



**HAL**  
open science

## La comptabilité n'est pas celle de l'entreprise

Michel Baupin

► **To cite this version:**

Michel Baupin. La comptabilité n'est pas celle de l'entreprise. Congrès national de la Recherche en IUT, Jun 2012, Tours, France. hal-01739864

**HAL Id: hal-01739864**

**<https://hal.science/hal-01739864>**

Submitted on 21 Mar 2018

**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.

---

## **Titre : La comptabilité n'est pas celle de l'entreprise**

### **Thème pluridisciplinaire**

**Mots clés : Comptabilité, Code Civil, Contrat de travail, Entreprise, Patrimoine**

### **Auteur : Michel Baupin**

- Laboratoire NIMEC, Université de Caen
- En poste à l'IUT Cherbourg-Manche
  - rue Max Pol Fouchet
  - 50100 Cherbourg-Octevill.
- Mel : michel.baupin@unicaen.fr

**Sections de rattachement : 6**

**Secteur : tertiaire**

La définition de l'entreprise considérée du point de vue de l'actionnaire comme un ensemble d'investissements de capacités de production qui dégagent ou non une rentabilité supérieure au coût d'opportunité du capital ne fait pas l'unanimité. Pourtant, la théorie positive de l'agence, à partir des notions de conflits d'intérêts et d'asymétrie informationnelle, fournit une justification théorique opportune à la conception de la gouvernance actionnariale qui est issue de cette définition. Cependant, devant son incapacité à répondre aux défis posés en termes de « responsabilité sociale de l'entreprise » (RSE) par l'émergence de nouveaux acteurs, individuels ou organisationnels, rassemblés sous l'appellation « parties prenantes », d'autres discours sur la gouvernance se multiplient dans la pratique des entreprises en faisant l'objet d'adaptations régulières et constantes. Les travaux pionniers de Milgrom et Roberts<sup>1</sup> ont contesté l'identité supposée entre création de valeur et valeur pour les actionnaires car les décisions de la firme entraînent des conséquences pour l'ensemble des parties prenantes. Cette conception d'une gouvernance partenariale qui consiste à aligner la capacité à saisir les opportunités de croissance en mobilisant toutes les ressources dont dispose l'entreprise et l'appropriation des gains qui en sont issus n'est cependant pas nouvelle. Elle exprime le combat mené depuis la fin du 19<sup>ème</sup> siècle pour faire reconnaître et accepter l'entreprise comme une organisation hiérarchisée exploitant collectivement des moyens sous l'autorité d'une direction en vue de créer des richesses pour ses partenaires internes et externes. Les nouvelles règles comptables issues du règlement CRC 2004-06 codifiées à l'article 211-1 du PCG semblent apporter une justification à cette conception en définissant les actifs par rapport à la notion de patrimoine économique venant se substituer à celle de patrimoine juridique. Ainsi, la gouvernance partenariale se nourrit, pour prouver sa légitimité, des modifications de la comptabilité conçue au départ pour pouvoir construire la gouvernance fondée sur les propriétaires. Ces changements comptables qui portent sur les « parties prenantes » posent alors le problème de l'identification de « l'entreprise » par rapport à celle de la « société commerciale ». Pour Paul-Louis Brodier<sup>2</sup>, la confusion des deux termes soulève « des enjeux autrement plus cruciaux pour notre économie que ne le ferait une simple coquetterie sémantique. Car à confondre ces deux notions, on en vient à brouiller les règles du jeu économique, social et même politique. ». Nous allons montrer dans cette communication que la conception actuelle de l'entreprise n'a pas de réels fondements et que la comptabilité ne peut être que celle de l'entité juridique qui la porte.

