



HAL
open science

ESQUISSE D'UNE REFLEXION ANTHROPOLOGIQUE SUR LE CHIFFRE COMPTABLE EN SCIENCES DE GESTION

Nicolas Praquin

► **To cite this version:**

Nicolas Praquin. ESQUISSE D'UNE REFLEXION ANTHROPOLOGIQUE SUR LE CHIFFRE COMPTABLE EN SCIENCES DE GESTION. Gestion et management. Université Paris-Dauphine, PSL*; Anne Pezet, 2009. tel-01638605

HAL Id: tel-01638605

<https://hal.science/tel-01638605>

Submitted on 20 Nov 2017

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

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

UNIVERSITE PARIS IX-DAUPHINE
ECOLE DOCTORALE DE GESTION, COMPTABILITE, FINANCE (EDOGEST)
CENTRE DE RECHERCHE EUROPEEN EN FINANCE ET GESTION (CREFIGE)

**ESQUISSE D'UNE REFLEXION ANTHROPOLOGIQUE SUR LE
CHIFFRE COMPTABLE EN SCIENCES DE GESTION**

Mémoire
d'Habilitation à Diriger des Recherches

Soutenance du 22 janvier 2009

Nicolas PRAQUIN

JURY DE SOUTENANCE

Présidente du jury et

coordinatrice des travaux : Anne Pezet, Professeur à l'Université Paris-Dauphine

Rapporteurs :

Mathieu Detchessahar, Professeur à l'Université de Nantes

Christine Pochet, Professeur à l'IAE de Paris

Suffragants :

Bernard Colasse, Professeur à l'Université Paris-Dauphine

Catherine Vuillermot, Maître de Conférences-HDR, à
l'Université de Franche-Comté

L'Université n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses : ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

A Michèle,
Basile et Félix.

REMERCIEMENTS

L'habilitation à diriger des recherches est une étape importante dans le parcours d'un chercheur dans la mesure où elle lui donne la possibilité de diriger des travaux de thèse qui participent ainsi à l'amélioration des connaissances dans son domaine.

C'est donc une marque de confiance que le jury accorde à l'impétrant lorsque celui-ci, après que la qualité de ses travaux ait été reconnue dans le cadre de sa propre thèse, se voit autoriser à diriger les recherches de ses futurs collègues.

Le travail de recherche est souvent perçu comme le fruit d'une pratique individuelle, voire solitaire. Cependant, au même titre que dans l'ordre social, certains faits doivent être étudiés pour en comprendre les articulations cachées, il en est de même dans un mémoire d'habilitation à diriger des recherches, et plus largement dans toute activité scientifique. La recherche ne pourrait être si le chercheur n'était soutenu par ses pairs ; ce soutien se matérialise par l'appartenance à une communauté de chercheurs et à la participation à ses manifestations (séminaires, colloques, etc.). Mais il s'exprime surtout par une forme de réseaux invisibles où se tissent des reconnaissances mutuelles, voire des amitiés : le partage des connaissances et des points de vue ou des « regards » personnels est ce qui fonde la qualité de la recherche ; il favorise l'échange informel, provoque l'émulation et génère de la créativité intellectuelle. Ces petits riens du quotidien sont difficilement perceptibles ; ils sont pourtant indispensables et forment la partie cachée – et pourtant la plus importante – de l'iceberg. Comme je cherche à le montrer dans mes travaux, la comptabilité relève de cette même logique : elle est une infrastructure indispensable – mais souvent négligée – à la réussite des organisations.

Je tiens donc à remercier Anne Pezet, Professeure à l'Université Paris-Dauphine, pour la confiance qu'elle m'a accordée en acceptant de diriger ce travail. Ses conseils ont été fructueux. Je voudrais également saluer Bernard Colasse, Professeur à l'Université Paris-Dauphine, pour le temps qu'il a pris à lire mon manuscrit et à me recevoir pour me faire part de ses remarques bienveillantes. Le travail ici présent ne serait pas sans leur précieux concours. Plus largement, je tiens à souligner l'apport fécond dans ma réflexion des échanges que nous avons pu avoir dans le groupe CRIM – CRItique et Management. Et je n'oublie pas tous ces acteurs du quotidien qui forment ce réseau invisible précédemment évoqué. Enfin, comme à l'habitude devrais-je écrire, la joie et le plaisir que j'ai à travailler n'existeraient pas sans l'affection des miens. Mes derniers mots vont donc à Michèle, Basile et Félix.

SOMMAIRE

REMERCIEMENTS.....	4
SOMMAIRE.....	5
HABILITATION A DIRIGER DES RECHERCHES.....	7
INTRODUCTION.....	8
I. EPISTEMOLOGIE ET METHODOLOGIE DE LA RECHERCHE.....	12
1. <i>Le chiffre comptable : instrument de décision ou mode de représentation ?</i>	12
2. <i>Du chiffre à l'objet scientifique : hypothèses sur le processus académique d'institutionnalisation de la comptabilité et réflexions sur ses finalités</i>	16
3. <i>Méthodologie et épistémologie de la recherche : enjeux et limites</i>	20
4. <i>Le recours à l'histoire : aspects épistémologiques pour la recherche en gestion</i>	23
5. <i>De l'histoire à l'anthropologie : motifs d'une transition</i>	27
II. LE CHIFFRE COMPTABLE COMME OBJET SOCIAL.....	31
1. <i>Le chiffre, processus d'apprentissage du concept</i>	31
2. <i>Le chiffre comme mode de socialisation</i>	34
3. <i>Les propriétés du chiffre comptable</i>	36
4. <i>Le chiffre comptable : technique ou langage ?</i>	40
5. <i>Chiffre comptable et pouvoir politique : très brève histoire d'un parcours</i>	42
III. LE DEBAT SUR LA JUSTE VALEUR : UN ESSAI DE REFLEXION ANTHROPOLOGIQUE.....	46
1. <i>La robustesse du coût historique : aspects historiques et cognitifs</i>	47
2. <i>Du coût historique à la juste valeur : motifs sociaux et organisationnels d'une transition</i>	50
3. <i>Généalogie institutionnelle de la juste valeur</i>	56
4. <i>Juste valeur et représentation de l'entreprise : les « pour » et les « contre »</i>	61
5. <i>Trois clés du discours rhétorique : choix du vocabulaire, création du concept et méthode d'évaluation</i>	64
6. <i>Un enjeu de représentation des « mondes » dominants</i>	67
7. <i>Une tentative d'explication anthropologique</i>	70
CONCLUSION.....	74
BIBLIOGRAPHIE.....	76
LISTE DES PUBLICATIONS ET COMMUNICATIONS.....	84

« Les grandes personnes aiment les chiffres. Quand vous leur parlez d'un nouvel ami, elles ne vous questionnent jamais sur l'essentiel. Elles ne vous disent jamais : « Quel est le son de sa voix ? Quels sont les jeux qu'il préfère ? Est-ce qu'il collectionne les papillons ? ». Elles vous demandent : « Quel âge a-t-il ? Combien a-t-il de frères ? Combien pèse-t-il ? Combien gagne son frère ? ». Alors seulement elles croient le connaître ».

A. de SAINT-EXUPERY (1943), *Le petit prince*, ch. IV (<http://www.odaha.com/littleprince.php?f=Francais>, éd. électronique).

« Au lieu d'expliquer tout par la prétendue imposition d'une loi d'évolution qui contraindrait les phénomènes d'ensemble à se reproduire, à se répéter identiquement dans un certain ordre, au lieu d'expliquer ainsi le petit par le grand, le détail par le gros, j'explique les similitudes d'ensemble par l'entassement de petites actions élémentaires, le grand par le petit, le gros par le détail. Cette manière de voir est destinée à produire en sociologie la même transformation qu'a produite en mathématiques l'introduction de l'analyse infinitésimale ».

G. TARDE (1898), *Lois sociales. Esquisse d'une sociologie*, Alcan, Paris, (éd. électronique, <http://dx.doi.org/doi:10.1522/cla.sif.tag.loi2>, p. 22).

« Dans la forme d'un outil trois valeurs interfèrent : la fonction mécanique idéale, les solutions matérielles à l'approximation fonctionnelle qui relèvent de l'état technique et le style qui relève de la figuration ethnique ».

A. LEROI-GOURHAN, (1965), *Le geste et la parole*, vol. 2, Albin Michel, Paris (éd. 2000).

HABILITATION A DIRIGER DES RECHERCHES

Introduction

« [Les sociologues] *n'ont ainsi vu pendant longtemps dans la comptabilité qu'une technique, donc quelque chose qui ne relevait pas, jusqu'au développement récent de la sociologie des techniques, des sciences sociales* », E. CHIAPELLO et C. RAMIREZ (2004), « La sociologie de la comptabilité : une introduction », Comptabilité-Contrôle-Audit, n° thématique, juin, p. 3-5.

Le réel est complexe et les capacités cognitives de l'être humain pour l'appréhender sont limitées. Le travail de la pensée vise donc à organiser cette complexité à l'aide d'outils intellectuels que sont les concepts. La finalité est double ; dans sa dimension métaphysique, elle permet à chacun, confronté à l'angoisse de l'existence, d'élaborer des certitudes tels qu'ont pu le développer le courant philosophique de l'existentialisme [Heidegger, Kierkegaard, Sartre] ou la psychanalyse [Freud, Lacan] ; dans sa dimension sociale, voire instrumentale, elle lui donne la possibilité de prendre des décisions et d'agir.

Il est habituel de considérer que le premier volet relève de la philosophie et que le second appartient plutôt aux sciences, qu'elles soient de la nature ou de l'homme. Cependant, ce premier élément du concept est fondamental pour deux raisons. D'une part, toutes les sciences, dans leurs fondements, sont d'abord le fait de philosophes qui se sont interrogés sur les moyens de construire un savoir qui leur permettent de mieux comprendre les phénomènes du réel ; cela est vrai pour les mathématiques, l'astronomie, la physique, mais plus encore peut-être pour les sciences humaines et sociales, beaucoup plus proches de nous dans leurs prémisses : histoire, sociologie, économie, anthropologie, psychologie, etc. Il n'y a donc pas de raison que les sciences de gestion y échappent. D'autre part, le concept ne prend de sens que s'il est mis en relation avec des finalités qui donnent lieu à interprétation et (re)construction à mesure de leur réalisation. Autrement dit, réduire les concepts de gestion à leur dimension instrumentale de mesure de la performance ou du pilotage de l'organisation revient à volontairement s'abstraire de tout un champ d'appréhension des phénomènes de gestion.

Le chiffre est un concept avant d'être un instrument de calcul [Ifrah, 1994, t. I : 17]. Il convient donc de s'interroger sur sa construction historique avant de réfléchir sur sa fonction en sciences de gestion.

Il est cependant déjà possible de dire que le rôle communément admis du chiffre est d'objectiver et donc de rationaliser des faits sociaux, des phénomènes de

l'environnement ou des comportements humains, perceptibles sous la forme de l'expérience et de l'empirisme individuels, mais insaisissables du fait de leur particularisme propre.

Cette objectivation permet la prise de décision mais en constitue aussi la limite car la complexité du réel précédemment évoquée ne peut être réductible à des données quantitatives. La gestion, et donc les sciences de gestion, s'inscrivent dans cette dialectique de la réduction chiffrée du réel tout en sachant pertinemment – même si certains tendent à l'oublier – que cette tentative est vaine et donc insuffisante à une prise de décision pertinente comme certains travaux de recherche ont déjà eu l'occasion de le démontrer [Pezet A., 1998 ; Riveline, 1993]. La recherche en gestion doit à la fois intégrer la problématique du chiffre – c'est-à-dire des instruments d'évaluation – mais également reconnaître que ceux-ci ne sont que le reflet de la rationalité limitée des acteurs. Le chercheur est donc amené à explorer les autres champs du possible ; à savoir, toutes les connaissances acquises dans l'organisation, irréductibles au chiffre car reposant sur l'expérience, l'empirisme et la transmission, fruits d'une histoire individuelle et collective. Prendre acte de cet état de fait et l'intégrer dans ses problématiques de recherche nécessite donc de considérer que le chiffre est une construction sociale, un compromis entre des individus et/ou des institutions aux intérêts divergents et qui sont eux-mêmes confrontés à leur environnement politique, économique ou social.

La recherche en gestion est donc amenée à tenir compte de ces trois dimensions :

- La recherche de l'objectivation et de la rationalisation des acteurs par le chiffre – c'est-à-dire par la mesure et l'évaluation. Cet élément central de la gestion tend parfois à faire penser que sa production est à même de produire de l'universel et du neutre, loin de toute contextualisation sociale. Pour ce motif, les deux arguments suivants sont également à prendre en considération.
- L'empirisme et l'expérience individuelle ou collective qui forgent l'identité et la culture des acteurs et de l'organisation à laquelle ils appartiennent. Ces deux éléments échappent à l'évaluation mais n'en constituent pas moins des objets d'étude dans la mesure où l'organisation n'est pas réductible à une mécanique mais est le fait d'hommes et de femmes qui pensent et agissent [Crozier et Friedberg, 1977 ; Douglas, 2004].

- L'environnement qui échappe au pouvoir direct de l'individu et/ou de l'organisation mais qui interagit avec eux ; cette interaction ne peut échapper non plus au chercheur et entre donc dans son champ d'étude.

La légitimité des sciences de gestion se fonde souvent sur le postulat d'une science faite pour l'action. L'objectif de cette habilitation à diriger des recherches est de débattre de cette question en discutant de la logique instrumentale des outils de gestion qui sont généralement abordés par le biais de leurs outputs et de leur efficacité. Poser ce type d'interrogation, c'est réfléchir au champ de recherche du chercheur ; doit-il s'intéresser uniquement à la production des acteurs, c'est-à-dire à leur capacité à agir avec des outils adaptés aux besoins de l'organisation ? Ou doit-il également intégrer tous les aspects amonts qui sont de comprendre comment et pourquoi se construit un outil de gestion et pour quelles finalités il est établi ? La démarche induite par la deuxième question est ici privilégiée.

Mais poser la question d'une compréhension globale de l'acteur et de ses outils pose également la question de déterminer les possibilités et les limites de cette logique de recherche. C'est là qu'intervient l'histoire, tant dans sa dimension épistémologique (du fait de la capacité qu'elle a montrée à interroger ses propres pratiques et ses propres limites) que dans sa dimension méthodologique qui offre d'intéressantes perspectives pour le chercheur en sciences de gestion.

Ce travail s'inscrit à l'intersection du courant des *critical studies* et des recherches socio-organisationnelles ; le but est d'établir le lien entre les outils de gestion et leur environnement [Hopwood, 1976] et qui soulignent les rôles du pouvoir et du conflit dans les organisations [Cooper & Hopper, 2007]. Selon cette démarche, l'objet comptable est analysé comme une technique de rationalisation économique de décisions managériales visant à asseoir la légitimité de ceux qui les initient [Burchel et al., 1980]. Une double tension anime donc cette réflexion :

- Il s'agit de viser à établir une vérité qui dépasse les contingences matérielles de la pratique comptable en situation. Autrement dit, le but est de construire une théorie du fait comptable qui parvienne à articuler la recherche de l'objectivation du calcul économique avec les phénomènes de domination sociale et de pouvoir que permet d'exercer le chiffre.

- Cependant, cette élaboration d'une théorie du fait comptable nécessite de s'ancrer dans les pratiques des organisations afin de confronter le produit d'une spéculation intellectuelle avec le réel.

Pour répondre à cette problématique, ce mémoire s'articule autour de trois parties :

- La première partie fait état des questionnements épistémologiques et méthodologiques qu'a pu susciter notre parcours de chercheur. Dans cette section, les fonctions du chiffre comptable et la portée académique de la recherche en comptabilité sont mises en perspective. Est également expliqué pourquoi l'histoire et l'anthropologie constituent des méthodes utiles et complémentaires pour comprendre la fonction du chiffre dans les organisations.
- Le chiffre comptable comme objet social est développé dans la deuxième partie. Y est montrée comment la confrontation précoce de l'individu avec le critère d'exactitude généralement attribué aux chiffres contribuent à la fabrication d'une croyance en la vérité du chiffre comptable, élément indispensable à l'exercice du pouvoir politique.
- La troisième et dernière partie est l'occasion de débattre des enjeux anthropologiques de la juste valeur. Le travail de thèse a été l'occasion de montrer en plusieurs endroits que les choix d'évaluation étaient indissociables de la position sociale de l'acteur. Ce questionnement est ici repris pour engager une nouvelle réflexion qui pourrait constituer les bases d'un programme de recherche à venir ; en effet, le débat autour de la juste valeur est exemplaire de la façon dont la comptabilité constitue une technique sociale qui reflète les interactions existant entre la société, le politique et l'économique – autrement dit, il s'agit de montrer comment une recherche de nature anthropologique peut être utile aux sciences de gestion.

I. Epistémologie et méthodologie de la recherche

« La conscience qu'une discipline prend de son passé n'est qu'une forme de la conscience qu'elle prend d'elle-même », R. ARON (1938), *Introduction à la philosophie de l'histoire*, Gallimard, Paris, éd. 1986, p. 156.

Cette première partie vise à exposer les fondements de notre démarche de recherche. Il s'agit d'expliquer que la comptabilité ne peut être seulement conçue comme un instrument technique mais doit également être envisagée comme un mode de construction des rapports sociaux, soumis à un environnement qui a gagné en complexité depuis la Révolution industrielle.

Plus précisément, après avoir discuté de la fonction du chiffre comptable (1.), il est proposé une hypothèse expliquant le développement académique tardif de la recherche en comptabilité (2.). Une section consacrée aux choix épistémologiques et méthodologiques (3.) réalisés dans les travaux permet ensuite d'exposer les motifs du recours à l'histoire (4.) puis à l'anthropologie (5.).

1. Le chiffre comptable : instrument de décision ou mode de représentation ?

Les fonctions du chiffre comptable sont multiples : outil de prédiction et d'information [IAS1 ; Martinez, 2004], aide à la décision, preuve juridique, contrôle des résultats, évaluation des ressources utilisées [Evrart, 2000], instrument d'évaluation, mode de modélisation du réel et de médiation sociale [Capron, 1990 ; Colasse, 2005 ; Praquin, 2003 (enc. 1)]. Ces conceptions ne sont pas opposées mais complémentaires. Au plan sociétal, cette complémentarité a été renforcée par la complexification des relations économiques où la multiplication des parties prenantes a fait de la comptabilité un enjeu institutionnel et politique à compter du XIXe siècle [Praquin, 2003 (enc. 1)] ; au plan strictement comptable, elle a été consolidée par le développement des cadres conceptuels et les recherches universitaires.

Enc. 1 – Comptabilité et protection des créanciers : une analyse de la fonction technico-sociale de la comptabilité (1807-1942) – Thèse en sciences de gestion, 2003.

Ce travail, qui couvre une période proche d'un siècle et demi, a été l'occasion de montrer la façon dont la comptabilité est progressivement devenue un objet socio-technique complexe et un enjeu politique. Chacun des aspects précités – outil de prédiction, etc. – est étudié au travers de la figure du créancier. La première partie s'intéresse à une représentation-type qui est celle du créancier institutionnel, tel que l'imaginent et le formalisent le législateur et le pouvoir judiciaire au travers des lois et de la jurisprudence civile et commerciale ; dans ce cadre, la comptabilité, bien que rarement explicitement présente au cœur des débats, apparaît nettement comme une infrastructure indispensable à l'existence de l'ordre socio-économique. La seconde partie est consacrée à la façon dont trois formes de créancier – les obligataires, les banques et l'administration fiscale – mobilisent la comptabilité pour défendre leurs intérêts. Autant – sinon plus – qu'un instrument calculatoire, il est montré que la comptabilité constitue un artefact social qui permet de gérer à distance, de produire de la confiance entre parties prenantes en même temps que de l'éprouver ; elle est une forme de langage qui produit de la rationalité économique à même d'éclairer la prise de décision en même temps qu'elle constitue un enjeu de pouvoir et de domination socio-économiques.

Cependant, il convient de constater que cette tentative de concilier la dimension technologique de la comptabilité avec son influence sociétale peine à se traduire dans les pratiques. Dans les milieux professionnels, le débat entre principes et règles illustre cette difficulté à articuler des comportements moraux et sociaux (prudence, etc.) et des normes techniques : la tension est constante entre les tenants d'une plus grande autonomie des praticiens dont les comportements seraient régulés sur la base des théories des conventions et de l'agence et ceux qui estiment insuffisantes ou inopérantes ces constructions sociales et leur préfèrent une comptabilité « technologisée » par des règles précises et détaillées [Alexander & Jermakowicz, 2006 ; Gélard, 2006 ; Walker, 2007]. Au plan académique, la fracture est également perceptible ; d'un côté figurent plutôt les recherches fondées sur une théorie positive de la comptabilité qui visent à construire des modèles prédictifs fondés sur des bases de données comptables chiffrées, de l'autre se dessinent des travaux de nature phénoménologique où le chiffre comptable devient secondaire par rapport à l'analyse de son impact sur les comportements sociaux, organisationnels, voire sociétaux qu'il génère [Colasse, 1999].

D'une certaine façon, s'exprime ici cette pluralité des mondes – rationnel, instrumental, cognitif, social ou symbolique – dans lesquels nous vivons tous et que nous ne parvenons à réduire au plan scientifique à une seule science¹. S'il faut peut-être s'en

¹ Cette problématique de l'irréductibilité scientifique du chiffre comptable à une compréhension unique n'est pas un phénomène isolé, comme le décrit ailleurs Desrosières [1993] dans le cadre de la statistique – fort proche de la gestion dans son histoire moderne au XIXe siècle ; ce qui n'est probablement pas un

féliciter pour la fécondité des sciences de gestion, et plus largement encore, pour le maintien d'une diversité des façons de penser la recherche, on peut le regretter pour l'unité de notre production scientifique : nous ne parvenons pas – ou guère – à construire des passerelles entre ces deux formes de recherche qui permettraient de confronter, articuler, voire unifier les résultats des uns et des autres.

Cette situation apparaît révélatrice de deux phénomènes conjoints. En premier lieu, la recherche n'est pas un produit désincarné, mais une façon de refléter notre façon de vivre et penser notre rapport au monde ; probablement plus que les objets, les méthodologies que nous choisissons sont le reflet et l'expression de notre subjectivité [Praquin, 2007c (enc. 2)] ; de là, et compte-tenu de la complexité épistémologique, méthodologique et institutionnelle de l'activité scientifique, nous inclinons naturellement à travailler avec des collègues qui partagent, au-delà des mots échangés, notre appréhension de la réalité subjective. En second lieu, et dans le prolongement du précédent argument, le chiffre paraît être à la fois le point de jonction et le point de rupture entre les conceptions positiviste et phénoménologique de la recherche scientifique. Point de jonction car certains y projettent, avec toute la subjectivité précédemment évoquée – qui ne remet pas en cause l'objectivité et l'intégrité de la recherche produite – l'idée que le chiffre est une objectivation du réel ayant un caractère fondamentalement instrumental comme l'ont depuis longtemps démontré les mathématiques. Point de rupture parce que d'autres – tout aussi subjectifs, objectifs et intègres – verront en le chiffre une réduction symbolique de la complexité du monde organisationnel, social et sociétal qu'il convient de déconstruire pour en comprendre, ou du moins en relater, les forces invisibles – au sens de la technologie invisible de Berry [1983] – et pourtant existantes ; le chiffre est alors l'arbre qui cache la forêt qu'il convient de découvrir¹.

hasard : l'idée de maîtriser et d'agir sur le monde est probablement commune à ces deux disciplines que sont la comptabilité et la statistique.

¹ Un troisième phénomène pourrait être évoqué mais il nous apparaît de faible importance. Il s'agit de considérer que les méthodologies tant quantitatives que qualitatives comportent des coûts d'entrée et de « maintenance » (entretien de ses connaissances) élevés et rendent difficiles la maîtrise des résultats produits dans ces deux champs.

Enc. 2 – Histoire et sciences de gestion : un essai de réflexion épistémologique – *Management & sciences sociales, 2007c* ▫ *History and Management Sciences : An Inquiry into Epistemological Thinking, Accounting History, 2008 (en cours de révision).*

Ces deux recherches ont pour but de montrer quels sont les apports possibles de l'histoire à la gestion. Dans une première partie, au travers d'un débat imaginaire fondé sur les ouvrages respectifs de deux historiens – Carr et Veyne –, sont exposés les points de cohésion, de discussion et de rupture qui caractérisent les fondements épistémologiques et méthodologiques de ces deux auteurs. Dans une deuxième partie, cette réflexion est étendue aux sciences de gestion en général et à la comptabilité en particulier ; l'objectif est de montrer qu'un débat de nature identique peut également y trouver sa place et que l'histoire a une vocation particulière pour l'enseignement des sciences de gestion. Dans une troisième partie, après avoir fait référence aux travaux de Popper et de Kuhn, il est fait une place particulière à Stengers qui propose une démarche scientifique particulièrement adaptée à la relation que l'histoire et la gestion peuvent entretenir. L'article se conclut sur l'idée qu'au-delà des méthodes et des postures épistémologiques, la façon dont le chercheur mène ses travaux reflète la subjectivité du regard qu'il porte sur le monde.

La conséquence logique de ces phénomènes est que la production de la recherche scientifique n'est guère utilisée par les entreprises : d'un côté, les modèles prédictifs ne sont pas suffisamment fiables ou trop réducteurs [Jeanjean, 1999] pour supporter la confiance des organisations, de l'autre la recherche phénoménologique ne vise pas à la prédiction ou à l'apport de solutions techniques mais à l'analyse compréhensive de la complexité de l'objet comptable. La question est donc de savoir à qui peut être utile la recherche en comptabilité. Pour répondre à l'amorce introductive du titre de cette section, une première réflexion – rediscutée dans la conclusion – peut être esquissée : les utilisateurs économiques du chiffre – banquiers, analystes financiers, etc. – veulent légitimement faire de la comptabilité un outil de décision ; dans cette logique, les chercheurs « positivistes » souhaitent donner une assise scientifique à cette utilité décisionnelle du chiffre comptable. De son côté, la recherche « phénoménologique » privilégie la comptabilité comme mode de représentation ; elle devient ainsi un moyen d'accéder à des constructions sociales cachées, car trop proches et trop quotidiennes pour que nous ayons pleinement conscience de ses effets sociaux, économiques et politiques. Cette démarche, de nature anthropologique, s'inscrit dans une volonté de produire des compréhensions nouvelles et différenciées sur le fonctionnement des organisations. C'est celle que nous privilégions ; il s'agit maintenant de s'interroger sur les motifs d'une apparition tardive de cette forme de recherche en France.

