



**HAL**  
open science

## Normes IFRS et PME: les limites d'un modèle comptable de l'organisation

Yvon Pesqueux

► **To cite this version:**

Yvon Pesqueux. Normes IFRS et PME: les limites d'un modèle comptable de l'organisation. 2<sup>o</sup> journée CNAM/IFRS, Sep 2008, Paris, France. hal-00480071

**HAL Id: hal-00480071**

**<https://hal.science/hal-00480071>**

Submitted on 3 May 2010

**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.

# NORMES IFRS ET PME : LES LIMITES D'UN MODELE COMPTABLE DE L'ORGANISATION

Yvon PESQUEUX

QuickTime™ et un  
décompresseur TIFF (non compressé)  
sont requis pour visionner cette image.

CNAM

Professeur titulaire de la Chaire “ Développement des Systèmes d’Organisation ”

292 rue Saint Martin

75 141 Paris Cédex 03

Tél. 01 40 27 21 63

FAX 01 40 27 26 55

E-mail [pesqueux@cnam.fr](mailto:pesqueux@cnam.fr)

Site web [www.cnam.fr/lipsor](http://www.cnam.fr/lipsor)

Résumé

Parler d’un modèle comptable de l’organisation, c’est mettre en avant la vocation de la comptabilité à offrir une représentation de l’organisation. L’argumentation de ce texte sera construite dans une perspective organisationnelle où les normes IFRS sont considérées comme étant constitutives d’un modèle comptable de l’organisation. Après avoir précisé ce qu’est un modèle organisationnel, il s’agira de voir ce que peut être un modèle comptable de l’organisation et donc en quoi les normes IFRS ont contribué à la constitution d’un tel modèle. Ses limites seront alors envisagées avant de conclure sur le fait de savoir en quoi les PME constituent un “ objet étrange ” en sciences comptables et en sciences des organisations.

## Abstract

An accounting model of the organization is giving an organizational representation (among others). This text is built according to an organizational understanding of IFRS considered as being able to build an accounting model of the organization. After having defined what is an organizational model, this text will offer the outlines of an accounting model of the organization and it will estimate how IFRS have contributed to such a model. Its limits will then be studied before a conclusion on small businesses considered as a 'strange object' in Accounting science as well as in Organization science.

## Mots clés

IFRS, PME, Modèle, Organisation, Sciences comptables

Accounting science, IFRS, Model, Organization, Small business

# **NORMES IFRS ET PME : LES LIMITES D'UN MODELE COMPTABLE DE L'ORGANISATION**

## Résumé

Parler d'un modèle comptable de l'organisation, c'est mettre en avant la vocation de la comptabilité à offrir une représentation de l'organisation. L'argumentation de ce texte sera construite dans une perspective organisationnelle où les normes IFRS sont considérées comme étant constitutives d'un modèle comptable de l'organisation. Après avoir précisé ce qu'est un modèle organisationnel, il s'agira de voir ce que peut être un modèle comptable de l'organisation et donc en quoi les normes IFRS ont contribué à la constitution d'un tel modèle. Ses limites seront alors envisagées avant de conclure sur le fait de savoir en quoi les PME constituent un " objet étrange " en sciences comptables et en sciences des organisations.

## Abstract

An accounting model of the organization is giving an organizational representation (among others). This text is built according to an organizational understanding of IFRS considered as being able to build an accounting model of the organization. After having defined what is an organizational model, this text will offer the outlines of an accounting model of the organization and it will estimate how IFRS have contributed to such a model. Its limits will then be studied before a conclusion on small businesses considered as a 'strange object' in Accounting science as well as in Organization science.

## Mots clés

IFRS, PME, Modèle, Organisation, Sciences comptables

Accounting science, IFRS, Model, Organization, Small business

## Introduction

Parler d'un modèle comptable de l'organisation, c'est mettre en avant la vocation de la comptabilité à offrir une représentation de l'organisation.

Rappelons de façon liminaire qu'au moment de la véritable expansion de l'enseignement du management, c'est-à-dire au moment de la généralisation du modèle américain du *Master of Business Administration* (MBA) après la Deuxième Guerre Mondiale, cet enseignement s'est construit autour de deux sciences sociales : les sciences comptables et les sciences des organisations. Ces deux sciences sociales appartiennent au domaine plus large des sciences sociales définies au regard des objets sociaux qui les fondent (comme la sociologie, les sciences politiques, les sciences économiques, par exemple). N'oublions pas que d'autres sciences sociales se définissent indépendamment de la référence à un objet social qui les fonderait (c'est le cas de l'histoire, par exemple).