Si le terme « entreprise » est très ancien, ce n'est qu'au tournant de 1900 qu'il s'est imposé et répandu avec le sens que nous lui connaissons aujourd'hui. L'entreprise moderne a évolué comme le mot qui la désigne en se formant entre 1860 et 1900 pour se développer pleinement et rapidement ensuite. Auparavant, le mot « entreprise » désignait toute sorte de projets mis à exécution. C'est pour régler le problème de la question ouvrière qui se développe à partir de 1870 et qui sera nourri par la notion de « contrat de travail »<sup>3</sup> que l'entreprise est inventée comme une organisation de parties prenantes dans laquelle l'accent doit être mis en particulier sur la relation entre la modification des relations de travail et le développement de la hiérarchie. Il est supposé y régner une hiérarchie contraignante dont l'action de direction, de surveillance et de discipline du travail au service des propriétaires du capital est resserrée sur l'ouvrier pour pouvoir rendre efficace la division technique du travail chère à Adam Smith<sup>4</sup>. De plus, l'ouvrier, de par sa situation économique depuis la deuxième moitié du 19<sup>ème</sup> siècle, ne peut pas se retrouver autrement que subordonné à ses employeurs. A cette hiérarchie d'usine et à cette dépendance économique, il est habituel d'ajouter les effets disciplinaires de la mécanisation et l'infantilisation/féminisation du travail pour avoir tous les éléments, très souvent répétés et peu contestés, tenant lieu de savoir officiel sur l'entreprise. Pourtant, comme l'ont montré Alain Cottureau<sup>5</sup> et Philippe Lefebvre<sup>6</sup>, la réalité du travail dans l'industrie, quelle que soit sa taille, est

---

<sup>1</sup> *Economics, Organization and Management*, Prentice Hall, 1992.

<sup>2</sup> *L'entreprise ou la confusion des sens*, L'Expansion, octobre, Paris, 1994.

<sup>3</sup> Lequel ne sera accepté en France qu'au début des années 1930 tout en continuant de faire débat encore actuellement.

<sup>4</sup> *Recherches sur la nature et les causes de la richesse des nations*, Édition Folio Essais, Paris, 1776, éd. 1976, p. 38-39.

<sup>5</sup> Droit et bon droit. Un droit des ouvriers instauré puis évincé par le droit du travail (France, XIX<sup>e</sup> siècle), *Annales HSS*, Armand Colin, Paris, n° 6, novembre-décembre 2002, p. 1521-1557.

<sup>6</sup> *L'invention de la grande entreprise. Travail, hiérarchie, marché (France, fin XVIIIe – début XXe siècle)*, Collection « Sociologies », PUF, Paris, 310 pages, 2003.

