvelles organisations en remettant en cause les hypothèses du modèle traditionnel.

2.3.1. Une requalification comptable des cas de dépendance économique

C’est un fait, le principe actuel d’entité, fortement empreint de patrimonialité, pousse le modélisateur à ignorer la présence de sociétés satellites « collées » à l’organisation, objet de la mesure. 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. La dépendance économique et l’état de subordination qui en découle pourraient pourtant nous inviter à reconsidérer le périmètre de l’espace comptable.

A ce sujet, il n’est pas inutile de remarquer que le droit des contrats lui-même s’interroge depuis plus d’une dizaine d’années, sur l’attitude à adopter face à ces nouvelles formes d’organisation. G. Teubner (1993) fait observer que ces hybrides sont en réalité des organisations hiérarchiques à part entière qui, le plus souvent, ne font que se couvrir pudiquement d’un voile contractuel. Le droit n’aurait donc plus qu’une seule mission à l’avenir : lever ce voile pour découvrir leur réalité économique, masquée jusqu’alors par un contrat. Cela permettrait de réintroduire les normes protectrices de la réglementation sociale. L’auteur en arrive alors à se demander s’il faut assimiler juridiquement les réseaux contractuels à des entreprises dotées de la personnalité morale.

A l’instar du droit du travail et des contrats, la comptabilité pourrait s’interroger sur la transparence du voile contractuel et, pourquoi pas, reconnaître une personnalité comptable à ces nouvelles entités comme elle l’a fait pour les groupes financiers. Ces derniers ont donné naissance à des règles de consolidation qui se sont progressivement développées. Peut-être pourraient-elles s’appliquer également aux groupes contractuels.

Si l’on s’en tient aux comptes sociaux, rappelons que les actifs de l’entité sont définis par l’IASC (1989, § 49 à 68) comme « *une ressource contrôlée par l’entreprise, provenant d’événements passés et dont on attend des avantages économiques futurs au bénéfice de l’entreprise*. »

Il n’est fait aucunement référence au droit de propriété, mais à la notion de contrôle ; les actifs sont inclus dans le périmètre de l’entité lorsqu’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.*

Si l’on prend pour exemple les équipementiers de l’industrie automobile, nul doute que certains d’entre eux forment des unités parfaitement *contrôlées* par leur client unique. De la même façon, le dessinateur ou styliste inscrit en nom propre se trouve bien dans un cas particulier de subordination vis à vis de l’entreprise à laquelle il confie exclusivement ses compétences. En fait, tous les sous-traitants « partenaires » et « mono-client » pourraient être considérés, dans bien des cas, comme faisant partie

de la même entité économique. La « négociation » unilatérale des prix par le donneur d'ordre qui dicte sa loi en est la meilleure preuve.
La législation du travail, au demeurant, ne s'y est pas trompée et n'a pas hésité parfois, à requalifier le contrat de fourniture de services en contrat de travail avec « subordination de fait ».
On peut alors légitimement se demander si le système comptable ne devrait pas, selon les circonstances, regrouper ces unités juridiquement autonomes mais contractuellement dépendantes. Il est manifeste que ces sociétés satellites constituent pour la « société pivot » non pas des biens juridiquement possédés mais des « actifs contrôlés » au sens économique du terme.
On pourra objecter que cette approche contrevient à la vocation contractuelle de la comptabilité : les créanciers d'un maillon juridiquement indépendant ont effectivement peu d'intérêt à ce que la notion de contrôle économique se substitue à la possession juridique ; leur gage y perdrait dans sa représentation en incluant dans l'entité des éléments sur lesquels ils ne détiennent aucun droit. Les aménagements proposés pourraient alors se concevoir dans un jeu parallèle de comptes dont la vocation serait managériale et non plus patrimoniale.

Pour autant, le fait de poser le problème ne signifie pas, hélas, que des solutions s'imposent à l'évidence ; nous avons conscience que si la représentation comptable de ces structures apparaît nécessaire pour certains utilisateurs, elle donne cependant 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 ?
Notons tout de même que le Conseil National de la Comptabilité apporta à ces questions quelques éléments de réponses, lorsqu'il publia dans son bulletin du 4ème trimestre 1994, une méthodologie pour l'établissement des *comptes combinés*. Leur mise en œuvre proposée et explicitée par la septième directive, permet aux entreprises qui le souhaitent et qui constituent un ensemble dont la cohésion ne résulte pas de liens juridiques, de présenter les comptes de l'ensemble comme si celui-ci était formé d'une seule entité. Le texte en question précise que le lien d'unité et de cohésion peut découler de plusieurs situations parmi lesquelles on notera « ... des relations contractuelles suffisamment étendues pour engendrer un comportement d'entreprises intégrées (C.N.C. 1994). »
La Commission des normes comptables de Belgique, préoccupée elle aussi par le problème, précise dans un de ses avis que le contrôle doit être entendu comme « une

influence *décisive* sur la gestion de plusieurs entreprises » (Commission des normes comptables, 1986, p.10).
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 pour définir le périmètre des groupes, les liens juridico-financiers. En retenant également les liens de personnes ou les liens de dépendance technico-commerciale existant entre les entreprises, en dehors de toute participation juridique, c'est véritablement une extension et un approfondissement de la notion de contrôle qui nous sont proposés (Raybaud-Turillo, 1995). Celle-ci peut apparaître assez utile, il est vrai, pour définir plus efficacement les frontières des nouvelles structures. Leur appréhension par le système comptable ne peut en effet se limiter aux frontières de la personnalité juridique et des liens financiers, mais doit intégrer dans une approche globale, la réalité des rapports unissant des unités juridiquement indépendantes.
Cette proposition devrait constituer une amorce de solution à l'égard de la représentation de ce qu'on pourrait appeler les « réseaux restreints » ; nous entendons par-là les organisations formées d'une entité mère autour de laquelle gravite un ensemble de micro organisations en état de « dépendance économique avancée ». Toutefois, force est de reconnaître qu'elle ne permet pas à elle seule de résoudre le problème de la modélisation des structures vastes, dites « nébuleuses ». Nous allons le voir, le système actuel, même amendé, n'y parviendrait pas ; il n'a pas été conçu dans cet esprit.

2.3.2. La comptabilité « par opération » : une entité repensée.

La représentation comptable des réseaux étendus, caractérisés cette fois-ci par des ramifications multiples et éphémères, ne saurait en effet trouver une solution dans la requalification comptable de certaines situations. L'approche d'une véritable issue nous semble alors devoir passer par une remise en cause des principes fondamentaux de la comptabilité traditionnelle en s'orientant vers « une comptabilité par opération ».
Le second paragraphe de cette section nous a donné l'occasion de constater que certains principes qui fondent la comptabilité s'opposent littéralement à la représentation des nouvelles structures. Dès lors, il ne saurait y avoir de véritables solutions sans accepter de sortir du cadre des réflexions actuelles. Aussi, pour audacieuse qu'apparaisse la démarche, il nous semble nécessaire d'extraire l'entité comptable de son cadre conventionnel. Il n'est cependant pas dans notre intention de rejeter le modèle actuel, mais plutôt de proposer une représentation complémentaire

reposant sur des conventions opposées. Elle pourrait ainsi apporter une réponse aux utilisateurs qui attendent de la comptabilité une fonction plus décisionnelle que redditionnelle. Bien que leurs besoins soient difficilement identifiables et vérifiables, des études ont montré que certains d'entre eux, les managers notamment, pourraient obtenir une plus grande satisfaction à disposer d'une vision élargie de l'espace mesuré.
Prenons pour exemple le cas de l'industrie cinématographique[18]. Les grands studios intégrés de la première moitié du siècle qui possédaient leurs propres équipes 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, est la compagnie la plus rentable de l'audiovisuel mondial ; c'est elle qui gère les plus gros budgets du secteur cinématographique (Fréry, 1996). 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.
Se pose alors le problème de la représentation comptable d'une telle hyper structure. Nul ne disconviendra que la société Amblin n'est que la tête d'un corps beaucoup plus vaste dont aucune image ne nous est fournie par la comptabilité. En fait, la seule que nous puissions obtenir, est une image éclatée des multiples unités autonomes participant à chaque opération. Un immense puzzle. Aussi, ces réflexions nous invitent-elles à considérer l'entité comptable Amblin, telle qu'elle est décrite aujourd'hui par le système comptable, comme appauvrie et réductrice aux yeux de certains utilisateurs réclamant une vision globale de l'entité et de ses performances.
En ce sens, elle ne présente certainement pas les qualités décisionnelles que tous les utilisateurs pourraient en attendre. Ses frontières spatiales ne correspondent pas à l'entité contrôlée par les décideurs car il y a tout lieu de penser en effet, que la zone d'action est beaucoup plus étendue que ne le laissent supposer les états financiers, étroitement bornés par les conventions juridiques. En d'autres termes, le pouvoir de décision, donc le contrôle dévolu aux responsables ou gestionnaires, s'étend sur une superficie dont les limites excèdent largement celles de l'entité juridique. Il sera alors difficile pour certains de reconnaître un contenu informationnel pertinent à l'image comptable d'une entité amputée de ses membres.
Il est vrai que les principes d'entité et d'annualité évoqués plus haut s'opposent littéralement à la production d'une image complète de ces structures. Aussi, aucun

[18] Exemple utilisé par l'économiste F. Fréry (1996).

aménagement, fut-il d'envergure, ne nous paraît suffisant pour adapter le modèle comptable actuel à ce genre de situation.
La seule issue possible semble devoir passer par une appréhension complètement renouvelée des frontières spatiales et temporelles de l'entité comptable en inversant les hypothèses qui la fondent :
1 - l'espace occupé par l'organisation n'est pas prédéterminé, mais varie en fonction des nécessités du projet qu'elle dirige ;
2 - 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 mesure de telles organisations pourrait trouver une solution en appréhendant l'entité comptable non plus dans une zone préalablement définie et dans la continuité, mais plutôt dans la diversité spatio-temporelle des projets accomplis. En d'autres termes, il faudrait 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 de vêtements, une mission d'audit, ou une étude technique par exemple.
Si l'on reprend le cas de la société Amblin, il doit être possible de représenter une entité élargie en y intégrant les satellites contrôlés temporairement, et en prenant comme période d'observation la durée de l'opération, en l'occurrence la réalisation d'un film. Les frontières de l'entité tant spatiales que temporelles se voient ainsi largement remises en cause :

- la délimitation de l'étendue à mesurer repose 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 du temps devient 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 ne dure que le temps d'un projet. 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'un tel modèle n'est certainement pas la nouveauté. Une mise en perspective historique de l'entité comptable nous révèle que la comptabilité « par opérations » 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 d'esquisser quelques grandes lignes. Certains propriétaires plaçaient leurs capitaux dans des expéditions maritimes en chargeant des négociants navigateurs de les faire fructifier dans des opérations commerciales. Le terme entreprise était alors utilisé dans son acception originelle, une action, une mission ou un projet.

Ces sociétés n'étaient qu'éphémères, puisqu'elles ne duraient que le temps d'une expédition. « Ainsi, l'East India Company qui effectua de nombreux voyages vers les Indes au début du XVIIème siècle avait une souscription en capital par voyage. Le voyage terminé les actifs étaient partagés. » (Christophe, 1996). La comptabilité par opérations avait alors pour objectif essentiel de déterminer le montant des profits afin d'en faire le partage. Aujourd'hui, la comptabilité par opération pourrait renaître et aller plus loin en donnant un « visage » à ces structures hybrides ; les nouvelles technologies de l'information devraient l'y aider.

Certes, on pourra toujours objecter que les entreprises d'aujourd'hui n'ont guère de ressemblance avec les expéditions d'hier. Toutefois, reconnaissons qu'elles ont ceci en commun que leur conformation ne dure que le temps d'un projet. Abordant un autre projet, 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.

Ce n'est là qu'une piste de réflexion, les aspects techniques de la comptabilité par opération n'ont pas été abordés et les difficultés, nous n'en doutons pas, sont certainement fort nombreuses. Pour autant, nous voyons là un début de réponse au problème de la représentation des réseaux élargis, et nous nous réjouissons par avance des recherches qui pourraient se poursuivre dans ce sens.

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 désordre conditionne sa survie : se diviser pour mieux régner, pourrait-on dire. Cependant, ces évolutions rapides ont engendré des situations que notre système comptable n'est plus apte à traduire.

Totalement inconstantes et largement perméables, les frontières de l'entité observée s'avèrent difficilement perceptibles au premier abord. Reposant plutôt sur un ensemble

de maillons formant une chaîne de valeurs, l'entreprise correspond de moins en moins à son enveloppe juridique. Aussi, les critères tels que la notion d'appartenance ou de non-appartenance juridique semblent de moins en moins pertinents pour appréhender l'entité comptée. Les informations utiles sont alors dispersées dans les comptabilités des différents partenaires ; il en résulte hélas, une image tronquée et mutilée.

Conclusion du chapitre 4

Le modèle comptable ne s'impose pas de lui-même ; concernant l'entreprise, objet abstrait et construit, chacun s'accordera à considérer qu'il est illusoire d'obtenir une convergence des représentations. Compte tenu des contraintes de communication et de comparabilité, les utilisateurs et producteurs de comptes doivent néanmoins accepter les hypothèses qui fondent un modèle unique et reconnu, conformément au principe d'unicité. Inévitablement, il en résulte des besoins informationnels insatisfaits et parfois l'impossibilité d'appliquer ce modèle à certaines formes d'organisation.

Dresser les comptes d'une entité revient donc à s'accorder sur le champ d'observation à circonscrire, c'est-à-dire à *convenir* de ses limites spatio-temporelles et 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. Le propos, néanmoins, ne doit pas faire illusion en laissant croire au caractère consensuel des normes comptables. Fortement marquées par un point de vue particulier, les conventions contribuent à poser discrètement mais avec précision, les frontières et la substance du modèle comptable. La théorie des conventions nous permettra dans le chapitre suivant d'en mieux saisir la structure, l'origine et la logique.

CHAPITRE 5

UNE RELECTURE PAR LA THEORIE DES CONVENTIONS

La civilisation n'est autre chose que l'acceptation, par les hommes, de conventions communes
A. Maurois, extrait d'*Un art de vivre* (1939)

Au commencement de nos recherches, il y a quelques années, nous nous étions assez naturellement orienté vers le corpus contractualiste pour lui emprunter ses outils théoriques. Plus particulièrement, la théorie de l'agence nous a fournit un cadre d'analyse intéressant pour appréhender les comportements et les systèmes de contrôle au sein de la firme. Nous avons cependant ressenti le besoin de nous en écarter considérant qu'elle tendait à diriger et modeler notre regard de chercheur en l'enfermant peu à peu dans une grille de lecture réductrice à plusieurs titres :
- elle surestime, à notre sens, 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 mésestime l'hypothèse de rationalité limitée. Les phénomènes d'information partielle et de limitation des facultés d'analyses sont ainsi occultés par l'illusion des processus de repérage et d'optimisation des choix économiques.
- En 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 ou chacun se livre une guerre sans fin ; en poussant le raisonnement, on voit alors se dessiner une mécanique infernale que P.Y. Gomez (1996) 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 (p. 154) ». Voilà qui donne de l'entreprise une vision bien peu hospitalière, où

règne le calcul, la supiscion et le 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.

Aussi nous est-il apparu opportun d'adopter une façon d'envisager la formation du modèle comptable autre que celle qui consiste à l'inscrire dans le paradigme contractualiste. Dans une démarche que l'on pourrait qualifier de plus *cognitive* et moins *mécaniste*, il est possible de concevoir ce modèle non pas comme un outil de contrôle et de gestion des conflits d'intérêts, mais plutôt comme une système *collectif* et *social* de résolution de problèmes. Le présent chapitre nous offre alors l'occasion de mobiliser la théorie des conventions décrite dans la première partie comme une alternative à l'approche contractualiste. Nous estimons en effet, qu'elle peut constituer la meilleure réponse aux limites ci-dessus exposées, en intégrant dans le concept de convention 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. L'exercice nous entraînera dans un premier temps vers une approche sociologique du modèle comptable (1.). Il nous invitera ensuite à comprendre que les conventions qui le fondent, loin d'être neutres, sont en réalité fortement marquées par un point de vue particulier (2.).

1. CONVENTIONS ET COMPTABILITE : VERS UNE APPROCHE SOCIOLOGIQUE DU MODELE

PUBLICATIONS

Ouvrage(s) et chapitre(s) :

- Amblard M. (2002), *Modélisation comptable et théorie des conventions*, Editions L'Harmattan, Paris.
- Amblard M. (2003), « Conventions et modélisation comptable » *in* Amblard M. (coord.), *Conventions et management,* De Boeck, Louvain, Belgique, pp. 61-88.
- Amblard, Heem, Zécri (2003), « Lexique conventionnaliste » *in* Amblard M. (dir.), *Conventions et management,* De Boeck, Louvain, Belgique, pp. 297-303.

Article(s) :

- Amblard M. (2004), « Conventions et comptabilité : vers une approche sociologique du modèle », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, numéro spécial, pp. 47-68.

Communication(s) et acte(s)

- Amblard M. (1998), « La théorie des conventions : une approche renouvelée du modèle comptable », in *Actes de l'Association française de comptabilité (AFC)*, mai.
- Amblard M. (2003), « Conventions et modélisation comptable », Colloque *Conventions et Institutions*, CNRS, Université Paris 10 - Nanterre, La Défense, décembre.

Sociologie et comptabilité : le rapprochement des deux disciplines pourrait presque paraître incongru tant les questionnements et les spéculations de la première tranchent nettement avec les équilibres et la rigueur de la seconde. Comment l'étude

des phénomènes sociaux pourrait-elle éclairer un système dont la principale finalité est d'enregistrer et communiquer un ensemble d'informations purement financières[19] ? L'étonnement se dissipe toutefois rapidement et le rapport devient plus pertinent si l'on admet que le modèle comptable ne relève pas d'une vérité immanente mais repose sur une symbolique et des mécanismes qui résultent de choix humains à un moment donné. En ce sens, il s'agirait plus d'un construit progressivement pétri par les influences culturelles, les pressions sociales et les enjeux politiques. Le sens commun, reconnaissons-le, a trop souvent prêté à la comptabilité une neutralité à laquelle il lui est pourtant difficile de prétendre. Les évènements récents (Enron, Worldcom puis Parmalat …) nous le rappellent assez brutalement. Le constat nous a alors incité à mener une réflexion quelque peu hétérodoxe en abordant le modèle selon un angle d'approche sociologique. A cette fin, la théorie des conventions, nous allons le voir, offre une grille de lecture des plus éclairantes.

Initié il y a quelques années, ce courant qui regroupe des recherches d'orientations diverses emprunte pour une grande part à la sociologie et dans une moindre mesure à la philosophie. Il fut mobilisé par les économistes avec pour principal objectif d'opposer une alternative enrichissante au courant contractualiste en remettant en cause ses hypothèses fondatrices. Selon les différents auteurs, c'est la notion de convention qui permet d'élargir l'analyse économique à des modes de coordination non marchands ; dans le même temps, elle fait ressortir, à l'instar des sociologues ou anthropologues, la diversité des formes sociales qui expliquent les comportements humains telles les règles, les normes sociales, la culture, les valeurs, etc (Mercier, 2003).

Force est de reconnaître que la majeure partie de nos actes quotidiens qu'ils soient civils ou professionnels échappe le plus souvent à la rationalité calculatrice, s'inscrivant plutôt dans des cadres convenus de coordination mimétique et collective. En d'autres termes, l'individu peut échapper aux états d'incertitude consubstantiels à chaque situation non pas de façon autonome et souveraine mais en observant autour de lui les modalités d'accords, baptisés « conventions ». Ce faisant, qu'elles soient implicites ou explicites, les conventions constituent une réponse au chaos. Ciment d'une communauté, elles permettent de surmonter l'état de désorganisation en donnant à ses membres un ensemble de normes et valeurs communes. Du point de vue qui nous occupe, ce regard novateur invite alors à saisir que le producteur de comptes n'est pas un être suprême dont les seules qualités lui permettraient d'accéder à une solution optimale. Situation à choix multiples, la modélisation comptable est par nature source

[19]La question paraît d'autant plus décalée que la comptabilité fut traitée pendant fort longtemps comme une simple technique arithmétique au service d'une corporation particulière et dépourvue d'intérêt scientifique. Son enseignement dans les universités françaises est somme toute assez récent et plus encore l'intérêt que lui portent certains chercheurs.

d'incertitudes ; le professionnel échappe cependant à toute forme de blocage, les conventions coordonnant ses actes au sein d'un espace largement balisé (2.1.1.). Un éclairage théorique permet alors de considérer la convention comptable comme un guide comportemental, faisant du modèle un corpus structuré qui met en mouvement un ensemble de règles et procédures socialement construites (2.1.2.).

1.1. La modélisation comptable : une situation à choix multiples

Si la modélisation comptable consiste à produire la représentation chiffrée d'une entité économique, aucune solution ne s'impose dans l'absolu comme préférable à une autre. Aussi, devant la multiplicité des choix, le praticien serait en proie à l'incertitude s'il n'avait recours à un ensemble d'accords collectifs et reconnus. Ces conventions, en garantissant peu ou prou une convergence des pratiques assurent une coordination de l'information comptable (1.1.). Selon la nature des prescriptions qu'elles délivrent, il sera possible ensuite d'en proposer une typologie originale (1.2.). Pour éviter toute confusion, il conviendra enfin de positionner clairement la convention par rapport à la réglementation et au principe comptable (1.3.).

1.1.1. De l'incertitude à la coordination

Nous rappelons que face à un problème d'incertitude, une solution consiste alors à conformer son comportement sur celui qu'on sait être communément admis dans ces conditions : la convention. Sa légitimité repose moins sur sa pertinence intrinsèque que sur son adoption généralisée : peu importe le sens de notre conduite, l'essentiel est que nous roulions tous dans le même sens. Ainsi, nous le verrons, la convention comptable se présente comme un mode de coordination qui permet aux individus de résoudre des problèmes de représentation insolubles par leur seul calcul individuel.

A. La modélisation comptable, source d incertitude

Commençons par mener notre réflexion en amont du processus. Se pose alors la question suivante : 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 le problème d'un peu plus près et nous constatons que notre praticien serait très rapidement embarrassé par la multiplicité des choix s'il n'avait recours à un cadre normalisé lui indiquant une solution attendue. Une première approche nous permet alors de recenser quatre sources principales d'incertitude.