Ces deux sciences sociales que sont les sciences comptables et les sciences des organisations présentent en outre la caractéristique de naître avec la " grande " organisation donc au début du XX<sup>e</sup> siècle, c'est-à-dire quand ces objets sociaux deviennent un fait social spécifique suffisamment important pour se développer autour de ses propres concepts. Par ailleurs elles sont toutes deux structurées de la même manière : des techniques (comptables et d'organisation), des questions (comptables et d'organisation) et des théories (comptables et d'organisation, là encore). Le jeu social qui leur est propre a d'ailleurs conduit l'AACSB (*Association to Advance Collegiate Schools of Business*) à accréditer les cursus qui se rapportent à l'une ou à l'autre de façon séparée tandis que la primauté accordée aux perspectives ingénieriques ou aux perspectives financières permettraient de comprendre la primauté accordée à l'une ou l'autre de ces sciences sociales dans l'espace (l'Europe continentale a toujours eu tendance à privilégier les sciences des organisations) et dans le temps (le " moment libéral " - Pesqueux, 1997 - a été aussi celui de la primauté relative accordée aux sciences comptables). C'est en cela qu'il est possible de parler d'un modèle comptable de l'organisation.

C'est ainsi que les sciences comptables et les sciences des organisations reposent sur de " grands " paradigmes, c'est-à-dire les paradigmes les plus utilisés qui sont :

- Le paradigme de " la décision rationnelle ", le modèle organisationnel qui en découle étant vu comme un lieu de la décision rationnelle à l'exclusion (ou à la chasse) de tout autre fondement,
- Le paradigme " politique " qui fait de l'organisation un lieu d'exercice de pouvoirs. C'est ce paradigme qui fonde en quelque sorte la sociologie des professions et la sociologie des organisations.
- Le paradigme " bureaucratique " qui fait de l'organisation un univers de structures où les " sujets " sont là pour aller dans le sens indiqué par la structure.

V. de Gaulejac mentionne l'existence de cinq paradigmes qui se trouveraient au fondement des sciences comptables et des sciences des organisations ".

PARADIGME	PRINCIPE DE BASE	CRITIQUE
OBJECTIVISTE	Comprendre, c'est mesurer, calculer	Primauté du langage formalisé sur tout autre langage
FONCTION-NALISTE	L'organisation est une donnée	Occultation des enjeux de pouvoir
EXPERIMENTAL	L'objectivation de l'humain est un gage de scientificité	Domination de la rationalité instrumentale
UTILITARISTE	La réflexion est au service de l'action	Soumission de la connaissance à des critères d'utilité
ECONOMISTE	L'humain est un facteur de l'entreprise	Réduction de l'humain à une ressource de l'entreprise

L'argumentation de ce texte sera construite dans une perspective organisationnelle où les normes IFRS sont considérées comme étant constitutives d'un modèle comptable de l'organisation. Après avoir précisé ce qu'est un modèle organisationnel, il s'agira de voir ce que peut être un modèle comptable de l'organisation et donc en quoi les normes IFRS ont contribué à la constitution d'un tel modèle. Ses limites seront alors envisagées avant de conclure sur le fait de savoir en quoi les PME constituent un " objet étrange " en sciences comptables et en sciences des organisations.

## Qu'est-ce qu'un modèle organisationnel ?

Ce qui soutient la logique de cette démonstration repose sur la difficulté ressentie de parler d'un " objet " comme l'organisation sans position épistémologique préalable.

C'est donc aux fondements des modèles qu'il est d'abord question de s'intéresser ici, le premier aspect étant celui de réduction, réduction allant de pair avec une simplification et le second en étant l'aspect normatif. Dans toute référence à un modèle, l'aspect réduction de la réalité tendrait à mettre en avant l'aspect " passif " de la représentation là où, dans son acceptation normative, ce serait l'aspect " actif " de l'identification qui l'emporterait.

C'est ce double processus qui est qualifié de modélisation. En ce sens, il est possible de modéliser à l'infini et rien ne vient, en conséquence, limiter la production de modèles. Mais ce qui compte avec l'organisation, c'est aussi la justification du modèle. C'est donc ce processus de justification qui viendra limiter la production de modèles, en "user" les uns, en susciter les autres. Il est donc essentiel de s'interroger sur les conditions de production des modèles et de savoir pourquoi certains d'entre eux émergent à un moment donné alors que d'autres disparaissent.

On pourrait, à l'instar de L. Sfez (2002), parler à ce propos de "personnage conceptuel" dans la mesure où le modèle n'est ni un personnage historique, ni un héros, ni un mythe, mais une production discursive en synchronisation avec un territoire et une époque. Ce personnage tiendrait sa substance de la répétition d'éléments de "réalité" et se positionnerait au regard d'objets de référence. Il en va ainsi, par exemple, du modèle comptable de l'organisation, issu (ou non d'ailleurs) de l'application des normes IFRS.