2. Du chiffre à l'objet scientifique : hypothèses sur le processus académique d'institutionnalisation de la comptabilité et réflexions sur ses finalités

La comptabilité peut être perçue comme un objet simple et sans grand intérêt ; elle est fondée sur des principes arithmétiques élémentaires qui ont finalement réussi à s'insérer dans un ensemble cohérent relativement stable et où l'innovation demeure mineure lorsqu'elle est examinée dans une perspective historique longue. Par ailleurs, elle apparaît – en France du moins – comme ayant échappé fréquemment à ses utilisateurs puisque sa normalisation et sa conceptualisation ont longtemps relevé d'autres institutions ou professions. En gestion, et à l'inverse du droit ou de l'économie politique, le débat critique français est récent et peu institutionnalisé [Berland & Pezet A., 2008] ; la réflexion épistémologique sur sa dimension ontologique ou sa fonction sociale est également rare. De même, le milieu académique tend fréquemment à considérer les sciences de gestion de façon condescendante [Pavis, 2005]. Plusieurs arguments expliqueraient cela : sa jeunesse et son implantation tardive dans le milieu universitaire [Marco, 2006], sa technicité et son manque de fondements théoriques indépendants des autres disciplines, sa proximité avec le « monde » entrepreneurial qui exprimerait une préférence pour l'efficace au détriment du vrai. Cependant, les sciences de gestion visent aujourd'hui à une plus grande indépendance au point que certains arguent d'un renversement des influences : le développement des problématiques propres aux sciences de gestion seraient reprises par les autres disciplines [David, Hatchuel et Laufer, 2000].

Ces arguments pourraient également être retenus pour la comptabilité ; mais il est également intéressant de souligner combien la perception académique d'une discipline est consubstantielle à son histoire. Le contre-exemple de l'histoire de la comptabilité britannique, et plus largement anglo-saxonne [Lemarchand, 1994], montre que la considération académique d'une discipline est étroitement liée à l'histoire sociale de ses pratiques et de son mode d'institutionnalisation [Bocqueraz, 2000].

Le colbertisme, et plus largement encore la logique centralisatrice du pouvoir de l'Etat, pourraient être des arguments pour expliquer la raison pour laquelle la comptabilité a échappé aux comptables en France ; inversement, la tradition libérale justifierait l'auto-régulation de la profession chez leurs homologues britanniques. Ce raisonnement, bien que recevable, demeure trop général pour être explicatif. En revanche, une hypothèse

dans cette évolution disjointe des modes d'institutionnalisation de la comptabilité peut être retenue. Elle est fondatrice car elle s'inscrit au cœur des pratiques sociales et quotidiennes des acteurs économiques du XIXe siècle, période que l'on peut considérer comme étant celle de l'avènement d'une économie industrielle dans laquelle nous sommes encore enracinés. Cette construction théorique est fondée sur un micro-événement qui passe inaperçu dans les grands mouvements de l'histoire ; pourtant, par sa répétition et sa fréquence, il forge les pratiques, fait évoluer les relations sociales et se sédimente finalement dans les institutions [Tarde, 1898]. Le critère du micro-événement est fondamental pour deux raisons ; la première est qu'il est représentatif de la façon dont une société se transforme, progressivement, sans que ses membres en aient conscience ; la seconde est qu'il prend racine dans la technique (comptable) qui modifie les comportements en même temps que les individus s'adaptent à elle [Simondon, 1958 ; Lefranc, 2006]. Cette étroite imbrication de la technique et des vies quotidiennes a pour conséquence que les individus en oublient les effets infinitésimaux, mais répétés et donc certains.

L'hypothèse mobilisée est donc le mode de gestion des faillites en France et outre-manche. Les faillites au XIXe siècle sont un phénomène naturel de régulation économique [Marco, 1984] et peuvent être considérées comme le prolongement, sous une autre forme, de la tradition d'associations entrepreneuriales de courte durée [Lemarchand, 1993]. A cette période, en France, les faillites sont soumises à un processus judiciaire complexe [Coquery & Praquin : 2008b ; Levratto & Hautcoeur, 2006 ; Praquin, 2008a (enc. 3)] qui nécessite une parfaite maîtrise de la procédure, et donc du droit ; très logiquement, les syndics se révèlent être fréquemment des juristes. Inversement, dans plusieurs pays anglo-saxons, la procédure, beaucoup plus souple, laisse le champ libre aux comptables pour mener à bien le terme de la faillite [pour le Canada, Côte & Tremblay, 1990 ; pour l'Ecosse, Briston et McKedslie, 1984]. Au-delà du sens commun qui lui attribue la fonction de trancher des litiges, l'enceinte judiciaire est aussi un lieu de rencontres où se tissent des relations, où s'élaborent des stratégies communes et où s'ébauchent des reconnaissances institutionnelles. Les premiers ordres comptables professionnels sont créés au milieu du XIXe siècle en Grande-Bretagne ; ils organisent donc la comptabilité autour de la sphère judiciaire et deviennent un interlocuteur incontournable. En France, le premier ordre comptable est parisien et apparaît à l'entre-deux-guerres [Bocqueraz, 2000] ; son audience est limitée.

L'institution fait une brève apparition au niveau national sous le gouvernement de Vichy en 1940 avant d'être refondée à la Libération.

Enc. 3 – Les faillites au XIXe siècle : le droit, le chiffre et les pratiques comptables – *Revue française de gestion, 2008a.*

Dans cet article, il est d'abord montré que, sur le plan des faillites, le XIXe siècle se caractérise par un processus de judiciarisation de la procédure et de professionnalisation de la fonction de syndic. Puis, est analysée la façon dont cette volonté politique de modifier la gestion judiciaire de la faillite se heurte aux pratiques sociales héritées de l'Ancien Régime. Le législateur se trouve alors dans l'obligation d'adapter à deux reprises le Code de commerce : une fois en 1838 en assouplissant la procédure, l'autre fois en 1889 en tenant compte de la diversité des situations. L'argument central de ce travail est de mettre en évidence que la comptabilité constitue l'infrastructure technique aux débats judiciaires ; elle est d'abord le moyen par lequel la preuve se fait avant de devenir l'outil de l'évaluation du patrimoine du débiteur. Il est également montré que le syndic est l'acteur-clé du système car il se situe à la croisée d'intérêts multiples : le failli, les créanciers et le tribunal.

Remarque : ce travail a été l'occasion de réaliser un autre article qui couvre une période plus longue, en co-écriture avec une historienne, N. Coquery, spécialiste de l'Ancien Régime. Il a été publié dans *Histoire & Mesure*, 2008b.

Aujourd'hui, la comptabilité jouit outre-Manche d'une reconnaissance sociale et institutionnelle qui se mesure en particulier sur le plan académique ; le débat y est riche et suscite la réflexion des gestionnaires, mais également d'autres chercheurs des sciences sociales – sociologues, philosophes ou anthropologues. La comptabilité française a une autre histoire. Au plan académique, la gestion ne se distingue de l'économie que tardivement : les IAE apparaissent en 1956, Dauphine est en 1968 la première université dédiée à l'enseignement de l'économie appliquée et de la gestion. La recherche en comptabilité est encore plus tardive puisque le premier colloque de l'Association Française¹ de Comptabilité remonte à 1979 et le premier numéro de la revue Comptabilité-Contrôle-Audit n'apparaît qu'en 1995. De même, alors que les premières thèses en histoire de la comptabilité sont de 1992 [Nikitin] et 1993 [Lemarchand] en France, la tradition dans ce courant de recherche date du début du XXe siècle dans les milieux anglo-saxons [Colasse, 1989 ; Lemarchand, 1994].

Au plan académique, la comptabilité apparaît donc comme peu attractive en France alors qu'elle est bien reconnue ailleurs. Le motif essentiel de ce manque de légitimité hexagonale est lié à la congruence de sa faible influence institutionnelle et de sa technicité rudimentaire – de laquelle l'enseignement peine à se départir. Celle-ci, à laquelle les auteurs comptables sont longtemps restés attachés, masque en fait les enjeux essentiels de cette discipline. La comptabilité est par essence une activité sociale car elle offre l'avantage de constituer un précipité de l'activité économique – laquelle est par

ailleurs difficile à étudier du fait de la complexité et de la diversité des relations qui la constituent. La comptabilité permet d'identifier et de comprendre les liens, les lieux et les attentes du pouvoir économique dominant car sa production est d'abord conçue en fonction des besoins en information de ce dernier. Fréquemment considérée comme un aboutissement, la maîtrise de la technique comptable devrait au contraire constituer le point de départ d'une véritable réflexion sur la portée sociale, anthropologique, philosophique et épistémologique de cet instrument d'évaluation qui, bon gré, mal gré, parvient à traverser les siècles dans une stabilité remarquable.

La comptabilité est à la fois synthèse et abstraction. Synthèse, car elle parvient à condenser et à réunir sur un même support l'ensemble des mouvements économiques de nature et de contenu très différents qui sont réalisés au cours d'une année. Abstraction, car sa construction chiffrée renvoie à nos capacités cognitives limitées qui nous rendent incapables d'expérimenter dans la réalité concrète et pratique de nos vies quotidiennes la portée des représentations qu'elle a permis d'élaborer.

Dès lors que ce postulat d'une comptabilité, objet social complexe par excellence, est accepté et reconnu, la recherche comptable trouve sa légitimité. La réduire à sa dimension instrumentale initiale revient à appauvrir les champs du possible de la recherche en sciences de gestion ; plus grave encore, c'est considérer que la recherche en gestion a vocation à alimenter cette idéologie de l'organisation, réductible à un assemblage ingénierique de quantités et de valeurs. Cette position est profondément erronée scientifiquement car l'observation montre que la difficulté majeure dans la gestion des organisations est de savoir articuler rationalités et mythes, chiffres et croyances [Riveline, 1985 ; 1993] ; les nombreux mouvements de fusions montrent que l'addition de compétences, d'avantages concurrentiels et de synergies de production ne produisent pas mais détruisent souvent de la valeur et s'avèrent, près d'une fois sur deux, négatifs pour les actionnaires. La construction de liens de causalité fondés sur des modélisations mathématiques ne peut suffire pour expliquer la réussite ou l'échec dans la conduite des organisations. En même temps qu'il cherche à dire le réel, le chiffre masque la complexité des phénomènes sociaux qui participent à sa construction. La recherche en comptabilité a donc aussi pour vocation à s'attacher à découvrir quels sont

¹ Aujourd'hui devenue Association Francophone de Comptabilité.

les enjeux que recèlent les chiffres comptables. Pour cela, il convient de s'intéresser aux enjeux et limites épistémologiques et méthodologiques induits par ce type de recherche.

3. Méthodologie et épistémologie de la recherche : enjeux et limites

Méthodologie et épistémologie sont intimement liées car l'utilisation d'une méthode n'est pas seulement l'expression scientifique d'un mode d'accès au réel, c'est aussi – et surtout peut-être – le reflet, dans ses applications pratiques les plus quotidiennes et les plus ordinaires, une façon d'exprimer son rapport au monde, donc de traduire en actes sa façon de penser le monde.

Loin est ici l'idée d'opposer méthodes quantitatives et méthodes qualitatives qui sont, peu ou prou, rattachables respectivement aux catégorisations enfermantes du positivisme et de la phénoménologie. La distinction est plus subtile puisqu'elle résulte de notre rapport à la connaissance qui peut être considérée comme un moyen de conceptualiser le monde et de s'en abstraire pour mieux le maîtriser et/ou mieux y inscrire sa propre existence ; dans cette logique, la connaissance a une double fonction, dont il est difficile de réduire les lignes de fracture dans les pratiques de recherche : d'un côté, elle vise à agir sur le monde, dans le second à mieux le connaître. Dans le premier cas, la connaissance a principalement une fonction instrumentale où la découverte doit favoriser la mise en œuvre de nouvelles techniques destinées à assurer le progrès de l'humanité¹. Pour utiliser une métaphore, la recherche peut être alors assimilée à un réseau ferroviaire en construction que son développement conduit à des séparations – puis éventuellement à des jonctions – qui mènent à de nouvelles destinations ; même si la destination n'est pas clairement identifiée – il n'y aurait plus de recherche – l'idée est quand même de favoriser l'accumulation du savoir. Dans le second cas, la connaissance peut également prendre un autre chemin épistémologique où la conceptualisation et l'abstraction ont des finalités beaucoup plus incertaines que la maîtrise technologique. Sa fonction est ontologique et réflexive : elle est de produire du sens sur le monde dans lequel nous vivons. La contextualisation et le débat prennent le pas sur l'accumulation. L'efficacité technique est une plus-value bienvenue mais pas

indispensable. Ce type de recherche est fondé sur une pensée flottante, mais cependant en alerte, qui cherche à saisir la complexité du monde pour mieux en comprendre les enjeux². Elle tente de répondre aux injonctions d'une « *éthique de la connaissance* » visant à lutter contre « *l'aveuglement et l'illusion* » et cherchant à « *appréhender les solidarités qui unissent les connaissances entre elles* » [Morin, 2004 : 63 ; 75]. Dans notre cas, l'objectif est notamment de comprendre quels sont les soubassements éthiques [Colasse, 1997] du fait comptable pour parvenir à se dégager des chiffres qui induisent des « *choix* » et des « *jugements d'une manière tyrannique* » [Riveline, 1997]. Pour poursuivre la métaphore, la recherche peut alors être assimilée à l'utilisation d'un système neuronal préexistant caractérisé par sa plasticité et son adaptabilité à l'environnement ; le chercheur peut en utiliser toutes les ressources, c'est-à-dire qu'il peut faire des emprunts parcellaires à des champs disciplinaires connexes pour élaborer un nouveau savoir ; dans cette logique, la création de voies – et le risque de ses impasses – nouvelles est plus importante que la destination.

La gestion est un concept polysémique qui accueille volontiers ces deux formes de recherche ; celles-ci tendent cependant à se retrouver implicitement dans la distinction faite entre la gestion et le management [Bourguignon, 2006]. La première serait celle qui formalise des outils à des fins de standardisation des outputs (productions, comportements, etc.), alors que la seconde serait celle qui reconnaît l'irréductibilité de l'acteur individuel à un schème unique au sein des organisations. Cette dichotomie est partiellement artificielle ; gestion et management sont indissociables et si nul n'ose imaginer une organisation sans outils – sous-entendu sans outils fondés sur des chiffres quantifiant des outputs –, en revanche, le fantasme d'une organisation fondée sur un système totalement planifié dont tous les outputs seraient prévisibles, donc

¹ Taylor, initiateur des méthodes modernes de production, prétendait faire le bonheur de l'humanité [Le Goff, (1996) 2000 : 16]. Si, incontestablement la productivité des organisations a augmenté, l'objectif initial est loin d'être atteint.

² Une approche culturelle permet également de mieux comprendre cette difficile articulation entre ces deux formes de recherche où la rupture existe, mais n'est jamais consommée et dont les lignes de fracture sont mouvantes. Pour le sinologue François Jullien [1996 : 7-8], il existe « *d'autres sources d'efficacité* ». *Autres par rapport à la tradition européenne ou, du moins, telle qu'elle nous vient des Grecs : pensant l'efficacité à partir de l'abstraction de formes idéales, édifiées en modèles, qu'on projetterait sur le monde et que la volonté se fixerait comme but à réaliser. Cette tradition est celle du plan dressé à l'avance et de l'héroïsme de l'action ; selon le biais par lequel on en rend compte, elle est celle des moyens et des fins ou du rapport théorie-pratique. Or voici que nous découvrons au plus loin, en Chine, une conception de l'efficacité qui apprend à laisser advenir l'effet : non pas à le viser (directement) mais à l'impliquer (comme conséquence) ; c'est-à-dire non pas à le chercher mais à le recueillir – à le laisser résulter ».*

scientifiquement calculables n'est jamais éloigné de la conscience d'un certain nombre de chercheurs – et de managers [Riveline, 1985].

Il convient donc de distinguer la finalité de la gestion de sa pratique quotidienne. Dans sa finalité, le gestionnaire vise à optimiser ses ressources pour maximiser un taux de profit, ou plus généralement encore, produire avec le plus d'efficacité¹ possible. Au quotidien, le manager cherche avant tout à prendre en compte cette dialectique du chiffre (de l'outil) et du comportement (de l'acteur) pour parvenir à articuler ces deux éléments irréductibles qui traversent toutes les organisations. Les sciences de gestion sont donc au cœur de cette problématique – et incidemment, celle-ci les distingue des autres sciences sociales et humaines, même si notre discipline ne manque pas d'y faire de nombreux emprunts. Simplement, force est de constater que le chercheur, selon son inclination personnelle, tendra à privilégier l'outil ou le comportement ; et le vieux débat, parfois suranné, entre méthodes quantitatives (donc avec une recherche de généralisation, voire de standardisation des outputs) et méthodes qualitatives (aux caractéristiques inverses) n'est que le reflet du positionnement personnel du chercheur et plus encore peut-être, de sa conception ontologique de son rapport au monde, c'est-à-dire rien moins que le questionnement épistémologique que celui-ci doit mener sur ses objets de recherche.

La difficulté est donc de parvenir à concilier le calculable et l'impondérable ; et de répondre à la question du « *pourquoi ça marche quand ça marche ?* » plutôt que « *comment les entreprises doivent-elles marcher ?* » [Riveline, 1993]. L'histoire, par la pluralité de ses méthodes, par sa capacité à prendre du recul et à comparer les événements, constitue une voie privilégiée pour répondre à ce questionnement.

¹ Il reste à déterminer les outils de sa mesure, mais ce n'est pas l'objet du débat ici.

4. Le recours à l'histoire : aspects épistémologiques pour la recherche en gestion

Le parcours épistémologique et méthodologique qu'a connu l'histoire depuis son détachement de la philosophie au XIXe siècle est une source précieuse de compréhension des écueils que peuvent encore rencontrer aujourd'hui les sciences de gestion [Praquin, 2007c (cf. enc. 2, p. 15)]. En effet, l'idée du progrès que développe le siècle des lumières, l'émergence du positivisme et l'essor de la statistique au XIXe siècle ont un temps fait penser aux historiens qu'il était possible d'élaborer une histoire totale, objective et scientifique, fondée sur le modèle des sciences expérimentales, avec en ligne de mire, l'idée de produire une vérité historique immuable, source de connaissance et donc de progrès pour l'humanité [Carbonell, 1998 ; Delacroix & al., 2005 ; Taguieff, 2001]. L'histoire serait alors fondée sur une matrice linéaire et non sur une circularité et une répétition des phénomènes sur lesquels il convenait de passer outre, ceux-ci étant considérés comme des accidents dans la marche vers l'avenir [Le Goff, 1988].

Ce positionnement épistémologique a partiellement perduré au XXe siècle [Carr, 1961] et existe encore dans ses fondements, même si le verbe est aujourd'hui moins haut car, entre-temps, la réflexion épistémologique a permis d'envisager l'histoire, et plus généralement l'ensemble des sciences, qu'elles soient sociales ou expérimentales, sous un angle moins absolu [Kuhn, 1962 ; Latour, 1989 ; Stengers, 1992]. L'histoire de la gestion, et plus spécifiquement de la comptabilité, n'a pas échappé à la controverse. Pour s'en rendre compte, il suffit de se pencher sur l'historiographie anglo-saxonne où continuent de s'ignorer – plus que s'affronter d'ailleurs – deux écoles majeures [Lemarchand, 1994] : d'une part, celle de la *Littleton School*, qui défend l'idée d'une comptabilité en progrès, s'acclimatant aux mutations socio-économiques et dont la recherche est principalement tournée vers l'évolution technique de la discipline ; d'autre part, celle de la *New Accounting History*, considérant que la comptabilité est une production sociale nécessitant de théoriser les faits pour en comprendre leur résurgence régulière dans l'histoire et où la recherche foucauldienne s'intéresse à la façon dont la

comptabilité produit et modifie les relations de pouvoir et de savoir [Pezet E., 2004] dans l'organisation et dans la société.

Raymond Aron, dans sa thèse consacrée à une *Introduction à la philosophie de l'histoire* évoque ce même type de questionnement. Lors de sa soutenance, le jury se heurte à l'impétrant qui défend l'idée d'une histoire contextualisée et construite sur la base de décisions et de choix opérés par le chercheur, telle que l'avait déjà conceptualisée Dithley [Mesure, 1986]. Loin du courant dominant, Aron cherche une position épistémologique qui articule le positivisme de Von Ranke [Fessard, 1980] et le subjectivisme – tout se vaut – qui prendra une ampleur considérable des années plus tard, et que dénoncera Vidal-Naquet [1987]. Pour Aron, la tâche de l'historien est de montrer la pluralité des interprétations possibles. Il considère également que les sciences exactes visent une vérité logique alors que les sciences humaines cherchent une vérité ontologique ; toute la difficulté est donc de parvenir à articuler sens vécu, réductible à l'expérience humaine et individuelle, et sens objectif, construction intellectuelle du chercheur. Sans porter de jugements de valeurs, l'historien établit des faits : il montre ainsi un discernement progressif entre le vrai et le faux et produit de la compréhension par la façon dont il les met en perspective. Aron distingue alors les unités événementielles, succession d'événements mis en relation par l'historien, des unités idéelles, plus problématiques car cherchant moins à mettre en œuvre un ordre causal qu'un ordre signifiant. Cette façon nouvelle d'envisager l'histoire peut être assimilé à un signe de maturité de la discipline ; un cheminement de nature identique est perceptible en sciences de gestion : « *Les sciences de gestion aboutissent à ce qu'elles ne pouvaient clairement imaginer à leurs débuts : une science dont l'objet ne serait ni un type d'organisations, ni un type de phénomènes, ni un ensemble de faits, mais plutôt une classe de problématiques constitutives de toute action collective : la décision, la rationalisation, la représentation, la légitimité, la coopération, la prescription...* » [David, Hatchuel et Laufer, 2000 : 2].

Marrou définissait l'histoire comme la « *connaissance du passé humain* » [1954 : 32]. Vidal-Naquet se faisait encore plus précis encore puisqu'il considérait que cette discipline était un moyen de « *réfléchir sur la totalité* » [2004 : 20]. Il y a donc dans l'histoire l'idée d'embrasser la complexité du monde social et d'essayer de parvenir à en relier les nombreuses articulations. En gestion, l'histoire permet d'éviter l'isolement de leur contexte des phénomènes étudiés, de repérer l'émergence de nouveaux outils ou au

contraire de signaler leur répétition ; mais surtout, elle favorise la démonstration que la gestion ne se limite pas à une ingénierie de techniques, plus ou moins sophistiquées, mais est au contraire une activité humaine encadrée dans un tissu de relations sociales. Recourir à l'histoire pour aborder des problématiques de gestion revient à adopter une démarche méthodologique visant à mettre en relation ces tensions constantes qui existent entre le singulier et le pluriel, entre l'individu et le collectif, entre l'organisation et la société, entre la technique et le symbolique¹. Elle permet de mettre en perspective des questions contemporaines de recherche qui ne sont plus isolées dans un présent immédiat mais qui s'inscrivent dans une généalogie d'événements successifs. Le chercheur peut alors relier entre eux des phénomènes éparses mais réurgents qui entrent en résonance avec des problématiques contemporaines ; il est amené à identifier les continuités et les ruptures et à distinguer les temps longs des temps courts dans les pratiques de gestion.

L'histoire est toujours une réduction et une reconstruction de la réalité, équivoque et inépuisable, qui, au-delà de ses singularités et de ses contradictions, a pour fonction de produire une unité de sens ; elle vise à générer de la compréhension, au sens de créer de l'intelligibilité et de la signification [Aron, 1938]. Elle prend alors une dimension unique car elle inscrit dans le temps des phénomènes conjoncturels auxquels nous ne prêtons pas attention. Les faits de l'histoire, ceux que les chercheurs retiennent dans leurs travaux, sont le substrat de données éparses qui sont regroupées et organisées dans un récit pour fournir des éléments de réponse à des questionnements passés ou actuels. Dans cette logique, ont pu être mis en évidence dans nos travaux le phénomène d'institutionnalisation de la fonction d'auditeur [2008 (enc. 4a)], le rôle de la comptabilité comme outil d'information et de décision pour les parties prenantes, qu'elles soient des obligataires [2007a (enc. 4b)], des banques [2005b ; 2006b ; 2007b ; 2008 (enc. 4c)], l'administration fiscale [2006a (enc. 4d)] ou l'actionnaire minoritaire [2005a (enc. 4e)].

¹ Au sens étymologique (συνβάλλω), c'est-à-dire de « *jeter ensemble, mettre ensemble, réunir* » (trans.) ou « *se rencontrer avec (quelqu'un)* » (intrans.).

Enc. 4a – Gouvernance des sociétés de capitaux et contrôle des comptes : une analyse historique et institutionnelle de l'émergence de la fonction d'auditeur – *Comptabilité-Contrôle-Audit, 2008 (en cours de révision).*

La gouvernance des entreprises a toujours eu besoin d'instruments pour s'exercer et le contrôle des entreprises en constitue l'un d'eux. Cet article s'intéresse à la façon dont la surveillance par mandat des sociétés de capitaux devient obligatoire en France à partir de la loi de 1856 sur les sociétés en commandite par actions. Il est d'abord rappelé que la législation est partiellement unifiée en 1867 pour toutes les sociétés de capitaux et que le régime est renforcé par le décret-loi du 8 août 1935. Puis il est montré que la mise en œuvre de ce nouvel organe au sein des entreprises suscite de nombreux débats où une pluralité d'acteurs – représentation parlementaire, milieux d'affaires, juristes, comptables, tribunaux – s'affrontent ou coopèrent. L'article se conclut sur l'idée que la création de cette instance nouvelle montre bien qu'au-delà de la technique, la comptabilité peut également constituer un espace de conflits sociaux et politiques.