- *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 ? Quand doit-on arrêter les comptes ? Quels sont les événements qui relèvent de l'observation comptable ? Quels sont ceux qui en sont exclus et pourquoi ? Comment juger si une dépense est une charge ou une affectation du résultat ? Etc.
- *Deuxième source d'incertitude* : le langage monétaire. Une seconde série de questions relatives à la façon de traduire et communiquer les flux repérés dans le champ d'observation, pourrait là encore plonger le praticien dans l'incertitude. Comment mesurer les flux qui naissent de l'activité de l'entreprise ? En d'autres termes, quel critère de mesure doit-on adopter ? 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 ? Comment agréger des sommes exprimées à des époques différentes ? Etc.
- *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 : 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) ? Quelle organisation comptable est la plus efficace ? Quels sont les documents obligatoires ? Comment orienter les comptes ? Quelle présentation adopter ? Etc.
- *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 ? Quand un bien doit-il ou peut-il être considéré comme une charge ? Comme un actif ? Doit-on enregistrer une charge seulement probable ? Peut-on enregistrer un produit de même nature ? Etc.

B. La convention comme dispositif de coordination

Cette liste est loin d'être exhaustive, et bien d'autres sources d'incertitude seraient à même de bloquer son comportement en plongeant le comptable dans la confusion et l'irrésolution.

Dans ces conditions, comment surmonte-t-il cette situation ? Peut-on lui prêter une autonomie de décision qui soit telle qu'il choisisse de façon isolée les règles 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.

On ne doit pas perdre de vue que la comptabilité est avant tout un système de représentation du monde économique qui répond à des objectifs de *communication* vers des utilisateurs en situations d'information limitée (Reix, 1995). Nos systèmes capitalistes s'accommodent difficilement d'une diversité des représentations comptables. Leur principale caractéristique est de s'appuyer sur une séparation entre l'épargne et la gestion des entreprises, le lien entre les deux étant assuré par la sphère financière. Cette disjonction requiert alors un langage commun, la comptabilité. C'est elle qui permet de comparer les entreprises entre elles et *in fine* de favoriser une allocation de l'épargne (Crouzet, Véron, 2002). Reflet de l'activité et de la situation économique d'une entreprise, la comptabilité est exprimée en unités monétaires selon des méthodes uniformes qui rendent ces données analogues et cohérentes d'une entreprise à l'autre. Ainsi, les conventions comptables découlent des exigences de comparabilité, de transparence et de permanence grâce auxquelles les décisions de financement peuvent se fonder sur des données financières.

Cependant, et malgré la communauté d'intérêt des individus, la coordination entre les acteurs du système comptable reste problématique du fait même de la multiplicité des solutions possibles. On l'a vu, aucune règle ne s'impose comme intrinsèquement préférable à une autre ; aussi a-t-il été nécessaire de « convenir » c'est-à-dire s'entendre sur les termes de la modélisation comptable ou si on préfère, construire des accords sur la façon de traduire des évènements économiques dans les livres comptables de l'entreprise.

C'est pourquoi, plutôt que de procéder à un calcul judicieux après une longue réflexion sur les conséquences de telle ou telle écriture, le comptable oriente ses actes en se référant à un ensemble de pratiques communément admises dans sa profession, les *conventions comptables*. Ces dernières étant le plus souvent confortées par une réglementation et un plan comptable assez complets. Grâce à elles, 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 au besoin, arrête ses comptes à telle date et ceci dans le cadre d'une procédure administrative précise et acquise. A tel point d'ailleurs, qu'il en arrive à perdre conscience d'évoluer le plus souvent dans un espace convenu, c'est-à-dire résultant de choix à un moment donné. Les solutions s'imposent comme si elles étaient uniques.

L'enquête que nous avions menée auprès d'un échantillon de professionnels du chiffre corrobore ce point de vue. A titre d'illustration, nous en rapportons un extrait de six questions, toutes liées au processus d'activation comptable (présentation sommaire de l'enquête fournie en annexe (1)) :

- 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 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, le reste 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 pourrait 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 que près de la moitié des individus interrogés (46 %) estime qu'il serait irrationnel 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.[20]	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 piquant de constater que les personnes qui émettaient des doutes quant au bien fondé de l'enregistrement comptable du crédit-bail, donc conscientes des limites de la stricte application du principe de propriété, n'ont pas détecté de prime abord l'antinomie des deux enregistrements.

Comme toute autre convention, les conventions comptables dotent le praticien d'un ensemble de mécanismes qui le soustraient aux multiples situations d'incertitude. Toutefois, la légitimité d'un enregistrement représente en fait beaucoup moins l'aboutissement d'un processus individuel de réflexion rationnelle que la reconnaissance et l'anticipation (pas forcément perçue) d'une acceptation collective. De surcroît, les conventions sont à ce point prégnantes que les praticiens concernés en oublient leurs fondements et perdent à leur égard une partie du sens critique. Peu à peu, celles-ci s'imposent comme des évidences indiscutables.

1.1.2. Esquisse d'une typologie

De cette réflexion, il ressort 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

[20] Sans opinion

s'appuyait sur un ensemble de procédures collectives préétablies. 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. Il est alors possible d'en dresser une typologie en fonction de la nature du « discours » délivré au sujet. Quatre grandes catégories se distinguent : *les conventions d'observation*, *les conventions de mesure*, *les conventions de réalisation* et *les conventions de procédure*.

A. Les conventions d'observation

Les conventions d'observation 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. Le principe d'entité a permis d'émanciper l'entreprise, tant en ce qui concerne les structures individuelles que les entreprises sociétaires[2]. Aussi, après l'avoir détachée de ses propriétaires, convient-il d'en préciser les contours : quel est l'objet dont on veut produire une représentation comptable ? Où commence-t-il ? Où s'arrête-t-il ? *La convention de patrimonialité* est alors fortement prédominante dans ce processus de bornage. Encore faudrait-il préciser à ce sujet que nous ne partageons pas tout à fait la même approche que les anglo-saxons, eux-mêmes ayant convenu d'autres critères pour tracer le périmètre de l'objet compté. Les incidences sur la représentation ne sont pas négligeables. L'enregistrement du crédit-bail en est un exemple.

Situer l'entreprise dans l'espace ne suffit pas, le comptable doit aussi intégrer la dimension du temps dans sa phase d'observation. A moins d'attendre sa dissolution, ce qui n'est guère envisageable, un découpage du temps s'impose pour apprécier à intervalles réguliers le patrimoine et les performances de l'entreprise ; la période d'observation étant généralement égale à un an, nous parlons de *convention d'annualité*.

B. Les conventions de mesure

L'entreprise observée étant « bornée » dans le temps et dans l'espace, il est nécessaire de distinguer les flux qui relèvent de l'observation comptable de ceux qui en sont exclus. Il importe ensuite d'en prendre la mesure. Deux conventions s'imposent alors : *la convention de quantification monétaire* et *la convention des coûts historiques*. La première signale au comptable que les flux et les stocks relevant de

l'observation comptable doivent être estimés en unités monétaires. Il va sans dire que cette convention écarte du domaine comptable un certain nombre d'événements non-marchands, difficilement estimables en monnaie.
Quant à la seconde, elle indique au praticien la technique d'évaluation retenue. Il existe de nombreuses méthodes pour évaluer le prix d'un bien : valeur historique, actuarielle, de marché … ; 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. Signalons à ce sujet le passage dans quelques mois à une nouvelle convention, la juste valeur, concept anglo-saxon introduit par les normes IFRS (*International financial reporting standards*) à destination des sociétés cotées.
Enfin, une troisième convention de mesure, *la convention de continuité*, participe au processus de modélisation comptable en indiquant que les comptes doivent être tenus en présumant que l'entreprise continuera indéfiniment son exploitation.

C. 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 et d'indiquer le moment de sa constatation effective. Quatre conventions importantes dissipent alors toute incertitude. *La convention de qualification* permet 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 (Gensse, 1995) ? 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. De son côté, *la convention de reconnaissance* indique que les produits sont comptabilisés lorsqu'ils sont acquis et les charges lorsqu'elles sont engagées juridiquement. De 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. Pour sa part, *la convention de rattachement* indique au comptable de rattacher les charges (de période) à l'exercice au cours duquel les produits correspondants sont constatés. Enfin, *la convention de prudence* prescrit une appréciation raisonnable voire pessimiste des faits observés ; son respect permet d'éviter le risque de transfert sur l'avenir d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine et les résultats de l'entreprise.

D. 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. Il est donc nécessaire d'adopter une procédure spécifique faisant appel notamment à un instrument : le compte. Les 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 partie double* et *la convention de présentation*. La première fixe le fonctionnement et la coordination des différents comptes utilisés par l'entreprise et la seconde indique la façon dont il doit présenter les documents comptables. La présentation est parfois normalisée et obligatoire comme en France, mais elle peut ne pas l'être, comme aux Etats-Unis par exemple ; dans ce dernier cas, une grande majorité d'entreprises a néanmoins choisi de produire des documents semblables, toutes ayant 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 des utilisateurs passent en effet par l'uniformisation des présentations.

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. C'est pourquoi chacun est informé des critères de choix retenus par la collectivité. Il sait ce que les autres font et ce qu'il doit ou pas faire. Cela dit, 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.

1.1.3. Réglementation, principes et conventions

Malgré cette différenciation typologique, les conventions tendent à s'agréger pour former un corpus cohérent dont le rôle consiste à borner les actes du comptable, en lui indiquant ce qu'il est « convenu » de pratiquer dans chaque situation. Pour

autant, il serait erroné de confondre convention et réglementation comptable ; on serait tenté de penser que le droit comptable avec ses lois et ses règlements contraint les comportements en imposant des normes. La réalité est cependant plus nuancée et plus complexe : la loi se contente souvent d'entériner une convention préexistante. Le fait n'est pas nouveau, les philosophes ont toujours soutenu l'idée que le droit est né quelques jours après le monde. La législation n'est qu'un moyen parmi d'autres de porter à la connaissance des citoyens le discours des conventions. Elle en représente généralement la traduction écrite et participe à leur transmission en véhiculant le message conventionnel auprès de l'utilisateur du système. Aussi, une loi ne s'imposera réellement qu'à la condition d'emporter l'adhésion du plus grand nombre. Le praticien sera d'autant plus déterminé que l'adoption sera généralisée. Nombre de lois sont tombées dans l'oubli faute d'avoir durablement convaincu la population. Il existe entre les deux concepts une subtile relation : la convention engendre la loi lorsqu'il convient de contenir et sanctionner *formellement* les déviances mais, dans le même temps, le droit renforce la convention en alimentant la croyance que tous s'y conforment. C'est ainsi que la normalisation comptable, en établissant des règles communes, participe à la convergence des pratiques et amplifie simultanément la conviction des praticiens dans une adoption généralisée des conventions.

Au même titre qu'on ne peut l'identifier à une prescription réglementaire, on ne saurait non plus confondre convention et principe comptable. Bien que les professionnels aient donné le nom de principes à une grande partie des conventions, on ne peut assimiler systématiquement les deux notions. Si une grande partie des 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 et s'en différencient sans équivoque.

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, de nombreux cas témoignent de son inapplication et ce pour plusieurs raisons ; en tout premier lieu, 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 (1996) 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 (p. 30) » ; on pourrait, au demeurant avancer qu'il y a autant d'images fidèles de l'entreprise que d'observateurs ou d'utilisateurs de l'information comptable. Deuxième raison concernant 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 ? On peut en douter lorsqu'un bilan contient par exemple des immeubles existants mais totalement amortis ou lorsqu'un portefeuille de SICAV monétaires figure à l'actif depuis plusieurs années pour sa valeur d'acquisition. 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. Toujours pour marquer la distinction entre convention comptable et principe comptable, signalons à l'inverse que le comportement des praticiens repose sur des conventions particulières qui n'ont pourtant 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 ? Dans quelle mesure doit-elle être distinguée de ses actionnaires ? Quels sont les événements qui l'animent ? Quels sont ceux qui sont exclus de la représentation ? Force est d'avouer que les cadres normalisés sont très discrets à ce sujet. Ainsi, si certaines conventions sont devenues des « principes comptables généralement reconnus » (coûts historiques, prudence…), d'autres en revanche n'ont jamais fait l'objet d'une reconnaissance identique (observation, qualification…). Il n'en demeure pas moins qu'elles guident subtilement les travaux du professionnel en dictant ce que sa communauté reconnaît comme solutions admises.

1.2. La convention comptable : un guide comportemental

La première partie nous a invités à considérer la comptabilité comme un ensemble de conventions implicites et explicites coordonnant les agents dans la résolution des différents problèmes de représentation comptable. La théorie des conventions devrait nous permettre d'enrichir le modèle en mobilisant son arsenal de concepts et raisonnements. L'application de l'axiomatique conventionnaliste de Lewis présentée dans la première partie viendra soutenir et renforcer la démonstration avant de présenter les principales caractéristiques des conventions comptables.

1.2.1. Validation axiomatique

A ce stade de la réflexion, la théorie des conventions va nous offrir la possibilité d'affermir notre position en vérifiant l'hypothèse centrale de ce travail selon laquelle l'acte comptable s'inscrit dans un cadre conventionnel. Nous décidons alors de recourir au mode opérationnel de repérage développé par D.K. Lewis (1969) et présenté dans la première partie. Pour ce philosophe et logicien, la convention est une « régularité dans le comportement » qui s'élève comme un dispositif permettant aux individus placés dans une situation récurrente de résoudre un problème de coordination. Résultat d'une interaction stratégique, elle est modélisée avec le langage de la théorie des jeux (Gensse, 2003). Sa contribution au courant conventionnaliste est aujourd'hui largement reconnue par les différents auteurs, notamment les économistes auprès desquels il apparaît comme la référence obligée (Batifoulier, Larquier (de), 2001) ; De nombreux conventionnalistes français s'y sont ralliés comme J.P. Dupuy (1989), A. Orléan (1994) ou P.Y. Gomez (1996). Notre étude des conventions comptables prend alors appui sur les cinq propositions de l'axiomatique que nous considèrerons comme autant de tests à valider sur le terrain comptable.

Proposition 1 - Chacun se conforme à la convention

La convention comptable, par son message, a permis au praticien de repérer le comportement adopté par l'ensemble de la collectivité. L'appartenance à un corps professionnel et la reconnaissance de la compétence supposent que chacun adopte la convention. Comprenons bien 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 communauté. Une fois assimilé, le membre n'a pas à s'interroger sur ses actes : 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 et sociale. Notre enquête a d'ailleurs révélé une absence de déviances par rapport à la régularité des pratiques. Ainsi, les personnes interrogées ont massivement jugé (98 %) que leur conduite était fidèle aux usages de la profession. Certes, rien ne prouve leur bonne foi, mais à la réflexion, ce résultat n'a rien d'étonnant pour celui qui a pratiqué la comptabilité en cabinet ou en entreprise : l'acteur se réfère aux conventions par réflexe et par intérêt, la conformité au nombre constituant à ses yeux la meilleure légitimité. Cela ne signifie aucunement que les comportements observés sont totalement respectueux des 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 en dépit de l'obligation. Même si les praticiens admettent un manquement à la règle prescrite par la loi comptable, ils sont aussi conscients, on va le voir, que leur comportement est en phase avec celui de leurs pairs. Dès lors, cette connaissance commune peut constituer une justification et une protection autrement plus efficace que le simple respect des règles légales.

Proposition 2 – Chacun anticipe que tous se conforment à la convention

Le comptable anticipe que toute la population adopte la convention ; nous venons de le préciser, chaque comptable justifie ses actes et se met à l'abri en précisant qu'ils sont conformes aux pratiques du milieu. 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 : 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 opposée. Nous retrouvons là, la conscience que chacun a de la conformité de son comportement à ceux adoptés par ses pairs sur un territoire donné.

Proposition 3 – Chacun préfère une conformité générale à la convention

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 la préférence généralisée pour une solution donnée qui lui confère un sens et une justification. Afin de valider la proposition, 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 ? ». Les résultats ont alors montré que chaque professionnel interrogé n'est pas indifférent aux pratiques de ses confrères puisque près de 90 % de notre échantillon s'accorde à considérer qu'une pratique homogène de la comptabilité est préférable ; seuls 5 % sont indifférents à celles exercées par leurs confrères. Il est ainsi apparu qu'une conduite 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, un comportement divergent est réellement gênant en ce qu’il contredit indirectement la régularité et la généralisation de la pratique adoptée, et partant, l’anticipation de ce que les autres font.

Proposition 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 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 toutes aussi valables pourraient s’y substituer : prix d’acquisition actuel, prix de revente, valeur actuelle des revenus, etc. La réforme en matière de juste valeur, nous l’avons dit, est suffisamment éloquente à cet égard. 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.

La présence d’une solution alternative nous renvoie alors aux fondements mêmes de la théorie en ce qu’elle est génératrice de l’incertitude décrite dans la première partie : c’est bien de la multiplicité des solutions choisies que naît l’indécision de l’agent en l’absence de convention. Le sondage est ici inopérant attendu que le repérage de l’alternative relève plus d’une analyse conceptuelle de la convention comptable que d’une interrogation du convenant, souvent peu conscient du caractère alternatif de la convention.

Proposition 5 - Les quatre propositions précédentes forment un « Common Knowledge »

En d’autres termes, chacun les connaît, sait que les autres les connaissent de la même manière et que chacun sait que l’autre sait aussi... Certes, un tel concept laisse supposer une boucle spéculaire infinie peu réaliste, mais D.K. Lewis lui-même reconnaît que la coordination conventionnelle se contente d’un nombre limité d’anticipations. Quelques années avant lui, T. Schelling avançait déjà que la coordination des individus était rendue possible grâce à la connaissance et la prédiction des intentions d’autrui. Plus tard, J.P. Dupuy (1989) souligna à son tour l’importance de la spécularité dans la régularité des comportements, tout en relevant les paradoxes qu’elle peut susciter.

Concernant notre étude, cette connaissance commune a pu être vérifiée, tout au moins pour les trois premières sous-propositions.

- **Sous-proposition 5-1 : chacun sait que globalement tous se conforment aux conventions (et sait que chacun sait …).** Il suffit de revenir un instant aux résultats issus de la question n°2 pour admettre l'aspect spéculaire de la conformité générale aux conventions comptables : « 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 %).
- **Sous-proposition 5-2 : chacun sait que chaque praticien anticipe que tous se conforment à la convention.** 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-proposition 5-3 : chacun sait que chacun préfère une conformité générale à la convention.** Pour tester cette proposition, nous avons fait suivre la question n°4 (« Préférez-vous que tous s'y conforme … ») 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 pense que les autres praticiens préfèrent une conformité générale à une multiplication des déviances. Uniquement 5 % des personnes interrogées ont pensé le contraire.
- **Sous-proposition 5-4 : chacun sait qu'il existe au moins une alternative à la convention.** Force est de reconnaître en revanche, qu'il nous est difficile de valider cette proposition. En effet, nos observations *in situ* ont montré que les pratiques sont à ce point intériorisées, que les convenants ont perdu toute trace de leur justification originelle et de leur caractère alternatif. Ainsi, parmi les praticiens interrogés (question n° 16), un peu plus d'un tiers reconnaissent 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 même, 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 % à considérer 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 l'alternative. Ainsi, P. Dumouchel (1992, p. 18) montre-t-il à ce sujet, que la notion de convention ou règle chez certains économistes comme F. 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 que 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' ». 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 de O. Favereau (1989) qui précise que les règles s'imposent aux personnes dans l'instant courant, comme des présupposés dont les conditions sociales de la genèse sont oubliées. 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 possibles (Orléan, 1989).

Pour ces raisons, nous décidons de passer outre la non-validation de la sous-proposition 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 pratiques dans un espace normé.*

1.2.2. Etude organique

La reconnaissance axiomatique des conventions qui fondent le modèle comptable nous invite maintenant à en examiner plus précisément les principales caractéristiques.

- 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.* Ainsi, dans tel secteur les indemnités de départ à la retraite seront systématiquement provisionnées alors qu'il y sera fait totalement abstraction dans tel autre secteur.

- De plus, c'est *l'adhésion* de l'ensemble de la profession qui permet à la convention comptable d'exister. Chaque praticien *sait* aussi qu'elle est 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 étant que son adoption par la collectivité puisse fournir 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 *croyance collective* ? Certains auteurs l'ont 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 croyance*, 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... » (Capron, 1990).

- Ainsi *une convention comptable ne s'impose pas ;* on ne l'adopte pas parce qu'elle est obligatoire, mais répétons-le, parce qu'elle suscite l'adhésion d'une population suffisamment vaste pour s'imposer comme la norme. De fait, chaque praticien trouve normal de s'y référer. La tentation est grande, à ce sujet, d'expliquer le respect des conventions par la crainte du châtiment. Il est indiscutable que l'intérêt bien compris de l'acteur peut parfois l'amener à considérer les risques de sanction civile ou pénale dans ses calculs ; cependant, si notable que puisse être ce facteur, il ne saurait à lui seul rendre compte de la conformité. A cet égard, de nombreux sociologues parmi lesquels T. Parsons (1951) ont 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. Celle-ci ne dispose pas de la pleine capacité à créer des conventions ; le plus souvent, elle les entérine et en informe l'existence. L'ensemble des règles comptables existait bien avant que les textes ne les ratifient. En revanche, le regard et la considération de ses pairs constituent un garde-fou autrement plus efficace que toute instance judiciaire. M. Weber (1956, p. 68) en était convaincu : il y a convention lorsque sa validité est garantie extérieurement

par une réprobation (relativement) générale et pratiquement perceptible si on jamais on s'en écarte et ce, même en dehors de tout dispositif de coercition créé à cet effet. Sur ce sujet, le lecteur pourra s'étonner qu'il soit fait ici référence à l'analyse Wéberienne alors que l'axiomatique de Lewis fut mobilisée dans la section précédente. Il est vrai que certains économistes (Batifoulier, Larquier (de), 2001) ont opposé l'approche des deux auteurs attendu que le second avance comme seule sanction « l'échec de la coordination » alors que M. Weber considère la sanction comme intrinsèque à la convention en évoquant même la notion de « boycott social ». A notre sens, c'est là plus un problème d'interprétation que d'une véritable opposition. Si D.K. Lewis n'exprime pas formellement l'idée de sanction mais de coordination manquée, rien n'exclut dans son propos la réprobation consécutive des autres convenants suite à cet échec. Sachant que l'absence de coordination affecte l'utilité des agents, il serait naturel qu'il en résulte des réactions d'hostilité. Au demeurant, on pourrait même lire dans la troisième proposition de son axiomatique « chacun préfère une conformité générale… », le corollaire de la préférence à savoir une aversion à la déviance et un rejet du déviant.