La notion de modèle possède un aspect "étiquetage" (son côté démonstratif) mais aussi un aspect conceptuel, celui de lien entre un idéal-type théorique et un idéal-type pratique (mais où le théorique préexiste).

Avec le modèle, il est donc question de forme fondant des compétences distinctives (une forme X, Y, etc.). La forme est donc à la fois la fois typique et spécifique, représentative d'un "métabolisme". Avec la référence à un modèle, l'importance des formes et la focalisation sur leur formation est majeure. Mais le modèle est de nature a-historique même s'il se prête au jeu des "vieilles" et des "nouvelles" formes organisationnelles se référant à l'implicite de la "rupture", permettant ainsi d'établir des chronologies sans "Histoire". Une fois établi, la référence au modèle se fait par oubli du processus de formation. C'est son *focus* qui compte.

L'institutionnalisation du modèle débouche sur la croyance en sa légitimité, croyance venant confondre les processus d'isomorphismes et d'allomorphismes. Il faut souligner la perspective intégrationniste des théories dominantes (la théorie de l'agence, par exemple) applicable à l'explication et à la justification du modèle, leur perspective téléologique (en fonction d'un but, d'un progrès supposé) et la purification qu'elles indiquent en stimulant le passage d'une forme organisationnelle à une autre.

Il est également important de souligner la différence qui peut exister entre une question, un thème et une mode, la modélisation prenant alors un caractère diachronique alors que "modèle" et "*business model*" prennent un aspect synchronique. Les modèles sont parfois "diachronisés" sur la base d'étapes (par exemple en invoquant le passage d'une configuration à une autre – c'est ce qui conduit à concevoir la PME en "réduction" de la grande organisation). Mais le modèle organisationnel se situe dans un temps "long" et sans véritable contingence sectorielle (le modèle "taylorien", par exemple), même s'il se renouvelle alors que le *business model* se situe dans un temps plus "court" et dans une contingence sectorielle (le *business model* de Google, par exemple). Le modèle articule des éléments organisationnels en un ensemble cohérent alors que le *business model* est issu des arrangements "de marché".

Il faut également souligner la contingence socio-économique et / ou socio-politique d'un modèle organisationnel :

- La " crise " du 15/8/1971 avec l'abandon de la parité dollar / or et le passage à un système de taux de change flexibles a entraîné l'" ajout " du modèle d'organisation " japonais " (par référence à la flexibilité) au modèle " classique " d'organisation.
- Celle du 3/10/1989 avec la chute du mur de Berlin a ouvert l'espace au développement de la mondialisation et aux externalisations généralisées (délocalisation, externalisation du management).
- Celle du 8/8/2007 avec la crise des *subprimes* et l'apparition du thème du risque, crise venant combiner une crise alimentaire, une crise énergétique, une crise climatique et une crise financière et qui aura, n'en doutons pas, un impact majeur sur la substance du modèle organisationnel qui en découlera.

Ce sont en fait à chaque fois des " couches " organisationnelles qui s'accumulent. En effet, les crises du capitalisme induisent une double créativité institutionnelle et organisationnelle en corrélation avec le déclencheur de la crise et ceci ne peut être absent des développements consacrés à un modèle comptable de l'organisation.

Il faut enfin souligner la différence qui existe entre un thème organisationnel (un cycle de vie décennal synonyme de " préoccupation " comme la qualité dans la décennie 80, la valeur financière dans la décennie 90 et la responsabilité sociale de l'entreprise dans la décennie 2000-2010) et une question organisationnelle (récurrente depuis la " naissance " de la grande organisation). La qualité comme question corrélatrice du développement de la production de masse englobe la qualité comme thème corrélatif des transformations organisationnelles liées à la flexibilité. La mode est de durée plus courte (5 ans environ) et construit une réminiscence, un écho, de quelque chose qui reste ensuite.

De tels " objets " posent donc un problème plus large, celui du décodage des représentations, c'est-à-dire une posture où les éléments partiels de réalité auxquels on se réfère tendent à valider le modèle comme s'il s'agissait d'une réalité.

La validité d'un modèle sera donc jugée suivant :

- son fondement théorique comme, par exemple, sa capacité à proposer des " lois " à partir des régularités observées,
- sa capacité d'interprétation,
- la validité de ses prédictions, c'est-à-dire la possibilité de le vérifier par l'examen des faits.

Par " modèle ", C. D. Echaudemaison (2000) désigne " *un système abstrait dont la fonction est de représenter la réalité de façon très simplifiée ou de permettre l'étude d'un phénomène réel* ". Il concerne " *toutes les figurations ou reproductions qui servent les buts de la connaissance* " (Mouloud, 2008).