Enc. 4b – Gouvernance des SA et transfert de risques : le cas des obligataires et les réponses de la législation commerciale française (1856-1935) – *Comptabilité-Contrôle-Audit, 2007a.*

Ce travail de recherche est de nature socio-historique et vise à révéler les enjeux socio-politiques sous-jacents de la comptabilité. Il s'appuie sur la théorie des conventions et fait référence aux travaux de Canguilhem et Foucault sur le concept de norme. Il est montré la façon dont l'emprunt obligataire, principale source de financement de nombreuses sociétés anonymes au XIXe siècle, offrait également la possibilité de transférer le risque sur des tiers et que, face à des abus manifestes, les tentatives de réponses législatives ont notamment mobilisé la comptabilité comme outil d'information des obligataires. L'article s'achève sur la mise en œuvre du décret-loi du 30 octobre 1935 visant à favoriser la protection de ces derniers.

Enc. 4c – Le Crédit Lyonnais d'Henri Germain et la représentation comptable – *Entreprises & Histoire, 2005b* ✕ *L'analyse du risque au Crédit Lyonnais : l'utilisation de tableaux de retraitements comptables (1871-1919) – Finance-Contrôle-Stratégie, 2006b* ✕ *L'analyse du risque bancaire au Crédit Lyonnais (1880-1925) – Entreprises & Histoire, 2007b* ✕ *The Emergence and Disappearance of Risk Assessment in Banking : The Case of the Crédit Lyonnais in France in the Nineteenth and Twentieth Centuries – Accounting Business and Financial History, 2008 (en cours de révision).*

Au travers de plusieurs études de cas menées sur le Crédit Lyonnais, ces articles montrent comment la comptabilité constitue à la fois le prolongement et le « bras armé » de la stratégie de son dirigeant-fondateur, Henri Germain. Sont donc étudiées successivement les grandes phases de la stratégie déployée par cette banque et la façon dont elle a utilisé tant son propre système d'information comptable que les comptes annuels de ses clients pour maîtriser son développement et prévenir ses risques « ordinaires ». Il est notamment montré que l'absence de réglementation comptable avant la Grande Guerre rendait difficile l'exploitation des documents financiers publiés ; pour pallier ce manque de fiabilité, le Crédit Lyonnais avait créé un service spécifique qui met en œuvre des systèmes d'analyse des comptes qui s'apparentent, dans leur essence, à certains retraitements comptables que nous connaissons aujourd'hui.

Enc. 4d – La comptabilité : épiscentre de la matière imposable (1916-1926) ? – *Gestion 2000, 2006a.*

Cette recherche s'intéresse à la façon dont l'intrusion de la fiscalité dans le champ comptable s'est faite sous le sceau du pragmatisme. En remontant aux sources de cette immixtion, il est montré que celle-ci s'est réalisée par étapes successives et a nécessité de la part de l'administration fiscale à la fois de la fermeté sur la défense d'un certain nombre de concepts et de la souplesse pour adapter son nouvel outil aux diverses pratiques comptables de l'époque. Cet article participe à la démonstration que la comptabilité n'est pas une production technique neutre, mais qu'elle est « fabriquée » en fonction des objectifs poursuivis par ceux qui l'initient. Elle doit donc être étudiée en tenant compte de leurs motivations et de leurs objectifs.

Enc. 4e – Falsifications et manipulations comptables. La mesure du profit, un enjeu social (1856-1914) – Comptabilité-Contrôle-Audit, 2005a.

Cet article prend pour point de départ le constat suivant : durant le XIXe siècle, le développement des sociétés par actions et l'essor du marché financier confèrent à la comptabilité une dimension nouvelle. Il est alors montré que le contrôle de la mesure du profit devient un enjeu social majeur dès lors que les informations produites sont susceptibles d'orienter les capitaux. La comptabilité est alors souvent l'objet de manipulations, voire de falsifications, dont les « petits » investisseurs sont les premières victimes. Face aux scandales et aux mouvements d'opinion, l'État et le Parlement restent sourds à toutes les propositions de réglementation ; de leur côté, les milieux d'affaires y sont hostiles. C'est donc aux tribunaux qu'il revient de dire le droit en la matière ; confrontée à ces pratiques comptables, la jurisprudence précise quelques concepts comptables fondamentaux. Cette recherche montre donc la façon dont la comptabilité, au travers des scandales ou manipulations financiers, s'invite dans le débat sociétal.

La thèse d'Aron trouve alors toute sa pertinence puisqu'il ne débat pas de la scientificité de l'histoire, mais propose des champs de réflexion qui ouvrent des perspectives nouvelles : il ne s'agit plus de prouver mais de rendre compte de phénomènes observés, d'être capable de bâtir des théories explicatives à même de produire du sens et de la liberté de penser. La recherche historique en gestion trouve logiquement sa place dans cette démarche car elle permet de réaliser une recherche à la fois ancrée dans la complexité de la réalité sociale des organisations et capable de s'en abstraire pour la mettre en perspective. Aujourd'hui, elle nous apparaît cependant insuffisante pour essayer de comprendre les phénomènes dans leur globalité ; c'est pourquoi une démarche anthropologique constitue un complément utile à cette première approche méthodologique.

5. De l'histoire à l'anthropologie : motifs d'une transition

Par principe, les définitions sont réductibles de la réalité que l'on cherche à décrire. En même temps, elles sont nécessaires car elles permettent de circonscrire le champ d'une discipline. Passer de l'histoire à l'anthropologie est une façon d'élargir le champ de notre réflexion. Il apparaît cependant nécessaire d'expliquer les motifs d'une telle transition.

Tout d'abord, il est important de souligner que l'une n'exclut pas l'autre comme le montre la proximité institutionnelle, intellectuelle et scientifique qu'ont toujours entretenue ces deux disciplines [Augé, 1994 ; Burguière, 1994, 1995]. Cette transition

reflète donc plus une continuité qu'une rupture ; elle permet d'interroger un temps long où peuvent ainsi être mises en évidence similitudes et dissemblances, régularités et discontinuités entre l'époque passée et le temps présent. Croiser histoire et anthropologie est une façon de penser l'unité du temps et de lier entre elles la diversité des pratiques et des techniques de gestion. Ce qui fut un temps appelé l'histoire des mentalités et que l'on nomme aujourd'hui histoire anthropologique répond à cette interrogation de comprendre le niveau le « *plus stable, le plus immobile des sociétés* : [...] 'Sur l'économique, retarde le social, et sur le social le mental' » [Labrousse cité par Le Goff, 1974 : 108].

Au plan ontologique, l'histoire a vocation à dire le vrai et le juste sur le passé des objets qu'elle étudie. Ainsi que cela a été écrit précédemment, l'évolution de la réflexion épistémologique en histoire a réduit cette ambition initiale : le récit historique est déterminé par celui qui le fait et par le contexte dans lequel il travaille. La démarche anthropologique pousse cette logique jusqu'à son terme. Il ne s'agit plus de chercher à établir une vérité objective contextualisée : « *La question n'est plus celle de la vérité du récit, mais celle de sa place dans une multiplicité de récits* » [Desrosières, 2000 : 11]. L'histoire cherche à établir une vérité à partir de faits historiques que le chercheur s'emploie à vérifier sur la base d'une méthode aux fondements éprouvés – documents, critiques, restitution ; celle-ci, bien que s'inscrivant dans un ordre logique, ne suit pas une stricte linéarité : le chercheur, construit, modifie, compose son travail en réalisant de nombreux allers-reteours entre sources, interprétations et restitutions. La démarche vise à trier le bon grain de l'ivraie, à écarter le faux pour conserver le vrai. La tension intellectuelle qui anime le chercheur est de parvenir à relater avec le plus de précision possible ce qu'il considère comme étant la réalité objective de l'objet étudié ; dit autrement, il s'agit de faire en sorte que les faits énoncés ne puissent être contestés, même si l'interprétation qu'en fournit l'historien peut être sujette à débat. L'anthropologie, surtout lorsqu'elle est historique, ne se démarque guère au plan méthodologique : les sources sont similaires, sinon identiques et l'analyse critique des documents demeure. Le changement est moins perceptible par la méthode que par le positionnement épistémologique qui amène à déplacer le centre de gravité de la recherche. La vérité n'est plus celle des faits, elle devient celle des acteurs. L'anthropologue, contrairement à l'historien, ne cherche plus à produire du sens à partir des événements, mais à partir du point de vue des individus. L'analogie suivante peut

aider à comprendre la démarcation épistémologique – qui ne se retrouve pas toujours dans la restitution scientifique : l'historien est un enquêteur qui cherche à recouper ses informations pour établir une vérité et interpréter l'enchaînement des phénomènes qui y conduisent ; l'anthropologue est comme le psychanalyste qui vise à établir du sens à partir d'un récit qui lui est soumis¹ – il ne s'intéresse pas à la matérialité du récit mais uniquement à ce qu'il porte en lui de significations. Bessis [2004], citant Abélès, retient trois axes propres à l'anthropologie : l'espace, le temps et la subjectivité. Les deux premiers sont communs à l'histoire ; le dernier les distingue. Augé renforce cette distinction : la recherche anthropologique a pour seul objet intellectuel la question de l'autre ; son « *objet ultime [...] est l'étude des procédures de la construction du sens à l'œuvre dans les diverses sociétés* » [in Bessis, 2004 : 18].

Dans cette logique, le discours prend une place dominante car celui qui l'énonce cherche à produire du sens tant pour lui-même que pour l'institution à laquelle il appartient¹. Il convient donc d'étudier le choix des mots, leurs articulations qui forment une rhétorique et qui se fondent sur une « symbolique déjà là, *ce que l'on appelle, en d'autres termes, la culture* », ou encore sur une « *relation prise dans un système de représentation* » [Augé in Bessis, 2004 : 18, 19] ; mais il faut également confronter ces discours aux faits, moins pour y déceler les hiatus entre intentions et réalisations que pour éclairer les premières. Là encore, la distinction entre histoire et anthropologie est subtile – et pas forcément perceptible. Alors que l'historien dira que le locuteur masque ses intentions car les faits les démentent, l'anthropologue verra dans cette dissonance un moyen d'enrichir sa réflexion sur la portée signifiante des propos analysés.

La démarche anthropologique est donc à la croisée de trois chemins déjà empruntés dans nos recherches : la comptabilité comme fait social (i), la comptabilité comme technique (ii), et l'histoire comme mode de restitution (iii). Elle permet également d'utiliser le néo-institutionnalisme, un courant de recherche mobilisé par les sciences de gestion [Huault, 2004]. En effet, en s'intéressant aux symboles et à la vérité subjective des acteurs, il est possible de délaissier partiellement le postulat rationaliste de la sociologie des organisations pour considérer que celles-ci portent aussi en elles des pratiques culturelles [Hall et Taylor, 1996]. L'organisation peut alors être vue comme

¹ Plus précisément, il s'agit de construire du sens ensemble – analyste et analysant – à partir de la parole du second.

un « *fait social total* » [Bonnafeux-Boucher, 2005 : 6] où la comptabilité constitue à la fois un mode de rationalisation des comportements et un moyen de coordination entre les individus et/ou avec les autres institutions [Praquin, 2005b, 2006b, 2007b, 2008 (cf. enc. 4c, p. 26)]. Comme l'illustrent nos travaux [2003-08], la comptabilité est un langage qui construit de la capacité à surveiller en même temps qu'elle génère de la confiance – ou de la méfiance. Elle produit donc de la mise en relation dans le temps et dans l'espace puisque, d'une part, elle est en mesure d'agréger des opérations passées (coût historique), présentes (coût actuel) et futures (valeur actualisée) et, d'autre part, elle peut réunir ou dissocier des entités géographiquement dispersées (consolidation/déconsolidation). Par sa capacité à synthétiser le temps et l'espace, à embrasser la complexité, la comptabilité véhicule une façon d'agir sur le monde. En même temps, elle produit sa propre réalité – normes, procès, pratiques – au sens de l'hypertélie de Simondon². La technicité des normes internationales en témoigne : « *Le risque est celui d'une déconnexion des normalisateurs, d'une autonomisation de leur pensée et d'une complexité excessive nécessitant un travail d'interprétation* » [Ricol in Burlaud et Zarlowski, 2003 : 146b].

L'anthropologie, et particulièrement celle qui prend ses racines dans l'histoire des organisations, permet ainsi de croiser plusieurs champs distincts pour constituer un objet unique et cohérent de recherche. Il est ainsi possible d'interroger les institutions et les valeurs que celles-ci véhiculent au travers des outils techniques mis en œuvre en leur sein. Au travers de mécanismes concrets, car techniques et ancrés dans les réalités quotidiennes des organisations, la démarche adoptée vise à fabriquer du sens ; sur un plan épistémologique et méthodologique, elle considère les outils techniques comme des supports invisibles [Berry, 1983] mais nécessaires à l'élaboration des différents stades et des différentes formes de production économique – où domine aujourd'hui principalement le capitalisme.

¹ « [...] *ce que j'appelle le sens, ce n'est rien d'autre que la relation à autrui en tant qu'elle est pensée et éventuellement en tant qu'elle est instituée, institutionnalisée* » [Augé in Bessis, 2004 : 18].

² Simondon définit l'hypertélie comme la capacité des objets techniques à générer des logiques qui leur sont propres et qui peuvent progressivement se déconnecter des finalités pour lesquelles ils ont été conçus.

II. Le chiffre comptable comme objet social

« Au reste, le dilemme du déterminisme technique est probablement un faux problème, puisque la technique est la société et que la société ne peut être comprise ou représentée sans ses outils techniques », M. CASTELLS (2001), *La société en réseaux*, Fayard, Paris, p. 27-8.

Engager une recherche de nature anthropologique sur le chiffre comptable nécessite d'abord de s'intéresser à la façon dont l'individu s'approprie du concept de chiffre (1.) et l'utilise dans son processus de socialisation (2.). Le chiffre comptable présente néanmoins certaines particularités (3.) qu'il convient d'évoquer. A la croisée de la technique et du langage (4.), la comptabilité devient, particulièrement à partir du XIXe siècle, un enjeu politique (5.).

1. Le chiffre, processus d'apprentissage du concept

La notion de concept est couramment retenue sous sa forme platonicienne, celle d'une réalité existant à l'état idéal dans un monde à part, que les individus investissent temporairement pour construire et donner du sens à leur pensée. Par sa capacité à porter la généralisation au-delà de la singularité des situations et des individus, le concept jouit d'une forte reconnaissance dans les sciences humaines et sociales car il permet de théoriser la diversité des pratiques observées. Cette approche laisserait penser que le concept est uniquement le fruit d'un processus intellectuel, situé hors de l'expérience sensible ; il serait alors le mode d'expression le plus abouti de la connaissance scientifique et, selon la tradition rationaliste, se distinguerait ainsi fondamentalement de la connaissance intuitive. A l'inverse, les empiristes arguent qu'il s'agit là de deux réalités « *selon des degrés différents, d'une seule et même modalité fondamentale* » [Ladrière, 1984, V : 258 et s.].

Le concept n'a cependant pas toujours bénéficié de cette reconnaissance intellectuelle ; au XVe siècle, le concept est assimilé à un « dessein » ou à un « projet » [Dict. de l'Académie française] ; à la fin du XIXe siècle, il est considéré comme une « *simple vue de l'esprit* » qui a « *la signification vulgaire du terme idée dans notre langue* » [Guérin, 1886, III : 265]. Dans cette logique, le concept est à la source de réalisations pratiques et ordinaires, et non à la mise en œuvre d'une pensée originale et créatrice. De son côté, Kant [1787] considère que la sensibilité de l'être permet d'élaborer des représentations de la réalité et, par le processus de la pensée, de les transformer en concepts. Le concept

est donc ancré dans l'existence et le vécu avant de devenir une abstraction : « *Former des concepts, [...] c'est une façon de vivre dans une relative mobilité et non pas une tentative pour immobiliser la vie* » [Foucault, 1994 : 774-5].

L'histoire du chiffre n'échappe pas à cette règle [Ifrah, 1994, I : 17] ; dans les peuplades « primitives », « *Le nombre est en effet « senti » et « perçu » : il est appréhendé d'une manière qualitative, « un peu comme on perçoit une odeur, une couleur, un bruit ou encore la présence d'un individu ou d'une chose du monde extérieur* » [Ifrah, 1994, I : 29]. Notre capacité à percevoir des quantités est très limitée et n'évolue guère avec l'âge puisqu'elle se limite à 4 tout au long de notre existence¹. Les peuplades primitives recourent donc à des artifices ; ceux-ci peuvent être l'appariement pour manier des quantités ou l'utilisation de chacune des parties du corps à laquelle correspond alors un nombre. Ifrah [1994, I : 60] émet alors l'hypothèse suivante pour expliquer comment l'individu élabore progressivement, et chaotiquement d'une civilisation à l'autre, le passage de l'expérience sensible à l'abstraction conceptuelle :

- Première étape : pour l'homme, « *le nombre revêt encore, dans son esprit, l'aspect d'une réalité concrète indissociable de la nature des objets en rapport direct avec lui* ». Il utilise alors des techniques concrètes où les unités de mesure sont fondées sur des dimensions humaines (pouce, doigt, palme, pied, coudée, pas).
- Deuxième étape : par leur usage intensif et répété, ces associations tendent à « *devenir insensiblement demi-abstraite, demi-concrète* » ; elles « *éveillent moins fortement dans l'esprit la représentation du corps et plus fortement l'idée d'un certain nombre, qui tend à s'en séparer pour devenir applicable à des objets quelconques* » [Levy-Bruhl, cité par Ifrah].
- Troisième étape : le nombre s'autonomise et devient un concept abstrait lorsque l'homme n'a plus besoin de réaliser ces « *assemblages-modèles* » pour dénombrer des quantités.

Toujours dans ce registre de l'apprentissage du chiffre, Jean Piaget considère que l'enfant passe par cinq étapes dans son développement intellectuel et cognitif [Ifrah, 1994, I : 27] ; les deux dernières concernent l'apprentissage du chiffre :

¹ Des études récentes ont montré que le nourrisson, dès l'âge de cinq mois, est déjà capable de dénombrer de petites quantités inférieures à quatre.
(<http://www.science.gouv.fr/index.php?qcms=article,view,2214,archives,159,8,,,>).

- L'époque des opérations concrètes, de huit à onze ans, où la pensée demeure attachée au concret.
- L'époque des opérations formelles, à partir de douze ans, où la pensée s'opère dans l'abstrait.

Ce que la philosophie avait décelé, l'ethnologie et la psychologie infantile le confirment. L'élaboration et la maîtrise d'un concept passent d'abord par des expériences sensorielles et intuitives avant de pouvoir être formalisées sous des formes abstraites. La capacité de l'être humain à appréhender des quantités importantes dans la *réalité ordinaire* demeure *très limitée*, même si par ailleurs l'apprentissage et la réflexion scientifique lui permettent la réalisation de calculs complexes.

Ainsi, pour établir le lien entre la réalité et les grands nombres, est-il fréquemment utilisé en gestion des ratios ou des pourcentages qui permettent de réduire celle-là et ceux-ci à des ordres de grandeur perceptibles de façon beaucoup plus intuitive. Inversement, la représentation mentale s'avère très difficile lorsque sont annoncés des valeurs très importantes. Pour prendre un exemple récent, la perte de 5 milliards générée par les malversations de Jérôme Kerviel à la Société Générale début 2008 n'a de sens que parce que nous la mettons en relation avec un résultat comptable initial d'un montant à peu près identique ; en d'autres termes, un écart positif ou négatif d'un ou deux milliards n'aurait pas profondément modifié notre perception de l'importance du phénomène. Les esprits retors peuvent même s'interroger sur le motif pour lequel le résultat comptable, après apurement de cette perte, demeure encore légèrement positif ; se dessine en filigrane l'idée que ces chiffres sont construits et visent à autre chose qu'à faire état *objectivement* de la réalité financière de l'instant [Lemarchand et Praquin, 2005a (cf. enc. 4e, p. 26) ; Praquin, 2008 c (enc. 5)]. Le chiffre comptable change alors de fonction : il glisse alors d'une élaboration qui vise à refléter la réalité le plus fidèlement possible à une construction sociale complexe. La communication du chiffre final a donc une visée symbolique qui est d'entretenir la croyance que la banque continue à être bien gérée, qu'elle demeure performante malgré ce phénomène isolé de malversation, qu'elle est en mesure de surmonter cette difficulté passagère puisque, malgré tout, elle dégage encore du bénéfice, etc. Le but est d'éviter les effets systémiques et de conserver la confiance des parties prenantes : clients, marchés, investisseurs, autorités de régulation, etc.

Enc. 5 – Cette entreprise est performante : elle fait des bénéfices ! – *Petit bréviaire des idées reçues en management, 2008c.*

Cet article est une contribution à un ouvrage collectif destiné au grand public et visant à vulgariser les problématiques de gestion que rencontrent les entreprises et les chercheurs. En s’inspirant de la logique qui anime l’ensemble de nos recherches, à savoir l’idée que la comptabilité est une infrastructure technique indispensable à l’ordre socio-économique, cet article présente, sous la forme d’une histoire scénarisée, la façon dont les utilisateurs façonnent l’outil comptable en fonction des objectifs qu’ils poursuivent : un sculpteur hérite d’une entreprise familiale et se voit proposer par un investisseur étranger un remodellement de sa comptabilité afin de pouvoir rapidement introduire celle-là en bourse.

Le chiffre comptable n’est pas de la rationalité pure, mais une construction élaborée sous contrainte sociale et cognitive. Pour comprendre son utilité et élaborer une théorie du fait comptable, il convient de considérer qu’il est à l’intersection de l’objectivation de la réalité (par le calcul économique) et de la rhétorique sociale – au sens qu’il est construit par un individu ou un groupe d’individus visant à légitimer un discours, lui-même inscrit dans un environnement, des expériences et des intuitions.

2. Le chiffre comme mode de socialisation

Le chiffre nous berce depuis notre plus tendre enfance. Apprendre à compter est, dans les sociétés développées, aujourd’hui aussi banal qu’apprendre à lire ou à écrire¹. Il constitue donc une forme d’apprentissage de l’accès au réel où le jeune enfant est régulièrement confronté au chiffre au travers de situations courantes et pratiques : comprendre la notion de temps avec la lecture du calendrier ou de l’horloge, découvrir la notion plus abstraite d’année par le biais des anniversaires, connaître ses limites physiologiques par le nombre de kilomètres parcourus, etc. Tous ces éléments concourent à inscrire le jeune enfant dans le réel – ou, autrement dit, à faire en sorte que s’établissent des liens et des connexions entre le monde social et son monde imaginaire.

De la sorte, le chiffre devient une valeur partagée avec les autres, enfants ou adultes. Il donne du sens à la vie sociale quotidienne. La répétition de ces phénomènes – les années qui passent, etc. – et l’apprentissage de son utilisation dans le calcul scolaire

¹ Cet état de fait ne doit pas faire oublier que tel n’a pas toujours été le cas et que la maîtrise du chiffre a été longtemps réservée à une élite. Jusqu’au milieu du XIXe siècle, les manuels comptables sont aussi des manuels d’arithmétique, de calcul de change et de mathématiques financières. Par ailleurs, les comptables

apportent la *certitude cognitive* que les résultats produits sont *infalsifiables* ; l'usage des mathématiques à des fins abstraites à partir du secondaire constitue une ultime étape de ces fonctions d'accès au réel et à la socialisation : le chiffre produit de *nouvelles formes de réalité* par la capacité qu'il offre d'atteindre des connaissances qui échappent au monde sensible de l'individu, c'est-à-dire à son expérience personnelle. Les manipulations logiques et abstraites produisent donc de la croyance et de la confiance. Il devient possible de rationaliser – c'est-à-dire d'expliquer, comprendre, accepter et partager – des phénomènes qui échappent à l'entendement commun ; au point de nous faire oublier ce processus d'apprentissage et de socialisation pour n'en retenir que la résolution finale : une confiance absolue dans les chiffres qui en feraient le *seul* critère de vérité possible. Rappeler ces étapes était nécessaire car le chiffre n'échappe pas à ces problématiques dans les organisations et dans la société.

Le chiffre – ou plus exactement le dénombrement – a probablement précédé le langage ; il constitue vraisemblablement un proto-langage qui permet la possibilité d'échanger avec autrui – je t'échange trois peaux de castors contre un cuissot de sanglier ne nécessite pas de savoir parler ; cette façon un peu préhistorique d'imaginer les choses peut être recontextualisé dans un cadre contemporain : quiconque a déjà voyagé dans un pays dont il ne maîtrise pas la langue a déjà eu l'occasion d'être confronté à ce type de situation.

Avec le chiffre, l'individu s'approprié le réel en s'en forgeant une représentation abstraite ; celui-ci peut ainsi identifier les choses, mais plus encore les quantifier et les dénombrer, donc les séparer ou les standardiser et ainsi les agréger. Ainsi, en partant de l'hypothèse que deux arbres de même essence ne se ressemblent pas car leurs pousses et leurs formes diffèrent, il est néanmoins possible de les additionner. Dès lors que ce processus est enclenché, ce ne sont plus les propriétés propres à chaque arbre qui sont retenues mais au contraire celles qu'il partage avec les autres ; du rang d'individu végétal unique, l'arbre est ramené à celui d'un objet anonyme.

Mais le chiffre ne produit de l'entendement que s'il peut être associé à d'autres. Le cas le plus flagrant est celui de la codification binaire en informatique ; elle n'a de sens que parce qu'elle s'inscrit dans une logique globale qui comporte une finalité. Ce même phénomène existe en comptabilité. Une écriture comptable isolée n'a de sens que pour

jouissaient d'un statut social élevé, signe que leur capacité à manier le chiffre sous toutes ses formes et à

celui qui l'enregistre ; agrégée à d'autres, elle produit un sens plus élargi. Le chiffre comptable devient ainsi un langage.

Le chiffre a donc une triple fonction pour tout individu : accès au réel, socialisation et croyance – au sens de la confiance pour l'avoir expérimenté dans sa capacité à accéder à d'autres réalités.

Le chiffre comptable¹ revêt ces mêmes fonctions. Mais il a également la propriété d'être indispensable au calcul économique et de transformer le lien social.