- 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. Il s'agit là d'un *état de soumission* se traduisant par un repli de l'individu derrière les pratiques conventionnelles, celles adoptées par ses pairs sur un territoire particulier. La pratique est à ce point institutionnalisée que même la question de sa rationalité, de sa légitimité, voire de sa licéité ne se pose plus.

- *Les conventions comptables évoluent*, elles ne sont pas figées. La convention n'est qu'un équilibre mimétique (Gomez, 1994) ; aussi, les conventions comptables établies sont parfois mises en doute par des conventions adverses dites « alternatives », et dont la cohérence et la pertinence du discours peuvent selon les conditions séduire la population des convenants. 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. Nous reviendrons sur cet aspect plus loin, la 3ème section de cette partie étant intégralement consacrée à la dynamique des conventions.

Résumons-nous. 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. La comptabilité apparaît ainsi comme un système composé d'un ensemble de conventions aussi nombreuses que le sont les problèmes liés à la modélisation comptable.

L'approche conventionnaliste nous fournit ainsi de nouveaux outils pour analyser le modèle comptable et les acteurs qui l'animent. D'un abord plus sociologique, elle nous entraîne à « extraire » la conduite du praticien de son isolement pour la considérer comme une procédure collective identifiable par sa morphologie à l'instar des toute autre convention. 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 au jour les conventions auxquelles il fait référence pour agir. Il ne s'agit pas à proprement parler d'un message précis, formalisé et émanant d'une source unique, mais plutôt d'une somme d'informations convergentes, allant des textes officiels ayant force de loi aux prescriptions locales méconnues, et qui ensemble, participent à la définition des comportements attendus.
Si les conventions résultent de choix, dans le même temps, elles modèlent considérablement l'image comptable et nous transportent subtilement dans un cadre d'analyse très marqué. Les développements qui suivent proposent alors une relecture du résultat net, indicateur central de performance financière selon un angle conventionnaliste. L'exercice nous invitera à en relativiser nettement la portée.

2. DES CONVENTIONS MARQUEES

PUBLICATIONS

Article(s) :

- Amblard M. (2006), « Performance financière : vers une approche renouvelée du résultat comptable », *en cours de soumission.*

- Amblard M. (2005), « La comptabilisation des stock-options : comptabilité d'entreprise ou comptabilité d'actionnaires ? », *GESTION 2000*, n° 4/05, juillet-août, pp. 187-206.

Communication(s) et acte(s)

- Amblard M. (2003), « La comptabilisation des stock-options : comptabilité d'entreprise ou comptabilité d'actionnaires ? », in *Actes de l'Association française de comptabilité (AFC)*, mai, Congrès de Louvain, Belgique.

La modélisation comptable repose sur un ensemble de choix collectifs appelés conventions. Loin d'être neutres, ces dispositifs qui guident l'utilisateur dans la représentation chiffrée d'une entité économique sont fortement marqués par le point de vue d'un acteur particulier, son propriétaire. Un tel constat nous invite alors à poser sur la performance financière un regard renouvelé et relativiste.

2.1. Performance financière : vers une approche renouvelée du résultat comptable

La mesure de la performance revêt une dimension essentielle au sein de toute organisation dont l'existence dépend de l'efficacité. Pour autant, le concept est loin d'être unidimensionnel ; il existe, pourrait-on dire, autant d'approches de la performance que de parties prenantes : performances économique, technique, humaine,

environnementale, citoyenne, éthique … Chacun la construit en fonction des objectifs qu'il assigne à l'organisation.
Pour notre part, nous avons choisi de consacrer cet article à sa dimension financière. La comptabilité en tant que système de mesure nous en fournit plusieurs indicateurs dont le plus connu et le plus exposé du fait de sa position centrale est le résultat net comptable. Ce solde final, compte tenu des enjeux managériaux qu'il implique, fait l'objet de toutes les attentions lors des assemblées générales mais aussi des publications financières. Son influence est telle que nombre de décisions majeures dépendent de son montant constaté ou attendu : embauches ou licenciements, investissement ou abandon d'activité, restructuration, fusion … La fébrilité des opérateurs sur les marchés et la variation des cours boursiers qui font suite aux communications relatives au résultat témoignent de l'importance qu'on lui accorde[21]. Le fait peut surprendre mais fort peu d'observateurs ou commentateurs économiques s'interrogent réellement sur la nature même de l'indicateur. Comment est-il construit ? Est-il vraiment représentatif de la performance financière de l'entité ? Ces questions maintes fois posées par les universitaires n'ont guère ébranlé, malgré leur portée, le statut du résultat net : celui-ci reste la mesure phare en matière de performance financière dégagée par l'entreprise.
Après avoir décrit les fondements théoriques et méthodologiques de la recherche (1.), cet article propose alors de dresser une analyse critique renouvelée en examinant les déterminants conventionnels de la mesure comptable (2.). Nous tenterons ainsi de montrer que la performance n'existe pas, elle est un construit social.

Conformément à notre approche conventionnaliste du modèle comptable, nous souhaitons à présent exposer la performance financière comme une notion socialement construite. Plus précisément, nous voulons montrer que les charges et les produits qui conditionnent le résultat net ne sont pas donnés mais résultent de choix collectifs. Loin d'être neutres, ces qualifications comptables privilégient un point de vue particulier, celui du propriétaire. A cet égard, les nouvelles normes internationales présentent un caractère confirmatoire.

[21] Nous écrivons ces lignes le 22 février 2006, et trois titres font la une du quotidien Les Echos (en ligne) :
1. « **Légère baisse du bénéfice annuel de Gecina en 2005**
La foncière française, propriété de l'espagnole Metrovacesa, enregistre une baisse de 1,9% de son résultat net à 649,9 millions d'euros. »
2. « **BASF affiche un bond de 50% de ses bénéfices annuels**
Le numéro un mondial de la chimie a clos 2005 sur un bénéfice net part du groupe de 3 milliards d'euros. »
3. « **Meilleurs résultats qu'attendu pour Heineken**
Le troisième brasseur mondial a enregistré une hausse de 18,5% de son bénéfice net en 2005, à 761 millions d'euros. »

2.1.1. Un indicateur de performance conventionnel

L'incertitude qui entoure la mesure comptable de la performance trouve une réponse dans la convention. Il y a donc un choix sous-jacent qui induit une relativité spatiale et temporelle de la performance financière.

A - L'incertitude.

Nous l'avons montré dans la section précédente, devant la multiplicité des choix, le praticien serait en proie à l'incertitude s'il n'était guidé par un ensemble de repères issus d'accords collectifs et reconnus. L'identification d'une charge ou produit n'y échappe pas ; certes, l'enregistrement d'un flux en charge ou produit peut s'imposer comme une vérité indiscutable aux yeux du praticien rodé ; il demeure que son réflexe s'appuie néanmoins sur une série de choix qui, le plus souvent, lui échappent et sans lesquels son assurance ne serait qu'hésitations et doutes. Les questions qui suivent bien que non exhaustives peuvent en attester :

- comment distinguer précisément une charge d'un investissement ? Comment qualifier les cinq cent mille euros dépensés lors d'un séminaire d'une semaine, destiné au perfectionnement d'une centaine de collaborateurs ? Investissement ? Charge ? Même question pour les frais de recherche et développement.
- Faut-il passer en charge les écarts d'acquisition ? Les étaler ? Si oui, sur quelle durée ? Ou alors faut-il procéder annuellement à un test de dépréciation ?
- Faut-il enregistrer les pertes probables ? Les gains latents ?
- Quand faut-il identifier la charge (ou le produit) : dès l'intention ? Lors de l'engagement ? Lorsque la dépense (ou la recette) est effective ?
- Faut-il considérer les dividendes comme des charges au même titre que les intérêts versés aux bailleurs de fonds ? Ou bien alors doit-on exclure des charges les intérêts financiers pour les considérer comme une répartition du résultat ?
- Autre questionnement crucial depuis quelques années : les gains en capital doivent-ils être intégrés dans le résultat ? Si l'on prend l'exemple d'un médecin exerçant en libéral, on peut difficilement nier que le revenu de son travail s'accompagne d'un revenu en capital lorsque son activité s'accroît : à la revente de son cabinet l'évaluation de sa patientèle dépendra directement du chiffre d'affaires réalisé. De la même façon, l'entreprise disposant d'un parc immobilier a vu ces dernières années sa valeur nettement s'accroître selon le secteur. Faut-il l'intégrer dans le résultat ? C'est

là tout le problème de la juste valeur et de l'intégration de ses variations dans le résultat de l'exercice. On y reviendra.

B - La convention comme réponse à l'incertitude.

Une charge (ou un produit) n'est pas une donnée immanente, elle ne devient une charge que lorsqu'on accepte de la considérer comme telle. Il faut donc faire des choix qui permettront aux agents de se soustraire à l'incertitude. D'un point de vue économique, la théorie contractuelle et plus largement le courant libéral, ont placé le concept de coût au centre du raisonnement marginaliste. Ses théoriciens nous ont enseigné ce principe majeur de l'analyse microéconomique selon lequel toute décision individuelle, qu'elle émane du producteur ou du consommateur, provient d'une égalisation à la marge des coûts et avantages qui y sont liés. Ils sont en revanche muets sur la façon dont les coûts sont désignés et repérés (Gomez, 1996) comme si leur composition relevait de l'évidence arithmétique. Les quelques exemples précités montrent pourtant que l'élaboration d'un coût ou d'un revenu requiert une série de choix. Or, selon le point de vue adopté, chacun y intègrera ou bien rejettera des éléments pour parvenir à un coût répondant à ses propres besoins. Il tombe sous le sens qu'une telle situation est peu envisageable : sachant que les exigences de communication et de comparabilité impliquent un choix commun, comment être sûr que le choix des uns sera en adéquation avec celui des autres ? Pour contourner ce problème d'incertitude, il a bien fallu « convenir » des éléments à intégrer dans le coût et de ceux qui en sont exclus. Le coût est donc bien un construit collectif et la performance financière ne l'est pas moins. Nous voyons là un intérêt réel à sortir du cadre contractualiste pour poser sur la performance financière un regard constructiviste et conventionnaliste.

C - L'inconstance dans le temps.

Si elle est une régularité comportementale, la convention ne se maintient néanmoins que par la vertu d'un « consentement collectif » dont les équilibres internes varient en fonction de pressions contradictoires. Les conventions comptables par conséquent évoluent : certaines qui prévalaient naguère n'ont plus cours aujourd'hui et une part de celles qui occupent actuellement les praticiens sera un jour remplacée par d'autres jugées plus convaincantes. A cet égard, le traitement comptable des écarts d'acquisition (*goodwill*) nous fournit une illustration assez caricaturale ; ce poste

donna naissance à plusieurs règles différentes qui se sont succédé en moins d'une dizaine d'années, entraînant des répercussions fort dissemblables sur le résultat net de la firme, tant en France, en Europe qu'aux Etats Unis. Ce n'est pas moins de trois règles d'enregistrement qui ont, tour à tour ou concomitamment, prévalu dans les comptabilités consolidées (l'ordre d'adoption dans le temps varie suivant les pays) : méthode du *pooling of interests* (mise en commun d'intérêts)**,** méthode du *purchase accounting* (inscription parmi les actifs incorporels) et méthode de l'*impairment test* (test annuel de validité) (Saghroun, 2003). Or, ces modes de traitement n'ont pas le même impact sur la performance financière : le premier n'a aucune incidence, l'écart d'acquisition s'imputant immédiatement sur les capitaux propres sans passer par le compte de résultat ; le second influence le résultat net, le *goodwill* étant progressivement imputé dans le compte de résultat par le biais des dotations aux amortissements. Enfin, le troisième mode influence lui aussi le résultat net mais de façon irrégulière du fait de l'enregistrement éventuel d'une provision dans les charges de l'exercice. Cette instabilité assez exceptionnelle il faut le reconnaître, trouve évidemment une correspondance directe avec l'essor récent des fusions acquisitions, (notamment celles visant des entreprises de services ou des firmes dotées d'actifs immatériels importants), et l'envolée des cours de Bourse sur certaines places financières (Pham, Oliviera Leite (de) (2002)[22].

D - La variété dans l'espace

Si les conventions évoluent dans le temps, elles peuvent aussi varier d'un espace à l'autre. La théorie des conventions nous enseigne que chaque convention s'exerce au sein d'une zone d'influence qui lui est propre. Rappelons-le, ce principe de territorialité 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 repère. Déplaçons nous d'un territoire à l'autre : ce qui est admis ici est condamné là et inversement. Les conventions comptables n'échappent pas à la règle. Ainsi, le traitement des écarts d'acquisition qui varie selon l'époque, évolue aussi selon la zone géographique ; de la même façon, si la convention des coûts historiques prévaut en Europe, celle de la juste valeur prédomine en Australie depuis plusieurs années (Teller, Dumontier, 2001). On pourra prétendre que la convergence des normes nationales vers le référentiel international limitera sensiblement les écarts d'enregistrement d'un pays à l'autre ; il

[22] Pham D, Oliviera Leite S. (de) (2002), *Consolidation des comptes, nouvelles réglementations et pratiques*, Ellipses.

n'en demeure pas moins que certaines conventions et non les moindres divergeront du fait notamment des nombreuses options offertes par les IFRS[23].

Ainsi, la performance financière dégagée par une même entité et pour un même exercice diffère sensiblement selon l'époque et le lieu d'observation. Pour reprendre le philosophe G. Deleuze (1988, p. 125), « … toute vérité est vérité d'un élément, d'une heure et d'un lieu... ».
La performance financière n'est donc pas un concept univoque et universel. Nous avons choisi le résultat net comme objet d'étude et nous tentons de montrer qu'il prend appui sur un ensemble de conventions qui en font un indicateur très relatif (Colasse, 2003) mais aussi très orienté.

2.1.2. Le primat du propriétaire

Le processus grâce auquel une collectivité, face à un problème donné, se cristallise autour d'une solution commune ne relève pas forcément d'un ordre spontané ou aléatoire et rien ne garantit non plus sa neutralité.

A - Des conventions partiales

En matière comptable, le choix d'une solution face à un problème est le plus souvent le résultat de tensions diverses où des « masses sociales » plus influentes ou plus simplement portées par des exigences économiques entraînent avec elles toute une population. Il en résulte que le modèle comptable et plus nettement la performance financière tendent à privilégier un point de vue particulier, celui du propriétaire de la firme. Les conventions ont forgé au fil du temps un modèle répondant avant tout à ses exigences informationnelles.

La disposition du compte de résultat est à cet égard assez convaincante. Celui-ci intègre dans sa composition un ensemble de flux positifs censés représenter l'enrichissement de l'entreprise pendant l'exercice, et de flux négatifs donnés comme son appauvrissement durant la même période ; la confrontation des deux ensembles permet d'aboutir à un solde appelé « résultat de l'exercice ». On est alors fondé à penser qu'il s'agit là de la performance financière dégagée par l'entité économique. Ce n'est pourtant pas le cas. Le respect du principe d'entité qui reconnaît à la firme le statut d'unité économique indépendante, devrait réserver aux dividendes un traitement

[23] *International Financial Reporting Standards*

comptable identique aux intérêts versés au prêteur. Or, si ceux-là sont enregistrés parmi les charges, on ne trouve dans le compte de résultat aucun poste destiné à la rémunération du propriétaire qui subit ainsi un sort particulier. On doit alors admettre que le résultat de l'exercice mesure en réalité la variation de la situation nette, c'est-à-dire, le reliquat qui lui est restitué (Gensse, 1995).
C'est un choix ; bien d'autres solutions auraient pu très légitimement prévaloir. La détention des droits de propriété confère donc à son titulaire un statut à part dans le modèle comptable au point que la performance financière de la firme s'y confond avec son propre enrichissement.
Au demeurant, il serait plus juste de considérer la valeur ajoutée de l'exercice comme la véritable performance de la firme, à savoir la richesse que son activité est parvenue à extraire des opérations marchandes (Brodier, 1994) (la rémunération des autres partenaires serait alors traitée comme des flux de répartition).

B - Une méta convention : la propriété privée

Finalement, il y a tout lieu de penser que l'acceptation du profit comme mesure de performance de l'entité économique résulte d'une convention de vie en société, la propriété privée (Gomez, 1996). C'est parce que nous sommes convenus que le rapport entre les choses et les êtres serait régit par des droits de propriété que nous acceptons le résultat net comptable comme mesure finale du profit, et partant, comme indicateur privilégié de la performance financière. Il s'en suit alors que cette convention politique (au sens originel) conditionne inévitablement la manière dont la performance de la firme est évaluée. En accordant au détenteur des droits de propriété, la faculté ultime et universelle d'user et d'abuser des biens dont il dispose, on reconnaît *ipso facto* que le pouvoir et les intérêts du propriétaire de la firme prévalent sur ceux des autres parties prenantes. Il les supplante même. A ce propos, on ne peut écarter un lien entre cette dévotion et une forme de sacralisation de la propriété privée profondément ancrée dans les référentiels collectifs. Au besoin, on en trouvera trace dans l'article 17 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen (1789) : « un droit inviolable et sacré dont nul ne peut être privé ». La Constitution des Etats-Unis ne fait pas moins en postulant que la propriété des biens ne doit connaître, hormis des questions strictes d'ordre public, aucune entrave relative à l'usage, à la mise en valeur et à l'aliénation.
Dans ces conditions, l'entreprise est plus un objet de propriété qu'un lieu où différents facteurs se combinent et plus un espace d'*appropriation* que de *partage*. Dès lors, et en vertu du point de vue sous-jacent qui anime le modèle, toute rétribution versée à un apporteur de ressources autre que le propriétaire, se traduit dans les comptes par un

appauvrissement, donc une altération de la performance. Aussi, on comprend mieux pourquoi le modèle comptable assimile la créance résiduelle au résultat de la firme puisque finalement celle-ci n'est autre que l'avoir de ses propriétaires.
Que le lecteur n'y voit aucun engagement idéologique. Il ne s'agit surtout pas de condamner la propriété privée comme mode de vie et de production, mais de poser un regard distancié sur le concept de performance financière au cœur du modèle comptable. Nous voulons montrer ici que tout dispositif de mesure est consubstantiel au système social au sein duquel il s'exerce. Le fait est que d'autres types de systèmes sociaux sont envisageables (alternative au sens conventionnaliste) : « le droit de propriété n'est pas un droit naturel, mais un moyen que la société a trouvé d'encadrer cette volonté inhérente à la nature humaine d'augmenter sa richesse et son patrimoine » (Hume par Daniel, 2002). Aussi, ce rapport que l'être entretient avec les choses résulte d'un choix collectif aux dépens des différentes formes de la propriété publique et de la propriété sociale (Bihr, Chesnay, 2003). Il est une convention sociale (Rousseau, 1990).
Pour reprendre l'axiomatique de Lewis, nous nous y conformons tous (1) : nous entendons opposer aux autres notre capacité à disposer librement de nos biens et nous respectons celle qu'ils nous opposent ; certes les déviances existent mais demeurent très marginales. Nous anticipons que les autres s'y conforment (2) : respectueux des droits de propriété d'autrui, nous lui prêtons les mêmes intentions. Nous préférons une conformité générale (3) : la convention de propriété ne tient qu'à la condition que tous s'y conforment ; en l'absence de conformité générale, l'ordre se transforme alors en chaos. Il existe au moins une alternative (4) : la propriété privée n'est pas une solution unique, d'autres systèmes sociaux ont prévalu dans le passé et prévalent encore aujourd'hui au sein de certaines communautés. Enfin, Les quatre propositions précédentes forment une connaissance commune (5).
Dans un tel contexte, il est finalement compréhensible que l'acceptation de cette convention comme mode de vie en société et comme mode d'organisation économique ait, dès l'origine, assigné à la comptabilité l'objectif d'informer l'entrepreneur propriétaire sur sa richesse (bilan) et sur son enrichissement (résultat) (Gensse, 1995).

La propriété privée est donc une « méta convention » qui détermine le sens et le contenu des conventions qui viennent s'y enchâsser pour orienter de proche en proche la mesure de la performance. Cet « enfouissement » de la convention de propriété privée produit donc une conséquence sur la mesure de l'efficacité de la firme. En poussant la réflexion, on peut alors retourner le raisonnement néo-classique : tandis que celui-ci déduit la propriété privée (comme forme d'organisation) de la recherche du profit maximal, l'approche conventionnaliste nous amène à considérer que c'est au

contraire l'acceptation conventionnelle de la propriété privée qui induit le profit comme mesure de l'efficacité (Gomez, 1996). D'un côté, le profit est cause de la propriété privée, de l'autre il en est l'effet.

Empruntant au courant conventionnaliste ses méthodes et son axiomatique, nous avons tenté, dans cette courte réflexion, de jeter sur la performance financière un éclairage renouvelé. Le résultat comptable se dévoile alors comme un solde dont la détermination est modelée par des mécanismes sociaux qui échappent à l'interprétation contractualiste. Si elles soustraient le praticien à l'incertitude de la modélisation, les conventions ne peuvent en effet prétendre à la neutralité des solutions proposées. Résultat de tensions diverses, d'influences culturelles, idéologiques et politiques, elles orientent inévitablement l'utilisateur dans un schéma de pensée très orienté. Le bénéfice net apparaît ainsi moins comme la performance dégagée par les activités marchandes de la firme que la variation de la richesse de ses propriétaires, destinataires implicites du modèle.

La mise en oeuvre des nouvelles comptables internationales nous conforte dans cette position ; le paragraphe qui suit tentera d'en faire la démonstration en prenant pour illustration l'IFRS 2, norme relative au paiement en actions.