Pour leur part, M. Boyer & R. Freyssenet (2000) rappellent l'existence de quatre modalités de conceptions des modèles en sciences sociales :

- un idéal à atteindre,
- la stylisation d'un ensemble de traits réellement existants,
- une construction d'enchaînements logiques à partir de comportements supposés fondamentaux des agents concernés,
- une réponse cohérente aux problèmes nés des évolutions antérieures.

Rappelons les quatre critères que suggère A. Hatchuel (2003) comme venant fonder un modèle organisationnel :

- une vision qui dépasse la dimension des techniques de gestion,
- un dépassement des spécificités sectorielles,
- l'existence d'institutions permettant la formulation et la diffusion du modèle (écoles, chercheurs, groupes de professionnels, etc.),
- des concrétisations exemplaires.

Ajoutons l'idée que le modèle constitue aussi ce qui focalise l'attention à un moment donné, créant ainsi l'impossibilité de voir autre chose.

L'ensemble de ce qui est aujourd'hui qualifié d'organisations pose au moins la question de ses dimensions épistémologiques et politiques que les sciences comptables et les sciences des organisations réduisent le plus souvent à un ensemble de techniques utilitaires applicables aux grandes entreprises.

Au moment de l'émergence de la grande entreprise, les perspectives de l'époque ont conduit aux velléités de création d'un savoir qui aurait bénéficié des catégories scientifiques des sciences exactes. La science était déjà entrée dans les entreprises par les procédés de production. Aujourd'hui, un croisement s'opère avec les sciences sociales au point que, dans les pays anglo-américains " au sens large " (Grande-Bretagne, Etats-Unis, Canada, Nouvelle-Zélande, Australie, mais aussi Scandinavie, Israël, etc.), on pourrait presque dire que les sciences comptables et les sciences des organisations tendent à être " le " centre des sciences sociales. En effet, à l'instar de ce qui s'est passé durant les " années Thatcher " en Grande-Bretagne (moment où démarre cette tendance), les fonds alloués aux universités ayant été laminés, les sciences sociales ont été parquées dans des " pôles d'excellence ", les universités ayant dû fermer les départements correspondants pour les transformer (peu ou prou avec les mêmes enseignants) en *Business Schools*. L'entreprise est ainsi devenue un objet de recherche central et les catégories des sciences sociales qui lui ont été consacrées s'en sont trouvées transformées. L'étrangeté du corpus est d'autant plus grande que, comme le souligne M. Nikitin (2003), " *on gère des entreprises depuis plusieurs siècles – souvent très bien – et, pour ce faire, on met en œuvre des savoirs qui dépassent le simple empirisme. Qualifiés le plus souvent de techniques, ces savoirs ont d'ailleurs eu des périmètres et des statuts divers* ".

La norme de gestion comme les normes IFRS peuvent-elles être considérées comme un modèle ? Le modèle qui en résulte est-il une norme ?

## **Un modèle comptable " anglo-américain " de l'organisation ?**

Parler de modèle “ anglo-américain ”, c’est indiquer que l’on doit penser :

1° Qu’il s’agisse d’un modèle organisationnel, la question de la référence géographique étant à la fois une question structurante relative à la nature et aux circonstances auxquelles se trouvent confrontées les entreprises mais aussi le signe du passage de la focalisation de leur management sur les tâches à la focalisation sur les valeurs.

2° Qu’il puisse *a minima* entrer dans un cadre d’interprétation culturaliste, ce qui pose donc la question d’un référentiel comparatif (un modèle “ européen ” ici ?).

Le problème est alors de se confronter au contenu d’un modèle généraliste de l’organisation des entreprises dans sa vocation à uniformiser les pratiques de gestion par référence aux instruments développés dans les entreprises mais aussi aux pratiques sociales liées à l’existence de contextes culturels différents suivant les pays malgré la référence à la normativité des catégories gestionnaires américaines. Or le projet généraliste des méthodes de gestion pose problème dans la mesure où il induit la généralisation d’une véritable idéologie politique de type gestionnaire venant déclasser les institutions du politique proprement dit dans un univers de pensée finalement totalitaire, celui de la pensée “ unique ”, indépendamment des enracinements géographiques. Cet argument est très souvent avancé quand il est question des normes IFRS.

Avec le modèle “ anglo-américain ” de l’organisation, doit-on confondre multinationalisation des entreprises, mondialisation et avènement d’une société “ globale ” sous domination “ anglo-américaine ” ? *A contrario*, que signifie la référence à un modèle culturaliste ? Quelles en seraient les conditions théoriques de possibilité ? Parler de modèle “ anglo-américain ”, c’est “ culturaliser ” la perspective d’un volontarisme managérial en le légitimant au regard d’une inscription historique et géographique, mais où la référence aux sciences comptables et aux sciences des organisations est susceptible de fournir un fondement épistémologique à cette représentation.