3. Les propriétés du chiffre comptable

Le chiffre comptable discrimine, trie, sépare. Il participe de la sorte à la construction sociale des rapports socio-économiques. Il se substitue à la pensée des acteurs et devient, conformément au principe d'individuation de Simondon [1958], un acteur socio-technique au sens où ce qu'il produit « *fait advenir un nouveau milieu* » [Chateau, 2005 : 63] qui va déterminer le choix et les actions de l'individu, acteur socio-psychique. Il se substitue également au langage, c'est-à-dire à l'échange entre les individus puisque par sa capacité à synthétiser et objectiver un phénomène, il économise ce mouvement complexe de la palabre ; ainsi, une situation n'est plus tranchée exclusivement par la négociation mais également par le chiffre. Le chiffre comptable produit de l'efficacité économique au détriment du lien social. Il déconstruit les rapports sociaux pour en créer de nouveaux, plus radicaux car ne reposant pas sur l'échange mais sur l'arbitraire de sa construction. La densité de ce qu'il représente n'épargne rien ni personne – individus, institutions, décisions. Sa complexité et sa structure cachée – sa construction n'est pas expliquée – participent à créer son objectivité, donc à fabriquer son incontestabilité. Il n'est pas discuté, il est subi comme une autorité supérieure qui viendrait imposer sa propre loi. La logique de son élaboration, la rationalité qu'il porte et son objectivité supposée sont des routines cognitives que l'individu s'est appropriées, a intégré dans ses repères psychiques [cf. sect. 1, p. 31] et qui lui sont difficiles de désavouer – sauf à remettre en cause tout l'édifice social dans lequel s'inscrit sa propre

lui donner du sens n'était pas à la portée de tous.

¹ Le concept de « chiffre comptable » doit être compris comme tout chiffre provenant d'un calcul réalisé à des fins socio-économiques.

existence. Le chiffre comptable est donc hors du monde par ses caractéristiques qui échappent au monde des vivants en même temps qu'il est dans le monde car il conditionne les actes des vivants.

Le chiffre comptable a une double dimension. Au plan institutionnel, il produit de la discrimination et de la violence sociale car seul l'arbitraire de sa fonction est perceptible du fait de sa densité et de l'invisibilité de sa construction. Son pouvoir tient au fait que, hormis les spécialistes, personne ne conteste sa pertinence – sauf dans les moments de crise économique où la confiance qu'il suscite est remise en cause... très momentanément car les individus, les groupes sociaux et les institutions n'ont rien d'autres à proposer pour le remplacer. Au plan anthropologique, par sa capacité à réduire la complexité du monde en ensembles homogènes, il est un langage qui fabrique du lien social et de l'activité économique.

Cette double dimension, institutionnelle et anthropologique, peut être illustrée par deux exemples :

- L'un est de nature plus sociale qu'économique. Ainsi, la mise en œuvre du RMI a d'abord été saluée comme une avancée sociale notable avant d'être contestée pour ses effets pervers : son coût, parfois jugé exorbitant, a surtout été dénoncé pour sa capacité à favoriser l'inactivité de ses bénéficiaires dans leurs recherches d'emplois ; en effet, ces derniers n'y avaient aucun intérêt économique car, sitôt obtenu, l'emploi signifiait une perte immédiate de l'allocation de solidarité, des ressources financières souvent moindres et une précarité plus importante – le contrat étant souvent à temps partiel, payé au Smic et à durée déterminée. Son remplacement en cours par le RSA vise à améliorer le système en assurant la conservation d'un niveau minimum de ressources à ses bénéficiaires : l'allocation n'est plus perdue mais complète le revenu du travail lorsque celui-ci est insuffisant.
- L'autre est de nature plus économique que sociale. La mise en œuvre des normes comptables internationales sur les instruments financiers (IAS 32 et 39, 2005) est survenue en même temps que la mise en place de nouveaux ratios prudentiels pour les banques (Bâle II, 2004). Le choix d'une évaluation à la juste valeur des actifs financiers avait pour conséquence de modifier les bases de calcul des nouveaux ratios prudentiels, et, par voie de conséquence, d'inciter les banques à modifier la gestion de leurs risques en révisant la composition de leurs actifs [Combes-Thuélin, 2001]. L'hostilité du secteur bancaire se manifesta par la création d'un groupe de

travail dédié à cette question et par l'émission de nombreuses critiques¹ sur les effets néfastes de ce nouveau mode d'évaluation [Lacoue-Labarthe, 2006].

Dans les deux cas, le chiffre comptable produit à la fois de la violence et du lien sociaux. Tant les critères d'attribution du RMI et du RSA que les modes de calcul des ratios prudentiels sont complexes ; ils produisent de l'exclusion socio-économique en écartant certains bénéficiaires ou en identifiant certains protagonistes bancaires qui auraient pourtant répondu aux anciens critères de calcul. Le chiffre comptable édicte donc sa propre règle : une fois adoptée et reconnue, elle produit de la discrimination, indépendamment de toute volonté humaine et politique, en même temps qu'elle élabore une autre forme de lien social ; les effets pervers évoqués ou l'obsolescence dénoncée des anciens ratios ainsi que leurs nouvelles bases de calcul imposent aux acteurs de négocier ensemble l'articulation des enjeux sociaux et économiques d'outils précédemment considérés comme utiles. Cette phase de transition de l'ancien au nouveau peut être l'occasion de discuter de la légitimité même des fondements de ces instruments de gestion ou de la validité de leurs calculs – bien que, souvent, la complexité des enjeux et l'inertie des acteurs ont généralement pour conséquence d'atrophier le débat et d'établir une forme de statu quo plutôt que de renouveler en profondeur les outils et les calculs utilisés [Berry, 1983 ; Praquin, 2007a (cf. enc. 4b, p. 26), 2008 (cf. enc. 4a, p. 26), 2008e (enc. 6)].

Enc. 6 – Du Code de commerce au décret-loi du 8 août 1935 : comptabilité et protection des créanciers dans les sociétés anonymes – Bicentenaire du Code de commerce (1807-2007, 2008e.

Cette recherche est une contribution à l'ouvrage officiel consacré au bicentenaire du Code de commerce. L'article s'attache à montrer la façon dont le pouvoir politique a recouru à la comptabilité pour réguler les comportements socio-économiques des différentes parties prenantes. Il débute avec le principe de *fixité du capital* (1817-18) qui est mis en œuvre à la suite de la création de la société anonyme par le Code de commerce et qui a pour fonction d'obliger les sociétés anonymes à avoir un capital social et à le rendre public. Cette mesure a pour fonction de rassurer les tiers, habitués à la responsabilité illimitée des actionnaires et associés. Cette recherche se poursuit avec la création du *délit de distribution de dividendes fictifs* (1856-67) qui vise à lutter contre la distribution de résultats incertainement acquis. Elle s'achève avec la mise en œuvre du *délit de présentation de bilan inexact* (1935-37). Ces trois périodes de l'histoire de la régulation sociale par la comptabilité sont l'occasion de montrer comment celle-ci est un enjeu politique dès lors que le législateur souhaite modifier les rapports de force entre les différentes parties prenantes.

¹ Les critiques les plus courantes sont : l'accroissement de la volatilité, le lissage des chocs intertemporels, l'affaiblissement de la discipline de marché et la fiabilité limitée des estimations de probabilité de défaut [Lacoue-Labarthe, 2006].

Le chiffre comptable est le mode le plus efficace et le plus économique¹ pour transmettre l'essentiel d'une information [Riveline, 1997 ; Praquin, 2005b, 2006b, 2007b, 2008 (cf. enc. 4c, p. 26)] relative à un phénomène qui peut, lorsqu'il doit être analysé plus précisément, se révéler d'une grande complexité². Il constitue pour l'individu un moyen cognitif de rationaliser son rapport au monde social. Il échappe au langage, plus suspect d'incertitude ; il est un *fait* qui produit un sens immédiat pour l'interlocuteur. Cette rationalisation du chiffre peut cependant être occultée par des comportements magiques ; ainsi, lors du développement de l'économie de l'information à la fin des années 1990, certaines sociétés affichaient des taux de croissance et des taux de rentabilité à deux chiffres. Cette situation exceptionnelle, largement médiatisée – tout en laissant dans l'ombre les échecs de nombreuses start-up – a provoqué un mouvement managérial plaidant en faveur d'une rémunération actionnariale de 15%. Il fallut plusieurs années et la chute de la bulle spéculative sur les nouvelles technologies pour que ce pourcentage soit considéré comme irréaliste.

Le chiffre simplifie en même temps qu'il synthétise le réel ; élaboré pour rationaliser les rapports sociaux, il constitue donc aussi un mode de pensée fantasmagorique lorsqu'il est décontextualisé. Pour les motifs évoqués [partie 2, sections 1 & 2], les individus, les organisations et la société se focalisent sur son caractère de fait positif et oublient bien souvent qu'il est aussi un *fait social*, au sens anthropologique du terme ; c'est-à-dire qu'il comporte à la fois de la rationalité et du mythe. Or, celle-là est beaucoup plus facilement mise en valeur pour de multiples motifs [Riveline, 1993] : elle est indispensable au calcul économique, épargne de longues discussions et négociations considérées comme des pertes de temps et est ce qui fonde le critère de vérité dans la recherche scientifique. Inversement, le mythe, par sa production imaginaire, sa dimension inconsciente et son partage collectif peut difficilement être mobilisé dans les

¹ Au sens d'une économie de moyens pour expliquer une situation et la faire partager à d'autres – donc la socialiser. Ainsi, il est plus rapide pour faire comprendre que la route entre Paris et le sud de la France fait environ 850 km et prend 10 heures pour la parcourir en voiture que d'expliquer les sinuosités du parcours en détaillant chacune des étapes réalisées. Ce bref exemple montre cependant que le chiffre favorise la rationalisation (le calcul de la moyenne kilométrique horaire peut facilement être réalisé) mais évacue, de fait, les réalités sensibles – difficultés ou agréments du trajet – de l'expérience vécue. Autrement dit, un pan de la réalité est asséché au profit d'une plus rapide communication de l'information, de sa meilleure compréhension et donc de sa meilleure socialisation, mais au détriment de sa complexité. Cette situation illustre la problématique du rôle et des limites du chiffre dans les organisations.

² Ainsi, en reprenant l'exemple précédent, il est probable que ces informations ne suffisent pas à un transporteur routier qui voudra connaître d'autres données de nature quantitative (coût, consommation, etc.) ou qualitative (usure des pièces, fatigue du conducteur, etc.) qu'il tâchera de transformer en données quantitatives pour des motifs identiques à ceux déjà évoqués.

organisations : internalisé par les acteurs, il n'a pas ce caractère d'objectivation de la réalité motivée par le recours à l'outil calculatoire. La recherche universitaire n'échappe pas à cette problématique : les travaux de nature anthropologique sont rares et trouvent difficilement une audience.

Ce double questionnement – rationalité *et* mythe – est cependant indispensable car il conditionne le regard porté sur l'outil comptable : faut-il le considérer comme une (simple) technique (de rationalisation de la décision) ou comme un langage, véhiculant de la rationalité *et* du mythe ?

4. Le chiffre comptable : technique ou langage ?

La technique est un outil qui est pensé par ceux qui l'élaborent mais pas par ceux qui l'utilisent ; elle nécessite de la rigueur et une certaine forme d'unité dans son application afin que ses *outputs* correspondent aux attentes de ses concepteurs et de ses utilisateurs. Il est ainsi difficile d'imaginer que l'ingénieur en charge d'une infrastructure architecturale accepte et défende l'idée que ses calculs sont approximatifs. La fiabilité de ce qu'il produit dépend de sa compétence mais aussi de la confiance qu'il a dans la technique qu'il utilise.

Le langage est à l'inverse de la technique. Il est une construction permanente où l'approximation – les mots que l'on utilise – est nécessaire pour affiner progressivement sa pensée. Il individualise et s'accommode mal du principe de répétition, consubstantiel à la technique. Ainsi, un langage stéréotypé – la langue de bois – est jugé peu intéressant car il évoque des choses connues qui n'éveillent pas l'intérêt. Le langage est fait pour l'échange. Il est d'une grande plasticité car il nécessite, pour faire sens, qu'il soit investi cognitivement par celui qui l'utilise. Il n'y a pas de langage sans pensée ; et la pensée précède le langage, fut-elle inconsciente.

Il existe donc une tension constante entre la technique (comptable) qui tend à raboter la pensée pour favoriser standardisation et répétition, et le langage qui nécessite que l'individu pense le chiffre (comptable) pour lui donner du sens. Les chiffres sont des productions abstraites qui permettent de « mécaniser » le monde car leur abstraction favorise la réduction de la réalité à des méta-synthèses – en comptabilité, on peut ainsi additionner à l'infini des valeurs. De leur côté, les mots permettent d'identifier les

choses, de donner du sens au monde qui nous entoure. Dans une certaine mesure, ils sont irréductibles à l'abstraction car ils nomment, donc distinguent et identifient les phénomènes que le chiffre permet, de son côté, de confondre¹. Chiffres et mots fonctionnent ensemble ; la circulation de l'un à l'autre est nécessaire pour passer du singulier au général, du concret à l'abstrait, de l'imagination au réel, de la pensée à l'action.

La comptabilité est donc à la fois une technique et un langage. Mais cette double particularité lui fait perdre les qualités intrinsèques à chacun de ces aspects ; c'est-à-dire qu'elle ne présente pas tous les atours de la technique et est un langage qui présente de nombreuses limites car il demeure contraint par les stéréotypes attendus de la technique qui la sous-tend. Par ailleurs, le lien de causalité entre l'effet de la technique comptable et la technique comptable elle-même est beaucoup plus diffus que dans le cadre des techniques de l'ingénieur ; une comptabilité infidèle ne génère pas d'accidents visibles comme s'écroulerait un pont mal construit. Cependant, ceci ne signifie pas que la technique comptable est neutre, dans la mesure où elle ne produirait pas d'effets sociaux. Simplement, du fait de son caractère invisible – c'est un produit intellectuel dont la production physique n'est pas indispensable² –, elle génère des effets peu perceptibles par le sens commun. Pour les identifier, il convient de remonter à leur source, c'est-à-dire aux motifs pour lesquels plusieurs formes de comptabilité existent. L'analyse classificatoire [Nobes : 1981, 1983, 1998, 2004 ; Rossignol et Walliser, 2007] ou l'étude des modèles théoriques comptables [Richard, 1996] constituent des modalités importantes de compréhension du rôle social de la comptabilité. La comptabilité est un outil d'analyse du processus de création de richesses ; logiquement, elle est d'abord conçue pour ceux qui dominent la scène sociale [Praquin, 2003 (enc. 7) ; Richard, 2005a, 2005b] et a donc pour fonction essentielle de donner aux pouvoirs sociaux existants les moyens techniques d'agir sur le monde économique [Eyraud, 2004].

¹ Pour prendre un exemple, est-il possible d'additionner 3 choux et 2 carottes ? Non, si l'on s'en tient aux mots qui différencient les choux et les carottes ; oui, si l'on s'en tient aux chiffres et qu'on leur trouve une identité commune (légume) qui permet alors de les confondre dans une même abstraction. La force de l'un, le mot, (la singularité du chou) est la faiblesse de l'autre, le chiffre (la singularité rend inopérable le chiffre) ; inversement, la faiblesse de l'un, le mot, (l'impossibilité de dépasser l'irréductibilité de son état de chou) est la force de l'autre, le chiffre (la capacité de l'abstraire de son irréductibilité pour en faire un objet indifférencié qui peut être associé à d'autres).

² En effet, la production physique de la comptabilité (les comptes annuels) n'existe que par la facilité d'utilisation qu'elle procure. Mais elle n'est pas consubstantielle à son existence. Rien n'empêche d'imaginer une production comptable sans output physique (tels des comptes annuels qui seraient conservés uniquement sur le disque dur d'un ordinateur).

Enc. 7 – Comptabilité et protection des créanciers : une analyse de la fonction technico-sociale de la comptabilité (1807-1945) – Thèse en sciences de gestion, 2003.

La comptabilité constitue un enjeu de pouvoir institutionnel (1), légal (2) et contractuel (3). Au Second Empire et sous la IIIe République, la représentation législative (1) est composée de nombreux représentants des milieux d'affaires ou d'hommes politiques qui entretiennent d'étroites relations avec ceux-là ; de ce fait, l'assemblée nationale s'oppose régulièrement aux projets de lois visant à réglementer la comptabilité. Pour sa part, l'administration fiscale (2) s'immisce dans le fait comptable – en prétendant ne jamais le réglementer – afin d'éviter, tant qu'elle le peut, toute forme d'évaporation fiscale. Enfin, le Crédit Lyonnais (3) impose à ses clients des procédures d'analyse comptable et financière de leurs états financiers dès lors que ceux-ci souhaitent bénéficier de son intermédiation bancaire pour l'émission de leurs titres.

La comptabilité ne peut donc être étudiée comme une technique neutre, mais doit faire l'objet d'une analyse en fonction des attentes, implicites ou explicites, des différents acteurs qui l'utilisent.

Remarque : ces aspects sont également développés dans les articles suivants (cf. enc. 4, p. 26) :

- 2007a : Gouvernance des SA et transferts de risques : le cas des obligataires et les réponses de la législation commerciale française (1856-1935).
- 2007b : L'analyse du risque au Crédit Lyonnais : l'utilisation de tableaux de retraitements comptables (1871-1919).
- 2006a : La comptabilité, épice de la matière imposable (1916-1926) ?
- 2005a : Falsifications et manipulations comptables. La mesure du profit, un enjeu social (1856-1914).

5. Chiffre comptable et pouvoir politique : très brève histoire d'un parcours

L'apprentissage individuel et la transmission sociale permettent de faire du chiffre une abstraction. Cette première étape indispensable est cependant insuffisante pour en faire un instrument de gestion. Au plan historique, l'étape suivante a été de recourir à l'utilisation d'une unité de compte qui permette de donner de la valeur aux choses indépendamment des quantités qu'elles représentent ; plusieurs avantages sont perceptibles : l'appariement n'est plus nécessaire, la fongibilité des biens s'en trouve renforcée et l'échange facilité. La troisième et dernière étape a consisté à organiser ces valeurs dans un système unifié pour les agréger, cette agrégation donnant elle-même un sens général, indépendamment des sens particuliers de chacun des groupes de choses identiques évaluées. C'est le rôle de la comptabilité.

Pendant longtemps, la mesure a été confiée aux autorités religieuses ou royales [Laufer, 1990] afin d'empêcher toute contestation et préserver l'ordre social. La maîtrise du chiffre et de ses calculs était également associée au pouvoir religieux ; du religieux au mystique, le pas fut parfois franchi, à l'instar de la numérologie [Ifrah, 1994, I : 14-8 ;

226]. Au plan administratif, les plus grands empires n'ont pu exister que par leur capacité à manier le chiffre et à recenser leur population et leurs richesses, parfois même en dehors de tout système d'écriture. Pour l'archéologue et assyriologue P. Amiet, « *L'écriture est une invention de comptables appelés à fixer des opérations économiques beaucoup trop nombreuses et diverses [...]. L'écriture est témoin d'une transformation radicale du mode de vie traditionnel, dans un cadre social nouveau, annoncé par l'ampleur des constructions de l'époque précédente* » [in Ifrah, 1994, I : 196]. La comptabilité apparaît donc comme un instrument indispensable au pouvoir. Au plan entrepreneurial, la nécessité de manier le chiffre apparaît comme une évidence ; sous l'Ancien Régime, Savary considérait qu'un « *bon négociant* » devait maîtriser les disciplines suivantes : arithmétique, comptabilité, langues, morale et religion [Hilaire, 1990].

La comptabilité a cependant longtemps été réduite à une arithmétique sommaire. Deux raisons peuvent être évoquées brièvement :

- La maîtrise du calcul et de l'écriture nécessite une certaine érudition, fruit d'un labeur individuel difficilement transmissible ; là où chaque auteur prétend rendre accessible à tous sa discipline, la diversité des manuels comptables qui sévissent jusqu'à la fin du XIXe siècle atteste à la fois de l'incertitude de la technique et de la difficulté à la diffuser durablement [Degos, 1998a, 1998b ; Lemarchand, 1993 ; Praquin, 2003 (enc. 8) ; Vlaeminck, 1956].
- Par ailleurs, la tenue des livres comptables n'est peut-être pas à cette époque la partie la plus difficile du métier ; il faut aussi être capable de jongler d'une monnaie ou d'une mesure à l'autre. L'émergence de la partie double, beaucoup plus riche conceptuellement, complexifie néanmoins la cohérence technique de la comptabilité : la rivalité est alors de mise entre auteurs pour proposer au plus grand nombre la méthode révolutionnaire qui assure l'équilibre systématique des comptes [Lemarchand, 1996].

Jusqu'à la fin du XIXe siècle, domine donc la recherche de la stabilité du système comptable. La réflexion conceptuelle s'efface devant la diversité des techniques qui visent à garantir un calcul exact le plus simplement possible. Les manuels ont principalement des fonctions pédagogiques [Degos, 1998b ; Lemarchand, 1993 ; Praquin, 2003 (enc. 8) ; Vlaeminck, 1956] ; à quelques exceptions près [Guilbaut, 1865, 1877, 1895], les contributions majeures sont le fait de juristes qui, confrontés à

l'entrée de la comptabilité sur la scène judiciaire, s'interrogent sur ses fondements et sur son rôle à l'égard des parties prenantes [Praquin, 2003 (enc. 8)].

Enc. 8 – Comptabilité et protection des créanciers : une analyse de la fonction technico-sociale de la comptabilité (1807-1945) – Thèse en sciences de gestion, 2003.

Jusque vers les années 1880-90, la majorité des ouvrages comptables vise à présenter les avantages de la partie double et à valoriser la simplicité de la méthode présentée par l'auteur. Les premières réflexions sur les finalités des comptes apparaissent à la fin du XIXe siècle en même temps que se développent, sans succès, des propositions de bilan-type cherchant à faciliter la comparaison des entreprises entre elles et à réduire ce que nous appellerions aujourd'hui la comptabilité créative. Les juristes, tels Charpentier et Hamelin (1933), contribuent largement au renouvellement de la pensée comptable ; ces auteurs ne s'intéressent pas à la technique comptable comme telle, mais considèrent qu'elle doit s'insérer dans des problématiques de régulation des comportements sociaux et économiques.

Le XIXe siècle est donc celui de la maturation de l'objet comptable qui parvient à une certaine forme de cohérence interne, c'est-à-dire non pas à un début de normalisation des pratiques, mais à l'assurance d'un équilibre arithmétique dans l'usage de la partie double. Pour les auteurs comptables, la comptabilité appartient aux sciences exactes¹, ou du moins à celles que l'on pense comme telles et qu'il faut mesurer à l'aune du positivisme dominant, comme peut alors le défendre Auguste Comte. Les parallèles simplistes avec les sciences émergentes du moment ne manquent d'ailleurs pas d'être dénoncés [Delaporte, 1938].

A la veille de la première guerre mondiale, la comptabilité est donc une affaire essentiellement privée, celle des entrepreneurs attachés à ne dévoiler leurs comptes seulement lorsque la nécessité d'un financement bancaire ou obligataire se fait sentir [Praquin, 2003, 2006b, 2007b (cf. enc. 4c, p. 26)]. La scène comptable est donc un terrain déserté sauf lorsque les tribunaux l'investissent pour condamner les manipulations des intérêts sociaux des différentes parties prenantes [Praquin, 2003, 2005a (cf. enc. 4e, p. 27), 2007a (cf. enc. 4b, p. 26)]. La mise en œuvre de l'impôt sur le revenu en 1917 est l'occasion pour l'administration fiscale d'imposer ses règles à la comptabilité, non sans ambiguïté d'ailleurs : tout en se défendant de normaliser l'objet comptable, elle conditionne la déductibilité des charges à l'application de la réglementation qu'elle édicte ; les entreprises n'ont guère le choix, sauf à accepter

¹ L'exemple le plus flagrant figure probablement dans l'ouvrage de Guilbaut et Léauté [14e éd., 1889 : 479] : « Or, en comptabilité, il ne faut rien laisser à l'arbitraire. Plusieurs comptables digraphiant une même affaire doivent déterminer des résultats identiques et vrais, ils doivent aboutir au même bilan, si leur pratique n'est pas vicieuse ». Il convient néanmoins de contextualiser le propos qui est formulé à une période où il existe quasiment autant de pratiques que de comptables. L'intensité de la remarque comporte vraisemblablement une part de rhétorique visant à persuader le lecteur que la comptabilité est un outil rationnel et fiable.

d'augmenter volontairement le poids de la charge fiscale [Praquin, 2006a (cf. enc. 4d, p. 26)]. La suite est mieux connue ; la comptabilité est organisée par la succession de plans comptables (1947, 1957, 1981, 1999) où l'Etat la conçoit d'abord – et avant tout – comme un instrument de collecte d'informations nécessaire à la logique d'une économie dirigée avant d'admettre progressivement que, construite autrement, elle peut également être utile aux entreprises : les liens entre fiscalité et comptabilité se distendent sans pour autant se rompre, l'approche micro-économique est intégrée dans la présentation des comptes annuels [Obert, 1999-2008]. Cependant, l'emprise de l'Etat demeure prépondérante jusqu'à la réforme du 26 août 1996 du Conseil National de la Comptabilité ; l'Etat voit alors son influence diminuer au profit des grandes entreprises et des représentants des cabinets d'audit internationaux [Colasse & Standish, 1998 ; Hoarau, 2003]. La rupture est franchement consommée avec la mise en œuvre des normes IFRS, obligatoires pour les sociétés cotées européennes depuis le 1^{er} janvier 2005 : le rapport de forces s'inverse entre les institutions de l'Etat – l'administration fiscale et les représentants du Minefi siégeant au CNC – et les mandataires de la profession comptable puisque pour la première fois dans l'histoire de la comptabilité française, la réglementation n'est plus fondée sur des propositions du législateur mais sur celles d'un organisme de droit privé, l'IASB, qui échappe par ailleurs totalement au contrôle parlementaire direct, qu'il soit national ou européen [Colasse : 2003, 2004 ; Richard : 2003].