2.2. Le caractère confirmatoire des nouvelles normes internationales : l'IFRS 2 comme illustration

Les plans de stock-options confèrent à leur bénéficiaire le droit d'acheter à une échéance future un nombre donné d'actions de l'entreprise émettrice à un prix fixé à l'avance. L'importance croissante de cette forme de rémunération semble justifier l'intérêt que lui prêtent depuis quelques années les autorités de normalisation comptable. Soucieux de satisfaire les utilisateurs en leur fournissant une information de qualité, l'organisme international IASB a définitivement adopté en 2004 la norme IFRS 2, obligeant les groupes cotés à inscrire dans leurs charges le coût lié à l'exercice ultérieur des options d'achat[24].
Au-delà de l'analyse purement technique, largement débattue ailleurs, un examen de la nouvelle réglementation nous offre alors l'occasion de mener une réflexion sur les

[24] Voir une illustration simplifiée et schématique en annexe (2).

concepts sous-jacents, et plus globalement sur l'évolution du modèle comptable. D'autres conventions auraient pu donner lieu, il est vrai, à ce type d'analyse ; celle-ci est cependant apparue la plus intéressante pour deux raisons majeures :
- c'est elle qui a suscité le plus de discussions et d'opposition du fait des difficultés techniques soulevées et de l'impact qu'elle a sur les comptes des entreprises concernées ;
- enfin et surtout, la norme IFRS 2, en dépit des apparences, est celle qui à notre sens pénètre avec le plus de vigueur les soubassements conceptuels du modèle comptable et de la performance financière.
Pour le démontrer, un premier paragraphe examinera le processus qui aboutît à l'émergence de cette nouvelle convention. Un second s'attachera à analyser la manière dont elle consacre à sa façon la place du propriétaire au cœur du dispositif comptable.

2.2.1. L'émergence d'une nouvelle convention

Dans le champ de la comptabilité, les conventions résultent généralement d'un double mouvement ascendant (l'opinion des acteurs et les pratiques) et descendant (les normes réglementaires). On portera alors une attention particulière aux travaux récemment menés par les autorités de normalisation ainsi qu'aux positions prises par les grandes firmes.

A - La perspective réglementaire

Avant le 1er janvier 2005. Observons succinctement les trois réglementations qui régissaient jusqu'au 31 décembre 2004 le fonctionnement et la présentation des comptes dans les grandes entreprises des pays développés.
L'état des lieux en Europe est rapide puisque avant cette date, la communauté ne retenait aucune forme de comptabilisation en matière de stock-options. La France ne fait pas exception, ses principes comptables ne prévoyant aucune règle spécifique concernant les paiements en actions, mis à part un devoir d'information.
Le cas de l'organisme de normalisation international, l'IASB (*International Accounting Standards board*), était identique même si depuis 2002 les scandales financiers qui ont pointé un doigt accusateur sur les insuffisances des systèmes comptables y ont provoqué nombre de discussions et débats.
En fait, les véritables précurseurs en la matière sont les États-unis qui, il y a quelques années, ont inclus dans leur réglementation un ensemble de recommandations assez

précises. Le FASB (Financial Accounting Standards Board), organe de normalisation, présente deux normes : la valeur intrinsèque et la « juste valeur ».
La première (APB 25 - *Accounting for Stock Issued to Employees*) réglemente depuis 1972 le traitement comptable des options d'achat d'actions accordées aux employés. Il s'agit d'enregistrer en charge (rémunération du personnel) le coût correspondant à la valeur intrinsèque de l'option, soit l'excédent du cours de l'action principale sur le prix d'exercice d'une option.
La seconde norme dite « juste valeur » ou *fair value* (FAS 123) fut instaurée en 1995. Le coût des options est, cette fois-ci, mesuré à la date d'attribution en fonction de la valeur de l'octroi et est actualisé sur la période d'acquisition des droits. La charge dans ce dernier cas est étalée sur la durée de l'option. Précision importante, la norme FAS 123 remplace l'APB 25 mais laisse à l'entreprise le choix entre les deux méthodes. Il convient en effet de signaler que lorsque le FASB développa la norme FAS 123, son intention initiale était d'exiger que les sociétés adoptent la méthode de la juste valeur pour mesurer et enregistrer le coût de rémunération dans leurs états financiers. Le projet dût finalement être assoupli pour laisser aux entreprises le choix entre les deux méthodes. L'influence des lobbies industriels et du Congrès n'est certainement pas étrangère à cette mesure.

Les nouvelles règles. La vague moralisatrice qui envahît il y a 4 ans la communauté financière quelque peu agitée par les enquêtes et diverses révélations, a rapidement gagné les organismes de normalisation ; le traitement comptable des plans de stock-options fut alors l'objet de plusieurs projets de réforme. Ainsi, le Sénat américain vota en 2002 un projet de loi contraignant les sociétés à passer à la norme FAS 123 (Barre, 2002).
De leur côté, les membres de l'IASB, contraints eux aussi de réagir, ont admis qu'un enregistrement des *share-based payments* était préférable. Une nouvelle norme (IFRS 2) fut alors publiée le 19 février 2004 visant à exiger des groupes cotés, une comptabilisation des paiements en actions et ce à partir de 2005. La règle prévoit comme principe général que les instruments de capitaux propres qui rémunèrent des biens ou services obtenus ou restant à obtenir, doivent être évalués à leur juste valeur et comptabilisés en charges au fur et à mesure de leur consommation ; la contrepartie de cette écriture doit être constatée dans les capitaux propres[25].
S'il demeure quelques différences notables entre la méthodologie retenue par l'organisme international et celle préconisée par le normalisateur américain, force est de constater que l'approche de base est finalement identique : mesure à la juste valeur

25 Le normalisateur international ne fait pas la différence entre les comptes individuels et les comptes consolidés.

des régimes d'option. Cette situation peut trouver une explication dans le souci de convergence qui anime les deux institutions ; elle peut en trouver une seconde en observant les liens de filiation qui rapprochent étroitement les deux cadres conceptuels. Certes, il faut reconnaître ce qui les différencient dans leur construction : le premier s'appuie sur un ensemble de principes et offre aux utilisateurs une marge d'interprétation pour s'adapter à la grande diversité des situations économiques ; le second répond plutôt à un souci d'exhaustivité en présentant un degré important de détails. Pourtant, les soubassements idéologiques prédominants font apparaître de grandes similitudes. On citera d'abord le principe de " *substance over form* ", conduisant à rechercher dans une transaction ou une opération financière sa finalité véritable au-delà de sa formalisation juridique, et celui de la « *fair value* » consistant à valoriser les actifs et passifs à leur juste valeur.

On relèvera ensuite un trait commun largement déterminant dans l'élaboration des normes : la reconnaissance de l'investisseur (plus précisément les marchés financiers) comme destinataire privilégié de l'information comptable (Colasse, 2004-a). Le cadre conceptuel dont s'est doté le FASB à la fin des années 70 est en effet sous-tendu par l'idée selon laquelle la comptabilité doit être un instrument d'aide à la décision en matière d'investissement[26]. Quelques années plus tard, l'IASC ne suivra pas d'autre voie que celle ouverte par le FASB. Cette approche a largement prévalu dans l'évolution des conventions comptables.

Pour sa part, l'Union européenne est désormais directement concernée par l'IFRS2 ; son Parlement ayant approuvé un règlement rendant obligatoire après examen l'adoption des normes IAS par les sociétés cotées de la Communauté (à partir du 1er janvier 2005). A cette fin, le comité européen de réglementation comptable (ARC) s'est prononcé le 30 novembre 2004 sur l'adoption de chacune des normes publiées par l'IASB. Toutes furent validées sauf l'IFRS 2. Très discutée, elle dût être retirée de l'ordre du jour au motif que l'absence de convergence des normes outre-atlantique sur ce point pouvait entraîner des distorsions dommageables entre sociétés européennes et américaines. Finalement, ce n'est que le 20 décembre 2004 que le comité européen de régulation comptable adopta la norme relative aux paiements à base d'actions. Ainsi, 7000 groupes européens ont dû présenter des comptes consolidés relatifs à l'exercice 2005 selon les normes internationales, et donc comptabiliser le cas échéant leur plan de stock-options dans le compte de résultat.

B - L'approche pratique

[26] SFAC n° 1: Objectives of financial statements, FASB, 1978.

Nous venons de le voir, les normes américaines, et depuis peu, internationales, défendent le principe selon lequel les plans de stock-options accordés aux salariés, constituent une forme de rémunération parmi d'autres et dont le coût doit être comptabilisé dans les charges de l'entreprise. Dès lors, il apparaît intéressant d'observer la manière dont les sociétés ont contribué à repousser cette *alternative*[27] ou au contraire à favoriser son émergence.

Les résistances. A ce jour, nous manquons encore de recul pour analyser l'attitude des firmes à l'égard de l'IFRS2. On peut toutefois signaler qu'en 2004, celles qui mesuraient et comptabilisaient les options consenties aux salariés selon la méthode de la juste valeur étaient encore peu nombreuses. Dans une logique d'optimisation du résultat, on est disposé à penser qu'un dirigeant évitera autant que possible d'alourdir ses charges en y intégrant un coût supplémentaire. Pour cette raison, on a pu constater que la quasi-totalité des compagnies présentes aux Etats-Unis ont préféré recourir, lorsque le choix leur fut donné en 1995, à la méthode de la valeur intrinsèque (APB 25) plutôt que la juste valeur. La pratique a en effet montré que la première méthode permet d'éliminer ou de différer la constatation de cette charge dès lors qu'au jour de son attribution, le prix d'exercice de l'option n'est pas inférieur à la valeur de marché de l'action.

Guère étonnant alors que ce point de réforme ait déclenché un front de résistance du côté des firmes concernées. Pour donner une idée de l'ampleur des réactions, le premier projet de norme du FASB soumis à commentaires en mars 2004, a suscité près de 14.000 réponses. On y compte notamment les entreprises de la Silicon Valley qui redoutent l'impact négatif sur leurs comptes. En juillet, plusieurs centaines de leurs salariés (parmi lesquels Cisco, Sun Microsystems ou Intel) sont allés manifester à Palo Alto, en Californie, pour obtenir un retrait ou une révision du projet[28].

L'enjeu est de taille, il faut l'avouer : un grand nombre d'entreprises situées dans des secteurs de pointe ont dû recourir à la distribution d'options de souscription d'actions pour recruter et fidéliser leurs collaborateurs. Pour certaines firmes en manque de liquidités, notamment les plus jeunes, cette forme de rémunération est souvent le seul moyen d'attirer du personnel compétent. Aide au recrutement, les plans de stock-options représentent aussi un outil de motivation et de redistribution : lorsque l'option est attribuée au départ à un prix proche de la valeur de l'action, son exercice ultérieur n'aura d'intérêt pour le titulaire que si le cours de l'action s'est accru depuis ; il semble, par conséquent, assez légitime que les agents ayant contribué à la réussite de

[27] Nous verrons le sens exact que nous donnons à ce mot dans la partie consacrée à la dynamique des conventions.

[28] Les Echos n° 19228 du 24 Aout 2004, page 13.

l’entreprise en soient aussi les bénéficiaires. Difficile dans ces conditions d’en nier l’utilité économique.
La généralisation du système au sein de certains secteurs d’activité permet d’apprécier l’impact de la réforme sur les comptes des entreprises et, en fin de course, sur les dividendes distribués aux actionnaires. Quelques compagnies, comme Broadvision, Ebay, Broadcom et Yahoo, ont montré que les bénéfices publiés se seraient transformés en pertes après comptabilisation des stock-options.
C’est donc assez logiquement qu’un grand nombre de sociétés s’est mobilisé contre un traitement entraînant une baisse mécanique des résultats, avec pour effet négatif une compression probable des cours de bourse et *de facto*, des difficultés quant à l’accès à leur principale source de financement. Certains détracteurs ont avancé de surcroît des arguments plus techniques, arguant qu’aucune méthode de valorisation des stock-options n’est véritablement satisfaisante, pas même le modèle mathématique Black & Scholes, largement préconisé pourtant par les institutions boursières. Celui-ci requiert l’intégration de certains paramètres tels le prix d'exercice, la durée de vie de l'option, le cours actuel de l'action et sa variation, et les taux d'intérêt. Si certains d’entre eux ne posent guère de difficulté, il en est en revanche qui sont plus délicats à appréhender ; c’est notamment le cas des hypothèses de volatilité retenues (propension à évoluer).
D’autres enfin, condamnent l’usage même de la juste valeur réputée proche d’une valeur de marché alors que les détenteurs des droits sont justement dans l’impossibilité de les revendre sur le marché ; ils peuvent même les perdre s'ils quittent prématurément l'entreprise (Livingston cité par le *Financial Times*, 2002).
Du coup, certaines sociétés organisent un front de résistance. Des poids lourds de l'industrie comme Intel ou HP-Compaq font alors savoir qu'ils s’opposeront à l’intégration du coût des stock-options dans leur comptabilité (Renault, Faucon, Mailhes, 2002).

Les volontés. Pour autant, l’opposition ne fût pas homogène : quelques compagnies n’ont pas hésité à manifester leur attachement au principe de comptabilisation des plans de stock-options selon la norme FAS 123. Ainsi, des firmes multinationales comme Coca-cola ou General Motors, ont annoncé dès la fin de l’exercie 2002 qu’elles intègreraient désormais le coût des options accordées dans leurs charges de rémunération (Les Echos du 07 août 2002, p.9). Boeing, Procter & Gamble et Citigroup ont rejoint le cortège. Ces sociétés, pourrait-on rétorquer, occupent des secteurs traditionnels moins versés dans les systèmes de stock-options et donc moins exposés à l’impact négatif de la norme. On remarquera que des firmes de la « nouvelle économie » comme Amazone.com et USA Interactive, acteurs majeurs de l’Internet américain, ont pourtant adopté la même position. On assiste alors à un processus de

défections cumulatives que les conventionnalistes connaissent bien : les entreprises partisanes de la norme FAS 123 sont peu à peu rejointes par d'autres redoutant leur marginalisation et les répercussions dommageables sur l'opinion des opérateurs et du public. Un mouvement dominant se forme ainsi, initié par des géants de l'économie américaine, suivi par des compagnies plus modestes et fermement encouragé par les investisseurs institutionnels, le FASB, la FED et les autorités boursières.

Indiscutablement, les évènements qui ont ébranlé il y a peu les milieux financiers et érodé la confiance du public dans le système comptable, ont été de puissants catalyseurs ; nombre de sociétés tentent alors, en rejoignant la nouvelle convention, de rassurer des marchés financiers affaiblis par la crise et abusés par les affaires. Les différents acteurs, notamment les professions du chiffre et les groupes d'investisseurs, se sont rapidement mobilisés en proclamant leur volonté de reconstruire un système plus efficace et surtout plus sûr. La réhabilitation de l'information comptable est devenue une priorité majeure.

Le phénomène n'est certes pas nouveau et ce système de rémunération ou de dédommagement fait déjà l'objet, nous l'avons dit, d'une information obligatoire. Les plaquettes d'informations financières, les prospectus d'introduction ou de transfert en mentionnent depuis des années les caractéristiques chiffrées ; les autorités boursières et leurs organes de contrôle y apposent même des avis spéciaux mettant en garde le public contre leurs effets dilutifs. Mais tout cela restait jusqu'à présent assez discret, ni le bilan ni le compte de résultat n'en contenant trace.

Il est assez compréhensible que l'*alternative* (au sens conventionnaliste) IFRS2 gagna rapidement du terrain, portée par une situation économique, financière et judiciaire propice à la remise en cause de la convention établie. Pour reprendre une terminologie propre à la dynamique des conventions, nous dirons que la *dissonance* de la convention établie (les plans de stock-option accordés sont ignorés dans les comptes) par rapport au contexte, a ébranlé peu à peu sa légitimité auprès des professionnels, des marchés et du public. De proche en proche, le doute s'est répandu quant à son bien fondé. Ce mouvement fut largement renforcé par l'intervention du législateur sommant les firmes d'adopter la nouvelle norme. Le processus est-il achevé ? En d'autres termes, les entreprises concernées se sont-elles toutes conformées à la nouvelle norme ? Nous serions tentés de répondre par l'affirmative. Il nous faut néanmoins patienter encore quelques mois pour s'en assurer. Nous avons déjà eu l'occasion de le dire, l'hypothèse d'un monde régit par des normes autoritaires est éminemment naïve et trompeuse. Nombre de lois n'ont jamais été appliquées faute d'acceptation par les populations visées. Les entreprises n'adoptent une norme non pas du fait de son caractère autoritaire mais parce qu'elles sont convaincues que les autres entreprises l'adopteront.

Concernant l'IFRS2, les exposés sondages menés outre Atlantique nous invitent à le croire ; les stock-options représentent une part importante de la rémunération des cadres dirigeants et il est de plus en plus admis que cette forme de revenu devra à l'avenir être comptabilisée comme toute autre charge.
Pourtant, pour rigoureuse et louable qu'elle apparaisse, on ne peut manquer de s'interroger sur la nature et la pertinence d'une telle disposition.

2.2.2. L'avènement d'une comptabilité d'actionnaire

L'émergence d'une nouvelle convention en matière de stock-options suscite en effet quelque questionnement quant aux fondements mêmes du modèle. Une analyse des concepts et théories qu'elle sous-tend nous invite alors à relever en matière de comptabilité d'entreprise une méprise imputable au primat du propriétaire.

A - La méprise

La dimension conceptuelle. Sur le fond, la question essentielle est de savoir si l'exercice des options par certains salariés entraîne une charge supportée par l'entreprise. D'aucuns considèrent que tout paiement sous forme d'actions ou d'options est la rémunération d'un service rendu à l'entreprise par ses employés (ou par un tiers) ; ce service a nécessairement un coût qui doit inéluctablement impacter la performance financière affichée par l'entreprise.
Une première réflexion s'oriente donc instinctivement vers la notion de charge. Elément du compte de résultat, une charge est un flux générateur d'appauvrissement observé entre l'entreprise et son environnement. Conformément au principe de la partie double, cela se traduit dans le bilan par une diminution de l'actif ou un accroissement du passif. Le Plan comptable général complète cette approche en fournissant dans l'article 221-1 une définition proche de celle que propose l'IASB : les charges représentent « les sommes ou valeurs versées ou à verser en contrepartie de marchandises, approvisionnements, travaux et services consommés par l'*entité* ainsi que des avantages qui lui ont été consentis… ».
On ne peut alors faire l'économie d'une seconde réflexion relative à la notion d'*entité*. Le Plan comptable est d'ailleurs peu disert à ce sujet : « toute personne physique ou morale soumise à l'obligation légale d'établir des comptes annuels » (article 110-1). Nulle autre information relative à sa nature et ses frontières. La comptabilisation, nous l'avons dit, suppose pourtant qu'une zone d'observation soit préalablement définie

pour identifier, enregistrer et communiquer les informations à propos de cette entité comme distinctes de toute autre information.

L'angle théorique. Revenons maintenant à l'interrogation centrale : de qui présente-t-on les comptes ? En l'occurrence, s'agit-il de l'entreprise ou des actionnaires ? Délaissons encore un instant les stock-options et poursuivons la réflexion en projetant sur le problème un éclairage théorique. A cette fin, on peut avancer que deux courants ont profondément marqué de leur empreinte la pensée comptable : la « théorie du propriétaire » et la « théorie de l'entité ». Selon la première, la firme agit comme le représentant du propriétaire. On en déduit une double finalité :

- déterminer la valeur de l'avoir du propriétaire ; celui-ci possède tout l'actif et est responsable des contraintes imposées par le passif ;
- évaluer le reliquat revenant au propriétaire.

Les revenus et les coûts sont alors définis comme résultant d'une augmentation et d'une diminution de l'avoir des actionnaires. Les pertes, les intérêts et les impôts représentent les dépenses à retrancher pour obtenir le bénéfice net qui leur revient.

A l'opposé, la théorie de l'entité considère l'entreprise comme 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 est indépendante de ses créateurs. L'actif ne recense 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 au sein duquel le poste « capital » est entendu comme une dette envers les apporteurs de capitaux. Ainsi, revenus et 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.

Nous l'avons signalé plus haut, cette dernière approche est toujours fortement prégnante dans les cadres conceptuels, et la comptabilisation des stock-options dans le résultat corrobore largement ce point de vue. Pour s'en convaincre, reposons la question de fond : **l'entreprise en tant qu'entité distincte subit-elle un appauvrissement lors de l'exercice des stock-options ?** Non. Il y a certes augmentation de capital et création d'actions, mais aucune charge ne sera supportée par l'entreprise en tant qu'entité. Au demeurant, elle ne subira aucun flux de trésorerie négatif ; c'est même l'inverse qui se produira puisqu'en cas de levée des options, les bénéficiaires apporteront dans les caisses de la société la somme correspondant au produit de la valeur de souscription par la quantité de titres émis à cette occasion[29].

[29] Le raisonnement présent ne tient qu'à l'égard des plans prévoyant l'attribution d'options de souscription ; la société peut aussi procéder par rachat des ses propres actions ; il s'agit alors d'options d'achat et non plus de souscription. Dans ce cas, l'entreprise supportera une charge si la valeur de

Si incidence financière négative il y a, elle ne saurait dès lors concerner l'entreprise elle-même. Ses états financiers ne devraient donc pas, selon toute logique, refléter un élément qui n'affecte pas son patrimoine propre… sauf à considérer qu'elle n'a justement pas de patrimoine propre et n'est qu'un prolongement de ses actionnaires. Là est le cœur du problème. Ceux-là se sont-ils alors appauvris ? C'est possible. Les effets dilutifs de l'augmentation de capital réservée aboutissent mécaniquement à un amoindrissement de l'avoir détenu par les anciens actionnaires. La charge ainsi supportée est proportionnelle à l'écart entre le prix d'exercice de l'option et la valeur du titre. Certains auteurs font d'ailleurs remarquer que s'il y a augmentation de capital, cela signifie que les options ont été exercées ; or, si le prix d'exercice a été fixé dans des conditions incitatives pour le bénéficiaire, ce dernier a dû créer de la valeur qui a profité à tous les actionnaires ; cette situation nuance, il est vrai, la perte liée à la dilution.

C'est donc bien l'approche du « propriétaire » qui inspire la nouvelle convention. Dans ces conditions, parler de comptabilité d'entreprise semble relever d'une méprise. Peut-être serait-il plus approprié de parler de comptabilité d'actionnaire (Gensse, 1995).