Le modèle “ anglo-américain ” de l’organisation tend à se référer à l’existence de “ modèles ” culturels de référence sur la base d’une forme de primauté accordée à ce dernier et c’est par référence à R. Farnetti et I. Warde (1997) qu’il sera question d’envisager cette perspective dans la dimension historique du temps “ long ” d’un modèle d’organisation économique. La transmission d’un “ modèle ” “ anglo-américain ” serait ainsi effectuée par emprunts et métissage : les méthodes américaines comptables et de management ont pris une place essentielle dans les pratiques managériales en Europe essentiellement après la Deuxième Guerre Mondiale. C’est donc dire qu’un modèle comptable “ anglo-américain ” issu des normes IFRS ne date pas d’aujourd’hui et se trouve enraciné dans un temps plus “ long ”

La transmission des modèles obéit à deux paradoxes. Le premier est lié à l’effet d’importation du modèle qui ne peut induire les mêmes résultats que ceux observés dans le pays d’origine. Le deuxième concerne le cas fréquent du modèle corrigé et renvoyé ensuite au pays d’origine qui en tire parti. Les modèles se nourrissent donc les uns des autres et impliquent des effets différents selon l’environnement d’application,

ce qui permet d'ajouter ici la question de la dimension que l'on retrouve avec la référence aux PME qui peuvent alors être considérées comme un laboratoire de réajustement de ces normes.

A l'exportation, le modèle prend souvent une forme pure et dure dénuée de toutes ses complexités. Il est réduit à un ensemble d'images et de scènes qui tendent vers un état idéal loin de toutes les impuretés qui caractérisent le modèle originel : c'est le cas, par exemple, lorsqu'on décrit la référence aux valeurs de marché dans des histoires ou des anecdotes qui ne tiennent compte que des qualités de pragmatisme et d'intransigeance de la profession comptable américaine pour ce qui nous concerne ici. Le modèle comptable "anglo-américain" se transmet avec un mélange de purisme et de dogmatisme qui se manifestent sous forme de leçons et de règles strictes que les responsables tentent d'imposer aux autres en faisant abstraction des spécificités de chaque pays. C'est d'ailleurs largement l'enjeu de la référence aux normes IFRS. Une part de responsabilité revient aussi aux pays importateurs qui implantent le modèle dans un enthousiasme qui va jusqu'à l'empressement conjugué à l'ignorance, ce qui pourrait qualifier la position de la Commission Européenne dans son zèle à s'être référé aux normes IFRS. Dans ce sens M. Albert (1991) a décrit la version exportée du capitalisme américain comme étant "*plus dure, moins équilibrée, plus jungle que la version originale. Appliquée sans précaution, c'est l'équivalent d'un remède de cheval qu'on prétendrait utiliser sans disposer des antidotes qui en corrigent les excès*". L'analyse d'un modèle est ainsi d'autant plus pertinente que le modèle est mis en lumière dans son état d'origine et non sur place après importation.

Si le modèle comptable "anglo-américain" se base sur le pouvoir du marché, le modèle asiatique serait caractérisé par le rôle central de l'Etat dans un système économique lié à des facteurs historiques, culturels et géopolitiques qui ont fait de l'intervention de l'Etat le levier de la croissance économique. Il se distingue aussi par la priorité donnée à la production au contraire du modèle "anglo-américain" qui privilégie la consommation. Les politiques d'investissement planifiées sur le long terme ont permis à ces pays (Japon, les "dragons" : Corée du Sud, Taiwan, Singapour - et la Chine) auxquels on se réfère si souvent aujourd'hui de tirer profit de la production de masse couplée à la stratégie agressive des prix indépendamment de la référence à un modèle comptable "anglo-américain" de l'organisation. L'industrie asiatique donne lieu à une concurrence très rude aux produits des pays occidentaux et donc finalement au modèle comptable "anglo-américain" et à ceux qui s'y réfèrent.

Le modèle "européen" constituerait une variété incarnée en Allemagne et basée sur le pouvoir des partenaires sociaux et sur la cogestion (*Mitbestimmung*) comme fondements d'une économie de marché dont le fonctionnement est contrôlé par l'Etat. Ainsi le modèle allemand, appelé "rhénan", se démarquerait-il à la fois par le dialogue social qui précède toute validation institutionnelle et par le libéralisme économique limité par l'intervention de l'Etat.