La comptabilité n'est donc pas un produit socialement neutre. Elle participe à l'élaboration de l'ordre social et économique autant qu'elle le construit [Lefranc, 2004, 2006]. A mesure que le pouvoir de l'Etat et des organisations peut s'exercer à distance, les institutions se bureaucratisent ; la comptabilité, par sa capacité à embrasser la complexité du social et à le réduire à des critères économiques et financiers, devient un outil indispensable à l'art de diriger. L'apparition des parties prenantes dans le champ économique – par le biais du financement des entreprises [Praquin, 2003, 2006b (cf. enc. 4c, p. 26), 2007b (cf. enc. 4b, p. 26)] – ou social – par la pression institutionnelle et médiatique des associations ou organisations non-gouvernementales – fait progressivement de la comptabilité un objet politique. La démarche anthropologique constitue alors un moyen pertinent de comprendre comment la comptabilité transforme le réel de l'individu, des organisations et de la société.

III. Le débat sur la juste valeur : un essai de réflexion anthropologique

« *Les controverses ne deviennent vraiment techniques que lorsque les rapports de force ont été stabilisés et lorsque sont connus les noms des vainqueurs possibles* ».

M. CALLON (1981), « Pour une sociologie des controverses technologiques », *Fundamenta Scientiae*, vol. 2, n° 3/4, p. 391.

La juste valeur, et plus largement la mise en œuvre des normes comptables internationales, constitue un terrain de choix pour la recherche académique en comptabilité car, sans doute pour la première fois dans son histoire, s'articulent de façon aussi prégnante des enjeux techniques, politiques, sociaux et économiques. Chacun de ces champs peut être appréhendé séparément et donner lieu à des productions scientifiques spécifiques. Mais il est également possible de s'y intéresser en tentant d'en comprendre les interactions comme le suggère la démarche anthropologique.

La juste valeur a provoqué d'importants débats, tant dans les milieux académiques que dans les milieux professionnels, voire médiatiques. La vivacité du ton, et parfois la polémique, montrent bien que ce mode d'évaluation n'est pas seulement une question technique ; il constitue également une autre façon de concevoir le rôle de la comptabilité dans les rapports socio-économiques. Autrement dit, au-delà des arguments des uns et des autres, se joue ici également une construction symbolique et cognitive de la façon dont nous nous représentons, de manière plus ou moins idéalisée, les rapports entre l'individu, l'organisation et la société dans un monde globalisé et dominé par la compétition économique.

Sont successivement abordés les éléments suivants : l'évaluation en coût historique (1.) et son passage à la juste valeur (2.), la façon dont celle-ci s'est construite (3.) et ce qu'elle véhicule comme représentation de l'entreprise (4.), le discours rhétorique qui l'entoure (5.) et qui participe à une forme de domination économique (6.). Cette partie s'achève sur une tentative d'explication anthropologique de cette rupture du fait comptable (7.).

1. La robustesse du coût historique : aspects historiques et cognitifs

Comme le rappelle Raffournier [2007 : 25], « *l'utilisation de la juste valeur en comptabilité n'est pas nouvelle. De tous temps, les actifs ont été évalués au minimum du coût et de la valeur réalisable nette* ». Des travaux récents en histoire de la comptabilité [Fabre, 2008] ont montré que certaines entreprises françaises du XIXe siècle avaient effectivement évalué leurs actifs – il s'agissait de stocks – au plus bas du coût historique ou de la juste valeur. Cependant, il convient de lever une confusion qu'induisent les propos de Raffournier. Evaluer au plus bas du coût et du prix n'est pas identique au fait de systématiquement évaluer au prix – c'est-à-dire en intégrant éventuellement les plus-values latentes. Dans le premier cas, le concept dominant est cognitif ; c'est celui de la confiance dans le jugement de l'entrepreneur qui ne veut pas « *transférer sur l'avenir des incertitudes présentes* » [PCG 1999, art. 120-3] ; dans le second, le concept dominant est normatif ; c'est l'application de la règle fixée par le normalisateur. Recourir à l'histoire pour justifier l'emploi actuel de la juste valeur est erroné dans la mesure où l'on confond une qualité morale – la prudence –, propre à la subjectivité de l'entrepreneur à une méthode, dont l'existence est totalement déconnectée de l'attitude de l'entrepreneur devant évaluer ses actifs. S'exprime ici cette problématique qui traverse la normalisation comptable : faut-il mettre en œuvre des principes qui fassent appel aux qualités de jugement de ceux qui établissent les comptes ? Ou faut-il édicter des règles précises visant à limiter l'exercice du jugement ? [Nobes, 2005 ; Colasse, 2007].

Historiquement, la comptabilité a d'abord été un exercice de jugement [Saboly, 2003]. La question qui se pose est donc de savoir quel est le lien qui existe entre celui-ci et le coût historique. L'histoire économique et l'histoire des pratiques comptables au XIXe siècle [Lemarchand, 1993 ; Praquin, 2003] permettent de mobiliser plusieurs arguments. En premier lieu, il convient de s'intéresser au mode de financement des entreprises. L'autofinancement fut la principale ressource financière pour les entreprises de cette période [Bouvier, Furet et Gillet, 1965] ; le crédit interentreprises en constitua la deuxième, bien avant le crédit bancaire qui se développa tardivement pendant la seconde moitié du siècle [Bigo, 1947 ; Bouvier, 1973]. Contrairement à l'économie

contemporaine dominée par les investisseurs, l'économie de cette période est donc financée par les entreprises elles-mêmes et par les créanciers. En 1882, à la suite de manipulations comptables et d'agiotage, la banque de l'Union Générale fait faillite et provoque le premier krach de l'histoire boursière française. La nécessité de protéger les parties prenantes par une information à jour amène certains commentateurs, dont de nombreux juristes, à proposer une évaluation visant à refléter son prix de marché¹ – ou, pour les plus timorés, sur les cours de bourse des titres cotés. Le projet échoue cependant pour deux motifs : d'une part, la réticence de nombreux acteurs à recourir à un mode d'évaluation qui puisse connaître de telles fluctuations [Praquin, 2003 (enc. 9)] ; d'autre part, l'absence d'autorité de normalisation à même d'imposer une telle méthode. Les entrepreneurs continuèrent alors logiquement à utiliser le coût historique – ou éventuellement le prix du marché lorsque celui-ci était plus bas.

Enc. 9 – Comptabilité et protection des créanciers : une analyse de la fonction technico-sociale de la comptabilité (1807-1945) – Thèse en sciences de gestion, 2003.

Le débat sur la valeur est peu présent dans la réflexion comptable de la période étudiée. En fait, il faut attendre la conjonction de deux phénomènes pour que la question soit véritablement discutée : une certaine maturité des bourses de valeur et l'existence de scandales financiers qui provoque des crises de liquidité bancaire. Ainsi, le débat prend véritablement de l'ampleur à la suite du krach de l'*Union Générale* en 1882 ; une étude de 1883 révèle alors que la majorité des sociétés valorisent leurs titres en fonction de la cote du dernier jour de l'exercice. G. de Laveleye, un économiste belge, propose alors que les titres soient comptabilisés au bilan selon une méthode multi-critères afin d'éviter – ce que nous appellerions aujourd'hui – les effets procycliques d'une évaluation *mark to market*. Cette méthode, fort proche de la valeur d'utilité définie par le PCG 1982 pour les titres de participation, fut alors reconnue comme ingénieuse ; à l'entre-deux-guerres, elle est encore citée en référence mais reste contestée par la plupart des commentateurs qui la jugent irréaliste et dangereuse du fait qu'elle peut être inexacte et difficilement contrôlable.

En deuxième lieu, du fait des gains constants de productivité, l'environnement économique des entreprises du XIXe siècle se caractérise par une baisse continue des coûts de production. L'entrepreneur doit donc fixer son prix par rapport à deux critères : les prix de la concurrence et ses propres coûts [Parker, 1965]. Par ailleurs, les hauts de bilan sont majoritairement des actifs corporels de production – et non des investissements financiers ou immatériels. La comptabilité est donc tenue en coûts (historiques) : l'entrepreneur peut ainsi calculer le coût de production unitaire d'un produit en répartissant le coût de ses actifs proportionnellement aux quantités produites. De la sorte, il peut déterminer s'il est en mesure de dégager une marge suffisante par

¹ Il est intéressant de confronter l'IAS 40 [Immeubles de placement] à Barradez [1882 : 196], en avance de plus d'un siècle dans sa façon de formuler cette problématique de l'évaluation : les immeubles « doivent être estimés à leur juste valeur, c'est-à-dire au prix qu'on serait assuré de les revendre ».

rapport aux prix qu'ils souhaitent établir. De plus, la faible importance des marchés financiers ne l'incite pas adopter une comptabilité dualiste, onéreuse à mettre en œuvre, et propre à distinguer les évaluations en prix – comptabilité financière – des évaluations en coûts – comptabilité de gestion. Il conserve donc une seule et unique comptabilité qui remplit, dans le meilleur des cas, à la fois une fonction de gestion et une fonction de reddition des comptes. Enfin, sa position de dirigeant et de principal actionnaire favorise un rapport d'agence qui lui est favorable, même si, à la fin du XIXe siècle, certains actionnaires commencent à réagir et à souhaiter être mieux informés du partage des résultats [Lemarchand et Praquin, 2005a (cf. enc. 4e, p. 27)].

En troisième et dernier lieu, il convient de souligner l'importance que jouent nos capacités cognitives limitées dans la prise de décision [Riveline, 1997]. L'environnement des organisations est incertain et les facteurs de contingence multiples. Diriger est une entreprise complexe qui nécessite, pour réussir, à la fois une grande capacité d'adaptation et un certain nombre de repères stables¹ qui fabriquent de la confiance et de la certitude – à défaut de produire de l'exactitude. Lorsque des changements surviennent, les dirigeants se fient à ces amers qui leur permettent d'avoir des points de comparaison avec la situation initiale. Le coût historique présente cet avantage : sa stabilité dans le temps joue à la fois le rôle d'une balise et d'une boussole pour l'entrepreneur. Il permet d'une part de comparer à tout instant la valeur initiale des actifs avec leur valeur de marché et d'autre part de les inclure dans le coût de production global des produits fabriqués. Il est donc utile à la prise de décision économique des dirigeants.

L'introduction de la juste valeur constitue un changement de paradigme : les choix d'évaluation ne répondent plus aux préoccupations de ceux qui gèrent et dirigent les entreprises mais sont conçus pour répondre à la logique d'arbitrage de portefeuille de l'investisseur. Cette modification majeure de perspective constitue un excellent révélateur des mutations à l'œuvre qui traversent les rapports institutionnels, sociaux et politiques existant entre les entreprises, les parties prenantes et la société.

¹ Quiconque a déjà navigué à la voile en se repérant uniquement avec des instruments de bord traditionnels sait combien il est difficile de tenir un cap régulier. Il faut prendre en compte notamment l'axe du vent, les courants marins et l'avancée en crabe du bateau lorsque l'on navigue au près. La régularité du vent et des courants – c'est-à-dire leur stabilité – favorise grandement la navigation. La situation devient beaucoup plus complexe à maîtriser par gros temps : les amers ne sont plus visibles, les courants et les vents sont changeants en intensité et en direction. Colasse et Lesage [2007 : 192] utilisent

2. Du coût historique à la juste valeur : motifs sociaux et organisationnels d'une transition

« Avec l'introduction de la juste valeur, je ne fais plus mon métier » ; c'est par ces mots que Claude Bébéar, Président d'honneur du groupe AXA, décrivait ses dernières années d'activité au sein du groupe qu'il avait initié¹. Dans le même ordre d'idées, Marc Blondel, ancien dirigeant de Force Ouvrière, considérait lors d'une émission radiodiffusée dans les années 1990, qu'il n'y avait plus d'entrepreneurs en France ; il n'y aurait que des financiers.

Au-delà du ton polémique et provocateur, ces propos sont intéressants à deux points de vue. D'une part, ils sont le fait de fins observateurs du contexte entrepreneurial français que l'on peut difficilement soupçonner de connivence : le premier est un grand entrepreneur, le second, un syndicaliste majeur ; sous des angles différents, tous deux connaissent bien le « monde » de l'entreprise. D'autre part, cette convergence d'avis pose la question de ce qu'est une entreprise aujourd'hui, ou plus précisément, ce que signifie diriger une entreprise cotée sur un marché financier.

Depuis l'essor des marchés financiers à partir du milieu du XIXe siècle, le financement des entreprises a connu une profonde mutation. Principalement autofinancées avant cette période, les entreprises ont progressivement recouru aux banques, soit sous la forme d'emprunts, soit sous la forme de l'intermédiation bancaire pour le placement de leurs titres obligataires [Praquin, 2006b (cf. enc. 4c, p. 26)]. Parallèlement, le développement de l'épargne et le fractionnement des titres ont favorisé l'émergence d'une classe socio-économique de petits porteurs [Praquin, 2007a (cf. enc. 4b, p. 26)]. En moins d'un siècle et demi, le mode de financement des entreprises a été complètement transformé : d'une économie de créanciers, nous sommes passés à une économie d'investisseurs, dont la plupart n'est pas intéressée à la gestion des entreprises, mais au rendement de leurs placements.

Par ailleurs, la comptabilité a toujours subi une double influence. Celle de l'Etat, car la comptabilité constitue un mode de contrôle de l'organisation sociale et économique,

d'ailleurs cette analogie avec la cartographie pour expliquer le rôle de la comptabilité dans les organisations.

voire un mode de calcul de l'impôt [Praquin, 2006a (cf. enc. 4d, p. 26)] ; et plus subtilement peut-être, celle de ceux qui apportent les ressources à l'entreprise.

L'absence d'implication étatique a longtemps permis à la comptabilité d'être un espace de figures libres, où celles-ci dépendaient des liens de dépendance et de confiance qu'entretenaient les différentes parties prenantes concernées. En France, jusqu'à l'instauration de l'impôt sur le revenu en 1917, l'Etat ne s'intéresse pas à la comptabilité comme mode de représentation de l'entreprise et se limite à contraindre celle-ci à tenir quotidiennement des registres comptables : l'objectif poursuivi est d'éviter la distraction des actifs en cas de défaillance. Le système était cohérent : avant cette date, l'impôt ne se fondait pas sur des revenus déclarés et les créanciers, primo-financiers externes à l'entreprise, étaient ainsi protégés par la possibilité d'examiner les livres comptables en cas de litige ou de faillite [art. 14 C. Cce]. L'introduction du principe de la responsabilité limitée dans les sociétés anonymes en 1807 modifie progressivement cette construction sociale [Praquin, 2005c (enc. 10)]. D'abord, le patrimoine personnel des actionnaires ne peut plus servir de garantie aux créanciers. Ensuite, les actionnaires non-dirigeants peuvent souhaiter qu'on leur rende compte de la performance de leur entreprise. Enfin, les dirigeants soucieux d'attirer de nouveaux actionnaires ou obligataires doivent diffuser de l'information financière. De la sorte, la comptabilité perd progressivement sa fonction descriptive initiale au profit de sa fonction informative et évaluative – c'est d'ailleurs à cette occasion qu'émerge la question du contrôle des comptes [Praquin, 2008a (cf. enc. 4a, p. 26)].

Enc. 10 – Le principe de fixité du capital social : une étude juridique et comptable du concept (1807-1947) – *L'entreprise, le chiffre et le droit*, 2005c.

Cette recherche est une contribution à l'ouvrage *L'entreprise, le chiffre et le droit*. Elle s'intéresse à la façon dont le législateur a introduit dans le code de commerce de 1807 une règle novatrice qui a eu des répercussions majeures sur la façon de concevoir la comptabilité dans son rapport avec les créanciers. En imposant le principe de fixité du capital en 1818, le législateur formalise le principe de responsabilité limitée dans la comptabilité. Initialement rudimentaire, le concept devient complexe à mesure que se transforment l'environnement socio-économique et les modes de financement des entreprises. La discussion entre comptables et juristes s'avère féconde : la règle juridique devient un principe comptable majeur – au même titre que la prudence ou le coût historique – avant d'être abandonnée lors de la mise en œuvre des plans comptables français.

Cependant, cette double transformation – mode de financement et mode gouvernance des sociétés de capitaux [Praquin, 2008d (enc. 11)] – ne modifia pas la fonction

¹ Propos tenus lors d'un colloque, « *IFRS & Gouvernance d'entreprise* » organisée par le Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables le 20 juin 2006 au Minefi. Les propos ne sont pas exactement cités, mais c'est le sens qui leur était donné.

primitive de l'entreprise qui était de produire pour vendre sur un marché compétitif. Les outils de gestion utilisés visaient donc à la fois à conserver la confiance des apporteurs de capitaux et à attirer des nouvelles ressources (rôle de la comptabilité financière) et à mesurer la façon dont elles étaient employées (rôle de la comptabilité de gestion). Même si les entreprises se développaient autour de nouveaux pôles d'activité, se recentraient sur leur métier, cédaient des actifs ou licenciaient, l'idée fondamentale était toujours d'améliorer la compétitivité de l'entreprise par une optimisation de ses ressources productives. Cette façon de penser l'organisation sociale de l'entreprise est demeurée perceptible dans le système comptable français : les coûts de restructuration, qu'ils concernent des frais de personnel ou des cessions d'actifs sont encore considérés comme du résultat exceptionnel alors qu'ils font partie du résultat d'exploitation dans les normes anglo-saxonnes et internationales. L'idée est donc de considérer que l'entreprise s'inscrit dans une histoire collective ; les ressources dont elle dispose, qu'elles soient financières, technologiques ou humaines, forment une unité cohérente. Les mutations qu'elle subit, aussi nécessaires soient-elles, sont implicitement considérées comme des accidents momentanés qu'il convient donc d'analyser, au plan comptable, comme des opérations non-récurrentes – c'est-à-dire exceptionnelles.

Enc. 11 – Gouvernance et droit des sociétés : construction sociale, responsabilité juridique et représentation comptable du sociétaire (fin XVIIe s. – début XXe s.) – *Gouvernance juridique et fiscale des organisations, 2008d.*

Cette recherche est une contribution à l'ouvrage consacré à la *Gouvernance juridique et fiscale des organisations*. L'article s'intéresse à la façon dont le droit des sociétés et les pratiques entrepreneuriales ont progressivement défini le statut de sociétaire et l'ont distingué du contrat de louage, puis du contrat de travail et du contrat de prêt. L'action peut être conçue comme un droit de propriété et un droit de créance. L'étude de la littérature juridique et comptable d'une part, et des pratiques liées aux faillites – bilans, rapports de syndics, ... – d'autre part, montre que le concept de propriété a fréquemment été négligé au profit du seul droit de créance. Cet article vise à retracer l'évolution juridique et comptable de ces deux concepts. Il débute avec la fin de l'Ancien Régime où la confusion entre propriétaire du capital, prêteur et salarié est relativement fréquente. Puis, il s'intéresse à la littérature savante de la fin du XIXe siècle et du début du XXe siècle pour exposer la façon dont la notion de capital pouvait être retranscrite en comptabilité – droit de créance vs droit de propriété. Enfin, il reprend ce même questionnement en s'intéressant cette fois-ci aux pratiques des bilans de faillite.

Selon cette approche, l'entreprise constitue une unité spatiale et temporelle que les reconfigurations n'ont pas vocation à remettre en cause. Par le signal envoyé aux parties prenantes, le coût historique participe à cette logique ; il signifie que la comptabilité est d'abord conçue comme un mode de contrôle des ressources avant d'être un moyen de les informer sur la performance financière ou la valeur de marché de l'entreprise. Initialement, cette asymétrie d'information n'existait pas puisqu'au XIXe siècle les dirigeants étaient également les principaux investisseurs. A partir du moment

où se pose la question de la répartition du pouvoir entre les actionnaires et leurs mandataires, où le partage de la valeur ajoutée devient une question sociétale, le coût historique devient un enjeu symbolique car sa remise en cause constitue une mise à l'épreuve de sa capacité à traduire en actes – rémission des comptes, évaluation – le sens que nous donnons à la façon dont sont organisés les rapports sociaux.

L'histoire sociale et économique, mais aussi celle de l'organisation des entreprises, et plus encore celle de la production, porte en elle la contestation du coût historique comme mode de représentation de l'entreprise. Les juristes de la fin du XIXe siècle plaidaient déjà pour son remplacement par la valeur de marché¹ [Praquin, 2003 (enc. 12)]. Leur position visait à mieux informer les créanciers, et donc à les défendre, car ils savaient par expérience qu'une liquidation d'entreprise n'était jamais à même de garantir le remboursement intégral des créances. Ils considéraient donc comme un moindre mal que l'information produite soit à jour.

Enc. 12 – Comptabilité et protection des créanciers : une analyse de la fonction technico-sociale de la comptabilité (1807-1945) – Thèse en sciences de gestion, 2003.

L'évaluation à la valeur de marché fut principalement défendue par les juristes à partir des années 1860-70. Ils voulaient défendre les créanciers en leur fournissant une information à jour sur la valeur des actifs détenus par leurs débiteurs. Leurs propositions se focalisaient essentiellement sur deux types d'actifs : les marchandises – mais cela Savary même l'évoquait déjà – et les titres ; cependant, plusieurs d'entre eux se montraient dubitatifs sur l'utilisation de ce mode d'évaluation car ils y décelaient une part d'arbitraire, surtout lorsqu'il n'existait pas de marché suffisamment actif pour déterminer une valeur suffisamment fiable. Dans l'ensemble, ils opposaient la valeur du jour, utile à rendre compte de la valeur patrimoniale, au coût historique, nécessaire pour fixer le montant du dividende. Autrement dit, derrière le recours à la valeur de marché apparaissait toujours pour ces juristes la nécessité d'une grande prudence dans l'évaluation.

La situation est aujourd'hui différente car le recours à la juste valeur s'inscrit dans un autre contexte. L'information produite ne vise pas à protéger les créanciers, mais essentiellement à renseigner sur la performance de l'entreprise. Alors que ces derniers n'ont aucun pouvoir de décision et peuvent espérer seulement récupérer leurs créances, l'investisseur, lorsqu'il est actionnaire actif, est en mesure d'influencer la direction de l'entreprise et l'amener à réaliser certains des actifs pour en encaisser les plus-values latentes. Le sens donné au concept de juste valeur a donc changé ; il n'a plus une fonction informative dans le but de protéger les tiers, il a une fonction décisionnelle d'arbitrage de portefeuille. Cette logique de l'investisseur opportuniste possiblement

¹ « Le bénéfice est l'excédent de l'actif sur le passif, que cet excédent dérive d'une recette, d'une augmentation de valeur ou de toute autre circonstance. Du reste il n'est pas question de savoir si ces

plus intéressé par le démantèlement de l'entreprise est renforcée par les modes d'organisation productifs actuels. Pour de nombreux motifs de rationalité économique – réduction des coûts, adaptation au marché, réactivité, création de valeur, etc. – les entreprises qui vendent des biens matériels de grande consommation tendent à externaliser leur production. Celles-ci gèrent donc essentiellement des ressources immatérielles : marques, recherche & développement, publicité. De ce fait, la comptabilité perd sa fonction initiale de suivre les flux de transformation de richesse produite ; elle devient un moyen de mesurer les écarts successifs de valeur fondée sur des rentes de monopole ou d'oligopole que l'entreprise s'attache à conserver par des actions de lobbying et de marketing. Par ailleurs, et afin de satisfaire le besoin de comparabilité sectorielle des investisseurs, le principe de « *substance over form* » autorise les entreprises à valoriser des actifs dont elle n'est pas propriétaire ; utile pour la prise de décision dans le cadre d'une logique d'arbitrage de portefeuille, ce concept dessert les créanciers car il a pour effet de creuser l'écart entre la valeur économique et la valeur patrimoniale. De même, en cas de redressement judiciaire, l'entreprise s'avère incapable d'honorer ses dettes ou est dans l'impossibilité de se restructurer, n'ayant plus d'actif propre à offrir en garantie.

Au XIXe siècle, les entreprises des pays d'Europe continentale ont peu utilisé les marchés financiers pour financer leurs activités ; le mode d'évaluation, fondé sur le coût historique, favorisait la rationalité du calcul économique de l'entrepreneur alors que la reddition comptable, majoritairement de type patrimonial, visait à protéger les créanciers. Prise entre les contraintes entrepreneuriales et le souci de l'Etat de protéger le crédit et l'épargne, la comptabilité était le fruit d'un compromis historiquement construit. Par ailleurs, la plupart des entreprises publiait un compte de résultat sybillin, d'aucune utilité pour analyser la performance de l'entreprise ; la primauté était donc donnée au bilan [Lemarchand, 1995, 1996 ; Praquin, 2003 (enc. 13), 2006b (cf. enc. 4c, p. 26)].

améliorations et économies sont des bénéfiques ; elles augmentent la valeur du matériel, elles constituent donc un supplément d'actif », Wahl, S.1901I.539b.

Enc. 13 – Comptabilité et protection des créanciers : une analyse de la fonction technico-sociale de la comptabilité (1807-1945) – Thèse en sciences de gestion, 2003.

Le concept de compte de résultat apparaît tardivement dans la comptabilité. En effet, tant qu'il n'existe pas la nécessité récurrente de distinguer les investissements des consommations, la distinction entre bilan et compte de résultat offre peu d'intérêts. Par ailleurs, la comptabilité en parties doubles se diffuse très lentement dans les entreprises ; à la fin du XVIIIe siècle, peu nombreuses sont celles qui y recourent. Or, si celle-ci est techniquement dissociable de la dualité des états financiers, elle y est cognitivement associée du fait qu'elle seule permet d'établir un lien fonctionnel entre ces deux éléments. Lorsqu'à la suite de la législation commerciale sur les sociétés de capitaux (1856-67), les entreprises sont tenues de divulguer un compte de résultat à l'assemblée générale, celui-ci prend souvent une forme réduite afin d'éviter que soient dévoilées des informations qui pourraient servir soit à la concurrence, soit à la distribution de dividendes que ne souhaitent pas réaliser les dirigeants. Habitué à employer le bilan tant pour évaluer le patrimoine que mesurer le résultat – par la variation de la situation nette entre deux années –, les utilisateurs n'investissent pas le compte de résultat d'une réelle fonction socio-économique. Cet état de fait est corroboré par les tentatives de réglementation comptable ; qu'elles datent de la fin du XIXe siècle ou de l'entre-deux-guerres, toutes s'intéressent à la normalisation du bilan, aucune n'évoque le compte de résultat.