B - La consécration de l'actionnaire-roi

Une comptabilité d'actionnaire. L'exercice des stock-options ne pèse donc pas sur la performance financière de l'entreprise elle-même mais seulement sur l'avoir des actionnaires. Par conséquent, sa comptabilisation en charge entraîne la confusion (au sens de superposition) des deux patrimoines, celui de l'apporteur de capitaux et celui de la firme qui les met en œuvre dans le cadre de son activité. Sur ce chapitre, celle-ci perd alors sa qualité d'entité pour devenir une « excroissance patrimoniale » de l'actionnaire. De la sorte, la nouvelle convention contribue à gommer la frontière comptable faisant de la firme un espace partenarial. En d'autres termes, une zone circonscrite au sein de laquelle les différents partenaires (créanciers, actionnaires, salariés, dirigeants, fournisseurs, clients …) mettent en œuvre leurs ressources respectives. En ce sens, la norme IFRS 2 consacre à sa façon le principe selon lequel le détenteur de capitaux représente le destinataire privilégié de l'information comptable. Certes, on peut toujours prétendre que les propriétaires détiennent *in fine* les droits de décision et se répartissent l'intégralité des flux résiduels (Charreaux, Desbrières, 1998). Pour autant, nombre d'auteurs redoutent que cette vision occulte une part de

---

rachat est supérieure à la valeur d'exercice stipulée dans le plan. Supposons que ce dernier prévoyait à l'origine une valeur d'exercice de 100 à la charge du bénéficiaire et que l'entreprise les achète postérieurement sur le marché pour un montant de 120, elle subira alors une perte sur chaque titre attribué équivalente à la différence entre les deux valeurs soit 20.

réalité : d'abord les propriétaires ne sont pas les seuls apporteurs de ressources ; ensuite, ils ne sont pas les seuls non plus dont le bien-être est impacté par l'évolution de la firme : les décisions qui s'y prennent entraînent des conséquences pour l'ensemble des *stake-holders*[30]. Le risque résiduel 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.

A ce titre, force est de constater que, malgré une légitimité économique qu'on ne lui conteste pas, la nouvelle norme IFRS 2 affaiblit considérablement l'idée de comptabilité d'entreprise pour en célébrer une autre : la comptabilité d'actionnaire. Son rôle n'est plus d'enregistrer les données quantitatives correspondant aux activités de l'entreprise en tant qu'entité mais de mesurer et contrôler les avoirs des propriétaires et leur évolution. L'inscription dans le compte de résultat de l'entreprise d'un coût supporté en réalité par l'actionnaire en est une probante illustration.

Le fait pourra paraître quelque peu singulier, fort peu de normalisateurs ou commentateurs n'ont songé jusqu'à présent à débattre de ce parti pris conceptuel. A notre sens, l'explication est assez simple : si la réforme comptable des stock-options n'est pas ou peu décriée sur ce terrain, c'est tout simplement parce que personne ne pense à contester le poids politique dont jouissent aujourd'hui les apporteurs de capitaux. Les entreprises se développent parce qu'une partie de l'épargne des agents économiques y est engagée par des investisseurs et gérants contraints de procéder aux meilleures allocations ; cela suppose que leur soit communiquée une information fiable, comparable et surtout qui rende compte dans les meilleures conditions de la valeur créée. Il n'est donc pas étonnant ni illogique dans ce contexte que le système comptable leur soit largement dévoué.

Nous ne pouvons manquer alors d'établir, pour clore la démonstration, un lien étroit entre cette évolution comptable et le grand retour de l'actionnaire sur la scène du gouvernement d'entreprise. L'accroissement des financements par fonds propres durant ces dernières décennies a quelque peu, il est vrai, modifié l'exercice du pouvoir dans les grandes firmes. Un activisme actionnarial croissant tend à introduire peu à peu plus de démocratie dans leur gouvernement : les dirigeants longtemps incontestés ont dû rendre des comptes. Les actionnaires, mieux organisés et plus militants, retrouvent peu à peu une part de la souveraineté qui leur avait échappé (Gomez, 2001).

Certes, le phénomène est récent et encore modeste, notamment en France, mais de nombreux signes témoignent de sa progression. Ainsi, le CFIE[31] révèle dans une

[30] Le terme doit être entendu comme l'ensemble des agents dont l'utilité peut être affectée par les décisions de la firme.

[31] Centre Français d'Information sur les Entreprises - 52 Bd Ornano - 75018 Paris. Enquête réalisée à partir d'un échantillon restreint de 25 sociétés appartenant au CAC 40. Période d'observation : 2000 à 2003.

récente étude portant sur les résolutions et questions débattues en assemblées générales que le thème du gouvernement d'entreprise était celui qui avait de loin le plus progressé (+ 65%). Les votes sont devenus aussi plus protestataires : les résolutions relatives aux augmentations de capital avec renonciation au droit préférentiel de souscription ont subi un affaiblissement de leur taux d'adoption : 70 % contre plus de 90 % en moyenne pour l'ensemble des résolutions. Selon G. Charreaux (2002), certains actionnaires vont même jusqu'à exercer une fonction managériale en s'immisçant dans la gestion de leur entreprise. C'est dire si la frontière entre l'entité et ses investisseurs devient ténue.

On aurait tord cependant de voir ici les effets d'un actionnariat de masse ou d'un capitalisme populaire. Cette réappropriation du pouvoir dans les firmes est en grande partie liée à la montée en puissance des grands fonds : fonds commun de placement, fonds de capital investissement (*private equity*) et fonds de pension (*pension funds*), anglo-saxons pour la plupart, représentaient déjà en 2000 plus du tiers de la capitalisation boursière parisienne[32]. La mesure de la performance financière pouvait alors difficilement résister à cette consécration ; si de tels acteurs n'hésitent pas à réclamer des comptes, à révoquer s'il le faut certains managers et même à porter devant les tribunaux des actes de gestion qu'ils jugent non conformes, ils n'hésitent pas non plus à exercer leur influence au sein des organismes de normalisation, notamment aux Etats-Unis (Watts, 2003). La tendance de la norme est d'aller dans le sens des parties prenantes les plus actives du moment (Boisselier, 1991).

L'évolution du pouvoir dans l'entreprise marque de son empreinte le modèle comptable qui représente plus que jamais un dispositif incontournable au service des propriétaires pour contrôler l'évolution de leurs avoirs. Tout doit être mis en œuvre pour mesurer le plus efficacement possible la création et la destruction de valeur. La multiplication parfois débridée des plans de stock-options a justement fait apparaître à leur endroit une source d'appauvrissement que le système comptable avait jusqu'à présent ignorée faisant ainsi le lit d'une convention nouvelle.

Conclusion du chapitre 5

La théorie des conventions et ses outils ont été l'occasion de jeter sur le modèle comptable un regard renouvelé et, nous l'espérons, éclairant. Son approche

[32] Source : *CDA Spectrum-Thomson Financial Service.*

sociologique nous a invités à (re)découvrir les dispositifs cognitifs qui guident le praticien dans la résolution de problèmes liés à représentation comptable ; pour chaque point, la convention lui propose une solution généralement adaptée et partagée par la communauté à défaut d'être juste. Mais en a-t-il conscience ? Qu'il s'agisse de conventions d'observation, de mesure, de réalisation ou de procédure, notre enquête a révélé que les conventions comptables sont à ce point prégnantes qu'elles agissent comme une programmation mentale collective donnant aux agents l'illusion d'être souverain ou que la solution s'impose d'elle-même en l'absence d'alternative. Difficile pourtant d'admettre leur neutralité.

En poussant la réflexion vers la performance financière, nous avons ensuite proposé une réinterprétation du résultat comptable ; celui-ci apparaît alors non plus comme un indicateur fiable et objectif de l'efficacité de la firme mais comme un construit très marqué par l'optique de ses propriétaires. Animés par le seul intérêt scientifique, nous avons cherché à montrer ainsi que tout dispositif de mesure est indissociable de son contexte social et idéologique. A cet égard, la propriété privée, méta convention qui régente le rapport que l'être entretient avec les objets, conditionne inévitablement le sens de la mesure comptable. En accordant la légitimité souveraine (que nous ne cherchons pas à contester) aux détenteurs des droits de propriété, nous acceptons leur créance résiduelle comme mesure finale du profit de la firme et partant, comme indicateur privilégié de sa performance. La norme IFRS2 relative aux paiements en actions en est une illustration frappante.

Il semble pourtant que cette acceptation s'est dissipée dans l'esprit des convenants pour se transformer peu à peu en une vérité qu'on ne songe même pas à discuter. C'est là, au demeurant, 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.

CHAPITRE 6

APPORTS ET PROLONGEMENTS DU MODELE : LA DYNAMIQUE DES CONVENTIONS COMPTABLES

PUBLICATIONS

Ouvrage(s) & chapitre(s) :

- Amblard M. (2003), « Vers une théorie sur la dynamique des conventions» *in* Amblard M. (coord.), *Conventions et management*, De Boeck, Louvain, Belgique, pp. 139-158.
- Amblard M. (2002), *Modélisation comptable et théorie des conventions*, Editions L'Harmattan, Paris.

Communication(s) & Acte(s)

- Amblard M. (2000), « Le changement des règles comptables : une interprétation par la théorie des conventions », *Actes de l'Association française de comptabilité (AFC)*, mai.
- Amblard M. (2000), « Droit, gestion et organisations : esquisse d'une théorie sur la dynamique des conventions » *Annales du Congrès des* IAE, septembre.

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 stabilité[33]. 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. Lhotel (1990), 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 extérieur (Clerc, Périsse, Villeval, 1994).

On prête à la pensée conventionnaliste, selon son angle d'approche, le danger d'aboutir à une aporie ; nous pourrions la résumer de la façon suivante : la dynamique des conventions repose 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 une structure extérieure à l'individu, comment celui-ci peut-il s'en dégager pour lui exercer une pression ?

Cette réflexion critique s'apparente selon nous à un sophisme 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. L'individualisme affaibli n'exclut pas forcément la lucidité ;
- s'imaginer d'autre part que l'évolution des conventions repose sur une volonté délibérée de ses convenants relève d'un individualisme dur qui revient à ignorer la

[33] J. Chevalier, « L'analyse institutionnelle », in *L'institution*, ouvrage collectif sous la direction de J. Chevalier, Paris, Presses Universitaires de France, 1981.

majeure partie des facteurs de mobilité ; nous l'avons déjà signalé dans le chapitre 2. Nous le verrons dans quelques pages, l'intention stratégique ne représente qu'un des cinq facteurs susceptibles de déclencher une dynamique des conventions.

Il faut aussi admettre que cet aspect est finalement assez peu abordé dans la littérature conventionnaliste, une grande partie des analyses demeurant statiques (Postel, 1998). Cela dit, nous ferions manifestement preuve de la plus grande ingratitude si nous omettions de signaler les avancées considérables de quelques travaux qui ont permis d'enrichir nos recherches même si nous nous sommes écartés des schémas proposés pour construire le nôtre. A cette fin, nous citerons les études de P. Y. Gomez (1994) qui s'est attaché à expliquer par quels mécanismes les conventions de qualité évoluent, ainsi que celles menées par R. Boyer et A. Orléan (1991) qui adoptent un regard orignal sur la transformation des conventions salariales.

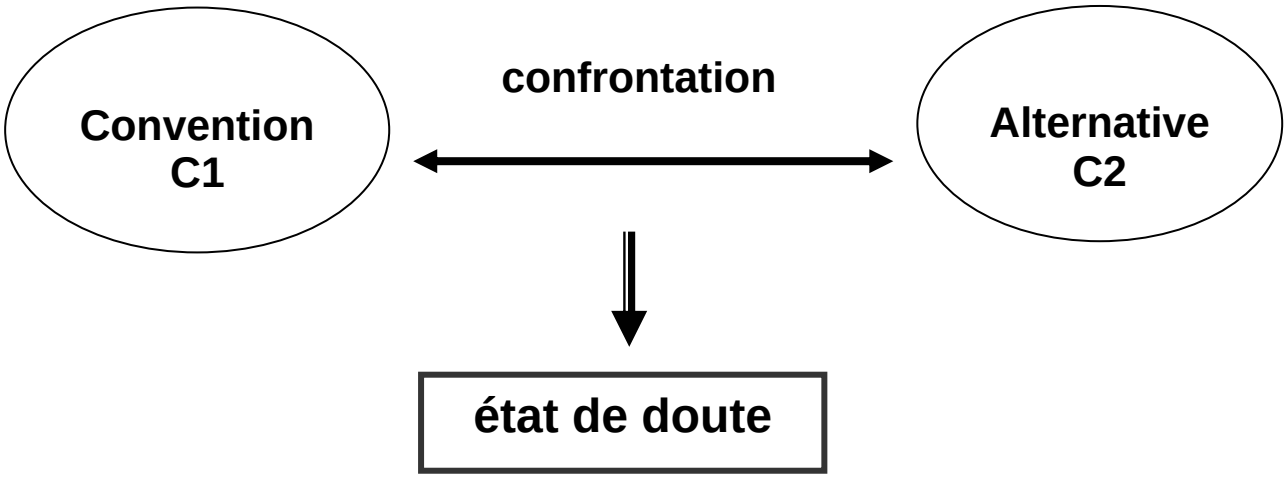
Nous savons maintenant que le système comptable s'appuie sur un ensemble de conventions reconnues ou implicites ; pour autant, pouvons-nous les considérer comme figées ? Force est de reconnaître qu'une grande partie des conventions qui régissent notre quotidien, même les plus profondes ou les plus inavouées, subissent un certain nombre de contraintes qui engendrent parfois leur transformation. De la même façon, les conventions qui fondent le modèle comptable ne sont pas immuables ; elles se sont adaptées progressivement, parfois avec du retard, aux mutations politiques, économiques et juridiques. Il nous semble alors possible d'enrichir l'analyse conventionnaliste de la comptabilité d'une vision dynamique qui abordera, selon un angle original, ses évolutions possibles. C'est en tout cas une de ses ambitions et un des principaux apports de notre programme de recherche.

A partir des travaux conventionnalistes existants mais aussi en nous appuyant sur nos propres expériences, nous tenterons de brosser l'esquisse d'une 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 des réponses. La convention n'est qu'un équilibre mimétique (Gomez, 1994) ; 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 (1.). Diverses réactions qui vont de l'affrontement à l'adaptation sont alors possibles ; elles feront l'objet d'un second développement (2.).

Remarque liminaire : le terme *norme* peut recouvrir deux acceptions différentes. La première est celle 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. La seconde, plus réaliste ou plus inductive s'apparente au 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.

1. 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 le caractère convaincant de la convention en place. En ce sens, elle doit être considérée comme l'élément de motricité par excellence du processus d'évolution des conventions. Avant d'aborder les facteurs qui participent à son émergence, analysons plus en détail sa nature.



Pour comprendre ses origines, il importe d'admettre qu'une *alternative* est une règle prescrivant un comportement distinct de celui dicté par la convention en place. Reprenant 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.

Concernant la valorisation des postes dans les états financiers, nous constatons que si le principe des coûts historiques est la convention en vigueur (même en 2006), la valorisation au coût actuel est une des *alternatives* qui lui sont opposables. Le fait que l'IASB en ait fait sa règle générale et relégué la convention de coût historique au rang de simple option n'y change rien ; nous ne parlons pas des prescriptions réglementaires mais des pratiques, rappelons-le. L'organisme de normalisation internationale peut toujours ériger le principe de juste valeur en étalon, cela ne garantit

en rien son adoption par les groupes concernés. Le temps nous dira ce qu'il en est justement advenu[34].

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.*

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. Le professionnel, selon le contexte, peut alors 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 son incertitude quant à la légitimité de la convention existante. Le doute peut alors se répandre et favoriser de la sorte l'émergence d'une règle comportementale plus convaincante. Ainsi, *l'alternative* engendre le doute qui lui-même modifie l'aptitude à convaincre d'une convention supposée acquise.

Pour revenir à notre sujet, il ne faudrait pas se méprendre cependant 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 XXème 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 fort ; en conséquence, l'*alternative* en question sera sans effet et les praticiens ne la retiendront pas (Bac-Charry, 1994).

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 forcement apte à engendrer un état de doute.

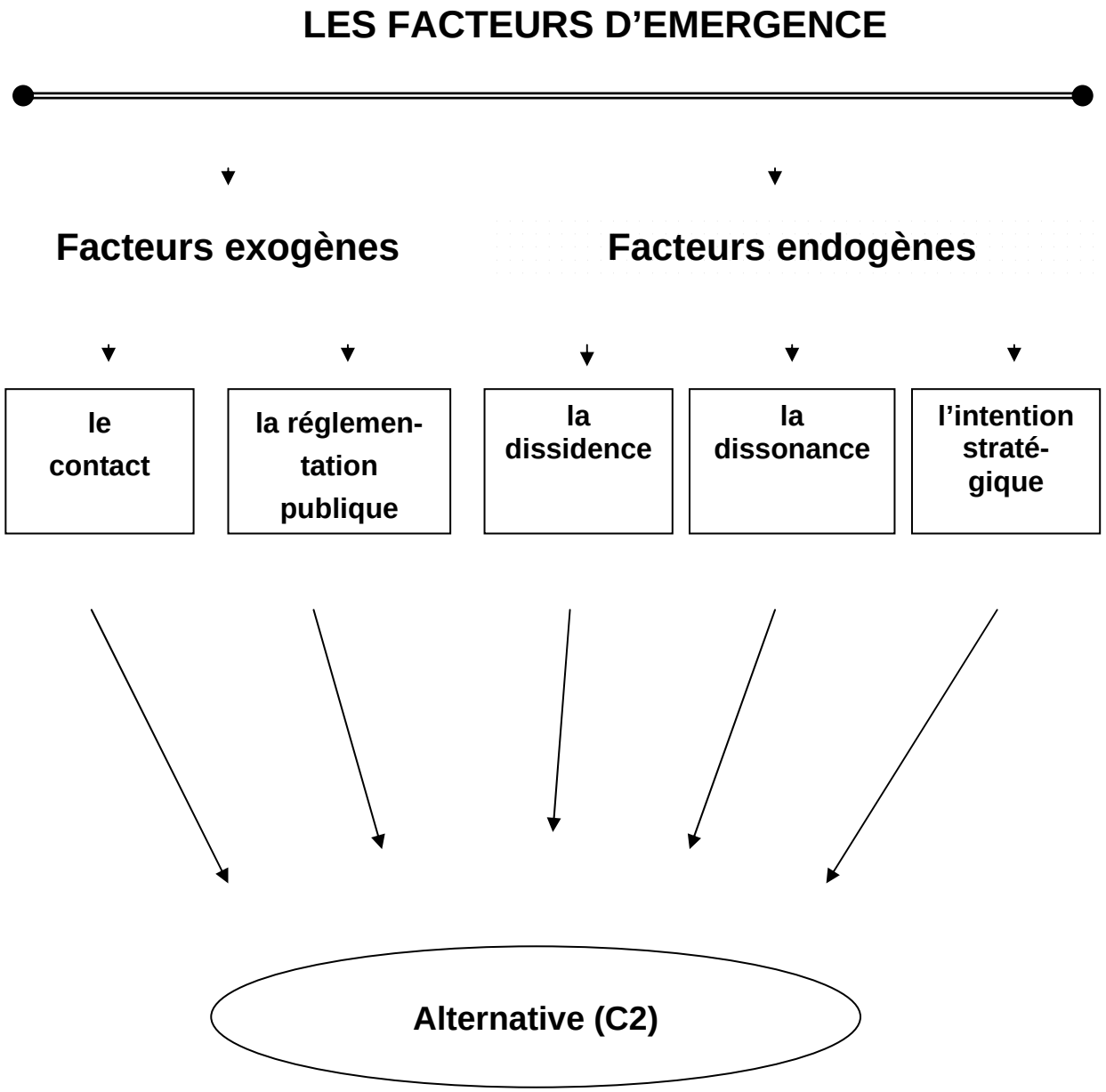
[34] Sur ce sujet, on suivra avec intérêt les travaux de S. Benabdellah (sous la direction de R. Teller) portant précisément sur la dynamique de la convention « coût historique ».

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 moins bien que ceux qui la suivent (Sudgen, p. 1986, 91) ». En conséquence, « une telle situation, reprennent R. Boyer et A. Orléan (1991, p. 240), 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 ».

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 constituera véritablement une menace pour la convention établie que si elle amène la population à douter de son adoption généralisée.

S'il est admis que c'est l'existence même de l'*alternative* qui engendre éventuellement le doute et la remise en cause de la convention, l'analyse de ses sources apparaît alors 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.
Nous avons relevé globalement deux catégories de facteurs d'alternatives : les facteurs exogènes (1.1.) et les facteurs endogènes (1.2.).



1.1. 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.*

1.1.1. 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'issu 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 convertiront progressivement à C2.
Ce mécanisme est autorenforçant 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 avions vu dans le chapitre précédent 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 parfaite[35] : 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

[35] 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.

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.

Une illustration pour le moins frappante nous est fournie 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 (1991) 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 (p. 237) ». 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 (IASC), s'introduisent-elles discrètement en France, bousculant progressivement les normes locales. Il est ainsi probable que la

norme FAS 115 (*marked-to-market*), ait contribué à l'émergence de l'*alternative* « juste valeur » récemment intronisée par l'IASB (IAS 40, 32 & 39).
A ce sujet, il est un autre 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* (IASC) (Colasse, Standish, 1997). Organe tutélaire des praticiens et organe constitutif du Conseil national de la comptabilité, les deux organismes nationaux sont 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 est un facteur supplémentaire qui participe à l'introduction sur notre territoire de conventions différentes.

1.1.2. La réglementation publique

La réglementation publique est un 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 T. C. Schelling (1960) et J. P. Dupuy (1989).
- 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 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 convenants 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.

Ainsi, 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 automobilistes (Riveline, 1993). 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 en permanence. 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.

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.

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 19ème siècle (1824) (Lemarchand, 1993). 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. De la même façon, de nombreux groupes américains prirent la décision d'enregistrer en charge les stock-options accordées bien avant que l'IASB et puis le FASB ne rendirent la règle obligatoire (chapitre 5).
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 n'en disconviendront pas, eux-mêmes s'accordant à considérer que les sources du droit comptable résidaient, jusqu'en 1983, essentiellement dans des usages (Raybaud-Turillo, 1997). 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'existence[36].