Le cadre général de la transmission des modèles est lié à l'hégémonie britannique du XIX<sup>e</sup> siècle qui a donné lieu à une imitation de ce modèle économique par les pays suiveurs avec la France, la Belgique,

l'Allemagne, les Etats-Unis, etc. Cependant, la transmission du modèle s'est effectuée à des rythmes différents. L'époque actuelle serait caractérisée par le phénomène qualifié de mondialisation qui tendrait à estomper les frontières entre les Etats du fait de l'action des entreprises multinationales et des accords de libre-échange. Cela aurait consolidé des tendances contradictoires de réversibilité à l'intérieur même des modèles comptables locaux en faveur du modèle comptable "anglo-américain", modèle qui serait le préféré des directions des entreprises multinationales. Les turbulences du contexte mondial induiraient le basculement vers une ère de la "grande transformation" des formes comptables avec l'idéologie de la forme unique, celle du modèle comptable "anglo-américain".

## **Les limites du modèle comptable de l'organisation et de son application aux PME**

Ces limites sont de deux ordres : normatif et de taille.

En se référant à un modèle comptable de l'organisation, on suggère l'existence d'une volonté émergente (c'est-à-dire "non voulue" en tant que telle) d'évacuer la dimension sociale et culturelle dans le fonctionnement des organisations, dans le droit-fil de l'utopie technicienne du "management scientifique" dans sa vocation à construire une sorte d'aliénation rationnelle. Le modèle comptable issu des normes IFRS serait alors à ce titre un véritable projet de modélisation des comportements, au nom d'un discours rationaliste qui vient considérablement limiter le dialogue malgré les injonctions évaluatives qui marquent les prescriptions dans le domaine comptable. Il contribue également à la généralisation d'un management essentiellement coercitif au nom d'une figure inaccessible du maître enfouie dans le "marché".

L'appel à la loyauté "de" et "par" la référence aux normes IFRS, conduit à la constitution d'une morale partielle dans la mesure où elle se réfère à des valeurs discutables (au sens premier du terme) et non discutées (au nom de la norme !). Avec la partialité, il y a volonté de construire rationnellement une loyauté dont nous rappellerons ici quelques aspects, en particulier, comme le souligne G. P. Flechter (1996), un moyen d'entrer dans ce qui différencie "morale partielle" de "morale impartiale". La loyauté est partielle par nature. Elle indique la justification d'un traitement différencié des proches par rapport aux autres, plus particulièrement vis-à-vis de tout ce qui est, ou supposé étranger. Elle légitime un traitement différencié entre des êtres humains et la vocation expansionniste des catégories de cette loyauté. Elle n'est *a priori* ni bonne ni mauvaise par nature. Il faut se reporter aux principes qui la fondent, aux critères de différenciation avec les autres pour la juger, avant même que l'on connaisse les personnes ou les objets sociaux concernés. Dans le domaine, on distingue les théories dyadiques (être loyal ou pas) des théories triadiques (qui se réfèrent à un niveau minimal).

Dans le premier cas, la loyauté est vue comme un engagement volontaire en exagérant son aspect dévotion. La dévotion, terme associé par sa proximité avec la loyauté, marque la différence qui peut

s'établir entre le fait d'être dévoué et le fait d'être loyal. La dévotion est directement liée à la croyance, celle que l'on retrouve, par exemple, dans l'acception religieuse du terme. Mais ne retrouve-t-on pas des comportements qui s'apparentent à une forme de religiosité dans la référence aux normes IFRS, comme s'il s'agissait de répéter une prière de la comptabilité pour pousser des thématiques que l'on voudrait considérer comme à caractères techniques et scientifiques sous la houlette de "grands prêtres" qui sont devenus les comptables et d'un clergé qui dirige les grands cabinets d'audit. Cette ambiguïté se retrouve bien lorsqu'au travers du thème de la juste valeur, il est question d'être dévoué aux catégories du marché.

La conception triadique se contente de fixer une dimension minimale à la loyauté, c'est-à-dire l'abstention de tel ou tel acte supposé hors norme, hors procédure, donc déloyal. C'est ainsi que le sentiment de loyauté (et, à l'inverse, de déloyauté) va venir se distinguer du devoir de loyauté. C'est ce second aspect de devoir moral qui conduit à l'aspect féodal du terme. Le sentiment de loyauté induit le principe, réel ou factice, dans la soumission, de la réciprocité. La culture juridique moderne fonde la loyauté sur la réciprocité transcrite dans le contrat, le contractualisme étant alors un mode d'expression de la loyauté. Si le fondement en est l'histoire partagée, comme dans la référence aux normes IFRS, on va alors associer loyauté et identité : la loyauté est facteur d'identité. Mais le risque de la loyauté est celui de l'attachement excessif par projection, c'est-à-dire par identification des agents à ces normes, plaquées en quelque sorte et, par conséquent, d'un l'aveuglement idéologique, portant en germes la perversité de la norme. Sur cette dérive implicite, il résulte inévitablement des conflits entre des niveaux de loyauté (entre ce qui serait loyal et ce qui ne le serait pas et, par conséquent, entre qui est et qui n'est pas, loyal).