Le résultat était un résultat global, évalué en coûts historiques et lié à l'utilisation des facteurs de production puisque l'essentiel de l'activité, de nature industrielle, nécessitait de comparer prix et coûts pour calculer les marges. A l'inverse, les entreprises anglo-saxonnes ont recouru beaucoup plus tôt aux marchés financiers ; aux résultats provenant de l'activité industrielle se sont progressivement ajoutés les résultats issus de la possession d'éléments du patrimoine financier. Dans les années 1970, s'est donc posée la question d'évaluer la performance de ce résultat « *de détention* » [Saghroun et Simon, 1999] lié à des paramètres de marché – taux d'intérêts, cours de bourse, prix de l'immobilier. L'évaluation en juste valeur est alors parue la plus pertinente. Afin d'assurer la cohérence d'évaluations qui n'avaient pas les mêmes fondements, le normalisateur américain a de son côté développé le concept de performance globale [*comprehensive income*]. Par ailleurs, le développement de l'économie de la connaissance a généré une croissance des actifs immatériels que l'on ne savait pas évaluer puisqu'ils n'étaient ni productifs, ni échangeables sur un marché actif. En même temps, il n'était pas envisageable pour les nombreuses entreprises qui externalisaient leur production de ne pas activer ce type d'investissement : l'écart entre la valeur boursière et la valeur comptable n'aurait fait que s'accroître et leur résultats auraient pâti d'une inscription en charges de ces dépenses. En recourant à leur activation, voire à l'actualisation des flux futurs de revenus qui en sont attendus, il était alors possible de capitaliser leur valeur théorique.

La comptabilité suit les mouvements du capitalisme et de ceux qui le financent. D'abord de nature industrielle, puis financière, il est également aujourd'hui immatériel. Le premier est déterminé par les coûts, le deuxième par les prix, le troisième est fixé par le calcul [Richard, 2005a, 2005b]. La dématérialisation de l'économie, caractérisée par des « *contenus immatériels, symboliques, cognitifs, esthétiques [...] fait[e]s de désirabilité intrinsèquement subjective* » [Gorz, 2003] se traduit par une régression de l'échange marchand ; or, celui-ci fonde l'ordre social, participe à la fixation des prix et réduit les phénomènes de spéculation. Le lien entre échange, valeur et capital, autrefois étroit, tend aujourd'hui à se distendre ; la comptabilité, dont la légitimité sociale est fondée sur sa capacité à articuler de façon chiffrée ces trois éléments, peine à proposer un modèle de substitution satisfaisant.

La juste valeur a été la seule réponse apportée à ce jour pour réduire à la fois cette fracture échange/capital et tenter de représenter, dans un modèle unique d'évaluation (cf. sect. 5, p. 64 et sect. 6, p. 67), ces trois formes si différentes de capitalisme. Pour comprendre maintenant comment ce modèle s'est progressivement imposé, il convient de retracer son histoire institutionnelle.

3. Généalogie institutionnelle de la juste valeur

« *Les rapports de force commandent les rapports de sens* » [Augé, in Bessis : 2004 : 122]. Cette affirmation permet de comprendre pourquoi les objets techniques ne peuvent être étudiés sans être mis en relation avec les institutions qui les mettent en œuvre. Pour analyser les enjeux de la juste valeur et les rapports de sens qu'elle véhicule, il est nécessaire de s'intéresser aux organismes de régulation des marchés financiers et de normalisation comptable qui sont en charge de la promouvoir.

L'exposé qui suit n'est pas un travail historique sur sources primaires mais une mise en perspective de la façon dont la juste valeur s'est constituée en « creux » du développement de deux institutions comptables majeures : le FASB, américain, et l'IASB, international.

Historiquement, la juste valeur était assimilée à la valeur de marché [Barradez, 1882 ; Richard, 2005a]. En France, les différentes institutions que sont les tribunaux, l'administration fiscale ou le conseil national de la comptabilité n'ont jamais considéré

qu'il s'agissait d'un mode fiable d'évaluation [Praquin, 2003 (cf. enc. 9, p. 48 et enc. 12, p. 53)]. Dans la logique patrimoniale et juridique dans laquelle s'inscrivait la comptabilité française, le coût historique a toujours dominé car pour les uns et pour les autres il garantissait la réalité d'une transaction. En conservant ainsi la trace de l'accord sur la chose et sur le prix, la comptabilité jouait le rôle probant dans lequel le code de commerce la cantonnait. Conformément au principe de prudence qui dominait – et domine encore – la comptabilité continentale [Saboly, 2003], les entreprises étaient cependant à autoriser à évaluer au prix du marché lorsque celui-ci était inférieur au coût historique.

Outre-Atlantique, l'évaluation au coût historique a également longtemps été le seul mode d'évaluation reconnu. Les institutions de régulation et de normalisation américaines ont cependant été les premières à utiliser la juste valeur comme méthode d'évaluation. Il convient donc de s'y intéresser pour comprendre la généalogie de ce tournant conceptuel.

Créée en 1934 à la suite du krach de 1929, la *Securities and Exchange Commission* [SEC] a toujours refusé que les entreprises recourent à la juste valeur. Healy, avant de devenir le premier commissaire à diriger cette institution, avait mené une enquête de six années sur les manipulations comptables à l'époque où il administrait le bureau fédéral du commerce [*Federal Trade Commission*]. Il en était arrivé à la conclusion que la meilleure façon de protéger les investisseurs était de contraindre les entreprises à évaluer au coût historique [Nouri et Pannone, 2008]. L'*American Accounting Association*, sous l'influence de la SEC qui n'avait jamais voulu émettre directement des recommandations mais souhaitait garder le contrôle de la normalisation comptable, défendit le même point de vue dans les différents cadres comptables¹ [1936 ; 1948] qu'elle élaborait. En 1936, sous l'égide de ce qui allait devenir à partir de 1957 l'*American Institute of Certified Public Accountants* [AICPA], est fondé un comité des procédures comptables, le *Committee on Accounting Procedures* [CAP] ; il publie 51 bulletins [*Accounting Research Bulletins*]. Critiqué pour avoir préféré répondre à des problèmes particuliers plutôt qu'avoir cherché à établir un cadre comptable général, il est remplacé en 1959 par l'*Accounting Principles Board* [APB] qui publie 31 *Opinions* et 4 *Statements*. L'ensemble des travaux de ces deux institutions, aujourd'hui connus

¹ A ne pas confondre avec le terme de « cadre conceptuel » mis en œuvre par le FASB entre 1978 et 1985.

sous le terme de principes comptables généralement admis [GAAP], ne modifia pas sensiblement les prises de position antérieures favorables au coût historique. En 1961, Moonitz souleva le problème de l'évaluation des actifs qui ne sont ni échangés ni achetés au comptant et suggéra leur évaluation au prix du marché. Bien que reconnaissant la validité théorique de ces travaux, l'APB, toujours sous les pressions de la SEC, conserva le principe antérieur du coût historique pour ce type d'actifs. Dans les années 1960-70, l'APB dut prendre en compte la forte inflation ; faute d'une majorité qualifiée suffisante et d'une opposition de la SEC, le modèle du *general price level* [GPL] ne fut pas reconnu comme une norme, mais uniquement comme une recommandation. Très peu de compagnies l'adoptèrent.

A partir des années 1970, deux facteurs majeurs contribuent alors à renouveler la façon de penser le rôle social de la comptabilité. Premièrement, l'APB perd de sa crédibilité : la validité technique de ses normes est critiquée et le monopole que la profession exerce sur la normalisation comptable est remis en cause [Colasse, 2007]. Deux commissions sont alors chargées d'établir des principes comptables [*Wheat Committee*] et de proposer des finalités aux états financiers [*Trueblood Committee*] ; cet important travail théorique donne naissance au *Financial Accounting Standards Board* [FASB] en 1973. Secondairement, le directeur comptable de la SEC est pour la première fois un homme qui a échappé aux années de dépression économique de l'entre-deux-guerres et qui est favorable à une remise en cause du modèle comptable traditionnel.

Une double rupture se produit donc :

- Institutionnelle tout d'abord puisque le FASB, toujours sous la tutelle de la SEC, bénéficie cependant d'une plus grande autonomie et d'une plus grande légitimité que ses prédécesseurs ; il met par ailleurs en place un système de gouvernance et d'adoption des normes qui affiche une volonté de plus grande indépendance et de plus grande transparence [Colasse, 2007].
- Cognitive ensuite avec la nomination à la tête de la SEC d'un individu de 39 ans, qui a surtout connu l'expansion économique de l'après-guerre, période où les entreprises pouvaient afficher des résultats en croissance sans avoir de motifs d'améliorer artificiellement l'image de leurs comptes.

A ceci s'ajoute un élément extérieur favorable à l'émergence de nouveaux concepts comptables : l'internationalisation des grandes sociétés à la recherche de capitaux pour alimenter leur croissance et le fort développement des bourses de valeur

s'accompagnent de l'émergence d'un acteur de poids, l'investisseur, auquel il convient de fournir une information comptable et financière qui réponde à ses attentes. L'adoption par le FASB d'un cadre conceptuel, fondé sur cinq *Statements of Financial Accounting Concepts* [SFAC] établis entre 1978 et 1985¹, tient lieu de déclaration d'intention à son égard puisqu'il est explicitement désigné comme premier utilisateur de l'information comptable.

1973 est aussi l'année de la création de l'*International Accounting Standards Committee*. En 2001, l'organisme renouvelle sa structure et devient l'*International Accounting Standards Board*. En 2002, l'Union Européenne est le premier espace économique à adopter les IAS/IFRS pour ses entreprises cotées. En trente ans, cette institution dotée de faibles moyens et « *sans pouvoir coercitif* » parvient à s'imposer sur le marché des normes comptables en fondant sa légitimité sur une « *rhétorique de la compétence, de l'impartialité et de l'indépendance* » [Colasse, 2004 : 31]. Les principales étapes de cette lutte d'influence, essentiellement avec le FASB, sont connues : recensement des normes et principes comptables [1973-86], réduction des options [1987-99] et mise en œuvre d'un corps de normes à vocation autonome [2000-02]. Depuis 2002, l'IASB s'est engagée dans un programme de convergence avec le FASB [accords de Norwalk]. Sans légitimité historique, l'IASB a progressivement réussi à gagner la confiance des principales institutions comptables et financières. Elle obtient ainsi en 1982 le soutien de l'*International Federation of Accountants* [IFAC] qui la reconnaît comme normalisateur comptable mondial. En 2000, l'*International Organisation of Securities Commissions* [IOSCO], dans une situation analogue à l'IASB, recommande l'adoption des normes comptables internationales. Organisme de droit privé qui fédère l'ensemble des autorités de contrôle des marchés financiers au niveau mondial, l'IOSCO n'a cependant aucun pouvoir coercitif sur ses membres et souhaite donc renforcer son indépendance et sa légitimité. La reconnaissance des normes IAS/IFRS lui donne l'occasion d'accroître celles-là et de créer un corps de normes alternatif aux normes américaines que défend la SEC, l'un de ses membres les plus influents.

¹ Aujourd'hui, six *statements* ; le SFAC 3 a été annulé et remplacé par le SFAC 6 en 1985 et le cadre conceptuel a été complété en février 2000 du SFAC 7 consacré aux tableaux de trésorerie et à l'utilisation de la valeur actuelle.

Bien que la question de la juste valeur ne soit pas au cœur de ces tractations institutionnelles, elle en constitue le soubassement technique. En effet, pour gagner la reconnaissance de ses partenaires, et principalement de l'IOSCO, l'IASB devait apporter en contrepartie des gages que ses normes correspondaient à leurs attentes. Or, l'IOSO cherchait « *à promouvoir des normes destinées à faciliter le développement des opérations internationales sur instruments financiers* » [Colasse, 2004 : 24] que sont les actifs principalement concernés par la problématique de la juste valeur. Cet accord tacite se traduit en 1994 par une révision des projets de normes IAS 32 et IAS 39. Ces deux normes se situent dans le prolongement de l'adoption en 1989 par l'IASB d'un cadre conceptuel, inspiré de son homologue américain, où, à mots couverts, l'investisseur est reconnu comme premier destinataire des comptes : d'une part, il figure en tête de liste des utilisateurs, et d'autre part, la rédaction du texte constitue un « *résumé* » du cadre conceptuel américain [Colasse, 2004 : 34].

La citation d'Augé trouve ici toute sa pertinence. En 1973, la revue française de comptabilité saluait la création de l'IASB en affirmant que les normes internationales devraient permettre de « *protéger ainsi les intérêts des investisseurs, des créanciers, des employés, et du public en général* » [AAA, (1973) 2005]. Trente ans après, René Ricol, ancien président de l'IFAC, considère que la complexité des normes est « *un vrai problème car les standards devraient être un service d'intérêt général au service de l'intérêt général* » [in Burlaud et Zarlowski, 2003 : 147a]. La nécessité pour l'IASB de trouver des alliances afin d'asseoir son pouvoir et sa légitimité a modifié l'intention initiale ; on retrouve ici un phénomène fréquent dans la transformation des institutions. Leur professionnalisation les conduit vers une plus grande autonomie et les amène à délaisser l'intérêt général pour lequel elles avaient été conçues ; elles privilégient alors leurs partenaires immédiats que sont ici les autorités de régulation des marchés financiers et les grands cabinets d'audit internationaux. Parlant un même langage, celui de la comptabilité financière de groupe, et partageant un intérêt commun, le développement d'entreprises cotées et mondialisées, ils peuvent alors élaborer des normes qui correspondent à leurs attentes et délaissent la majorité des utilisateurs – 99% des entreprises dans le monde ne sont pas cotées sur un marché financier. La fronde des petites et moyennes entreprises contre le projet de normes de l'IASB les concernant prend alors tout son sens puisqu'elles risquent de se voir imposer des standards qu'elles n'ont pas initiés et qui ne servent pas leurs besoins en information financière. Le

concept de juste valeur devient alors la pierre angulaire sur laquelle se fonde la dénonciation d'une complexité inutile des normes internationales [Obert, 1999-2008¹]; les arguments de ses défenseurs et de ses opposants méritent donc maintenant d'être examinés.

4. Juste valeur et représentation de l'entreprise : les « pour » et les « contre »

La « *value relevance theory* » considère que la comptabilité doit refléter le plus précisément possible la performance de l'entreprise, elle-même mesurée par le cours boursier. Dans cette logique, la comptabilité constitue un outil d'analyse de la performance des firmes et un moyen pour l'investisseur d'arbitrer au sein de son portefeuille.

Sur la base de ce postulat, la juste valeur constituerait le mode d'évaluation le plus approprié pour plusieurs des motifs suivants [Cornett *et al.*, 1996; Bernheim et Escaffre, 1999; Casta, 2003; Raffournier, 2007; Véron, 2008]. (i) Elle améliore la *fiabilité*² des états financiers car elle reflète mieux la valeur de l'entreprise qui n'est plus fondée sur des coûts passés, mais sur des estimations futures actualisées ou des prix actuels. (ii) Elle assure une meilleure *prévisibilité* des flux futurs puisqu'elle est calculée sur leur estimation. (iii) Elle a un *effet disciplinant* sur les acteurs en leur imposant de reconnaître instantanément les pertes potentielles au lieu de les lisser dans le temps par le jeu des provisions. (iv) En cohérence avec la gestion des risques, elle accroît la *pertinence*³ de l'information comptable puisqu'elle se réfère à des taux et à des valeurs actuels et qu'elle prend en compte des opérations non-comptabilisées lors de leur souscription (instruments dérivés). (v) Elle favorise la *comparabilité* d'opérations à mêmes échéances mais souscrites à des dates différentes. (vi) Elle est *neutre* car fondée

¹ Il s'agit d'une thèse soutenue en 1999, disponible en ligne et régulièrement mise à jour.

² « Pour être utile, l'information doit également être fiable. L'information possède la qualité de fiabilité quand elle est exempte d'erreur et de biais significatifs et que les utilisateurs peuvent lui faire confiance pour présenter une image fidèle de ce qu'elle est censée présenter ou de ce qu'on pourrait s'attendre raisonnablement à la voir présenter » (Cadre conceptuel IASB, § 31).

³ « L'information possède la qualité de pertinence lorsqu'elle influence les décisions économiques des utilisateurs en les aidant à évaluer des événements passés, présents ou futurs ou en confirmant ou corrigeant leurs évaluations passées » (Cadre conceptuel IASB, § 26).

sur des données externes à l'entreprise ; dans cette logique, elle évite les pratiques opportunistes de gestion du résultat (*cherry picking*) en réduisant d'une part l'asymétrie informationnelle entre dirigeants et actionnaires (théorie de l'agence) et d'autre part l'asymétrie comptable liée au principe de prudence (reconnaissance immédiate des pertes potentielles, report au dénouement des gains potentiels).

Les critiques sont également nombreuses. La *fiabilité* repose sur le postulat que les entreprises ne réalisent pas leurs actifs financiers. (i.a) En effet, la valeur théorique d'un actif financier donné par le marché ne vaut que dans la mesure où le volume de transactions est jugé habituel ; autrement dit, la reconnaissance comptable de la valeur de ces actifs financiers à la valeur du marché n'a de pertinence que dans la mesure où les entreprises ne les réalisent pas – auquel cas, elles modifieraient la liquidité de ces titres et donc leurs valeurs [Jacquillat, 2004] ; (i.b) De plus, par la reconnaissance immédiate des pertes (et des gains), la juste valeur amplifierait la volatilité des résultats et accentuerait les effets cycliques de l'activité boursière et économique [Guigné, 2008 ; Raffournier, 2008]. (ii) La *prévisibilité* des flux futurs est contestée : leur estimation est fondée sur des paramètres non-normalisés, partiellement ou totalement internes à l'entreprise et donc, facilement manipulables ; les facteurs de contingence (amélioration du résultat, pression des dirigeants, etc.) pesant sur les rédacteurs des comptes peuvent l'emporter sur la fiabilité théorique du modèle. La conséquence de cette insuffisante fiabilité, principalement liée à la modélisation interne, est l'absence d'objectivité, d'*effet disciplinant* (iii) [Lacoue-Labarthe, 2006], de *neutralité* (iv) [Bernheim et Escaffre, 1999 ; avis contraire, Raffournier, 2008], et de *comparabilité* (v). En revanche, le principe d'une plus grande *pertinence* – par ailleurs démontré par des études comportementales [Ashton, 1977]¹ – de la juste valeur par rapport au coût historique n'est pas mis en cause pour l'évaluation des instruments financiers – mais est contesté pour les autres postes de l'actif.

¹ Par études comportementales, il est fait ici référence à des recherches où des individus sont mis en situation et sont censés se comporter comme ils le feraient d'habitude. Mais dans un cadre comptable, le biais scientifique de ce type d'études est évident : le rédacteur des comptes ne subit pas la pression de son environnement lorsqu'il détermine ses évaluations ; de ce fait, il n'a pas d'arbitrage à faire entre son éthique professionnelle, qui doit l'amener à la recherche de l'objectivité, et les facteurs de contingence qui le poussent à choisir la solution la moins éprouvante (ou dit autrement, la plus conciliante) entre son éthique et l'environnement.

Cette plus grande pertinence du modèle de la juste valeur, incontestable au plan théorique, constitue la pierre angulaire de sa justification idéologique¹ dans le « monde » comptable. Autour de la nécessité unanime de penser rationnellement un mode d'évaluation alternatif au coût historique pour certains actifs, le concept de *pertinence* devient le point de départ pour créer un espace de légitimation de ce modèle. Le premier point d'ancrage de cette légitimation est très bien expliqué par Latour [1989 : 239] : « *La nature est la cause finale du règlement de toutes les controverses, une fois les controverses réglées. Tant qu'elles durent, la nature apparaît simplement comme la conséquence finale des controverses* »².

Cependant, la difficulté ici est double. D'une part, l'argument en faveur de la juste valeur repose sur un socle trop étroit – celui de la seule pertinence pour seulement certains types d'actifs – pour s'imposer à tous les acteurs et à toutes les situations. Les tenants de la juste valeur doivent donc recourir à d'autres ressources que l'argumentation rationnelle et scientifique pour asseoir la légitimité d'un tel modèle. Celles-ci sont rhétoriques, symboliques et institutionnelles (partie 3, sections 5 et s.). D'autre part, la comptabilité n'est pas une science au sens où ses conclusions peuvent être démontrées mathématiquement ou être le fruit d'un processus expérimenté en laboratoire ; elle est une construction sociale en perpétuel mouvement. L'argument de la nature comme cause finale venant imposer sa force et sa loi ne tient donc pas – car la démonstration est toujours à refaire, c'est-à-dire de nouvelles personnes, institutions, organismes à convaincre. Ce qui fonde la légitimité et clôt la controverse n'est donc plus la nature, mais le temps historique ; c'est celui-ci qui, par la stabilité des techniques et méthodes mises en œuvre – en comptabilité, le coût historique –, remplace la nature et suscite donc tant de résistances lorsqu'il s'agit de le détronner de son rôle « *d'arbitre ultime* » [Latour, 1989 : 238]. Toute la difficulté est donc de construire un discours idéologique qui puisse remettre en cause le système d'évaluation existant. Il convient donc maintenant d'en examiner les ressorts.

¹ Le terme « idéologique » doit être entendu ici comme un ensemble cohérent de valeurs et de représentations qui soutiennent cognitivement l'individu dans sa façon de penser son rapport au monde.

² La suite du propos est plus explicite : « *Si vous voulez critiquer les thèses d'un collègue, ou une vision du monde, ou modaliser un énoncé, vous ne pouvez vous contenter de dire que la nature est dans votre camp ; ce ne sera jamais suffisant. Vous êtes forcés d'utiliser d'autres alliés en plus. Si vous aboutissez à vos fins, alors la nature vous suffira : tous les autres alliés et moyens deviendront superflus* ».

5. Trois clés du discours rhétorique : choix du vocabulaire, création du concept et méthode d'évaluation

« *Ce que quelqu'un veut délibérément dissimuler aux autres ou à soi-même, et aussi ce qu'il porte en lui inconsciemment, la langue le met au jour* ». Par ces propos, le philologue Victor Klemperer [1975, éd. 1996 : 35] rappelle que les mots véhiculent certes un sens commun, celui de l'action, mais aussi un sens plus profond qui est celui de l'imaginaire de ceux qui les articulent et les mettent en forme. Le choix du vocabulaire est aussi une façon de marquer un territoire et de signifier aux autres sa façon de penser le monde.

Le concept de juste valeur n'est pas sans rappeler l'abondant débat qu'a suscité celui d'image fidèle lors de l'introduction dans la réglementation française du principe de « *true and fair view* ». Il est d'ailleurs intéressant de noter que pour un même terme – *fair* –, une terminologie différente a été retenue : fidèle vs. juste. La traduction est un art difficile et nombreux sont les commentateurs à considérer que « juste » n'a pas été le terme le plus approprié lorsqu'il s'agissait de traduire l'idée d'une valeur équitable ou équilibrée, appropriée aux circonstances [Casta et Colasse, 2001 : 5]. Le terme équitable aurait-il été plus heureux ? Probablement pas, car il renvoie aujourd'hui à un autre univers, sinon utopique, du moins contestataire de l'ordre économique dominant et s'inscrivant en creux du capitalisme, qui est celui du commerce équitable. Il aurait été pour le moins surprenant d'utiliser un langage totalement étranger à un ensemble institutionnel – cabinets d'audit, régulateurs, bourses de valeurs – qui participe à ce « *nouvel ordre économique global* » [Hoarau et Teller, 2007]. Le terme équilibré est probablement trop abstrait pour qu'il prenne une place suffisante dans l'imaginaire collectif.

En revanche, le choix de « juste » s'encastre bien dans l'idée d'une valeur difficilement contestable. Outre la signification d'un traitement équitable des parties prenantes, il renvoie également au concept d'une justice qui tranche et dit la loi. Autrement dit, ce qui est juste dans l'ordre social est soutenu par une légitimité qu'il est difficile de remettre en cause car s'inscrivant dans un environnement plus large qui est celui « *d'un cadre moral et normatif plus général, [lié] au partage des responsabilités et à l'ordre qui règle la vie de tous les jours* » [Douglas, 2004 : 162]. Mieux encore, recourir au mot

« juste » est une façon détournée de disqualifier les autres modes d'évaluation qui, par opposition, seraient erronés, faux ou induiraient en erreur l'utilisateur des comptes.

Il n'est possible de juger de ce choix linguistique que pour sa propre langue dont on maîtrise les subtilités rhétoriques. La définition du terme initial de *fair* fournie par les différents dictionnaires laisse cependant penser que la logique de « marquage territorial » est identique en langue anglaise¹. Tout au plus, peut-on souligner que le recours à un terme dont le signifiant a une portée sociale très forte est réalisé dans un pays, la France, où les critiques à l'encontre de la juste valeur ont été particulièrement virulentes [Raffournier, 2008 : 24].

La *pertinence* [cf. sect. 4, p. 61] constitue donc le seul argument rationnel du normalisateur comptable pour légitimer le recours à la juste valeur. Ses défenseurs doivent alors affronter deux difficultés majeures. D'une part, dissocier le concept de la méthode d'évaluation ; d'autre part, intégrer au concept de juste valeur les autres modes d'évaluation. Autrement dit, à partir d'une position idéologique soutenue par une approche théorique et sous-tendue par la convergence d'intérêts des différents acteurs concernés, le vocabulaire devait être suffisamment ouvert pour permettre d'y intégrer le coût historique, mode d'évaluation dominant ; de même, il ne fallait pas exclure les méthodes « orphelines », c'est-à-dire celles qui n'étaient pas le fruit d'une longue pratique mais avaient été conçues pour répondre à des problématiques momentanées – coût actuel, valeur de réalisation, valeur actuelle².

Pendant longtemps, concept et méthode ont été tellement liés qu'ils se confondaient. Ainsi, le coût historique était le coût d'acquisition ou de production d'un actif [PCG 1982, p. 97 ; PCG 1999, art. 321.1]³. Cette confusion offrait l'avantage qu'il ne régnait pas d'ambiguïté entre la représentation cognitive de ce que signifiait la valeur comptabilisée et la technique utilisée pour la constater ; l'inconvénient résidait dans le fait que cette notion de valeur échappait à la pensée : elle n'était pas soutenue par une argumentation logique mais fondée sur un processus d'autojustification historique qui

¹ *L'Oxford English Dictionary* retient les définitions suivantes: **1.** just or appropriate in the circumstances. **2.** treating people equally. **3.** considerable in size or amount. **4.** moderately good.