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 convenants 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.
- Enfin, la législation a pour fonction supplémentaire de *limiter les déviances.* 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

[36] A ce sujet B. Raybaud-Turillo (1997, p. 209) 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 ».

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 (1997) 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 nécessaire.

1.2. 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.*

1.2.1. 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.

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 une dizaine d’années, annonça qu'elle présenterait son bilan 1995 selon les normes IAS (International Accounting Standards), cela constitua une première outre-Rhin. En langage conventionnaliste, 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, plus de la moitié des grandes banques allemandes ayant suivi peu après 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 américaines (Les échos, 1995).

Un peu plus tôt, la société Peugeot avait adopté une position dissidente 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 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 vigueur[37], 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 furent les initiatrices du procédé en question. La situation de *dissidence* décrite n'est donc pas étrangère au premier facteur abordé : *le contact.* Preuve qu'il est souvent difficile d'imputer l'émergence d'une *alternative* à un seul élément, celle-ci reposant sur une série de causes non linéaires.

1.2.2. La dissonance

[37] *Dictionnaire de la comptabilité*, La Villeguérin Editions, 4ème édition - 1993, p.451.

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 se modifier au point de lui faire perdre une part de sa pertinence. Les mutations de l'environnement au sein duquel elle évolue 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 d'entre elles 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 derniers ». 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. 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 convenants. Mise en doute, elle est alors sérieusement menacée en France ; aussi, cède-t-elle peu à peu du terrain à d'autres dispositifs émergents promu notamment par le gouvernement de J.P. Raffarin . 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 même si prévaut actuellement la cohabitation entre les deux régimes.

Pour revenir à l'objet de la recherche, on reconnaîtra aisément que l'évolution du contexte peut en effet donner naissance à une ou plusieurs *alternatives*, dès lors que 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. L'usage du coût historique n'est pas totalement étranger au phénomène sachant que les éléments qui pénètrent dans l'entreprise sont inscrits à leur valeur d'entrée, ce qui exclut *de facto* les richesses qu'elle a créées et développées elle-même. Les biens acquis, pour leur part, sont eux aussi affectés par la convention, leur valeur ayant 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. L'ampleur des *goodwills* révélés par les opérations d'acquisition le démontre très clairement. Il est compréhensible par conséquent que la convention en question soit régulièrement mise en cause (les tentatives de lui substituer d'autres critères d'évaluation ont d'ailleurs été fort abondantes) et le doute qui gagne peu à peu les esprits depuis quelques années fraye un chemin que le principe de la juste valeur s'empresse d'emprunter. L'*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 information comptable plus en adéquation avec les marchés.

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.

1.2.3. 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 convenants 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

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'hui (Degos, 1998). 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 stratèges 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 donnés (Gomez, 1996).

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 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 (1998) 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 (p. 70) ».

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 n'est plus question 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 (1991), 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.

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 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 institutions de normalisation 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 chez nous un avantage certain (Colasse, Standish, 1997). De surcroît, cette même présence est un facteur qui contribue à la prééminence du point du vue et d'une idéologie que nous avons rapportés dans le chapitre précédent ; certains auteurs n'ont pas manqué de le souligner, la rhétorique de l'indépendance, de la compétence et de la neutralité dissimule des réalités bien différentes au sein de l'organisme international installé à Londres. L'équitable répartition des pouvoirs entre les membres de l'IASB est trompeuse ; dans les faits, c'est le mode de gouvernement boursier qui est privilégié (Colasse, 2004-b). Dix des quatorze membres de sa direction proviennent de l'univers anglo-saxon et les membres des autres pays sont en général soigneusement choisis parmi des professionnels qui ont travaillé avec de grands cabinets d'audit anglo-saxons (Richard, 2005).

Les entreprises, notamment les plus grandes et par conséquent les plus puissantes, peuvent aussi exercer une pression afin de bousculer les conventions comptables ; 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. Nous l'avons souligné plus haut, les IFRS2 (comptabilisation des rémunérations en actions et assimilés) et IAS 16, 32, 39, 40 (juste valeur) ont déclenché ces dernières années une mobilisation sans précédent de firmes (ou organisations professionnelles) affolées à l'idée d'affecter leurs résultats ou effrayées par la volatilité induite.

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. Morris (1987) 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 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 ; en fonction de son degré d'implication 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. Fortin (1989) 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 France, nul ne contredira que l'Etat est l'acteur qui a certainement le plus pesé sur l'orientation des conventions comptables. 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 temps (Colasse, Standish, 1997). 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 fiscales (Danziger, 1991). 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 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* ; inversement, 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.
C'est ainsi que les *intentions stratégiques* évoluent nécessairement au fur et à mesure que changent les forces présentes dans l'économie.

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*).

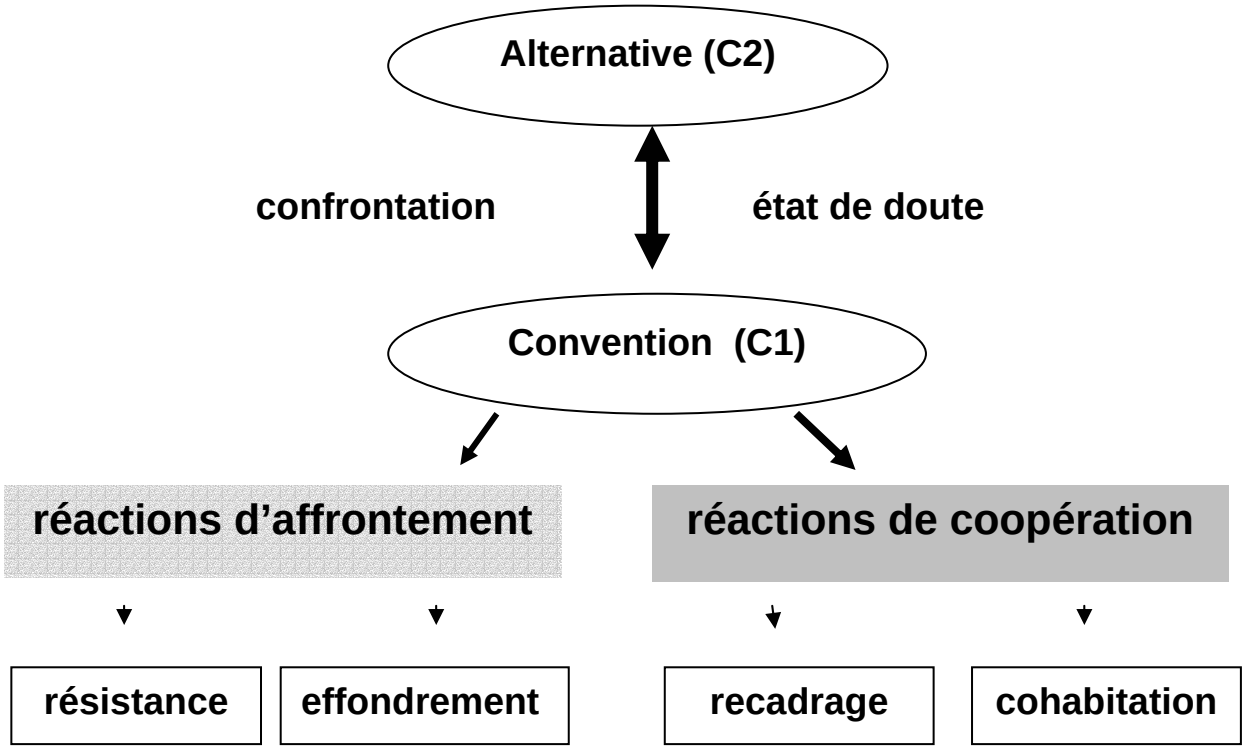
Comprenant les mécanismes qui président à la naissance d'une règle adverse, il reste à présent à connaître et comprendre les réactions qu'on peut attendre de la convention établie.

2. LES REACTIONS FACE A L'ALTERNATIVE

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 ; 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 ; encore une fois deux situations peuvent apparaître : *la résistance* ou *l'effondrement*.



2.1. 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.

2.1.1. 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 (1996), 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.

Nous l'avons vu, l'être humain méprise l'incertitude. L'utilisateur de l'information comptable qui n'échappe pas à la règle 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 à restaurer la conviction des utilisateurs sur son bien-fondé, affaiblie par la menace de l'*alternative*. 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. Illustrons la réaction avec le traitement comptable de la clause de réserve de propriété. 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 (*dissonance*) qui résultaient d'une comptabilisation respectueuse des règles comptables usuelles (Mousseron, Pérochon, 1981)[38]. Or, la loi du 12 mai 1980 ne pouvait qu'engendrer une expansion des pratiques commerciales faisant appel à ce type de dispositif juridique ; la réglementation publique n'eut d'autre choix ensuite que d'officialiser le *recadrage* déjà amorcé.

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 %[39] 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 malgré tout 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.

Revenons un instant à la règle du coût historique et observons des tentatives de recadrage avec l'introduction récente par le Conseil national de la comptabilité et le

[38] A ce sujet, nous invitons le lecteur à lire l'article de J. M. Mousseron et C. Pérochon (1981).
[39] Question n°22.

Comité de réglementation comptable, de nouveaux dispositifs destinés à assouplir la convention. Citons deux aménagements notables[40] :

- la méthode des amortissements par composant : l'amortissement d'un actif par composant devient la règle ; si dès l'origine, un ou plusieurs éléments d'un actif ont chacun des utilisations différentes, chaque élément est comptabilisé séparément et un plan d'amortissement propre à chacun est retenu (Avis CNC 2002-07 § 212) ;
- les tests de dépréciation : « l'entité doit apprécier à chaque clôture des comptes et à chaque situation intermédiaire s'il existe un indice quelconque montrant qu'un actif a pu perdre notablement de sa valeur. Lorsqu'il existe un indice de perte de valeur, un test de dépréciation est effectué : la valeur comptable de l'actif immobilisé est comparé à sa valeur actuelle… Si la valeur actuelle d'un actif immobilisé n'est pas jugée de manière significative inférieure à la valeur nette comptable, cette dernière est maintenue au bilan. Dans le cas contraire, une dépréciation doit être comptabilisée » (Avis CNC 2002-07).

Il est d'ailleurs reconnu que ces propositions s'inscrivent dans le cadre plus large du plan de convergence des normes comptables françaises vers les normes IFRS. Nous dirons, en termes conventionnalistes, qu'elles sont destinées à restaurer la légitimité de la convention établie (coût historique) en la dotant d'attributs « modernes » plus pertinents aux fins de contrer plus efficacement l'émergence de l'alternative (juste valeur).

2.1.2. 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 convenants : soit on adopte la convention C1, on circule alors sur la file de

[40] Avis CNC n° 2002-07 du 27 juin 2002 et n° 2002-12 du 22 octobre 2002, règlement CRC 2002-10 du 12 décembre 2002 (homologué le 27 décembre 2002), avis du comité d'urgence n° 2003-E du 9 juillet 2003, avis 2004-11 du 23 juin 2004 – Logement social, avis du comité d'urgence n°2005-D du 1er juin 2005, communiqué du 2 septembre 2005 du CNC.

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.

Le domaine de la comptabilité pour sa part, fut fréquemment 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 évoquées plus haut, décide d'adopter une convention comptable différente. Les deux comportements prescrits n'étant pas incompatibles, un état de stabilité peut alors déboucher sur *la cohabitation* des deux conventions. 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. Compte tenu de la diversité des représentations, on doit 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 à vocation générale. Aussi, l'abandon du sacro-saint principe d'unicité a-t-il été maintes fois évoqué. On a pu constater dans le chapitre 4 que chaque groupe d'utilisateurs, 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.

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 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 dégagea un ensemble de règles convergentes, non sans les difficultés qu'on peut imaginer. L'administration fiscale participa à ce processus 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 du CNC, lui-même 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 rapportant . 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.

Restons brièvement dans les comptes consolidés et portons à présent notre attention sur les deux conventions « coût historique » et « juste valeur ». Il est possible que la mise en œuvre depuis 2005 des nouvelles normes internationales débouche finalement sur une situation de cohabitation, au moins en Europe. Le caractère optionnel du coût historique (sauf IAS 39) laissant aux entreprises la possibilité d'en conserver l'usage, rien n'interdit de penser qu'à l'avenir deux populations d'entreprises cohabiteront : les adeptes de la juste valeur et les fidèles du coût historique.

2.2. 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.

2.2.1. 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 affectés à un usage collectif. La *réglementation*[41] tenta il y a quinze ans, 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 envahît 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

[41] Loi du 10 janvier 1991 (dite loi Evin) parue au J.O. du 12 janvier 1991.

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 induits (Gélard, 1993). 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.

Pour seconde illustration, observons à nouveau la convention du coût historique ; malgré les effets *dissonances* qui déclenchèrent une suspicion incontestable à l'égard de son discours, aucune des *alternatives* n'était parvenue véritablement à s'imposer jusqu'à présent dans notre pays. La convention des coûts historiques a traversé 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* risquait de perturber les fonctions contractuelles de la comptabilité auxquelles certains groupes d'utilisateurs dominants restent très attachés. La consécration de la juste valeur par les nouvelles normes internationales nous contraint toutefois à suspendre notre jugement. L'adoption obligatoire par les groupes cotés européens depuis 2005 pourrait, il est vrai, laisser penser que les jours du coût historique sont comptés au profit de son alternative érigée comme une référence par le normalisateur.

Pourtant, rien n'est moins sûr et nombre d'observations invitent à considérer qu'un scénario de résistance est tout à fait envisageable même s'il est encore un peu tôt pour en juger. Une récente étude des comptes publiés en 2005 au titre de l'année 2004 par les grands groupes français (CAC40 essentiellement), a en effet fait ressortir que seuls 2 d'entre eux[42] ont réévalué leurs immobilisations corporelles à la juste valeur (IAS 16) (Benabdellah, 2006). Il est certes encore prématuré pour en tirer des conclusions sur la capacité de résistance de la convention en place, et il est nécessaire de renouveler l'observation dès la diffusion des données comptables pour suivre au plus près l'évolution des pratiques. La dynamique des conventions comptables ne relève pas d'un processus instantané mais repose le plus souvent sur des mécanismes lents qui peuvent prendre parfois plusieurs années.

N.B : aujourd'hui, il convient de le préciser, seuls les instruments financiers (IAS 39) doivent être évalués à leur juste valeur (et encore, des aménagements permettent d'y déroger pour certains d'entre eux) ; pour les autres postes d'actif (immobilisations

[42] Sur 50 groupes examinés 21 ont communiqué le thème de la réévaluation.

corporelles (IAS 16) et immeubles de placement (IAS 40)), l'adoption de la juste valeur ne s'impose pas à l'entreprise, celle-ci conservant la possibilité optionnelle de rester dans le champ de la convention des coûts historiques (« traitement alternatif autorisé »). L'IASB a toutefois prévu dans ce cas que l'entreprise devrait faire figurer dans l'annexe une estimation de la juste valeur de ses immobilisations.

2.2.2. 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 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, engendre alors la disparition à terme de C1.

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 persuasif (en termes de cohérence ou d'adoption généralisée) que celui diffusé par une règle *alternative*, la population peut, de proche en proche, basculer dans un 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 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 ; second cas de figure, 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.

Les observateurs qui prédisent un effondrement de la convention « coût historique » ne sont pas rares. C'est ce type de scénario qu'évoquait il y a déjà quelques années G. Gélard (1993), le seul membre français de l'IASB : « 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 (p. 22) ». Depuis, les règles ont évolué avec l'arrivée des normes IAS 16, 32, 39, 40 et peu de postes demeurent encore à l'écart de la juste valeur. Cependant, nous l'avons dit plus haut, la juste valeur n'a pour l'heure pas encore envahi la pratique, les entreprises disposant toujours de la possibilité de recourir à la convention du coût historique.

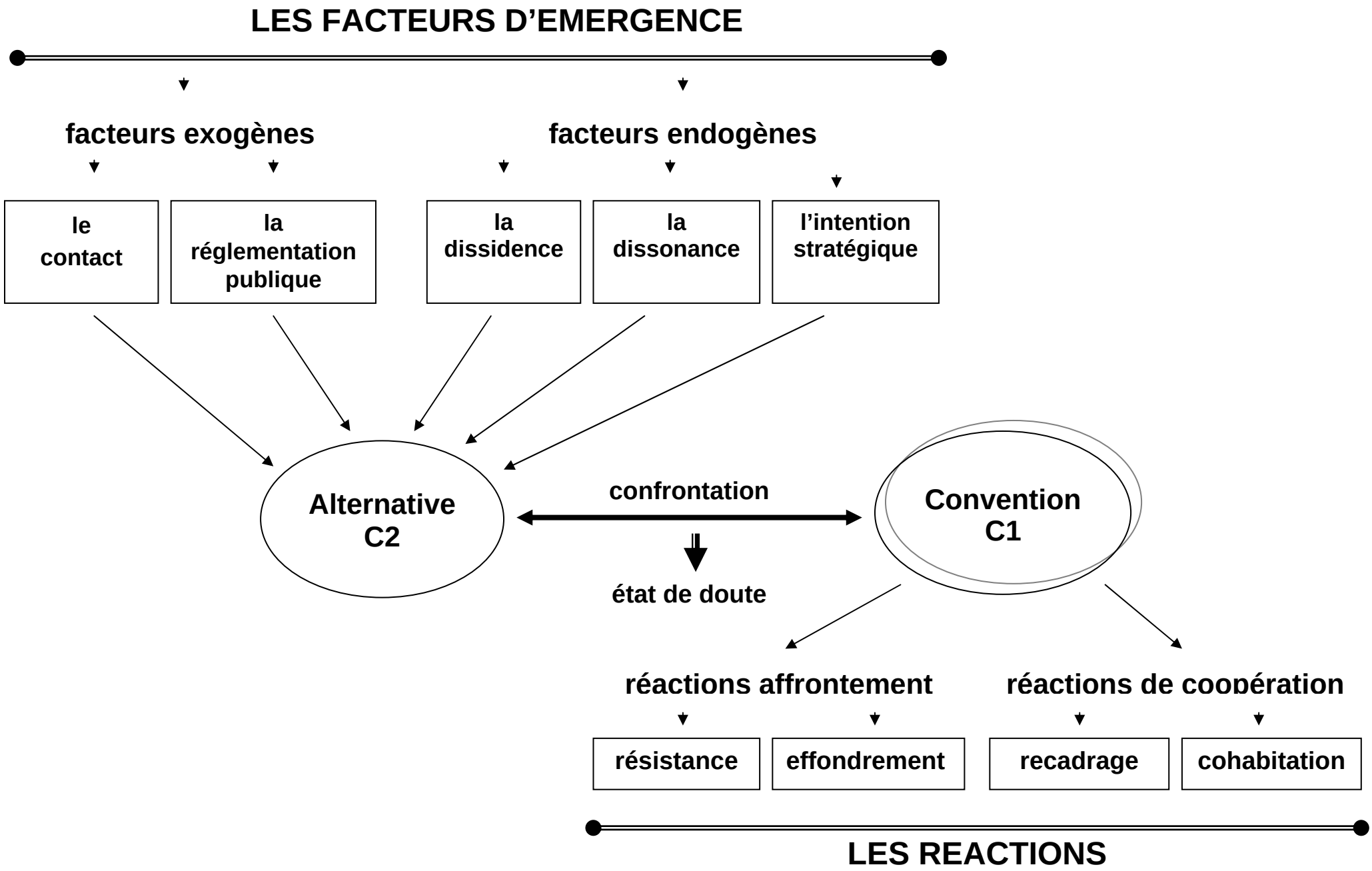
Il faut toutefois reconnaître que l'effondrement du coût historique au profit de l'alternative « juste valeur » bouleverserait la représentation patrimoniale de la firme mais aussi et surtout notre conception traditionnelle de la performance : celle-ci ne résulterait plus des activités de l'entreprise dans le cadre de ses métiers mais intègrerait alors les gains en capital réalisés sur ses immobilisations.

Le fait que ce type d'enrichissement n'a que peu de rapport avec l'activité de l'entité économique ne change rien : pour les promoteurs du *comprehensive income* (ou résultat intégral), il importe avant tout de rendre compte, non pas de la performance de l'organisation en tant qu'outil de production *lato sensu*, mais de toute évolution des avoirs détenus par une catégorie particulière de *stake-holders*. Le résultat comptable n'aurait alors d'autre vocation que de mesurer la différence entre deux « stocks » de capital exprimés en valeurs de marché (Bastch, 2005). Seraient ainsi distingués le résultat opérationnel (ou sur transactions) qui ressort de l'action des dirigeants (performance intrinsèque) et le résultat financier (ou virtuel) découlant des ajustements de valeur (évolution des marchés), ce dernier représentant un enrichissement ou un appauvrissement latent pour l'actionnaire (Dumontier, Teller, 2001). Peut-être pourrions-nous y voir alors la consécration d'un modèle lui étant finalement entièrement dédié.

Conclusion du chapitre 6

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 et la déconstruction des règles comptables.


LES FACTEURS D'EMERGENCE
facteurs exogènes
facteurs endogènes
le contact
la réglementation publique
la dissidence
la dissonance
l'intention stratégique
Alternative C2
confrontation
Convention C1
état de doute
réactions affrontement
réactions de coopération
résistance
effondrement
recadrage
cohabitation
LES REACTIONS

CONCLUSION GENERALE

1. SYNTHESE DU DOSSIER ET DU PARCOURS

Au fil de nos travaux, nous avons proposé une grille de lecture qui permet de replacer le modèle comptable au sein d'une construction que traversent de part en part les racines culturelles, les pressions sociales et parfois même les enjeux politiques. Nous avons cherché ainsi à dénoncer les évidences en montrant que ce qu'on attribue le plus souvent à l'ordre naturel des choses relève en réalité de choix à un moment donné.

Plus encore, notre approche renouvelée de la comptabilité s'est enrichie d'une 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.