C'est ici, avec et par le re-questionnement de la comptabilité que la loyauté comprend une dimension éthique et politique, là où la fidélité, autre terme associé, va prendre une dimension psychologique. La confusion et l'amalgame entre les deux termes de "loyauté" et de "fidélité", en particulier l'utilisation parfois à des fins inavouées, du second pour le premier, conduisent surtout à occulter la dimension politique de la loyauté pour faire reporter l'échec éventuel sur une cause psychologique de l'agent organisationnel qui oserait critiquer la norme.

La fidélité attendue de l'image comptable en échange de son application est bien une attente de loyauté car rien ne garantit quelque élément que ce soit de la dimension psychologique du marché. La fidélité attendue de l'image porte surtout le masque de la loyauté attendue des agents de la comptabilité. Cette loyauté attendue est alors chargée d'une dimension politique et éthique, tout particulièrement pour atteindre une forme de soumission. On en retrouve les éléments dans toutes les tentatives de recouvrir cette dimension politique-là de dimensions psychologiques que l'on constate au travers de thèmes tels que ceux de la motivation, de l'implication et du sentiment d'appartenance au groupe supposé loyal. L'aspect psycho-identitaire constitue donc à la fois un projet et une occultation de la personnalité de l'agent organisationnel concerné, donc un re-travail sur sa personne, sur son fonctionnement psychologiquement loyal attendu. Au plus, il doit oublier ce qu'il était, et doit alors devenir ce que l'on en attend.

En conséquence et comme on le soulignait déjà plus haut, la loyauté devient exclusion de tous les autres à l'exception de seulement ceux qui sont loyaux. Elle devient alors, selon un processus d'identification, reconnaissance à la mode des clans des plus impliqués dans les plus hautes performances de l'organisation, celle qui est reconnue, donc attendue. À ce jeu, il reste peu de monde *in fine*, les seules élites loyales étant considérées comme étant les “ vraies ”. C'est la référence à l'objet de la loyauté, qui a pour base la mobilisation de ses propres capacités limitées pour appliquer les normes qui sont le lieu de résidence de la vérité qui fixe la dimension de l'exclusion, au regard d'une élite qui dépasse ses limites critiques dans la perspective de favoriser l'esprit d'équipe qui va sur toutes les mers !

La loyauté à des principes généraux atténue la portée de l'exclusion, encore que de nombreuses exactions aient été ainsi justifiées – de celles du projet colonial à la liberté du marché mise aujourd'hui en avant, malgré sa faillite (cf. la crise des *subprimes*). Cette dernière part de la loyauté, ainsi justifiée, car supportée par un processus et des procédures qui la démontrent, pour trouver sa justification dans les principes de liberté économique. Cette loyauté-là autorise à (et même plus, nécessite de) traquer les actes qui n'en relèveraient pas afin de mieux caractériser ceux qui en relèvent : procès kafkaïen en quelque sorte. La loyauté attendue de l'“ agent comptable ” et celle qui s'exprime au travers de la “ liberté économique ” “ forment système ”. Il devient alors difficile d'échapper à cette forme de procès kafkaïen, c'est-à-dire au “ sujet ” de pouvoir échapper à la loyauté attendue de lui. Finalement l'objectif est atteint, celui de mettre l'âme, l'esprit intime au seul service de la norme.

La loyauté comme masque de la domination de certains par d'autres grâce au leurre et à la confusion que fournit le terme de juste valeur par exemple, justifie donc aussi bien l'obéissance que le “ dressage ” de ceux qui n'obéiraient pas aux termes établis par cette domination. La loyauté conduira finalement au conformisme, dont le premier signe tangible est de “ faire comme tout le monde ”, c'est-à-dire d'obtenir une conformité du comportement, en particulier par mimétisme. C'est ce mimétisme-là qui est attendu du comportement des comptables, au point d'en constituer un des éléments de dérive possible, mais aussi en même temps d'être considéré comme le point d'ancrage du postulat d'efficacité, puisque le jeu de l'autoréférentialité normalisatrice va ainsi pouvoir jouer sans entrave. Dans l'autoréférentialité des normes IFRS, un thème que l'on peut identifier ici comme celui de la “ soumission – domination ”, permet de mettre en exergue la façon dont le conformisme y joue un rôle important avec la dimension politique qui génère ce mimétisme. Plutôt que de parler directement de ce conformisme-là, la médiation du marché qui lui est rapportée est essentielle à sa construction. En cas de désobéissance caractérisée, et donc à défaut de cette obéissance qui doit être obtenue de manière volontaire, au nom de la loyauté, c'est le dressage à la loyauté qui hérite des catégories psychologisantes et psycho-sociologisantes du conditionnement qui apparaissent évidemment justifiées puisque la caractérisation de la désobéissance en est la démonstration flagrante. Le comptable se trouve pris en flagrant délit... Pire, il va se faire coincer ! Cette loyauté-là se réfère à la figure impossible d'un marché, marché qui n'est plus celui du comptable car, au regard d'un jeu “ don de soi – contre-don ”, le don de soi aux catégories de la norme est considéré comme étant garant du contre-don que serait la fidélité de la mesure. Tout cela est considéré comme formant le seul vecteur de performance économique, déchiffirable par tous, comme l'unique élément susceptible de réaliser et de répondre à leurs attentes tout comme à celles du marché.