² Se référer par exemple à l'article de P. Walton [2001] qui retrace l'histoire de l'échec de la mise en œuvre du coût de remplacement en Grande-Bretagne entre 1980 et 1988.

³ Les autres types d'évaluation sont plus longs à décrire car les terminologies changent. Ainsi, le PCG 1982 définit incidemment le terme de « valeur actuelle » en faisant référence à la valeur vénale et, implicitement, à la valeur de marché (p. 99). Le PCG 1999 indique qu'il s'agit de la valeur la plus élevée

lui conférait une légitimité sociale en même temps qu'elle l'exonérait de la nécessité d'une assise scientifique [cf. sect. 4, p. 61 ; Latour, 1989 : 238-9]. Cependant, jusqu'à la création du FASB et de l'IASB, aucune institution n'avait été suffisamment influente pour contester le bien-fondé de son utilisation.

L'introduction de la juste valeur a nécessité de distinguer le concept de la méthode. Le concept visait à exprimer la finalité des états financiers – évaluer la performance pour les utilisateurs –, la méthode servant uniquement à réaliser le calcul. Cette dichotomie offre un double avantage. D'une part, il est plus facile de défendre un concept à partir de ses représentations cognitives que sur la base de méthodes de calcul ; en effet, des représentations sont par définition des constructions intellectuelles et affectives qui peuvent toujours être réagencées par le discours alors que des méthodes sont des rationalités instrumentales, beaucoup moins sujettes à manipulation car fondées sur la légitimité de la technique calculatoire et non sur celle du vocabulaire utilisé. D'autre part, en détachant le concept de la méthode, il est toujours possible d'arguer que différentes méthodes répondent aux critères du concept. A partir de ce deuxième argument, le normalisateur a pu inclure l'ensemble des méthodes d'évaluation dans le concept de juste valeur. Le coût historique était la méthode la plus difficilement assimilable ; pour couper court à toute contestation, le cadre conceptuel de l'IASB indique explicitement que « *les actifs sont comptabilisés pour le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie payé ou pour la juste valeur de la contrepartie donnée pour les acquérir au moment de leur acquisition* » [§ 99 (a) ; souligné par nous]. Par cette tournure rhétorique, le coût historique devient l'un des éléments de mesure de la juste valeur. Le coût actuel [§ 99 (b)] et la valeur de réalisation [§ 99 (b)] posaient moins de difficulté pour deux motifs. D'une part, ce sont des méthodes qui sont peu utilisées et qui ont donc peu de légitimité. D'autre part, elles se fondent sur des valeurs de remplacement à l'identique d'un actif [coût actuel] ou de prix de marché [valeur de réalisation] ; ce sont donc des méthodes qui sont en rupture avec le coût historique et qui, par voie de conséquence, renforcent le concept de la nécessité d'une méthode d'évaluation alternative, telle que se propose de l'être la juste valeur.

Au plan théorique, trois méthodes ont donc été considérées comme correspondant le mieux au champ conceptuel de la juste valeur [Casta, 2003] : (i) la valeur actuelle nette

de la valeur vénale ou de la valeur d'usage (art. 322-1, § 8) ; chacun de ces deux termes est ensuite défini aux paragraphes 9 et suivants du texte législatif.

des flux futurs attendus de l'actif acquis, (ii) le prix du marché sur un marché actif, et (iii) la valeur d'échange entre deux parties indépendantes.

6. Un enjeu de représentation des « mondes » dominants

Chacune des trois méthodes évoquées produit des résultats très différents car elles font référence à des « mondes » profondément distincts ; par « monde », il faut entendre non seulement les techniques de fixation de la valeur et les différents modes de coordination entre les parties qui échangent, mais aussi un attachement à la représentation cognitive que nous nous faisons de ce qu'est une activité marchande [Boltanski et Thévenot, 1987 ; Salais et Storper, 1995]. Ainsi, la façon de déterminer la valeur comporte, selon la méthode adoptée (i, ii ou iii), une part d'anonymat décroissante ; ou, dit autrement, un enchevêtrement – « *entanglement* » [Callon in Huault, 2004 : 64] – plus important du social et de l'économique. S'articule ici, selon des modalités différentes, la rationalité de l'agent économique avec l'empirisme de l'individu social. Dans le premier cas (i), la méthode est endomorphique dans la mesure où, pour déterminer la valeur, aucun échange social – discussion, négociation, argumentation, etc. – n'est nécessaire ; dans cette logique, la façon d'établir cette valeur existe en dehors du monde social de l'échange économique car elle n'a pas besoin de lui pour être déterminée : le calcul suffit. La méthode (iii) est à l'inverse, exomorphique ; elle est totalement socialisée car elle repose sur la nécessité d'un tiers avec lequel s'établit une relation de confiance pour pouvoir être menée à son terme – fixation du prix de l'échange. Enfin, la méthode (ii) est mésomorphique ; elle est à la croisée des deux autres modes de construction de la valeur : elle est partiellement calculatoire par le jeu de l'offre et de la demande et faiblement socialisée du fait de l'anonymat dans lequel se déroulent les transactions.

Il faut souligner que le débat sur la juste valeur surgit au moment où le concept de globalisation – économique, financière, culturelle – se diffuse en même temps qu'il s'inscrit dans nos vies quotidiennes. Or, la globalisation est à double facette : elle représente à la fois un monde ouvert et unifié où les échanges sont facilités, et un monde hostile où l'altérité s'efface au profit de l'anonymat, et où le repli communautaire est parfois présenté comme une solution alternative et rassurante. Le normalisateur comptable appartient au premier ; sa logique est celle des marchés financiers, des

cabinets d'audit mondialisés et des entreprises transnationales à la production éclatée. S'il représente une puissance financière inégalée, il constitue une infime partie du corps social et économique mondial. La rupture conceptuelle de la juste valeur est aussi une rupture symbolique dans la façon dont s'élaborent les mondes sociaux. Aujourd'hui, la période est beaucoup plus complexe que celle qui précédait l'harmonisation comptable internationale. La légitimité qu'a gagnée l'IASB lui permet de ne plus avoir à affronter aussi intensément les particularismes nationaux ; forces d'opposition ou de contestation, ils avaient néanmoins l'avantage d'être facilement identifiables car structurés par les Etats, le droit et les organismes de représentation comptable. Tout en devant continuer à prendre en compte ces constructions socio-institutionnelles qui demeurent, l'IASB doit également parvenir à concilier des antagonismes plus diffus qui n'ont pas de systèmes de représentation suffisamment intégrés dans le processus de normalisation comptable et qui ne sont plus structurés par des institutions mais construits autour de parties prenantes locales et multiples [PME, ONG, associations, sites communautaires électroniques].

Le débat sur la juste valeur agit donc comme un révélateur de ces tensions qui traversent nos sociétés. Ainsi, dans ses versions la plus endomorphique (i), voire mésomorphique (ii), elle exprime cette globalisation économique et financière dont certains tirent des avantages momentanés mais qui a également des effets néfastes pour une grande partie du corps social ; inversement, les défenseurs du coût historique, voire de ses méthodes alternatives au sein desquelles figure la méthode exomorphique (iii), s'inscrivent dans une tradition historique rassurante où le monde économique était soutenu par des échanges sociaux nécessitant des modes de coordination fondés sur la confiance – et sa mise à l'épreuve régulière.

S'attacher à reconnaître l'existence de ces représentations cognitives est essentiel dans l'intensité du débat autour de la juste valeur car elles renvoient à l'imaginaire de chacun, c'est-à-dire à la façon dont il se projette dans le monde social. Autrement dit, le monde économique est-il fait uniquement de rationalités calculatoires où l'échange social est superfétatoire ? Ou, inversement, le monde économique n'est-il que le soutien technique d'une nécessité vitale pour l'individu d'inscrire sa vie dans l'échange social ? Poser la question du mode de calcul d'une valeur est aussi une façon de s'interroger sur ce qui fonde notre rapport au monde. Le chiffre est nécessaire à l'échange économique ; mais la façon de le concevoir masque, et en même temps, révèle notre façon d'envisager

les relations sociales qui traversent les rapports économiques. Cette pluralité de méthodes d'évaluation, réunie dans un même vocable, peut aussi être analysée au plan anthropologique comme une tentative de rationaliser la complexité du monde d'aujourd'hui, ou plus exactement, de gommer les fractures entre l'économie financière et l'économie réelle. La rhétorique de la juste valeur tente de concilier deux conceptions du monde. D'un côté figure une logique de financiarisation de l'économie – et donc de la comptabilité – conduisant à une autre forme de réalité, c'est-à-dire fondée sur un système fonctionnant sur des bases déconnectées de l'échange marchand. Dans ce cas, la multiplication des intermédiaires et la sophistication des produits financiers qu'ils émettent conduisent à un transfert infini du risque permettant d'éviter la confrontation des rapports confiance/méfiance – la crise des subprimes en est une illustration. Le chiffre annoncé devient le critère de vérité ; il perd de sa capacité à produire de l'échange, de la discussion, de la négociation propre à l'activité marchande. Il s'affranchit de notre réalité humaine, celle d'une rationalité limitée et de moyens cognitifs réduits que nous compensons par le jeu des conventions construites sur la base de rapports sociaux répétés. De l'autre côté, se perpétue l'économie réelle qui, malgré les technologies de l'information, reste contrainte par le temps et l'espace : le prix est toujours une négociation de gré à gré, les marchandises doivent être produites et transférées du lieu de fabrication au lieu de consommation. A l'échelle de l'histoire marchande, les progrès logistiques de l'économie réelle sont quasi-inexistants comparés à la quasi-instantanéité des déplacements des flux financiers. L'économie réelle ne subit donc que des transformations successives, mais pas de mutations brutales. En l'absence de rupture technologique, ses acteurs n'ont pas intérêt à recourir à un mode d'évaluation alternatif au coût historique, qui présente l'avantage de la perpétuation d'un système dont les avantages et les limites sont connus.

L'antagonisme anthropologique entre l'économie réelle et l'économie financière se manifeste donc par deux conceptions du monde qui co-existent, avec deux modes techniques de représentation comptable : coût historique vs. juste valeur. La difficulté pour le normalisateur était donc de parvenir à trouver une langue commune à ces deux champs de l'économie. En dissociant le concept des techniques d'évaluation, il a rendu possible l'utilisation d'un seul terme pour désigner des pratiques et des attentes entrepreneuriales profondément différentes. Or ce qui est gagné sur le plan syntaxique ne l'est pas sur le plan des pratiques car ces dernières restent liées à la façon dont les

acteurs pensent et se fabriquent des représentations cognitives, elles-mêmes ancrées dans le fonctionnement quotidien des institutions au sein desquels ces individus travaillent [Douglas, 2004].

En faisant l'économie du débat sur les enjeux anthropologiques de la juste valeur, le danger est d'évacuer cette dimension symbolique au profit de la rationalisation induite par une unité de vocabulaire. A défaut d'avoir lieu dans l'enceinte de l'IASB, la discussion se déplace alors sur la scène scientifique, médiatique et entrepreneuriale. Au-delà de l'enjeu technique, la juste valeur représente également un choix de construction sociale ; en ce sens, elle est politique. Le développement d'arguments rationnels, en sa faveur ou à son encontre, est nécessaire pour faire avancer le débat et aider tous ceux qui sont intéressés ou concernés à mieux cerner ses apports et ses limites. Cependant, cette construction intellectuelle s'inscrit dans un univers élargi où se déploient nos propres représentations du monde qui échappent en partie à la rationalité instrumentale de l'outil comptable. Le débat sur la juste valeur, et plus largement tous les choix comptables majeurs, nécessite de penser la technique comptable dans un contexte plus vaste et plus complexe s'il veut être compréhensible et être accepté par le plus grand nombre. Aujourd'hui, la légitimité des choix comptables n'est pas tant dans le choix de la méthode la plus « juste », mais dans le choix de la méthode qui intègre le mieux cette complexité générée par la globalisation économique et financière¹.

7. Une tentative d'explication anthropologique

La modélisation comptable a pour objet de déterminer les valeurs d'un patrimoine et d'une activité économique en tenant compte de deux paramètres majeurs : le temps et l'espace. L'histoire des organisations a longtemps été caractérisée par une certaine forme d'unité et de contraction de ces deux paramètres : la production et la commercialisation étaient locales (unité d'espace), et artisanales ; la distinction comptable entre consommation et investissement était inutile (unité de temps). Jusqu'à

¹ René Ricol ne dit pas autre chose lorsqu'il déclare : « *La profession est demandeur d'une meilleure normalisation. Par ailleurs, l'introduction d'une régulation « partagée », c'est-à-dire assurée par la profession et des représentants de la société, va réduire l'efficacité du processus de production des normes. Mais c'est le prix à payer pour leur donner une crédibilité accrue. Le risque est celui d'une déconnexion des normalisateurs, d'une autonomisation de leur pensée et d'une complexité excessive nécessitant un travail d'interprétation* » [in Burlaud et Zarlowski, 2003 : 146b].

la révolution industrielle – et même au-delà –, la comptabilité en partie simple et en coût historique était suffisante pour rendre compte de l'essentiel des opérations réalisées.

La formation et le développement du capitalisme ont entraîné une distorsion de ces deux paramètres. La comptabilité a participé à cet essor en améliorant empiriquement son modèle à partir de quatre éléments : diffusion de la partie double (1), distinction du patrimoine (bilan) de l'activité (compte de résultat) (2), invention de la consolidation (4) en sont les principaux éléments. En revanche, le coût historique (3) est demeuré le mode d'évaluation de référence. Ce système à trois – puis quatre – composantes est resté stable depuis la Révolution industrielle.

La mondialisation actuelle accroît encore la déformation des deux paramètres. Les entreprises sont en effet aujourd'hui confrontées à trois problématiques majeures : désolidarisation de l'économie financière de l'économie réelle, dissémination géographique de l'organisation et dématérialisation de valeur. L'entreprise n'est définitivement plus un lieu-point unitemporel ; elle est devenue un espace éclaté et complexe. L'immédiateté des flux financiers s'oppose à l'amplitude des flux physiques ; les premiers s'évaluent dans l'instant alors que le calcul des seconds est construit sur la succession de coûts progressivement additionnés. La diversité (taille, activité, culture, géographie, etc.) des entités rend difficile l'uniformité de la mesure. Les facteurs essentiels de création de richesse dépendent plus du contenu intellectuel ou du sens symbolique des produits fabriqués que de leur substance physique ; le déplacement de la valeur en amont (innovation) ou en aval (commercialisation) de la production rendent inefficients les outils traditionnels de sa mesure.

Deux « mondes » cohabitent : d'un côté figure celui de la durée, de la stabilité et de la valeur-coût calculée ; de l'autre se situe celui de l'instant, du nomadisme et de la valeur-prix immédiate. Ces deux univers ont aussi leur mode de représentation cognitif et comptable.

Le coût historique exprime les pesanteurs de l'activité économique et humaine, faite de production et d'échange ; il constitue la mémoire comptable de l'organisation et consigne dans les comptes, mais également dans l'esprit des utilisateurs que l'entreprise s'inscrit dans un horizon temporel historicisé. L'économie de l'immatériel bouleverse cette donne fondamentale. La juste valeur s'inscrit dans le creux de cet espace nouveau que génère le déplacement de la création de richesses vers l'amont ou l'aval de la

production ; elle permet à l'entreprise de se situer hors du champ de l'économie réelle et fait d'un actif le fruit d'une confrontation de l'offre à la demande ou d'un calcul actuariel – plutôt qu'un ensemble de ressources accumulées à des périodes différentes et progressivement consommées.

Parallèlement à ce « nouvel » espace économique, l'externalisation de la production accentue la désintégration du couple valeur/temps passé ; la juste valeur traduit donc à la fois une nouvelle conception des relations du travail et de la fixation des prix.

Au plan des relations du travail, la comptabilité a permis de gérer à distance et donc de limiter le principe d'ajustement mutuel prévalant dans des rapports de nature artisanale. Le chiffre comptable, et la mesure de la rentabilité qu'il induit, permet aux managers de décider à distance, hors de tout lien direct avec le personnel concerné. Dans une économie de la production industrielle, les éléments matériels, formalisés par les coûts de production, imposent néanmoins la présence de relais humains que sont les contrôleurs de gestion, et plus largement de l'encadrement intermédiaire ; leur connaissance intime des processus de production leur permet de porter un jugement sur les chiffres qu'ils établissent. Ils sont donc un maillon indispensable entre les individus qui produisent et ceux qui décident. L'entreprise, aussi éclatée géographiquement soit-elle, est un continuum qui s'inscrit dans une histoire soutenue par les investissements successifs réalisés.

Le développement de l'économie immatérielle bouleverse cette forme de rapports sociaux. L'externalisation de la production rompt cette unité entrepreneuriale en même temps qu'elle consacre la séparation de la valeur, principalement intellectuelle et symbolique, de son coût. La valeur ne s'inscrit plus dans une histoire – celle des investissements productifs –, mais dans une succession de moments instantanés où, à chacun d'eux, peut être renégocié le contrat de sous-traitance. Le coût de production, devenu marginal par rapport à l'ensemble des coûts amont et aval déployés, n'est plus suffisant pour déterminer le prix qui est alors calculé sur la base actuarielle des revenus attendus de la marque. La cotation sur les marchés financiers accroît ce déplacement du centre de gravité de l'entreprise ; sa valeur repose moins sur l'agrégation de ses actifs que sur la confrontation de l'offre et de la demande des titres.

A cette logique contemporaine de l'instantanéité de l'économie financière, l'économie réelle tente de répondre par une plus grande réactivité qui remet en cause les repères sociaux traditionnels : *« l'individu est comme sommé de vivre une transformation*

accélérée de son identité, comme de ses repères, ce qui est vécu le plus souvent comme une angoisse terrible » [Bessis, 2004 : 93]. Cette transformation identitaire s'accompagne d'une adaptation accélérée – les organisations qui se veulent flexibles et fluides – et d'une volonté de maîtriser l'incertitude de l'environnement – les techniques qui s'adaptent. Cet argument explique le motif pour lequel la résistance à l'introduction de la juste valeur est si forte. Ce n'est pas tant un problème technique qu'un problème cognitif de notre capacité à nous représenter le monde différemment – et donc de notre aptitude à y trouver notre place et nos repères. En ce sens, la juste valeur n'est pas un problème technologique ; elle est avant tout une interrogation anthropologique par les questions qu'elle suscite : inscrire un autre mode d'échange économique dans la réalité quotidienne et difficulté à construire de nouvelles représentations de l'entreprise en sont les aspects majeurs. Elle est cette technologie invisible [Berry, 1983] qui témoigne de cette transformation du monde en même temps qu'elle y participe.

Conclusion

« A cela s'ajoute le tout financier, qui tente de supplanter le tout économique comme une espèce de fatalité. A quoi s'ajoute, enfin, le tout économétrique : l'usage sans nuances de l'économétrie aboutit à en faire la caricature de l'économie. L'un des problèmes auxquels nous sommes confrontés réside dans la fascination du chiffre et du quantifiable dans notre société pressée. Cela peut s'avérer particulièrement nuisible à un moment où les enjeux sont surtout qualitatifs ».

A. CHOURAQUI (1998), Le Monde, 3 nov.

Les sciences de gestion peinent à trouver leur légitimité auprès des entreprises ; force est de constater que, pour la comptabilité¹, l'échec est relativement patent [Capron, 1990 ; Esnault et Hoarau, 1994]. Plus précisément, notre légitimité peut être due à notre expertise technique mais notre incapacité à produire des modèles prédictifs rend notre activité scientifique difficilement utilisable par celles-ci. Se pose alors la question de la fonction sociale de notre activité de recherche. La réponse n'est pas dans l'utilitarisme, mais probablement dans notre capacité à interroger les processus d'institutionnalisation des outils de gestion qui traversent tous les champs sociaux – entreprises bien sûr, mais également associations, organismes privés ou publics, Etats. Dans l'impossibilité de démontrer une vérité sur le monde, l'un des rôles du chercheur est de produire du sens, c'est-à-dire de mettre à jour des phénomènes qui échappent à l'ensemble du corps social, auquel il manque le temps et les outils méthodologiques et épistémologiques. Sa vocation peut notamment être de fournir des théories explicatives capables d'articuler des techniques de gestion avec leurs conséquences sociales et sociétales².

Le chiffre comptable n'échappe pas à cette problématique. La juste valeur, dans sa version d'actualisation des flux futurs, s'inscrit dans ce processus de rationalisation du monde. Elle transforme le sens de l'histoire des organisations en rompant certes avec une technique d'évaluation – le coût historique – mais surtout en modifiant le rôle social de la comptabilité. Jusqu'à présent, l'insuffisance technique de cette dernière en matière d'évaluation était compensée par une logique de consensus et de mise en confiance des

¹ Ma propre expérience d'expert-comptable et d'auditeur puis de chercheur témoigne que les préoccupations des mondes entrepreneuriaux et académiques se recourent difficilement.

² A titre anecdotique mais très illustratif, lors du colloque « *IFRS & Gouvernance d'entreprise* » précité, un universitaire de renom figurait parmi le parterre de professionnels. Lorsqu'il prit la parole, il commença par un exposé théorique sur la comptabilité qui l'amena à établir un certain nombre de critiques à l'égard de ces normes. Alors que de nombreux professionnels s'étaient jusqu'alors contentés d'écouter aimablement les autres locuteurs, ceux-ci se mirent à prendre des notes. Cet épisode relate parfaitement ce qui peut être attendu d'une activité de recherche en sciences de gestion : susciter le questionnement et la réflexion de nos interlocuteurs, qu'ils soient entrepreneurs, salariés, syndicalistes, élus ou citoyens « ordinaires ». En ce sens, cf. Stengers [1992].

parties prenantes [Evrart, 2000]. Le danger d'une orientation sans discernement vers la juste valeur – la *full fair value*¹ – est de retomber dans les mythes, régulièrement revisités, des prétendues objectivité et exactitude du chiffre comptable [Gensse, 1995 ; Colasse, 2007] et de décrédibiliser ainsi sa fonction d'artefact social [Praquin, 2003]. En effet, une comptabilité dont tous les acteurs savent qu'elle est à la fois inexacte mais robuste dans le processus d'élaboration du chiffre comptable est crédible par la capacité qu'elle a à créer de la croyance : « *la comptabilité n'est pas un instrument de mesure : c'est un instrument d'évaluation, c'est-à-dire d'attribution de valeurs* » [Capron, 1990] auquel les parties prenantes font confiance. Inversement, en faire uniquement un instrument d'ingénierie calculatoire est l'exposer aux plus sévères critiques lorsque de nouveaux scandales financiers apparaîtront.

En s'affranchissant de cette fonction sociale, la juste valeur réduit la comptabilité à une rationalité instrumentale qui ne se préoccupe que de la congruence entre les moyens et une fin unique – l'information de l'investisseur. La complexité de sa construction lui donne alors les apparences de la scientificité avec son cortège d'attendus : vérité du chiffre comptable, exactitude des comptes, confiance excessive dans les états financiers. Réfléchir à un mode d'évaluation complémentaire au coût historique est une nécessité depuis le développement des instruments dérivés. En faire le seul mode d'évaluation souhaitable revient à s'affranchir des fondements institutionnels de l'histoire de la comptabilité ; or, l'expérience montre que toute modification sociale importante créée *ex-nihilo* – c'est-à-dire en privilégiant quelques acteurs et en évitant le consensus – est vouée à l'échec [Walton, 2001]. Au même titre que les autres activités humaines, la comptabilité est une activité sociale qui ne pourra jamais se réduire à une ingénierie de chiffres ; c'est cette irréductibilité du chiffre comptable qui fait la richesse de l'activité du chercheur en sciences de gestion.

¹ En 1994, l'IASB publia un exposant-sondage (ED 48) préconisant l'utilisation de la *fair value* pour tous les instruments financiers. Celui-ci suscita la fronde des sociétés d'assurance et de banque, principales concernées par cette proposition. S'ensuivit un important lobbying qui se conclut par une révision à la baisse de l'utilisation de la juste valeur dans l'évaluation des instruments financiers.

BIBLIOGRAPHIE

- AAA (2005), « 1973 : la RFC annonce la création de l'IASC », Revue française de comptabilité, n° 380, sept., extrait de : « Création du comité international pour les principes comptables (I.A.S.C.) », Revue française de comptabilité, n° 31, oct. 1973.
- ALEXANDER D. & JERMAKOWICZ E. (2006), "A true and fair view of the principles/rules debate", Abacus, vol. 42, Iss. 2, p. 132-64.
- AMBLARD M. (2004), « Conventions et comptabilité : vers une approche sociologique du modèle », Comptabilité-Contrôle-Audit, numéro thématique, juin, p. 47-67.
- ARON R., (1938), Introduction à la philosophie de l'histoire, Gallimard, Paris, éd. 1986.
- ASHTON R.-H. (1977) "Objectivity of Accounting Measures: A Multirule-Multimeasure Approach", Accounting Review, n°52, p. 567-75.
- AUGE M. (1994), Pour une anthropologie des mondes contemporains, Flammarion, Paris.
- AUGE M. et COLLEYN J.-P. (2004), L'anthropologie, PUF, Paris, éd. 2007.
- BERLAND N. & PEZET A. (2008), « Quand la comptabilité colonise l'économie et la société. Perspectives critiques dans les recherches en comptabilité, contrôle, audit » in Golsorkhi D., Huault I., Leca B. (dir.), Une perspective critique du management, Presses Universitaires de Laval.
- BERNHEIM Y. (1996), « Le cadre conceptuel français vu de l'étranger », Revue française de comptabilité, nov., p. 39-45.
- BERNHEIM Y. et ESCAFFRE L. (1999), « Point de vue. Evaluation à la juste valeur. Un nouveau modèle comptable ? », Comptabilité-Contrôle-Audit, tome V, vol. 2, sept., p. 25-45.
- BERRY & al. (2000), « La comptabilité et la guerre économique », Les amis de l'Ecole de Paris, soirée-débat, 7 juin.
- BERRY M. (1983), « Une technologie invisible ? L'impact des instruments de gestion sur l'évolution des systèmes humains », juin, 51 p., <http://crg.polytechnique.fr/fichiers/crg/publications/pdf/2007-04-05-1133.pdf>.
- BERRY M. (2004), « Vers un audimat des savants ? Invitation au débat », Gérer et comprendre, n° 77, sept., p. 99.
- BESSIS R. (2004), Dialogue avec Marc Augé : autour d'une anthropologie de la mondialisation, L'Harmattan, Paris.
- BIGO R. (1947), Les banques françaises au cours du XIXe siècle, Sirey, Paris.
- BOCQUERAZ Cl. (2000), The professionalisation project of French accountancy practitioners before the second world war, thèse, Genève-Nantes.
- BOLTANSKI L. et THEVENOT L. (1987), De la justification : les économies de la grandeur, Gallimard, Paris, éd. 1991.
- BONNAFOUS-BOUCHER, M. (2005), Anthropologie et Gestion, Economica, Paris.