1.1. La première partie

La première partie de ce dossier fut entièrement consacrée à l'exposé des fondements théoriques sur lesquels nos travaux de recherche se sont appuyés depuis maintenant une dizaine d'années. Le préalable nous est vite apparu incontournable sachant que chaque chercheur mobilise dans le cadre de ses travaux un ensemble de méthodes, d'outils, de procédures qui ne sont pas sans effet sur les résultats obtenus.

Il s'agit là d'un protocole de recherche que tout travail en sciences sociales doit clairement annoncer à l'instar des sciences dures. Honnêteté intellectuelle et légitimité scientifique obligent.

A cet effet, une première section présenta la théorie des conventions comme le socle théorique de notre démarche. En abordant la conduite humaine selon un angle sensiblement différent, elle enrichît l'analyse de notions sociologiques que le courant économique standard avait, à notre sens, trop rapidement écartées. Nous estimions en effet qu'elle pouvait constituer la meilleure réponse aux impasses dans lesquelles une approche strictement contractualiste aurait pu nous entraîner.

En introduisant les phénomènes d'incertitude et la rationalité mimétique comme réponse, la théorie des conventions resitue le comportement de l'agent économique dans un espace normé. Notre compréhension du fonctionnement de l'organisation et des marchés en est ressortie renouvelée et enrichie.

La section suivante a permis de présenter le monde social et les moteurs de l'action humaine tels que nous les concevons ; sans nier que l'individu use de sa capacité de calcul, celle-ci est largement amoindrie par le poids du collectif. Sa conduite est tout autant dictée par les structures et les comportements dominants que par sa raison profonde. Entre l'individualisme méthodologique dur et le holisme surdéterminant, nous avons alors qualifié notre positionnement intermédiaire d'individualisme méthodologique affaibli.

Notre posture constructiviste annoncée, nous avons considéré dans une troisième section que si le réel n'existe pas indépendamment de celui qui l'observe, le chercheur peut toutefois tenter de le saisir sans verser dans un discours normatif : comprendre et rapporter ce qui est sans avancer ce qui doit être. Nous avons alors terminé en décrivant les techniques d'investigation adoptées pour valider nos énoncés théoriques. Entretiens et sondages ont ainsi confirmé la nature conventionnelle de l'acte comptable.

1.2. La seconde partie

Ces présupposés scientifiques clairement exposés, la seconde partie nous a amenés à proposer une relecture sociologique du système comptable. Conscients des insuffisances que présentent les approches standard, nous avons emprunté au courant conventionnaliste son mode de raisonnement.

Conformément à notre engagement épistémologique, nous avons commencé la réflexion en montrant que l'objet comptable ne s'impose pas de lui-même. En fonction de ses besoins, de ses objectifs et de sa propre culture, chacun s'en construit une représentation spécifique.

Toutefois, les fonctions informationnelle et redditionnelle de la comptabilité devaient faire émerger un modèle dont les divers utilisateurs ont du accepter les hypothèses fondatrices. Acceptation ne vaut toutefois pas approbation et le respect du principe d'unicité engendre des situations auxquelles le modèle comptable n'est pas adapté. La représentation des structures réticulaires en est une illustration.

Nous avons alors ensuite pris le parti d'analyser les conventions qui fondent le système tel qu'il s'est imposé à tous. Fortement marqués par un point de vue particulier, les choix qui président à la conception et l'évolution des comptes contribuent à orienter discrètement le regard que tout utilisateur pose sur la firme. La théorie des conventions a permis alors d'en mieux saisir la structure, l'origine et la logique. Ce jeune courant s'est présenté à nous comme une alternative salutaire au paradigme contractualiste.

Nous avons ainsi 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 balises récurrentes afin d'assurer une convergence des pratiques comptables dans un espace normé.
La théorie des conventions fournit de cette façon, une grille de lecture originale invitant l'observateur à reconsidérer la comptabilité et les acteurs qui l'animent. Celle-ci ne se décrète pas en vertu de règles immanentes, justes et intangibles, mais apparaît plutôt comme une composition collective faite de choix, d'influences et de compromis. Quant aux acteurs, leurs actes au sein de l'espace comptable sont compréhensibles pour peu qu'on ait préalablement mis à jour les conventions auxquelles ils font référence pour agir.
Enfin, nous avons considéré 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 : le changement dans les comportements collectifs, notamment les pratiques comptables, ne relève pas du pur hasard. La transformation progressive et désordonnée des conventions comptables répond en fait à des influences et des courants profonds, s'appuyant sur des mécanismes collectifs et socialement construits. Nous avons tenté alors d'en découvrir la logique.
L'évolution d'une règle comptable nécessite l'émergence en amont, d'une convention adverse propre à la mettre en doute. Cette « alternative » présente un discours dont la cohérence et la pertinence peuvent selon les conditions séduire la population des convenants. En ce sens, elle 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.

2. LES APPORTS

L'intérêt de nos travaux est perceptible, nous semble-t-il, à trois niveaux.

2.1. Une approche sociologique du modèle comptable

La convention comptable y fut considérée comme toute autre convention. Répondant à l'axiomatique conventionnaliste, nous avons compris qu'elle représente un dispositif cognitif permettant 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, ne l'avait abordé sous l'angle de l'économie des conventions. Il en est ressorti que la représentation patrimoniale d'une entité économique tout comme la mesure de sa performance, ne relève pas d'une vérité immanente mais s'appuie sur un ensemble de choix collectifs appelés conventions. Celles-ci sont nées d'un jeu aussi complexe que subtil où certains groupes sociaux sont parvenus à imposer leur propre vision de la firme.

2.2. Une proposition de théorie sur la dynamique des conventions

Force est d'admettre que le courant conventionnaliste est longtemps resté très discret sur ce thème ; rares sont les chercheurs qui se sont véritablement penchés sur le processus par lequel une convention A est amenée à évoluer ou céder la place à une convention B. Si certains auteurs ont maintes fois évoqué l'idée de remise en cause d'une convention, fort peu ont pris le soin d'aborder l'aspect dynamique des règles laissant supposer ainsi que leur transformation est inévitablement liée à un extérieur étranger.

De la sorte, nous pensons avoir enrichi une voie à peine ouverte jusque là si ce n'est par P.Y. Gomez, rappelons-le. Celui-ci avait proposé il y a une douzaine d'années une approche systémique de l'évolution des conventions fondée en grande partie sur leur degré de complexité. Malgré toute l'importance et le talent que nous reconnaissons à cet auteur majeur, nous avouons ne pas avoir été séduit par le schéma proposé. Nous lui reprochons notamment des qualités opérationnelles assez réduites. En d'autres termes, nous avons éprouvé une applicabilité peu probante du modèle, au moins dans notre champ de recherche.

Un besoin insatisfait s'est alors très vite fait ressentir lorsqu'il s'est agi d'aborder les mutations du modèle comptable ; nous avons donc décidé pendant quelques temps de délaisser notre champ de recherche pour nous consacrer exclusivement à la théorie des conventions. Loin des firmes et de leur mesure comptable, nous avons peu à peu pénétré les mécanismes par lesquels nos conduites, même les plus banales, évoluent en se référant à des repères différents. Pourquoi ce qui était réprouvé ou proscrit naguère est devenu aujourd'hui une norme acceptée, et ce qui était auparavant admis est devenu peu à peu déplacé voire inacceptable ? La question est évidemment

passionnante et nous soupçonnons notre esprit resté au fond un peu rebelle, de ne pas être étranger au grand intérêt que nous lui avons porté. Aussi, les observations, lectures et analyses menées nous ont permis d'aboutir à un modèle de la dynamique des conventions que nous avons souhaité :

- simple (au risque de paraître réducteur) pour être facilement opérationnel au service de celui qui cherche à décrypter la logique des comportements et leurs changements ;
- général afin d'être adaptable à des situations aussi diverses que courantes dans l'organisation ;
- précis et formaliste (au risque de sembler rigide) dans le but d'éviter toute errance intellectuelle qui pourrait à terme compromettre la crédibilité d'une telle approche.

Le gestionnaire se voit ainsi doté d'une grille de lecture claire et d'un cadre d'étude rigoureux aux fins de procurer plus de pertinence à ses observations et plus d'efficacité à ses actions. De cette façon, nous espérons avoir amendé l'approche conventionnaliste. C'est en tous cas notre souhait.

2.3. Une approche renouvelée de la normalisation comptable

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, entre autres, à des fins de convergence et de sécurité financière.

Pourtant, les origines de ces évolutions ont été souvent ignorées, si ce n'est par la description du mode d'élaboration de la réglementation comptable. 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. Cette vision nous semble toutefois réductrice car pas plus qu'on ne gouverne par décret, on ne saurait réduire l'évolution des conduites au mode d'élaboration des règlements (Maeder, 1990). A bien y regarder, le schéma se révèle hélas plus complexe : la transformation des règles obéit plutôt à des influences et des courants profonds tout en s'appuyant sur des mécanismes collectifs. D'où l'idée d'en développer une relecture sociologique, en plaquant sur le modèle notre grille de la dynamique conventionnaliste préalablement développée. Il en ressort une analyse à notre sens très éclairante quant à la normalisation des comportements comptables.

Reconnaissons que les récents scandales qui ont placé la comptabilité d'entreprise au cœur du débat économique montrent à quel point il devient primordial de comprendre comment se créent, évoluent et disparaissent les normes. Si l'intérêt pour la question n'est pas nouveau, à notre connaissance, elle n'avait jamais été abordée sous ce type d'approche. Il est vrai que la théorie des conventions en question date en France d'une quinzaine d'années à peine.

3. LES PERSPECTIVES DE RECHERCHE

La thèse et l'obtention d'un poste n'ont pas sonné le glas de nos travaux, loin s'en faut. De la même façon, l'habilitation, si elle nous est accordée, nous assignera certes une mission d'encadrement et de direction mais elle n'affaiblira en rien notre engagement dans la recherche ; nous pouvons même esquisser quelques pistes qui prolongeront notre travail :

- l'évolution des conventions comptables n'est pas étrangère aux pressions que peuvent exercer différents groupes aux intérêts parfois divergents ; une première voie 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 et à venir.

- La comptabilité n'est pas née spontanément mais est étroitement liée aux contingences culturelles et politiques du territoire au sein duquel elle s'exerce. Aussi, même si des approches culturalistes 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 qui requiert des connaissances multidisciplinaires nous semble riche d'enseignements et pourrait, par conséquent, constituer une voie de recherche supplémentaire.

- Les nouvelles normes applicables à partir du 1er janvier 2005 constituent selon nous un terrain d'observation et d'analyse très riche. Les options offertes par certaines IFRS vont en effet obliger les entreprises à se positionner ; le sens de leur conduite fera alors l'objet de toute notre attention. Les conventions établies comme le coût historique résisteront-elles ou cèderont-elles la place à de nouvelles règles ? Voilà une expérimentation grandeur nature dont nous

entendons bien profiter pour faire avancer nos recherches. Cette troisième voie a notre faveur.

BIBLIOGRAPHIE

Agassi J. (1973), « Methodological Individualism » *in* O'NEILL J. (ed.), *Modes of Individualism and Collectivism*, Londres, Heineman.

Airaudi S. (1994), « Le destin de la globalisation », *Revue française de gestion*, septembre-octobre, pp. 57- 61.

Amable B., Palombarini S. (2004), « Retour sur cette intersection vide de l'économie et de la sociologie : l' « inexorable déchirement » entre l'économie des conventions et la régulation », courrier adressé le 28 mai à F. Bessis et O. Favereau.

Amblard M. (2000), « Les multiples frontières de l'entité comptable », *La revue du financier*, n° 123, mars, pp. 73-85.

Amblard M. (2002), *Comptabilité et conventions*, L'Harmattan, Paris.

Amblard M. (2003), « Vers une théorie sur la dynamique des conventions » *in* Amblard M. (dir.), *Conventions et management*, De Boeck, Louvain, Belgique, pp. 139-158.

Amblard M. (2003), *Conventions et management* (dir.), De Boeck Université, Belgique.

Amblard M. (2004), « Conventions et comptabilité : vers une approche sociologique du modèle », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, numéro spécial, juin, pp. 47-68.

Amblard M. (2005), « La comptabilisation des stock-options : comptabilité d'entreprise ou comptabilité d'actionnaires ? », *GESTION 2000*, n° 4/05, juillet-août, pp. 187-206.

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

Arrow K. J. (1974), *The Limits of Organization*, New York, W. W. Norton & Company.

Ashkenas R. (1995), *The boundaryless organisation*, Josey-Bass.

Bac-Charry B. (1994), « Le système d'innovation et de diffusion des normes comptables et les changements dans les pratiques comptables des PME », thèse de doctorat, Université de Poitiers.

Barre N. (2002), « Le Congrès, la réforme comptable et Coca-Cola », *Les Echos*, n° 18698, 17 juillet, p. 6.

Batardon L. (1935), *La comptabilité à la portée de tous*, Dunod, Paris, 6ème édition.

Batifoulier P., Larquier (de) G. (2001), « De la convention et de ses usages », *in* Batifoulier P. (dir), *Théorie des conventions*, Economica, Paris, pp. 9-31.

Batifoulier P., Larquier G. (de) (2001), « La convention en théorie des jeux » in *Théorie des conventions*, Batifoulier P. (dir.), Economica, pp. 99-126.
Batsch L. (2005), « Le « *comprehensive income* » : vers la « *full fair value* » », Cahier de recherche n° 2005-06, CEREG, Université Paris Dauphine.
Baumard P. *et alii* (1999), « La collecte des données et la gestion de leurs sources », *in* R. A. Thiétart (coll.), *Méthodes de recherche en management*, Dunod, Paris, pp. 13-33.
Beau C. (2005), « Décision comptable et jeux d'acteurs », thèse de doctorat, Université du Sud Toulon-Var, sous la direction du Professeur P. Gensse.
Belkaoui A. (1985), *Théorie comptable*, Presse de l'Université du Québec.
Benabdellah-Demaria S. (2006), « Vers une dynamique de la convention « coût historique » sous l'effet de l'application des normes comptables IAS/IFRS ? », Colloque de l'AFC (mai), Tunis GAMMARTH.
Bénavent C. (1999), « Analyse quantitative pour la recherche en gestion », cours dispensé à l'IAE de Lille.
Bernard C. (1943), *Introduction à l'étude de la médecine expérimentale*, Librairie J. Gibert, Paris.
Bessis F. (2004), « Sur quelques critiques récurrentes de l'Economie des Conventions, Réponse à B. Amable et S. Palombarini », courrier que F. Bessis nous a fait parvenir en copie le 19 mai 2004.
Bihr A., Chesnay F. (2003), « A bas la propriété privée ! », *Le Monde diplomatique*, octobre, p. 4
Binswanger L. (1987), *Mélancolie et manie*, Puf, (éd. orig. allemande 1960), Paris.
Boisselier P. (1991), « Genèse des cadres conceptuels comptables : quels fondements théoriques ? », CERAM, Nice-Sophia Antipolis.
Boisselier P., Olivéro B. (1993), « Du principe de partie double au concept d'entité », Association française de comptabilité, *Congrès de Toulouse*, pp. 609-625.
Boland J.R. (1993), « Accounting and the interprétative act », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 18, n°2/3, pp. 125-146.
Boltanski L., Thévenot L., (1991), *De la justification. les économies de la grandeur*, Nrf Essais, Gallimard.
Boltanski L. et Thévenot L. (1983), *Les économies de la grandeur*, Cahiers du centre d'études de l'emploi, Presse Universitaire de France, Paris.
Boudon R. (1986), « Individualisme et holisme dans les sciences sociales », *in* Birnbaum P., Leca J. (dir.), *Sur l'individualisme*, Presses de la FNSP, Paris.
Bourdieu P. (1987), *Choses dites*, Editions de Minuit.
Bouwman M.J. (1983), "Human diagnosis Reasoning by Computer : an illustration from financial Analysis", *Management Science*, june, pp. 683-672.

Boyer R., Orléan A. (1991), « Les transformations des conventions salariales entre théorie et histoire », *Revue économique*, n°2, mars, pp. 233-272.
Brodier P.L. (1994), « La valeur ajoutée, une autre logique pour l'entreprise », *L'expansion Management*, pp. 68-71.
Brunsson N. (1985), *The Irrational Organization*, Wiley, Chichester.
Burlaud A. (1993), « Réflexions sur le principe de l'entité », Journée AFC – CNC sur la recherche en comptabilité, Conseil National de la Comptabilité, 30 novembre, pp. 112- 124.
Capron M. (1990), « La comptabilité : faut-il y croire pour avoir confiance ? », *Gérer et comprendre*, décembre, pp. 75-83.
Casimir J.P. et Chadefaux M. (1998), « Le patrimoine professionnel du commerçant : une notion à géométrie variable », *Revue française de comptabilité*, n°300, mai.
Chambers R.J. (1955), "Blueprint for a Theory of Accounting", *Accounting Research*, January, pp. 17-25.
Charreaux G. (2002), « L'actionnaire comme apporteur de ressources cognitives », *Revue Française de Gestion*, vol. 28, n° 141, pp. 77-107.
Charreaux G., Desbrières P. (1998), « Gouvernance des entreprises : valeur partenariale contre valeur actionnariale », *Finance, contrôle, stratégie*, vol. 1(2), pages 57-88, Juin, Economica.
Chaserant C., Thévenon O. (2001), « Aux origines de la théorie économique des conventions : prix, règles et représentations » *in* Batifoulier P. (dir.), *Théorie des conventions*, pp. 37-61.
Chevalier J. (1981), « L'analyse institutionnelle », *in* Chevalier J. (dir.), *L'institution*, Paris, Presses Universitaires de France.
Chiapello E, Desrosières A. (2003), « La quantification de l'économie et la recherche en sciences sociales : paradoxes, contradictions et omissions. Le cas exemplaire de la *Positive accounting theory* », communication au Colloque *Conventions et Institutions : approfondissements théoriques et contributions au débat politique*, 11, 12, 13 décembre, Paris.
Clerc A., Périsse M., Villeval M. C. (1994), « De l'organisation externalisante à l'organisation interactive, le jeu des institutions dans le changement » in Jacot J. H. (dir.), *Formes anciennes, formes nouvelles d'organisation*, Presses Universitaire de Lyon, pp. 179-204.
CNC (1994), « Méthodologie relative aux comptes combinés », *Bulletin du Conseil supérieur de la comptabilité*, n° 101, 4ème trimestre.
Colasse B. (2004-a), « Raymond John Chambers : un précurseur de la comptabilité en juste valeur » *in* B. Colasse (dir.), *Les Grands Auteurs en Comptabilité*, EMS.

Colasse B. (2004-b), « De la résistible ascension de l'IASC/IASB », *Gérer et comprendre*, n° 75, mars, pp. 30-40.
Colasse B. (2003), *Comptabilité générale*, 8ème édition, Economica, Paris.
Colasse B., Standish P. (1997), « 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.
Commission des normes comptables de Belgique (1986), Avis n°114/5, in *Bulletin de la Commission des normes comptables*.
Colasse B. (1996), « Commentaire analytique et critique du projet de cadre conceptuel du CDPC », *Revue française de comptabilité*, n° 282, octobre, pp. 29-34.
Colasse B. (1992), « Par delà le modèle comptable normalisé », Journée AFC – CNC sur la recherche en comptabilité, Conseil National de la Comptabilité, 30 novembre, pp. 86-95.
Coulon A. (1993), *L'ethnométhodologie*, Presse Universitaire de France, Paris.
Crouzet P., Véron N. (2002), « La mondialisation en partie double - La bataille des normes comptables », *En Temps Réel*, n° 3, avril, pp. 1-17.
Cyert R. et March J. (1963), *A Behavioral Theory of the Firm*, Englewood Chiffs, NJ., Prentice Hall.
Daniel J.M. (2002), « David Hume, le philosophe de la monnaie », *Le Monde Economie*, n°17720, 15 janvier.
Danziger R. (1991), 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.
Defalvard H. (2000), « L'Économie des Conventions à l'école des institutions », *Document de travail n°02*, Université de Marne-la-Vallée et Centre d'études de l'emploi, juillet.
Defalvard H. (1991), « Critique de l'individualisme méthodologique revu par l'économie des conventions », *Revue économique*, vol. 43, n°1, janvier, pp. 127-144.
Degos J.G. (1998), *Histoire de la comptabilité*, Presses Universitaires de France, Coll. Que sais-je ? Paris.
Deleuze G. (1988), *Nietzsche et la philosophie*, Presse Universitaire de France, Paris.
Demetz H. (1967), *Ownership, control and the firm*, Basic Blackwell, Oxford.
Detchessahar M. (2003), « Pour un relâchement de l'axiomatique conventionnaliste en sciences de gestion – Réflexion à partir d'une étude de cas », *in* Amblard M. (dir.), *Conventions et management*, De Boeck, Louvain, Belgique, pp. 203-230.
Dumontier P., Raffournier P. (1999), « Vingt ans de recherche positive en comptabilité financière », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, mars, pp. 73-87.

Dumontier P. et Raffournier B. (1989), « L'information comptable : pour qui ? Pour quoi ? », *Revue française de gestion*, mars-avril-mai, pp. 23-29.
Dumouchel P. (1992), « L'évolution des règles et des conventions », *Cahiers d'épistémologie*, n° 179, Université du Québec, Montréal, pp. 1-22.
Dumoulin R. et Gbaka A. (1997), « Contrôle d'entreprises et réseaux stratégiques, une étude exploratoire », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, mars, pp. 23-38.
Dupréel E. (1925), « Convention et raison », *Revue de Métaphysique et de morale*, pp. 283-310.
Dupuy Y. (1995), « L'approche par les flux comme pédagogie de la modélisation comptable », *in Mélange en l'honneur du Pr Claude Pérochon*, Foucher, pp. 213-220.
Dupuy J.P. (1989), « Convention et Common knowledge », *Revue Economique* Volume 40, n°2, mars, pp. 361-400.
Dupuy J.P., Eymard-Duvernay F, Favereau O., Orlean A., Salais R., Thévenot L. (1989), « Introduction », numéro spécial *Economie des conventions, Revue économique*, mars, pp. 141-145.
Durkheim E. (1986), *De la division du travail social*, Quadrige, Puf, Paris.
Eymard-Duvernay, F., Favereau, O., Orlean, A., Salais, R. et Thevenot, L. (2003), « Valeur, coordination et rationalité. L'économie des conventions ou le temps de la réunification dans les sciences économiques, sociales et politiques », Communication au colloque *Conventions et Institutions*, Paris La Défense, 11-13 décembre.
Farouki N., Serres M. (1997) (dir.), *Dictionnaire des sciences*, Flammarion, Paris.
Favereau O. (1998), « Décisions, situations, institutions » *in* Vinokur A. (coord.), *Décisions économiques*, Economica, pp. 153-168.
Favereau O. (1986), « La formalisation du rôle des conventions dans l'allocation des ressources », in *Le travail. Marchés, règles, conventions*, R. Salais, L. Thévenot ; Paris, INSEE - Economica, pp. 249-267.
Favereau O. (1989), « Marchés internes, marchés externes », *Revue économique*, n°2, mars, pp. 276-325.
Financial Times, édition du 15 mai 2002.
Fortin J. (1989), « Normalisation comptable : des règles discrètes qui mènent le jeu », *Annales des mines, Gérer et comprendre*, septembre, p.22-32.
Fréry F. (1996) : « L'entreprise transactionnelle », *Gérer et comprendre*, Annales des Mines, septembre, pp. 66- 78.
Friedman M. (1953), *Essays in positive economics*, (traduction française : 1995), *Essais d'économie positive*, LITEC.
Gélard G. (1993), « Harmonisation des normes comptables : mythes et réalités », *Revue française de comptabilité*, décembre, pp. 22-25.