Mais, au titre d'une perspective normative, il est important de souligner le jeu de la relation de la norme, des méthodes et d'un modèle comptable de l'organisation. Un tel modèle serait-il la norme ou, à l'inverse, ne serait-ce pas la norme qui serait, du fait de son pouvoir de modélisation, constitutive du modèle ? Le modèle comptable de l'organisation est-il analysable à partir des différentes méthodes d'évaluation issues des normes IFRS ou bien, à l'inverse, ne serait-ce pas la puissance modélisatrice de ces méthodes qui serait constitutive du modèle ?

Le corpus normatif des normes IFRS contribue à la construction d'une gouvernance à dimension politique dans une société où se trouvent revisitées les catégories de l'exercice du pouvoir grâce au, et par le flou induit par l'application des normes. L'"ordre spontané" qui émerge en cohérence avec les catégories du marché, loin d'être celui de la diversité, est bel et bien celui de la standardisation.

Pour ce qui est de la limite de taille, la PME peut avant tout être considérée comme un objet organisationnel "étrange", les catégories des sciences comptables et des sciences des organisations semblant pouvoir lui être appliquée sans autre forme de procès, en extensivité des logiques applicables à la grande organisation. Le débat sur la différence entre la PME, l'entreprise et l'organisation s'arrête à la mise en avant de quelques critères de contingence : la taille bien sûr, la structure du capital (la présence des propriétaires étant toujours mise en avant). C'est à ce titre que la PME bénéficie de deux atouts symboliques : celui de constituer la forme canonique de l'entreprise construite autour de la figure de l'entrepreneur et celui du potentiel de croissance (petite entreprise deviendra grande, et c'est pour cela qu'elle est petite !) même si certaines conceptions tendent à en faire un objet spécifique. Mais s'il y a une théorie de l'entrepreneur, il n'y a pas de "sciences des PME".

La difficulté de l'application des normes IFRS à la PME tient essentiellement de cela : le modèle comptable de l'organisation se trouve lui être étendu sans autre forme de procès contribuant ainsi à en faire cet "objet étrange" qui, à défaut de devenir grande se trouve surplombée plus que tout autre type d'organisation par l'hétéronomie issue des normes et de la concurrence, la seconde étant le plus souvent conçue comme un aiguillon de son autonomie. Mais pour les normes comptables, point de salut dans l'autonomie sauf à considérer que leur maîtrise dans la PME peut stimuler deux choses : les compétences managériales de l'équipe dirigeante et un apprentissage organisationnel (qui serait alors facteur de compétitivité ?).

## **REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES**

- BOYER Roger & FREYSSINET Michel (2000), *Les modèles productifs*, Editions La découverte, collection "repères", n° 298
- ECHAUDEMAISON Claude-Danièle (2000), article "modèle", *Dictionnaire d'Economie et de Sciences sociales*, Nathan, Paris, 5<sup>e</sup> édition
- FARNETTI Richard & WARDE Ibrahim (1997), *Le modèle anglo-américain en question*, Economica, Paris

- FLETCHER Georges P. (1996), article “loyauté”, *Dictionnaire d'éthique et de philosophie morale*, PUF, Paris, pages 874 à 878
- GAULEJAC Vincent (2005), *La société malade de la gestion*, Seuil, Paris
- HATCHUEL Armand (2003), “Y a-t-il un modèle français ? Un point de vue historique”, *Revue Française de Gestion Industrielle*, vol. 17, n° 3, pages 9 à 14
- ALBERT Michel (1991), *Capitalisme contre capitalisme*, Le Seuil, Paris
- MOULOUDE Nathalie (2008), article “modèle”, *Encyclopedia Universalis*
- NIKITIN Marc (2003), “De la science des affaires aux sciences de gestion : un siècle de tâtonnements ?”, *Gérer et Comprendre*, n° 74, décembre 2003, pages 67 à 75
- PESQUEUX Yvon (2007), *Gouvernance et privatisation*, PUF, collection “La politique éclatée”, Paris
- SFEZ Lucien (2002), *technique et idéologie – Un enjeu de pouvoir*, Seuil, collection “la couleur des idées”