toute autre. Jusqu'au début des années 1860, la relation de travail répond aux critères de louage d'ouvrage<sup>7</sup> et non à celui de louage de services<sup>8</sup>. Ce n'est qu'à partir de la proposition d'introduire la notion de « contrat de travail » par Ernest Glasson<sup>9</sup> dans le droit civiliste que le louage de service va pouvoir se généraliser et se substituer à celui de louage d'ouvrage dans le souci de limiter les conflits comme ceux ayant opposé, entre 1870 et 1880, les agents des chemins de fer à leurs compagnies qui, en toute légalité, avaient saisi leurs cotisations de retraite. C'est à partir de cette proposition de Glasson que commença à être acceptée et à se répandre l'idée que le Code civil de 1804 avait presque totalement oublié de légiférer sur le travail de l'ouvrier de la grande industrie alors que, parallèlement, les penseurs de l'industrie soulignaient l'oubli des ouvriers par les patrons. La concomitance de ces deux oublis ayant été interprétée comme étant l'origine majeure de la « question ouvrière », le droit du travail se lança à partir de 1886 dans l'invention du contrat de travail pour réhabiliter le Code civil de 1804 alors que la gestion inventait et mettait en place le cadre d'action que constitue la hiérarchie moderne. Ces débats sur le contrat de travail fondé sur la subordination et sur la gestion par la hiérarchie vont faire apparaître progressivement une organisation nouvelle à laquelle on donnera le nom ancien d'« entreprise ». Les pratiques évoluèrent considérablement sous l'influence d'acteurs comme Fayol et Taylor qui permettront de penser « l'administration » comme une science et comme une activité distincte du gouvernement des entreprises ainsi que « l'organisation du travail » comme un savoir-faire qui opérationnalise le contrat de travail en transformant la relation de travail, jusque-là marchande, en une relation de coopération et de prescription (Hatchuel<sup>10</sup>). L'entreprise se constitua alors comme un collectif différent de celui de la société. Contrairement à l'échange d'un bien, le travail salarié est protégé des relations commerciales pour se fonder sur un paradigme coopératif. Les compétences ou le patrimoine des individus ne dépendent plus d'eux et de leurs parcours personnels. Au contraire, leur destin se trouve confié aux décisions de gestion collective. La production de compétences fait partie intégrante du rapport salarial dans la mesure où l'individu laisse à l'employeur le soin de construire, avec lui, ses ressources et ses capacités d'action futures. Cette nouvelle représentation de la relation salariale donna naissance aux directions du personnel, qui étaient quasiment inexistantes avant 1917 (Jean Fombonne<sup>11</sup>). L'entreprise va donner lieu à des innovations techniques radicales et à des transformations sociales profondes. Capable de manier les sciences et l'industrie, elle émerveille et inquiète. L'État n'est d'ailleurs pas sans l'encadrer. Pourtant, et c'est le paradoxe, il se saisit d'elle et lui permet de se déployer mais sans jamais lui reconnaître de qualification juridique particulière. Or, faute de la reconnaître l'entreprise, il alimente la confusion avec la société commerciale. Comme le disait Georges Ripert<sup>12</sup>, l'entreprise n'a aucun droit puisqu'elle n'est pas reconnue juridiquement. Les normes des personnes juridiques, individuelles ou sociétaires, lui ont simplement été étendues et elle est restée « cachée » sous l'idée de la propriété, les actionnaires des sociétés étant supposés en être les propriétaires.

L'enchaînement logique pour aboutir à l'entreprise se fonde sur le droit de propriété : les apporteurs de capitaux sont propriétaires de l'entreprise individuelle (expression mal choisie) ou de la société qui est propriétaire des actifs mis à la disposition de l'entreprise, ce qui n'entraîne pas comme conséquence que l'entreprise elle-même soit propriétaire de ces actifs. Au contraire, elle n'a aucune autonomie économique puisqu'elle ne possède pas le patrimoine qui, de par le droit, ne peut qu'appartenir à la société. En conséquence, la comptabilité qui est tenue est celle de la société et non celle de l'entreprise qui apparaît alors comme une fiction patrimoniale développant une activité au sein d'un nœud de marchés, interrogeant de ce fait, la légitimité des nouvelles normes IAS/IFRS à vouloir devenir une référence comptable internationale.

---

<sup>7</sup> Le louage d'ouvrage repose sur l'autonomie de l'ouvrier dans son travail. Il est contrôlé sur le résultat qu'il s'engage à fournir et non par la surveillance de sa conduite pendant la réalisation de son travail.

<sup>8</sup> Le louage de service repose sur la subordination du travailleur à celui qui l'emploie, lui ôtant toute autonomie dans la réalisation du travail.

<sup>9</sup> *Le Code civil et la question ouvrière*, Séances et travaux de l'Académie des sciences morales et politiques, 1<sup>er</sup> semestre, tome 25, Paris, 1886 éd. 2006, p. 843-895.

<sup>10</sup> *Histoire des révolutions de la gestion des entreprises*, Problèmes économiques, mai 2004, n° 2854.

<sup>11</sup> *Personnel et DRH. L'affirmation de la fonction Personnel (France, 1830-1990)*, Vuibert, Paris, 2001, p. 285-307.

<sup>12</sup> *Les aspects juridiques du capitalisme moderne*, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence (L.G.D.J.), 1<sup>ère</sup> éd., Paris, 1951, p. 233.