Gensse P. (2003), « Introduction », *in* Amblard M. (dir.), *Conventions et management*, De Boeck, Louvain, Belgique, pp. 13-24.
Gensse P., Topsacalian P. (2001), *Ingénierie financière*, Economica, Paris, 2ème édition.
Gensse P. (1995), « L'invention comptable de la réalité : entre la règle et le mythe », *in Mélanges en l'honneur du Pr Claude Pérochon*, Foucher, Paris, p. 221-231.
Gérard R.W. (1969), « Hierarchy, entitation and levels » , *in* L. Whyte *et alii*, *Hierarchical structures*, American Elsevier Pub, NY.
Giordano Y., (2003) (dir.), *Conduire un projet de recherche. Une perspective qualitative*, Editions EMS, Paris.
Girard C. (2001), *L'activisme des actionnaires minoritaires au sein du gouvernement des entreprises françaises*, Thèse de Doctorat, Université de Bourgogne sous la direction du Professeur P. Desbrières.
Girard R. (1990), *Shakespeare*, Grasset, Biblio essais, Paris.
Girod-Séville M., Perret V. (1999), « Fondements épistémologiques de la recherche », *in* R. A. Thiétart (coll.), *Méthodes de recherche en management*, Dunod, Paris, pp. 13-33.
Goffman E. (1973), *La mise en scène de la vie quotidienne*, Les Editions de Minuit, Paris.
Gomez P.Y. (2003), « Recherche en action : propositions épistémologiques pour l'analyse conventionnaliste », *in* Amblard M. (dir.), *Conventions et management*, De Boeck, Louvain, Belgique, pp. 257-275.
Gomez P.Y. (2001), *La république des actionnaires*, Syros, Paris.
Gomez P.Y. (1999) « De quoi parle-t-on lorsque l'on parle de conventions? », *in* Les conventions en question, *Les Cahiers de l'Artémis*, n°2, pp. 131-147.
Gomez P-Y (1997-a), « Économie des conventions et sciences de gestion », in Simon Y., Joffre P., *Encyclopédie de Gestion*, Tome 1, pp. 1060-1072, Economica, Paris.
Gomez P.Y. (1997), « Information et conventions : le cadre du modèle général », *Revue française de gestion*, n°112, janv- fév., pp. 64-77.
Gomez P.Y., Marion G., (1997) « Introduction », *Revue Française de Gestion*, janv-fév, pp. 60-63.
Gomez P.Y., (1996), *Le Gouvernement de l'entreprise. Modèles économiques de l'entreprise et pratiques de gestion*, InterEditions, Paris.
Gomez P.Y., (1994), *Qualité et théorie des conventions*, Economica, Paris.
Guéret-Talon L. (1996), « L'émergence d'un management public créatif : perception de l'environnement en mutation et comportements décisionnels différenciés », thèse université de Nice.

Guilhon B. et Gianfaldoni P. (1990), « Chaîne de compétences et réseaux », *Revue d'économie industrielle*, 1er trimestre, n°51, pp. 97-112.
Hayek F. (1948), *Individualism and economic order*, Chicago University press, Chicago.
Hayek F. (1952), *The sensory order, an inquiry into the fundations of psychology*, Routledge and Keagan, London.
Hemm G. (2003), « Conventions et contrôle interne bancaire » *in* Amblard M. (dir.), *Conventions et management*, De Boeck, Louvain, Belgique, pp. 117-138.
Heem G. (2002), « L'apport de la théorie des conventions à la problématique du contrôle interne dans les banques », Communication, XXIe Journées des IAE, Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne, Septembre, CD ROM.
Hermanson, Edwards, Salmonson (1986), *Accounting Principles,* Plano Business Publication , Third Edition,.
Hoarau C. (2001), *Maîtriser le diagnostic financier*, 2ème édition, Groupe la revue fiduciaire, collection Guide de gestion, Paris.
Hoarau C., Teller R. (2001), *Création de Valeur et Management des entreprises*, Editions Vuibert, Paris.
Hoarau C. (1995), « Les utilisateurs de l'information financière face à la créativité ou l'imagination comptable », *Revue de droit comptable,* n° 95-2, 2ème trim., p. 77-95.
Huet J. (1991), « Le chiffre et le management », *Revue française de comptabilité,* septembre, n°226, pp. 82-85.
Husband G. R. (1954), « The Entity Concept in Accounting », *The Accounting Review,* octobre, pp. 552-563.
IASC (1989), Cadre de préparation et de présentation des états financiers (*Framework for the preparation and présentation of financial statement),* § 49 à 68.
IFRS 2005 (2004), Ed. Francis Lefebvre.
Jeanjean T, Tixier J (2000), « La méthodologie des programmes de recherche : présentation, évaluation et pertinence pour les sciences de gestion », *Cahier de recherche n°65*, Centre de Recherche Economique Pure et Appliquée, Université Paris IX Dauphine
Jeanjean T. (1999), « La théorie positive de la comptabilité : une revue des critiques », *Cahier 99 – 12* du CEREG, Université Paris – Dauphine.
Jensen M. (1976), *Reflexions on the state of accounting research and the regulation of accounting,* Standford Lectures in accounting, Graduate School of Business, Standford University.
Jensen M. (1983), "Organization theory and methodology", *The accounting review*, volume LVIII, n° 2, April, pp. 101-121.

Jensen M.C., Meckling W.H. (1973), « Theory of the Firm : Managerial Behaviour, Agency Cost, and Ownership Structure », *Journal of Financial Economics,* n° 3.
Keynes J.M. (1936), *Théorie générale de l'emploi, de l'intérêt et de la monnaie,* traduction française (1968), Payot.
Labelle R. (1985), « La politique d'information comptable – Les différentes approches », Association française de comptabilité, *Annales du congrès*, pp. 46- 73.
Lassègue P. (1993), *Lexique de comptabilité,* Dalloz, 3ème édition, Paris.
Leibenstein H. (1982), "The prisonner's dilemma in the invisible hand: an analysis of intra firm productivity", *The American Economic Review*, n°2, pp. 92-97.
Lemarchand Y. (1993), *Du dépérissement à l'amortissement,* Ouest Editions, Nantes.
Lemoigne J.L. (1995), *Les épistémologies constructivistes,* PUF, Paris.
Lemoigne J.L. (1990), *La modélisation des systèmes complexes*, Dunod, Paris.
Lemoigne J.L. (1977), *La théorie du système général*, Presse Universitaire de France, Paris.
Les Echos (1995), « La Deutsche Bank adopte les normes comptables internationales », quotidien du 20 décembre 1995.
Levasseur M. (1983), « Comptabilité et information des actionnaires », *Les cahiers français*, n° 210, mars-avril, pp. 31-34.
Lewis D.K. (1969), *Convention. A Philosophical Study,* Harvard University Press. Cambridge (MA).
Lhotel H. (1990), « Eléments pour une critique de l'économie des conventions », *Cahiers du GREE*, Paris, Editions du CNRS, N°5, pp. 2-33.
Maeder R. (1990), « Progression des principes comptables et diffusion des innovations », *in Réflexion sur la comptabilité,* Economica, Paris.
Margirier G. (1990), « 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*, 1er trimestre, n°51, pp. 75- 96.
Martinet A.C. (1993), « Les paradigmes stratégiques », communication au séminaire CONDOR, Paris, juin.
Martinet A.C. (1990), « Grandes questions épistémologiques et sciences de gestion », *in* Martinet A.C. (dir.), *Epistémologie et sciences de gestion*, Economica, Paris, pp. 9-29.
Mercier E. (2003), « Pour une lecture conventionnaliste du changement organisationnel : le cas d'une entreprise de service public (la RATP) » *in* Amblard M. (dir.), *Conventions et management*, De Boeck, Louvain, Belgique, pp. 179-202.
Milgram S. (1986), *Soumission à l'autorité,* Calmann-Lévy, Paris.

Montmorillon B. (1999), « Théorie des conventions, rationalité mimétique et gestion de l'entreprise », *in* Koenig G. (dir.), *De nouvelles théories pour gérer l'entreprise du 21ème siècle,* Economica, Paris, pp. 171-198.
Moonitz M. (1961), *The basic Postulates of Accounting,* American Institute of Certified Public Accountants, New-York.
Morin E. (1986), *La méthode 3 - La connaissance de la connaissance,* Le Point – Essais, Paris.
Morris R. D. (1987), « Signalling, Agency Théorie and Accounting Policy Choice », *Accounting and Business Research,* Vol. 18, n°69, pp. 47-56.
Mousseron J. M., Pérochon C. (1981), « La nouvelle réserve de propriété après la loi du 12 mai 1980 », *Revue Française de Comptabilité*, pp. 10-65.
Nicholas, Apostolou and Crumbley (2001), « Accounting for Stock Options - The Controversy Continues », *CPA Journal*, doc. en ligne (www.nysscpa.org/cpajournal).
Nioche J.P., Tarondeau J.C. (1998), « Les stratégies d'entreprise face aux réglementations publiques », *Revue française de gestion,* juin-juillet-août, pp. 70-73.
Orlean A. (1999), *Le pouvoir de la finance*, Odile Jacob, Paris.
Orléan A. (1989) « Pour une approche cognitive des conventions économiques », *Revue Economique* n°2, mars, pp. 241-272.
Palombarini, S. (2001), *La rupture du compromis social italien*, Paris, CNRS éditions.
Palombarini S. (1999), intervention orale : « Intérêts et limites de la notion de règle chez Hayek : un éclairage par la comparaison avec l'économie des conventions » séminaire du CEPM organisé le 18 octobre par Nathalie Richebé, LAEDIX/FORUM, Université Paris X Nanterre.
Parsons T. (1951), *The Social System*, Glencoe.
Pasqualini F. (1991), « La diversité des utilisateurs et l'unicité de l'information comptable », *Revue de droit comptable,* 1er trimestre, pp. 6-16.
Paton W.A. (1922), *Accounting Theory*, New York, Ronald Press Co..
Popper K. (1981), *La quête inachevée*, Agora.
Porter M. E. (1985), *Competitive Advantage : Creating and Sustaining Superior Performance,* New-York, The Free Press.
Postel N. (1998), « L'économie des conventions. Une approche instrumentale de la rationalité individuelle ? », *Revue économique*, novembre, pp. 1473-1495.
Quiry P. et Fur Y le. (2002), *La lettre Vernimmen.net*, n°11, juin/juillet.
Raveaud G. (2005), « L'économie des conventions : théorie pragmatique ou méthode radicale ? », Documents de travail, *Série Règles, Institutions, Conventions*, n°05-03, Institutions et Dynamiques Historiques de l'Economie, UMR 8533 du CNRS.
Raveaud G. (2004), « Causalité, holisme méthodologique et modélisation « critique » en économie », document de travail, UMR 8533 du CNRS, n° 04-01, janvier.

Raybaud-Turillo B. (1997), *Le modèle comptable patrimonial, les enjeux d'un droit comptable substantiel*, Vuibert, Paris, 1997.
Raybaud-Turillo B. (1995), « Une approche renouvelée de la patrimonialité », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, mars, tome 1, volume 1, pp. 25-44.
Reix R. (1995), « Quelques réflexions sur l'identité de la recherche en comptabilité-contrôle » in *Mélanges en l'honneur du Pr Claude Pérochon*, Foucher, pp. 461-473.
Renault E., Faucon B., Mailhes J. (2002), « La high-tech, cible des nouvelles règles de transparence », *Les Echos*, n° 18730, 02 septembre, p. 10.
Reynaud J.D. (1989), *Les règles du jeu, l'action collective et la régulation sociale*, Armand Colin, Paris.
Richard J. (2005), « Une comptabilité sur mesure pour les actionnaires », *Le Monde diplomatique*, novembre, pp. 26-27.
Richebé N. (1999), intervention orale, « Intérêts et limites de la notion de règle chez Hayek : un éclairage par la comparaison avec l'économie des conventions », séminaire du CEPM organisé le 18 octobre par Nathalie Richebé, LAEDIX/FORUM, Université Paris X Nanterre.
Riveline C. (1993), « La gestion et les rites », *Annales des mines*, décembre, pp. 82-90.
Roover R. de (1937), « Aux origines d'une technique intellectuelle : la formation et l'expansion de la comptabilité à partie double », *Annales d'Histoire économique et sociale*, Vol. 9, n° 43, pp. 171-193, janvier.
Rousseau J.J. (1990), *Du contrat social*, Editions Magnard, Paris
Saghroun, J. (2003), « Le résultat comptable : conception par les normalisateurs et perception par les analystes financiers », *Comptabilité, contrôle, audit*, novembre, pp. 81-108.
Schelling, T.C. (1960), *The Strategy of Conflict*. Harvard University Press, Cambridge (MA).
Scott W.R. (1987), « The adolescence of institutional theory », *Administrative Science Quaterly*, Vol 32, pp. 493-511.
Searle J, (1995), *La construction de la réalité sociale*, NRF essais, Gallimard.
Simon H. (1983), *Administration et processus de décision*, Economica
Simon H. (1955), *Models of bounded rationality*, Cambridge, Mass. The M.I.T. Press, 2 volumes.
Sterling R. (1990), "Positive accounting theory : an assesment", *Abacus*, Vol. 26, n° 2, pp. 97-135.
Sudgen R. (1986), *The Economics of Rights, Co-operation and Welfare*, Basil Blackwell.

Teller R., Dumontier, P. (2001). « La modèle comptable de la valeur et la valeur du modèle comptable », *in Faire de la recherche en comptabilité financière*, Vuibert, pp. 225-234.
Teller R. (1998), « 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.
Teller R., Raybaud-Turillo B (1997), « Comptabilité créative », *Encyclopédie de gestion*, 2ème édition, vol. 1, pp. 508- 527, Vuibert, Paris.
Teller R. (1997), « Evolution des travaux de recherche en comptabilité », *Les Cahiers de recherche de l'A.F.C.*, mai, n°2, pp. 5-18.
Teller R. (1985), « Les hypothèses implicites du modèle comptable classique », *in* Méthodologies fondamentales en gestion, Colloque ISEOR-FNEGE, 13/14 novembre.
Teubner G. (1993), « Nouvelles formes d'organisation et droit », *Revue française de gestion*, novembre - décembre, pp. 50- 66.
Tezenas du Montcel H., Simon Y. (1977), « Théorie de la firme et réforme de l'entreprise. Revue de la théorie des droits de propriété », *Revue économique*, n°3.
Watts R. (2003), « Conservatism in accounting, Part 2 : Evidence and research opportunities », *Working paper*, n° FR 03-25, Simon School of Business, University of Rochester, May.
Véran L. (2003), « Gouvernement de l'entreprise, l'expérimentation comme facteur de liberté », *Revue Française de Gestion*, N° 145. juillet/août, pp. 9-25.
Véran L. (2003), « Organisation de la décision : efforts de rationalisation et limites conventionnelles - une analyse clinique » *in* Amblard M. (dir.), *Conventions et management*, De Boeck, Louvain, Belgique, pp. 161-177.
Watts R., Zimmerman J. (1986), *Positive accounting theory*, prentice Hall.
Watts R., Zimmerman J. (1978), "positive accounting theory : A ten years perspective", *The Accounting Review*, vol. LXV, pp. 131-156.
Weber M. (1965), « L'objectivité de la connaissance dans les sciences et la politique sociales », *in Essais sur la théorie de la science*, Plon, Paris.
Weber M. (1956), *Economie et société*, tome 1, Agora, Paris, 2003, traduction de *Wirtschaft und Gesellschaft*, Tübingen, Mohr, 1956.
Weick K.E. (1995), *Sensemaking in Organizations*, Sage.
Weiss D. (1994), « Les nouvelles frontières de l'entreprise », *Revue française de gestion*, septembre-octobre, pp. 38-49.
Whittington G. (1987), "Positve accounting : a review article", *Accounting and business research*, volume 17, numéro 68, pp. 327-336.
Williamson O. (1975), *Markets and Hierarchies. Analysis and Anti-Trust Implications*, The Free Press, New York.

ANNEXES

Annexe 1 : présentation du questionnaire

Questions	Oui	Non	S.O[43]	Réponses ouvertes
Globalement, pensez-vous que la pratique de la comptabilité au sein de votre cabinet (ou entreprise) est conforme aux usages de la profession ?				
Quel est votre sentiment à l'égard de vos confrères : pensez-vous qu'eux aussi se conforment aux usages de la profession ?				
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 ?				
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)				
Selon vous, comment les autres praticiens interrogés ont-ils répondu à la question précédente ? - même réponse (oui) - autre réponse (non)				
Pour quelles raisons, d'après vous, les salariés ne sont-ils pas inscrits au bilan ?				
Cela vous paraît-il logique ?				
Selon vous, existe-t-il un texte en la matière ?				
Le connaissez-vous ?				
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 ?				
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) ?				
La rémunération des fonds apportés par le banquier est considérée comme une charge, celle des fonds apportés par l'actionnaire comme un prélèvement sur les bénéfices. Cela vous paraît-il logique ?				
Pourrait-on concevoir une autre façon d'enregistrer les dividendes versés ?				
Connaissez-vous les raisons pour lesquelles les biens financés par crédit-bail ne figurent pas à l'actif ?				
Cela vous paraît-il logique ?				
Y aurait-il, selon vous un critère d'inclusion autre				

[43] Sans opinion, ne sait pas répondre ou réponse très hésitante.

que la propriété juridique ?				
Si oui, pensez-vous qu'on s'y dirige ?				
A l'égard du crédit-bail, la règle d'enregistrement est-elle la même pour les comptes consolidés ?				
Pour quelles raisons, les comptes consolidés ont-ils prévu un autre mode de comptabilisation ?				
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 ?				
Y aurait-il une autre façon de procéder ?				
L'enregistrement actuel vous paraît-il logique ?				
N'y a-t-il pas contradiction avec l'enregistrement du crédit-bail ?				
Pratiquez-vous l'amortissement dégressif ? - 24-1 - jamais - 24-2 - rarement - 24-3 – oui dès que cela est possible				
Si jamais ou rarement pourquoi ?				
Si oui enregistrez-vous l'amortissement dérogatoire lorsqu'il n'y a pas de correspondance entre l'amortissement dégressif et l'amortissement économiquement justifié ?				
Si non pourquoi puisque les textes le prévoient ?				
Pensez-vous qu'à ce sujet les autres cabinets procèdent de la même manière ?				
Le cas échéant, enregistrez-vous les écarts de conversion en fin d'exercice ?				
Si non pourquoi, puisque les textes le prévoient ?				
A votre avis, existerait-il dans l'absolu une autre façon d'enregistrer les écarts de conversion ?				
Le principe des coûts historiques (valeur d'origine) vous paraît-il cohérent ?				
Existe-t-il, selon vous, d'autres modes d'évaluation ?				
Connaissez-vous les principes comptables mentionnés dans le PCG ?				
Si oui, y avez-vous parfois recours pour résoudre un problème d'enregistrement ?				

Annexe 2

Enregistrement comptable prévu par la nouvelle réglementation en matière de stock-options : illustration simplifiée et schématique

Selon la future norme en matière de comptabilisation des stock-options, l'avantage obtenu par le bénéficiaire (différence entre le prix de souscription et la valeur de l'option) est inscrit en frais de personnel et la contrepartie en capitaux propres. Un ajustement annuel doit être envisagé et ce jusqu'à la levée des options. Si bien qu'à la fin de la période et après cette levée, l'augmentation des capitaux propres excédera le montant réellement encaissé du bénéficiaire par la société. La différence représentera une somme non perçue assimilée à une rémunération et inscrite en frais de personnel.
Exemple. Par commodité, contractons le temps et convenons que nous octroyons à un dirigeant la possibilité de souscrire une action nouvelle de sa société au prix de 80, ladite action valant 110 sur le marché boursier ; lors de la levée de l'option, le compte « banque » est alors débité de 80 (versement du dirigeant bénéficiaire), le compte « charges de personnel » est débité de 30 et les capitaux propres sont crédités de 110.
Introduisons la dimension du temps, nous obtenons alors le schéma suivant :
Situation identique, courant N, le dirigeant reçoit une option donnant la possibilité de souscrire une action au prix de 80. Fin N, cette même option, compte tenu du cours du titre et de ses perspectives d'évolution, est évaluée à 100. Le compte « Charges de personnel » est alors débité de la différence soit 20. La contrepartie est inscrite dans le passif du bilan au crédit des capitaux propres.
Courant N+1, l'option est levée permettant à son détenteur de souscrire pour 80 l'action dont on prend pour hypothèse qu'elle vaut 110 sur le marché. Le compte de trésorerie est alors débité de 80 à l'actif du bilan, le compte de rémunération est débité de 10 dans les charges du compte de résultat et les capitaux propres sont crédités de 90. En somme, les frais de personnel auront bien enregistré une rémunération de 30 (20 en N et 10 en N+1) et les capitaux propres auront augmenté de 110 (80 encaissés lors de la souscription et 30 correspondant à la rémunération du bénéficiaire).