- BOURGUIGNON A. (2006), « Les instruments de gestion au risque de la réification », Habilitation à Diriger des Recherches, mars.
- BOUVIER J. (1973), Un siècle de banque française, Hachette, Paris.
- BOUVIER J., FURET F., GILLET M. (1965), Le mouvement du profit en France au 19^{ème} siècle – Matériaux et études, Mouton, Paris.
- BRISTON R.J. et McKEDSLIE M.J. (1984), “Bankruptcy and the rise of the accounting profession in Scotland in the Nineteenth Century”, tapuscrit, collection Stevelinck, université de Nantes.
- BURGUIERE A. (1994), « L’anthropologie historique et l’école des Annales » in Les approches et les méthodes interdisciplinaires de recherche en sciences sociales, co-édition EHESS-Institut Français de Bratislava, p. 15-28.
- BURGUIERE A. (1995), « L’anthropologie historique » in. Bédarida F. (dir.), L’histoire et le métier d’historien en France (1945-1995), éd. Maison des Sciences de l’Homme, Paris.
- BURLAUD A. et ZARLWSKI Ph. (2003), « Crise de confiance et normalisation : entretien avec René Ricol », La revue française de gestion, vol. 29, n° 147, nov.-déc., p. 145-8.
- CALLON M. (1981), « Pour une sociologie des controverses technologiques », Fundamenta Scientiae, vol. 2, n° 3/4, p. 381-99.
- CAPRON M. (1990), « La comptabilité : faut-il y croire pour avoir confiance ? », Gérer et Comprendre, déc.
- CARBONELL Ch.-O. (1998), L’historiographie, PUF, Paris.
- CARR E.H. (1961), Qu’est-ce que l’histoire ?, La Découverte, Paris, éd. 1988.
- CASTA J.-F. (2003), « La comptabilité en « juste valeur » permet-elle une meilleure représentation de l’entreprise ? », Cahiers du Cereg, n° 2003-07, Université Paris-Dauphine.
- CASTA J.-F. et COLASSE B. (2001), Juste valeur : enjeux techniques et politiques, Economica, Paris.
- CAUMEIL R.-B. (2006), « Londres, 29 juin 1973 : naissance de l’IASB », Revue Française de Comptabilité, n° 384, Janv.
- CHARREAUX G. (1987), « La théorie positive de l’agence : une synthèse de la littérature », in Koenig G ; (dir.), De nouvelles théories pour gérer l’entreprise du XXI^e siècle, Economica, Paris.
- CHATEAU J.-Y. (2005), Présentation de « L’invention dans les techniques » de G. Simondon, Seuil, Paris.
- CHIAPELLO E. et RAMIREZ C. (2004), « La sociologie de la comptabilité : une introduction », Comptabilité-Contrôle-Audit, n° thématique, juin, p. 3-5.
- COLASSE B. (1989), « Les trois âges de la comptabilité », Revue de droit comptable, 89-1, p. 15-28.
- COLASSE B. (1997), « De l’éthique dans la technique comptable », in M. Bonnafous-Boucher et Y. Pesqueux (dir.), Le phénomène éthique, Eska, Paris, p. 108-13.

- COLASSE B. (1999), « Vingt ans de recherche comptable française : continuité et renouveau », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, n° thématique, mai, p. 23-34.
- COLASSE B. (2000), « Cadres comptables conceptuels », in B. Colasse (dir.) *Encyclopédie de comptabilité, de contrôle de gestion et d'audit*, Economica, Paris, p. 94-103.
- COLASSE B. (2003), « La face cachée de la comptabilité », *Le Monde*, éd. du 25 nov.
- COLASSE B. (2004), « Harmonisation comptable internationale : de la résistible ascension de l'IASC/IASB », *Gérer et Comprendre*, n° 75, mars, p. 30-40.
- COLASSE B. (2005), « La modélisation de l'entreprise en comptabilité (générale) : principes fondamentaux », in Colasse B., *Comptabilité générale (PCG 1999, IAS-IFRS et Enron)*, Economica, 9^e éd., p. 47-68.
- COLASSE B. (2007), *Les fondements de la comptabilité*, La découverte, Paris.
- COLASSE B. et LESAGE C. (2007), *Introduction à la comptabilité*, Economica, Paris.
- COLASSE B. et STANDISH P. (1998), « De la réforme 1996-1998 du dispositif français de normalisation comptable », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, tome IV, vol. 2, p. 5-28.
- COMBES-THUELIN E. (2001), « L'introduction de la juste valeur dans la comptabilité bancaire : l'exemple de l'activité d'intermédiation », in J.-F. Casta et B. Colasse (dir.), *Juste valeur : enjeux techniques et politiques*, Mazars et Economica, Paris, p. 129-48.
- Commission Européenne (1995), « L'harmonisation comptable : une nouvelle stratégie au regard de l'harmonisation internationale », *Com 95 (508)*.
- CORNETT M.M., REZAE Z. & TEHRANIAN H. (1996), "An investigation of Capital Market Reactions to Pronouncements on Fair Value Accounting", *Journal of Accounting and Economics*, vol. 22, n° 1-3, p. 119-54.
- CÔTE Y.-A. et TREMBLAY D. (1991), « Le cadre théorique de la comptabilité générale », *Actes du colloque de l'Association Francophone de Comptabilité*.
- CROZIER M. et FRIEDBERG E. (1977), *L'acteur et le système : les contraintes de l'action collective*, Seuil, Paris, éd. 1981.
- DAVID A., HATCHUEL A. et LAUFER R. (dir.), (2000), *Les nouvelles fondations des sciences de gestion. Eléments d'épistémologie de la recherche en management*, Vuibert, Paris.
- DEGOS J.-G. (1998a), *La comptabilité*, Flammarion, Paris.
- DEGOS J.-G. (1998b), *Histoire de la comptabilité*, PUF, Paris.
- DELACROIX Ch., DOSSE F. & GARCIA P. (2005), *Les courants historiques en France*, Armand Colin, Paris.
- DELAPORTE R. (1938), « Histoire contemporaine des doctrines comptables », *Belgique comptable*, nov., reliures factices, coll. Stevelinck, bibliothèque universitaire, Nantes.
- DESROSIERES A. (1993), *La politique des grands nombres : histoire de la raison statistique*, La Découverte, Paris.
- DOUGLAS M. (2004), *Comment pensent les institutions*, La découverte, Paris.

- ESNAULT B. et HOARAU Ch. (1994), Comptabilité financière, PUF, Paris.
- EVRAERT S. (2000), « Confiance et comptabilité », in B. Colasse (dir.) Encyclopédie de comptabilité, de contrôle de gestion et d'audit, Economica, Paris, p. 461-71.
- EYRAUD C. (2004), « Comptabilité (publique et d'entreprise) et sociologie, ou l'analyse sociologique des catégorisations sociales », Comptabilité-Contrôle-Audit, n° thématique, juin, p. 29-45.
- FABRE K. (2008), « Financement et pratiques comptables : les cas Schneider (1890-1914) et Air Liquide (1902-1914) », Journées d'études de la Genèse de la décision, 8 février, Paris-Dauphine.
- FESSARD G. (1980), La philosophie historique de Raymond Aron, Ed. Julliard, Paris, p.34-49 in R. Aron (1938), Introduction à la philosophie de l'histoire, Gallimard, Paris, éd. 1986, p. 446-57.
- FOUCAULT M. (1994), « La vie : l'expérience et la science », Dits et écrits, t. IV, Gallimard, Paris.
- GELARD G. (2006), « Démarche normative et cadre conceptuel », Revue française de comptabilité, nov., p. 35-9.
- GENSSE P. (1995), « L'invention comptable de la réalité : entre la règle et le mythe », in Mélanges en l'honneur du Professeur Claude Pérochon, Foucher, Paris, p. 221-31.
- GORZ A. (2003), « La valeur du capital immatériel est une fiction boursière », Alternatives économiques, n° 212, mars, p. 68-71.
- GUERIN P. et al. (1886), Encyclopédie universelle, Dictionnaire des dictionnaires, 6 tomes et un supplément, Lib. des imprimeries réunies, Paris.
- GUILBAUT A. & LEAUTEY E. (1889), La science des comptes à la portée de tous, Librairie comptable et administrative, 14^e éd., Paris.
- GUILBAUT C.-A. (1865), Traité de comptabilité et d'administration industrielle, Lib. Guillaumin, Paris.
- GUILBAUT C.-A. (1877), Traité d'économie industrielle, Lib. Guillaumin, Paris.
- GUILBAUT C.-A. et LEAUTEY E. (1895), La science des comptes à portée de tous : traité théorique et pratique de la comptabilité, Librairie Comptable et Administrative, 14^e éd., Paris.
- HALL, P. A. et TAYLOR, R. C. (1997), « La science politique et les trois néo-institutionnalismes », Revue française de science politique, vol. 47, n°3.
- HEIDEGGER M. (1931-2), De l'essence de la vérité. Approche de l'Allégorie de la caverne et du Théétète de Platon, Gallimard, Paris, éd. 2001.
- HILAIRE J. (1990), « Droit des affaires : leçons d'histoire », Revue Française de Gestion, Nov.-Déc., p. 36.
- HOARAU Ch. (2003), « Place et rôle de la normalisation comptable en France », Revue française de gestion, vol. 29, n° 147, nov.-déc., p. 33-47.
- HOARAU Ch. et TELLER R. (2007), « IFRS : les normes comptables du nouvel ordre économique global ? », Comptabilité-Contrôle-Audit, n° thématique, déc., p. 3-20.
- HUAULT I et al., (2004), Institutions et Gestion, Vuibert, Paris.

- HUAULT I. (2004), « Une analyse des réseaux sociaux est-elle utile pour le management ? Puissance et limites d'une théorie de l'encastrement structural », in I. Huault (coord.) (2004), *Institutions et Gestion*, Vuibert, Paris.
- IFRAH G. (1994), *Histoire universelle des chiffres*, tome I, Robert Laffon, Paris.
- ISRAEL R. et AUFFRET G. (1999) « Une mémoire de l'émergence : vers un outillage conceptuel et socio-technique de la coopération », *Solaris*, n° 5, janvier.
- JACQUILLAT B. (2004), « La 'fair market value' : une proposition alternative pour la valorisation des actions » in N. Véron, « Le point de vue des investisseurs sur l'adoption des normes IFRS », *Recueil d'opinions*, 15 déc.
- JEANJEAN Th. (1999), « La théorie positive de la comptabilité : une revue des critiques », *cahiers du Cereg*, n° 99-12, Université Paris-Dauphine.
- JULLIEN F. (1996), *Traité de l'efficacité*, Livre de poche, Paris.
- KANT E. (1787), *Critique de la raison pure*, Flammarion, Paris, éd. 2006.
- KLEMPERER V. (1975), *LTI, la langue du III^{ème} Reich*, Press Pocket, Paris, éd. 1996.
- KUHN T.S. (1962), *La Structure des révolutions scientifiques*, Paris, Flammarion, éd. 1983.
- LACOUÉ-LABARTHE D. (2006), « Bâle II et IAS 39 : Les nouvelles exigences en fonds propres réglementaires des banques et l'évaluation en juste valeur des instruments financiers », in Canivet G. & Frison-Roche M.-A. (dir.), *Les banques entre droit et économie*, Presses de Sciences-po & Dalloz, 2006, p. 265-93.
- LADRIERE J. (1984), « Concept », *Encyclopaedia Universalis*, tome V, p. 259-60.
- LATOURET B. (1989), *La science en action, La découverte*, Paris, éd. 2005.
- LAUFER R. (1990), « La mesure des choses », *Actes du XI^e congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, 3-5 mai, p. 625-42.
- LE GOFF J. (1974), « Les mentalités : une histoire ambiguë » in Le Goff J. et Nora P. (dir.), *Faire de l'histoire : nouveaux objets* (t. 3), Gallimard, Paris.
- LE GOFF J. (1988), *Histoire et Mémoire*, Gallimard, Paris.
- LE GOFF J.-P. (1996), *Les illusions du management*, La découverte, Paris, éd. 2000.
- LEFRANC S. (2004), « Recherche et action : la comptabilité dans son contexte. Une étude de la politique éditoriale d'Accounting, Organizations and Society », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, tome X, n° spécial, juin, p. 297-325.
- LEFRANC S. (2006), « De la comptabilité en action à une théorie de l'action comptable », thèse, Paris-Dauphine.
- LEMARCHAND Y. (1993), *Du dépérissement à l'amortissement – Enquête sur l'histoire d'un concept et de sa traduction comptable*, thèse, Ouest Editions, Nantes, 719 p.
- LEMARCHAND Y. (1994), « Vers un programme de recherche en histoire de la comptabilité », *Habilitation à Diriger des Recherches*, Université Paris XII-Val de Marne.

- LEMARCHAND Y. (1995), « 1880-1914, l'échec de l'unification des bilans : le rendez-vous manqué de la normalisation », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, tome I, vol. 1, p. 7-24.
- LEMARCHAND Y. (1996), « A la conquête de la science des comptes, variations autour de quelques manuels français de tenue des livres », *Actes du XVIIe congrès de l'Association Française de Comptabilité*, p. 33-64.
- LEMARCHAND Y. (2004), « Idéologies et comptabilité : l'exemple français de l'uniformisation des méthodes de calcul de coûts (1927-1947) », *Revista Española de Historia de la Contabilidad*, Diciembre, p. 67-96.
- LEVRATTO N. & HAUTCOEUR P-C. (2006), « Les défaillances d'entreprises au XIXème siècle en France, du droit à la pratique. Une analyse comparée des entreprises individuelles et des sociétés », séminaire "Faillites", *EconomiX-Université de Paris 10 Nanterre*, 27 nov.
- LUNGU R. (2004), « Sur le relativisme aronien », *La revue des ressources*, http://www.larevuedesressources.org/article.php3?id_article=309.
- MARCO L. (1984), *Le flux économique des faillites en France (1820-1983) : essai sur la mortalité des entreprises*, thèse d'Etat en sciences économiques, Paris I.
- MARCO L. (2006), « L'agrégation de sciences de gestion (1976-2005) », *Revue d'Histoire des Sciences Humaines*, n° 14, p. 173-198.
- MARROU H.-I. (1954), *De la connaissance historique*, Ed. du Seuil, Paris.
- MARTINEZ I. (2004), « Le contenu informatif des chiffres comptables : vers de nouvelles améliorations méthodologiques ? », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, tome X, vol. 2, déc., p. 9-30.
- MESURE S. (1986), *Annotations à l'ouvrage de R. Aron (1938), Introduction à la philosophie de l'histoire*, Gallimard, Paris, éd. 1986.
- MORIN E. (2004), *La méthode : éthique*, tome 6, Seuil, Paris.
- NOBES C. (1981), "An empirical analysis of international accounting principles: a comment", *Journal of Accounting Research*, 19, p. 268-70.
- NOBES C. (1983), "A judgmental international classification of financial reporting practices", *Journal of Business Finance and Accounting*, 10, p.1-19.
- NOBES Ch. (1998), "Towards a general model of the reasons for international differences in financial reporting", *Abacus*, 34, 2, p.162-86.
- NOBES Ch. (2004), "Accounting classification and the international harmonisation debate: a reply to a comment", *Accounting, Organizations and Society*, 29, p. 201-6.
- NOBES Ch. (2005), « Des standards fondés sur des règles ou sur des principes », *Revue Française de Comptabilité*, n° 380, sept.
- NOËL Ch. (2004), « La comptabilité est-elle une science immorale ? », *Colloque sur le management responsable*, ESDES, Université Catholique de Lyon, juin.
- NOURI H. et PANNONE D. (2008), "The Evolution of Fair Value Accounting in the United States: A Critical Examination of Its Progress Since 1900", *Critical Perspective on Accounting Conference*, New-York, April.

OBERT R. (1999-2008), « La construction du droit comptable : Une approche historique synthétique de l'évolution de la réglementation et de la normalisation comptables des origines à nos jours », http://pagesperso-orange.fr/robert.obert/La_construction_du_droit_comptable_2008.pdf.

PARKER R.H. (1965), "Lower of Cost and Market in Britain and the United States: An Historical Survey", Abacus, p. 156-72.

PAVIS F. (2005), « L'évolution des rapports de force entre disciplines de sciences sociales en France : gestion, économie, sociologie (1960-2000) », colloque « Traditions nationales en sciences sociales » organisé par l'Espace des Sciences Sociales Européen, 6-7 mai.

PEZET A. (1998), Les fonctions des instruments de la décision d'investir : contribution à une technologie de l'investissement, thèse, Paris-Dauphine.

PEZET E. (2004), « Discipliner et gouverner : influence de deux thèmes foucauldien en sciences de gestion », Finance-Contrôle-Stratégie, sept.

RAFFOURNIER B. (2007), « Les oppositions françaises à l'adoption des IFRS : examen critique et tentative d'explication », Comptabilité-Contrôle-Audit, n° thématique, déc., p. 21-42.

RICHARD J. (1996), Comptabilités et pratiques comptables, Dalloz, Paris.

RICHARD J. (2003), « Le risque d'un fiasco comptable européen », Le Monde, éd. du 8 avril.

RICHARD J. (2005a), "Fair value: towards a third stage of the French accounting capitalism?", Cahier de recherche du CEREG, n° 2005-09, Université Paris-Dauphine.

RICHARD J. (2005b), "The concept of fair value in French and German accounting regulations from 1673 to 1914 and its consequences for the interpretation of the stages of development of capitalist accounting", Critical Perspectives on Accounting, Vol. 16, Issue 6, August, p. 825-50.

RIVELINE Cl. (1985), « Essai sur le dur et le mou », in « La Jaune et la Rouge », juin-juil.

RIVELINE Cl. (1993), « La gestion et les rites », Annales des mines, déc.

RIVELINE Cl. (1997), « Les lunettes du prince », Annale des mines, déc.

ROSSIGNOL J.-L. et WALLISER E. (2007), "Classification of accounting systems : its contribution to understanding of international accounting", European Financial and Accounting Journal, Vol. 2, n°1, p. 6-33.

SABOLY M. (2003), « La prudence comptable : perspectives historique et théorique », Comptabilité-Contrôle-Audit, tome IX, vol. 1, mai, p. 153-70.

SAGHROUN J. et SIMON C. (1999), « Primauté du bilan ou du compte de résultat, le principe du pendule », Comptabilité-Contrôle-Audit, tome V, vol. 1, mars, p. 59-76.

SALAS R. et STORPER M. (1995), Les mondes de production, Ed. de l'EHESS, Paris.

SARDAIS C. (2005), « De la gestion du résultat à l'incarnation de la politique de modernisation », Comptabilité-Contrôle-Audit, n° thématique, juillet, p. 89-104.

SIMONDON G. (1958), Du mode d'existence des objets techniques, Aubier, Paris, éd. 2001.

STENGERS I. (1992), *La volonté de faire science, Les empêcheurs de tourner en rond*, Paris.

TAGUIEFF P.-A. (2001), *Du progrès*, Librio, Paris.

VÉRON N. (2003), « Normalisation comptable internationale : une gouvernance en devenir », in N. Véron (dir.), *Les Normes comptables et le monde post-Enron*, La documentation française, p. 123-32.

VERON N. (2008), « Les normes comptables, nouveau bouc émissaire ? », *La Tribune*, 21 janv.

VIDAL-NAQUET P. (1987), *Les assassins de la mémoire*, La découverte, Paris.

VIDAL-NAQUET P. (2004), *Le choix de l'histoire*, Arléa, Paris.

VLAEMMINCK J.-H. (1956), *Histoire et doctrines de la comptabilité*, Dunod, Paris.

WALKER R.G. (2007), "Reporting entity concept: a case study of the failure of the principles-based regulation", *Abacus*, vol. 43, Iss. 1, p. 49-75.

WALTON P. (2001), « L'éphémère introduction du coût de remplacement en Grande-Bretagne : bilan d'une tentative pour remettre en cause le modèle en coûts historiques » in J.-F. Casta et B. Colasse (dir.), *Juste valeur : enjeux techniques et politiques*, Economica, Paris, p. 289-97.

LISTE DES PUBLICATIONS ET COMMUNICATIONS

L'ensemble des publications réalisées ou en cours de révision figurent dans cette liste. Elles sont référencées dans le corps du texte sous la forme habituellement utilisées dans les revues de recherche en sciences de gestion (ex. : 2008a).

En revanche, seules les communications des trois dernières années sont présentées ; elles ne sont pas reprises comme références dans le texte du mémoire.

Toutes les publications et les communications ont été soumises à un comité de lecture avant d'être publiées ou présentées.

Les publications comportant un (*) sont jointes au dossier.

- 2003 (*) **Thèse de doctorat en Sciences de Gestion à l'université Paris-Dauphine** soutenue le 3 décembre 2003 : « *Comptabilité et protection des créanciers : une analyse de la fonction technico-sociale de la comptabilité (1807-1942)* » – Mention très honorable avec les félicitations du jury.

Publications dans des revues nationales et internationales

- 2008
(en cours de révision)
- « Gouvernance des sociétés de capitaux et contrôle des comptes : une analyse historique et institutionnelle de l'émergence de la profession d'auditeur (1856-1935) », *Comptabilité-Contrôle-Audit*.
 - "History and Management Sciences: An Inquiry into Epistemological Thinking", *Accounting History*.
 - "Management, Utopian Thinking and Accountability: Godin's Experiment", *Accounting Business Financial History* (en coll. avec J. F. Solomon).
 - "The Emergence and Disappearance of Risk Assessment in Banking: The Case of the Crédit Lyonnais in France in the Nineteenth and Twentieth Centuries", *Accounting Business and Financial History*.
- 2008
- (a) (*) « Les faillites au XIXe siècle : le droit, le chiffre et les pratiques comptables », *Revue Française de Gestion*, n° spécial (à paraître).
 - (b) « Règlement des faillites et pratiques judiciaires : de l'entre-soi à l'expertise du syndic (1673-1889) », *Histoire et Mesure* (section 33 du CNRS – Histoire contemporaine), Vol. XXIII, n° 1, p. 43-84, (en coll. avec N. Coquery).

Contribution à des ouvrages collectifs

- (c) « Cette entreprise est performante : elle fait des bénéfices ! », in 'Petit bréviaire des idées reçues en management, CRIM, La découverte (en coll. avec M.-A. Le Theule).
- (d) « Gouvernance et droit des sociétés : construction sociale, responsabilité juridique et représentation comptable du sociétaire (fin XVIIe s. – début XXe s.) » in 'Gouvernance juridique et fiscale des organisations', sous la dir. de J.-L. Rossignol (à paraître).
- (e) « Du code de commerce au décret-loi du 8 août 1935 : comptabilité et protection des créanciers dans les sociétés anonymes » (pp. 119-34), in 'Bicentenaire du code de commerce (1807-2007)', Dalloz.

Publications dans des revues nationales et internationales

- 2007 (a) (*) « Gouvernance des SA et transfert de risques : le cas des obligataires et les réponses de la législation commerciale française (1856-1935) », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, déc.
- (b) (*) « L'analyse du risque bancaire au Crédit Lyonnais (1880-1925) », *Entreprises & Histoire*, n° 48, sept.
- (c) (*) « Histoire et sciences de gestion : un essai de réflexion épistémologique », *Management & Sciences sociales*, Janv.-Juin.
- 2006 (a) (*) « La comptabilité, épice de la matière imposable (1916-1926) ? », *Gestion 2000*, sept.-oct., n° 5.
- (b) (*) « L'analyse du risque au Crédit Lyonnais : l'utilisation de tableaux de retraitements comptables (1871-1919) », *Finance-Contrôle-Stratégie*, vol. 9, n°4, déc. 2006, p. 169 et s.
- 2005 (a) (*) « Falsifications et manipulations comptables. La mesure du profit, un enjeu social (1856-1914) », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, sept. (en coll. avec Y. Lemarchand).
- (b) « Le Crédit Lyonnais d'Henri Germain et la représentation comptable », *Entreprises et Histoire*, n° 44, sept.
- (c) « Le principe de fixité du capital social : une étude juridique et comptable du concept (1807-1947) » in *L'entreprise, le chiffre et le droit*, éd. J.-G. Degos et S. Trébuq, Bordeaux, mars, p. 273-86.

Colloques et communications nationaux et internationaux

- 2008 ■ « History and Management Sciences: An Inquiry into Epistemological Thinking », *Critical Perspectives on Accounting*, avril, N.Y., Etats-Unis.
- « Le règlement des faillites : de l'entre-soi à l'expertise. Un double regard sur les législations et les pratiques sociales (1673-1889) », *XIV^e Journées d'Histoire de la Comptabilité et du Management*, Université d'Orléans, mars (en coll. avec N. Coquery).
- 2007 ■ « Management, Utopian Thinking and Accountability: the French Case of the Entrepreneur Godin (1817-1888) », *Accounting, Business & Financial History Conference*, Cardiff Business School, sept., Pays de Galles.
- 2006 ■ « La comptabilité, épice de la matière imposable (1916-1926) ? », *Journée de recherche « Fiscalité, Droit et Sciences de Gestion »*, Université de Franche-Comté, juin.
- « Chiffres comptables et normalisation internationale », *Journées d'études « Genèse de la décision. Chiffres publics, chiffres privés dans la France du XX^e siècle »*, Université Paris XII – Val de Marne, avril.